Міністерство освіти і науки України
Національний унівеситет “Острозька академія”
Економічний факультет
Кафедра фінансів, обліку і аудиту

Кваліфікаційна робота
на здобуття освітнього ступеня магістра
на тему: «**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ»**

Виконав студент 6 курсу, групи МОА-61
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми
«ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ»
другого (магістерського) рівня вищої освіти
Мустуафа Атумані

Керівник – кандидат економічних наук, доцент
Галецька Тетяна Іванівна
Рецензент – доктор економічних наук, професор
Мамонтова Наталія Анатоліївна

Острог, 2020

АНОТАЦІЯ
кваліфікаційної роботи
на здобуття оствінього ступеня магістра

*Тема**:** Організація обліку і аудиту витрат на підприємстві*
Автор: Мустуафа Атумані

Науковий керівник: доц., к.е.н. Галецька Т.І.

Захищена «……»……2020 року.

Короткий зміст роботи:

Кваліфікаційна робота присвячена вивченню теоретичних, організаційних та методологічних аспектів обліку та аудиту витрат підприємств, а також розробці практичних рекомендацій щодо їх вдосконалення. Розкрито сутність поняття «витрати», проведено їх класифікацію. Досліджено особливості нормативно-правового регулювання формування та відображення витрат підприємства. З'ясовано особливості бухгалтерського обліку та аудиту витрат. Визначено порядок формування системи управління витратами на підприємстві. Окреслено суть витрат та їх місце на підприємстві в сучасних умовах. Практичне значення отриманих результатів полягає у розробці рекомендацій щодо вдосконалення організації та методів аудиту витрат компанії. Запропоновано модель внутрішнього аудиту для збільшення прибутку компанії, яка є одним із інструментів ринкової економіки.

The qualification work is devoted to the study of the theoretical, organizational and methodological aspects of the accounting and auditing of company costs, as well as to the development of practical recommendations for their improvement. The formation of the enterprise cost management system is determined. The essence of the costs themselves and their place in the enterprise are in modern conditions. The practical importance of the results obtained is to develop recommendations to improve the organization and the methods of compatibility and audit of the costs of the company. An internal audit model has been proposed to increase the profit of the company which is one of the tools of a market economy. The master's thesis consists of an introduction, three sections, conclusions, appendices and a list of the sources used. The main content is presented on 100 pages of text. The list of sources used includes 65 elements, spread over 6 pages. The appendices are spread over 3 pages.

Le travail de qualification est consacré à l'étude des aspects théoriques, organisationnels et méthodologiques de la comptabilité et de l'audit des coûts de l'entreprise, ainsi qu'à l'élaboration de recommandation pratique pour leur amélioration. La formation du système de gestion des coûts d'entreprise est

déterminée. L'essence des coûts eux-mêmes et leur place dans l'entreprise sont dans des conditions modernes. L'importance pratique des résultats obtenus est de développer des recommandations pour améliorer l'organisation et les méthodes de compatibilité et d'audit des coûts de l'entreprise. Un modèle d'audit interne a été proposé pour augmenter le bénéfice de l'entreprise qui est l'un des outils d'une économie de marché. La thèse de maîtrise comprend une introduction, trois sections, des conclusions, des annexes et une liste des sources utilisées. Le contenu principal est présenté sur 100 pages de texte. La liste des sources utilisées comprend 65 éléments, répartient sur 6 pages. Les annexes répartient sur 3 pages.

(підпис автора)

Міністерство освіти і науки України
Національний університет «Острозька академія

Факультет *економічний*

кафедра *фінансів, обліку і аудиту*

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри фінансів, обліку і аудиту
проф., д.е.н. Мамонтова Н.А.
“_____.”_____2020 р.

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу студента

Мустуафа Атумані
(прізвище, ім’я, по батькові)

1. Тема роботи: Організація обліку і аудиту витрат на підприємстві

Затверджено наказом по Академії від «……..»……2020 р. №……

2. Термін здачі студентом закінченої роботи:……

3. Вихідні дані до роботи:
……
……
……
……
4. Перелік завдань, які належить виконати:
……
……
……
……
5. Перелік статистичного, графічного
матеріалу……
……
……
……
……
……

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	Завдання прийняв
Розділ 1	*Галецька Т.І., доцент кафедри економічної теорії, менеджменту і маркетингу, кандидат економічних наук*		
Розділ 2	*Галецька Т.І., доцент кафедри економічної теорії, менеджменту і маркетингу, кандидат економічних наук*		
Розділ 3	*Галецька Т.І., доцент кафедри економічної теорії, менеджменту і маркетингу, кандидат економічних наук*		

7. Дата видачі завдання__**_____**

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Вивчення літератури		
2.	Розробка змісту (плану)		
3.	Ознайомлення керівника із текстом кваліфікаційної роботи (чорновий варіант):		
3.1	Розділ 1		
3.2	Розділ 2		
3.3	Розділ 3		
4.	Ознайомлення керівника із текстом кваліфікаційної роботи із врахуванням зауважень		
5.	Попередній захист кваліфікаційної роботи		
6.	Рецензування кваліфікаційної роботи		
7.	Здача кваліфікаційної роботи на кафедру Реєстрація на Moodle		

Студент _____ ____ Атумані М.____
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____ __Галецька Т.І.___
(підпис) (прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

ВСТУП……7

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ…..……..……9
1.1. Економічна сутність витрат підприємства та їх класифікація……10
1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази щодо бухгалтерського обліку та аудиту витрат…….26
1.3. Особливості бухгалтерського обліку та аудиту витрат ..……38

РОЗДІЛ 2
ОЦІНКА ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ НА ПАТ «СЛАВУТСЬКИЙ СОЛОДОВИЙ ЗАВОД»……44
2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства……..44
2.2. Характеристика обліку витрат ПАТ «СЛАВУТСЬКИЙ СОЛОДОВИЙ ЗАВОД» ……..……54
2.3. Особливості аудиту витрат досліджуваного підприємства……67

РОЗДІЛ 3
НАПРЯМИ ПОЛІПШЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ПАТ «СЛАВУТСЬКИЙ СОЛОДОВИЙ ЗАВОД» ……..……75
3.1. Пріоритетні напрямки вдосконалення організаційних та аналітичних процедур…….75
3.2. Шляхи вдосконалення обліку витрат підприємства ……..…….90
3.3. Пропозиції щодо вдосконалення аудиту витрат……..98

ВИСНОВКИ…….108
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……111
ДОДАТКИ……118

ВСТУП

Актуальність дослідження. Одним із реальних шляхів виходу нашого суспільства із кризисного стану, оновлення не лише економічної, але і соціальної сфери життя, є радикальна реформа господарського механізму. З огляду на це, доцільно наголосити, що для економіки, яка стала на шлях розвитку здорових ринкових стосунків, відповідних існуючим у розвинених країнах, і в якій кардинально змінюються форми і методи господарювання, актуальною проблемою стає оптимізація виробничих процесів і, зокрема, вдосконалення процесу управління витратами.

Облік і аудит витрат підприємств є стратегічно важливими інструментами управління, від ефективності функціонування яких залежать результати прийнятого управлінського рішення. Особливої актуальності проблеми теорії, методики й організації обліку та аудиту витрат підприємства набувають в умовах загострення економічної кризи і спаду виробництва. Зазначені обставини вимагають підвищення ефективності використання всього ресурсного потенціалу суб'єкта господарювання, що дозволить мінімізувати витрати та підвищити економічну результативність його діяльності.

Першочерговим під час формування системи управління витратами підприємства є визначення сутності самих витрат та їх місця у діяльності підприємства в сучасних умовах.

Теоретичні і методологічні основи обліку та аудиту витрат висвітлено у роботах О. Ф. Аксененка, М. І. Баканова, П. С. Безруких, А. Р. Бернвальда, В.Б. Івашкевіча, М. В. Кужельний, С. О. Ніколаєвої, В. А. Павлової, С.С.Сатубалдіна, Я. В. Соколова, С. А. Стукова і ін. Принципові питання дослідження сутності витрат у системі виробничих підприємств загалом та управління витратами зокрема розглянуто в роботах І. Т. Абдукарімова, О.М. Азарян, Л. В. Балабанової, Н. О. Власової, З. А. Капелюк, А. А. Мазаракі, Л. О. Омелянович, К. А. Раїцького, А. А. Садєкова, І. В. Сергєєва, Л. А. Сипко, Л. В. Фролової, Т. Г. Храмцової, О. О. Шубіна, А. Д. Шеремета й ін. Низку

питань з теми дослідження викладено в роботах зарубіжних учених: К. Друрі, Б. Нідлза, Г. Сігела та ін.

Актуальність теми дослідження, недостатність теоретичних розробок щодо обліку і аудиту витрат на підприємствах, які б слугували підґрунтям практичного застосування системи управління витратами, зумовили вибір теми дослідження та визначення його мети.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у визначенні шляхів вдосконалення обліку і аудиту витрат підприємства на основі вивченння теоретинчних та оцінки практичнних аспектінв досліджнуваної проблемнатики.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано наступні завдання:

- дослідити економічну сутність витрат підприємства та провести їх класифікацію;

- здійснити економіко-правовий аналіз нормативної бази щодо бухгалтерського обліку та аудиту витрат;

- розглянути особливості бухгалтерського обліку та аудиту витрат;

- провести організаційно-економічну характеристику ПАТ «СЛАВУТСЬКИЙ СОЛОДОВИЙ ЗАВОД»;

- з´ясувати особливості обліку і аудиту витрат на досліджуваному підприємстві;

- запропонувати пріоритетні напрямки вдосконалення організаційних та аналітичних процедур на ПАТ «СЛАВУТСЬКИЙ СОЛОДОВИЙ ЗАВОД»;

- розробити рекомендації щодо вдосконалення обліку та аудиту витрат підприємства.

Об'єктом даного дослідження є процес формування витрат підприємства. *Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, практичних і методичних питань бухгалтерського обліку й аудиту витрат підприємства.

Методи дослідження. В процесі проведення дослідження застосовувалися загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Для з'ясування економічної сутності витрат як економічної категорії та об'єкта бухгалтерського обліку, класифікації витрат використовувалися методи аналізу та синтезу, теоретичного узагальнення, системного підходу. За допомогою методів аналізу та синтезу, індукції та дедукції, групування, наукової абстракції обґрунтовано вплив галузевих особливостей на систему бухгалтерського обліку витрат підприємства. Системний підхід, метод наукової абстракції, порівняння використано для дослідження особливостей організації та методики бухгалтерського обліку та аудиту витрат. Застосування методів систематизації, гіпотез і припущення для розробки рекомендацій із удосконалення обліку та аудиту витрат підприємства.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених із питань економічної теорії, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, аудиту, праці класиків економічної теорії, офіційні статистичні матеріали, облікова та звітна інформація підприємства, матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, методичні матеріали та рекомендації, нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку та аудиту витрат, інтернер-ресурси.

Структура та обсяг роботи. Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Основний зміст викладено на 106 сторінках тексту. Список використаних джерел нараховує 65 найменувань і розміщений на 6 сторінках.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ

1. 1.Економічна сутність витрат підприємства та іх класифікація

Процес розвитку теоретичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат підприємств вимагає детального дослідження теоретичних аспектів витрат як економічної категорії та об’єкта управління. Сучасна бухгалтерська наука не тільки повинна вдосконалюватися у нерозривному зв’язку з прикладними економічними дисциплінами, але й розвивати свої положення на основі інноваційних технологій фундаментальних економічних дисциплін. Всі сучасні економічні науки є взаємопов’язаними, адже мають спільні об’єкти дослідження, отже сутність таких об’єктів повинна визначатися, виходячи з їх багатоаспектності та сфери прояву в різних економічних науках. Наведені аргументи доводять актуальність дослідження вирішення проблем понятійного апарату обліку та аналізу витрат як з позицій економіко-теоретичної, так і з боку бухгалтерської практики.

Понятійний апарат бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат і системи їх калькулювання стали об'єктом наукових досліджень великої кількості вітчизняних та зарубіжних вчених, на що вказують численні наукові дослідження з даного напряму.

Важливість місця витрат підтверджують наукові праці стародавніх вчених. Так, фундаментальне дослідження, що належить до староіндійської економічної думки, вчені відносять до IV-III ст. до н.е., є трактат радника царя Чандрагупти I Каутілья «Артхашастра». Каутілья розглядає проблему «вартості речей» та ринкової ціни товару. На його думку, ціна товару складається з витрат на виробництво та торговельних, а тому торговець

повинен встановлювати частку прибутку в ціні товару в розмірі 5 % ціни на місцеві товари і 10% – на ввізні [21, с. 383].

Перші формулювання дефініції «витрати» бачимо ще в античній філософії. Багато філософів того часу не розділяли поняття «економіка», «політика», «право», всі вони належали до структури філософії. Найбільш яскравими представниками античної філософії, що вивчали проблеми економічного розвитку в цілому та витрат зокрема, були греки − Ксенофонт («Ойкономія», («Про домашнє господарство»)) і Арістотель («Економіка») та римляни − Варрон («Про сільське господарство») і Колуммела («Сільське господарство») [17, с. 235].

В період середньовіччя у Західній Європі найбільшу увагу економічним проблемам приділяв Фома Аквінський. Однією з найважливіших у трактаті «Сума теології» є категорія «справедлива ціна». З точки зору вчених-каноністів визначення «справедлива ціна» дорівнювалося категоріям «вартість» або «ринкова ціна», що по суті були еквівалентом затрат на виробництво.

Представники таких напрямків у науці, як меркантилізм, фізіократицизм, класицизм, маржиналізм, марксизм та неокласицизм зробили вагомий внесок у вивчення питання витрат. Звернувши пильну увагу на трактування поняття «витрати» різними представниками даних шкіл, можна дослідити сфери їх прояву, економічну природу, сформулювати економічну сутність витрат на основі багатоаспектності.

Представники меркантилізму вважали, що передумовою успішного розвитку економіки є сфера виробництва, яка представлена сільськогосподарським виробництвом і мануфактурним господарством. Отже, всі ці фактори мали важливе значення в системі формування витрат на виробництво. Один із найбільш яскравих представників школи меркантилізму Самуїл Фортрей висловлював досить цікаві ідеї щодо проблеми концентрації виробництва. Він вважав, що найбільш вигідно виробляти ті предмети, «які

потребують найменших витрат для свого виробництва тут на місці і мають найбільшу цінність за кордоном».

Фізіократи критикували концепції меркантилістів і вважали, що найбільшої уваги потребує людський фактор. Прикладом таких поглядів може бути спадщина автора теорії класової структури суспільства, що й послужила відокремленню відповідних видів витрат (рис. 1.1).

Рис. 1.1. Види витрат з точки зору Ф. Кене.

Не можна не погодитися з О. Л. Трухан, який вважає, що «заслуга Кене полягає в тому, що він створив першу макроекономічну модель формування чистого продукту на основі різниці між сукупним продуктом і витратами на його виробництво, а також зробив спробу з'ясувати, яким чином відшкодовуються витрати (на техніку, орендну плату, поліпшення землі тощо). Кене особливу увагу приділяв витратам, які спричиняються людською працею. Чистий продукт вважається залишком багатства після вирахування витрат його виробництва, тобто затрат капіталу на засоби виробництва і робочу силу» [25, с. 145].

Питанням розвитку теорії витрат займався К. Маркс. Головні положення економічної теорії викладено у науковому трактаті «Капітал». До недавнього часу, в Україні даній теорії приділялася значна увага, актуальна вона і зараз. К. Маркс вважав, що основою ціни будь-якого товару є вартість або цінність цього товару, яка визначається в залежності від кількості праці, затраченої на його виготовлення.

На його думку, лише наймана робоча сила виробляє вартість, і витрати праці, які визначають її величину, є не індивідуальними, а суспільно необхідними. Цим його погляд відрізняється від представників класичної школи.

К. Маркс досліджував різні види витрат виробництва у капіталістичній економіці. Він вважав, що витрати можна класифікувати у різних значеннях, всього їх чотири, кожне з них послідовно випливає з іншого: «дійсні витрати виробництва як вся кількість затраченої праці, що співпадають з вартістю: c + v + m, де c – витрати придбання засобів виробництва, v – витрати на купівлю робочої сили, m – додана вартість; капіталістичні витрати виробництва як затрати капіталу: c + v на противагу праці. Ця категорія характеризує просте відтворення на меншому ступені абстракції, рівні узагальнення; витрати виробництва в значенні ціни виробництва, що дорівнює капіталістичним витратам виробництва плюс середній прибуток: c + v + P; витрати виробництва функціонуючого капіталіста (c + v + частина m), які називають собівартість» [28, с. 152].

Представники маржинальної школи вивчали механізм впливу рівня витрат на ціну (вартість) товару. Так, К. Менгер, У. Джевонс та Ф. Візер на противагу поглядам класиків вважають, що цінність товару формується не у виробництві, а в процесі обміну. Фундаментальний внесок маржиналістів у розвиток поняття «витрати» полягає в наступному:

- К. Менгер – родоначальник теорії граничної корисності, постулати якої згодом було розвинено у суб'єктивних теоріях витрат виробництва, а саме: теорії витрат втрачених можливостей, − вважав, що витрати виробництва формує оцінка факторів виробництва, яка формується на основі цінності споживчих благ;

- Ф. Візер відкрив закон, який було названо його ім’ям, вважав, що цінність виробничих засобів, що приймають форму витрат, визначаються не величиною витрат на виробництво, а цінністю продукту, який буде виготовлений із їх використанням.

Альфред Маршал є представником неокласиків, який створив теорію аналізу рівноваги підприємства через співвідношення постійних, змінних і загальних витрат з доходом, а також трактував витрати як економічні (альтернативні) і бухгалтерські. Реальні проблеми, що виникають при співставленні ситуацій з точки зору економічної теорії і господарської практики, призвели до розподілу витрат на економічні (альтернативні) й бухгалтерські. «Виходячи з аналізу попиту, пропозиції і виробничих витрат, А. Маршал розрізняє витрати основні і додаткові, за сучасною термінологією – постійні і змінні. В короткостроковому періоді деякі витрати залишаються постійними (вони не можуть бути змінені). На випуск продукції впливає величина змінних витрат. Оптимальний рівень випуску досягається, коли граничні витрати виявляються рівними граничному доходу. Ціни визначаються у відповідності з граничними витратами. В довгостроковому плані зниження виробничих витрат пов’язане внутрішньою і зовнішньою економією. Ці терміни також введені А. Маршалом. Корисність і попит відіграють вирішальну роль в короткостроковому періоді. Реальні витрати мають переважаюче значення в довгостроковому періоді» [39, с. 298].

Таким чином, розвиток економічної теорії та вивчення її основ різними вченими мали вагомий вплив на формування вчення про витрати, їх сутність та місце у господарській діяльності. Характерним для кожної економічної школи був свій погляд на витрати, їх поведінку в залежності від ситуації, структуру та значення. Враховуючи складність та багатогранність сучасних економічних зв’язків, вважати єдино правильною позицію лише однієї школи вважаємо недоцільним, адже тим самим можна відсторонитися від певної особливості витрат, яка може відігравати вагому роль в управлінні витратами й, відповідно, поведінці суб'єкта господарювання. Таким чином, автор дослідження вважає необхідним розглядати витрати як багатоаспектну економічну категорію, що визначає теоретико-методологічні та практико-організаційні основи бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат, як фундаменту для організації ефективної системи управління ними.

Щоб дослідити сутність витрат, вважаємо необхідним проаналізувати представлені в економічній теорії основні поняття, однак спочатку розглянемо та охарактеризуємо кожен аспект витрат як економічну категорію.

Фундаментальні теоретико-методологічні витрати:

- *технологічний аспект витрат.* З огляду на цей аспект вважається, що витрати є невід'ємною складовою виробництва продукції, надання послуг, виконання робіт, а отже нерозривно пов'язані з технологічними особливостями виробничого процесу. Таким чином, витрати спостерігаються на всіх етапах технологічного процесу, а їх структура та вартість визначають його якість.

- *системний аспект витрат* полягає в тому, що на всіх виробничих підприємствах технологічний процес складається з низки певних етапів, які групуються в процеси господарювання, які є у бухгалтерському обліку, незалежно від того, чи це укладення договору, відвантаження та доставка продукції покупцеві або гарантійне обслуговування [32, с. 147].

Витрати підприємств варто розглядати у системі управління господарською діяльністю, що дозволяє: вивчати витрати в аспекті цілісності, складу та структури; аналізувати їх у динаміці, фіксуючи структурні зміни; класифікувати витрати за різними ознаками з метою управління; аналізувати функцію витрат; розмежовувати витрати за різними видами діяльності в залежності від складу, їх розміру та структури.

- *витратно-результативний аспект витрат.* З огляду на цей аспект вбачається можливим визначати та керувати результативністю діяльності, з якою пов'язані понесені витрати, що дозволить: здійснювати оцінку ефективності витрат, досліджувати моніторинг динаміки ефективності витрат та прийняття управлінських рішень щодо збільшення значення того чи іншого аспекту витрат; оптимізувати витрати; систематизувати витрати з урахуванням конкретних показників результативності; використовувати функціонально-вартісний аналіз;

- *кругооборотний аспект витрат.* Фундаментом для цього підходу до вивчення витрат є пристосована для нинішнього часу схема кругообігу, в якій витрати розглядаються з позиції стадій кругообігу, в рамках функцій капіталу, а також виходять за рамки одного кругообігу. Розгляд з точки зору кругооборотного аспекту слід вважати теоретичним обґрунтуванням та методологічною основою таких підходів, як процесний і функціональний, а також це дозволяє створити нове поле діяльності для управлінського обліку й аналізу витрат на підприємстві.

Прикладні організаційно-управлінські аспекти витрат:

- *організаційно-структурний аспект витрат*. За допомогою організаційно-структурного аспекту витрат вирішуються такі завдання: організація обліку з точки зору структурних підрозділів (центри витрат, прибутку та ін.); аналіз і планування діяльності підрозділів; фінансування підрозділів; оцінка ефективності діяльності підрозділів; визначення структури виробничих витрат за ділянками виробництва; розподіл повноважень і відповідальності підрозділів, стимулювання їх зацікавленості та результативності; бюджетування підрозділів; контроль за раціональним використанням ресурсів [26, с. 105];

- *фінансовий аспект витрат.* Сутністю фінансового аспекту можна вважати наступне: всі фактори виробництва мають грошовий еквівалент, включаючи продукти власного виробництва; гроші являють собою фінансовий ресурс, що є умовним фактором виробництва; функціонування сучасної економіки без грошей неможливе; гроші з’являються у процесі формування грошових ресурсів і матеріалізуються у них; після формування грошових ресурсів здійснюється процес їх використання (витрачання), коли фонди матеріалізуються або купуються послуги; кожний грошовий ресурс (стаття витрат) має одне або кілька джерел фінансування. Щоб зрозуміти вплив на систему управління витратами, варто обгрунтувати основні цілі умежах фінансового аспекту, до яких належать наступні: планування капітальних і поточних витрат підприємства та систематизація цих планових

показників у видатковій частині бюджету (плану, кошторису); визначення джерел фінансування різних економічних витрат та напрямків використання грошових коштів;

- *аналітико-управлінський аспект витрат.* Реалізація аналітико-управлінського аспекту витрат відбувається у практиці торгових підприємств. Цей аспект полягає в такому: акцентування уваги на інтеграції обліку й аналізу витрат, що є умовою активного управління витратами; кожен бухгалтер або управлінець повинні бути аналітиками, адже аналіз витрат і *управління* ними є чи не найважливішим у плануванні та управлінській діяльності;

-*неокласичний аспект витрат.* Даний аспект витрат грунтується на ідеях неокласичної економічної школи та являє собою наступне: оперування категоріями «загальні витрати», «середні витрати», «граничні витрати», при цьому вони насамперед пов'язані з обсягом виробництва (V); використання поняття «альтернативна вартість»; розподіл витрат на постійні та змінні; порівняння витрат до доходів; рівновага витрат і доходів (оптимальність виробництва); розподіл витрат на зовнішні й внутрішні (явні та неявні, експліцитні та імпліцитні); визначення точки беззбитковості (CVP-аналіз). Наведені факти доводять необхідність обгрунтованої з позицій управління бухгалтерської класифікації витрат і, відповідно, на її основі впровадження робочого плану рахунків [20, с. 217];

- *потенційно-витратний аспект витрат.* Обгрунтовує потребу в порівнянні альтернативних витрат із витратами втрачених можливостей, тобто визначення «потенційних витрат». Категорія «потенційні витрати» виникає і стає актуальною тільки тоді, коли постає проблема вибору. Потенційно-витратний підхід на торгових підприємствах застосовують зазвичай при вирішенні таких важливих задач, як вибір постачальника сировини, матеріалів та комплектуючих, споживача продукції підприємства, номенклатури продукції, каналів збуту;

- *цільовий аспект витрат*. Цільовий аспект полягає у вивченні поведінки з метою досягнення наступних цілей: зниження витрат, підтримання

собівартості в межах нормативу, зменшення собівартості та її складових, оптимізація витрат;

- *суб'єктно-особистісний аспект витрат*. Процес генерації витрат відбувається під впливом економічних законів. Особистісний аспект підтверджує існування впливу суб'єкта управління на витрати, їх структуру, розмір, процесс формування;

- *аспект узгодження інтересів учасників господарської діяльності.* Балансування інтересів контрагентів – роботодавця і працівників − з приводу оплати праці, постачальника ресурсів і їх споживача з приводу ціни на ресурси та порядок постачання здійснюється на основі знання витрат.

У провідних історичних школах бухгалтерського обліку на високому рівні розвивалася методологія обліку витрат, що треба враховувати при визначенні їх місця в економічній теорії загалом. Наприклад, неможливо переоцінити значення у трактуванні сутності витрат як об'єкта бухгалтерського обліку наукових праць італійських, французьких, німецьких, англійських, російських та українських вчених (табл. 1.1).

На основі опрацьованих літературних джерел вітчизняних та зарубіжних авторів ми дійшли висновку, що не існує єдиного підходу до даної економічної категорії.

В економічній літературі наведено безліч різнопланових визначень терміна «витрати», між тим, А. С. Пеньков вважає, що такі визначення не завжди є однозначними і розглядають дану категорію витрат із різних точок зору. Пояснити це можна тим, що дане поняття має відношення до багатьох процесів (виробництво, споживання, нагромадження, обіг, обмін) і є об'єктом обліку, контролю, планування та управління [52, с. 100].

Ми вважаємо, що витрати можна вважати економічною категорією, яку використовують різні економічні науки. Беручи за основу ствердження, що у кожної з економічних наук свої предмет та об'єкт дослідження, а також мета та цілі, вважаємо неможливим формулювання єдиного тлумачення витрат. Хоча сутність даної економічної категорії в різних науках є подібною, проте,

якщо розглядати з позиції двох економічних дисциплін, зокрема економічної теорії та бухгалтерського обліку, тлумачення витрат не може бути однаковим, адже економічна теорія − це суто теоретична (фундаментальна) економічна дисципліна, а бухгалтерський облік є прикладною дисципліною.

Таблиця 1.1

Тлумачення місця витрат у наукових працях представників світових бухгалтерських шкіл

Школа	Представники	Основні ідеї
Італійська школа	Джіно Дзапу	Представники цієї школи надавали перевагу юридичному напряму, вони вважали, що витрати визначаються суб'єктивно і є пов'язаними з обчисленням собівартості.
Французька школа	А. Галібо, Леон Сей Е. Леоте	Вчені, що належали до цієї школи, обгрунтували систему обліку витрат і калькуляцію, а витрати класифікували на прямі й непрямі.
Німецька школа	Й. Шер, Е. Шмаленбах	Економісти з Німеччини підкреслювали, що головним завданням бухгалтерії є розрахунок собівартості, вони ж запропонували розділити витрати на постійні та змінні. Праці представників німецької школи заклали основи для сучасної методології обліку витрат та калькулювання.
Англійська школа	Чартер Гаррісон, Дж. Харріс	Англійські теоретики у своїх працях сформували основи для систем стандарт-кост і директ-кост.
Російська школа	С. Ф. Іванов, Є. Г. Ліберман	Представники російської науки вивчали ідеї нормативного обліку витрат, а також приділяли увагу проблемам обліку виробничих витрат і калькулюванню собівартості продукції. Вперше ними було запропоновано рахунок «Виробництво», який призначений для обліку виробничих витрат.
Українська школа	М. І. Туган-Барановський, М. Г. Чумаченко	Представниками школи було винайдено оригінальну класифікацію методів обліку і калькулювання собівартості промислової продукції.

В економічному аналізі повинно використовуватися визначення витрат, тотожне бухгалтерському, оскільки саме облікові процедури формують інформаційну базу здійснення економічного аналізу процесів господарської діяльності підприємств.

Система законів економічної теорії складається з історико-теоретичних знань, бухгалтерського обліку та економічного аналізу – з інформації, одержаної на основі практики. Таким чином, суть терміна «витрати» з погляду економічної теорії та бухгалтерського обліку й аналізу не буде збігатися, хоча в своїй основі матиме спільну мету.

Всі підходи до тлумачення сутності поняття «витрати» можна розділити на дві категорії, а саме: за економіко-теоретичним (фундаментальним) змістом та бухгалтерським (прикладним) змістом, що представлено на рис. 1.2.

Рис.1.2. Групування підходів до сутності витрат

Таким чином, виявляється доцільним на основі двох категорій підходів визначити два формулювання категорії «витрати» [41, с. 58]:

– як економічної категорії;

– як об'єкта бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Зазначені дефініції та систематизація підходів дозволяють сформулювати наступні визначення витрат:

- як економічної категорії: витрати – це сукупність економічних ресурсів підприємства, виражених у грошовій формі, які витрачені в ході господарської

діяльності підприємства за певний проміжок часу для виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) та інших цілей з метою отримання економічних вигід;

- як об’єкта обліку: витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення капіталу, що пов’язані зі здійсненням господарської діяльності підприємства за певний період часу.

Отже, застосування зазначених понять дозволяє комплексно підійти до теоретичних та практичних проблем витрат як з позиції економічної теорії, так і з позиції бухгалтерського обліку (економічного аналізу).

Отже, всебічне вивчення понятійного апарату дає можливість удосконалити економічний зміст таких понять, як витрати, калькулювання, об’єкт калькулювання, об'єкт обліку витрат, калькуляційна одиниця, метод калькулювання, калькуляція та собівартість. Як бачимо, вдосконалення понятійного апарату щодо обліку витрат дає можливість обґрунтувати теоретичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат торгових підприємств (рис. 1.3).

Графічне представлення ситуації (рис. 1.3) дозволяє зробити висновок, що понятійний апарат суттєво впливає на бухгалтерський облік та економічний аналіз та займає вагоме місце у системі формування собівартості продукції, а отже в системі управління витратами. Щоб система управління витратами працювала чітко, необхідно користуватися однозначно встановленими термінами. Для того, щоб уникнути в подальшому неоднозначності тлумачень, варто затвердити їх на рівні підприємства в системі регламентації бухгалтерського обліку та економічного аналізу (обліковій політиці, інструкціях та положеннях із обліку та аналізу).

З метою групування витрат в систему класифікації найбільш складним питанням завжди є визначення ознак, за якими відбувається систематизація, що залишає дану проблему дискусійною. В науковій економічній літературі

Рис. 1.3. Теоретичні положення обліку виробничих витрат торгових підприємств

останніми роками подано значну кількість класифікаційних ознак щодо витрат, проте вони визначені, здебільшого, за галузями економіки, або носять дещо загальний характер. Перш за все, варто відзначити про нормативне закріплення класифікації витрат підприємств торгівлі за ознаками поданими в таблиці 1.2 згідно методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності. Проте, дана класифікація не повною мірою відповідає вимогам інформаційного забезпечення управління витратами в підприємствах торгівлі, оскільки не враховує повною мірою всіх потреб системи управління. Практика свідчить про переважне використання

тих ознак класифікації, яких потребує система бухгалтерського обліку, тому нівелюється інформаційна значимість всіх інших класифікаційних ознак для системи контролю, аналізу, прогнозування й регулювання витрат, навіть виключаючи ці процеси [31, с. 12].

Таблиця 1.2

Класифікація витрат згідно з Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування

Ознаки класифікації	Групи витрат
1. За видами діяльності	Операційної, фінансової, інвестиційної діяльності. Інші витрати звичайної діяльності. Надзвичайні витрати.
2. За економічним змістом	Економічні елементи Статті калькуляції витрат
3. За ступенем реагування на зміни обсягу виробництва	Умовно-постійні. Змінні.
4. За періодами	Витрати поточного періоду Витрати майбутніх періодів
5. За центрами відповідальності або місцем виникнення	Витрати відділу, цеху, іншого структурного підрозділу.
6. За ступенем однорідності	Одноелементні (прості). Комплексні.
7. За ступенем контролю	Контрольовані. Неконтрольовані.
8. За принципами управління	Планові та позапланові витрати.

За умови класифікації витрат для оцінки запасів і визначення фінансових результатів основна увага приділяється розподілу витрат між вартістю виготовленої і реалізованої продукції та вартістю матеріальних запасів. Для обґрунтування прийняття управлінських рішень особливе значення має визначення релевантної інформації про витрати та їх поведінку, залежно від зміни внутрішніх чи зовнішніх умов діяльності підприємства. Здійснення

планування та належного контролю за витратами неможливе без формування нормативів і бюджетів витрат, визначення рівня контрольованості цих витрат на різних рівнях управління підприємством, а також даних про відхилення фактичних витрат від їх очікуваного значення.

Крім того, в кожному з перерахованих напрямків, відбувається подальша деталізація витрат залежно від цілей управління.

Проаналізувавши класифікації витрат в наукових роботах вчених та враховуючи галузеві особливості досліджуваних підприємств, ми дійшли висновку, що для оцінки запасів та визначення фінансових результатів підприємства доцільно використовувати таку класифікацію витрат: за центрами відповідальності, за економічним змістом, за видами продуктів (послуг), по відношенню до господарського процесу, за повнотою здійснення витрат, за способом віднесення до певних об’єктів обліку, за економічною роллю. Специфіка підприємств відносно здійснення етапності процесів діяльності за короткостроковий період, зумовлює важливість застосування класифікації витрат за стадіями господарського процесу для здійснення контролю за рівнем витрат, узагальненням і визначенням витрат за центрами відповідальності [23, с. 55].

Відтак, витрати групуються за видами процесів, які їх спричинили, що забезпечує для управління інформацію про витратомісткість кожного окремого процесу під час здійснення господарської діяльності. За центрами відповідальності, виокремлення яких широко представлено у науковій літературі, для підприємств пропонуємо поділ витрат виробництва, обслуговування та реалізації продукції.

Класифікація за центрами відповідальності дозволяє підприємствам визначати ефективність формування та управління витратами для використання таких його інструментів як бюджетування, аналіз й контроль, тобто для вимірювання й оцінювання реальних витрат підприємства й контролювання їх рівня.

По відношенню до господарського процесу, враховуючи специфіку досліджуваних підприємств, витрати класифікують на виробничі, невиробничі та торговельні (реалізаційні).

Доцільність такого угрупування обґрунтовується специфікою підприємств та необхідністю оцінки структури витрат за кожним процесом, який забезпечує здійснення господарської діяльності. Дані про витрати в розрізі процесів дозволяють приймати рішення щодо мінімізації та оптимізації рівня витрат в розрізі процесів з метою визначення рівня витратності продукції та рентабельності кожного процесу.

Отже, проведене дослідження дає можливість сформулювати кілька положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат у системі управління діяльністю торгових підприємств на наступних рівнях:

– по-перше, обґрунтовано економіко-теоретичні положення витрат на основі багатоаспектності відходу до витрат з позицій фундаментального та прикладного рівнів;

– подруге, вдосконалено понятійний апарат бухгалтерського обліку та аналізу витрат на основі систематизації та вивчення різних позицій вчених з метою розвитку теоретичних положень обліку та аналізу витрат торгових підприємств.

1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази щодо бухгалтерського обліку та аудиту витрат

Система бухгалтерського обліку і аудиту витрат на сучасних підприємствах не може існувати повною мірою без належного регуляторного забезпечення. Така підтримка формується протягом останніх двох десятиліть і перебуває в процесі постійних змін, що супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими факторами.

Перш за все, необхідно проаналізувати існуючі підходи вчених до систематизації нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік та аудит на українських підприємствах, з метою подальшого висвітлення особливостей системи регуляторного регулювання бухгалтерського обліку та аудиту витрат.

Так, Пушкар М.С. та Щирба М.Т. нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку розглядають на чотирьох рівнях: законодавчому, нормативному, методичному та організаційно-адміністративному [18, с. 121].

Сук Л.К. і Сук П.Л. розглядають чотири рівні регулювання бухгалтерського обліку: 1) Закони України, Укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів; 2) нормативні документи Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, НБУ та інших відомств, які реєструються в Міністерстві юстиції України; 3) положення, інструкції, методичні рекомендації, інструкції, листи міністерств і відомств; 4) робочі документи, що формують облікову політику підприємства.

Пархоменко В. М. розподіляє акти нормативно-правового забезпечення за місцем та роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку на такі групи: 1) Закони України як нормативно-правові акти вищої юридичної сили; 2) акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (постанови Кабінету Міністрів України); 3) положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, затверджені Міністерством фінансів України, яке є головним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні; 4) нормативно-правові акти (інструкції, положення) та методичні рекомендації, які розробляються та затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на основі П (С) БО з урахуванням специфіки та існуючих потреб; 5) рішення (розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку та застосування конкретних облікових політик, які приймаються власником

(керівником) підприємства на підставі документів найвищого порядку [14, с. 15].

Законодавчі принципи внутрішнього аудиту в Україні за період з 1991 по 2008 рр. були детально описані Пантелеєвим В.П. Вчений дав перелік з 29 назв документів, що визначають межі стадії регулювання та нормативні акти з регулювання внутрішнього контролю та внутрішнього контролю аудит, чинний на цьому етапі.

Узагальнення переваг і недоліків цих та подібних класифікацій є основою для розробки системи правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту різних сфер, включаючи витрати та їх важливу складову - загальновиробничі витрати.

Як зазначив Дерій В.А., у багатьох класифікаціях нормативні правові акти місцевого походження (регіональні, районні) опущені. Звичайно, останні не є поширеними, але вони дійсно існують у вигляді різних настанов, інструкцій, положень, листів, пояснень, пов’язаних з місцевим фінансуванням, оподаткуванням, кадровою політикою, специфікою роботи в певній галуз».

З огляду на це, вчений пропонує розподілити нормативні акти щодо бухгалтерського обліку, фінансової звітності та економічного контролю витрат і доходів підприємств на такі рівні: міжнародний або континентальний; національні (правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України); загальний бухгалтерський облік (акти Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, НБУ тощо); галузеві (відомчі) (акти відповідних міністерств і відомств); регіональні (розпорядження обласних та районних державних адміністрацій, служб, відділів, груп); внутрішньофірмовий [5, с. 80].

Розроблена Дерієм В.А. класифікація нормативно-правового забезпечення обліку та контролю витрат і доходів підприємств також є достатньо обґрунтованою, що передбачає виділення таких класифікаційних ознак: види; рівні; місце та роль у регулюванні бухгалтерського обліку,

фінансової звітності, економічного контролю; обов'язкове виконання; групи [20, с. 165].

Слід звернути увагу на існуючі класифікації правових норм галузі у галузі обліку та аудиту витрат. Зокрема, Должанський А. М. та Саракун І. М. пропонують розглядати систему регулювання обліку витрат як модель, що складається з п'яти рівнів: 1) міжнародного права; 2) державні основні правові норми; 3) правила (стандарти) бухгалтерського обліку; 4) нормативно-правові документи міністерств і відомств; 5) децентралізовані нормативні акти.

Перевагою систем регулювання бухгалтерського обліку, розроблених Дерієм В.А., Должанським А.М. та Саракуном І.М., є відбір міжнародно-правових норм як важливого рівня, який насамперед повинен орієнтуватися на нашу державу при розробці законодавчого забезпечення будь-яких галузей бухгалтерського обліку.

Цілу систему нормативних актів щодо регулювання обліку витрат в Україні, на думку Римара Г.А., можна представити 5-рівневою структурою: 1) Конституція України; 2) Закони та підзаконні акти; 3) положення про бухгалтерський облік та інші нормативні акти (накази, розпорядження), прийняті центральними органами спеціальної компетенції (Міністерством фінансів України, Держкомстатом України та іншими відомствами); 4) методичні рекомендації з бухгалтерського обліку, які розробляються та затверджуються з урахуванням особливостей та потреб певної діяльності; 5) робочі документи з організації та ведення бухгалтерського обліку та застосування облікової політики, прийняті власником підприємства на основі нормативних актів, розроблених та затверджених державними органами.

Як видно з вищевикладеного, існуючі класифікації нормативного регулювання бухгалтерського обліку та аудиту розглядаються окремо, хоча вони мають значну кількість спільних рис. Тому їх потрібно деталізувати з урахуванням галузевих особливостей та особливостей різних складових витрат. Крім того, доцільно узагальнювати їх у межах однієї системи.

Основні видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємств подані на рис. 1.4.

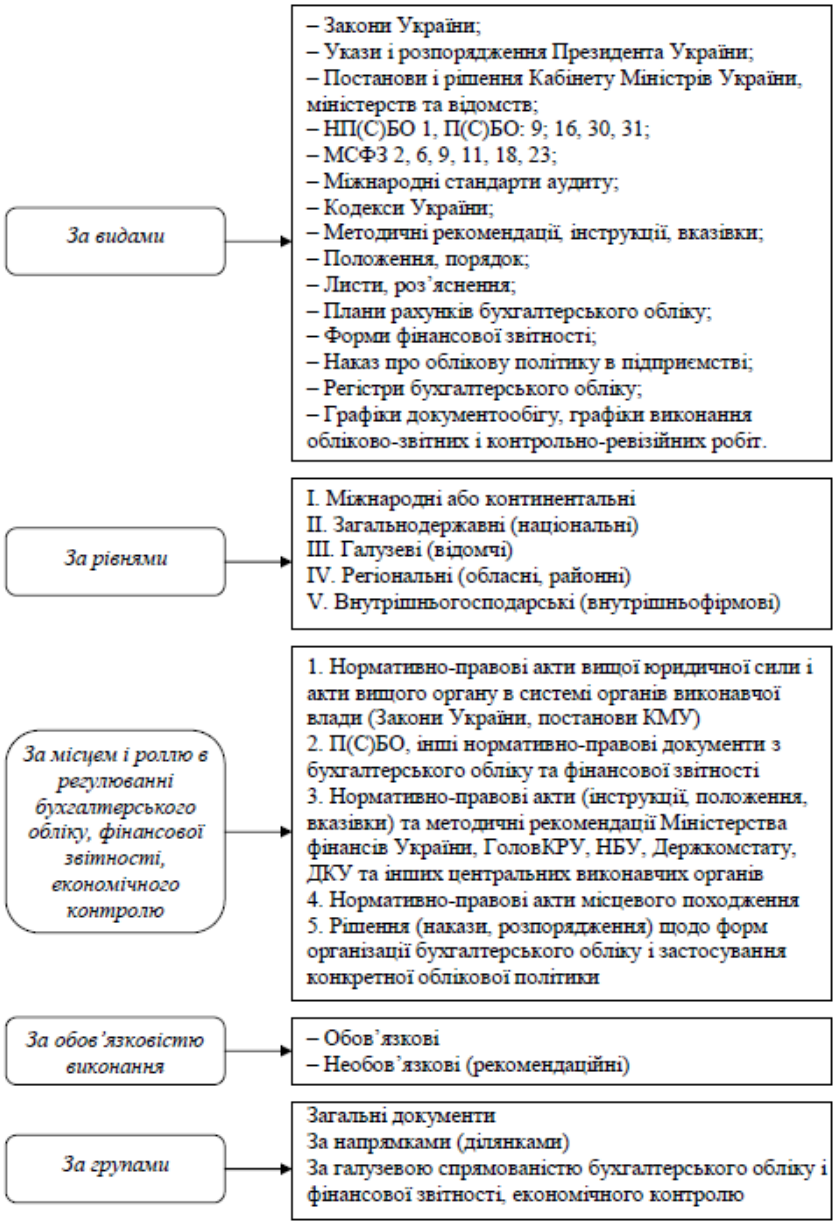


Рис. 1.4. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту витрат виробництва

Слід зазначити, що в сучасних умовах господарювання законодавство є досить динамічним, у зв'язку з чим необхідно проводити систематичний аналіз положень нормативних актів, що регулюють облік та аудит накладних витрат на українських підприємствах.

Нормативно-правова база може надавати рекомендації, встановлювати обов'язки або надавати певні права суб'єкту господарювання. Таким чином, нормативне регулювання бухгалтерського обліку та аудиту в Україні здійснюється органами, що мають відповідні повноваження, зокрема: Верховна Рада України – шляхом прийняття законів та постанов, Президент України - переважно у формі указів, Кабінет Міністрів України - постановами, уповноваженими державними органами - у формі відомчого регулювання у межах наданих їм повноважень, органів місцевого самоврядування - відповідно до повноважень, делегованих державою у цій галузі, місцевих державних адміністрацій – відповідно до їх компетенції, яка визначається відповідним законодавством [19, с. 304].

Ми вважаємо, що особливості періоду становлення ринкових відносин проявляються у необхідності поєднання змісту міжнародного права, Податкового кодексу України, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П (С) БО), чинного законодавства в Україні, інших нормативних актів щодо формування накладних витрат, їх розподілу, розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг).

Розробка системи нормативно-правових актів, що регулюють облік та аудит витрат на українських підприємствах, повинна базуватися на досягненнях попередників, а також на необхідності виявлення та врахування характеристик нормативних актів.

У сучасних умовах трансформація нормативної бази полягає головним чином у пристосуванні системи бухгалтерського обліку та аудиту до міжнародних стандартів. За умови здійснення цих заходів, на думку проф. Гончарука Я.А. та доц. Яремка І.Ю: «Йдеться не про повне запозичення західних термінів, понять і методів, а про повернення до втрачених цінностей

та усунення прогалин у розумінні світового досвіду, накопиченого за цей час. І це не зовсім новий підхід , але звернення до обґрунтованих та розглянутих критеріїв та норм» [12, с. 57].

Актуальним завданням у сучасних умовах є адаптація вітчизняного законодавства до міжнародних норм. Як зазначають Давидов Г.М. та Шалімова Н.С.: «Можливості зближення бухгалтерської практики країн, що належать до різних моделей бухгалтерського обліку, залежать від того, який тип регулювання домінує в національній моделі бухгалтерського обліку». Вчені виділяють три основні типи такого регулювання: законодавче регулювання, регулювання на рівні державних органів та регулювання на рівні професійних організацій.

Важливою складовою міжнародного права є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), які мають рекомендаційний характер і були розроблені для гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та облікової політики, що застосовуються в різних країнах, а також для досягнення можливості порівняння результатів різних підприємств. Спочатку IAS були видані Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB), який з 2001 року став наступником IASB. Нові стандарти, що випускаються з 2001 року, називаються Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) як система стандартизації належать до англосаксонських традицій фінансового обліку. МСФЗ характеризуються як стандарти, засновані на принципах, а не на правилах. Тобто, стандартизація МСФЗ не має на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, у багатьох випадках віддаючи перевагу впевненості у професійній незалежності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань повинні покладатися на совість та особисте професійне судження.

З 1 січня 2007 року рішенням Аудиторської палати від 30 листопада 2006 року було встановлено обов’язкове застосування Міжнародних стандартів

аудиту (МСА) Національними аудиторами національних стандартів. Метою МСА є забезпечення: високого рівня впевненості у якості аудиторських послуг; високий імідж професії аудитора; взаємозв'язок між окремими елементами та процесами аудиторського циклу; вирішення суперечок між аудиторами та замовниками їх послуг, встановлення рівня відповідальності аудиторів; розуміння користувачами аудиторської інформації процесу аудиту.

Основним законом України є Конституція. Відповідно до статті 113 Конституції України від 28 червня 1996 р. № 254к / 96-ВР (тлумачення від 15 травня 2014 р.), найвищим органом у системі органів виконавчої влади є Кабінет Міністрів України. Кабінет Міністрів України відповідає перед Президентом України та Верховною Радою України, контролюється і підзвітний Верховній Раді України в межах, передбачених Конституцією. Кабінет Міністрів України у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, а також указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України.

Відповідно до Конституції України, правова основа господарської діяльності, яка базується на різноманітті суб'єктів господарювання різних форм власності, встановлена Господарським кодексом України від 16.01.2003 № 436-IV.

Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та їхніх зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження та відповідальність їх посадових осіб під час податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Таким чином, витрати підприємства складають основу податку на прибуток, і, зокрема, загальновиробничі витрати впливають на формування важливої складової фінансового результату до оподаткування - собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг).

Суб'єкти господарювання при обліку накладних витрат повинні дотримуватись загальних принципів його ведення, які передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зокрема: розсудливість; повне покриття; нарахування та узгодження доходів і витрат; історична (фактична) вартість. Ці принципи є базовими, а їх дотримання є незаперечною умовою бухгалтерського обліку.

Основні підходи до аудиту накладних витрат та аудиторської діяльності у сфері фінансового контролю регулюються Господарським кодексом України, Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-XII, іншими нормативними актами та стандартами.

Виходячи з необхідності інтеграції України у світові економічні відносини та реструктуризації системи економічної інформації, бухгалтерського обліку та статистики відповідно до міжнародних стандартів, Указу Президента України «Про перехід до міжнародно визнаної системи бухгалтерського обліку та статистики» від 23.05 .1992 № 303 Державна служба статистики України, Міністерство фінансів України, Міністерство економіки України, Державний комітет України зі стандартизації, метрології та сертифікації за участю Національного банку України відповідають за розробку та впровадження заходів щодо впровадження в Україні єдиної системи бухгалтерського обліку та статистики, що відповідає загальновизнаній міжнародній практиці та завдання оперативного висвітлення економічних реформ.

Третім рівнем регулювання бухгалтерського обліку та аудиту накладних витрат є національні стандарти та нормативні акти, розроблені відповідно до вимог законодавчої бази другого рівня.

Зокрема, НП (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, зареєстровані в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 року за № 336 / 22868 визначають мету, склад та принципи складання фінансової звітності та

вимоги до визнання та розкриття її елементів. Відповідно до цього стандарту, витрати - зменшення економічних вигод у формі вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (крім зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками).

Серед важливих нормативних документів, що регулюють, зокрема, порядок формування накладних витрат, слід виділити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П (С) БО) 16 «Витрати», затверджене Міністерством Фінанси України від 31.12.1999 р. № 318, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за № 27/4248. Це Положення (стандарт) визначає методологічну основу формування бухгалтерської інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Зокрема, П(С)БО16 застосовується до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання та складу, встановлених П(С)БО18 «Контрактами на будівництво». Положення (стандарт) 16 не застосовується до витрат, пов'язаних з первісним визнанням та зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первинним визнанням сільськогосподарської продукції. Склад загальновиробничих витрат підприємства регулюється статтею 15 П(С)БО16. Стаття 16 цього Положення (стандарту) регулює поділ загальновиробничих витрат суб'єкта господарювання на постійні та змінні.

Незважаючи на позитивні заходи, передбачені Положенням, процес обліку загальновиробничих витрат не має логічного завершення через неповне декодування в П(С)БО та невідповідність нормативно-правовій базі нижчих рівнів. Таким чином, пункт 16 стандарту 16 «Витрати» передбачає, що змінні та постійні загальновиробничі витрати розподіляються по кожному об'єкту витрат з використанням баз розподілу, які не розшифровані в розроблених документах.

Значний вплив на формування накладних витрат і собівартості продукції (робіт, послуг) має Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»,

затверджене наказом Міністерства фінансів України 20.10.1999 № 246, зареєстроване в Міністерстві юстиції України від 02.11.1999 № 751/4044. Щодо формування загальновиробничих витрат, матеріальні витрати досліджуються як частина витрат на вдосконалення технології та організації виробництва, обслуговування виробничих потужностей та інші витрати. П (С) БО 9 не застосовується до: незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи договори на надання послуг, безпосередньо пов'язані з ними; фінансові активи; поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю згідно з П(С)БО30 «Біологічні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790 та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 5 грудня , 2005 р. за № 1456/11736, корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших П(С)БО.

Порядок нарахування амортизації визначений в П(С)БО 7 «Основні засоби» та в П (С) БО 8 «Нематеріальні активи». Амортизація - це сума, що амортизується (крім вартості землі, природних ресурсів та капітальних вкладень).

Ми вважаємо, що одним з основних недоліків існуючих методів нарахування амортизації є невідповідність строку експлуатації основних фондів з точки зору технічних характеристик та можливостей та економічних (нормативних) періодів амортизації.

Призначення та порядок ведення бухгалтерських рахунків для узагальнення за подвійною інформацією щодо наявності та руху активів, капіталу, зобов'язань та фактів фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб встановлює Інструкцію щодо застосування діаграми облікових зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 № 291, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186.

План рахунків - це перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності в бухгалтерському обліку. Зокрема, для узагальнення інформації про загальновиробничі витрати в Плані рахунків передбачено використання рахунку 91 «Накладні витрати», де фіксуються загальновиробничі витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділами, бригадами та іншими підрозділами первинної і вторинне виробництво, а також технічне обслуговування та експлуатація машин та обладнання. Цей рахунок не використовується торговими підприємствами. Дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображає суму визнаних витрат, кредит - щомісяця, відповідно до розподілу, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Вартість реалізації». Аналітичний облік ведеться за місцями походження, центрами та статтями (видами) витрат.

Четвертий рівень правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту накладних витрат базується на керівних принципах з організації та ведення бухгалтерського обліку за окремими видами діяльності, розроблених галузевими міністерствами та відомствами з урахуванням особливостей діяльності підприємств, технології виробництва, послуг та робіт. Визначальні нормативно-правові документи цього рівня для виробничих підприємств розглядаються як Методичні рекомендації щодо планування, обліку та розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) у відповідних галузях, підтверджені відповідними наказами конкретних міністерств. Слід зазначити, що вони носять рекомендаційний характер, і їхні правила слід тлумачити з урахуванням основних підходів, регульованих нормативними актами вищого рівня.

У зв’язку з цим професор Ф.Ф. Бутинець зазначає, що «іноді нормативні документи не містять конкретних рекомендацій щодо правил обліку певних фактів економічного життя. Якщо в системі не встановлено метод бухгалтерського обліку з певного питання, то під час формування облікової

політики підприємство самостійно розробляє відповідний метод, виходячи з чинних положень» [10, с. 20].

Облікова політика затверджується наказом керівника підприємства і є важливим юридичним документом роботи бухгалтерів. Порядок облікової політики повинен відображати основні підходи до організації бухгалтерського обліку та важливі моменти, особливо ті, що мають неоднозначне тлумачення в офіційних документах. Що стосується загальновиробничих витрат, то в наказі про облікову політику слід зазначити методи та основи розподілу таких витрат. Перелік змінних та постійних накладних витрат, як правило, додається як додаток до наказу про облікову політику підприємства.

Питання нормативного регулювання бухгалтерського обліку та аудиту витрат є актуальним у зв'язку з постійним вдосконаленням та запровадженням нових норм законодавства. Систематизувавши та проаналізувавши основні складові нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту витрат, встановлено, що всі вивчені нормативні акти призначені для організації та допомоги в обліку та аудиті витрат на підприємствах України.

Слід мати на увазі, що інтеграція України до Європейського Союзу вимагає стандартизації законодавства, включаючи облік та аудит витрат, що важливо для прийняття необхідних управлінських рішень керівництвом суб'єкта господарювання. Однією з умов є гармонізація П(С)БО 16 «Витрати» з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

1.3. Особливості бухгалтерського обліку та аудиту витрат

Організацією бухгалтерського обліку витрат слід вважати комплекс заходів, спрямованих на налагодження облікової системи підприємства як структурного елементу інформаційно-комунікаційних зв'язків у системі управління всією діяльністю підприємства та її елементів, зокрема процесу

виробництва, виробничих витрат та собівартості продукції. Таке визначення організації бухгалтерського обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції пояснюється тими завданнями, які покладаються на неї.

Ряд авторів [6, 26, 39] у своїх роботах підкреслюють, що організація бухгалтерського обліку витрат повинна забезпечити:

- правильне і своєчасне документальне відображення операцій із обліку статей затрат та формування собівартості продукції відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»;

- контроль за правильністю використання сировини, продукції й тари на всіх етапах руху і в місцях збереження товарно-матеріальних цінностей та за відповідністю величини запасів продукції для безперебійного виробничого процесу;

- забезпечення збереження майна, попередження виникнення нестач, крадіжок цінностей, сприяння раціональному й ефективному використанню ресурсів;

- сприяння підвищенню рентабельності підприємства, окупності виробничих і технологічних програм;

- своєчасне і точне визначення валового доходу, валових витрат, інших доходів і витрат, кінцевого фінансового результату.

Вирішення означених проблем повинно покладатися в основу концепції організації бухгалтерського обліку на підприємствах.

Бухгалтерський облік виступає важливим елементом у складі системи управління витратами, під якою розуміють «комплекс заходів, що спрямовані на формування найбільш необхідних і, разом з тим, доцільних з економічної та технологічної точок зору витрат, яке забезпечується за допомогою раціонального їх нормування, оптимального планування, обґрунтованого бухгалтерського обліку, оперативного економічного аналізу та своєчасного всебічного контролю» [15, с. 180].

Для забезпечення належного рівня облікового забезпечення управлінських процесів інформація повинна відповідати всім вимогам, які

висуваються до неї в умовах нестабільного внутрішнього та зовнішнього середовища, політичної й фінансової кризи та ін. Така ситуація зумовлює необхідність глибокого теоретичного обґрунтування застосовуваних правил, принципів організації бухгалтерського обліку, в тому числі й обліку витрат на виробничих підприємствах. Слід відзначити, що сучасні науковці порушували це питання, але воно потребує подальших досліджень із урахуванням галузевих особливостей суб'єктів господарювання.

Систематизувавши інформацію з вищезазначених досліджень, вважаємо, що до принципів, які варто застосовувати, слід віднести наступні:

1) включення всіх виробничих витрат із плановими та нормативними показниками;

2) включення усіх витрат виробництва продукції звітного періоду в її собівартість;

3) групування і відображення витрат за виробничими підрозділами, видами продукції, елементами і статтями витрат через систему рахунків бухгалтерського обліку;

4) узгодженість об'єктів обліку витрат із об'єктами калькулювання;

5) забезпечення окремого відображення виробничих витрат за існуючими нормами і відхилень від них;

6) документування витрат умомент їх здійснення;

7) розширення складу витрат, що включають у собівартість продукції за прямою ознакою;

8) максимальне наближення методології й організації обліку витрат до міжнародних стандартів;

9) визначення переліку статей витрат, їхнього складу і методів розподілу за видами продукції відповідно до галузевих і методичних рекомендацій із питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) з урахуванням характеру і структури виробництва.

Отже, дотримання перелічених принципів при формуванні системи бухгалтерського обліку в частині витрат дозволить забезпечити належний

рівень інформативності та виконання інших вимог, які висуваються до вихідних даних і звітів бухгалтерської служби.

На думку більшості вчених, напрямки організації обліку витрат підприємства можуть формуватися залежно від того, що вважається об’єктом обліку витрат. При цьому розрізняють облік витрат за видами, за місцями виникнення, за центрами відповідальності та за носіями витрат (рис. 1.5).

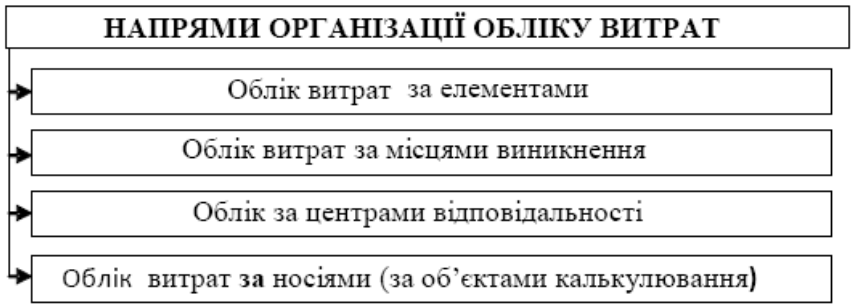


Рис. 1.5. Напрями організації бухгалтерського обліку витрат

Місцем виникнення витрат називають структурний підрозділ підприємства, у якому відбувається планування, нормування й облік витрат виробництва дляконтролю й управління витратами виробничих ресурсів. Крім того, місцями виникнення витрат можуть бути робочі місця, дільниці, бригади, цехи, стадії, переділи, процеси, відділи підприємства, наприклад: відділ технічного контролю і контролю якості, інструментальний цех, фінансовий відділ. Центром відповідальності визначають сегмент – підрозділ, за результатами роботи якого вдається врахувати виконання менеджерами встановлених адміністрацією обов'язків. Такі центри створюються на основі існуючої лінійно-функціональної структури підприємства і поєднують або включають у себе місця виникнення витрат.

Метою організації обліку за даними центрів відповідальності є збір даних про витрати та доходи по кожному об'єкту таким чином, щоб відхилення від кошторису (затвердженого плану) могли бути віднесені на відповідальну особу. Існування місць виникнення витрат та центрів відповідальності залежить від внутрішньої організації системи управління виробничими

процесами на підприємстві торгівлі. Це обумовлює ситуацію, коли на підприємствах досліджуваної галузі наявність місць виникнення витрат та центрів відповідальності буде різною, адже це залежить від особливостей структури управління, що, в свою чергу, обумовлюється особливостями технологічного процессу [33, с. 230].

Фактично використані ресурси списують по кредиту відповідних рахунків на дебет рахунку 23 «Виробництво» за нормативними (плановими) показниками. Відхилення від нормативних затрат списуються на рахунки відхилень. При цьому позитивні відхилення накопичуються за кредитом відповідних рахунків, а негативні – за дебетом.

У залежності від технології і характеру продукції носіями витрат можуть бути вироби чи напівфабрикати, групи однорідних виробів, серії однойменних виробів чи індивідуальні групи виробів (замовлення), будівельні об’єкти, закінчені етапи будівництва, види робіт і послуг. Тобто це види продукції (робіт чи послуг) підприємства, які призначені для реалізації. У разі, коли на підприємстві однорідна продукція випускається з однакової вихідної сировини, матеріалів і відрізняється тільки розмірами та модифікаціями, у такого підприємства виникає можливість мінімізувати кількість носіїв витрат, а отже, і спростити процедуру калькулювання собівартості.

Вважаємо, що обрання того чи іншого підходу до організації бухгалтерського обліку витрат на підприємствах торгівлі повинно відповідати обраним методам калькулювання та обліку виробничих витрат.

Наступним важливим складовим елементом системи бухгалтерського обліку на підприємстві є облікова політика.

З даного приводу О. В. Олійник визначала, що облікова політика являє собою «інструмент» організації обліку на конкретному підприємстві, який включає сукупність способів і процедур ведення обліку, що використовується з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності [19, с. 149].

Крім того, О. В. Шакина та Т. В. Федосенко також стверджували про те, що система бухгалтерського обліку самостійно моделюється організаціями,

виходячи з єдиних правових норм, методичних основ, а також конкретних умов функціонування та специфіки діяльності. Облікова політика є важливим інструментом ефективного управління. В силу впливу вибраних способів ведення обліку на фінансові потоки і майновий стан облікова політика є важливим інструментом ефективного управління у всіх господарюючих суб'єктах незалежно від сфери діяльності та організаційно-правових форм.

Важливими, на наш погляд, є твердження П. Житнього щодо змісту облікової політики, яка, на його думку, являє собою внутрішній регламент із методології, організації та методики ведення фінансового й управлінського обліку. Такий документ необхідний для зведення різнорідних нормативних актів, що стосуються ведення обліку, в єдину систему з погодженням обраного варіанта облікових процедур із користувачами інформації.

Важливість облікової політики полягає не тільки в суті регламентації ведення бухгалтерського обліку діяльності виробничих підприємств у цілому та виробничих витрат зокрема, але й у тому, що вона здатна впливати на зміст бухгалтерської звітності, показники діяльності та ін.

Формування облікової політики на виробничих підприємствах є складним управлінським процесом, адже вона є вагомим інструментом в економічному управлінні такими надважливими показниками, як прибуток, на основі її результатів формується інформаційна база прийняття рішень.

Облікове відображення виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції підприємства також знаходяться під впливом процесу формування облікової політики, в ході якого обґрунтовується вибір того чи іншого методу обліку окремих об'єктів, пов'язаних із витратами; методів калькулювання собівартості та обліку витрат.

Адже держава встановлює лише єдині правові та методичні основи його організації і ведення, надаючи право господарюючим суб'єктам самостійно формувати облікову систему, що відповідає умовам їх функціонування шляхом вибору та обґрунтування способів ведення обліку − первинного

спостереження, вартісного виміру, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності.

М. В. Патарідзе-Вишинська вважає, що не існує єдиного оптимального рішення щодо формування облікової політики, і ми з нею у цьому погоджуємося. Існує багато альтернативних варіантів при виборі методів обліку тих чи інших об’єктів, і, комбінуючи їх між собою, на підприємствах, скажімо, однієї галузі, з однаковими обсягами виробництва та реалізації, можна отримати різні розміри фінансових результатів. Реформа обліку в Україні надала бухгалтерові більше свободи, і, відповідаючи на три основні питання обліку: коли господарська операція повинна вважатися завершеною; яка вартість вираження господарської операції для відображення її в обліку; як відобразити господарську операцію у системі рахунків бухгалтерського обліку, тобто, вирішуючи проблеми ідентифікації, оцінки і класифікації, бухгалтер повинен діяти самостійно, керуючись виключно своїм професіоналізмом і компетенцією.

Отже, стає зрозумілим, що облікова політика має бути спрямована на формування ефективного механізму облікового відображення виробничих витрат підприємства, основою якого є вибір методів обліку окремих об’єктів.

РОЗДІЛ 2
ОЦІНКА ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ НА ПАТ «СЛАВУТСЬКИЙ СОЛОДОВИЙ ЗАВОД»

2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства

Досліджуване підприємство розпочало свою діяльність у 1989 році з проектною потужністю 80 тисяч тон солоду на рік. У 1997 році пройшло стадію акціонування. У 1998 році контрольний пакет акцій підприємства був викуплений скандинавським інвестором, компанією ББХ (ВВН – Baltic Beverages Holding).

Рік 2004-ий для Славутського солодового заводу, найбільшого в Україні виробника солоду, відзначився приходом нового стратегічного інвестора – французької компанії «Суффле Груп» (Groupe Soufflet). Компанія, заснована ще у 1897 р., вже багато років поспіль займає провідні позиції на світовому ринку агропродукції. Її підприємства розташовані у Франції, Україні, Чехії, Сербії, Угорщині, Румунії, Польщі, Росії, Казахстані. Компанія «Суффле» є власником 24 солодових заводів у 9 країнах світу і на сьогодні є одним з найбільших виробників солоду. Головними ж причинами рішення розвивати даний напрямок і на українських теренах стали величезний потенціал для вирощування пивоварного ячменю в Україні та динамічний розвиток пивоварного ринку.

2008 рік для «Славутського солодового заводу» став роком збільшення потужності виробництва солоду до 160 тисяч тон на рік за рахунок реалізації основних інвестиційних проектів по модернізації солодового корпусу та будівництву нової сушарки солоду. Важливою віхою стала сертифікація підприємства за стандартами ISO 9001, 14001, OHSAS 18001, запроваджено систему харчової безпеки НАССР. Досягнуто значного зменшення енерговитрат завдяки застосуванню передових технологій, збільшення кількості продукції, що випускається за один виробничий цикл. Покращилась

якість продукції завдяки ретельному відбору сировини через оновлену зернову лабораторію. Про якість славутського солоду красномовно свідчать імена компаній-споживачів: ПБК «Славутич», «Львівська пивоварня», пивоварні «Хайнекен», «Кастель», Ефес та інші.

У 2010-2012 роках було реалізовано ряд інвестиційних проектів, головною метою яких було вдосконалення систем управління технологічним обладнанням, його безпеки, зменшення потреби в енергоресурсах та покращення санітарно-гігієнічного стану.

У 2013 році проведено заміну та встановлення нового обладнання на очисних спорудах, що покращило якість стічних вод. Підприємство розпочало будівництво нової котельні, яка працюватиме на біологічних відходах власного виробництва. Це дасть можливість економії природного газу до 40% об'ємів його споживання. Розвиток підприємства нерозривно пов'язаний з розвитком її стратегічного інвестора - Групи Суффле (Франція), яка здійснює діяльність у галузі переробки сільськогосподарської продукції у країнах Східної та Західної Європи, Росії, Казахстану, Бразилії, зокрема забезпечує близько 10% світового виробництва солоду, що становить понад 2 млн. тон на рік.

У 2014 році введено в експлуатацію котельню по спалюванню біомаси, що складається із власних відходів. Цей енергозберігаючий проект дав можливість вистояти підприємству на протязі складного 2014 року, забезпечуючи суттєве (на 40%) зменшення споживання природного газу, а також призведе до суттєвого економічного ефекту в найближчому майбутньому. Окрім цього реалізована низка проектів по вдосконаленню системи підготовки ячменю пивоварного до процесів виробництва солоду, реконструйоване сортувальне обладнання.

У 2016 році завершено першу чергу реконструкції ящиків солодорощення з використанням нержавіючих матеріалів, що дозволило повністю задовольнити вимоги споживачів згідно стандартів HACCP. Підприємство успішно підтвердило сертифікацію за стандартами ISO 9001, 14001, OHSAS

18001 міжнародній компанії Бюро Верітас. Впровадження ряду енергозберігаючих інвестиційних проектів, зокрема заміна вентиляторів на ящиках солодорощення, дало можливість отримати сертифікат ISO 50001.

За рішенням Загальних зборів акціонерів від 27 квітня 2017 року Товариство змінило організаційно-правову форму та з 5 травня 2017 року стало називатись Приватне акціонерне товариство «СЛАВУТСЬКИЙ СОЛОДОВИЙ ЗАВОД».

У 2019 році підприємство відзначило свій 30-річний ювілей. Значними подіями року були введення в експлуатацію другої лінії відвантаження солоду та потужної станції знезалізнення та водопідготовки до рівня питної води відповідно до вимог провідних пивоварних компаній.

Загальна сума статті 1005 «Незавершені капітальні інвестиції» на 31 грудня 2019 року складається з капітальних інвестицій у основні засоби у сумі 846 тисяч гривень та капітальних інвестицій у нематеріальні активи на суму 33 тисячі гривень.

Незавершене будівництво загалом включає нове обладнання, монтаж якого планується завершити у 2020 році.

Впродовж 2019 року капіталізовані витрати по кредитам, що пов’язані з кваліфікаційними активами, становлять 358 тисяч гривень (2018: 1 115 тисяч гривень). Ставка капіталізації становила 17.4% (2018: 17.4%).

Вибуття активу з права користування та списання орендного зобов’язання (Примітка 19(б)) у сумі 5 730 тисяч гривень є результатом зміни оцінки управлінського персоналу стосовно строку оренди одного з активів з правом користування товариства.

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги станом на 31 грудня 2019 року складає 186 310 тисяч гривень (31 грудня 2018 року: 220 355 тисяч гривень). Сума резерву на покриття збитків від зменшення корисності станом на 31 грудня 2019 р. складає 3 887 тисяч гривень та 2018 року дорівнює нулю.

Резерв на покриття збитків на 31 грудня 2019 року включає резерв на покриття збитків за дебіторською заборгованістю за виданими авансами у сумі 506 тисяч гривень (31 грудня 2018 р.: 24 тисячі гривень).

На 31 грудня 2019 р. та 2018 року зареєстрований та випущений капітал складається з 24 705 920 простих акцій. Номінальна вартість акції складає 0,25 гривень. Всі акції були повністю оплачені станом на 31 грудня 2019 року та 2018 року Товариство виконує вимоги до розміру статутного капіталу акціонерних товариств.

Станом на 31 грудня 2019 року та 2018 року частки в статутному капіталі товариства розподілилися між акціонерами наступним чином: «Compagnie International de Malteries», Франція - 72.6%, Європейський банк реконструкції і розвитку (ЄБРР) - 24.0%, інші юридичні та фізичні особи - 3.4%.

Фактичною контролюючою стороною товариства є пан Michel Soufflet. Наступною вищою материнською компанією, що складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною для користування, є Malteries Franco-Belges, Франція.

Станом на 31 грудня 2019 року, прострочена дебіторська заборгованість на загальну суму 13 142 тисячі гривень. Заборгованість була погашена у найкоротші терміни, після звітної дати, базуючись на досвіді співпраці з цими контрагентами та їх кредитних історіях.

Прострочена дебіторська заборгованість, що станом на 31 грудня 2018 року складала 6 545 тисячі гривень була у повній мірі виплачена у 2019 році. Зміни оцінок стосовно ймовірності погашення заборгованості можуть вплинути на суму визнаних збитків від зменшення корисності. Наприклад, якщо б відшкодування відрізнялось на мінус один процент, торгова дебіторська заборгованість станом на 31 грудня 2019 року була б приблизно на 1 863 тисячі гривень менше (31 грудня 2018 року: 2 204 тисячі гривень).

На 31 грудня 2019 року у товариства існує ризик невідшкодування виплачених авансів в розмірі 34 685 тисяч гривень (31 грудня 2018: 5 900 тисяч

гривень). На 31 грудня 2019 року сплачені аванси були знецінені на 506 тисяч гривень (31 грудня 2018: 24 тисячі гривень).

Політикою товариства передбачено підтримання стабільного рівня капіталу для забезпечення довіри з боку інвесторів, кредиторів та інших учасників ринку, а також забезпечення подальшого сталого розвитку господарської діяльності товариства. Це досягається завдяки ефективному управлінню грошовими коштами, постійному моніторингу доходів і прибутку товариства і інвестиційним планам, фінансованим, головним чином, за рахунок операційних грошових потоків товариства. Завдяки цим заходам товариство прагне забезпечити стабільне зростання прибутків.

Структура ПАТ «Славутський солодовий завод» подана на рис. 2.1.

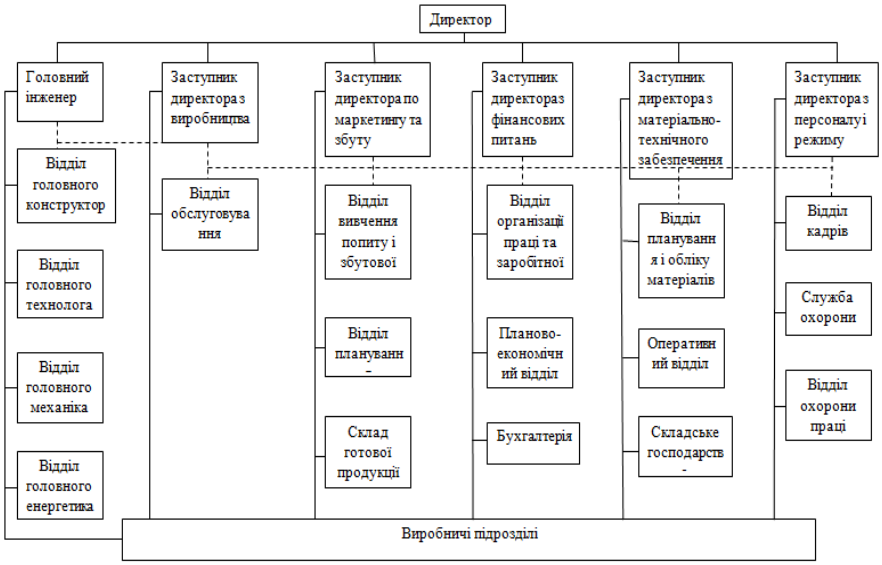


Рис. 2.1. Структура ПАТ «Славутський солодовий завод»

ПАТ «Славутський солодовий завод» є юридичною особою, має самостійний баланс, рахунки в банківських установах, круглу печатку, кутовий штамп із власним найменуванням, бланки, торгову марку (знак для товарів та послуг), інші атрибути юридичної особи, може укладати від свого

імені договори, набувати майнові та пов'язані з ними немайнові права, нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у суді, господарському суді, арбітражному суді.

Система управління людськими ресурсами ПАТ «Славутський солодовий завод» включає ряд підсистем (рис. 2.2).

Рис. 2.2. Підсистеми управління трудовими ресурсами підприємства

Трудові ресурси відіграють особливу роль у вирішенні науково-технічних проблем економічного зростання та економічних результатів загалом. З огляду на це, при з'ясуванні економічних проблем та перспектив економічного розвитку особливо важливим стає аналіз використання трудових ресурсів. Економічний аналіз є ефективним інструментом підвищення ефективності використання трудових ресурсів і продуктивності праці, забезпечує в ринкових умовах економічне зростання виробництва на інтенсивній основі,

здешевлення продукції, що дуже важливо в конкурентній боротьбі за споживача.

Ефективність управління людськими ресурсами залежить від їх кількісних та якісних характеристик. На підприємстві працює понад 1800 людей. Якість трудових ресурсів позитивно характеризується тим, що більшість працівників мають досвід понад десять років (їх частка протягом 2017-2019 рр. становила 72,8-81,3%). Згідно зі статтю, найбільшу частку протягом 2017-2019 років становили жінки. Частка працівників підприємств з вищою освітою щороку збільшується, і в 2019 році вона становила 17,4%. Частка працівників пенсійного віку в 2017-2019 рр. знаходилася в межах 45-47,8%. Середній тарифний розряд працівників ПАТ «Славутський солодовий завод» протягом 2017-2019 рр. має тенденцію до зростання (від 3,9 до 4,1), що свідчить про позитивні тенденції у рівні кваліфікації.

Для аналізу руху персоналу (табл. 2.1) доцільно використовувати такі аналітичні показники, як коефіцієнти:

- оновлення штату, розраховане відношенням загальної чисельності працівників до середньої чисельності персоналу;

- звільнення персоналу, яке визначається відношенням загальної кількості звільнених до середньої чисельності персоналу;

- плинність персоналу - розраховується відношенням кількості звільнених з усіх причин до середньої чисельності персоналу.

З табл. 2.1 видно, що коефіцієнт плинності протягом досліджуваного періоду знаходився в межах норми, є тенденція до зниження. Ефективність використання виробничого персоналу багато в чому визначається ступенем механізації виробничих процесів. У ПАТ «Славутський солодовий завод» рівень механізації становить 76,2%, у тому числі основного виробництва 83,2%. Слід зазначити недостатній рівень механізації підсобного виробництва.

Таблиця 2.1

Характеристика руху працівників ПАТ «Славутський солодовий завод»

Коефіцієнт	Рік				Відхилення , +-		
	2016	2017	2018	2019			
					2017-2016	2018-2017	2019-2018
Оновлення	0,1	0,2	0,14	0,1	0,1	-0,06	-0,04
Звільнення	0,12	0,24	0,13	0,13	0,12	-0,11	-
Плинності	0,12	0,19	0,13	0,12	0,07	-0,06	-0,01
Загального обороту	0,19	0,43	0,28	0,23	0,24	-0,15	-0,05

Таким чином, з аналізу забезпечення підприємства трудовими ресурсами випливає, що склад його персоналу характеризується досить високим рівнем. Свідченням цього є достатній рівень кваліфікації працівників, значний досвід роботи більшості працівників. Розрахунки плинності кадрів доповнюють аналіз і дозволяють зробити висновок, що склад робочої сили на досліджуваному підприємстві характеризується стабільністю.

Однією з головних проблем ПАТ «Славутський солодовий завод» є окрема діяльність відділу постачання від інших підрозділів, а саме відсутність взаємодії з відділами маркетингу, збуту, планування та складу. Як результат, закупівля сировини не відповідає запланованим продажам на рік, відділу збуту замовляє непотрібну сировину - товар знімається з виробництва або упаковка змінюється відділом маркетингу, або склад виявляє під час аудиту сировину, яка була вилучена з бази даних з тих чи інших причин, але не була повернута вчасно.

Тому основними недоліками відділу постачання є:

- відсутність інформації про фактичну кількість сировини на складі - наявність інформації в базі даних може бути неправдивою;

- відсутність чіткого планування доставки - переважно доставка здійснюється в екстренному режимі;

- повна або часткова відсутність узгодження плану постачання з планом збуту готової продукції;

- постійне завищення необхідної кількості для замовлення, навіть коли мінімальна партія дозволяє зробити більш оптимальне замовлення;

- кожен товар замовляється окремо, навіть коли сукупний порядок кількох предметів може значно зменшити витрати на їх придбання разом, порівняно з однією покупкою, і, отже, значно зменшити собівартість продукції.

В перші місяці 2020 року спостерігалося значне потрясіння на світовому ринку, викликане спалахом коронавірусу. Разом з іншими факторами це призвело до різкого зниження цін на нафту та фондових індексів, а також до девальвації української гривні. Відповідаючи на потенційно серйозну загрозу, яку коронавірус представляє для здоров'я населення, українські урядові органи вжили заходів щодо стримування розповсюдження коронавірусу серед населення, вводячи обмеження на переміщення людей всередині України, «замикання» міст у регіонах, що, можливо, постраждають від спалаху коронавірусу, призупинення транспортних зв'язків з Україною та обмеження в'їзду та виїзду з України. В другій половині березня Кабінет Міністрів України запровадив карантин та ввів режим надзвичайної ситуації по всій території України. Деякі підприємства також доручили працівникам залишатися вдома та скоротити або тимчасово припинити ділові операції.

Більш широкі економічні наслідки цих подій включають:

- підрив підприємницької та господарської діяльності в Україні, негативний вплив на більшість галузей економіки, включаючи торгівлю та транспорт, подорожі та туризм, готельно-ресторанний бізнес, розваги, виробництво, будівництво, роздрібну торгівлю, страхування та освіту; і - зростання економічної невизначеності, коливання цін на активи та обмінних курсів валют.

Ці події можуть суттєво вплинути на подальшу діяльність досліджуваного товариства та її фінансові результати, і наразі цей вплив неможливо достовірно оцінити.

Враховуючи всі ризики та виклики, що виникають в ході господарської діяльності, очікується стабільний розвиток та зростання господарського

потенціалу товариства. До чинників, котрі сприятимуть господарському розвитку товариства, можна віднести наступні:

- модернізація основних засобів та постійна заміна старих основних засобів;

- впровадження інноваційних методів управління діяльністю товариства;

- збільшення частки присутності на ринку шляхом ефективної маркетингової стратегії;

- зменшення енергоспоживання;

- зменшення впливу на навколишнє середовище;

- співпраця з фермерами та впровадження нових сортів ячменю;

- збільшення кількості покупців солоду.

В 2019 році були реалізовані наступні інвестиційні проекти:

1) Проведено заміну ліфта в робочій вежі елеватора;

2) Реконструйовано шнековий розстилаючий пристрій на сушарці солоду №1;

3) Встановлено нову потужну станцію знезалізнення води;

4) Проведено заміну норії на елеваторі;

5) Завершено реконструкцію під'їзного шляху до підприємства для вантажівок-зерновозів.

Впровадження цих проектів підвищило ефективність роботи підприємства. В перспективі планується втримати рівень виробництва й реалізації продукції підприємства у відповідності із встановленою проектною потужністю.

2.2. Характеристика обліку витрат ПАТ «Славутський солодовий завод»

Однією з ключових складових удосконалення системи управління є аргументація підходу до методу обліку витрат та розрахунку собівартості продукції підприємства.

У сучасних умовах ефективне управління виробничою діяльністю підприємства неможливе без інформаційного забезпечення окремих підрозділів та служб.

Таким чином, пошук нових методів обліку та калькуляції собівартості продукції стає надзвичайно важливим, що робить більш актуальним дослідження проблем обліку виробничих витрат.

За допомогою традиційних підходів до системи обліку та калькуляції собівартості продукції ПАТ «Славутський солодовий завод» неможливо забезпечити систему управління всією необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень в мінливих економічних умовах.

Дослідження підтвердили, що виробнича структура компанії досить складна. Для ефективного функціонування системи управління бізнесом необхідна оперативна економічна інформація з метою оптимізації витрат та фінансових результатів, а також прийняття управлінських рішень щодо стратегії розвитку підприємства [14, с. 15].

Формування бухгалтерського та аналітичного забезпечення управління витратами пов’язане з факторами, що впливають на вартість та організацію бухгалтерського обліку та аналізу витрат ПАТ «Славутський солодовий завод».

Важливим елементом формування облікової політики як складової організації обліку виробничих витрат та калькуляції витрат є вибір методу калькулювання та методу обліку витрат.

Немає сумнівів, що сьогодні ефективність діяльності підприємств залежить від раціональної організації обліку виробничих витрат і

калькулювання собівартості продукції; вибір методу розрахунку та впровадження цього інструменту управління витратами на підприємстві є необхідною передумовою їх ефективності.

В умовах жорсткої конкуренції ефективність діяльності підприємств, яка залежить від раціональної організації обліку виробничих витрат, вибору методу розрахунку та загального впровадження цього інструменту управління витратами на підприємстві, є необхідною передумовою їх розвитку.

У процесі управління діяльністю, виробничим процесом і витратами підприємства розрахунок вирішує ряд важливих завдань.

Процес вибору методу калькулювання та методу обліку витрат можна вважати надзвичайно важливим питанням в організації обліку виробничих витрат на підприємстві.

Процес вибору методу калькулювання та обліку витрат є принципово важливим питанням обліку виробничих витрат на підприємстві [22, с. 44].

Управління та бухгалтерія повинні обґрунтувати вибір методу розрахунку та обліку виробничих витрат.

Обраний метод розрахунку повинен забезпечити формування собівартості готової продукції ПАТ «Славутський солодовий завод» не тільки на кінцевій, але і на всіх стадіях технологічного циклу з метою всебічного управління виробничим процесом.

Різні методи розрахунку, які описані в науковій та навчальній літературі, використовуються у діяльності вітчизняних та зарубіжних підприємств різних галузей. Слід зазначити, що велика кількість методів розрахунку розширює вибір для бізнесу.

Однак сучасна бухгалтерська наука та практика не дозволяють скласти повне уявлення про вибір того чи іншого методу розрахунку собівартості готової продукції для підприємства.

У цьому випадку механізм відбору та можливість застосування методу розрахунку повинні відповідати основним принципам розрахунку.

В процесі вивчення особливостей організації обліку виробничих витрат та розрахунку собівартості продукції торгових підприємства ми дійшли висновку, що наступні методи розрахунку собівартості продукції можна вважати типовими для вітчизняної бухгалтерської практики:

- попередній, під час використання якого враховуються витрати за встановленими статтями калькуляції для всього виробничого процесу, а також для окремих стадій виробничого процесу;

- позамовний, де об'єктом калькуляції є окреме замовлення або робота, виконана відповідно до особливих вимог замовника, а час виконання кожного замовлення відносно короткий;

- повна собівартість (формується з усіх витрат підприємства, які пов'язані з процесом виробництва та управління підприємством) та часткових витрат (складається із витрат підрозділів підприємства (цехів, дільниць)).

ПАТ «Славутський солодовий завод» використовує такі методи для обліку виробничих витрат: регулятивні витрати (витрати обліковуються відповідно до встановлених стандартів, а собівартість продукції розраховується на стадії планування виробництва) та фактичні витрати (витрати враховуються за фактично понесеними витратами). Слід зазначити, що на вибір методу калькулювання та обліку виробничих витрат впливає вид виробництва, характер виробничого процесу (переривчастий, безперервний), тривалість технологічного циклу, характер виробництва, послідовність переробки сировини (паралельно, послідовно).

Серед розглянутих методів обліку витрат та розрахунку виробничих витрат для підприємства найбільш оптимальним є попередній метод обліку витрат з елементами нормативного.

Підтвердженням цього вибору є те, що використання попереднього методу обліку витрат означає: витрати обліковуються з точки зору технологічного перерозподілу, видів продукції.

Ці аргументи дають змогу зрозуміти, що найбільш оптимальним на підприємстві буде використання дорегулюючого методу.

Застосування попереднього методу з елементами нормативного обліку витрат з точки зору витрат на сировину дозволить систематично виявляти відхилення фактичних витрат від планових витрат, а також виявляти зміни в цих стандартах.

У порядку облікової політики підприємства необхідно зафіксувати обраний метод, а також детально описати перерозподіли, відповідно до яких формується собівартість.

В результаті застосування на підприємстві попередньо-нормативного методу обліку витрат слід організувати дві системи обліку виробничих витрат: постійну та періодичну. Система постійного обліку витрат відображає витрати відповідно до запланованих норм. Такі витрати реєструються щодня. У системі періодичного обліку витрат відображаються відхилення від планових витрат. Періодичні відображення визначаються організацією документообігу на підприємстві та елементом витрат. Детально описаний підхід до формування положень облікової політики з точки зору виробничих витрат підприємства [33, с. 232].

Формування положень облікової політики відповідно до цих пропозицій є основою для організації системи обліку витрат та розрахунку собівартості готової продукції.

Така організація бухгалтерського обліку дозволяє запровадити ефективну інформаційну підтримку управлінських рішень щодо процесів виробництва та реалізації готової продукції, а також діяльності підприємства в цілому.

Запропонований підхід до формування облікової політики підприємства розглядається у двох напрямках:

- по-перше, вибір методів обліку об’єктів, пов’язаних з відповідними елементами витрат.

На основі вивчення П(С)БО визначено можливі модифікації варіанту обліку таких об’єктів та запропоновано підхід до їх вибору на підприємстві;

- по-друге, вибір методів обліку витрат та калькуляції витрат.

На основі вивчення теорії - наукових праць - та практики вітчизняних підприємств та вимог законодавства щодо організації їх виробництва та якості продукції, ми вважаємо, що використання донормативного методу розрахунку буде найбільш ефективним.

Впровадження цього підходу на практиці дозволить поліпшити якість управління інформацією в сучасних умовах бізнесу. Об'єктом обліку витрат за використання попереднього методу слід вважати кожен незалежний перерозподіл, а об'єктом розрахунку - вид або групу кожного перерозподілу.

Одним із шляхів вдосконалення організації бухгалтерських витрат є раціоналізація та оптимізація документообігу, що пов'язано з необхідністю зменшення витрат праці на обробку первинних носіїв інформації, прискорення формування узагальнених бухгалтерських даних про витрати за видами (статтями) інші параметри, необхідні для управління [42, с. 164].

Встановлення додаткових деталей документів на основі кодування найважливіших параметрів документообігу сприяє посиленню контролю за термінами складання та обробки документів та персоналізації відповідальності за здійснення витрат. Параметри документообігу, що кодується, залежать від специфіки підприємства, його організаційної структури, необхідного рівня аналітичного обліку витрат обороту. Доцільно кодувати підрозділи підприємства як центри відповідальності, за ініціативою яких або для забезпечення функціонування яких понесені витрати; вид (стаття) витрат обігу за номенклатурою; контрагент за операцією.

Застосовуючи комплексний підхід до побудови номенклатури витрат обороту, ми дійшли висновку, що вона повинна базуватися на основних функціях компанії.

Номенклатура як основа для ефективного управління витратами обігу повинна відповідати особливостям поточної техніки їх обліку. Розроблена номенклатура складається з 5 розділів відповідно до розподілених функцій підприємства. Дані бухгалтерського обліку витрат обороту за статтями та

функціями згруповані за синтетичними рахунками, призначеними для обліку певних видів витрат відповідно до ПСБО (рис. 2.3).

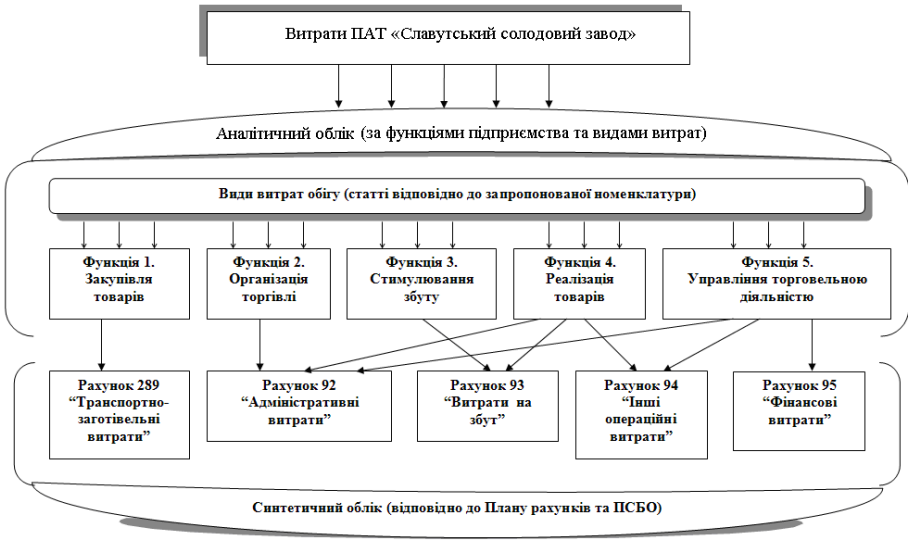


Рис. 2.3. Зв'язок запропонованої номенклатури статей витрат обігу з синтетичними рахунками витрат

Така структура номенклатури дозволяє врахувати специфіку підприємства шляхом деталізації та розшифровки видів витрат у межах кожного розділу. Групування витрат у сукупності тих самих розділів номенклатури дозволяє уникнути дублювання зусиль щодо збору та обробки інформації у системах фінансового та управлінського обліку.

Проведення аналізу витрат обороту за функціями підприємства як інтегрованих центрів відповідальності сприятиме ефективності, обгрунтованості та результативності управлінських рішень. Групування інформації про витрати обороту з точки зору функцій підприємства активізує використання функціонально-витратного аналізу в процесі оптимізації витрат обороту та пошуку резервів для їх зменшення.

Керівні принципи бухгалтерського обліку слід розширити для вдосконалення існуючих та створення якісно вдосконалених форм бухгалтерських записів. Основними недоліками журналів 5 і 5а, призначених

для обліку витрат, є їх глобальність. У той же час склад витрат, який є досить індивідуальним для кожного сектора економіки, залишається в межах широкої класифікації за економічними елементами та видами діяльності, ускладнюючи систематизацію аналітичного обліку витрат обороту та їх економічний аналіз на рівні підприємства та на галузевому рівні [46, с. 59].

Виходячи із загальних характеристик методології бухгалтерського обліку та обліку витрат, з використанням сформованої номенклатури витрат обороту розроблено Звіт аналітичного обліку витрат обороту (табл. 2.2), який характеризується простотою побудови, подвійним контролем загальних витрат, прямим зв'язком до інших журналів; високий рівень аналітичних даних, що сприятиме формуванню високоякісного інформаційного забезпечення аналізу витрат.

Таблиця 2.2

Відомість аналітичного обліку витрат обігу, грн

Види витрат обігу	В дебет рахунків витрат з кредиту рахунків				РАЗОМ
	13	20	…	685	
1	2	3	4	5	6
І, Закупівля сировини					
Витрати на транспортування сировини:					
- транспортними організаціями				1615,47	1615,47
- власним транспортом	819,27	598,42		1998,03	5807,19
Витрати на доопрацювання сировини		54,76		119,34	268,7
Разом в дебет рахунку 289					7691,36
ІІ, Організація та управління виробничою діяльністю					
Амортизація необоротних активів	40882,46				40882,46
Витрати на утримання будівель та споруд		1152,08		1876,55	6896,06
Витрати на поточний ремонт		1026,42		4872,66	6212,3
Оплата комунальних послуг				17217,93	17217,93
Витрати на санобробку приміщень				406,21	406,21
Витрати на спецодяг та уніформу					1195,4
Витрати на медогляд персоналу				440,95	440,95
Витрати на касове господарство				2904,82	2904,82
Витрати на інкасацію					2709,18
Податки, збори, обов'язкові платежі					8293,33
Оплата праці управлінського персоналу					12529,74

Види витрат обігу	В дебет рахунків витрат з кредиту рахунків				РАЗОМ
	13	20	…	685	
1	2	3	4	5	6
Відрахування на соціальні заходи					5220,88
Витрати на оплату аудиторських послуг				2475	4475
Витрати на оплату послуг з оцінки майна, юридичних та нотаріальних послуг				1227,36	3227,36
Оплата банківських послуг				1318,47	5818,47
Оплата послуг зв'язку				496,35	4996,35
Витрати на канцприлади та оргтехніку		2983,47		1503,63	6175,39
Інші витрати		2480,07		9065,62	21095,61
Разом в дебет рахунку 92					150697,44
III, Стимулювання збуту та реалізація товарів					
Витрати на пакування і тару		259,31		2316,15	3318,09
Витрати на рекламу				2407,96	2407,96
Витрати на передпродажну підготовку товарів				93,41	169,83
Оплата праці торговельно-операційного персоналу					16267,22
Відрахування на соціальні заходи					6362,94
Витрати на пакування товарів		282,94		419,63	702,57
Разом в дебет рахунку 93					29228,61
IV, Інші операційні витрати					
Нестачі і втрати від псування та знецінення запасів					2645,45
Визнані штрафи, пеня, неустойка				389,24	864,15
Відрахування до резерву сумнівних боргів					3031,98
Інші операційні витрати обігу		3017,23		7378,09	19216,8
Разом в дебет рахунку 94					25758,38
V, Фінансові витрати					
Відсотки за кредит					5686,42
Разом в дебет рахунку 95					5686,42
ВСЬОГО ВИТРАТ ОБІГУ	41701,73	11854,7		60542,87	219062,21

Характер та спрямованість набору інформації, для формування якого є управлінський облік, визначається індивідуальною концепцією управління підприємством. Практика впровадження управлінського обліку на підприємстві ускладнюється такими факторами:

1) орієнтація методик управлінського обліку на виробництво, специфіка яких робить недоцільним використання їх у сфері обігу;

2) відносне спрощення робочого циклу;

3) обмежені можливості фінансування адміністративних витрат;

4) збільшення кількості малих і середніх підприємств, для яких ефект від застосування методів управлінського обліку може бути незначним через невеликі обсяги діяльності.

Поділ витрат обороту на змінні та константи характеризує взаємозв'язок між величиною витрат та основною діяльністю компанії з точки зору обороту. Вивчення динаміки змін витрат обороту на тлі всебічного аналізу підприємства дозволяє зробити висновок, що його величина залежить від багатьох факторів, серед яких найбільш значущим є товарообіг [34, с. 152].

Переважна більшість прямих витрат є змінними через функціональну залежність, яка пов'язує їх із величиною товарообігу. Непрямі витрати складаються з постійної та змінної частин. Для визначення кількісного співвідношення між зміною розміру витрат і товарообігу доцільно застосовувати коефіцієнт витрат:

$$К_{РВ} = \frac{Тво}{Тто}, \qquad (2.1.)$$

Добавлено примечание ([a1]): додати нумерацію формул

де $К_{РВ}$ – коефіцієнт реагування витрат обігу

Тво – темп зміни витрат обігу

Тто – темп зміни обсягу товарообороту.

Розподіл постійних витрат на підприємстві здійснюється на потреби управління при визначенні показників діяльності окремих підрозділів. Однак без попередньої диференціації постійних витрат за ступенем залежності від товарообігу та визначення бази розподілу важко здійснити надійний розподіл. Ми вважаємо, що проведення аналітичного обліку витрат обороту за видами полегшить застосування індивідуального підходу до пошуку критеріїв розподілу непрямих витрат.

На основі вивчення закономірностей економічних явищ і процесів економічне прогнозування встановлює найбільш перспективні шляхи його розвитку і формує основу для вибору та обґрунтування запланованих завдань на будь-якому рівні управління. Таким чином, функції економічного прогнозування є суто аналітичними. Характерною особливістю перспективного аналізу є вивчення процесів і явищ господарської діяльності з позицій перспектив розвитку підприємства.

Основним фактором, що впливає на розмір і рівень витрат обороту, є обсяг товарообігу щодо змін, при якому відбувається поділ витрат на постійні та змінні. Основна складність полягає у методологічному забезпеченні процесу розподілу витрат. Досі не існує єдино прийнятого методу розподілу постійних витрат.

Використання окремих коефіцієнтів залежності кожного виду витрат обороту від обсягу товарообороту має значні перспективи в роботі аналітичних служб, оскільки коефіцієнти, розраховані на основі внутрішніх даних про витрати обороту, відображають реальний рівень залежності конкретного вид витрат на оборот. суб'єкт господарювання [24, с. 254].

Виходячи з розподілу всіх витрат обороту за ступенем залежності від змін обороту на змінні, напівзмінні та константи, визначаються межі значення коефіцієнта реагування на витрати для кожної з цих груп. Групування значень коефіцієнтів відгуку витрат обігу базується на поділі всіх змін, які зазнають певні види витрат внаслідок зміни товарообороту, на значні, помітні та незначні. Поділ змін пов'язаний з класифікацією витрат обороту за ступенем залежності від обсягу товарообігу. Змінні витрати обороту - це витрати, які зазнають значних змін; напівзмінні - витрати, зміни внаслідок зміни обсягу продажів ідентифікуються як помітні; постійні - витрати, зміни в яких під впливом торгівлі незначні.

Наступним етапом формування цієї методики є вивчення набору факторів реакції, розрахованих з використанням фактичних даних про вартість

обігу, з метою виділення значень, що характеризують змінну, напів- змінні, постійні витрати. Результати дослідження наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Межі значень коефіцієнта реагування
за типами і характером змін витрат обігу від обсягу товарообороту

Типи витрат	Характер змін	Межі значень коефіцієнту реагування
Змінні	Суттєві	$0{,}50 \le K_{PB} \le 1{,}07$
Напівзмінні	Помітні	$0{,}08 \le K_{PB} \le 0{,}49$
Постійні	Незначні	$0 \le K_{PB} \le 0{,}07$

Запропонований метод планування загальних витрат на основі розрахунку факторів групової реакції та теоретичних характеристик залежності витрат від товарообігу забезпечує високу якість результатів планування при зниженні витрат на оплату праці при складанні гнучких бюджетів.

Переваги методики засновані на:

1) врахування індивідуальних особливостей підприємства;

2) застосування класифікації витрат обороту для узагальнення та групування отриманих значень коефіцієнтів реагування;

3) спрощення розрахунку загальних витрат обороту шляхом застосування встановлених меж значень коефіцієнта реагування до попередньо згрупованих сукупностей витрат.

Побудова однофакторних моделей залежності окремих видів витрат та визначення парних коефіцієнтів кореляції в процесі проведення багаторазового кореляційного аналізу щільності зв’язку дає можливість деталізувати процес пошуку резервів зменшення витрат підприємства без проведення додаткових аналітичних розрахунків.

Основними напрямками оптимізації витрат підприємства є:

1) збільшити продуктивність праці, зменшити кількість експлуатаційного персоналу;

2) прискорення товарообігу товарів та оптимізація вартості товарних запасів;

3) встановлення оперативного контролю за раціональним використанням матеріальних ресурсів;

4) дослідження ринку реклами, банківської справи, ремонту, будівельних послуг тощо з метою пошуку підрядників, які пропонують більш вигідні умови співпраці.

Розвиток факторного аналізу та виявлення резервів для зниження вартості обігу знаходиться на високому теоретичному рівні. Виникнення нових видів оборотних витрат супроводжується бурхливим розвитком факторних моделей для аналізу їх змін під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів для пошуку шляхів їх оптимізації. Однак діяльність аналітичних підрозділів підприємства зводиться до визначення впливу обсягів виробництва та інфляції. Враховуючи простоту побудови більшості факторних моделей для аналізу певних видів витрат, ми вважаємо, що низький рівень аналітичної роботи є наслідком недоліків управління підприємством.

2.3. Особливості аудиту витрат досліджуваного підприємства

В умовах фінансової кризи діяльність служби внутрішнього аудиту підприємства зі створення ефективної системи управління операційними витратами включає: вдосконалення організації системи обліку витрат, підвищення ефективності внутрішнього контролю та аудиту витрат, аналіз витрат моделі управління (рис. 2.4).

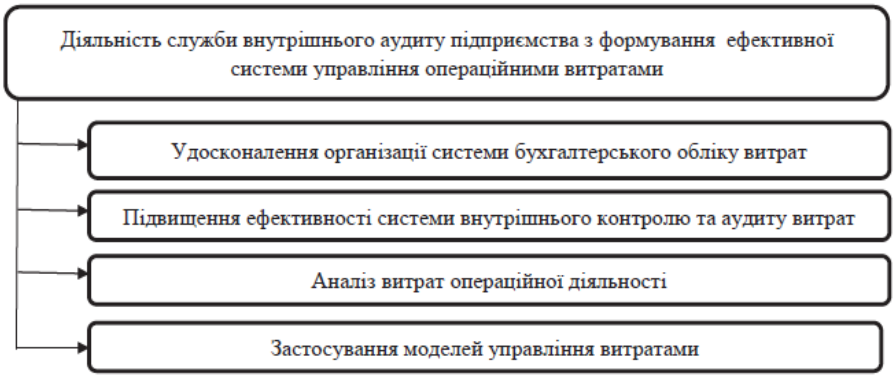


Рис. 2.4. Напрями діяльності служби внутрішнього аудиту з формування ефективної системи управління витратами операційної діяльності підприємства

Аудит виробничої діяльності підприємства та виробничих витрат - це найважливіша і одночасно найскладніша частина аудиту [8, с. 28]. Одним з основних показників промислового підприємства є виробництво та його собівартість. При аудиті виробничих витрат, собівартості продукції та реалізованої продукції вивчаються процеси та явища, відображені в документації та пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Раціональний аналіз та аудит витрат є основою фінансової стійкості та стійкості підприємства.

Метою ревізій є сприяння раціональному використанню засобів та предметів праці, а також самої праці для зменшення виробничих витрат та отримання стабільного прибутку. Також метою аудиту витрат є встановлення надійності цих первинних документів для визначення витрат, повноти та своєчасності їх відображення в бухгалтерських регістрах, відповідності методів обліку витрат чинним нормативним актам [3, с. 180].

Підрозділи внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання використовують власні розробки щодо процедури перевірки витрат підприємства, і жоден з них не враховує досвід своїх колег та власні

досягнення, через те, що економічні джерела не відображають методологію створення ефективних аудиторських процедур. Результатом є не тільки збільшення строків проведення аудиту, а й зниження якості та ефективності такого аудиту.

При формуванні стандарту внутрішнього аудиту для об'єктів аудиту слід включати такі елементи: загальні положення; особливості системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; фактори, що підвищують ризик викривлення у бухгалтерському обліку; джерела та процедури отримання аудиторських доказів; процедура аудиту; принципи висвітлення результатів аудиту в письмовому звіті про результати аудиту, який подається керівництву підприємства; порядок формування аудиторського висновку за результатами аудиту (рис. 2.5).

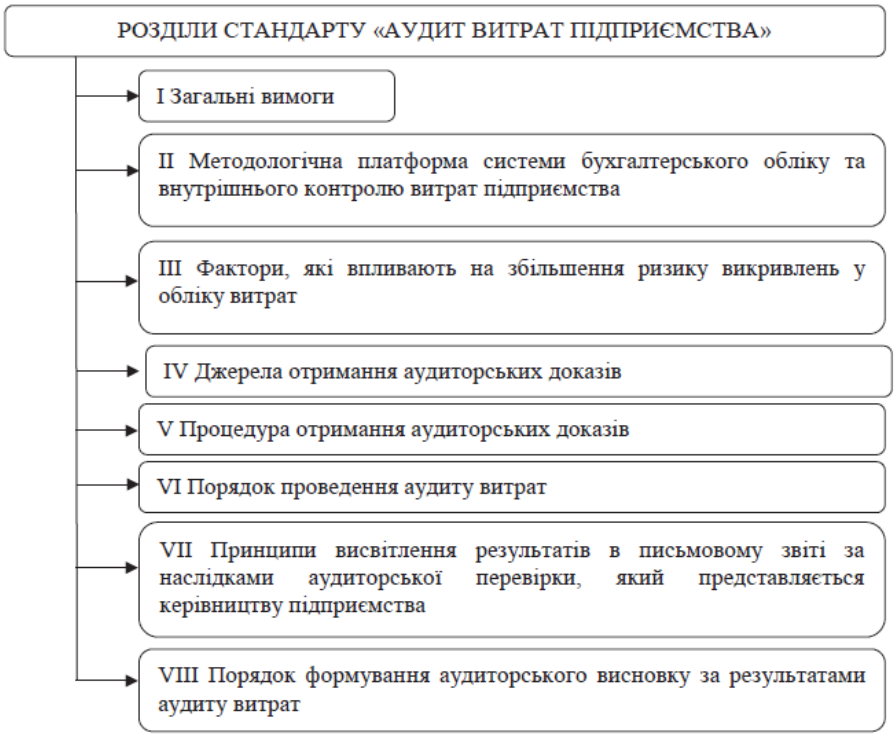


Рис. 2.5. Розділи стандарту внутрішнього аудиту «Аудит витрат підприємства»

Слід зазначити, що внутрішній контроль є частиною системи корпоративного управління і здійснюється як керівництвом та іншими посадовими особами підприємства так і спеціальними контрольними службами. Для внутрішнього контролю на ПАТ «Славутський солодовий завод» створюється комісія на чолі з головним бухгалтером, а іноді і керівником, яка здійснює перевірку. Увагу звертають в основному на виробничі витрати. Головною метою є з'ясування сумлінності робітників, виявлення нестач, розкрадань. На підставі перевірки складають акт перевірки.

Частиною внутрішнього контролю є внутрішній аудит, який являє собою оцінку, яку проводять всередині підприємства заради перевірки і чи є діяльність ефективна. Якщо порівняти аудит з іншими організаційними формами проведення контролю, то вона охоплює і вирішує більше завдань.

Внутрішній аудит направлений на підтвердження достовірності звітності і не вирішує проблеми, які пов'язані з удосконаленням системи управління. Основною метою внутрішнього аудиту є оцінка дотримання економічної політики підприємства, оцінка функцій внутрішнього контролю.

Внутрішній аудит показує і надає інформацію управлінню підприємства про фінансово-господарську діяльність. Також завдяки йому можна створити ефективну систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які можуть допомогти уникнути виникненню порушення, також підтверджує достовірність звітів підрозділів, які є на нижній ланці управління.

Оцінка ризиків є складовою системи внутрішнього контролю саме для виконання захисної функції та зменшення ризику, забезпечення порядку проведення операцій на підприємстві, завдяки якому досягаються поставлені цілі.

Внутрішній аудит здійснюється відповідно до затверджених завдань. На кожному підприємстві власники хочуть отримати достовірні дані і інформацію про собівартість та витрати. Служба внутрішнього аудиту як самостійний підрозділ надає інформацію і допомогу управлінню підприємству в організації контролю за цільовим використанням ресурсів, розроблення рекомендацій для

покращення елементів витрат і рекомендацій щодо усунення викривлення інформації.

Як будь який елемент контролю, внутрішній аудит має проводитись у певній послідовності. Під час здійснення перевірки підприємства включають дані, отримані в результаті перевірки виробничих запасів, зносу необоротних активів та інших витрат.

Результати дослідження аудитора оформлюються у вигляді аудиторського звіту (висновку). Інформація, яка знаходиться у звіті, може бути використана як адміністрацією, так і зовнішніми аудиторами. Внутрішній аудит виробничих витрат не може вважатися закінченим доки не будуть затверджені аудиторські рекомендації щодо усунення виявленні відхилення і помилки.

Служба внутрішнього аудиту здійснює свою діяльність згідно плану й посадових інструкцій, які затверджуються керівництвом підприємства. У посадових інструкціях передбачають наступні розділи: загальні положення, кваліфікаційні вимоги, права та персональна відповідальність. Окрім вже дослідженого внутрішнього контролю, на підприємстві існує зовнішній, це ревізія та аудит.

Аудит – це незалежний фінансовий контроль, який здійснюється на договірній основі аудиторськими фірмами з метою правильної відповідності операцій, обліку і звітності, виявлення помилок і невідповідності в документації підприємства.

Аудитор починає перевірку з вивчення зовнішніх і внутрішніх стандартів, що регулюють організацію і методику ведення бухгалтерського обліку. Під час здійснення аудиту витрат використовують дані про виробничі запаси, знос необоротних активів та інших витрат.

Вагоме місце в роботі аудитора посідає аудиторський ризик, оцінка якого повинна здійснюватися на всіх етапах, аж до кінцевого, фінального етапу – аудиторського висновку.

Поняття аудиторського ризику розуміється так – це суб'єктивна визначена аудитором ймовірність,яка може визнати в кінці перевірки, що бухгалтерська звітність:або може містити невиявлені суттєві викривлення; або містить суттєві викривлення,яких насправді немає.

Виділяють три зацікавлені в аудиті сторони, які представлені в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Перелік користувачів аудиторського висновку

Користувачі		Суть інтересу	Як сприймають Ризик
Зовнішні користувачі	Прямий фінансовий інтерес	Як власники, кредитори або інвестори, користувачі зацікавлені в достовірній інформації, необхідній для прийняття управлінських рішень	У той же час, Аудиторський ризик вони можуть сприймати тільки в найнижчому Значенні
	Непрямий фінансовий інтерес	Як державним органам та іншим організаціям, їм теж необхідна точна інформація, але тільки в рамках їх компетенції	Насправді, величина аудиторського ризику їм нецікава
Особа котра аудіюється		Необхідне підтвердження правильності своєї облікової політики	Може погодитися на підвищений аудиторський ризик для задоволення своїх інтересів
Аудитор		Інтерес полягає тільки в отриманні прибутку від своєї діяльності	Зацікавлений у повній відсутності аудиторського ризику

Процес аудиту витрат на виробництво продукції на ПАТ «Славутський солодовий завод» передбачає проведення декількох процедур, які потребують вивчення певної інформації.

Аудитор досліджує дані фінансової звітності і вивчає розділи, яким необхідно приділити максимум уваги. Перевіряється чи як часто проводиться інвентаризація, які результати і як відображаються в обліку.

Для оцінки чи правильне формування собівартості продукції за об'єктами калькулювання витрат йому необхідно перевірити статті витрат. Тому досліджується звіт про економічні показники роботи та складається робочий документ аудитора.

Спочатку потрібно провести аналіз списання матеріальних цінностей. Аудитору доведеться аналізувати ведення складського обліку на підприємстві. Зокрема дослідити чи правильно ведуться картки складського обліку, коли і як часто проводять інвентаризацію, чи є договори матеріальної відповідальності з працівниками, чи сходяться списання матеріалів з даними складського обліку та інше.

До складу витрат на виробництво на ПАТ «Славутський солодовий завод» також входить заробітна плата, аудит якої також дуже важливий. Наслідком його проведення є визначення метода ведення бухгалтерського обліку заробітної плати, чи автоматизований даний процес, дослідження ведення документообігу, чи правильно затвердженні первинні форми документів (для прикладу табель обліку робочого часу), чи контролюється процес нарахування заробітної плати з боку осіб, які відповідальні за складання звітності.

Важливе місце у складі собівартості продукції підприємства посідає амортизація основних засобів. Від правильно обраного методу амортизації відповідно залежить величина собівартості і прибутку підприємства.

Під час проведення аудиту нарахування амортизації з'ясовують чи закріплена в обліковій політиці методика нарахування і наскільки вона відповідає його фактичній діяльності. Часто допускаються помилки під час нарахування амортизації у випадках реконструкції, модернізації або консервації основних засобів.

Всі інші прямі витрати можна об'єднати в одну групу. Насамперед, це послуги сторонніх організацій. Результатом аудиту цих витрат має стати визначення точності включення витрат до групи, налагодження документообігу, автоматизація процесу і т.д.

Всі необхідні процедури аудиту витрат на виробництво продукції можна розписати у вигляді програми (табл. 2.5). Завдяки цьому можна організувати процес перевірки чіткіше і правильніше.

Таблиця 2.5

План програми аудиту витрат на виробництво для ПАТ «Славутський солодовий завод»

Найменування циклу	Аудиторські процедури
Цикл формування непрямих витрат на виробництво продукції	1. Оцінка обґрунтованості застосовуваного методу розподілу непрямих витрат. 2. Перевірка достовірності оформлення та відображення в обліку непрямих витрат. 3.Перевірка дотримання принципу тимчасової відокремленості фактів господарської діяльності. 4. Перевірка обґрунтованості, доцільності та правомірності включення у витрати вартості матеріалів, оплати праці, амортизації, відрахувань на соціальні потреби, інших витрат.
Цикл формування прямих витрат на виробництво продукції	1. Оцінка обґрунтованості застосовуваного методу обліку витрат. 2. Перевірка достовірності оформлення та відображення в обліку прямих витрат. 3. Перевірка правильності включення до собівартості окремих видів витрат, в тому числі нормованих. 4. Перевірка сталості обраних в обліковій політиці схем і методів обліку витрат і способів калькулювання собівартості. 5. Перевірка дотримання принципу тимчасової відокремленості фактів господарської діяльності при віднесенні деяких витрат на фактичну собівартість. 6. Перевірка обґрунтованості, доцільності та правомірності включення у витрати вартості матеріалів, оплати праці, амортизації, відрахувань на соціальні потреби, непрямих витрат і т. д. 7. Перевірка первісної оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю
Цикл оцінки незавершеного виробництва	1. Оцінка обґрунтованості застосовуваного методу оцінки незавершеного виробництва і готової продукції. 2. Оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва. 3. Перевірка сталості обраних в обліковій політиці схем і методів оцінки незавершеного виробництва. 4. Перевірка правильності розподілу фактичної собівартості між незавершеним виробництвом і собівартістю готової продукції. 5. Підтвердження первісної оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Добавлено примечание ([a2]): змінила центровку тексту і відстань між рядками на 1,0 – тоді таблиця влазить на 1 сторінку

Аудиторський висновок має відповідати вимогам, які передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність». Він рахується як офіційний документ, який засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який має в собі висновок стосовно перевіреного підприємства. Хотілося б також звернути увагу на те, що в сучасному обліку є кілька методів обліку витрат. Суперечки щодо ефективності кожного з них ведуться постійно і навіть сьогодні. Найпопулярнішими є два, які розписані у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Методи обліку витрат

Найменування методу обліку витрат	Переваги	Недоліки
Standart costing	Ефективна, коли стандарти розроблені окремо за змінними елементами витрат, а також при правильно встановлених цінах на матеріали і нормах витрат на робочу силу. Таким чином, можна прогнозувати суму витрат на виробництво та реалізацію продукції, заздалегідь встановити ціну і обчислити собівартість. Ця система вимагає менш складної техніки обліку витрат і калькулювання продукції, оскільки відома величина витрат. Крім того, спрощується бухгалтерський облік, тому що він вимагає лише аналізу відхилень від нормативів. Є можливість регулювати прибуток зміною обсягу виробництва.	Важко скласти нормативи згідно з технологічною картою виробництва. При ринкових відносинах зміна цін на матеріали та комплектуючі неминуча, а це ускладнює розрахунок незавершеного виробництва і вартості залишків у складі готової продукції. Надзвичайно незручно й складно обчислювати стандарти, коли підприємство виконує різні за специфікою типии замовлень
Direct costing	Собівартість включає лише ті витрати, які можна прямо віднести на той чи інший вид продукції. Це дає можливість значно знизити ціни і підвищити рівень своєї конкуренції наринку. Прийнято вважати, що дана система обліку витрат не стимулює перевиробництво.	Необхідність точного розподілу витрат на прямі і непрямі, на постійні та змінні.

Таким чином можна з впевненістю сказати що облік витрат на виробництво є дуже важливим елементом діяльності будь-якого підприємства, зокрема і для ПАТ «Славутський солодовий завод». Тому без правильної

Добавлено примечание ([a3]): відстань між рядками 1,0

організації даного процесу досягти правильності результатів обліку важко. Аудит витрат на виробництво необхідний для визначення помилок, перевірки і покрашення обліку на підприємстві.

РОЗДІЛ 3
НАПРЯМИ ПОЛІПШЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ПАТ «СЛАВУТСЬКИЙ СОЛОДОВИЙ ЗАВОД»

3.1. Пріоритетні напрямки вдосконалення організаційних та аналітичних процедур

Ефективне функціонування підприємства на сучасному етапі розвитку економіки залежить від реалізації стратегії зниження витрат та собівартості готової продукції за умови високої її якості як гаранту конкурентоспроможності на ринку товарів. Вказане завдання залежить від системи управління виробничими витратами в ПАТ «Славутський солодовий завод» та якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Система бухгалтерського обліку забезпечує для цього необхідний механізм, генеруючи інформацію для прийняття як оперативних, так і тактичних та стратегічних управлінських рішень щодо процесу виробництва, виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції.

У зв'язку з вищезазначеним виникає необхідність розвитку бухгалтерського обліку виробничих витрат в ПАТ «Славутський солодовий завод» як складової інформаційного забезпечення управління даним об'єктом. Вагоме значення у розробці рекомендацій із удосконалення бухгалтерського обліку виробничих витрат на підприємстві є впровадження нових підходів до організації та методики бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Впровадження нових підходів передбачає необхідність удосконалення окремих складових бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості готової продукції. Зокрема, вдосконалення потребують:

- по-перше, первинний облік виробничих витрат, виходячи із запровадження постійної та періодичної системи обліку витрат, а також визначення напрямів удосконалення бухгалтерської звітності як основи прийняття управлінських рішень;

- по-друге, розподіл загальновиробничих витрат, зважаючи на обрання попередільно-нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості готової продукції.

Напрями вдосконалення бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції були розроблені багатьма вітчизняними вченими. Так, за останні п’ять років вітчизняними науковцями було захищено 192 дисертації, в яких описувалися напрями вдосконалення методики бухгалтерського обліку загалом та документування як елементу методу обліку зокрема.

Не применшуючи результати наукових досліджень вчених, варто наголосити на тому, що проблемам бухгалтерського обліку витрат на виробничому підприємстві було присвячено незначну кількість робіт. З цього випливає необхідність дослідження вищевикладених питань.

Упершу чергу потребує вирішення проблема обліку та розподілу витрат, які займають значну питому вагу в структурі повної собівартості продукції. Дані проблеми знайшли своє відображення у наукових працях наступних науковців: В. О. Озерана, П. О. Куцика, А. М. Волошина, Є. В. Шляхова, О.М. Мазуренко, Б. І. Валуєва, Ю. Г. Давидова. Вказаними вченими зроблено вагомий внесок у розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку формування та розподілу витрат, проте залишаються без уваги проблеми розподілу витрат на виробничому підприємстві, зважаючи на їх галузеву направленість та за умови використання різних методів калькулювання собівартості готової продукції та обліку витрат. Зокрема, сьогодні на більшості підприємств використовується метод нормативних та фактичних витрат калькулювання собівартості продукції, який не дає повної інформації про витрати у розрізі окремих технологічних циклів, відділів, цехів та ін. За умови запровадження попередільного (багатопередільного) методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції виникають проблеми розподілу витрат [36, с. 216].

Досліджуючи праці вітчизняних вчених щодо проблем обліку витрат, можна виділити ряд проблем, із якими сьогодні стикається практика бухгалтерського обліку (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Проблеми при розподілі витрат

Проблеми	Наслідки невирішеності
Некоректна база розподілу постійних витрат між підрозділами і видами продукції	Некоректна оцінка витрат на продукцію і, як наслідок, викривлення рентабельності та ефективності діяльності підприємства
Підміна показника трудомісткості як бази розподілу непрямих витрат показником заробітної плати основних виробничих робітників	Викривлення ступеня впливу непрямих витрат на формування вартості продукції, робіт, послуг
Єдина база розподілу для всіх видів ресурсів	Некоректна оцінка витрат на виробництві готової продукції
Неправильне визначення нормальної потужності	При падінні обсягів виробництва нижче від нормальної потужності частина загальновиробничих витрат не буде включена у виробничу собівартість

Загальновиробничі витрати належать до непрямих витрат, тобто до тих, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом, у зв’язку з чим підлягають розподілу.

Національним П(С)БО та іншими нормативними актами визначено перелік загальновиробничих витрат, проте у різних нормативно-правових актах цей перелік різний. Зокрема, П(С)БО 16 «Витрати» передбачає наступний склад загальновиробничих витрат: витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів загальновиробничого призначення, амортизація нематеріальних активів, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів, витрати на вдосконалення технології й організацію виробництва, витрати на освітлення, опалення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень, витрати на обслуговування виробничого процесу, витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього середовища, інші витрати.

Більш розширений перелік загальновиробничих витрат міститься у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення, амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення, сума сплачених орендарем платежів, витрати капітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організацією виробництва, витрати на обслуговування виробничого процесу, витрати на утримання та експлуатацію, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення, витрати на охорону праці, витрати на пожежну та сторожову охорону, витрати, пов'язані з використанням та обслуговуванням засобів сигналізації, обчислювальної техніки, за надання для виробничих потреб телекомунікаційних послуг, податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом, місцеві податки і збори, витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, витрати на перевезення працівників виробничих підрозділів до місця роботи, платежі зі страхування цехового майна, витрати для створення забезпечення для відшкодування наступних операційних витрат, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення [43, с. 584].

Загальновиробничі витрати є комплексною статтею, тому що об'єднують різні за родом витрати ресурсів (оплата праці, амортизація, витрати на охорону, вдосконалення технології). При виділенні субрахунків загальновиробничих витрат необхідно враховувати кілька параметрів:

- різне походження витрат (наприклад, витрати на утримання основних засобів загальновиробничого призначення і витрати на опалення);

- можливість впливати на динаміку кожного виду цих витрат;

- наявність первинних документів, на основі яких визнаються ці витрати, і особи, відповідальні за їхнє надання;

- обсяг витрат – чи достатній він для того, щоб представляти окрему значну частку в усій сумі витрат підприємства (якщо ні, то простіше включати їх у рахунок «Інші витрати» чи враховувати на одному рахунку з іншими схожими витратами).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. Виробничу собівартість продукції формують лише змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати, які списуються на рахунок 23 «Виробництво». Нерозподілені загальновиробничі витрати підлягають списанню на витрати звітного періоду, в якому вони виникли, і включаються доскладу рахунку 90 «Собівартість реалізації». Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством самостійно. Так, до змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу виробництва. До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва.

Насамперед слід зазначити: абсолютно точного поділу витрат на постійні та змінні бути не може, оскільки існують витрати, що містять в собі і постійну, і змінні частини. Так, оплата праці апарату управління виробництвом може включати у себе постійну частину – оклад, і змінну частину – винагороди (премії) за збільшення обсягів виробництва, за високі досягнення у праці. Крім того, затрати, які для одного підприємства є постійними, для іншого можуть бути змінними [15, с. 104].

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» передбачено, що не всі загальновиробничі витрати включають у виробничу собівартість готової продукції. Так, постійні нерозподілені загальновиробничі витрати не включають у виробничу собівартість, а відносять до собівартості реалізованої продукції. До виробничої собівартості належать змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі

витрати. Особливістю визначення виробничої собівартості готової продукції відповідно до норм П(С)БО 16 «Витрати» є застосування поняття «нормальна потужність».

Обсяг, що відповідає нормальній потужності, визначається підприємством самостійно. Розподіл загальновиробничих витрат за нормальною потужністю необхідний для того, щоб сума витрат, яка перевищує норматив, не включалася до виробничої собівартості готової продукції. Відкритим питанням сьогодні залишається методологічна невизначеність техніко-економічного обґрунтування вибору баз розподілу непрямих витрат. Більшість економістів, пропонуючи способи вирішення зазначеної проблеми, вказують, що дане питання не можна вважати до кінця вирішеним, і актуальність його з розвитком технологій виробництва і посиленням конкуренції наринку зростає.

У вітчизняній практиці використовуються наступні бази розподілу загальновиробничих витрат: нормальна виробнича потужність, години праці, заробітна плата, обсяги діяльності, прямі витрати, інша база. Крім того, вагоме значення розподілу витрат приділяється у законодавстві країн СНД (табл. 3.2).

Також варто зазначити, що на сьогодні у науковій та навчальній літературі існує велика кількість підходів до вибору бази розподілу загальновиробничих витрат. Найпоширенішими такими базами розподілу загальновиробничих витрат на вітчизняних підприємствах торгівлі, є: основна заробітна плата робітників, прямі людино-години, машино-години, одиниці випуску продукції, обсягу фізичного випуску, прямі матеріальні витрати, основні витрати.

З даного приводу К. П. Проскура і Г. О. Зінов'єв вказують на те, що при використанні в якості бази розподілу прямих матеріальних витрат більш ресурсномісткі вироби стають менш привабливими з точки зору ефективності виробництва, оскільки, чим більшими є прямі матеріальні витрати, тим більшою буде сума накладних витрат, що відноситься на цей виріб. Саме тому вважають найдоцільнішим шляхом обрання за базу розподілу маржинального

Таблиця 3.2

Місце загальновиробничих витрат у законодавстві країн СНД

Країна	Нормативний акт	Характеристика
Білорусь	Інструкція з бухгалтерського обліку «Витрати організації»	Підприємства мають право відразу списувати загальногосподарські та загальновиробничі витрати як умовно-постійні на рахунок реалізації
Росія	ПБО 10/99 «Витрати організації»	Загальновиробничі витрати розподіляються за наступними базами розподілу: - пропорційно прямим матеріальним витратам; - пропорційно основній заробітній платі виробничого персоналу; - пропорційно до виручки від реалізації продукції; - пропорційно сумі прямих витрат; - інші методи розподілу, що не суперечать законодавству.
Молдова	НСБО 3 «Склад затрат та витрат підприємства»	Змінні непрямі витрати включаються у вартість готової продукції звітного періоду. При розподілі постійних непрямих витрат в якості бази розподілу використовують рівень виконання виробничої потужності (середній об'єм виробництва за нормальних умов).
Казахстан	СБО 7 «Облік товарно-матеріальних запасів»	Підприємствам дозволяється використовувати наступні бази розподілу: - час роботи виробничих працівників (у людино-годинах); - машино-години; собівартість або питома вага основних матеріалів.

доходу кожного виробу. В такому разі більша сума загальновиробничих витрат припадає на більш рентабельні вироби, що у підсумку згладжує розбіжності у рентабельності окремих виробів [27, с. 89].

Дж. Г. Хелкам можливі бази для розподілу загальновиробничих витрат групує за трьома типами: а) використання – як вимір суми групи витрат, які

спожиті об’єктом. Цей тип забезпечує найкращу базу для розподілу. Наприклад, машино-години, тонно-кілометри, технічні години; б) діяльність – розглядається як показник суми витрат, необхідних для підтримання обсягу робіт визначеним об’єктом витрат. Прикладом таких баз є витрати на оплату праці, відпрацьовані години (людино-години, нормо-дні), кількість працівників, прямі матеріальні витрати, обсяг продажу; в) обсяг – означає, що сума групи витрат в основному є постійною, незважаючи на вплив об’єкту витрат на потреби виробництва чи обсяг діяльності. Такими базами для розподілу загальновиробничих витрат можуть бути одиниці зайнятої площі (квадратні метри), кількість комп’ютерів, телефонів. Наприклад, витрати на утримання приміщення (орендна плата, плата за землю, прибирання, охорона, освітлення, опалення та ін.) можуть бути розподілені на основі квадратних метрів, які займає кожний підрозділ.

Незважаючи на обсяг діяльності кожного підрозділу, вони отримають лише частину загальних витрат по утриманню приміщення пропорційно зайнятій площі квадратних метрів.

Зарубіжні дослідники проблем бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат Д. Т. Декостер, Е. Л. Шайфер і М. Т. Зібел зазначають, що при виборі бази розподілу загальновиробничих витрат можна виділити дві категорії підприємств: а) високоавтоматизовані фірми; б) малоавтоматизовані з великою витратою робочої сили (трудомісткістю). Особливої актуальності розподіл загальновиробничих витрат набуває при застосуванні попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, зважаючи на те, що на досліджуваних підприємствах калькулювання відбувалося за однопередільним методом калькулювання собівартості готової продукції.

У таблиці 3.3 представлено порядок розподілу загальновиробничих витрат при використанні різних методів обліку витрат і калькулювання собівартості готової продукції, які містяться у науковій літературі.

Таблиця 3.3

Розподіл загальновиробничих витрат при використанні різних методів калькулювання

Метод	Розподіл загальновиробничих витрат	Переваги/недоліки
Стандарт-кост	На основі кошторисних ставок по кожному центру відповідальності, що базуються на співвідношенні між річною кошторисною сумою непрямих витрат кожного структурного підрозділу і річним кошторисним обсягом випуску продукції	Можливість оперативного контролю й аналізу виробничої діяльності; ґрунтується не на фактичних результатах, а на планових показниках
Позамовний	На основі нормативного коефіцієнта накладних витрат і обраної єдиної бази розподілу між замовленнями	Простий у обчисленні і розумінні /неточність, слабкий зв'язок між витратами та діяльністю
Попередільний	Витрати співвідносяться тільки з виробничими цехами, а не з конкретними замовленнями розподілу загальної суми витрат по процесу на кількість одиниць виготовленої продукції	Простий у використанні / неточність, необ'єктивна оцінка характеру витрат.
Облік за видами діяльності (АВС)	Визначає різні види діяльності, що діють як центри витрат у виробництві, й визначає відповідний фактор витрат по кожному виду діяльності	Точність, не потрібно поділяти витрати на змінні й постійні / складність, відсутність методології застосування в обліку; високі затрати ресурсів на впровадження
Директ-костинг	Непрямі (постійні) витрати взагалі не розподіляються, а вся увага приділяється тільки прямим (змінним) витратам	Інформація може використовуватися для вирішення різних аналітичних задач (оцінки ефективності, прогнозування прибутку) / не може бути використаний для складання зовнішньої звітності за П(С)БО; не надає інформації для аналізу і контролю витрат; витрати мають знеособлений характер

Зважаючи на пропозиції щодо застосування попередільно-нормативного методу калькулювання собівартості продукції, пропонуємо розподіляти загальновиробничі витрати у розрізі як видів, так і переділів. Використання

запропонованого щодо розподілу загальновиробничих витрат підходу на підприємстві дозволить підвищити якість формування бухгалтерської інформації для управління цими витратами та собівартістю готової продукції. Крім того, розподіл загальновиробничих витрат умежах окремого переділу дозволить достовірно визначити результати роботи переділу та витрати, понесені в ході даного технологічного етапу. В ПАТ «Славутський солодовий завод» пропонуємо для розподілу загальновиробничих витрат між переділами використовувати прямі матеріальні витрати, які визначаються на основі аналітичних рахунків за кожним окремим переділом та плановими обсягами [40, с. 255].

Наступним кроком розподілу загальновиробничих витрат є їх розподіл між видами продукції умежах окремого переділу. Тоді розподіляються загальновиробничі витрати, які вже віднесені до окремого переділу. У залежності від обраної бази розподілу розраховується коефіцієнт та визначається сума розподілених загальновиробничих витрат за кожним видом продукції.

На етапі первинного обліку відбувається первинне спостереження і сприйняття факту господарської діяльності, вимірювання у натуральному і вартісному вираженні, фіксація у носіях облікової інформації. Основним носієм облікової інформації про витрати є первинні документи, що відображають операції з матеріальними ресурсами, розрахунки з оплати праці, нарахування амортизації, понесення витрат на управління й обслуговування виробничого процесу. Всі первинні документи обов'язково повинні бути перевіреними працівниками бухгалтерії на факт наявності всіх обов'язкових реквізитів, правильності розрахунку арифметичних показників. В ПАТ «Славутський солодовий завод» цей процес повинен ретельно відслідковуватися, аби не виникало таких ситуацій, що матеріали отримують для одного об'єкта, а використовують для декількох, наряди на відрядні роботи виписуються неправильно.

Основними первинними документами при відображенні витрат є накладні-вимоги на відпуск, накладні, наряди на виконання робіт, табелі, прибуткові ордери, рахунки-фактури, авансові звіти, видаткові касові ордери, довідки бухгалтерії, відомості розподілу витрат, акти прийому виконаних робіт (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Документи для оформлення при списанні сировини і матеріалів

Документ	Період надходження до бухгалтерії	Короткий опис
Лімітно-забірні картки за формами № М-8, № М-9, № М 28, № М-28а	Щотижня. Відображається щоп'ятниці	При передачі запасів на підставі встановлених лімітів, виписують в двох екземплярах: один до початку місяця передають споживачу запасів, інший - на склад
Акт-вимога на заміну матеріалів (ф. № М-10)	Щотижня. Відображається щоп'ятниці	При передачі запасів понад встановлений ліміт або при заміні запасів одного виду іншим
Накладні-вимоги (ф. № М-11)	Щотижня. Відображається щоп'ятниці	Для відпуску запасів, потреба в яких виникає періодично, або для переміщення запасів із одного складу на інший
Товарно-транспортна накладна (ф. № 1-ТН)	Щотижня. Відображається щоп'ятниці	При використанні автотранспорту (власного або за договором) для перевезення відпущених запасів
Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв) (МШ №1)	Щотижня. Відображається щоп'ятниці	Застосовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) у роздавальних кладових на тих підприємствах, де облік ведуть за принципом встановлення постійного оборотного (обмінного) фонду
Картка обліку МШП (МШ №2)	Щотижня. Відображається щоп'ятниці	Застосовується для обліку МШП, які видані під розписку працівнику для тривалого використання

Відомості, аркуші-розшифровки призначено для аналітичного обліку об'єктів попереднього накопичення, групування та узагальнення облікової інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах.

Бухгалтерські довідки використовуються для виправлення помилок минулих звітних періодів.

При списанні сировини і матеріалів використовують облікові документи, перелік і порядок заповнення яких передбачений у графіку документообігу підприємства, що прописаний у його обліковій політиці. Після закінчення тижня складаються звіти про рух матеріальних цінностей, накопичувальні відомості по кожному складу, підрозділу, де вказують нормативне і фактичне витрачання матеріалів на кожен вид продукції чи на кілька видів продукції у цілому. На підставі вказаних звітів бухгалтерія складає по кожному синтетичному рахунку окремо відомості розподілу витрачених сировини і матеріалів, де витрати сировини і матеріалів відображаються по кожному аналітичному рахунку матеріальних витрат переділу, що відкривається у розрізі синтетичних рахунків.

До складу виробничих витрат відноситься основна і додаткова заробітна плата працівників. Нарахування заробітної плати здійснюється на основі табелів обліку використання робочого часу, нарядів на відрядні роботи, рапортів.

Таблиця 3.5

Документи для оформлення при нарахуванні заробітної плати працівників

Документ	Період надходження до бухгалтерії	Короткий опис
Табель обліку використання робочого часу	Щотижня. Для розрахунку витрат праці у натуральних показниках	Застосовується для обліку відпрацьованого часу, складається табельником
Наряд на відрядні роботи	Постійно, після оформлення документа	Фіксує завдання на виконання певних робіт і підтвердження фактичного обсягу виконаних робіт
Рапорт	Щотижня	Використовується для обліку виробітку
Розрахунково-платіжна відомість, платіжна відомість	Двічі на місяць умомент нарахування авансу та заробітної плати	Оформлюється при виплаті заробітної Плати

У подальшому на етапі поточного обліку вся облікова інформація проходить процес обробки, реєстрації й запису даних в облікові регістри, головну книгу, групування у розрахункових таблицях з метою отримання необхідної інформації. Головна книга використовується для узагальнення облікових записів ужурналах, взаємної перевірки облікових записів за рахунками бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності (див. табл. 3.5).

Завершальним етапом облікового процесу є підсумковий облік, що являє собою сукупність операцій із формування показників, які відображають результати виробничої й господарської діяльності підприємства за певний період, тобто це складання управлінської та фінансової звітності.

3.2. Рекомендації та шляхи вдосконалення обліку витрат підприємства

Складання фінансової звітності здійснюється відповідно до чинного законодавства України – НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», в якому прописані всі вимоги до складання основних форм фінансової звітності.

Для відображення витрат ПАТ «Славутський солодовий завод» призначені форми фінансової звітності:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма 1), в якому містяться дані про незавершене виробництво у складі запасів – рядок 1102 «Незавершене виробництво»;

- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма 2), в якому містяться дані про: собівартість реалізованої продукції – рядок 2050 собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати – рядок 2130, витрати на збут – 2150, інші операційні витрати – 2180

та інші види витрат від різних видів діяльності та елементи витрат, представлені у розділі ІІІ «Елементи операційних витрат».

Зазначені форми фінансової звітності не дають повну інформацію про виробничі витрати ПАТ «Славутський солодовий завод». Адже дані, представлені у балансі, не показують інформацію про незавершене виробництво. Представлення виробничих витрат у складі запасів суперечить сутності понять «виробництво», «запаси» та «виробничі витрати». Суперечність полягає у тому, що у складі незавершеного виробництва є не лише матеріальні витрати, але й сума амортизації основних засобів, які використовуються для виробництва солоду, витрати на оплату праці виробничих працівників та витрати на соціальні заходи. У зв'язку з цим пропонуємо у внутрішній фінансовій звітності підприємства передбачати рядок для відображення вартості незавершеного виробництва, що значно підвищить інформативність фінансової звітності.

Наступною складовою фінансової звітності, в якій міститься інформація про виробничі витрати ПАТ «Славутський солодовий завод», є форма 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід). У даній формі відображається собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) – рядок 2000. Виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), визначається відповідно до П(с)БО 9 «Запаси», 16 «Витрати». Проте у зазначеному рядку відображаються всі господарські операції, пов'язані з реалізацією як готової продукції, так і товарів, робіт і послуг. Вважаємо, що групування даних показників в одномурядку фінансової звітності є недоцільним. Зокрема, така недоцільність полягає у тому, що є ряд підприємств промисловості, які займаються іншими видами діяльності (реалізація товарів, надання послуг, виконання робіт), а за таких умов користувачу досить важко оцінити результат від основної діяльності – виробництво солоду.

Вагоме значення у прийнятті управлінських рішень мають елементи операційних витрат. Зокрема, групування виробничих витрат у розрізі

елементів є досить важливим для управління господарською діяльністю підприємства: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати. З метою оцінки основної діяльності підприємства пропонуємо окремо виділяти елементи витрат, пов'язані з виробництвом у внутрішній фінансовій звітності.

Впровадження запропонованих змін до фінансової звітності підприємств дозволить підвищити інформаційну наповненість, а також якість прийнятих на їх основі управлінських рішень. Крім того, використання вдосконалених форм фінансової звітності у практиці діяльності ПАТ «Славутський солодовий завод» дозволить підвищити якість інформаційного забезпечення економічного аналізу виробничих витрат та всієї діяльності підприємства.

Що стосується управлінської звітності підприємства, то у даному випадку пропонуємо використовувати форми внутрішньої звітності. Зокрема, до даних форм відносяться: ВВ.П-1 «Звіт про виробничі витрати переділу «Підготовка сировини»; ВВ.П-2 «Звіт про виробничі витрати переділу «Приготування суміші та попереднє фільтрування»; ВВ.П-3 «Звіт про виробничі витрати переділу «Оброблення, фільтрування, коригування міцності»; ВВ.П-5 «Звіт про виробничі витрати «Етикування, маркування, пакування».

Використання зазначених форм в управлінні підприємством дозволяє приймати управлінські рішення, які відповідають існуючій ситуації на підприємстві, а також управляти не лише виробничими витратами, але й окремими виробничими підрозділами.

Таким чином, нами на основі запропонованих підходів до організації та методики бухгалтерського обліку виробничих витрат на підприємстві визначено напрями вдосконалення бухгалтерського обліку за такими складовими:

- по-перше, розподіл загальновиробничих витрат в умовах використання попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Розроблено порядок розподілу загальновиробничих витрат за переділами та за видами продукції умежах окремого переділу;

- подруге, організація первинного спостереження та відображення виробничих витрат у бухгалтерській звітності. Обґрунтовано особливості первинного спостереження при постійній та періодичній системах відображення виробничих витрат. Визначено особливості формування вдосконалених форм фінансової звітності.

Комплексна автоматизація бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю забезпечує повну обробку всієї облікової інформації, первинний економічний аналіз за окремими показниками, ефективне планування майбутніх витрат, що підвищує інформаційні можливості підприємства. В умовах автоматизованої обробки інформації бухгалтерський облік і бухгалтерська інформація використовуються набагато ширше, ніж при ручній обробці даних.

При автоматизованому бухгалтерському обліку витрат на якість продукції забезпечуються такі переваги:

– можливість формування планової та фактичної калькуляції у розрізі аналітичних ознак на будь-яку дату поточного місяця;

– з використанням розширених можливостей аналітичного обліку можливість побудови багаторівневих розрізів статей витрат, необхідних для управління, а також облік витрат за центрами відповідальності у розрізі конкретних видів продукції, що виготовляється.

Облік та контроль витрат на забезпечення якості продукції потребує відповідного програмного забезпечення. Зрозумілим є те, що ідеальним варіантом є розробка програмного продукту з урахуванням усіх особливостей підприємства, але, поряд з тим, є певні недоліки: занадто високі витрати на розробку, які більшість підприємств не бажають мати.

Автоматизоване оброблення даних із обліку витрат на виробництво, як правило, виконується після автоматизації інших ділянок обліку і передбачає групування витрат за аналітичними й синтетичними рахунками, що забезпечується формуванням відповідних регістрів або виконанням розрахунків по окремих елементах витрат: відомостей розподілу нарахованої

заробітної плати та витрат матеріалів за шифрами аналітичного обліку й синтетичними рахунками; розрахунків сум на соціальне страхування, резервів відпускних.

За послідовністю виконання всі задачі обліку витрат на виробництво розподіляють на окремі комплекси:

- виявлення та розподіл прямих витрат;
- облік та розподіл комплексних витрат;
- облік втрат у виробництві;
- облік незавершеного виробництва;
- облік витрат основного виробництва;
- складання зведених регістрів;
- розрахунки калькуляції собівартості продукції.

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

Нами розроблена схема організації автоматизованого обліку витрат на виробництво продукції, яка розкриває завдання, що висуваються до працівників на кожній ділянці облікового процесу, а також очікувані форми документів та звітів із урахуванням представлених вище пропозицій для обліку витрат на підприємстві.

На першому рівні формуються й готуються первинні дані з обліку витрат на виробництво, які утворюються у місцях виникнення інформації. Обліковуються витрати на виробництво в окремих підрозділах, що передбачає організацію систематичного та своєчасного виявлення відхилень від нормальних умов, проведення оперативного обліку та внутрішнього аудиту.На другому рівні забезпечується контроль інформації I рівня, виконуються регламентні та запитові задачі у цілому по підприємству. На третьому рівні забезпечується аналіз роботи структурних підрозділів і підприємства у цілому, узагальнюються зведені дані витрат на виробництво,

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

Для вирішення проблем оптимального управління витратами використовуються економіко-математичні моделі взаємозв'язку факторів, що впливають на величину витрат та їх вплив на фінансові показники діяльності підприємства. Математичне моделювання процесу управління витратами дає можливість правильно та своєчасно визначити оптимальну стратегію управління ними. Вивчення процесів математичного моделювання витрат підприємства дозволяє отримати характеристики показника реальних витрат впливу факторів. Тип математичної моделі залежить як від природи системи, так і від цілей дослідження. У загальному випадку математична модель витрат містить опис сукупності можливих станів та закону їх переходу з одного стану в інший (закон функціонування) (рис. 3.1).

Теоретичні та аналітичні приклади економіко-математичних моделей витрат можуть бути використані для вивчення різних функціональних складових виробничо-технологічної структури та окремих її частин (моделі економіки в цілому та її підсистем - секторів, галузей, регіонів, моделей виробництва, споживання, формування та розподіл прибутку, трудових ресурсів, ціноутворення, фінансових відносин).

Удосконалення обліку постійних та змінних витрат, цін та обсягів виробництва може бути реалізовано лише за допомогою чітко встановленої системи бухгалтерського обліку на підприємстві та використання різних методів розрахунку.

Добавлено примечание ([a4]): перенесла текст перед рисунком, щоб не було пустого місця на сторінці

Підприємству потрібно самостійно визначати перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат, оскільки П(С)БО не чітко визначає перелік змінних та постійних витрат. Інша проблема полягає у визначенні дистрибуційної бази, при виборі якої необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства.

Рис. 3.1. Процес оптимізації витрат діяльності підприємств

Перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат встановлюються компанією та вказуються в порядку облікової політики, оскільки в діючій нормативній базі немає чіткого переліку змінних та постійних загальновиробничих витрат, а самі витрати не можна однозначно віднести до постійні або змінні, оскільки все ще існує такий тип витрат, як змішані витрати, які включають змінну та постійну частини.

Проблема обліку змішаних витрат та вибір методів їх розподілу економічно доцільним способом. Підприємство відповідно до специфіки діяльності обирає певні методи розподілу витрат на змінні та постійні. Але проблема суттєво виникає з появою змішаних - умовно постійних та умовно

змінних витрат. Вони значно ускладнюють процес обліку витрат. У пропозиції щодо вдосконалення обліку таких витрат можна відзначити більш глибоке вивчення характеру їх виникнення, а саме відповідного діапазону.

Ефективне управління змішаними витратами можливо шляхом визначення впливу факторів витрат на їх величину та взаємозв'язок між ними протягом певного періоду часу.

Для вирішення проблеми необхідно вдосконалити нормативно-правову базу, а саме:

- необхідно вдосконалити класифікацію загальновиробничих витрат, яка б містила оптимальну кількість ознак, розкривала мету та економічний зміст витрат, враховувала організаційну структуру та особливості;

- необхідно деталізувати план рахунків із зазначенням статей накладних витрат.

Окрім проблеми визначення складу змінних та постійних витрат, визначення оптимального методу розподілу загальновиробничих витрат також пов'язане з недосконалістю сучасної нормативної бази. Тому існує потреба переглянути його і з цих питань.

Вибираючи базу розподілу, слід зазначити, що існує пропорційна або майже пропорційна залежність між зміною накладних витрат і, відповідно, зміною бази розподілу.

Нижче наведено пропозиції, що мають найбільше практичне значення для підприємства для вдосконалення обліку витрат:

1. Організація обліку витрат за стадіями технологічного процесу, що дозволяє визначити внесок керівника кожного центру відповідальності у загальну вартість підприємства та підвищити відповідальність керівників усіх рівнів управління.

2. Бюджетування доходів і витрат на виробництво виробленої продукції, що забезпечує порівнянність кошторисних та фактичних показників та можливість використання управління витратами для відхилень, щоб швидко

реагувати на мінливі ринкові умови та знаходити вигідні поєднання ціни та обсягу виробництва.

3. Створення системи обліку витрат і калькуляції собівартості продукції, яка відображає специфіку підприємств комплексної переробки сировини.

4. Можливості використання системи розрахунку часткових витрат на складних виробництвах для прийняття управлінських рішень щодо визначення обсягів діяльності та вибору їх оптимальних варіантів у розрізі асортименту продукції, що випускається.

5. Облік і калькуляція собівартості супутньої продукції підприємства, що підвищує його рентабельність.

3.3. Пропозиції з вдосконалення аудиту витрат

Внутрішній аудит є невід'ємною частиною системи управлінського контролю на підприємстві. Для досягнення мети внутрішнього аудиту, а саме оцінки ефективності функціонування системи управління підприємством – у системі управління підприємством необхідно створити службу внутрішнього управлінського аудиту. Служба внутрішнього аудиту буде відповідати за достовірність обчислення витрат на виробництво, виконання кошторисів витрат, збереження майна. Окрім того, до обов'язків служби входитиме розробка пропозицій щодо удосконалення методів організації виробництва.

Формування інформації управлінського обліку спрямовано на відповідність понесених витрат діючої технологічної структури капітальних вкладень. Цим же параметрам повинна відповідати і система внутрішнього аудиту, яка повинна включати процедури і методи функціонування господарської системи.

Основну увагу внутрішньому аудитору слід приділяти перевірці тих показників фінансово-господарської діяльності підприємства, які можуть

позитивно вплинути на ефективність виробництва. Тому дослідження особливостей цілей і завдань внутрішнього аудиту витрат на виробництво, організації та технології його проведення на підприємстві є актуальними.

З цією метою необхідно створити систему контролю, яка має бути спрямована на попередження відхилень від нормативно-правових актів чи зловживань, насамперед досліджувати господарські операції, які мають бути документально оформлені й своєчасно відображені в облікових регістрах та у фінансовій звітності.

Витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Для організації внутрішнього контролю витрат на підприємстві необхідно здійснювати регулярний контроль правильності їх формування. Етапи перевірки представлені на рис. 3.2.

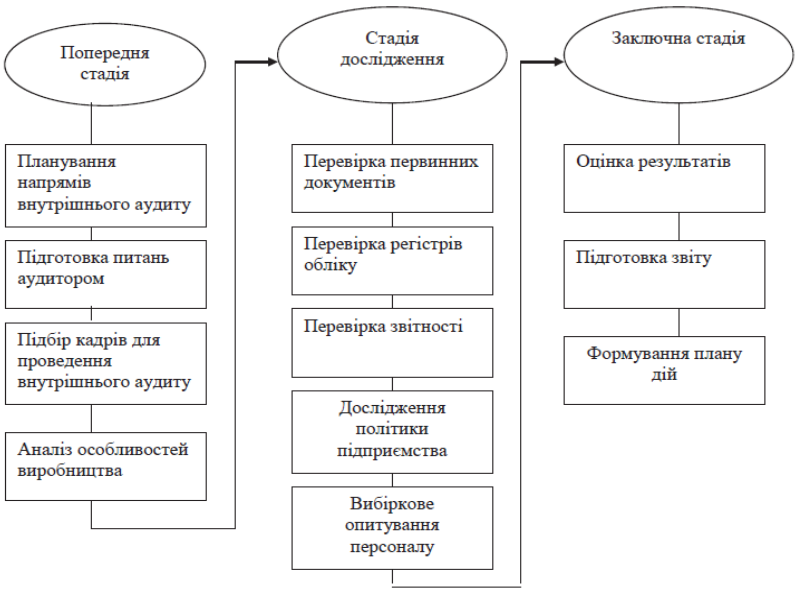


Рис. 3.2. Рекомендовані стадії внутрішнього управлінського аудиту витрат

Програма аудиту – це документ, який містить: завдання аудиту для конкретного об'єкта (системи контроль певних господарських операцій, залишків на рахунках, циклу господарські операції); процедури, необхідні для виконання завдань; обсяги та терміни їх реалізація.

Особливістю внутрішнього аудиту є його постійне впровадження на підприємстві, що дозволяє своєчасно виявляти систематичні недоліки в роботі персоналу та запобігати їх виникненню в майбутньому.

Внутрішній аудит витрат є систематичним і суворо документальним, безперервним, універсальним (безперервна) подія.

Розглянемо програму внутрішнього аудиту витрат підприємства (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Програма проведення внутрішнього аудиту витрат підприємства

Дії внутрішнього аудитора	Джерела інформації
Перевірка достовірності синтетичного обліку аналітичному обліку	Головна книга по рахунках 10,20, 644, 70, 90, 91 підрозділів, первинні документи
Перевірка дотримання вибраного методу обліку витрат підприємства	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи
Перевірка правильності віднесення витрат на об’єкт обліку	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи
Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, лімітно-забаірні картки, відомості з обліку матеріалів
Перевірка правильності віднесення витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи на собівартість продукції	Табель обліку робочого часу, наряд на відрядну роботу, обліково- платіжна відомість
Перевірка правильності віднесення сум нарахованої амортизації на основні засоби на собівартість продукції	Розроблена таблиця розрахунку суми зносу основних засобів
Перевірка правильності обліку та списання витрат допоміжного виробництва	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, наряд на відрядну роботу, табель обліку робочого часу, обліково- платіжна відомість
Перевірка правильності обліку та списання накладних витрат	Договори, рахунки-фактури, платіжні доручення
Перевірка правильності обліку незавершиного виробництва	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи
Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій витрат виробництва	Облікова політика, робочий план рахунків, облікові регістри, Головна книга

Для збору аудиторських доказів використовуються різні процедури. Процедура аудиту є певний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних аудиторських доказів щодо конкретного сайт аудиту. Аудитор отримує аудиторські докази за допомогою одного або декількох з наведених нижче зазначені процедури: огляд; спостереження; опитування та підтвердження; рахувати; аналітичний процедури.

Під час аудиту бухгалтерські записи, документи або вивчаються та перевіряються матеріальні цінності за правильність складання, оформлення документів, своєчасність, точність і повноту відображення в бухгалтерському обліку.

Шляхом нагляду, допиту та процедур підтвердження, який слід контролювати процеси або процедури, що виконуються іншими в пошуках інформації, яку можна отримати від поінформованих осіб підприємства або поза ним отримують підтверджувальну інформацію, яка міститься в бухгалтерських реєстрах.

Процедура розрахунку полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів та реєстрів бухгалтерський облік або самостійний розрахунок. Отримуємо підтвердження правильності розрахунку витрати та товарно-матеріальні цінності на підприємстві.

Аналітичні процедури включають аналіз найважливіших показників і коефіцієнтів, у тому числі остаточне дослідження відхилень та взаємозв'язків, що суперечать іншій актуальній для цього інформації випадків або відхилятись від очікуваних результатів. Це досягається обчисленням коефіцієнтів порівняння залишків на рахунках за різні облікові періоди.

Для проведення внутрішнього аудиту на підприємстві особливе значення має складання опитувальника аудитора, який готується з метою:

- надання інструкції аудиторам;
- гарантування, що всі етапи аудиту перевірені;
- підкреслити цілі та обсяг перевірки.

При підготовці опитувальника аудитор повинен взяти до уваги:

- особливості діяльності підприємства;

- відповідні процедури проведення перевірки;

- використовувані документи.

Урамках проведення перевірки аудитору рекомендується:

- провести вступні збори;

- провести аналіз результатів;

- доповісти про виявлені результати.

На вступних зборах аудитор повинен роз'яснити обсяг і процес проведення аудиту, а також пояснити, коли, як і в якій формі буде представлений звіт про результати аудиту.

Під час самого аудиту аудитор повинен:

- дослідити об'єктивні докази наявних невідповідностей;

- задавати питання;

- вести необхідні для проведення перевірки запису. Отже, основним правилом при проведенні внутрішнього аудиту є «Питай, дивись, слухай».

Процес аналізу результатів повинен встановити:

- чи є виявлений недолік окремою помилкою або цілісною помилкою системи обліку;

- чи знають про проблему співробітники, які перевіряються;

- чи є інформація про нестачу;

- чи можливо негайно провести коригувальні дії. Виявлені невідповідності можуть визначатися як:

1. Критичні – повне порушення методики або відсутність такої.

2. Другорядні – одноразово спостережуваний недолік у системі.

3. Зауваження – незначний пропуск, який, якщо не буде виявлено і усунено, може призвести до більш серйозного збою.

У звіті за результатами проведення внутрішнього аудиту необхідно:

- вказати обсяг проведеного внутрішнього аудиту;

- відзначити всі результати;

- визначити і пояснити рекомендовані коригувальні дії;

- вказати аудиторів та осіб, з якими працювали в ході перевірки.

Після закінчення аудиту аудитор повинен:

- переконатися, що запропоновані коригувальні дії виконані;

- забезпечити короткострокову та довгострокову ефективність дій;

- докладно документувати всі дії, наступні за аудитом;

- надати відповідні бланки і форми.

Для впровадження системи внутрішнього аудиту необхідно розробити методику аудиту витрат, які відносяться на собівартість об'єктів. Методика внутрішнього аудиту витрат та складові аудиторської перевірки і контрольні точки аудіювання наведено у таблиці 3.8.

Запропонована методика розроблена в матричному вигляді та являє собою таблицю, де по горизонталі розташовуються контрольні точки аудіювання, а по вертикалі – складові методики внутрішнього аудиту. До складових методики внутрішнього аудиту відносяться:

- мета внутрішнього аудиту;

- інформаційна база об'єкта внутрішнього аудиту та його спрямування;

- організація внутрішнього аудиту;

- можливі порушення, які можуть бути виявлені в ході перевірки та їх оцінка при прийнятті рішення аудитором.

Застосування даної методики внутрішнього аудиту витрат дозволить на початковому етапі аудіювання відповідно до поставленої мети аудиту будь-якої контрольної точки перевірити порівнянність даних аналітичного і синтетичного обліку витрат та їх взаємозв'язок з показниками форм бухгалтерської звітності. Неспівставність перевірених показників може служити сигналом про недостовірність звітних даних.

При необхідності доцільно проводити суцільну перевірку узагальнюючих показників звітності. Більш того, запропонована модель дозволяє прискорити терміни проведення аудиторської перевірки, визначити основні прийоми і процедури за відповідними напрямами аудиту, встановити можливі порушення і надати оцінку суттєвості виявлених помилок, які будуть

Таблиця 3.8

Методика внутрішнього аудиту витрат на виробництво

Компоненти методики аудиторської перевірки	Обсяг реалізованих об'єктів	Виробнича собівартість об'єктів	Управлінські (накладні) витрати
Мета внутрішнього аудиту.	Перевірка достовірності обсягу вироблених об'єктів	Перевірка реальності та обґрунтованості понесених витрат	Перевірка достовірності, законності та доцільності понесених витрат
Інформаційна база внутрішнього аудиту.	Регістри бухгалтерського обліку по рахунку 27, 70, 90	Первинні документи та регістри бухгалтерського обліку по рахункам 13, 20, 22, 63,64, 65,66 372	Регістр бухгалтерського обліку по рахунку 91
Напрями внутрішнього аудиту.	Підтверджуючий	Підтверджуючий	Підтверджуючий, організаційно-правовий
Прийоми та процедури внутрішнього аудиту.	Документальне дослідження, розрахункові, аналітичні процедури	Документальне дослідження, нормативно-правове регулювання, розрахункові процедури, метод порівняння	Документальне дослідження, розрахункові, аналітичні процедури
Взаємозв'язок контрольних точок аудіювання аудирования	Обороти по рахункам 70, 90	Обороти по рахунку 23	Обороти по рахунку 91
Можливі порушення.	Завищення вартості об'єкта	Списання надлишкових витрат, порушення законодавства у віднесенні витрат на рахунки бухгалтерського обліку	Списання надлишкових витрат, необґрунтоване застосування норм витрат
Оцінка матеріальності помилок внутрішнього аудиту	Суттєва	Суттєва	Суттєва

представлені замовнику у вигляді робочих документів і прикладені до звіту аудитора. Перевірка достовірності показників фінансової звітності за даною методикою дозволить більш детально з'ясувати, наскільки дотримуються правила її складання.

Перевага запропонованої методики полягає в тому, що кількість контрольних точок не обмежена. Будь-який узагальнюючий показник містить різну кількість приватних, які за даною методикою визна чаються напрямом аудиту та ступенем деталізації показників.

В умовах ринкової економіки економічні суб'єкти потребують кваліфікованої допомоги з організації внутрішнього аудиту та системи внутрішнього контролю, проведення фінансового аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів зниження собівартості продукції, підвищення прибутку. Отже, запропонована нами модель внутрішнього аудиту є одним з таких інструментів. Її комплексне використання дозволить аудитору підтвердити достовірність інформації, зробити узагальнення результатів, а також інтенсифікувати сам процес аудіювання і поліпшити якість його проведення.

Таким чином, практика аудиту свідчить, що на тих підприємствах, де створені і ефективно функціонують служби внутрішнього аудиту, значно вище рівень збереження майна, використання ресурсів, організації бухгалтерського обліку та достовірності звітності.

Досвід передових підприємств Західної Європи показує, що внутрішній аудит виявляється дієвим, дозволяє підвищити ефективність системи контролю за витратами виробництва, а також істотно поліпшити роботу підрозділів підприємства при наявності підтримки з боку першого керівника та високого рівня кваліфікації та досвіду аудиторів.

ВИСНОВКИ

В кваліфікаційній роботі проведено теоретичні узагальнення методичних та організаційних засад обліку і аудиту витрат прикладі ПАТ «Славутський солодовий завод». Проведене дослідження дозволило зробити наступні висновки.

Систематизація підходів до визначення економічної сутності витрат дозволяє сформулювати наступні визначення витрат:

- як економічної категорії: витрати – це сукупність економічних ресурсів підприємства, виражених у грошовій формі, які витрачені в ході господарської діяльності підприємства за певний проміжок часу для виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) та інших цілей з метою отримання економічних вигід;

- як об’єкта обліку: витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення капіталу, що пов’язані зі здійсненням господарської діяльності підприємства за певний період часу.

За порядком обчислення витрати класифікують на фактичні, планові (бюджетні) або прогнозні та нормативні. До фактичних належать витрати на виготовлення страв та їх реалізацію (витрати сировини, заробітної платні, фактичні накладні витрати). До планових (бюджетних) або прогнозних витрат належать витрати на запланований (бюджетний) або прогнозний обсяг діяльності (планові витрати визначені на основі бюджетних розрахунків).

До нормативних витрат відносяться попередньо встановлені, обґрунтовані спеціалістами витрати, яких слід дотримуватися у процесі здійснення господарської діяльності. Це нормативи витрат сировини за збірниками рецептур, нормативи робочого часу, накладних витрат.

Виходячи з обраних ознак, й видів та переліку витрат, підприємствам доцільно розробляти власні класифікації, як додаток до облікової або аналітичної політики, які застосовувати у програмних продуктах в системі

бюджетування шляхом встановлення їх взаємозв'язків, форм звітності, інформаційних систем.

Підприємство має використовувати таку систему групування витрат, на яку можна здійснювати вплив в релевантному діапазоні й яка є найбільш зручною з метою здійснення управління ними. При цьому ознак повинно бути стільки, щоб можна було за їх допомогою одержати більш повну інформацію про витрати для задоволення потреб споживачів різних рівнів управління відповідно до поставлених завдань й виробничих умов.

Організація бухгалтерського обліку витрат повинна забезпечити: правильне і своєчасне документальне відображення операцій із обліку статей затрат та формування собівартості продукції відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»; контроль за правильністю використання сировини, продукції й тари на всіх етапах руху і в місцях збереження товарно-матеріальних цінностей та за відповідністю величини запасів продукції для безперебійного виробничого процесу; забезпечення збереження майна, попередження виникнення нестач, крадіжок цінностей, сприяння раціональному й ефективному використанню ресурсів; сприяння підвищенню рентабельності підприємства, окупності виробничих і технологічних програм; своєчасне і точне визначення валового доходу, валових витрат, інших доходів і витрат, кінцевого фінансового результату.

Аудит виробничої діяльності підприємства та виробничих витрат - це найважливіша і одночасно найскладніша частина аудиту. Одним з основних показників промислового підприємства є виробництво та його собівартість. При аудиті виробничих витрат, собівартості продукції та реалізованої продукції вивчаються процеси та явища, відображені в документації та пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Раціональний аналіз та аудит витрат є основою фінансової стійкості та стійкості підприємства.

Одним із напрямів вдосконалення організації обліку витрат обігу виступає раціоналізація та оптимізація документообігу, що пов'язано з

необхідністю скорочення витрат праці на обробку первинних носіїв інформації, прискорення формування узагальнених облікових даних про витрати обігу за видами (статтями) та іншими параметрами, потрібними для управління.

Зважаючи на пропозиції щодо застосування попередільно-нормативного методу калькулювання собівартості продукції, пропонуємо розподіляти загальновиробничі витрати у розрізі як видів, так і переділів. Використання запропонованого щодо розподілу загальновиробничих витрат підходу на підприємстві дозволить підвищити якість формування бухгалтерської інформації для управління цими витратами та собівартістю готової продукції. Крім того, розподіл загальновиробничих витрат умежах окремого переділу дозволить достовірно визначити результати роботи переділу та витрати, понесені в ході даного технологічного етапу. В досліджуваному підприємстві пропонуємо для розподілу загальновиробничих витрат між переділами використовувати прямі матеріальні витрати, які визначаються на основі аналітичних рахунків за кожним окремим переділом та плановими обсягами.

В умовах ринкової економіки економічні суб’єкти потребують кваліфікованої допомоги з організації внутрішнього аудиту та системи внутрішнього контролю, проведення фінансового аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів зниження собівартості продукції, підвищення прибутку. Отже, запропонована нами модель внутрішнього аудиту є одним з таких інструментів. Її комплексне використання дозволить аудитору підтвердити достовірність інформації, зробити узагальнення результатів, а також інтенсифікувати сам процес аудіювання і поліпшити якість його проведення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: навчальний посібник / П. Й.Атамас. – [2-ге вид.]. - К.: Центр учбової літератури, 2014. 440 с.

2. Адаменко Т. М. Особливості стратегічного управління затратами підприємства / Т. М. Адаменко // *Економіка. Менеджмент. Підприємництво.* 2014. № 23(II). С. 100-106.

3. Бабіч І. І. Внутрішній контроль в системі управління витратами: монографія / І. І. Бабіч; [кол. авторів за ред. канд. екон. наук І. Б. Садовської]. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2014. С. 179-186.

4. Бєкрєнєва Г. О. Бухгалтерські моделі непрямих витрат промислових підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Г. О. Бєкрєнєва / Одес. держ. екон. ун-т. − Одеса, 2013. 16 с.

5. Бичик С. В. Словарь экономических терминов / С. В. Бичик, А.С. Даморацкая, И. В. Даморацкая. – Минск: Высш. шк., 2015. 271 с.

6. Білоусько В. С. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / [В. С. Білоусько, М. І. Беленкова; за ред. В. С. Білоуська]. – [4-те вид.]. – Х.: Харківський національний аграрний університет ім. В. В. Докучаєва, 2017. 423 с.

7. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник, / М. Т. Білуха – К.: Київський державний торгово-економічний університет, 2014. 692 с.

8. Біла О. Г. Управління витратами підприємства: теорія та практика: монографія / О. Г. Біла, І. Л. Боднарюк, Т. В. Мединська; Укоопспілка, Львів. комерц. акад. – Л.: Вид-во Львів. комерц. акад., 2012. 199 с.

9. Бондаренко Т. Ю. Облік і контроль загальновиробничих витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Т. Ю. Бондаренко / Держ. вищ. навч. закл. Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. К., 2014. 19 с.

10. Бондар М. І. Звітність підприємства: підручник / [М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2015. 570 с.

11. Бондар М. І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку / М. І. Бондар // Фінанси, облік і аудит : науковий збірник. К.: КНЕУ, 2014. Вип. 13. С. 169-176.

12. Бужимська К. О. Нормування витрат підприємства та контроль якості норм в сучасних умовах господарювання / К. О. Бужимська // *Вісник ЖІТІ.* 2015. № 17. С. 54-60.

13. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець. Житомир: ЖІТІ, 2015. 608 с.

14. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць*. 2012. № 1 (22). С. 11-18.

15. Бухгалтерський управлінський облік: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / [Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна та ін.; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. Житомир: ПП «Рута», 2015. 480 с.

16. Бужимська К. О. Нормування витрат підприємства та контроль якості норм в сучасних умовах господарювання / К. О. Бужимська // *Вісник ЖІТІ*. 2014. № 17. С. 54-60.

17. Великий словник бухгалтера / [уклад. В. Кузнєцов, О. Михайленко]. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. Х.: Фактор, 2015. С. 235.

18. Вербило О. Ф. Бухгалтерський облік в менеджменті: зміст та методика навчання: підручник / Вербило О. Ф., Кондрицька Т. П., Ярошинська В. М.; [за ред. проф. О. Ф. Вербило]. – Ч. 3. Управлінський облік. – К.: НАУ, 2014. С. 121.

19. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи. Коментар: Навч. пос. (для студ. вищ. навч. зал.) / Ю. А. Верига, Г. І. Зима – К.: Центр учбової літератури, 2013. 656 с.

20. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. К.: Лібра, 2015. 840 с.

21. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С. Ф. Голов. К.: Лібра, 2013. 704 с.

22. Головачко В. М. Облік витрат на виробництво і методи калькулювання собівартості продукції / В. М. Головачко // *Вісник Хмельницького національного університету: науковий журнал.* Ч. 2. Т. 2. Хмельницький національний університет, 2015. С. 42-45.

23. Гладчук Г. Г. Управління витратами виробництва як необхідна ланка ефективного господарювання / Г. Г. Гладчук // *Формування ринкових відносин в Україні.* 2014. № 5. С. 52-57.

24. Економічний аналіз: навч. посібник / [М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г.Чумаченка]. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. К.: КНЕУ, 2013. 556 с.

25. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки / [уклад. К. Д. Гордієнко]. − [2-ге вид., перероб. і доп.]. К.: КНТ, 2017. 360 с.

26. Задорожний З. В. Класифікація витрат управлінського обліку в будівництві / З. В. Задорожний // *Вісник ЖІТІ.* 2015. № 21. С. 102-108.

27. Завадський Й. С. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво: навч.-метод. посібник / Й. С. Завадський, Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич. Житомир: ЖІТІ, 2014. 444 с.

28. Загородній А. Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин. Львів: Центр Європи, 2012. 671 с.

29. Іванченко П. М. Облік витрат за місцями виникнення та за центрами відповідальності як основа побудови управлінського обліку витрат / П. М. Іванченко // *Галицький економічний вісник*. 2012. № 2. С. 139–143.

30. Івченко Є. І. Удосконалення системи управління на підприємствах: процесний підхід / Є. І. Івченко, Є. А. Карпенко // *Вісник ДонДУЕТ*. Донецьк, 2013. Вип. 4(48). С. 344–349.

31. Кафка С. М. Облік і аналіз витрат нафтогазовидобувних підприємств: теорія та методика: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / С. М. Кафка / Терноп. нац. екон. ун-т. Тернопіль, 2014. 20 с.

32. Карпова Т. П. Управленческий учет: учебник / Карпова Т. П. – [2–е изд., перераб. и доп.]. М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2015. 351 с.

33. Колісник Г. М. Сутність системи стратегічного управління витратами підприємницьких структур в умовах конкуренції / Г. М. Колісник // *Науковий вісник НЛТУ України.* 2013. Вип. 23. С. 228–240.

34. Корецький М. Х. Управлінський облік: навч. посібник / М.Х. Корецький, Н. В. Дацій, Л. В. Пельтек. – К.: Центр учбової літератури, 2017. 296 с.

35. Корольова О. І. Концепція розвитку бухгалтерського обліку витрат в Україні / О. І. Корольова // *Економіка. Фінанси. Право.* 2012. № 7. С.13–17.

36. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник / Н. П. Кондраков. – М.: ТК. Вебли, Изд-во «Проспект», 2016. 448 с.

37. Крушельницька О. В. Управління витратами: [навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей] / О. В. Крушельницька. Житомир: ЖДТУ, 2015. 196 с.

38. Куцик П. О. Класифікація витрат і її вплив на організацію побудови обліку / П. О. Куцик // *Вісник ЛКА.* Львів, 2015. Вип. IV. С. 285-290.

39. Куцик П. О. Методика і організація прямих витрат в харчовій промисловості. Сучасні підходи / П. О. Куцик // *Вісник ЛКА.* Львів, 2014. Вип. XVI. С. 293-300.

40. Куцик П. О. Облік і контроль витрат за центрами відповідальності / П. О. Куцик // *Вісник ЛКА.* Львів, 2016. Вип. VI. С. 254-258.

41. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи і практика: навчальний посібник / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2014. 576 с.

42. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік: навчальний посібник / О. В. Лишиленко. К.: Центр навчальної літератури, 2013. 254 с.

43. Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства: підручник для вузів / А. А. Мазаракі, Н. М. Ушакова, Л. О. Лігоненко; за ред. Н.М. Ушакової. К. «Хрещатик», 2014. 800 с.

44. Марцин В. С. Економіка споживчої кооперації: підручник / В. С. Марцин, І. Т. Петрук, М. В. Панасюк; за ред.. В. С. Марцина. К.: Либідь, 2016. 400 с.

45. Мисака Г. В. Управлінський облік та розподіл непрямих витрат обігу / Г. В. Мисака // *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка.* 2014. Випуск 41. С.53–56

46. Мисака Г. В. Особливості методики обліку витрат обігу за національними стандартами / Г. В. Мисака // *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка.* 2014. Випуск 44. С.57–60

47. Мисака Г. В. Принципи обліку витрат обігу / Г. В. Мисака // *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка.* 2014. Випуск 47. С.64–66

48. Мисака Г. В. Удосконалення обліку витрат обігу / Г. В. Мисака // *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка.* 2015. Випуск 51. С.67–70

49. Мисака Г. В. Функціонально-вартісний аналіз як інструмент управління витратами обігу / Г. В. Мисака // *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка.* 2015. Випуск 55. С.51–54

50. Мисака Г. В. Методичні підходи до аналізу та планування витрат обігу / Г. В. Мисака // *Вісник Академії праці і соціальних відносин*. 2013. №1 (20). С.82–89

51. Мисака Г. В. Міжнародний досвід обліку витрат обігу як орієнтир вдосконалення національних стандартів / Г. В. Мисака // *Вісник Академії праці і соціальних відносин*. 2013. №3 (22) . С.102–108

52. Мисака Г. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Г. В. Мисака, В. М. Ширманська. К.: Центр учбової літератури, 2013. С. 100.

53. Нападовська Л. В. Управлінський облік: монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2015. 450 с.

54. Олійник О. В. Формування облікової політики щодо витрат підприємства / О. В. Олійник // *Технічний прогрес та ефективність виробництва: Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут».* – Збірка наукових праць. Х.: НТУ «ХПГ», 2014. Вип. 24. 280 с.

55. Партин Г. О. Системно-орієнтоване управління витратами промислового підприємства: монографія / Г. О. Партин, А. І. Ясінська. Л.: ЗУКЦ, ПП НВФ «Біарп», 2015. 200 с.

56. Соболь Г. О. Обліково-аналітична модель управління витратами. / Соболь Г. О. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 12. – ч. ІІ. Кіровоград: КНТУ, 2017. С. 323-327

57. Соболь Г. О. Обґрунтування моделі поведінки витрат. / Соболь Г. О. // *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: економіка.* Випуск 24. Ужгород: Ужгородський національний університет, 2017. С. 169-175.

58. Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент: теория и практика: учебн. / Е. С. Стоянова. М.: Перспектива, 2014. 656 с.

59. Слюсарчук Л. Вплив класифікації затрат на прийняття управлінських рішень / Л. Слюсарчук // *Облік і фінанси АПК.* 2016. № 6. С. 102–106.

60. Управління затратами підприємства: монографія / Козаченко Г. В., Погорелов Ю. С., Хлапьонов Л. Ю., Макухін Г. А. К.: Лібра, 2017. 320 с.

61. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік, оподаткування і звітність: Підручник. / Н. М. Ткаченко. К.: Алерта, 2016. 1080 с.

62. Турило А. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н.М. Цуцурук // *Актуальні проблеми економіки.* 2014. № 11. С. 85–88.

63. Хліпальська В. Вплив витрат на придбання та зберігання запасів на взаємозв'язок «витрати-продаж-прибуток» / В. Хліпальська // *Бухгалтерський облік і аудит.* 2014. № 12. С. 37-43.

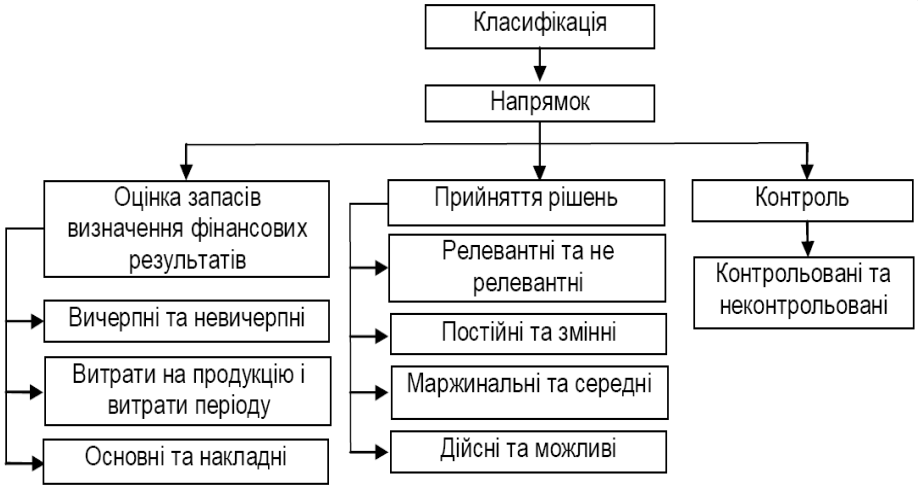
64. Череп А. В. Особенности структуры и классификации затрат в рыночных условиях хозяйствования / А. В. Череп, И. М. Стеценко // *БизнесИнформ.* 2015. № 11-12. С. 27–32.

65. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. К.: Центр навчальної літератури, 2012. 656 с.

ДОДАТКИ

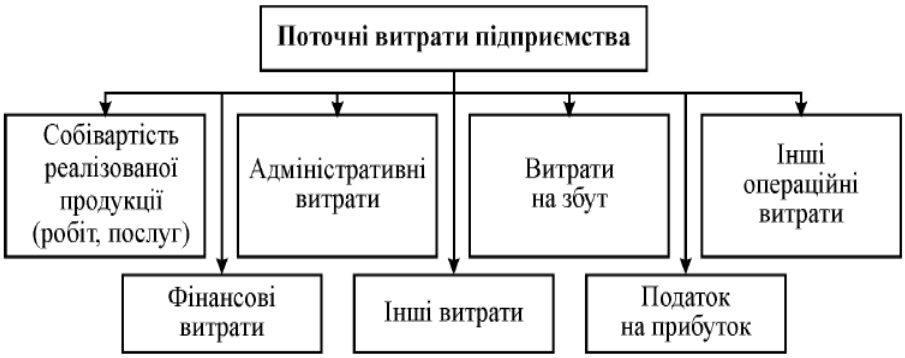
ДОДАТОК А

Класифікація витрат для потреб обліку для прийняття управлінських рішень



ДОДАТОК Б

Напрямки класифікації витрат

ДОДАТОК В

Склад поточних витрат у бухгалтерському обліку