МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФАКУЛЬТЕТ ПОДАТКОВОЇ СПРАВИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА КОНСАЛТИНГУ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Облік, аналіз і контроль витрат виробництва»
за матеріалами ПрАТ «Львівський жиркомбінат»

Здобувача вищої освіти другого (магістерського) рівня, 2 курсу, ОМО-21-1 групи, Спеціальності 071 «Облік і оподаткування» ОП «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю»

підпис здобувача вищої освіти

Скнаріна Ірина Володимирівна

Науковий керівник

підпис керівника

Колісник Олена Пилипівна, к.е.н., доцент

Керівник освітньо-професійної програми

підпис керівника

Колісник Олена Пилипівна, к.е.н., доцент

Допущено до захисту за рішенням кафедри обліку та консалтингу протокол від 20.01.2023р. № 11

підпис завідувача кафедри

Колісник Олена Пилипівна, к.е.н., доцент

Ірпінь – 2023

Реєстрація №11 20.01.2023 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки

до захисту 20.01.2023р. _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 5 (відмінно) 03.02.2023 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ Т.Г. Камінська
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

_____ О.П. Колісник
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Н.В. Гуріна
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Б.М. Занько
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії: _____ Д.Л. Судак
(підпис) (ініціали, прізвище)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст дипломної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	27		
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	10		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	47		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	8		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	23		
4. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	10		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	46		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	93		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.Б.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
93	A	5 (відмінно)	03.02.2023	

Правила переведенням оцінок до національної шкали та шкали ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

Факультету податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра обліку та консалтингу

ДОВІДКА
про перевірку курсової/кваліфікаційної роботи (проєкту)на академічний плагіат

ПІБ автора твору	Скнаріна Ірина Володимирівна
ПІБ наукового керівника	Колісник Олена Пилипівна
Тип роботи, що перевіряється (курсова, кваліфікаційна робота (проєкт)	Кваліфікаційна робота
Тема роботи	Облік, аналіз і контроль витрат виробництва
Рік написання	2022
Оригінальний текст у роботі складає %	100%
Схожість %	0%
Цитати%	16,2%

Відповідальна особа Судак Д.Л. (П.І.Б.) (підпис)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра обліку та консалтингу
Спеціальність, 071 «Облік і оподаткування»
ОП «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю»

Затверджую
Завідувач кафедри О.П. Колісник
_____
23.09.2021 р.

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти

Скнарінній Ірині Володимирівні

1. Тема роботи: «Облік, аналіз і контроль витрат виробництва» за матеріалами ПрАТ «Львівський жиркомбінат»
Затверджена наказом ректора від «25» 01.2022 р. № 88
2. Строк здачі закінченої роботи: 29.11.2022р.
3. Цільова установка:
Мета роботи полягає у розробці рекомендацій щодо удосконалення обліку, контролю та аналізу витрат виробництва на досліджуваному підприємстві.
Об'єкт дослідження – витрати виробництва.
Предмет дослідження – організаційно-методичні аспекти обліку, контролю та аналізу витрат виробництва.
Вихідні дані до роботи:
Законодавчі і нормативні документи, наукова і навчальна література, первинні документи, облікові регістри та форми звітності досліджуваного підприємства
5. Перелік графічного матеріалу: таблиці та рисунки за темою дипломної роботи.
6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)
ВСТУП
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА
1.1. Економічна сутність категорії «витрати» та основи формування собівартості готової продукції
1.2. Класифікація та склад витрат виробництва
Висновки до розділу 1
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ПРАТ «ЛЬВІВСЬКИЙ ЖИРКОМБІНАТ»
2.1. Формування облікової політики щодо витрат виробництва
2.2. Методичні та організаційні засади обліку витрат виробництва та формування собівартості готової продукції
2.3. Напрями удосконалення організації обліку витрат виробництва з використанням управлінських інформаційних систем і комп'ютерних технологій

Висновки до розділу 2
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ АНАЛІЗ НА ПРАТ «ЛЬВІВСЬКИЙ ЖИРКОМБІНАТ»
3.1. Організаційно-методичні аспекти контролю витрат виробництва
3.2. Аналіз витрат виробництва та формування собівартості готової продукції і надан пропозицій щодо її зниження
Висновки до розділу 3
ВИСНОВКИ
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ
ДОДАТКИ

7. Календарний план виконання роботи

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів р	
		За планом	Факт
1.	Вибір теми, вивчення літературних джерел та складання плану роботи	20.09 - 23.09.2021 р.	
2.	Підготовка першого розділу роботи та подання її керівнику	16.05.2022 р.	
3.	Підготовка другого розділу роботи та подання її керівнику	27.09.2022 р.	
4.	Підготовка третього розділу роботи та подання її керівнику	25.11.2022 р.	
5.	Підготовка вступу та висновків	28.11.2022 р.	
6.	Доопрацювання з урахуванням зауважень керівника	29.11.2022 р.	
7.	Перевірка роботи на плагіат	30.11.2022 р.	
8.	Попередній захист роботи	17.01.2023 р.	
9.	Отримання відгуку керівника роботи	24.01.2023 р.	
10.	Отримання зовнішньої рецензії	26.01.2023 р.	
11.	Допуск до захисту зав. кафедрою	01.02.2023 р.	
12.	Захист роботи	03.02 - 04.02.2023 р.	

8. Дата видачі завдання «20» 09.2021 р.

Керівник кваліфікаційної роботи _____ Колісник О.П.

Керівник освітньо-професійної програми _____ Колісник О.П.

Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти

Скнаріна І.В. _____
(прізвище, ініціали) (підпис)

АНОТАЦІЯ
на кваліфікаційну роботу
на тему: «Облік, аналіз і контроль витрат виробництва»

Метою кваліфікаційної роботи є розробка рекомендацій щодо удосконалення обліку, контролю та аналізу витрат виробництва на досліджуваному підприємстві.

Основні завдання кваліфікаційної роботи полягають у**:**

- вивченні економічної сутності категорії «витрати» та основ формування собівартості готової продукції;
- визначенні класифікаційних ознак та складу витрат виробництва;
- дослідженні особливостей формування облікової політики щодо витрат виробництва;
- огляді методичних та організаційних засад обліку витрат виробництва та формування собівартості готової продукції;
- визначенні напрямів удосконалення організації обліку витрат виробництва з використанням управлінських інформаційних систем і комп'ютерних технологій;
- організації внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва;
- здійсненні аналізу витрат виробництва та формування собівартості готової продукції і наданні пропозицій щодо її зниження.

Предметом кваліфікаційної роботи є організаційно-методичні аспекти обліку, контролю та аналізу витрат виробництва.

Об'єктом кваліфікаційної роботи є витрати виробництва.

Базою дослідження виступає приватне акціонерне товариство «Львівський жиркомбінат».

За результатами дослідження сформульовані пропозиції щодо удосконалення обліку витрат виробництва та формування собівартості готової продукції на ПрАТ «Львівський жиркомбінат», зокрема, розробці елементів облікової політики щодо витрат виробництва, класифікації видів контролю з метою здійснення ефективних заходів щодо визначення рівня витрат виробництва та формуванням собівартості продукції.

Одержані результати можуть бути використані при організації обліку на ПрАТ «Львівський жиркомбінат».

Робота містить 60 сторінок, 9 таблиць, 17 рисунків. Список використаних джерел налічує 54 найменування. В роботі 5 додатків.

Ключові слова: витрати, облік витрат виробництва, контроль та аналіз витрат виробництва, собівартість готової продукції.

Рік виконання кваліфікаційної роботи 2021-2022 рр.

Рік захисту роботи 2023 р.

ANNOTATION
on qualifying work on a theme:
«Accounting, analysis and control of production costs»

The purpose of the qualification work is to develop recommendations for improving the accounting, control and analysis of production costs at the enterprise under study.

The main tasks of qualification work are:

- study of the economic essence of the category «costs» and the basics of the formation of the cost of finished products;
- determination of classification features and composition of production costs;
- study of the features of the formation of accounting policy on production costs;
- review of methodological and organizational principles of accounting of production costs and formation of the cost of finished products;
- determination of directions for improving the organization of production cost accounting using management information systems and computer technologies;
- organization of internal economic control of production costs;
- analysis of production costs and the formation of the cost of finished products and providing proposals for its reduction.

The subject of qualification work is organizational and methodological aspects of accounting, control and analysis of production costs.

The object of qualification work is production costs.

The base of the research is the private joint stock company «Lviv Fat Plant».

Based on the results of the study, proposals were formulated to improve the accounting of production costs and the formation of the cost of finished products at PrJSC «Lviv Fat Plant», in particular, the development of elements of accounting policy for production costs, classification of types of control in order to implement effective measures to determine the level of production costs and the formation of production costs.

The obtained results can be used in the organization of accounting at PrJSC «Lviv Fat Plant».

The work contains 60 pages, 9 table, 17 drawing. The list of the used sources is counted by 54 names. In-process 5 applications.

Keywords: costs, production cost accounting, control and analysis of production costs, cost of finished products.

Year of qualification work 2021-2022.

Year of work defense 2023.

ЗМІСТ

стор.

ВСТУП 5

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА 9

1.1. Економічна сутність категорії «витрати» та основи формування собівартості готової продукції 9

1.2. Класифікація та склад витрат виробництва 14

Висновки до розділу 1 25

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ПРАТ «ЛЬВІВСЬКИЙ ЖИРКОМБІНАТ» 26

2.1. Формування облікової політики щодо витрат виробництва 26

2.2. Методичні та організаційні засади обліку витрат виробництва та формування собівартості готової продукції 30

2.3. Напрями удосконалення організації обліку витрат виробництва з використанням управлінських інформаційних систем і комп'ютерних технологій 40

Висновки до розділу 2 48

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ АНАЛІЗ НА ПРАТ «ЛЬВІВСЬКИЙ ЖИРКОМБІНАТ» 49

3.1. Організаційно-методичні аспекти контролю витрат виробництва 49

3.2. Аналіз витрат виробництва та формування собівартості готової продукції і надання пропозицій щодо її зниження 56

Висновки до розділу 3 61

ВИСНОВКИ 62

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 64

ДОДАТКИ 71

ВСТУП

Актуальність теми кваліфікаційної роботи. За останні два десятиліття отримані вагомі результати як теоретичних так і практичних розробок щодо удосконалення обліку витрат на виробництво та мають суттєве значення для розвитку вітчизняної теорії витрат і калькулювання собівартості продукції. Проте, методика та організація обліку витрат виробництва потребує суттєвих змін, оскільки на підприємствах використовують застарілі інструктивні та методичні матеріали з організації обліку витрат; виявляється невідповідність сучасним вимогам регламентування відображення витрат в чинній нормативно-правовій базі; простежується відсутність належного нормування витрат за статтями, що обмежує контрольні функції обліку за місцями виникнення і центрами відповідальності тощо. Всі ці чинники зумовлюють необхідність подальших досліджень у сфері обліку витрат виробництва.

Метою кваліфікаційної роботи є розробка рекомендацій щодо удосконалення обліку, контролю та аналізу витрат виробництва на досліджуваному підприємстві.

Основні завдання кваліфікаційної роботи полягають у**:**

- вивченні економічної сутності категорії «витрати» та основ формування собівартості готової продукції;
- визначенні класифікаційних ознак та складу витрат виробництва;
- дослідженні особливостей формування облікової політики щодо витрат виробництва;
- огляді методичних та організаційних засад обліку витрат виробництва та формування собівартості готової продукції;
- визначенні напрямів удосконалення організації обліку витрат виробництва з використанням управлінських інформаційних систем і комп’ютерних технологій;
- організації внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва;

- здійсненні аналізу витрат виробництва та формування собівартості готової продукції і наданні пропозицій щодо її зниження.

Об'єктом кваліфікаційної роботи виступають витрати виробництва**.**

Предметом кваліфікаційної роботи є організаційно-методичні аспекти обліку, контролю та аналізу витрат виробництва.

База для проведення дослідження. Підприємством, на матеріалами якого проведено дослідження – приватне акціонерне товариство «Львівський жиркомбінат» (далі – скорочено ПрАТ «ЛЖК»).

ПрАТ «ЛЖК» належить до одного з найбільших підприємств олійно-жирової галузі України, основною метою діяльності є залучення інвестицій, виробництво, переробка та забезпечення споживачів продуктами.

Основним видом діяльності ПрАТ «ЛЖК» за КВЕД є виробництво якісних маргаринів та схожих харчових жирів (кетчупів, майонезів, гірчиці, соусів тощо). На підприємстві запроваджено систему менеджменту безпеки продуктів харчування, що відповідає міжнародному стандарту ISO 22000:2005, та систему менеджменту якості згідно міжнародного стандарту ISO 9001:2008. Продукція комбінату випускається під торговими марками «Щедро» та «Оллі».

Діяльність ПрАТ «ЛЖК» визначена основними економічними показниками, які розраховані за даними фінансової звітності (табл.1). Дані табл. 1 свідчать про нестабільний стан ПрАТ «ЛЖК» і визначають його збитковість у період 2019-2020 рр. Такий стан досліджуваного підприємства спричинений зменшенням обсягів виробництва, відповідно і чистий дохід від реалізації продукції знизився на 27 тис. грн.

За іншими показниками спостерігається зростання, зокрема, це собівартість реалізованої продукції, яка суттєво зросла за рахунок збільшення матеріальних затрат та становила у 2020 р. - 9493 тис. грн. Зросли також витрати на оплату праці та інші операційні витрати, натомість адміністративні витрати та витрати на збут знизились.

Таблиця 1

Основні економічні показники діяльності ПрАТ «ЛЖК»

за період 2019-2020 рр. *

Економічні показники	2019 рік	2020 рік	Абсолютні зміни, (+, -)
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) тис. грн.	11250	11223	-27
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	(5045)	(9493)	+4448
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток), тис. грн.	(122015)	(124000)	+1985
Чистий: прибуток (збиток), тис. грн.	(8720)	(3791)	-4929
Зареєстрований капітал, тис. грн.	63735	63735	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, тис. грн.	-	1882	+1882
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, тис. грн	68806	65413	-3393
Адміністративні витрати, тис. грн	(2511)	(1931)	-580
Витрати на збут, тис. грн	(1020)	(576)	-444
Інші операційні витрати, тис. грн	(4734)	(4771)	+37
Витрати на оплату праці, тис. грн.	96	110	+14

**розраховано автором роботи за даними ПрАТ «ЛЖК» (дод. А1)*

Не забезпечується рівновага між дебіторською та кредиторською заборгованістю: дебіторська заборгованість зросла у 2020 р. на 1882 тис. грн. порвняно з 2019 р.; кредиторська заборгованість знизилась на 3393 тис. грн. у 2020 р. по відношенню з 2019 р.

Методичні прийоми використані у досліженні. У кваліфікаційній роботі використані такі загальнонаукові та спеціальні методи дослідження як, аналіз та синтез, порівняння, спостереження, системний підхід, графічний метод, групування та метод конкретизації.

Праці науковців за темою кваліфікаційної роботи. Основні питання бухгалтерського обліку витрат виробництва, їх контроль та аналіз досліджували вітчизняні науковці: Бутинець Ф., Голов С., Грещак М., Жидєєва Л., Колісник О., Кравченко М., Мних Є., Сопко В. та ін.; зарубіжні вчені: Р. Ентоні, Дж.Ріс, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер та ін.

Наукова новизна кваліфікаційної роботи. Наукова новизна полягає у обґрунтуванні теоретико-методичних основ обліку, аналізу та контролю; наданні рекомендацій щодо удосконалення обліку, контролю та аналізу витрат виробництва, які направлені на зниження собівартості виготовленої продукції.

Практичне значення кваліфікаційної роботи. Результати, отримані в процесі дослідження полягають у практичних рекомендаціях щодо удосконалення обліку витрат виробництва та формування собівартості готової продукції на ПрАТ «ЛЖК», зокрема, розробці елементів облікової політики щодо витрат виробництва, класифікації видів контролю з метою здійснення ефективних заходів щодо визначення рівня витрат виробництва та формуванням собівартості продукції.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи. Основні результати дослідження оприлюднено у Матеріалах XVII міжнародної науково-практичної конференції: «Антикризовий розвиток соціальних та економічних процесів в умовах глобалізації», на тему: «Бухгалтерський облік і контроль витрат виробництва», м. Буча, 01.11.2022 р. [14].

Джерелами дослідження у кваліфікаційній роботі є нормативно-законодавчі акти, спеціальна фіхова література, періодичні видання, які висвітлюють питання обліку, аналізу та контролю витрат виробництва.

Вихідні дані у роботі: первинні документи, регістри бухгалтерського обліку та фінансова звітність ПрАТ «ЛЖК» за період 2019-2020 рр.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, 3-х розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

Кваліфікаційна робота містить: 60 сторінок основного тексту, 9 таблиць, 17 рисунків, 54 використаних джерела, 5 додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

1.1. Економічна сутність категорії «витрати» та основи формування собівартості готової продукції

Формування витрат виробництва є основним та одночасно найбільш складним елементом організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємств охопленого системою управлінського обліку. Облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції (товарів, робіт та послуг) займає чи не найголовніше місце у загальній системі бухгалтерського обліку. В сучасних умовах самостійного визначення підприємствами номенклатури продукції та ринкових цін, збільшується значення методично обгрунтованого обліку витрат і калькулювання собівартості вирготовленої одиниці продукції.

Питання формування системи обліку витрат і калькування собівартості готової продукції цікавило бухгалтерів в усі часи, разом з тим і недооцінювалося його значення. Стосовно калькуляції висувалося багато заперечень, з яких особливо необхідно відзначити виняткову і суто індивідуальну специфіку кожного підприємства, що робить розраховану величину собівартості неспівставною та нетиповою за часом та місцем, і відповідно непридатною для здійснення аналізу.

Історично, створення теорії обліку витрат, належить декільком авторам приблизно у один і той же час. При цьому, Чьорч О., «формує новий напрямок у противагу традиційному бухгалтерському обліку, який у подальшому називають – управлінський облік» [47].

Нікольсона Дж. Лі та Рорбаха Дж., «вважають авторами методів калькуляції собівартості готової продукції, які на сьогоднішній день є класичними. Вони вперше визначили мету виробничого обліку як «обчислення собівартості, а облікові процедури зведені до калькулювання витрат» [47].

В умовах ринквих відносин виробника цікавить не просто рівень витрат на виробництво відповідного виду продукції, а величина граничних та середніх витрат у короткостроковому і довгостроковому періодах.

«Під витратами виробництва в короткостроковому періоді розуміють ті ресурси (більша частина живої праці, сировини, палива, енергії тощо), кількість яких може бути змінено легко і швидко, а в довгостроковому періоді – ті, які пов'язані зі зміною потужності підприємства, зокрема виробничих площ, кількості машин і обладнання» [48].

Концепція «граничних витрат» відіграє стратегічне значення, оскільки показує розмір витрат, які підприємство може понести у випадку виробництва останньої одиниці продукції і одночасно витрати, які можуть бути на ній «зекономлені» у випадку скорочення обсягу виробництва.

Для підприємства необхідно визначати також межі витрат виробництва у довготерміновому періоді, з можливістю змінити обсяг всіх ресурсів, які використовуються, відповідно змінити масштаби виробництва, забезпечуючи його ефективність.

Враховуючи вище зазначені фактори, підприємство завчасно може здійснити вибір, виходячи з фінансових та інших можливостей, щодо продовження подальшої діяльності, чи зміни обсягів виробництва і переведення капіталу в інший вид економічної діяльності, якщо враховувати довготерміновість.

Отже, економічна ефективність вимагає узгодженості між ціною та граничними і середніми витратами. Досягнення такої узгодженості означатиме «отримання споживачами максимально великого обсягу продукції за найнижчою ціною, яку будуть припускати існуючі витрати. Це дає можливість стверджувати, що теорія витрат в зарубіжних країнах безпосередньо пов'язана з практикою підприємства та спрямована на збереження конкурентноздатності» [52].

Зарубіжні економісти Хендріксен Е. та Ван Бреда М., стверджують, що «витрати представляють собою несприятливий рух ресурсів, який зменшує

прибуток фірми. Проте не кожен несприятливий рух є витратами. Більше того, витрати – це використання або споживання товарів і послуг в процесі отримання доходу» [47].

Бухгалтерський аспект передбачає те, що витрати включають тільки конкретні затрати ресурсів, що пояснює їх трактування в цьому розумінні. Американські вчені Велш Г. і Шорт Д. надають визначення витратам, «як певну величину ресурсів, використаних підприємством за деякий період часу для одержання доходу» [47].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі НП(С)БО) 16 «Витрати», витрати визначаються як «або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [27].

Рада з розробки стандартів фінансового обліку надає визначення витрат як «вибуття або інше використання активів або утворення кредиторської заборгованості (або сполучення і того, і іншого) у результаті поставки або виробництва товарів, надання послуг або виконання інших видів діяльності, які складають основну діяльність підприємства» [47].

Американський інститут присяжних бухгалтерів трактує витрати, як «усі понесені затрати, які вираховуються з доходів» [47].

Трактування сутності поняття «витрати виробництва» різними авторами представлено у табл. 1.1.

Отже, дослідження літератури щодо визначення терміну «витрати» доводять, що більшість авторів визначають їх як спожиті ресурси чи кошти, що необхідні для виробництва продукції, придбання товарів, оплати послуг.

Витрати виробництва конкретного підприємства та витрати суспільства об'єктивно мають вартісну форму. Виокремлюють витрати виробництва загальні, і ті, що належать до виготовленої продукції. Витрати виробництва відображені у грошовій формі на одиницю продукції – це її собівартість.

Собівартість – це особлива економічна категорія, яка розглядається переважно з бухгалтерської точки зору.

Таблиця 1.1

Підходи до визначення сутності поняття «витрати виробництва»*

№ з/п	Автори	Визначення
1.	Волкова І.А.	«Важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки, що відтворює у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції» [7].
2.	Пушкар М.С.	«Сума факторів виробництва (ресурсів), спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг» [40]
3.	Сопко В.В., Сопко О.В.	«Витрати виникають у процесі господарської діяльності підприємств у зв'язку з використанням під час виробництва продукції відмінних за своїми властивостями ресурсів» [46].
4.	Ткаченко Н.М.	«Витрати виробництва – використані в процесі діяльності підприємства засоби виробництва. Витрати можна вважати втіленням виконаної у процесі виробництва праці» [48].
5.	Фаріон В.Я.	«Під витратами розглядається сукупність використаних у процесі основної діяльності ресурсів, виражених у вартісних вимірниках, обрахованих за прийнятими в галузі правилами і мотивованих цілями отримання прибутку, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками та іншими кредиторами» [49].

**згруповано автором за джерелами [7; 40; 46; 48; 49]*

«Собівартість розглядається, як сукупні витрати, поділені на кількість створеної продукції, тобто за термінологією західної економічної науки, як середні витрати» [47].

«Своєрідна подвійність у визначенні собівартості пов'язана з тим, що вона не дає чіткого уявлення про різницю між категорією собівартості і категорією бухгалтерських витрат. Поняття собівартості є більш містке, ніж поняття питомих витрат, оскільки передбачається окремий підхід до кожної окремої виробничої одиниці, а не просто математичне визначення частки понесених витрат у розрахунку на одиницю. Тим більше, що під витратами розуміють використані ресурси, які знаходять своє вираження як у вартісних, так і в натуральних одиницях виміру, а собівартість акумулює загальну суму витрат на продукцію у грошовому вимірі» [47].

«Собвартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована

протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат» [27].

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

– прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

– інші прямі витрати;

– змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [27].

Академік Чумаченко М.Г., у своїх працях зосереджував завжди увагу на витратах, а щодо «собівартості продукції, то вона являє собою частину вартості цієї продукції, яка включає спожиті засоби виробництва (матеріальні затрати) і заробітної плати в грошовому виразі» [47].

Враховуючи вище наведені визначення собівартості, то їх можна об’єднати у такі напрями:

- як частина вартості, що являє собою витрати на виробництво і реалізацію продукції;

- як частина вартості, що містить витрати минулої і живої праці на виробництво та реалізацію продукції;

- як продуктивні та непродуктивні витрати, що пов’язані з виробництвом та реалізацією продукції;

- як сукупні витрати у грошовій формі на виробництво та реалізацію продукції.

«Собівартість характеризується як захід щодо відшкодування витрат. По-перше, собівартість представляє частину вартості, що в процесі обігу повинна повертатись підприємству для відшкодування його витрат. По-друге, виступає частиною вартості для відшкодування витрат з метою забезпечення безперервності виробничого процесу. По-третє, являє частину ціни, що відшкодовує підприємству грошові кошти, витрачені на виробництво і реалізацію» [47].

Інформація про собівартість об’єктів витрат надає можливість визначити, яка ціна на виріб чи послуги повинна бути встановлена; який виробничий процес є найбільш економним; який підрозділ використовує ресурси найбільш ефективно; який замовник забезпечує найбільший внесок у прибуток компанії тощо [47].

1.2. Класифікація та склад витрат виробництва

Для отримання достовірних даних про собівартість виготовленої продукції необхідно визначити склад виробничих витрат, який забезпечується їх чіткою класифікацією, що вважається однією із важливих передумов правильної організації обліку та формування собівартості продукції.

Класифікація витрат виробництва необхідна, перш за все, для визначення вартості продукції та її ціноутворення, а також для визначення собівартості виготовленої продукції.

Порядок формування в обліку інформації про витрати визначає НП(С)БО 16 «Витрати», згідно якого «витрати визнаються витратами звітного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов’язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були понесені» [27].

Витрати підприємства класифікують за різними ознаками. З метою визначення фінансового результату їх потрібно класифікувати за видами діяльності: операційною, фінансовою та інвестиціною.

«Операційна діяльність пов’язана з понесенням витрат:

- затрат на виробництво (собівартість реалізованої продукції);
- адміністративних витрат (загальні та корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу тощо);
- витрат на збут (витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на маркетинг тощо);

- інших операційних витрат (витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, визнані штрафи та пеня, безнадійні борги тощо)» [27].

Зарубіжний досвід надає поділ витрат на виробничі та адміністративно-управлінські, при цьому ліквідується штучна «прив'язка» витрат, які не включаються у склад собівартості продукції. Вітчизняна практика обліку витрат підкріплюється законодавими нормами, зокрема п. 11 НП(С)БО 16 «Витрати», визначає встановлення переліку та складу статей кальулюваня виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) самим підприємством [27].

Таким чином, нормативно-правова база регулює питання визначення витрат, їх віднесення до складу собівартості продукції (робіт, послуг), але надає можливість самостійного вибору класифікаційних ознак для потреб внутрішньогосподарського обліку.

Професор Сопко В.В., визначає розширену класифікацію витрат для бухгалтерського внутрішньогосподарського обліку [46].

Аналіз класифікації витрат на виробництво продукції показав, що на досліджуваному підприємстві ПрАТ «ЛЖК» не застосовують групування витрат з метою внутрішньогосподарського обліку, а це не відповідає сучасним вимогам обліку витрат.

Класифікація витрат на виробництво повинна грунтуватися на групуванні витрат за функціями виробничого процесу та їх економічного значення у цьому процесі.

Пропонується класифікація витрат на виробництво продукції ПрАТ «ЛЖК», яка включатиме групування за різними ознаками (рис. 1.1).

За способом віднесення до складу собівартості продукції витрати поділяються на прямі і непрямі.

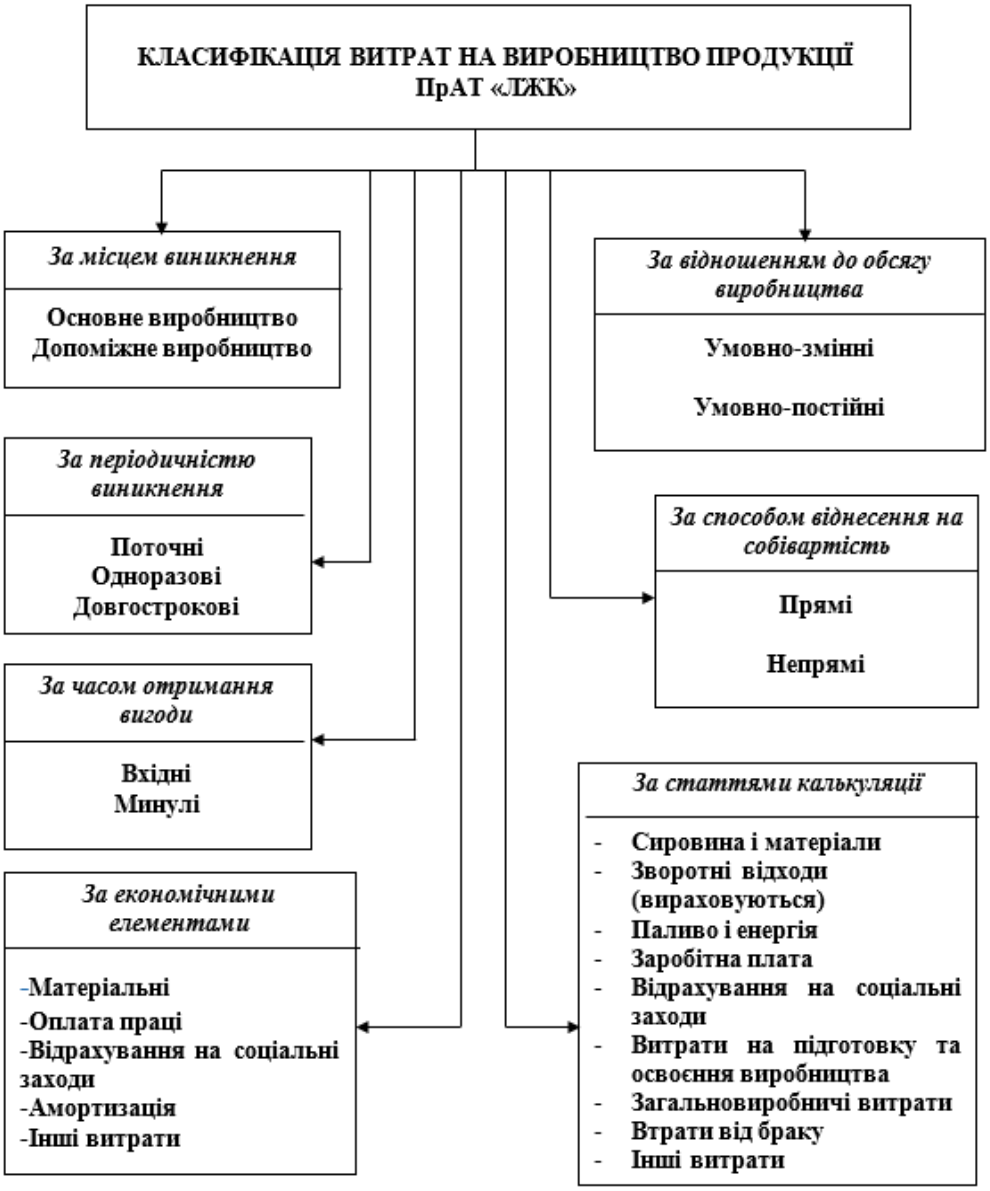


Рис. 1.1. Класифікація витрат на виробництво продукції ПрАТ «ЛЖК»

До складу прямих витрат включають витрати, які пов’язані з виробництвом окремих видів продукції:

- витрати на сировину;
- витрати на основні матеріали;
- витрати на основну заробітну плату виробничому персоналу;
- витрати пов’язані з відрахуваннями на соціальні заходи;
- витрати, які формують амортизацію виробничого обладнання;

- інші витрати.

До непрямих витрат, відносять такі, що пов’язані з виробництвом декількох видів продукції – загальновиробничі та підлягають розподілу за нормативом тільки постійні загальновиробничі витрати.

Для досліджуваного підприємства суттєве значення має групування витрат за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат. За допомогою такого групування витрат є можливість виявити залежність між використанням підприємством своїх виробничих потужностей, трудових та матеріальних ресурсів і відповідними витратами. Отже, можна визначити оптимальне співвідношення між результатами виробництва та здійсненими витратами, при цьому виявити резерви зниження собівартості продукції, надати оцінку доцільності проведення організаційно-технологічних заходів.

На формування витрат виробництва має вплив обсяг виробництва і з огляду на це доцільно розподіляти витрати на умовно-постійні та умовно-змінні.

«Умовно-постійні витрати, не залежать безпосередньо від кількості продукції яка випускається і не підлягають значним змінам при збільшенні чи зменшенні обсягу виробництва. До таких витрат відносять:

- амортизаційні відрахування;
- адміністративні витрати;
- інші витрати» [20].

«Умовно-змінні витрати на відміну від умовно-постійних, збільшуються або зменшуються в залежності від змін обсягу випуску продукції. На підприємствах до такого виду витрат відносять:

- сировину;
- основні матеріали;
- допоміжні матеріали;
- паливо та енергію на технологічні цілі;
- тару і тарні матеріали;

- заробітну плату працівників основного виробництва та нарахування на заробітну плату» [20].

Контрольні заходи за рівнем витрат підприємств передбачають обчислення питомої ваги собівартості, яка визначає середню величину витрат, що визначається за допомогою співвідношення величини всіх витрат до загального обсягу виробництва. З іншого погляду, питома вага собівартості являє собою суму змінних та постійних витрат на одиницю продукції.

Отже, табл. 1.2 надає інформацію, що постійні витрати у абсолютній сумі залишаються незмінними при зміні обсягу виробництва майонезу «Провансаль», але розрахунок величини постійних витрат на одиницю продукції показує, що вони зменшуються при збільшенні випуску продукту. Спостерігаємо, що вони перебувають у зворотній пропорційній залежності від кількості виготовленого продукту. Дослідження поведінки постійних витрат за певний період часу (квартал, рік) показують, що сукупні постійні витрати змінюються поступово, це може бути обумовлено впливом інфляції при зростанні цін, переоцінці основних засобів тощо. Постійні витрати не пов’язані з виробництвом продукції та відображають витрати на обслуговування і управління виробництвом.

Таблиця 1.2

Прогнозування змін обсягів виробництва майонезу «Провансаль» з розподілом витрат на умовно-змінні та умовно-постійні на ПрАТ «ЛЖК» за жовтень 2021 р.*

Обсяг виготовленої продукції, л	Загальні постійні витрати, грн.	Загальні змінні витрати, грн.	Повні витрати, грн.	Змінні витрати, на 1 л, грн.	Постійні витрати, на 1 л, грн.	Питома собівар-тість, грн.
1	2	3	4 = 2 + 3	5 = 3 : 1	6 = 2 : 1	4 : 1
600	21000	27500	48500	45,8	35,0	80,8
700	21000	28500	49500	40,7	30,0	70,7
800	21000	29500	50500	36,9	26,3	63,2

**розраховано автором за даними ПрАТ «ЛЖК»*

«Поділ витрат на постійні та змінні покладено в основу розрахунків критичної точки обсягів виробництва, аналізу порогів рентабельності, конкурентоспроможності продукції виробленої підприємствами і в кінцевому результаті при виборі економічної політики підприємства» [20].

Залежно від періоду виникнення та віднесення на собівартість продукції, витрати на виробництво розподіляють на поточні та одноразові.

До поточних витрат відносять постійні або такі, що мають періодичність менше ніж один місяць.

До одноразових витрат відносять такі, що здійснені однократно, а періодичність яких більше одного місяця. До таких витрат відносять витрати, що забезпечують процес виробництва впродовж тривалого часу.

На ПрАТ «ЛЖК» до складу одноразових витрат включають: витрати на освоєння введених в експлуатацію нових та реконструйованих цехів і виробництв; витрати на диверсифікацію підприємства, тобто випуск нової продукції, що потребує додаткових витрат на зміну і переоснащення технологічного процесу тощо.

Такі витрати включаються до складу собівартості продукції щомісячно рівними частками до закінчення встановленого терміну списання, незалежно від обсягу виконання виробничої політики підприємства.

Класифікація витрат на ПрАТ «ЛЖК» передбачає їх розподіл за елементами, які дозволяють обчислити собівартість окремих видів продукції. Використання рахунків 8 класу «Витрати за елементами» забезпечує формування ф. 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» дод. А1.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», класифікація витрат за елементами включає:

«Матеріальні витрати - включають вартість витрачених у виробництві (окрім продуктів власного виробництва): сировину і основні матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо та енергія;

будівельні матеріали; запасні частини; тару і тарні матеріали; допоміжні та інші матеріали» [27].

«Витрати на оплату праці - включають заробітну плату за окладами та тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці» [27].

«Відрахування на соціальні заходи - включають: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи» [27].

«Амортизація – включають суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів» [27].

«Інші операційні витрати - включають витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище [27].

Класифікація витрат за елементами не надає точного визначення собівартості окремих видів продукції. З цією метою є потреба класифікувати витрати за калькуляційними статтями витрат. Хоча дехто з науковців вважає, що таке групування витрат не повністю враховує призначення та функціональну роль окремих видів витрат [47].

«До калькуляційних статей витрат згідно НП(С)БО 16 «Витрати» відносять:

– сировину і матеріали (за вирахуванням зворотних відходів);
– паливо і енергію на технологічні цілі;
– заробітну плату виробничих робітників;
– відрахування на соціальні заходи;
– витрати на підготовку та освоєння виробництва;
– загальновиробничі витрати;
– втрати від браку;
– інші витрати» [27].

Розгорнутий перелік статей загальновиробничих витрат викладено у додатку Б 1.

«Групування витрат за статтями калькуляції є найбільш повну інформацію про витрати з метою визначення собівартості продукції. Зміст калькуляційних статей витрат надає дані, що формують виробничу собівартість продукції. Окремо розподіляються витрати, які пов'язані з операційною діяльністю, але не включаються до собівартості реалізованої продукції і показують повну собівартість продажу. До таких витрат відносяться: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати» [27].

Для потреб внутрішньогосподарського обліку потрібна така класифікація витрат, що задовольнятиме управління витратами всередині підприємства.

«Внутрішньогосподарський облік є продовженням, а точніше подальшим поглибленням, деталізацією даних бухгалтерського фінансового обліку в частині затрат та доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо» [47].

На дослідженому ПрАТ «ЛЖК» класифікація витрат з метою управління ними відсутня. Саме тому, виникає необхідність розробити таку класифікаційну структуру витрат для внутрішньогосподарського обліку, яка б враховувала галузеву специфіку виробництва та була практично значимою для підприємства.

Основним завданням бухгалтерського внутрішньогосподарського обліку витрат є прийняття управлінських рішень з метою контролю, регулювання та зниження рівня витрат виробництва. Враховуючи такі особливості пропонуємо класифікацію витрат для організації внутрішньогосподарського обліку на ПрАТ «ЛЖК» (рис.1.2).



Рис. 1.2. Класифікація витрат для потреб внутрішньогосподарського обліку ПрАТ «ЛЖК»

Важливим є поділ витрат на релевантні та нерелевантні, що враховує прогнозні рішення.

Релевантними є витрати, що залежать від прийнятого управлінського рішення, а нерелевантні – ті, що не залежать від прийняття такого рішення.

Отже, якщо постає наприклад питання про вибір одного з варіантів, чи побічні продукти переробки при виробництві основної продукції реалізовувати, чи використовувати для подальших потреб на виробництві, то необхідно здійснити їх групування на релевнтні та нерелевантні і провести відповідні розрахунки (табл. 1.3).

Таким чином, дані табл.1.3 показують, що незалежними від прийняття управлінських рішень є постійні витрати в розмірі 1780 грн., а сума витрат на переробку залежить від прийнятого управлінського рішення та дорівнює 2500 грн.

Таблиця 1.3

Зіставлення витрат для прийняття управлінських рішень на прикладі ПрАТ «ЛЖК» за даними роботи основних цехів за жовтень 2020 р.*

Показники	Рішення «продавати»	Рішення «переробляти»
Вартість побічної продукції, грн.	7800	7800
Витрати при переробці, грн	–	2500
Втрати від простою цеху, грн	1780	–
Дохід від реалізації, грн	7900	8970
Прибуток, грн	1880	3670

**розраховано автором за даними ПрАТ «ЛЖК»*

Витрати, які є різницею між альтернативними рішеннями назвають диференціальними витратами. Для ПрАТ «ЛЖК» такі витрати є різницею між витратами на переробку та постійними витратами та складають 720 грн.

Для прийняття управлінських рішень важливим є групування витрат на можливі, безповоротні, додаткові (інкременентні) та маржинальні.

Можливі витрати, такі, що можуть прийматися при прийнятті управлінських рішень, у разі виникнення обмеженості ресурсів. Вони характеризуються можливостями щодо використання виробничих ресурсів, які або втрачені, або ними поступаються на користь іншого альтернативного рішення. Для ПрАТ «ЛЖК», прикладом можливих витрат, є витрати на придбання більш дорогих складників для нових видів майонезів, кетчупів, замість більш дешевих, при їх дефіциті чи обмеженості запасів на підприємстві. Якщо у підприємства ресурси не обмежені, то можливі витрати відсутні.

Безповоротними вважають витрати, які виникли у минулому періоді в результаті раніше прийнятого рішення і не підлягають зміні у майбутньому. Для ПрАТ «ЛЖК» прикладом таких витрат можуть бути витрати на придбання спецій до майонезів, кутчупів, які при зміні рецептури не будуть використані у виробництві.

Додаткові (інкременентні) витрати, виникають у випадку виробництва додаткової партії продукції. Прикладом таких витрат для ПрАТ «ЛЖК» є витрати на оплату додаткової електроенергії на освітлення цеху при понаднормовій роботі цеху для виготовлення додаткової партії відповідного виду продукції.

Маржинальні витрати вважають додатковими, хоча в розрахунку не на весь випуск, а на одиницю продукції. У цьому і полягає їх відмінність від додаткових (інкременентних) витрат.

Класифікація витрат з метою контролю та регулювання передбачає їх групування на регульовані та нерегульовані.

Регульованими є витрати закріплені за центрами відповідальності, і їх величина зажить від ступеня регульованості зі сторони управлінського персоналу. Загалом, на підприємстві майже всі витрати є регульованими, але не всі витрати можуть регулюватися на нижчих рівнях управління. Вищий управлінський персонал регулює придбання запасів, прийняття працівників на роботу, організовує окремі виробничі дільниці, цехи тощо. Проте, на такі витрати не впливає керівник нижньої ланки управління. Витрати, на які не може вплинути керівник такого центру, називають нерегульованими з його сторони.

Групування витрат на регульовані та нерегульовані забезпечує сферу відповідальності кожного керівника і надає можливість оцінити його роботу у частині контролю за витратами конкретного підрозділу підприємства.

Групування витрат на контрольовані та неконтрольовані викликає також відповідну зацікавленість.

Що стосується контрольованих витрат, то вони контролюються зі сторони працівників підприємства. За своїм складом вони дещо відрізняються від регульованих, оскільки мають чіткий цільовий характер і можуть бути обмежені окремими витратами. Приклад таких витрат для ПрАТ «ЛЖК» можуть бути витрати запасних частин для ремонту обладнання, яке розташоване у підрозділах підприємства, що підлягають контролю.

Неконтрольованими є витрати, які не залежать від діяльності суб'єктів управління. Для ПрАТ «ЛЖК» до таких відносять переоцінку основних засобів, спричинену збільшенням сум амортизаційних відрахувань, зміна цін на паливно-енергетичні ресурси, які включаються до складу витрат у загальній їх сумі.

Результат проведеного аналізу класифікації витрат на виробництво ПрАТ «ЛЖК» показує, що діюча практика не відповідає вимогам управління підприємством, які повинні бути спрямовані на опитимізацію витрат виробництва конкурентноспроможної продукції.

Висновки до розділу 1

Проведені дослідження щодо сутності витрат виробництва та їх класифікації дозволяють зробити такі висновки.

Витрати виробництва – це використані у процесі діяльності підприємства засоби виробництва.

Собівартість – це вартість використаних у виробничому процесі ресурсів, що припадають на конкретну продукцію, одиницю продукції, роботу чи послугу.

Обгрунтована класифікація витрат виробництва необхідна, передусім для визначення вартості продукції та її ціноутворення, а також для визначення собівартості виготовленої продукції.

У досдідженні запропонована класифікація витрат, яка дозволить більш точно визначати собівартість продукції та виявляти резерви її зниження, а також повинна сприяти управлінню витратами з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Класифікація витрат для потреб внутрішньогосподарського обліку ПрАТ «ЛЖК» включає витрати: контрольовані иа неконтрольовані; регульовані та нерегульовані; релевантні та нерелевантні; безповоротні, можливі, інкременентні, маржинальні.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ПРАТ «ЛЬВІВСЬКИЙ ЖИРКОМБІНАТ»

2.1. Формування облікової політики щодо витрат виробництва

«Критерій успішності діяльності підприємств в ринкових умовах визначається насамперед у забезпеченні потреб споживачів та отриманні прибутку. Досягнення таких результатів стає можливим за умов чіткого налагодження процесу управління витратами, що відіграє важливу роль у підвищенні ефективності та рентабельності підприємства. Таким чином, потрібно створити достатньо гнучку систему управління витратами, яка б забезпечувала коригування витрат до їх оптимального рівня» [13].

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» суб'єкти господарювання «мають право самостійно визначати окремі положення щодо порядку ведення обліку на окремих ділянках, тобто облікову політику, яка представляє собою сукупність методів і процедур, які використовуються суб'єктом господарювання для складання і подання фінансовоїзвітності» [34].

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в примітках до фінансової звітності «суб'єкт господарювання повинен відображати облікову політику, розкриваючи систему принципів оцінки та методів обліку статей звітності» [24].

Облікова політика суб'єкта господарювання розкривається у примітках до фінансової звітності. В примітках підприємство «висвітлює обрану облікову політику, зокрема: принципи оцінки статей звітності; методи обліку за окремими статтями звітності» [25].

«Облікова політика розробляється на тривалий період і може змінюватись у таких випадках: змінюються статутні вимоги, змінюються вимоги органу, що затверджує НП(С)БО, зміни забезпечать більш достовірне та правильне відображення подій або операцій у звітності підприємства» [25].

Зазвичай, облікову політику розробляють при створенні підприємства, а зміни вносять впродовж всієї подальшої його дяльності.

Оскільки облікова політика є обов'язковою за чинним законодавством нашої країни, то вона має бути розкрита у складі фінансової звітності господарюючого суб'єкта. До складових облікової політики відносяться такі елементи: організаційні, методичні та технічні аспекти. Кожна складова облікової політики господарюючого суб'єкта поєднує відповідні об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти, тобто елементи.

Підприємство самостійно визначає перелік об'єктів витрат (основного, допоміжного та інших господарств і виробництв), дотримуючись вимог НП(С)БО 16 «Витрати» [27].

В обліку витрати групуються за елементами та статтями витрат. До елементів витрат, згідно НП(С)БО 16 відносяться: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; інші затрати [27].

Облік витрат діяльності за елементами здійснюється підприємством за рахунками 8 класу «Витрати за елементами». Найдоцільнішим є встановлення таких статей витрат, назви та зміст яких відповідають кореспондуючому рахунку або елементу витрат.

Період для розподілу загальновиробничих витрат визначається керівництвом підприємства (поквартально на кожну звітну дату або по закінченні року). Відповідно НП(С)БО 16 «Витрати», базою розподілу загальновиробничих витрат можуть виступати: години праці, сума заробітної плати, обсяг діяльності, прямі витрати тощо [27].

«Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства визначено наступні елементи облікової політики стосовно витрат:

- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

– перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;

– перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

– базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

– підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду» [22].

Проте, зазначені елементи не достатньо забезпечують управлінський персонал інформацією щодо витрат з метою управління ними.

Саме тому виникає необхідність у визначенні додаткових елементів облікової політики щодо обліку витрат, які слід відображати в наказі про облікову політику суб'єкта господарювання, зокрема: доцільний перелік об'єктів обліку витрат в окремих галузях та видах виробництв; методи обліку витрат, методи та способи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), види собівартості продукції, які планує визначати підприємство для забезпечення ефективного процесу його управління [5].

«До елементів системи управління витратами відносять:

- прогнозування і планування витрат (визначаються основні тенденції зміни витрат);

- нормування витрат (встановлюються технічно-обґрунтовані нормативи загальновиробничих витрат);

- облік витрат;

- калькулювання собівартості (обчислюється фактична собівартість продукції з урахуванням всіх необхідних витрат);

- аналіз витрат і собівартості (аналізуються фактичні витрати порівняно з плановими, виявляються фактори впливу);

- контроль і регулювання процесу управління витратами» [30].

У наказі про облікову політику щодо обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції повинні бути відображені елементи, які

враховують аспекти фінансового та управлінського обліку і пропонуються для ПрАТ «ЛЖК» (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Складові аспекти облікової політики щодо витрат на ПрАТ «ЛЖК»

Таким чином, облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість застосовувати різні варіанти

відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей). Облікова політика, в широкому розумінні, може бути визначена як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів та методів ведення обліку.

2.2. Методичні та організаційні засади обліку витрат виробництва та формування собівартості готової продукції

Облік витрат виробництва є важлививою складовою бухгалтерського обліку в цілому по підприємству. Основні завдання, які вирішкє облік витрат виробництва представлено на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Основні завдання обліку витрат на виробництво продукції

Документальне оформлення операцій з виробництва продукції, яку виготовляє ПрАТ «ЛЖК» здійснюють відповідно до «Порядку обліку сировини, матеріалів та готової продукції на підприємствах олійно-жирової галузі» [39].

Згідно зазначеного Порядку [39], облік виробництва маргаринової продукції ведуть враховуючи вагу в натурі і в жирах щодо обліку руху жирів. Надходження жирів оформляється лімітно-забірною карткою за формою № 20 та типовою формою № М-8.

Виготовлена маргариновим цехом готова продукція після приймання та оцінки її якості лабораторією, передається на склад в упакованому вигляді за Актом приймання готової продукції з маргаринового (майонезного) цеху на склад (ф. № 22) дод. В1.

Щомісяця на перше число місяця, наступного за звітним, проводять інвентаризацію залишків жирів у ємностях цеху зважуванням або об'ємними вимірами з урахуванням температур. Залишок напівфабрикатів перераховують у вихідну сировину і основні матеріали. Такий перерахунок здійснюється на основі даних лабораторії про вміст жиру (включно жир молока) у напівфабрикатах. Вміст солі, цукру та ін. приймається у розмірі фактичного закладення.

Виробничий звіт маргаринового цеху складають за видами продукції з урахуванням середньозважених даних аналізів лабораторії або враховуючи жирність згідно з рецептурою (ф. № 26).

Особливості документального оформлення операцій з виробництва майонезу. Надходження рафінованої дезодорованої олії для виробництва майонезу оформляється лімітно-забірною карткою ф. № 20 або типовою № М-8. Отримання інших видів сировини та матеріалів оформляють у загальновстановленому порядку.

Передача на склад готового майонезу здійснюється за актами ф. № 22 з додатками. Специфікація на майонез, що передається на склад, формується в двох примірниках за прейскурантними номерами на тару.

Витрата споживчої тари на фасування майонезу не повинна перевищувати діючі норми витрат цієї тари при виробництві майонезу.

Втрати споживчої тари (полімерні пакети, банки, тетропаки, скляні банки та ін.) на фасування майонезу в межах норм відносяться на собівартість майонезу, а понад норми – списують у встановленому порядку.

Щомісяця залишки сировини і матеріалів у цеху і в НЗВ підлягають інвентаризації шляхом зважування або точним об'ємним виміром із складанням Акта за формою № 17.

У разі, якщо майонезний цех є самостійним виробничим підрозділом, то в цьому випадку щомісяця складається виробничий звіт майонезного цеху (форма № 26а).

Якщо майонезний цех входить до складу маргаринового заводу і не є самостійною виробничою одиницею, то всі показники з виробництва майонезу включаються до звіту за формою № 26.

Витрати жирів і матеріалів у звіті за формою № 26 наводяться на основі фактичних даних за вагою. Показники якості олії наводяться у звіті середньозваженим величинами на основі даних лабораторії.

Облік витрат виробництва є складовою частиною обліково-економічної інформації підприємства. Підсистема обліку витрат включає такі напрямки:

- облік прямих витрат;
- облік непрямих витрат;
- зведений облік витрат виробництва.

До прямих витрат включають витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом окремого виду продукції, що повністю включаються до складу собівартості продукції. До таких відносять вартість сировини та матеріалів, палива, заробітну плату основних робітників, відрахування на соціальне страхування, амортизація та інші витрати.

Для обліку витрат виробництва використовують рахунок 23 «Виробництво», який призначено для узагальнення інформації про витрати виробництва продукції (робіт, послуг) [31]. Для цього рахунку відкривають окремі субрахунки за видами виробництв.

За дебетом рах. 23 «Вирбництво» відображають прямі матеріальні витрати, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі втрати та втрати від браку продукції, які виникли з технологічних причин, за кредитом – вартість фіктичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції, вартість виконаних робіт і послуг, собівартість виготовленії у допоміжних виробництвах виробів, робіт, послуг [31].

Аналітичний облік за рах. 23 «Виробництво» ведуть за видами виробництв, за статтями витрат чи групами продукції, яка виготовляється. На великих за обсягом виробництвах аналітичний облік витрат можуть вести за підрозділами підприємства, центрами відповідальності.

Кореспонденція рахунків рахунків основних господарських операцій з обліку витрат на виробництво продукції ПрАТ «ЛЖК» представлено у дод. В2.

В дебет рах. 23 «Виробництво» списуються прямі витрати. Списання вартості матеріальних цінностей, які використані на виробництво продукції відображають записом:

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 20 «Виробничі запаси» 17900 грн (об.- сальдова відомість).

Списання матеріальних витрат на виробництво кожного виду продукції здійснюється за фактичною наявністю, проте не більше норм витрачання матеріалів для кожного виробу. Якщо відбувається непередбачуване використання матеріалів, то застосовують вимоги на отримання матеріальних цінностей зі складу і передають їх у виробництво.

Важлим є той факт, що її вартості матеріалів, які використовують на виробництво, віднімають вартість зворотних відходів за ціною їх використання по статті калькуляції «Зворотні відходи».

Якщо оприбутковують зворотні відходи на склад за ціною можливої реалізації, то оформлюють накладною та відображають записом:

Дебет 209 «Інші матеріали»

Кредит 23 «Виробництво» 3750 грн (об.- сальдова відомість).

Нарахування заробітної плати працівникам основного виробництва відображають записом:

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 177500 грн (об.- сальдова відомість).

Нарахування ЄСВ на заробітну плату прицівникам основного виробництва відображають записом:

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 65 «Розрахунки за страхуванням» 39050 грн (об.- сальдова відомість).

Нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які використовують у основному виробництві, здійснюють на підставі даних «Відомості нарахування амортизації» та відображають записом:

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» 7500 грн (об.- сальдова відомість).

Непрямі витрати, які пов’язані з виробництвом всіх видів продукції включають до її собівартості за допомогою спеціальних розрахунків. До таких витрат відносять загальновиробничі витрати. Модель розподілу загальновиробничих витрат представлена на рис. 2.3.

У статті калькуляції «Загальновиробничі витрати» включають втрати на здійснення поточного ремонту, технічний огляд та технічне обслуговування обладнання; витрати на внутрішньозаводське переміщення вантажів; інші витрати, що пов’язані з утримання та експлуатацією обладнання, а також витрати по обслуговуванню основного та допоміжного виробництв підприємства (оплата праці виробничого персоналу, що обслуговує виробництво, орендна плата за виробничі приміщення, витрати на опалення, освітлення та утримання виробничих приміщень, витрати на страхування виробничого майна).

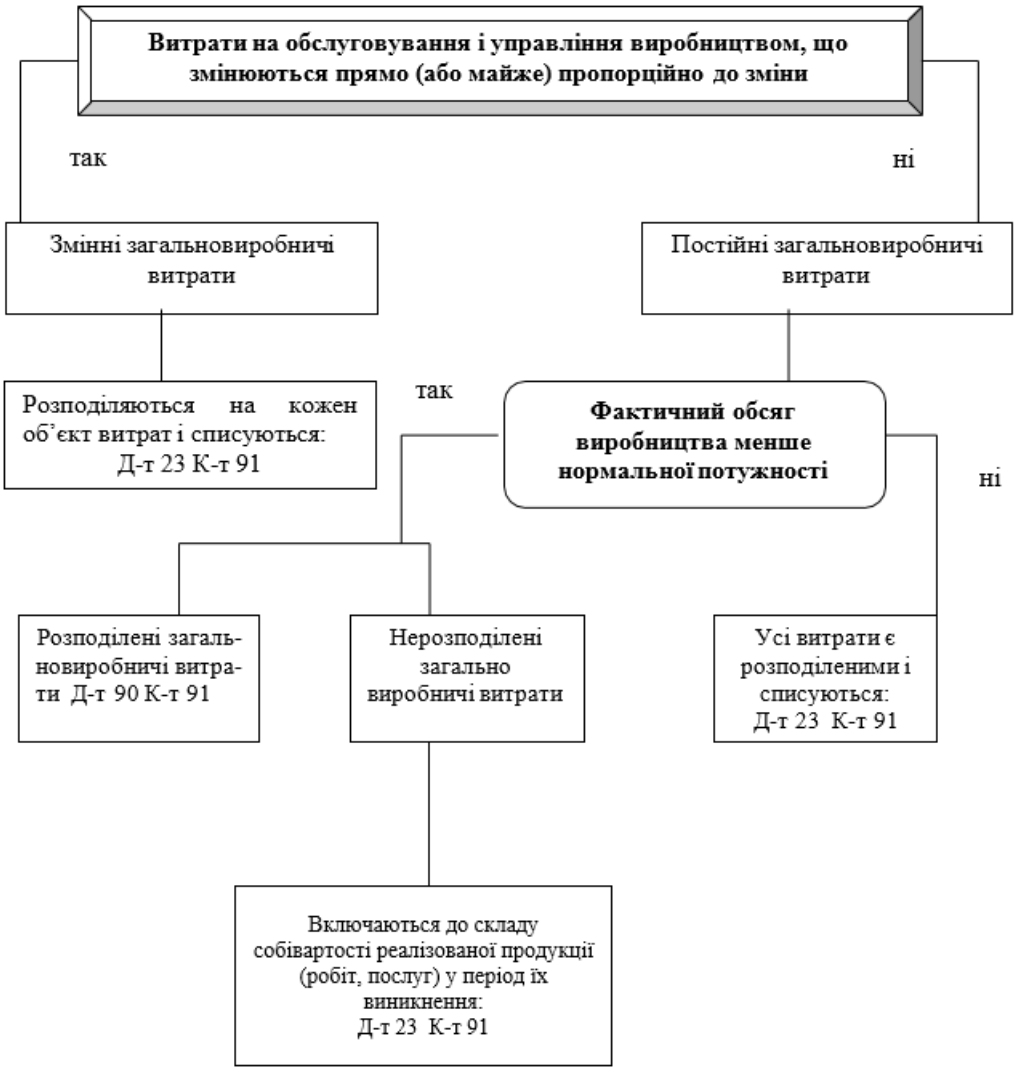


Рис. 2.3. Модель розподілу загальновиробничих витрат [45]

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» об'єднує виробничі накладні витрати щодо організації виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин та устаткування. За дебетом рахунку відображають суму іизнаних витрат, а за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рах. 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації» [31].

Аналітичний облік ведуть за місцями виникнення витрат, центрами відповідальності та статтями (видами) втрат.

Непрямі витрати збирають за дебетом рах. 91 «Загальновиробничі витрати»:

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»

Кредит 20 «Виробничі запаси»

Кредит 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Кредит 65 «Розрахунки за страхуванням»

Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Загальновирбничі витрати поділяють на постійні та змінні. Змінні витрати змінюються пропорційно зміні обсягу виготовленої продукції, до них відносять матеріали, енергопостачання, водопостачання.

Змінні загальновиробничі витрати у повному обсязі списують на витрати виробництва та розподіляють між видами виготовленої продукції:

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 91 «Загальновиробничі витрати»

Постійні загальновиробничі витрати вважають умовно-постійними і на їх розмір не впливає зміна обсягу виробництва. До таких витрат належать заробітна плата працівників, які зайняті в обслуговуванні і управлінні виробництвом, відрахування на соціальні заходи, які нараховуються на заробітну плату таким працівникам, амортизація будинків цехового призначення.

Розподілені загальновиробничі витрати списують на витрати виробництва і розподіляють між видами виготовленої продукції, а нерозподілені витрати списують на собівартість реалізації:

Дебет 23 «Виробництво»

Дебет 90 «Собівартість реалізації»

Кредит 91 «Загальновиробничі витрати»

Між видами виготовленої продукції загальновиробничі витрати розподіляють між видами цієї продукції на базі прямих витрат на оплату праці.

Методика і техніка узагальнення всіх виробничих витрат підприємства і виявлення тієї їхньої частки, яка відноситься до виробництва продукції, є зведеним обліком витрат виробництва

«Витрати, які збирають за дебетом рахунку 23 «Виробництво» є витратами звітного періоду на виробництво продукції, але при розрахунку собівартості виготовленої продукції, тобто така що надійшла на склад готової продукції, враховується вартість незавершеного виробництва (НЗВ) на початок і кінець звітного періоду» [31].

До вартості НЗВ на початок звітного періоду додається сума витрат, які підприємство здійснило за звітний період і віднімається вартість незавершеного виробництва на кінець звітного періоду, що відображається і зведеній відомості незавершеного виробництва на перше число наступного місяця. Ця сума списується по кредиту рахунку 23 «Виробництво» на рахунок готової продукції:

Дебет 26 «Готова продукція»

Кредит 23 «Виробництво».

Аналітичний облік витрати виробництва ведуть за кожним видом продукції, що виробляються.

«Собівартість продукції свідчить про ефективність виробництва та визначається калькулюванням витрат на її виробництво. Для визначення собівартості конкретного об’єкта калькулювання витрати виробництва групуються за статтями калькуляції. Від організаційно-технологічних особливостей підприємства залежить і номенклатура статей калькуляції» [2].

НП(С)БО 16 «Витрати» передбачає для підприємств самостійний вибір методів обліку та калькулювання собівартості продукції залежно від особливостей технології виробництва та організаційної структури підприємства. Отже, на підприємствах калькулювання собівартості продукції здійснюється за витратами виробництва, тобто до собівартості включаються лише витрати, пов’язані з виробництвом:

прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;

інші прямі витрати;

змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [27].

Проте, сьогоднішні ринкова економіка та складні умови діяльності вітчизняних підприємств вимагають застосування нових нетрадиційних (спеціальних) методів калькулювання собівартості продукції. Так, в рамках управлінського обліку пропонується та використовується зарубіжними компаніями спеціальні та стратегічні методи калькулювання собівартості (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Характеристика методів калькулювання*

Методи калькулювання	Характеристика методів
Нормативний метод	«Метод спрямований на контролювання загальної собівартості продукції. Витрати обліковуються за встановленими нормативами ще на стадії планування» [10].
Попередільний метод	«Використовується в умовах масового виробництва» [10].
Позамовний метод	«Витрати формуються за кожним конкретним замовленням, партіями чи договором» [10].
Метод фактичної собівартості	«Формується сума фактичних витрат» [10].
Змішаний метод	«Частина витрат (прямі витрати) обліковується за фактичними даними, а частину (накладні витрати) розподіляють за певним коефіцієнтом» [10].
Метод «стандарт-кост»	«Передбачає попереднє нормування витрат за статтями. Поділ витрат в залежності від обсягу виробництва на постійні, змінні, а також облік відхилень за напрямками відхилення за матеріальними витратами, відхилення заробітної платні; відхилення за накладними витратами; відхилення від нормативної собівартості» [10].
Метод «директ-кост»	«Передбачає поділ витрат на постійні та змінні, собівартість містить виключно змінні витрати» [10].
Метод «поглинутих» витрат	«Виробничі витрати списуються на собівартість продукції і пропорційно розподіляються між продукцією, реалізованою та тією, що зберігається на складах» [10].

**згруповано автором за джерелом [10]*

Кожен з перерахованих методів (табл.2.1), містить як недоліки, так і переваги.

Складання калькуляцій передбачає їх поділ на нормативні та звітні в залежності від часу їх формування.

Сформована собівартість готової продукції складає основу для формування ціни на виготовлений продукт (рис.2.4).

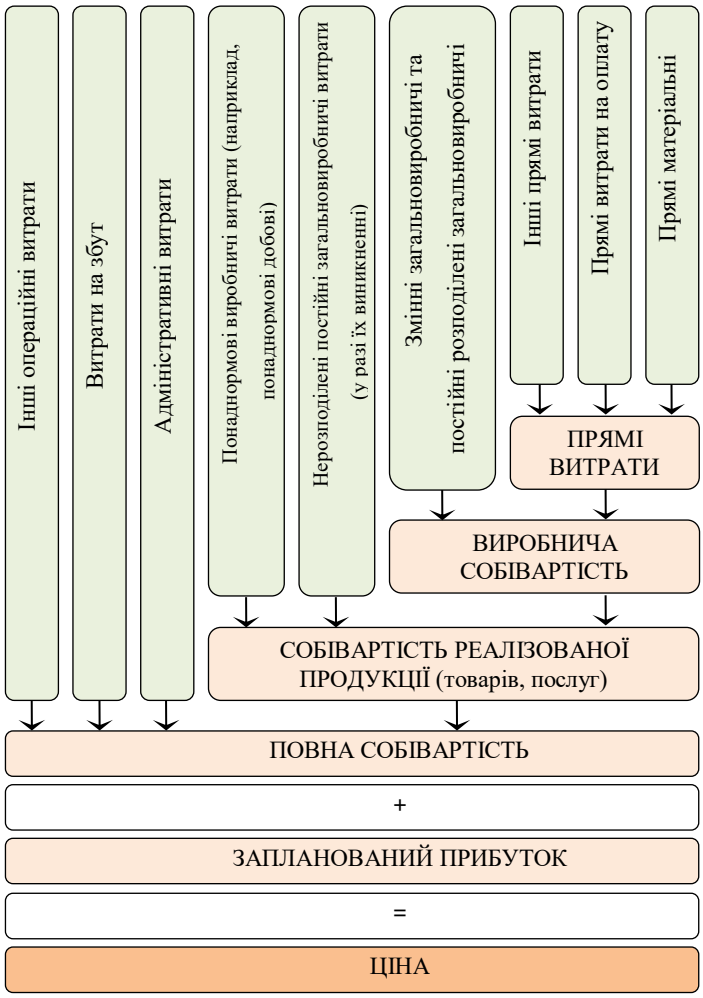


Рис. 2.4. Формування ціни продукції відповідно до НП(С)БО

Виробнича собівартість продукції використовується для оцінки реалізованої продукції (робіт, послуг). В частині управлінського обліку розрахунок повної собівартості продукції обов’язковий, хоча НП(С)БО передбачено тільки облік виробничої собівартості.

Враховуючи все викладене вище, можна стверджувати, що собівартість об’єктів обліку, тобто придбаних запасів, виробленої продукції, виконаних робіт чи наданих послуг, визначають за допомогою калькуляції, яка є обґрунтуванням їхньої грошової оцінки.

Узагальнення інформації про витрати виробництва при журнальній формі обліку здійснюється у журналі 5, 5А – Облік витрат [37].

На малих підприємствах відображають витрати у Відомості 5-М «Облік витрат» розділ І «Облік витрат виробництва» [36].

На малих підприємствах при відсутності ведення подвійного запису відображають у Журналі 4-мс обліку витрат [350].

Отже, підсумовуючи все вище зазначене, можна стверджувати, що методика та організація обліку витрат виробництва на досліджуваному підприємстві відповідає вимогам чинного законодавства, проте удосконалення та узгодження деяких напрямів потребує.

2.3. Напрями удосконалення організації обліку витрат виробництва з використанням управлінських інформаційних систем і комп'ютерних технологій

Питання автоматизації облікових робіт щодо витрат виробництва є важливим для підприємств, де передбачається складний технологічний виробничий процес. Так, на досліджуваному підприємстві постало питання переходу з програмного забезпечення «1С: Підприємство» до вітчизняного програмного продукту, який би враховував всі етапи обліку витрат та формування їх собівартості.

У якості такого програмного забезпечення можна запропонувати BAS Бухгалтерія. Методика ведення виробництва в BAS Бухгалтерія зводиться до накопичення прямих та непрямих затрат по готовій продукції, а в кінці місяця розподіленням всіх непрямих затрат на конкретну номенклатурну групу та розрахунок собівартості.

Статті витрат можна розподілити на таки групи (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Розподіл статей витрат в ПЗ BAS Бухгалтерія

Прямі витрати, які використовуються на конкретний вид продукції	Непрямі витрати, які сумарно використовуються для всієї продукції і потім розподіляються
Матеріали, сировина, які списуються на виготовлення конкретної продукції. Заробітна плата працівників виробництва відповідних підрозділів.	Оренда приміщень. Комунальна плата. Амортизація спільного обладнання. Списання МШП та матеріалів. Нарахування зарплати адмінперсоналу. Інші витрати.

В бухгалтерському обліку для прямих витрат використовують рахунок 231 «Основне виробництво», де накопичуються затрати в розрізі двох аналітик (субконто): «Підрозділ» – аналітика, за якою розподіляються загальновиробничі витрати; «Номенклатурні групи» – товар (окрема номенклатура) чи група однотипних товарів, за якою розраховується собівартість.

Для непрямих витрат використовується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», де накопичуються затрати по субконто «Підрозділ».

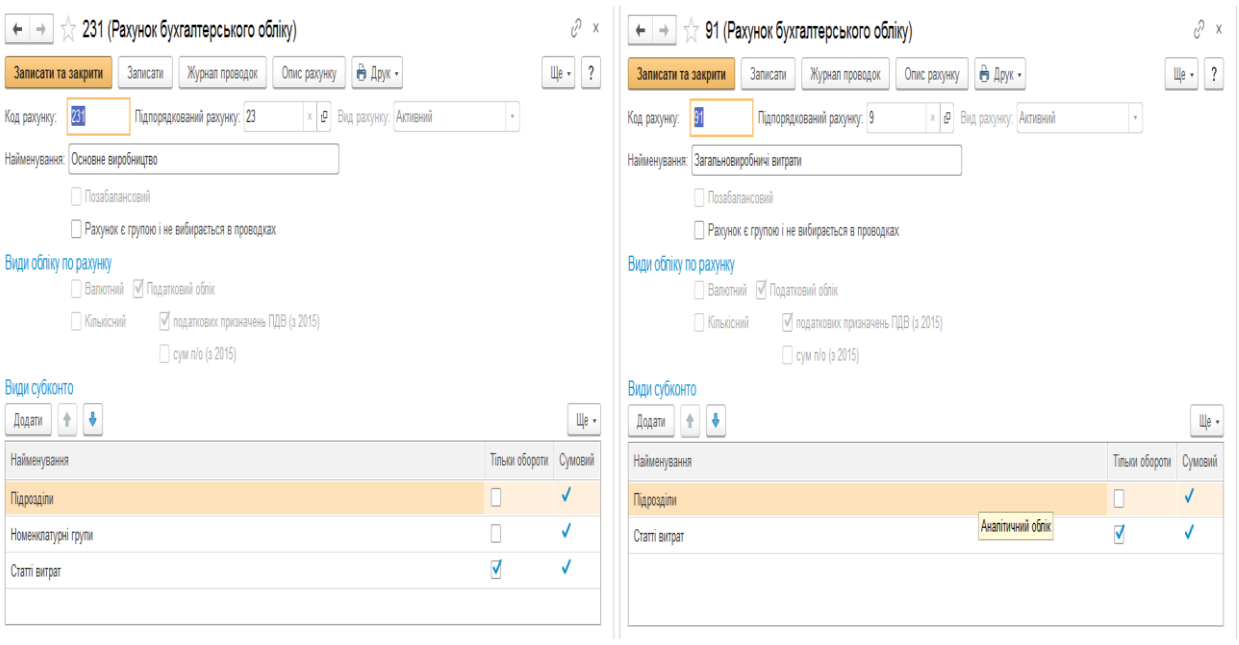


Рис. 2.5. Використання рахунків 231 «Основне виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати»

Основний документ виробництва в BAS Бухгалтерія є «Звіт виробництва за зміну», який знаходиться в меню «Виробництво» – «Випуск продукції» та виконує: Оприбуткування готової продукції (напівфабрикатів) на закладці «Продукція». При цьому обов'язково потрібно зазначити: підрозділ, в якому виготовляється продукція; рахунок витрат, як правило це рах. 231 «Основне виробництво»; планову собівартість – собівартість, за якою обліковується готова продукція до моменту закриття місяця [54].

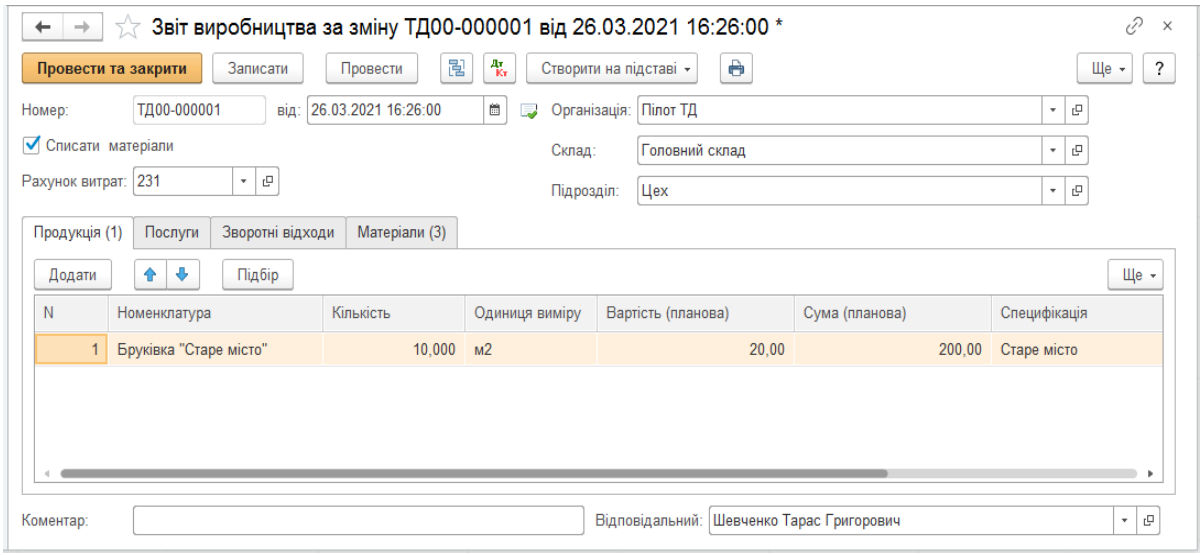


Рис. 2.6. Формування Звіт виробництва за зміну

Списання матеріалів, які необхідні для виготовлення продукції, та відображаються на закладці «Матеріали». При цьому:

– закладка з'явиться при встановленій відмітці «Списати матеріали» в заголовку документу;

– перелік матеріалів можна заповнити вручну або по специфікації через кнопку «Заповнити». Саму специфікацію попередньо потрібно ввести в картці номенклатури вгорі, перейшовши на посилання – «Специфікації номенклатури».

– обов'язково потрібно заповнити аналітику «Номенклатурна група» та «Статті витрат».

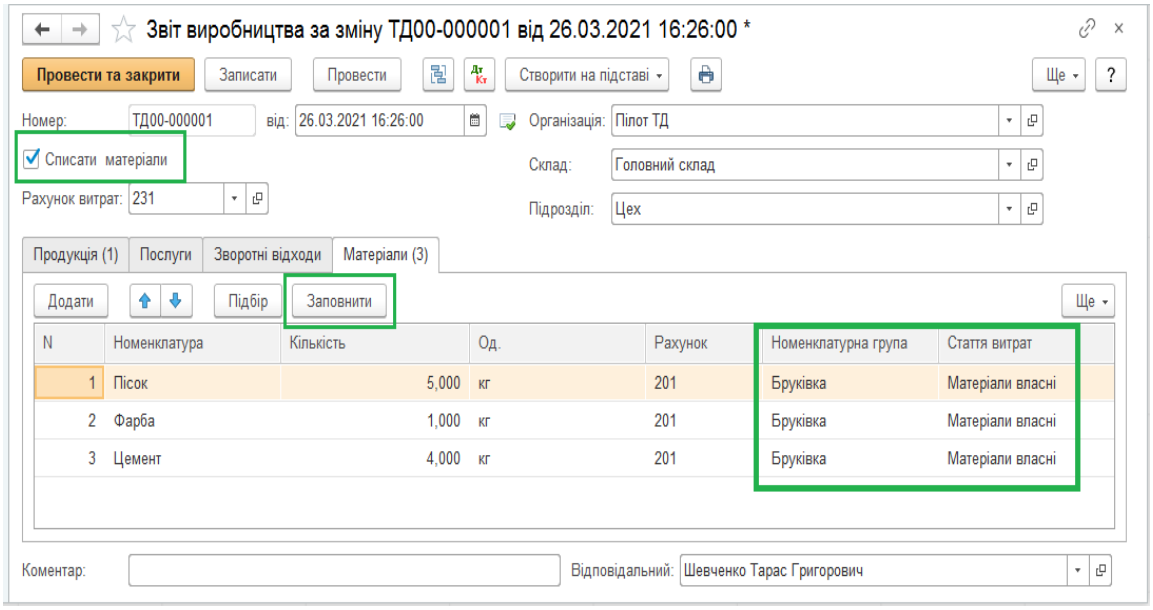


Рис. 2.7. Формування Звіт виробництва за зміну – списання матеріалів

Повернення зворотніх відходів виробництва, яке проводиться на закладці «Зворотні відходи».

При проведенні документу «Звіт виробництва за зміну» формуються бухгалтерські проводення по готовій продукції та списанню матеріалів (рис. 2.8).

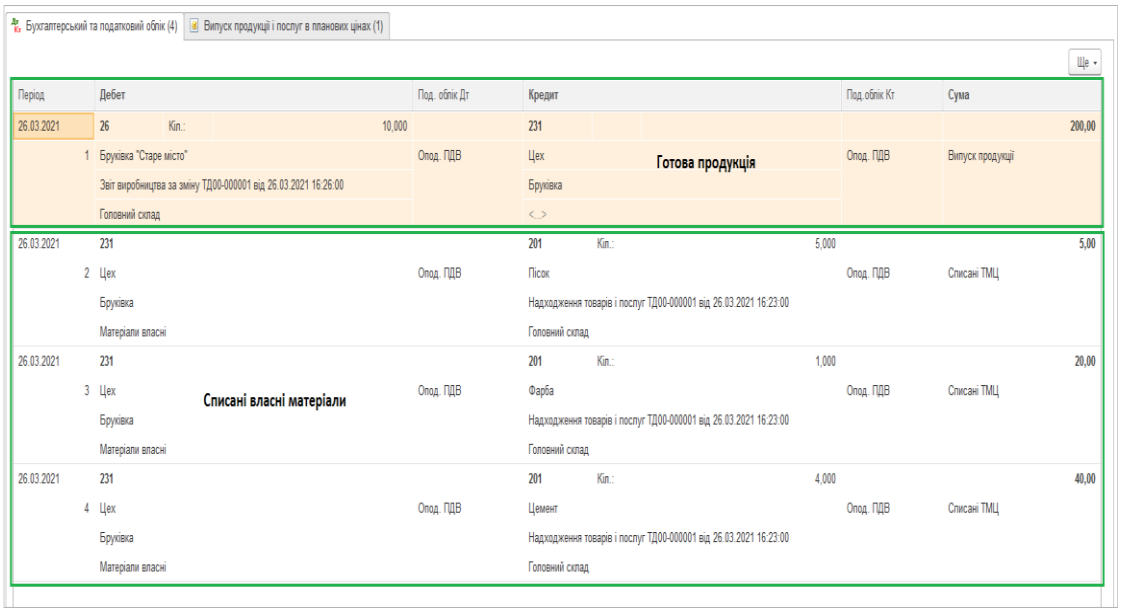


Рис. 2.8. Бухгалтерські проводення по готовій продукції та списанню матеріалів

Для накопичення виробничих витрат по заробітній платі використовують документ «Нарахування заробітної плати» або «Відображення зарплати в бухгалтерському обліку» (залежно від налаштувань обліку зарплати), при цьому в способі відображення витрат відповідних співробітників вказується рахунок 231. Для розуміння хто і який обсяг робіт виконав для конкретної продукції та нарахування заробітної плати по відрядній роботі, пропонується встановити модуль «Відрядний наряд».

«Витрати, які опосередковано впливають на собівартість продукції і потім розподіляються, накопичуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Для таких витрат використовуються наступні документи: надходження товарів та послуг; звіт про використання коштів виданих на відрядження або підзвіт, списання товарів; нарахування заробітної плати або відображення заробітної плати в бухгалтерському обліку; закриття місяця (амортизація основних засобів)» [54].

Проведемо витрати цеху по «Оренді», для цього скористаємося документом «Надходження товарів та послуг» – закладка «Послуги». Обираємо рах. 91 і обов'язково виставляємо аналітику витрат: Підрозділ, Статтю затрат.

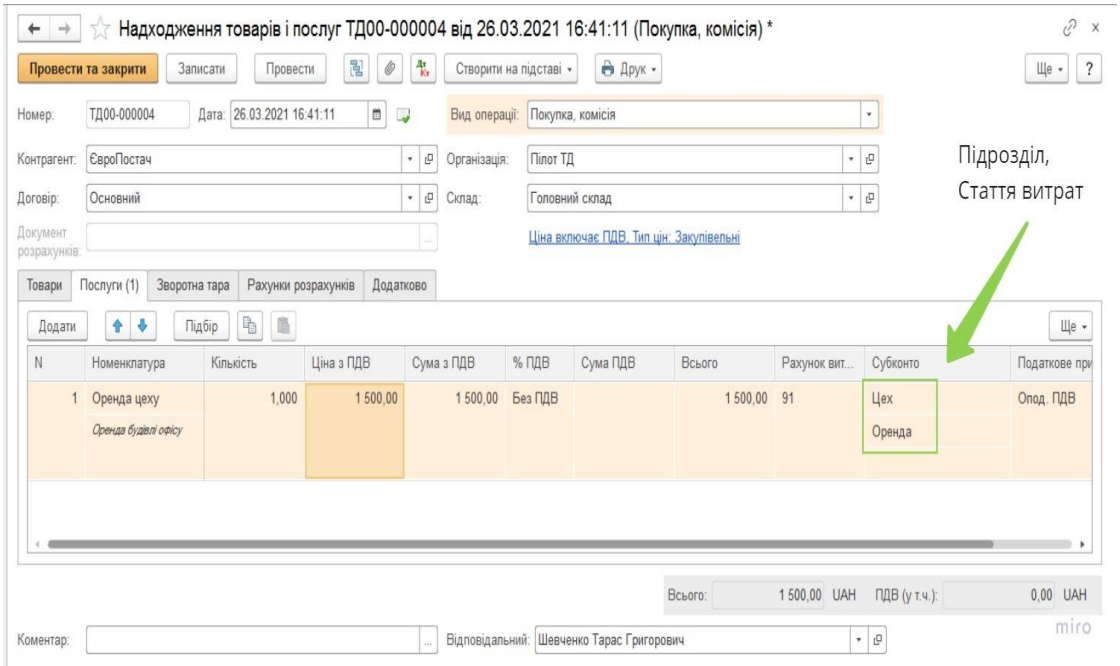


Рис. 2.9. Формування документу «Надходження товарів та послуг»

Щоб врахувати загальновиробничі витрати у собівартість, необхідно вказати Спосіб розподілу витрат у регістрі відомостей «Методи розподілу непрямих витрат», який знаходиться в меню Головна – Організації. Обираємо підприємство, закладку «Облікова політика», відкриваємо облікову політику, закладку «Загальновиробничі» – «Методи розподілення непрямих витрат».

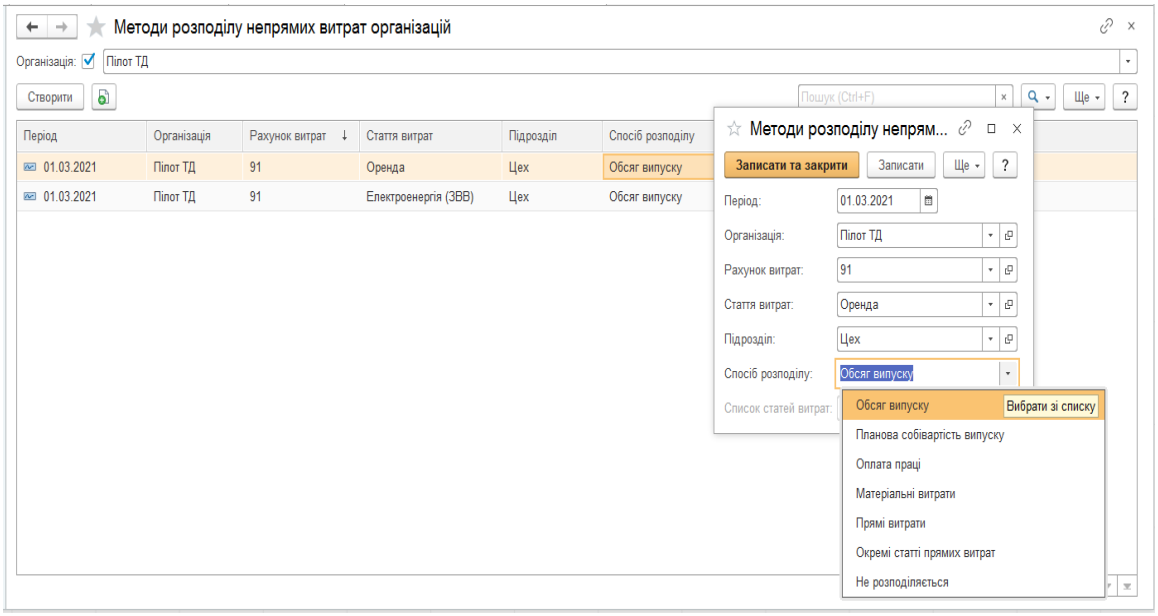


Рис. 2.10. Методи розподілу непрямих витрат

«Існує декілька способів розподілу, які обирають базу розподілу непрямих витрат :

- «Обсяг випуску» - кількість виготовленої в поточному місяці продукції та наданих виробничих послуг;
- «Планова собівартість випуску» - планова вартість виготовленої в поточному місяці продукції та наданих виробничих послуг;
- «Оплата праці» - сума витрат, накопичених за статтями витрат з видом «Оплата праці»;
- «Матеріальні витрати» - сума витрат, накопичених за статтями витрат з видом «Матеріальні витрати»;
- «Прямі витрати» - сума витрат, накопичених на статтями прямих витрат виробництва;
- «Окремі статті прямих витрат» - сума витрат, накопичених за статтями прямих витрат, що об’єднанні в довільний список, який зберігається в

довіднику «Списки статей витрат, включених у базу розподілу непрямих витрат» [54].

Способи розподілу вказуються з точністю до підрозділу і статті витрат.

Якщо для всіх ЗВВ потрібно встановити один спільний спосіб розподілу, то поле «Рахунок витрат» потрібно залишити порожнім. Також можна встановити єдиний спосіб розподілу для всіх витрат, що враховуються на одному рахунку або за одним підрозділом.

«В регістрі відомостей «Методи розподілу непрямих витрат підприємств» вказується дата, з якої починає діяти спосіб розподілу. Якщо відбуваються зміни у способі розподілу потрібно створити новий запис з датою, з якої відбулися зміни. Після внесення всіх прямих та загальновиробничих витрат та відображення випуску продукції потрібно провести документ «Закриття місяця» [54].

Документ «Закриття місяця» знаходиться в розділі «Операції» – «Закриття періоду» – «Закриття місяця» Він складається з переліку регламентованих операцій бухгалтерського та податкового обліку. Зокрема операція, яка формує собівартість, називається «Розрахунок і коригування собівартості продукції (послуг)».

Для розрахунку коректної собівартості потрібно перепровести документи, щоб партії матеріалів у виробництво підтягувалися по хронології.

«Зазначена операція: розподіляє загальновиробничі витрати за номенклатурними групами, з рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» на рахунок виробництва 231 «Основне виробництво»; розраховує собівартість продукції за номенклатурними групами з врахуванням загальновиробничих витрат та здійснює коригуючі записи до собівартості по реалізований продукції за місяць. Суми донараховуються або сторнуються за рах. 901 «Собівартість реалізації» [54].

Показником правильного закриття місяця є згорнуті рахунки 91«Загальновиробничі витрати» та 231«Основне виробництво».

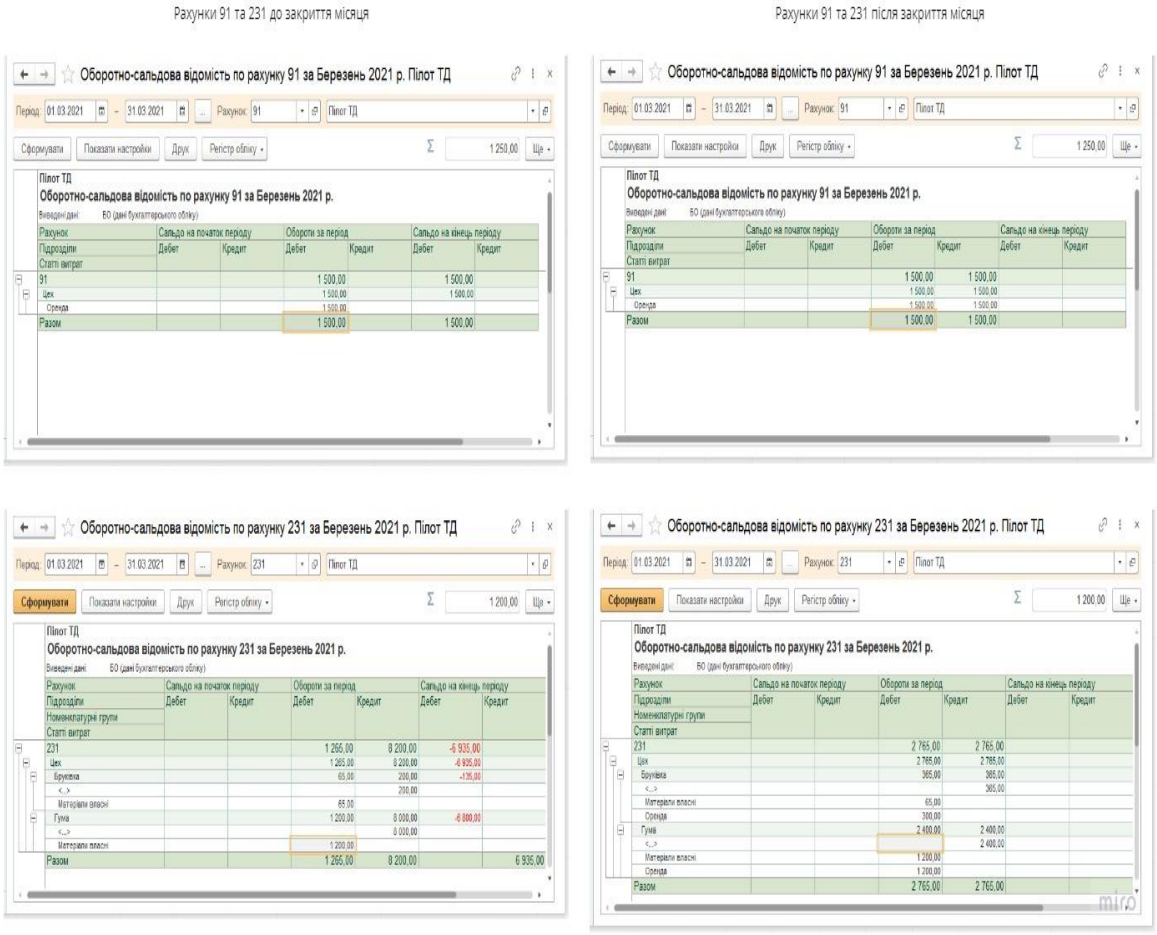


Рис. 2.11. Згортання рахунків 91 «Загальновиробничі витрати» та 231«Основне виробництво»

Довідка-розрахунок собівартості випущеної продукції і наданих послуг виробничого характеру, по якій можна побачити відхилення від планової собівартості у звітному місяці.



Рис. 2.12. Довідка-розрахунок собівартості випущеної продукції

Таким чином, розглянуті необхідні налаштування щодо обліку виробництва, виробничих витрат та формування собівартості готової продукції в BAS Бухгалтерія, забезпечать повну автоматизацію облікових робіт.

Висновки до розділу 2

Дослідження стану організації та методики обліку витрат виробництва на ПрАТ «ЛЖК» дозволяють зробити такі висновки.

Специфіка діяльності підприємства, вимагає особливого підходу щодо формування елементів облікової політики витрат виробництва. З огляду на це, запропоновані елементи облікової політики, які розкривають: критерії визнання витрат; класи рахунків для обліку витрат; об’єкти обліку витрат; статті виробничої собівартості продукції; методи калькулювання собівартості продукції тощо.

Основним рахунком, який призначений для обліку витрат виробництва є рах. 23 «Виробництво». Рахунок активний, за дебетом відображають прямі витрати та розподілені загальновиробничі; за кредитом – вартість фіктичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції.

Документальне оформлення операцій процесу виробництва на ПрАТ «ЛЖК» має своє специфіку через особливості виробничо-технологічного процесу, де виготовляються різні види продукції: маргарин, майонез, кетчупи, соуси тощо.

Узагальнений облік витрат виробництва ведуть в регістрах, враховуючи організацію обліку на підприємстві, що обумовлюється його розміром та системою оподаткування (мале підприємство; загальна чи спрощена система оподаткування тощо).

Запропоновано та обгрунтовано використання програмного забезпечення BAS Бухгалтерія, за допомогою якого здійснюється накопичення прямих та непрямих затрат по готовій продукції, а в кінці місяця розподіляються всі непрямі витрати на конкретну номенклатурну групу та здійснюється розрахунок собівартості продукції.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ АНАЛІЗ НА ПРАТ «ЛЬВІВСЬКИЙ ЖИРКОМБІНАТ»

3.1. Організаційно-методичні аспекти контролю витрат виробництва

Реорганізація управління підприємствами в умовах ринкових відносин, впливає на систему внутрішньогосподарського контролю, за допомогою якого визначається дійсний стан справ на підприємстві, виявляються причини різного роду відхилень від норм виробництва, виявляються невикористані резерви чи втрачені ресурси. Для задоволення оперативних потреб управління виробництвом, діюча система контролю повинна бути організована, як за видами діяльності підприємства, так і за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат.

«Внутрішньогосподарський контроль, як управлінська функція передбачає, передусім, забезпечення досягнення намічених цілей. У сучасному розумінні цієї управлінської функції, він вимагає, по-перше, встановлення стандартів, тобто чітко сформульованих і визначених цілей, досягнення яких заплановано підприємством. По-друге, вимірювання ступеня досягнення цілей і порівняння її з тими результатами, досягнення яких передбачалось» [47].

Внутрішньогосподарський контроль, є невід’ємною складовою частини ринкового механізму та одним із основних прийомів перевірки виконання прийнятих рішень.

«Внутрішньогосподарський контроль систематично здійснюється в межах своєї компетенції, дозволяє своєчасно виявити відхилення або порушення технології виробництва, інші факти зловживань, якщо вони мали місце» [47].

Одночасно, він виступає як самостійна функція управління всередині підприємства, відрізняється глибиною і точністю, оскільки здійснюється там, де знаходиться центр ваги управління.

Проведені дослідження наукової літератури дають можливість стверджувати про самостійність контролю як функції управління. Проте, яке б місце у системі господарського управління не займав би контроль, сам по собі він не може вирішити поставлені задачі. Для цього вимагається взаємопроникнення контролю в інші функції управління і тісний взаємозв'язок з ними. Такий зв'язок повинен бути, передусім, з плануванням, організацією, регулюванням, стимулюванням і обліком.

В цілому, можна погодитися з тими авторами, які розглядають контроль в якості самостійної функції управління і достатньо обгрунтовано направляють його на вирішення проблеми підвищення ефективності виробництва.

«Завдання, які ставляться перед внутрішньогосподарським контролем наступні, по-перше, попередження виникнення відхилень, що порушують встановлений режим функціонування об'єкта і таким чином знижують можливості досягнення економічних та багатьох інших його цілей. По-друге, зниження ймовірності виникнення відхилень у ході здійснення господарських операцій. І остання, виявлення допущених відхилень» [47].

Для визначення напрямків покращення стану внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва важливе значення має науково обґрунтована класифікація його видів (рис. 3.1).

Практика досліджень показала, що на ПрАТ «ЛЖК», застосовують наступний контроль витрат, тобто такий, що ведеться після закінчення звітного періоду на основі аналізу відхилень. Ретроспективний характер цього контролю не дозволяє попереджувати незаконної та економічно недоцільні дії, оскільки інформація про відхилення надходить із запізненням, а враховуючи короткий цикл виробництва продукції, не дає можливості приймати коригуючі рішення з метою зниження непродуктивних витрат і втрат.

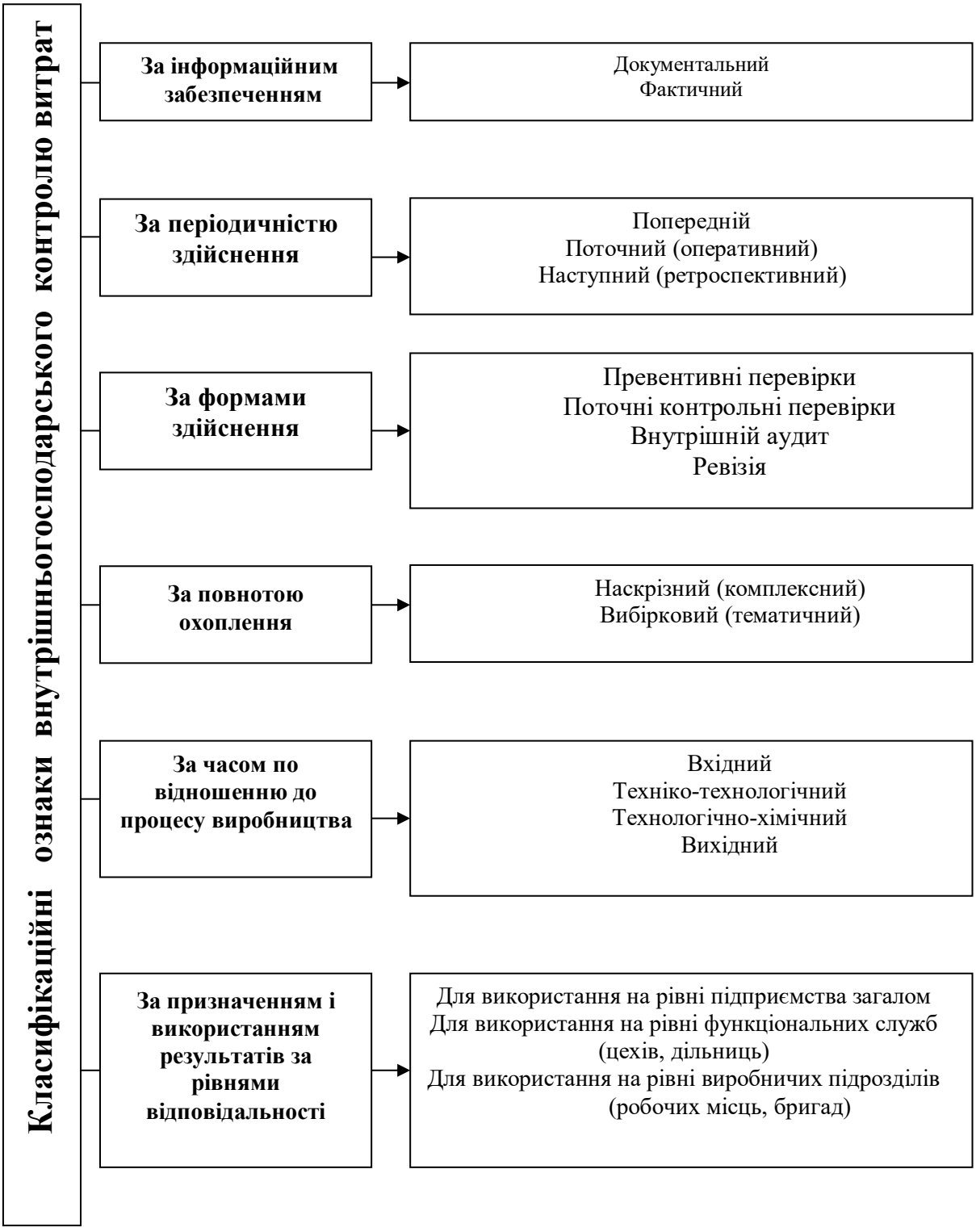


Рис. 3.1. Класифікація внутрішньогосподарського контролю витрат ПрАТ «ЛЖК»

При зазначених умовах, для управління витратами на досліджуваному підприємстві, важливого значення набувають попередній та поточний види контролю.

«Попередній контроль найефективніше проявляється у формі маркетингу. За його допомогою вивчаються основні тенденції та перспективи попиту та пропозиції на ринку продукції, з метою визначення структури та обсягів купівлі-продажу. На цій стадії проводиться планування собівартості продукції для забезпечення її конкурентоспроможності і достатнього рівня рентабельності та попередній аналіз беззбитковості виробництва продукції. За допомогою попереднього контролю визначаються оптимальні розміри партій придбаних матеріальних запасів, нормується їх витрачання, а також складаються кошториси накладних витрат відповідних підрозділів із закріпленням відповідальності за їх виконання за керівництвом» [47].

Оптимізація витрат на виготовлення продукції на стадії її технологічної підготовки в процесі виробництва і реалізації є першочерговим завданням контролю формування собівартості продукції.

«Ринкові умови господарювання змушують при визначенні напрямків зниження собівартості аналізувати не лише прямі витрати, а й комплексні. При цьому доцільно використовувати методи гнучкого планування накладних витрат, та аналіз відхилень по комплексним витратам, що допомагає менеджерам оцінити результати виробничої діяльності центрів відповідальності підприємства з врахуванням коливання обсягів виробництва та виявити резерви зниження витрат. Крім того необхідно встановлювати контрольні плани скорочення комплексних витрат для всіх підрозділів підприємства (виробничих та невиробничих) та розробляти стимулюючі заходи, які сприяють цьому скороченню» [47].

Основним етапом заходів щодо зниження комплексних витрат є аналіз маржинальної рентабельності, який в умовах виробництва багатьох видів продукції дозволяє планувати випуск такого асортименту, який є рентабельним без врахування величини постійних комплексних витрат.

На прикладі даних про виробництво окремих видів виробів ПрАТ «ЛЖК» за жовтень 2020 року (табл.3.1), можна визначити, який вид продукції є більш рентабельним для даного підприємства.

Таблиця 3.1

Показники маржинальної та загальної рентабельності виробів ПрАТ «ЛЖК» за жовтень 2020 року*

Продукція	Витрати на виробництво (грн. на 1кг)		Виробнича с/в, грн /кг	Валовий дохід (без ПДВ), грн. /кг	Маржинальний дохід, грн/кг (5-3)	Рентабельність маржинальна, % (6: 3 х х100%)	Рентабельність загальна, % (р.5-р.4)/ р.4х100%
	Постійні	Змінні					
1	2	3	4	5	6	7	8
Майонез Провансаль	12,0	10,0	22,0	28,0	18,0	180	27,3
Майонез Преміум	13,0	12,0	25,0	29,7	17,7	150	18,8
Майонез Салатний	11,0	12,0	23,0	27,5	16,5	140	19,6
Гірчиця Медова	8,5	10,0	18,5	21,8	11,8	120	17,8
Гірчиця Французька	7,9	11,2	19,1	23,5	12,3	110	23,0

**розроблено та розраховано автором за даними ПрАТ «ЛЖК»*

Отже, при прийнятті управлінських рішень щодо асортименту необхідно брати до уваги, що маржинальна та загальна рентабельність майонезу «Провансаль» є найбільш високою високою (180 % та 27,3 % відповідно), ніж інших видів продукції. Що стосується виробництва «Гірчиці медової», то при відносно низькій загальній рентабельності (17,8 %), маржинальна рентабельність (120 %) є достатньою, щоб продовжувати виробляти цей продукт.

Проведені дослідження довели, що застосування на практиці запропонованих підходів та процедур внутрішньогосподарського контролю в управлінні витратами дозволить послідовно аналізувати собівартість різних видів продукції, забезпечити вибір оптимального асортименту і обсягу виробництва на всіх етапах виробничого процесу.

На відміну від попереднього контролю, поточний контроль здійснюється впродовж всього виробничого циклу, що дає змогу контролювати витрати постійно.

В літературних джерелах, оперативний контроль дуже часто ототожнюється з поточним контролем. Але існує дещо інша думка, автори якої наполягають на розмежуванні цих понять. Вони констатують, що оперативний контроль відрізняється від попереднього, поточного і наступного передусім своєю здатністю вплинути на швидке, своєчасне усунення недоліків, правильне здійснення господарських операцій і дій посадових осіб [47].

«Перевагою оперативного контролю є його здійснення в момент виникнення витрат. Так, деякі з авторів зазначають, що оперативний контроль дає можливість безпосередньо впливати на рівень витрат, виявляти непродуктивні втрати та ліквідувати їх» [47].

До того ж, його забезпечення за допомогою елементів нормативного методу обліку та калькулювання дозволяє виявляти не тільки причини та винуватців відхилень від норм витрат, але в певній мірі передбачити вплив цих відхилень на фінансові результати. Такі дії призводять до того, що контроль набуває прогнозного характеру.

При зазначених умовах функціями оперативного контролю виступають:

- контроль виникнення виробничих відходів шляхом порівняння їх фактичної величини з технологічно необхідною величиною;
- контроль за рівнем складських запасів відходів, контроль відпуску відходів з місць зберігання у переробку чи для реалізації на сторону.

«Однією із форм внутрішнього контролю і найбільш ефективних з них є внутрішній аудит, який представляє собою незалежну оцінку, що проводиться всередині економічного суб’єкта з метою перевірки і визначення ефективності його діяльності. У порівнянні з іншими організаційними формами проведення контролю, служба внутрішнього аудиту вирішує набагато ширший спектр завдань. Проте, на практиці, має місце певна недооцінка ролі такого контролю. Внаслідок цього, підприємства позбавлені інформації, яку може надавати внутрішній аудит» [47].

Необхідно зазначити, що крім завдань контрольного характеру, внутрішній аудит більш детально вирішує задачі економічної діагностики,

опрацювання фінансової стратегії, маркетингових досліджень, управлінське консультування тощо. Потреба у створенні служби внутрішнього аудиту продиктована тим, що керівник хоче знати про реальний стан справ на підприємстві.

«Виділення внутрішнього аудиту витрат виробництва у самостійну частину аудиторського контролю є необхідним і зумовлено, насамперед, прагненням адміністрації економічного суб'єкта отримати достатньо об'єктивну і незалежну оцінку дій управлінського персоналу різних рівнів з метою забезпечення підконтрольного управління витратами виробництва та собівартості продукції і досягнення конкретних запланованих результатів виробничої діяльності» [47].

«Визначення мети організації внутрішнього аудиту витрат виробництва обумовлює необхідність формулювання контрольних напрямів, а також зміст об'єктів аудиторської перевірки і параметрів, що їх характеризують. Вважаємо, що до аудиторських контрольних напрямів можна віднести: виявлення відхилень від цілей мінімізації витрат виробництва та собівартості продукції, надійність інформаційного забезпечення обліку виробничих витрат, збереженість ресурсів призначених для виробничого процесу» [47].

Внутрішній аудит виробничих витрат здійснюється відповідно до конкретних завдань менеджерів найвищого рівня управління за ієрархічною структурою. Незалежно від форм власності, власники підприємства, вимагають від внутрішніх аудиторів вираження незалежної думки щодо обгрунтованості застосування адміністрацією контрольних процедур виробничих витрат, достовірності інформації про собівартість продукції, які є основою для складання звітності.

Методика внутрішнього аудиту витрат виробництва представлена у дод. Г1.

Отже, внутрішній аудит представляє собою систему оперативного, періодичного забезпечення інформацією керівництва чи власників економічного суб'єкта шляхом організації незалежного контролю і підготовки

управлінських рішень силами штатних працівників для досягнення головної цілі функціонування економічного суб'єкта – отримання максимального прибутку при мінімальних витратах і найбільш повного задоволення матеріальних потреб всіх зацікавлених в його ефективній роботі сторін.

Застосування на ПрАТ «ЛЖК» запропонованих методичних і організаційних аспектів внутрішнього аудиту виробничих витрат, надасть можливість їх керівництву отримати незалежну та об'єктивну оцінку контрольних процедур менеджерів різних рівнів управління витратами виробництва та собівартістю продукції. Такі дії забезпечать надійність інформації, яка використовується на підприємстві, для прийняття рішень управління витратами, що в свою чергу призведе до підвищення ефективності виробничої діяльності.

3.2. Аналіз витрат виробництва та формування собівартості готової продукції і надання пропозицій щодо її зниження

Витрати є важливим показником у діяльності підриємства, оскільки його рівень визначає обсяг отриманого прибубку. Отримання достовірних показників прибутку та рентабельності не можливе без проведення аналізу витрат.

Основні напрямки аналізу витрат:

- здійснюється аналіз витрат за економічними елементами;
- проводиться аналіз витрат за статтями калькуляції;
- забезпечуються заходи, щодо факторного аналізу матеріальних витрат.

Групування витрат за економічними елементами забезпечує контроль рівня витрат у цілому по підприємству, надає інформацію щодо загального обсягу використаних підприємством ресурсів при виробництві продукції у звітному періоді. Проведення аналізу витрат за елементами забезпечує вивчення впливу на рівень собівартості використаних активів та трудових

ресурсів, галузеву специфіку формування собівартості та тенденцію щодо зміни.

Аналіз витрат за економічними елементами на ПрАТ «Львівський жиркомбінат» за період 2019-2020 рр., представлено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Структура витрат за економічними елементами ПрАТ «ЛЖК» за період 2019-2020 рр.*

№ з/п	Елементи витрат, тис. грн	2019 р.	Пит. вага, %	2020 р.	Пит. вага, %	Відхилення (+; -)
1.	Матеріальні затрати	-	-	15	0,1	+15
2.	Витрати на оплату праці	96	0,9	110	0,8	+14
3.	Відрахування на соціальні заходи	28	0,3	23	0,2	-5
4.	Амортизація	7787	72,2	8076	57,8	+289
5.	Інші операційні витрати	2873	26,6	5747	41,1	+2874
6.	Разом	10784	100	13971	100	+3187

**розраховано автором за даними ПрАТ «ЛЖК»*

Дані табл. 3.2. свідчать, що питома вага матеріальних затрат у 2020 році склала всього 0,1% (дод. А1).

При цьому, питома вага витрат на оплату праці у 2020 році порівняно з 2019 роком збільшилась на 14 тис. грн, проте, питома вага знизилась на 0,1%. Збільшення питомої ваги витрат на оплату праці є наслідком інфляції та збільшенням розміру мінімальної заробітної плати. У зв'язку із зменшенням питомої ваги витрат на оплату праці, у 2020 році порівняно з 2019 роком, питома вага відрахувань на соціальні заходи також знизилась на 0,1% (дод. А1).

Витрати на амортизацію збільшились у 2020 році на 289,0 тис. грн порівняно з 2019 р. Але питома вага таких витрат зменшилась на 14,4%, у 2020 р. порівняно з 2019 р. (дод. А1).

До складу інших витрат, які не входять до вище перерахованих елементів, включаються інші операційні витрати. До складу таких витрат входять витрати на: утримання та ремонт основних засобів загальновиробничого призначення, оплату послуг зв'язку, освітлення,

транспортне обслуговування виробництва, відрядження тощо. Питома вага інших операційних витрат у 2020 році у порівняно 2019 роком збільшилась на 14,5%, а також збільшилась сума в абсолютному виразі на 2874 тис. грн.

Для більш наочного сприйняття зміни у структурі витрат за економічними елементами ПрАТ «ЛЖК» представлено на рис. 3.2.

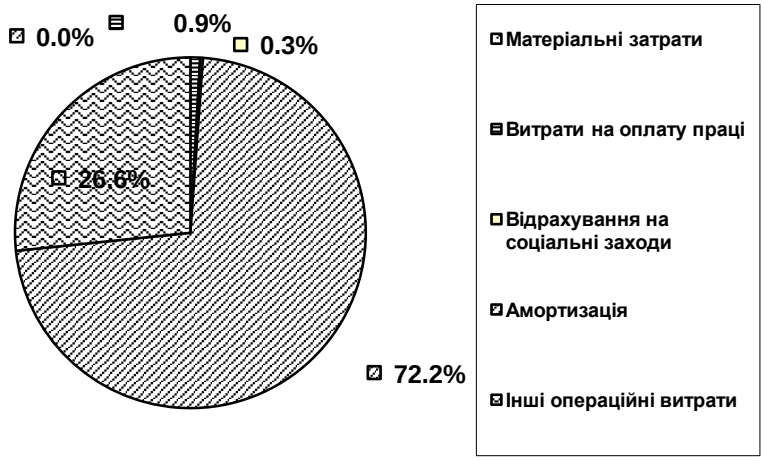


Рис. 3.2. Структура витрат за економічними елементами ПрАТ «ЛЖК» у 2019 році

Структура витрат за економічними елементами ПрАТ «ЛЖК» у 2020 році представлена на рис. 3.3.

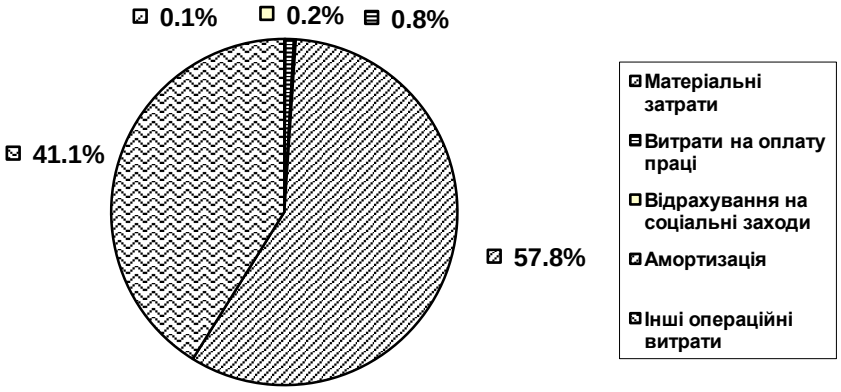


Рис. 3.3. Структура витрат за економічними елементами ПрАТ «ЛЖК» у 2019 році

Отже, можна дійти висновку, що структура витрат за економічними елементами на ПрАТ «ЛЖК» за період 2019-2020 рр. змінилась, а саме, у 2020 р. порівняно з 2019 роком питома вага майже за всіма видами витрат, окрім інших операційних витрат, знизилась.

Оскільки обсяг собівартості продукції на ПрАТ «ЛЖК» визначається за допомогою статей калькулювання, виникає необхідість у проведені детального аналізу за видами продукції. Аналіз витрат за статтями калькуляції надає можливість визначати напрями подальшого пошуку резервів зниження собівартості виготовленої продукції.

Аналіз витрат виробництва і собівартості продукції, за окремими її видами представлено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз собівартості за видами продукції

ПрАТ «ЛЖК» за 2019-2020 рр.*

№ з/п	Назва витрат	Сума, грн.		Відхилення	
		2019	2020	абсолютне	%
1.	Кількість виготовленого майонезу, т	20529,20	23759,2	+3230	15
2.	Витрати сировини, грн	88104,9	85634,5	-24704	-2,8
3.	ТЗВ, грн	19756,0	17286,0	-2470	-12,5
4.	Знос основних засобів, грн	55988,1	53518,0	-2470,1	-4,4
5.	Витрати на тару і тарні матеріали, грн	9450,0	8900,0	-550	-5,8
6.	Витрати на допоміжні матеріали, грн	8900,8	11600,5	+2699,7	+1,3
7.	Витрати на паливо, грн	34865,4	32897,0	-1968,4	-5,6
8.	Витрати на електроенергію, грн	32987,1	30869,0	-2118,1	-6,4
9.	Витрати на миючі засоби, грн	3600,0	2800,0	-800	-22,2
10.	Основна заробітна плата, грн	167870,0	156435,0	-11435	-6,8
11.	Додаткова заробітна плата, грн	98756,0	96214,0	-2542	-2,6
12.	Нарахування на заробітну плату, грн	58657,7	56300,0	-2357,7	-4,0
13.	Адміністративні витрати, грн	14586,0	12530,0	-2056	-14,1
14.	Загальновиробничі витрати, грн	36453,0	32900,0	-3553	-9,7
15.	Собівартість майонезу, грн	629975,0	597884,0	-32091	-5,9

**розраховано автором за даними ПрАТ «ЛЖК»*

За даними таблиці 3.3 видно, що для виготовлення 20529,20 т майонезу, витрати на сировину у 2019 році були більші, ніж у 2020 році, на 24704 грн. ТЗВ у 2020 році зменшились на 2470 грн. порівняно з 2019 роком. Витрати на тару і тарні матеріали також зменшилися за досліджуваний період на 550 грн.

Витрати на паливо у 2020 році знизилися на 1968,4 грн., порівняно з 2019 роком. У 2020 році витрати на електроенергію також знизилися на 2118,1 грн. Тенденція зменшення всіх видів витрат зумовлена зниженням обсягу виготовленої продукції за період 2019-2020 рр.

Витрати на допоміжні матеріали збільшилися у 2020 році 2699,7 грн порівняно з 2019 роком.

Витрати на оплату праці виробничого персоналу, зокрема основна заробітна плата у 2020 році зменшилась на 11435 грн., і додаткова заробітна плата знизилась на 2542 грн., відповідно нарахування на заробітну плату у 2020 році зменшились на 2357,7 грн.

Отже, аналіз собівартості виготовленої продукції, зокрема, майонезу, за статтями калькуляції за 2019-2020 рр., дозволяє зробити висновки, що відбулося її зниження на 32091 грн.

У собівартості виготовленої продукції на ПрАт «ЛЖК» велику питому вагу складають витрати, пов’язані з нарахуванням амортизації. Це зумовлено тим, що виробничі потужності складаються з обладнання, яке тривалий час не оновлювалося та потребує реконструкції та модернізації. Отже, проведення факторного аналізу визначає чинники, які впливають на зростання витрат.

При дослідженні собівартості виготовленої продукції на ПрАТ «ЛЖК» доведено, що витримати конкуренцію на споживчому ринку продуктів можливо лише за умови зменшення собівартості продукції, оскільки собівартість продукції є важливим узагальнюючим показником, який характеризує ефективність роботи підприємства і відображає ефективність використання ресурсів, раціональність організації виробничого процесу.

Таким чином, дослідження внутрішніх резервів зниження собівартості виготовленої продукції засвідчує, що на ПрАТ «ЛЖК» не виключаються можливості щодо зниження собівартості продукції.

Висновки до розділу 3

Проведене дослідження щодо організації контролю та аналізу витрат виробництва на ПрАТ «ЛЖК» дозволяє зробити висновки.

Контроль є самостійною функцією управління підприємством в цілому та виробництвом зокрема. Внутрішньогосподарський контроль є найбільш дієвою формою, яка забезпечує контрольні дії щодо облку витрат виробництва.

Контрольні заходи забезпечують прийняття управлінських рішень щодо асортименту продукції, де визначається її маржинальна та загальна рентабельність, що забезпечить вибір оптимального асортименту і обсягу виробництва на всіх етапах виробничого процесу.

Аналіз витрат здійснюється за такими напрямками: аналіз витрат за економічними елементами; аналіз витрат за статтями калькуляції; заходи, щодо факторного аналізу матеріальних витрат.

Під час дослідження проаналізовано структуру витрат за економічними елементами ПрАТ «Львівський жиркомбінат». Також проведено аналіз витрат виробництва і собівартості продукції, за окремими її видами.

У собівартості виготовленої продукції на ПрАт «ЛЖК» достатньо велику питому вагу складають витрати, пов’язані з нарахуванням амортизації. Це зумовлено тим, що виробничі потужності складаються з обладнання, яке тривалий час не оновлювалося та потребує реконструкції та модернізації.

При дослідженні собівартості виготовленої продукції на ПрАТ «ЛЖК» визначено, що лише за умови зниження собівартості продукції можна підвищити ефективність роботи підприємства та забезпечити конкурентоспроможність продукції.

ВИСНОВКИ

Дослідження обліку, аналізу та контролю витрат виробництва здійснювалося за матеріалами ПрАТ «Львівський жиркомбінат», який належить до підприємств олійно-жирової галузі України.

Основний вид діяльності ПрАТ «Львівський жиркомбінат» це виробництво якісних маргаринів та схожих харчових жирів (кетчупів, майонезів, гірчиці, соусів тощо).

Діяльність ПрАТ «ЛЖК» визначена основними економічними показниками, які розраховані за даними фінансової звітності. Розраховані показники свідчать про нестабільний стан та підтверджують його збитковість за період 2019-2020 рр. Такий стан досліджуваного підприємства спричинений зменшенням обсягів виробництва, відповідно і чистий дохід від реалізації продукції знизився.

В результаті дослідження визначено, що витрати виробництва є засобами виробництва, які використані у процесі діяльності підприємства.

Собівартість є категорією, яка формує вартість використаних у виробничому процесі ресурсів, що припадають на конкретну продукцію, одиницю продукції, роботу чи послугу.

У роботі обгрунтовано класифікацію витрат виробництва, яка необхідна для визначення собівартості продукції та її ціноутворення. Запропоновано класифікацію витрат для потреб внутрішньогосподарського обліку ПрАТ «ЛЖК», які включає витрати: контрольовані та неконтрольовані; регульовані та нерегульовані; релевантні та нерелевантні; безповоротні, можливі, інкременентні, маржинальні.

Особливості діяльності підприємства у олійно-жировій галузі визначають і специфіку формування витрат виробництва, відповідно їх облік, аналіз та контроль.

При розробці елементів облікової політики щодо витрат виробництва запропоновано включати: критерії визнання витрат; класи рахунків для обліку

витрат; об’єкти обліку витрат; статті виробничої собівартості продукції; методи калькулювання собівартості продукції тощо.

Основний рахунок, який призначено для обліку витрат виробництва є рахунок 23 «Виробництво». За будовою він активний, за дебетом відображаються прямі витрати та розподілені загальновиробничі; за кредитом – відображається вартість фіктичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції.

Запропоновано та обгрунтовано використання програмного забезпечення BAS Бухгалтерія, за допомогою якого здійснюється накопичення прямих та непрямих затрат по готовій продукції, а в кінці місяця розподіляються всі непрямі витрати на конкретну номенклатурну групу та здійснюється розрахунок собівартості продукції.

Контрольні заходи забезпечують прийняття управлінських рішень щодо асортименту продукції, де визначається її маржинальна та загальна рентабельність, що забезпечить вибір оптимального асортименту і обсягу виробництва на всіх етапах виробничого процесу.

Аналіз витрат проводять за такими напрямками: аналіз витрат за економічними елементами; аналіз витрат за статтями калькуляції; заходи, щодо факторного аналізу матеріальних витрат.

Під час дослідження ПрАТ «Львівський жиркомбінат» здійснено аналіз структури витрат за економічними елементами, аналіз витрат виробництва і собівартості продукції за окремими її видами.

Дослідженням доведено, що лише за умови зниження собівартості продукції на ПрАТ «ЛЖК» можна підвищити ефективність роботи підприємства та забезпечити конкурентоздатність підприємства на ринку аналогічної продукції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросенко О.О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент, 2016. Вип. 15. С. 122-126. URL: http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/15-2016/28.pdf

2. Алєксєєва А.В., Васильєва В.Г. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 23. Частина 1. 2019. С. 5-9. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/23_1_2019ua/3.pdf

3. Бойківська Г.М. Напрями підвищення ефективності використання виробничого потенціалу переробних підприємств системи АПК: монографія. Тернопіль: Крок. 2012. 238 с.

4. Бондаренко Н.М., Гузь В.С. Теоретичні засади організації внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва у сільськогосподарських підприємствах. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 12. Частина 1. 2017. С. 51-54. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/12_1_2017ua/13.pdf

5. Брик Г. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами підприємства.URL:http://sophus.at.ua/publ/2014_12_16lutsk/sekcija_2_2014_12_16/oblikovo_analitichne_zabezpechennja_upravlinnja_vitratami_pidpriemstva/75-1-0-1139

6. Верига Ю.А., Падусенко В.В., Кононенко К.О. Аналіз в системі управління витратами сільськогосподарських підприємств. Економічні студії. № 3. (33). 2021. С. 23-27. URL: http://reposit.nupp.edu.ua/bitstream/PoltNTU/9927/1/%D0%92%D0%B5%D1%80%D0%B8%D0%B3%D0%B0_%E2%84%963_2021_23.pdf

7. Волкова І. А. Фінансовий облік – 2: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Центр навчальної літератури. 2009. 224 с.

8. Жидєєва Л.І., Колісник О.П. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством (організацією, установою): навчальний посібник. Ірпінь. Університет ДФС України. 2020. 178 с.

9. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік: підручник. Тернопіль : ТНЕУ. 2018. 460 с.

10. Давидюк Т.В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями. Економіка: реалії часу, 2016. № 1 (23). С. 6-13. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/19_2_2018ua/8.pdf

11. Дороженко Л.І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2014. № 2. С. 72-76. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2014_2_15

12. Козченко О.В., Чернуха А.В. Витрати в обліковій політиці суб'єкта господарювання. Матеріали науково-практичних конференцій здобувачів вищої освіти за результатами проходження виробничих а технологічних практик: «Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки здобувачів вищої освіти обліково-фінансового профілю». Випуск 8. Полтава. 2020. С. 29-32. URL: http://surl.li/dvrxa

13. Колісник О.П. Вплив облікової політики на формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами. Міжнародна науково-практична інтернет-конференція. Соціально-економічні та правові чинники розвитку національної економіки України: Облікові, аналітичні та контрольні аспекти в сучасних умовах інтеграційних процесів. 22 листопада 2018 р. м. Полтава. «Полтавський університет економіки і торгівлі». с.106-109.

14. Колісник О.П., Скнаріна І.В. Бухгалтерський облік і контроль витрат виробництва. Матеріали XVII міжнародної науково-практичної конференції: «Антикризовий розвиток соціальних та економічних процесів в умовах глобалізації». Буча. 2022 р. Тези доп.: К.: Міленіум. 2022. С. 56-58.

15. Корольова О.І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку. Економіка та управління на транспорті. 2015. Вип. 1. С. 79-90. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eut_2015_1_12.

16. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Гудзь Н. В. Фінансовий облік : підруч. 4- те вид. доп. і перероб. Тернопіль : ТНЕУ. 2017. 451 с.

17. Кравченко О.В., Леоненко К.О. Проблеми організації обліку витрат виробництва. Інфраструктура ринку. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Випуск 25. 2018. С. 841-846. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/25_2018_ukr/139.pdf

18. Краєвський В. М., Колісник О. П., Гуріна Н. В. та ін. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Ірпінь : Університет ДФС України. 2021. 388 с.

19. Краєвський В. М., Колісник О. П., Гуріна Н. В. та ін. Фінансовий облік: навчальний посібник. Ірпінь : Державний податковий університет. 2022. 616 с.

20. Куцик П.О., Мазуренко М.О. Обліково-аналітична концепція управління загально-виробничими витратами підприємства: монографія. Львів. Видавництво «Растр-7». 2014. 288 с.

21. Маркіна І.А., Вороніна І.Л., Рудич А.І. Теоретичні основи управління витратами підприємства. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. № 4 (115). 2020. С. 140-147. URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2020/4_2020/26.pdf

22. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13 (дата звернення: 25.05.2022 р.).

23. Назаренко Т.П., Франчук І.Б. Методичні аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції. Економічна наука. Економіка та держава. Економічна наука. Вип. 7. 2021. С. 83-89. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/7_2021/16.pdf

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 Загальні вимоги до фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України

від 07.02.2013 р. № 73 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text (дата звернення: 15.05.2022 р.).

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №6 Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах: наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text (дата звернення: 10.06.2022 р.).

26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 Запаси: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text(дата звернення: 05.06.2022 р.).

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 Витрати: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення: 05.06.2022 р.).

28. Олійник С.О. Актуальні питання обліку витрат на виробництво продукції. Журнал науковий огляд. №8 (51). 2018. URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/1644-6436-1-PB.pdf

29. Пилипенко К. А., Костенко А. Д., Баклицька М. Р. Особливості обліку витрат: вітчизняний та міжнародний досвід ХНТУСГ. 2018. С. 215-218.

30. Пилипенко А.А., Дзьобко І.П., Писарчук О.В. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія. Х.: Вид. ХНЕУ. 2011. 344 с.

31. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення 04.08.2022 р.).

32. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI із змінами та доповненнями: за даними Верховної Ради України № 2755-17. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення 27.09.2022 р.)

33. Подмешальська Ю.В., Понякіна К.Ю. Облік та аудит виробничих витрат на підприємстві. Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід. № 23. 2020. С. 64-70. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/22_2021/16.pdf

34. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення 14.05.2022 р.)

35. Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 р. № 720. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0720201-11#Text (дата звернення 12.10.2022 р.)

36. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422. Верховна Рада України. URL: https://ips.ligazakon.net/document/MF03202 (дата звернення 12.10.2022 р.)

37. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. Верховна Рада України. URL: https://ips.ligazakon.net/document/MF00062 (дата звернення 12.10.2022 р.)

38. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2004 р. № 879. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text (дата звернення 27.10.2022 р.)

39. Про затвердження Порядку обліку сировини, матеріалів та готової продукції на підприємствах олійно-жирової галузі: Наказ Міністерства аграрної політики від 11.09.2009 р. № 656. Верховна Рада України. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1163-09#Text (дата звернення 18.09.2022 р.)

40. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. Тернопіль: Карт-бланш. 2009. 178 с.

41. Радіонова Н.Й. Генезис категоріального апарату процесу управлінні витратами підприємства. Економічний простір. № 136. 2018. С. 181-190. URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/nvhastat_2016_4_10.pdf

42. Роєва О.С. Аналіз впливу матеріальних витрат на формування собівартості продукції, робіт або послуг підприємства. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. Випуск 33. 2018. С. 165-170. URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/Npkntu_e_2018_33_21.pdf

43. Свистун Л.А., Левкова Р.М. Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки. Економіка і регіон, 2017. № 4. С. 57-62. URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/econrig_2017_4_11.pdf

44. Семчук О.Я. Необхідність аналізу та контролю витрат підприємств в сучасних умовах господарювання. 2016. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/61.htm

45. Скрипник А. Ю., Коркушко О. Н., Лаврук О. В., Годнюк І. В., Кушнір Л. А., Свирида О. В., ШевчукН. С., Герасимова Т. І. Бухгалтерський (фінансовий) облік та контроль у схемах і таблицях: історія та сьогодення: навч.-метод. посібник. Подільський спеціальний навчально-реабілітаційний соціально-економічний коледж. Кам’янець-Подільський. Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”. 2020. 310 с.

46. Сопко В.В., Сопко О.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: навч.- метод. посіб. Київ. 2003. 448 с.

47. Сухоребра О.П. Облік і контроль витрат виробництва (на прикладі зернопереробних підприємств Кіровоградської області). дис. канд. екон. наук.: 08.06.04 - Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київ : КНЕУ. 2003. 269 с.

48. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. 5-те вид. допов. і перероб. К.: Алерта. 2011. 976 с.

49. Фаріон В.Я. Сутність витрат як економічної категорії. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2013. Вип. 1. С. 44-48. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2013_1_8.

50. Фокін О.К. Загальні положення аналізу витрат виробництва промислового підприємства. Економічний простір. № 148. 2019. С. 144-156. URL: http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/158/152

51. Хринюк О.С., Явтушенко О.С. Методика аналізу собівартості продукції та витрат на виробництво в системі управління витратами на підприємстві. Сучасні проблеми економіки та підприємництво. Випуск 11. 2013. С. 305-311.

52. Чорна М.В., Смірнова П.В., Бугріменко Р.М. Управління витратами: навч. посіб. 2017. 166 с.

53. Яценко В.Ф. Облік витрат виробництва: вплив тенденцій постіндустріального етапу розвитку суспільства. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». Випуск 30. Частина 4. 2018. С. 109-113. URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/Nvkhdu_en_2018_30(4)__29.pdf

54. BAS Бухгалтерія. URL: https://www.softcom.ua/ua/bas/programs/bas-bukhgalteriya-avtomatizatsiya-nalogovogo-i-bukhgalterskogo-ucheta/?gclid=Cj0KCQiAm5ycBhCXARIsAPldzoWNuYgRN-s90KIMA4e92acjo0AbsEwKAYEIv4u9AnwFS8BWQ8A711waAtc1EALw_wcB