# ВСТУП

Радикальні ринкові перетворення в економіці України вимагають змін в усіх сферах господарювання та функціях управління виробничими процесами. При подальшому формуванні ринкового середовища, планомірному курсі на удосконалення бухгалтерського обліку і його системи в цілому головною умовою зростання виробничого та експортного потенціалу харчової промисловості України, зокрема плодоовоче-консервних підприємств, є перехід до нової системи управління виробництвом, інтеграція методів управління в єдину систему управлінського обліку, основою якого є формування інформації про витрати підприємства і собівартість.

Трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку згідно вимог міжнародних бухгалтерських та аудиторських стандартів, прийнятих національних стандартів та Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій призвели до суттєвої перебудови методології бухгалтерського обліку і необхідності перегляду питань його організації, зокрема обліку витрат на виробництво на плодоовочевих консервних підприємствах.

Нові економічні умови значно розширюють можливості підприємств у визначенні правил ведення облікової політики. Вітчизняні підприємства, виходячи з вимог господарювання, можуть самостійно визначати конкретні методики та форми організації бухгалтерського обліку, обирати методи оцінки виробничих запасів при їх віднесенні на витрати виробництва, способи і методи обчислення собівартості продукції

В цих умовах зростають вимоги до бухгалтерського обліку, перш за все, в напрямку підвищення гнучкості, аналітичності та оперативності одержуваної інформації про витрати на виробництво продукції з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Вирішення цієї проблеми вимагає створення нової системи одержання інформації про виробничі витрати, застосування нетрадиційних для вітчизняної практики бухгалтерського обліку підходів до калькулювання собівартості продукції, оптимізації результатів діяльності підприємства через використання принципів і методів управлінського обліку.

Одержані протягом багатьох років теоретичні і практичні розробки по проблемах удосконалення обліку витрат на виробництво мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Проте, дослідження діючої методики обліку виробничих витрат на підприємствах плодоовочевої консервної промисловості свідчать, що вона не в повній мірі відповідає сучасним умовам господарювання. Вимагають практичної реалізації питання удосконалення обліку матеріальних витрат, зокрема вибору методу оцінки сировини і матеріалів, обліку витрат на оплату праці, обліку і розподілу непрямих витрат. Залишаються невирішеними проблеми вибору найбільш оптимального методу обліку витрат і калькулювання собівартості консервної продукції. Крім того, потребують удосконалення діючі форми документації з обліку витрат з метою належного їх застосування в аналітичному та управлінському процесах.

**Актуальність теми.** Зміна методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства, необхідність перегляду питань організації обліку витрат згідно вимог національних стандартів, існування певних проблем у галузі та потреба удосконалення діючої практики обліку витрат виробництва на плодоовочевих консервних підприємствах обумовили вибір теми дипломної роботи й основні напрямки досліджень.

**Мета і задачі дослідження.** Основною метою даної роботи є розробка і обґрунтування теоретично-методологічних, методичних і практичних рекомендацій і пропозицій з удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості на плодоовочевих консервних підприємствах у відповідності з вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, використання яких сприятиме підвищенню ефективності розвитку плодоовочевого консервного виробництва, задоволенню суспільних потреб у його продукції, забезпеченню досягнення підприємствами достатнього рівня прибутковості і рентабельності їх діяльності.

Для досягнення поставленої мети вирішувались наступні задачі:

* обґрунтування економічної суті і значення виробничих витрат у системі бухгалтерського обліку;
* з‘ясування визначальних критеріїв науково обґрунтованої системи класифікації виробничих витрат;
* вивчення особливостей консервного виробництва та їх впливу на побудову обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
* встановлення організаційно-методичних аспектів відображення витрат виробництва у системі первинних носіїв інформації;
* характеристика синтетичного і аналітичного обліку виробничих витрат промислового підприємства;
* критична оцінка діючої методики калькулювання собівартості виготовленої продукції;
* з‘ясування загальних принципів здійснення аудиту виробничих витрат;
* аналіз витрат виробництва і собівартості продукції підприємства.

**Об‘єктом дослідження** є виробничі витрати промислового плодо-консервного підприємства.

**Предметом дослідження** виступають теоретико-методологічні та організаційно-методичні питання побудови обліку, аналізу і аудиту витрат на виробництво у промисловому підприємстві.

**Методи дослідження.** При підготовці дипломної роботи використано наступні методи: монографічний – для детального вивчення об‘єкта дослідження; порівняння – для виявлення спільних рис та відмінностей досліджуваних процесів і явищ; аналізу та синтезу – для деталізації об‘єкта дослідження шляхом його розчленування на складові частини; групування – для виявлення концептуальних ознак об‘єкта дослідження; середніх і відносних величин – для визначення рівня ефективності досліджуваних процесів; розрахунковий – для підрахунку економічного ефекту на перспективу.

**Наукова новизна одержаних результатів.** В дипломній роботі теоретично обґрунтовано й практично вирішено ряд дискусійних питань методики та організації обліку, аналізу і аудиту виробничих витрат.

В процесі дослідження отримано наступні наукові результати:

* обгрунтовано поняття витрат виробництва, їх суті і значення в системі бухгалтерського обліку промислового підприємства;
* розглянуто визначальні критерії науково обґрунтованої системи класифікації виробничих витрат;
* досліджено особливості консервного виробництва та їх вплив на побудову обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
* розглянуто організаційно-методичні аспекти відображення витрат виробництва у системі первинних носіїв інформації;
* досліджено існуючі методи обліку виробничих витрат, проведено їх критичний аналіз;
* удосконалено загальну методологію обліку виробничих витрат;
* обґрунтовано методику калькулювання собівартості виготовленої продукції плодоконсервного виробництва;
* запропоновано один із можливих варіантів поєднання аналітичних прийомів і напрямів проведення аналізу виробничих витрат;
* обґрунтовано основні резерви та шляхи зниження собівартості продукції плодоконсервного виробництва.

**Практичне значення отриманих результатів.** Результати досліджень, викладені у дипломній роботі, були запропоновані до розгляду на засіданні правління Спільного підприємства Дрогобицький плодоконсервний завод”, отримали позитивні відгуки й рекомендовані до практичного використання на підприємстві (довідка № 3 від 10 травня 2002 року).

**Апробація результатів дипломного дослідження.** Основні положення і результати дослідження доповідались на студентській науково-практичній конференції (м. Тернопіль, Інститут аграрного бізнесу Тернопільської академії народного господарства).

**Публікації.** За підсумками проведеного дипломного дослідження опубліковано статтю в збірнику наукових праць студентів Інституту аграрного бізнесу Тернопільської академії народного господарства обсягом 0,15 друкованого аркуша.

**Обсяг та структура дипломної роботи.** Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел ( 63 найменування), додатків. Обсяг роботи – 87 сторінок друкованого тексту. Дипломна робота містить 5 таблиць, 13 рисунків, 4 додатки.

**РОЗДІЛ І. Теоретичні основи формування й обліку виробничих витрат на підприємствах плодоовочеконсервної промисловості.**

**1.1. Поняття витрат виробництва, їх суть і значення в системі управління виробництвом.**

Формування ринкових відносин викликає зміни в усіх сферах нашого суспільства та функціях управління, в тому числі в бухгалтерському обліку. Перехід до нової системи управління виробництвом значно підвищує роль обліку як інструменту контролю за формуванням собівартості, оскільки регулювання процесу формування сукупних витрат і собівартості має вирішальне значення для одержання кінцевих результатів діяльності підприємства.

На підприємствах України, зокрема переробної консервної промисловості іде процес адаптації бухгалтерського обліку до ринкових умов господарювання і до міжнародної системи бухгалтерських та аудиторських стандартів. Останнім часом спостерігається широке розповсюдження оренди, поступове перетворення частини державних підприємств в акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, створення малих підприємств з приватною власністю. В процесі виникнення нових форм організації виробництва, залучення національного та іноземного капіталу, стає більш актуальною проблема створення конкуренції та визначення товаровиробниками доцільності виробництва кожного окремого виду продукції. Зростання конкуренції між окремими товаровиробниками, боротьба за ринки збуту та пошук нових сегментів ринку, зростання витрат на розробку, освоєння та випуск нової продукції, рекламу і дослідження ринку об‘єктивно зумовлюють ускладнення орієнтації підприємств у системі економічних зв‘язків і зростання значущості функцій їх управлінням. Внаслідок цього назріла проблема перегляду призначення ролі і функцій внутрішньовиробничого (управлінського) обліку, а саме – він повинен бути орієнтований на забезпечення прогнозування діяльності й отримання необхідної для управління інформації про витрати виробництва.

Питання методології та організації бухгалтерського обліку в останній час зазнали певного регулювання. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.98 р. №1706 та прийняття Закону України від 16.07.99 р. №996 – Х1V “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [17] є складовою частиною заходів, орієнтованих на введення економічних відносин ринкового напряму. Трансформація національної системи бухгалтерського обліку спрямована на її приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, надання суб‘єктам господарювання можливостей визначати межі і форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку. Вирішувати цю проблему необхідно в рамках підходу, який передбачає посилення орієнтації обліку на управління підприємством.

На мій погляд, в сучасних умовах бухгалтерський облік на підприємствах консервної промисловості повинен бути побудований за аналогією країн з розвинутою ринковою економікою, тобто за методом “витрати-випуск-результати”, основою якого є співвідношення випуску продукції (надання послуг) з витратами на постачання, виробництво і реалізацію. Досягнення запланованої ефективності консервного виробництва, з одного боку, та обмеження ресурсів, з іншого, вимагають постійного зіставлення витрат і одержаних результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно постійно зіставляти з величиною майбутніх витрат, яка залежить у найбільшому ступені від впливу зовнішнього середовища. Адміністративні підприємства з метою управління витратами і доходами повинна бути забезпечена оперативними даними щодо ефективності роботи кожного структурного підрозділу та результатів виробництва окремих видів продукції. Ступінь управління витратами, таким чином, визначає в цілому механізм господарювання підприємства.

У зв‘язку з цим підвищуються вимоги до оперативності, повноти охоплення і аналітичності інформації про витрати на виробництво, оскільки в нових умовах практична цінність показника собівартості буде залежати від своєчасності її одержання.

Розвиток ринкових відносин і пов‘язані з цим потреби економічної практики вимагають докорінних змін в методах господарювання на всіх рівнях управління підприємством, посилення контрольних функцій обліку. Оперативне реагування та прийняття обґрунтованих управлінських рішень стає можливим за умови надання керівникам достовірної та своєчасної інформації, головним джерелом якої є бухгалтерський облік. Проте, в умовах ускладнення міжгосподарських та внутрішньовиробничих зв‘язків облік повинен бути не лише засобом інформаційного забезпечення і контролю за діяльністю, але й інструментом впливу на виробництво на всіх ієрархічних рівнях підприємства. Ринкові відносини обумовлюють зростання ролі бух обліку в підготовці обґрунтованих висновків щодо доцільності й ефективності виробничих і фінансово-господарських операцій та процесів, причому, як здійснених, так і запланованих.

На протязі багатьох років вітчизняна система обліку витрат на виробництво фактично не піддавалась реформуванню і відповідала вимогам централізовано керованої економіки, оскільки забезпечувала надання інформації про всі фактичні витрати підприємства, а калькулювання повної фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) було необхідним для державного централізованого ціноутворення. Як визначає професор Ф.Ф.Бутинець: “... прийоми і методи управлінського обліку, які використовуються в директивній економіці, не давали потрібного результату. Не було власника, зацікавленого у зниженні виробничих витрат. Саме тому в свій час не вдалося зруйнувати витратний механізм у ціноутворенні” [4, С.13].

Основні методологічні засади формування в бухгалтерському фінансовому обліку інформації про витрати виробництва визначаються Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” [40]. ПБО № 16 затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 19 січня 2000 року № 27/4248. Згідно ПБО № 16, пункт 6, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов`язань , що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Це означає, що обов‘язковою умовою визнання витрат, як і інших активів або зобов‘язань, є їх достовірна оцінка. Але вже, згідно п.7 П(С)БО 16 витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам міжнародних стандартів фінансової звітності і застосовуваному у національних П(С)БО принципу відповідності витрат доходам. З цього випливає, що витрати, які неможливо прямо зв‘язати з доходами певного періоду, відображаються в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує отримання економічних вигод протягом декількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами, що регулюється п.8 П(С)БО 16. Це стосується, насамперед, амортизації.

Зазначимо, що всі дані про виробничі витрати підприємства повинні відображатись у Звіті про фінансові результати. Не визнаються витратами і не включаються до Звіту про фінансові результати:

1) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

1. попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
2. погашення одержаних послуг;
3. інші зменшення активів або збільшення зобов`язань, що не відповідають ознакам визначених стандартом витрат.

Висвітлюючи питання формування й обліку виробничих витрат, а також віднесення їх на собівартість продукції, необхідно дати роз`яснення таким суміжним поняттям, як витрати виробництва і валові витрати, виробнича та повна собівартість продукції . Витрати виробництва – це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі виконану роботу (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у теперішньому процесі виробництва). Валові витрати за своїм змістом відрізняються від витрат виробництва. Це інша економічна категорія, яка застосовується лише у податковому обліку. Валові витрати – це витрати платника податку, пов`язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг), охороною праці. У склад валових витрат списання виробничих запасів, що спожиті у процесі виробництва, не зараховують. Таке списання відображають у фінансовому обліку. Витрати виробництва обліковують для визначення собівартості виробленої продукції (робіт, послуг) та обчислення на цій основі прибутку від реалізації. Валові витрати обліковують лише з метою визначення оподатковуваного прибутку.

Виробнича собівартість відрізняється від повної собівартості виробленої продукції на величину витрат на збут. До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, витрати на маркетинг та рекламу, гарантійний ремонт, страхування продукції при доставці та інше.

Необхідно зазначити, що питання витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції належать до питань управлінського, не фінансового, обліку, а тому саме вони будуть пріоритетними при плануванні ціни та прибутку від реалізації. Оперативному обліку тут слід також віддати належне - він дозволяє контролювати і регулювати операції з ресурсами виробництва у момент їх здійснення . Поєднання управлінського обліку з оперативним дасть змогу попередити негативні явища у витрачанні ресурсів до моменту їх виникнення.

Облік в оперативному режимі повинен забезпечити систему управління консервними підприємствами достовірними даними про всі випадки відхилень у витратах відносно встановлених норм, стосовно місць їх виникнення (цехів, дільниць, бригад, робочих місць). Тому з метою контролю за собівартістю переробки сільськогосподарської сировини важливо виділити такі об‘єкти обліку, як місця виникнення витрат і центри відповідальності. Це дозволить встановити персональну відповідальність за рівень витрат, оперативно реагувати на відхилення, що виникають у витратах, запобігати подальшому нарощуванню понаднормативних витрат.

Бухгалтерський облік на підприємствах досліджуваної галузі повинен бути пов‘язаний із системою використання всіх ресурсів, з одного боку, і з цілями управління та контролю господарської діяльності, з іншого. Такий зв‘язок обумовлює роль бух обліку як засобу інформаційного забезпечення управління виробництвом. Основний потік інформації формується у системі оперативного і бухгалтерського управлінського обліку, тому інтегрування цих видів обліку дозволяє одержати оперативну інформацію з високим рівнем достовірності, яка одночасно буде задовольняти потреби оперативного управління і служить базою для створення уніфікованих первинних документів і узагальнених таблиць, що в свою чергу дозволить найбільш доцільно використовувати засоби обчислювальної техніки. Бухгалтерська звітність, таким чином, виконуватиме роль інформаційної основи наступних аналітичних розрахунків для прийняття оптимальних ефективних управлінських рішень.

На наш погляд, внаслідок взаємодії оперативного і бухгалтерського обліку, з‘явиться можливість формування системи оперативного бух обліку, аналізу і контролю витрат та оперативного управління витратами плодоовочевих підприємств консервної промисловості. Це проілюстровано на рисунку 1.1.

Подальший розвиток ринкових відносин вимагає переорієнтування обліку виробничих витрат консервних підприємств на вирішення нових завдань, що стоять перед управлінням ними:

* підвищення оперативності обліку собівартості продукції;
* забезпечення управління виробництвом відповідною інформацією;
* застосування нетрадиційних для вітчизняної практики підходів до калькулювання собівартості і підрахунку фінансових результатів.

Первинний облік

Оперативний облік витрат

Бухгалтерський облік витрат

Поточне управління витратами

Економічний аналіз

Контроль витрат

Оперативний аналіз

Оперативний контроль

Оперативне управління витратами

Внутрішня бухгалтерська звітність

Вибір управлінського рішення

Рис. 1.1. Система оперативного обліку, аналізу, контролю та управління витратами підприємств консервної промисловості.

Тенденції розвитку бухгалтерського обліку на підприємствах плодоовочевої консервної промисловості свідчать про доцільність виділення системи управлінського обліку. Сьогодні, коли зростає конкуренція і фактична собівартість продукції є комерційною таємницею, виділення управлінського обліку в самостійну облікову діяльність дає більші можливості збереження цієї таємниці. Організація управлінського обліку на підприємствах галузі забезпечить, на нашу думку, одержання інформації для контролю їх поточної діяльності, оптимізацію використання ресурсів, вимірювання й оцінки ефективності виробництва, прийняття управлінських рішень.

Витрати і результати виробничої діяльності виступають основними об‘єктами управлінського обліку, тому його основою є облік витрат, реалізації (випуску) і результатів за сегментами діяльності. Сегментом діяльності виступає позиція, за якою визназначається фінансовий результат співставлення витрат з випуском” [46,С.88]. Управлінський облік спрямовується на виявлення кінцевого результату за внутрішніми сегментами діяльності (виробами, групами виробів, замовленнями, центрами відповідальності, центрами прибутку і рентабельності), а також за зовнішніми сегментами діяльності (каналами реалізації, категоріями споживачів, зонами країни), причому інформація про діяльність окремих сегментів готується і надається менеджерами у мінімальний строк або по мірі необхідності і прийняття рішень.

Постійну спрямованість на кінцевий результат діяльності підприємств консервної промисловості забезпечує ринкова система управління витратами, яка передбачає 2 напрями поділу інформації і побудови відповідної системи обліку:

1. фінансовий, що забезпечує відображення витрат, випуску готової продукції та результатів за видами діяльності: оперативна, інвестиційна та фінансова.
2. управлінський, що забезпечує вирішення внутрішніх управлінських завдань консервних підприємств на основі зіставлення витрат, випуску і результатів у розрізі видів продукції, центрів відповідальності, сегментів діяльності і т.д.

Отже, облік витрат виробництва є визначальним в загальній системі управлінського обліку. Вивчення праць вітчизняних та зарубіжних вчених дозволяє облік витрат, як певну економічну категорію, визначати як систему заходів із моніторингу, накопичення, аналізу та інтерпретації даних про витрати, пов‘язані з виробничим процесом з метою вироблення ефективних управлінських рішень.

Управлінський облік виконує не тільки функцію фіксування минулих витрат, документального їх відображення, ретроспективного обліку та аналізу, що виходять на фінансовий облік. Найважливіша функція управлінського обліку – це інформаційне обґрунтування процесу прийняття управлінських рішень, тому до його сфери включаються питання, пов‘язані з управлінням, методами моделювання, математичними методами, маркетинговими дослідженнями, технологією виробництва. На наш погляд, організація управлінського обліку на консервних підприємствах створює умови для реального управління процесом виробництва на основі дослідження всіх факторів впливу на формування виробничих витрат.

**1.2. Визначальні критерії науково обґрунтованої системи класифікації виробничих витрат.**

Сучасні умови господарювання підприємств плодоовочевої консервної промисловості обумовлюють зростання ролі управлінського обліку, який надає інформацію значно більшу за повнотою, обсягом, аналітичними і контрольними можливостями, ніж фінансовий облік, оскільки інформації останнього недостатньо для внутрішніх потреб управління формуванням собівартості продукції.

На протязі останніх років вченими-економістами та бухгалтерами-практиками вносились різні пропозиції щодо вдосконалення існуючої класифікації витрат у різних галузях промисловості. Необхідно відмітити, що більшість авторів вирішували питання доцільності, обґрунтованості та правомірності включення певних видів витрат до собівартості продукції, проте проблеми зміни загальних принципів формування собівартості та групування витрат на виробництво залишалися невирішеними.

В умовах використання національних стандартів бухгалтерського обліку обчислення собівартості продукції плодоовочевих консервних підприємств є складним процесом, який пов‘язаний із обліком об‘ємної і різноманітної номенклатури витрат. При ринкових відносинах, коли собівартість стає внутрішнім показником, необхідно так систематизувати витрати, щоб можна було оптимізувати кількість статей, спростити методику розрахунку витрат, їх розподіл на окремі види продукції і в той же час одержувати необхідну інформацію для управління собівартістю.

Оскільки витрати на виробництво відрізняються за складом, економічним призначенням, питомою вагою у виготовленні продукції, залежністю від обсягів випуску, то це зумовлює групування витрат за певними ознаками. Як у вітчизняній, так і в зарубіжній економічній літературі не існує єдиної думки щодо термінології, кількості та складу ознак класифікації виробничих витрат. На основі вивчення та узагальнення різних поглядів відомих і зарубіжних вчених-економістів щодо даного питання, серед яких необхідно виділити праці Бородіна О.С., Безруких П.С., Гуцайлюка З.В., Друрі К., Івашкевича В.Б., Палія В.Ф., Вандер Віла, Сопка В.В., Чумаченка М.Г., Шеремета А.Д. та багатьох інших рекомендуємо класифікувати витрати виробництва за ознаками, які відображені на рисунку 1.2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Ознаки класифікації** |  | **Види витрат** |
| За видами витрат | Елементи витрат |
| Статті витрат |
| За складом | Одноелементні |
| Комплексні |
| За відношенням до обсягу  виробництва | Умовно-змінні |
| Умовно-постійні |
| За способом віднесення на  Собівартість продукції | Прямі |
| Непрямі |
| По функції управління  виробництвом | Виробничі |
| Адміністративні |
| Витрати на збут |
| По економічній ролі | Основні |
| Накладні |
| За видами діяльності | Звичайної діяльності |
| Надзвичайної діяльності |

Рис 1.2. Схема класифікації витрат в залежності від ознак групування.

Облік витрат у фінансовому напрямку здійснюється за економічними елементами. Згідно П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджений Наказом Міністерства Фінансів України від 31.03.99 р. №87 [41,С.19] і П(С)БО 16 “Витрати”, затверджений Наказом Міністерства Фінансів України від 30.12.99 р. №318 [40,С.24], витрати операційної діяльності групуються за такими елементами:

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

Для накопичення інформації про витрати за елементами та відображення їх у розділі II “Елементи операційних витрат” Звіту про фінансові результати призначені рахунки класу 8 “Витрати за елементами”. Крім того, рахунки класу 8 забезпечують можливість гнучкого використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов‘язань підприємств і організацій, затвердженого Наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.99 р. №291 [37]. Це, на нашу думку, є суттєвим напрямком гармонізації національної системи бухгалтерського обліку з міжнародною. Так, окремі малі підприємства, агропромислові формування, селянські спілки, які мають консервні цехи, можуть працювати за спрощеною схемою обліку витрат і доходів, тобто не використовувати рахунки класу 9 “Витрати діяльності”. За цією схемою облік витрат ведеться лише за елементами, які в кінці звітного періоду одночасно з доходами, відображеними на рахунках класу 7 “Доходи і результати діяльності” списуються безпосередньо на рахунок 79 “Фінансові результати” (рис. 1.3).

Великі та середні за обсягами діяльності консервні підприємства для обліку виробничих витрат будуть використовувати рахунки класу 9 “Витрати діяльності” та рахунок 23 “Виробництво”. Загальну схему обліку витрат, доходів та фінансових результатів виробничої діяльності показано на рисунку 1.4.

Досліджувані підприємства можуть одночасно використовувати рахунки класів 8 “Витрати за елементами” і 9 “Витрати діяльності”, що дасть змогу системним шляхом отримати інформацію про витрати за елементами, а потім перегрупувати ці витрати за центрами відповідальності та видами діяльності (рис.1.5). Кореспонденція рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загально виробничі витрати”, 26 “Готова продукція” аналогічна наведеній вище.

Перелік калькуляційних статей витрат на плодоовочевих консервних підприємствах визначений Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості від 26.04.96 р. №473 [52,С.21], яке з врахуванням вимог П(С)БО 16 “Витрати” від 31.12.99 р. №318 зберігає актуальність, а також галузевою інструкцією і обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Проте, в умовах дії національних стандартів номенклатура калькуляційних статей витрат плодоовочевих підприємств повинна зазнати певних змін, зокрема зі складу виробничої собівартості повинні бути виключені загальногосподарські витрати, інші виробничі витрати (витрати на стандартизацію, технічну інформацію, науково-дослідні роботи, рекламу та ін.), поза виробничі витрати, які обумовлені потребами реалізації продукції.

Згідно П(С)БО 16 кожне підприємство має право розробляти і використовувати для управління свою номенклатуру статей витрат. З метою створення умов для зручності практичного застосування треба розробити статті витрат у такій кількості і складі, в яких є реальна потреба на даному підприємстві. Для консервних плодоовочевих підприємств, відповідно вимог П(С)БО 16, рекомендовано застосовувати таку номенклатуру калькуляційних статей:

* сировина і матеріали;
* основна і додаткова заробітна плата;
* відрахування на соціальні заходи;
* загально виробничі витрати.

Проведені дослідження на практиці на СП “Дрогобицький плодо-консервний завод” дозволяє запропонувати при калькулюванні виробничої собівартості продукції згідно специфіки виробництва такі статті:

* сировина;
* основні матеріали і напівфабрикати;
* допоміжні і пакувальні матеріали;
* витрати і втрати по тарі;
* паливо, енергія і вода на технологічні цілі;
* витрати на оплату праці виробничих працівників;
* відрахування на соціальні заходи;
* витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання;
* загально виробничі витрати.

Застосування такої номенклатури статей при обліку витрат на виробництво дозволяє на плодоовочевих консервних підприємствах, по-перше, посилити контроль за дійсними витратами на виробництво; по-друге, покращити і розширити економічний аналіз витрат для виявлення резервів їх зниження; і по-третє, одержати обґрунтовану інформацію про виробничі витрати, необхідну для ефективного управління виробництвом в умовах подальшого розвитку ринкових відносин.

Отже, врахування економічних, організаційних, галузевих особливостей технологічного процесу сприятиме побудові обліку витрат на плодоовочевих консервних підприємствах у відповідності до характеру організації виробництва і потреб управління господарською діяльністю.

**1.3. Особливості консервного виробництва та їх вплив на побудову обліку витрат і калькулювання собівартості продукції**.

Основним завданням обліку витрат на виробництво є одержання облікових даних про витрати (прямі і непрямі) з метою визначення собівартості консервної продукції (робіт, послуг) і очікуваного прибутку від реалізації (продажу) окремих видів продукції. Зазначу, що згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року №132 [30,С.21], витрати поділяються на прямі і непрямі. Прямими вважаються витрати, які можна віднести безпосередньо на відповідний об`єкт витрат або які розподіляються пропорційно до бази, з якою ці витрати знаходяться в близькій залежності, зокрема витрати мастильних матеріалів розподіляються пропорційно вартості основного пального. Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені до конкретного об‘єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу. Кінцева мета обліку витрат виробництва – формування системи взаємопов‘язаних показників, що моделюють собівартість. Тому за способом віднесення витрат та формуванням собівартості повинен бути встановлений постійний контроль.

Собівартість, як один з найважливіших економічних показників ефективності виробництва плодоовочевих підприємств, має велике значення для побудови системи обліку витрат, тому особливу увагу необхідно приділити дослідженню і систематизації основних технологічних та організаційних факторів, що впливають на формування собівартості консервної продукції та організацію обліку витрат виробництва.

Процес формування собівартості досить складний і здійснюється під впливом як позитивних, так і негативних факторів. До собівартості продукції включаються різні види витрат, які залежать від роботи самого підприємства, обумовлюються характером даного виробництва або не пов‘язані з ним безпосередньо. Слід зазначити, що консервне виробництво має ряд організаційних, технологічних, а також специфічних галузевих особливостей (особливостей сировини і готової продукції, виробничих специфікацій), які певною мірою впливають на формування собівартості і на організацію обліку витрат.

Дрогобицький плодоконсервний завод за обсягами випуску і номенклатурою продукції, формами організації виробництва і управління належить до ряду традиційних підприємств цієї галузі. Він функціонує в складі Львівської облспоживспілки та виділений на окремий баланс. Завод оснащений сучасним обладнанням і характеризується наявністю технологічних поточних ліній, має складну багато цехову структуру і виробляє широкий асортимент продукції у цехах різної спеціалізації. Ці особливості вимагають групування витрат за місцями їх виникнення, об‘єктами обліку та калькуляційними статтями. Постійне розширення та оновлення асортименту продукції зумовлює розширення номенклатурних об‘єктів обліку витрат та об‘єктів калькулювання.

Суттєвого впливу на формування собівартості продукції надає характер швидкого псування сировини. Це викликає необхідність встановлення інтенсивного режиму роботи в період виробничого сезону, посиленої боротьби із втратами сировини при транспортуванні, зберіганні та переробці.

Сезонність виробництва – головна особливість діяльності консервних підприємств. Вона проявляється у нерівномірності випуску продукції протягом року, в перервах, піднесеннях і спадах консервного виробництва. Найбільша питома вага річного випуску продукції спостерігається в ІІІ кварталі (45-60%). В ІV кварталі спостерігається зниження обсягу виробництва: відпрацьовуються запаси, із сухофруктів виготовляються напої, із сульфатів – повидло. При вдалому зберіганні в кагатах овочів продовжується виготовлення салатів. В І кварталі наступного року можливий різкий спад виробництва. Важливо відмітити, що основними недоліками, викликаними сезонністю виробництва, є простої обладнання, пов‘язані з нераціональним його завантаженням і неповним використанням виробничих потужностей, а також нерівномірність роботи підприємства.

Сезонність суттєво впливає на методику обліку витрат підприємств досліджуваної галузі. При сезонному характері виробництва витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання, а також на управління виробництвом за часом їх виникнення не співпадають з періодом виготовлення продукції, тому виникає проблема розподілу цих витрат та їх віднесення на собівартість консервної продукції. Професор А.М. Герасимович [7,С.58] рекомендував розподіл загально виробничих витрат проводити у кошторисно-нормалізованому порядку, що дасть можливість, на його думку, більш точно визначати собівартість цієї продукції.

При вивченні факторів впливу на формування собівартості продукції та організацію обліку витрат консервних підприємств необхідно врахувати такий важливий фактор, як ступінь використання виробничих потужностей. Виробнича потужність підприємств характеризує максимально можливий випуск продукції у визначеному асортименті або максимально можливу кількість переробленої сировини в одиницю часу (рік, добу, зміну) при повному використанні виробничого обладнання та площ. Вона визначається у консервній промисловості в натуральних одиницях – тисячах умовних банок (туб).

Необхідно також відзначити, що специфіка галузі найбільш чітко відображається на стадії виготовлення консервної продукції, тому слід розглянути організаційно-технологічні особливості консервного виробництва, оскільки вплив цих особливостей на формування собівартості продукції та організацію обліку витрат має вирішальне значення.

Процес обліку витрат повинен максимально відповідати виробничому процесу, оскільки лише в цьому випадку облік виробництва буде задовольняти вимогам управління.

Характерною особливістю технології плодоовочевих підприємств є послідовне виготовлення різних видів продукції на тому ж самому обладнанні, причому сировина і способи її переробки різні. Загальна схема технології виробництва на плодоконсервному заводі показана на рис. 1.6

Виробничі процеси на Дрогобицькому плодоконсервному заводі

фабрикатний

консервний

соковий

# Виробничі стадії

підготовча

контрольна

# Виробничі операції

термічної обробки

механічної обробки

сортувально-інспекційна

сиропна

підготовча

пресова

етикетувальна

деаераційна

пакувальна

Рис. 1.6. Схема технології виробництва консервної продукції на СП “Дрогобицький плодоконсервний завод”

Технологічний процес виробництва консервів характеризується безперервністю, крім незначних перерв для миття апаратів, а також невеликою тривалістю, як правило зміною, тому незавершене виробництво відсутнє.

Особливістю плодоовочевих консервних підприємств є і те, що вони технологічно попередільні, тобто продукція переробляється на цілому ряді послідовних стадій (переділів) виробництва: інспекція сировини, сортування, миття, механічна обробка, бланшування, фасування, укупорка, стерилізація, етикетування і пакування.

Технологічний процес виробництва консервів включає попередню і теплову підготовку сировини, підготовку тари, порціонування і фасування плодоовочевої продукції, укупорку, стерилізацію та охолодження консервів, але в технології виготовлення продукції при виробництві різних видів консервів існують відмінності. Наприклад, при виробництві овочевих та фруктових консервів технологічний процес включає миття, сортування, подрібнення, бланшування (теплову обробку), укупорку та стерилізацію, а при виготовленні варення, соків, томатної пасти – технологія зовсім інша. Крім того, до складу більшості плодоовочевих підприємств входять, крім консервних, овочесушильні та засолочні цехи. Технологічні процеси виробництва різних видів консервної продукції показані в додатках А, Б, В.

Важливою особливістю консервного виробництва є комплексний характер плодоовочевої сировини, з якої можна виготовити декілька видів як основної, так і побічної продукції і одночасно одержати придатні для використання відходи – вторинні матеріальні ресурси. Комплексна переробка сільськогосподарської сировини значною мірою впливає на організацію обліку витрат, оскільки при виготовленні декількох видів продукції з вихідної сировини виникає проблема прямого віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції. В цьому випадку для розподілу матеріальних витрат необхідно використовувати нормативні показники.

Технологічний процес консервного виробництва тісно пов‘язаний з одержанням великої кількості відходів: фруктові вижимки, плодові кісточки, насіння. Питома вага відходів складає в галузі в середньому 25-40 % маси перероблюваної сировини. Відходи містять у собі цінні харчові речовини, а тому можуть використовуватись на даному підприємстві як нова сировина чи напівфабрикати, перероблятись для виготовлення інших харчових і технічних продуктів або реалізовуватись іншим підприємствам.

Наявність відходів зумовлює необхідність ведення обліку і контролю за їх виникненням та використанням, а саме: обов‘язкового оприбуткування, обліку руху, обґрунтованої оцінки, обліку процесу переробки і реалізації, розрахунку впливу їх величини і вартості на собівартість продукції, ефективності використання та інше.

Кількість відходів, втрат від браку продукції є фактором, який безпосередньо впливає на величину собівартості. Наявність відходів та браку свідчить про недосконалість технології; збільшене, в порівнянні з необхідною речовою вимогою виробів, витрачання основних видів сировини і матеріалів. Невідшкодована величина технологічних втрат безпосередньо впливає на формування собівартості консервної продукції та побудову обліку витрат, оскільки щомісяця відноситься на витрати основного виробництва, а отже, на виробничу собівартість продукції, що випускається.

Різноманітна технологія переробки сільськогосподарської сировини та великий асортимент виготовлюваної консервної продукції обумовлює використання різноманітних видів тари для її розфасовки. Солені та квашені овочі пакуються в бочки, сушені овочі та фрукти – в мішки, різноманітні консерви – в жерстяну та скляну тару (банки, пляшки, бутилі). Крім того, сучасні вимоги до зовнішнього вигляду продукції зумовлюють потребу використання одноразових видів тари, виготовленої за зразками передових закордонних підприємств. Різноманітність видів тари і способів пакування обумовлюють застосування різних облікових і калькуляційних одиниць і впливають на процес формування собівартості консервної продукції.

Перераховані вище специфічні особливості є характерними для плодоовочевої консервної промисловості. Вони знаходяться у тісному зв‘язку і безпосередньо впливають на формування собівартості продукції та організацію обліку витрат консервного виробництва

Сезонний характер

Усі вищеназвані особливості визначають специфіку організації і технології виробництва консервної продукції, пошук нових форм господарювання в період ринкових перетворень. Ринкові умови господарювання призвели до суттєвих змін як самої виробничо-господарської діяльності консервних підприємств, так і порядку відображення всіх витрат і визначення фінансового результату в бухгалтерському обліку.

Отже, узагальнення теоретично-методичних основ організації обліку виробничих витрат в умовах ринкової трансформації і конкретизація їх особливостей у консервній промисловості свідчить про необхідність зміни підходів до організації бухгалтерського обліку на підприємствах галузі, чітко налагодженої взаємодії з оперативним обліком, посилення його орієнтації на управління виробництвом, створення системи управлінського обліку, визначальними складовими якого є облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

**РОЗДІЛ ІІ. Основи організації та методики обліку й аудиту виробничих витрат в умовах національної економіки.**

**2.1. Організаційно-методичні аспекти відображення витрат виробництва у системі первинних носіїв інформації.**

Розвиток ринкових відносин і реструктуризація економіки вимагають розв‘язання проблеми розробки й використання у практиці обліку плодоовочевих підприємств консервної промисловості нових методичних і методологічних підходів до організації обліку виробничих витрат. Сучасна методика обліку витрат повинна стосуватись не лише питань реєстрування, документування, відображення на рахунках понесених витрат і калькулювання собівартості продукції, але й інформаційного забезпечення стратегії і тактики внутрішнього управління виробництвом. Крім того, ефективна методика обліку витрат виробництва повинна охоплювати різні способи підходу до організації управлінського обліку витрат та побудови облікових моделей витрат на виробництво.

На етапі ринкових перетворень можна виділити 2 основних напрями підвищення ефективності обліку витрат в управлінні підприємствами:

1. удосконалення калькулювання і контролю витрат за кожним окремим видом готової продукції. Його характерною особливістю є поділ витрат на прямі й непрямі;
2. удосконалення методики прийняття управлінських рішень щодо витрат виробництва в залежності від умов ринкової кон‘юнктури. Характерним для нього є поділ витрат на змінні та постійні.

З огляду на це, управлінський облік витрат і калькулювання собівартості продукції неможливо зводити до простої реєстрації та арифметичного обчислення. Крім відображення витрат ця діяльність повинна включати їх планування і аналіз. Тому перспективний напрям розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку бачиться в теоретичній розробці та послідовному практичному впровадженні концептуальних основ систематичного та проблемного обліку витрат.

Систематичний облік витрат спрямований на реєстрацію, ідентифікацію, групування та подання у звітності господарських фактів, які мали місце у минулому. Він охоплює такі основні елементи:

* вимірювання й оцінка витрат щодо придбання та використання виробничих ресурсів;
* контроль за процесами постачання, виробництва та реалізації у натуральних вимірниках;
* групування за різними обліково-аналітичними напрямами та принципом: різні витрати для різних цілей управління;
* аналіз процесів господарської діяльності та передача інформації у формі внутрішньої та зовнішньої звітності, що задовольняє термінам подання, обсягу й доступності вимогам різних користувачів у відповідності до завдань управління.

Систематичний облік витрат необхідно вести за такими напрямами:

* види та елементи витрат;
* місця виникнення витрат і центри відповідальності;
* об‘єкти калькулювання (види готової продукції, послуг із виділенням структури витрат по кожному об‘єкту).

Звернемось до найпершого, але не менш відповідального за послідуючі, етапу виробничого процесу на промисловому підприємстві – документування господарських операцій у системі первинних носіїв інформації. Первинний облік витрат на виробництво консервної продукції повинен забезпечувати оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних та грошових витрат на виробництво продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах (бригадах, цехах тощо) [30,С.28].

Так, у первинних документах повинні реєструватись всі факти відпущення матеріальних запасів зі складу, нарахування заробітної плати виробничим працівникам, виникнення інших прямих та загально виробничих витрат, які утворюють показник собівартості продукції консервної промисловості. Облік таких витрат здійснюється в розрізі окремих об‘єктів (виробництв, видів або груп вироблюваної продукції).

Товарно-матеріальні цінності, які виступають в якості сировини й основних матеріалів для виготовлення продукції, відносяться на витрат за їх первісною вартістю. Відпущення запасів, належним чином оцінені, зі складу у виробництво оформлюються такими документами: лімітно-забірними картами, накладними внутрігосподарського призначення, звітами про рух матеріалів на складі. Залежно від призначення та місцезнаходження виробничих запасів їх облік ведеться за однорідними групами у розрізі субрахунків.

Оплата праці нараховується, виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі відповідних первинних документів (особисті рахунки виробничих робітників, розрахункові листки, листки непрацездатності тощо) та відноситься на відповідні об‘єкти витрат.

Прямі витрати на ремонт кожного складного об‘єкта (одиниці обладнання, технологічних ліній) групуються в журналі обліку витрат ремонтної майстерні на аналітичних рахунках, відкритих за видами робіт, де роблять записи на підставі відомостей дефектів, лімітно-забірних карток, накладних, нарядів та ін. В цьому ж журналі можуть обліковуватись і витрати з ремонту і технічного обслуговування, проведених безпосередньо в структурному підрозділі підприємства.

Витрати на експлуатацію вантажного автотранспорту групуються в накопичу вальній відомості, записи в якій здійснюються на підставі дорожніх листів, товарно-транспортних накладних тощо. Витрати відносяться на підприємство, що є споживачем послуг автотранспорту, виходячи з обсягу виконаних робіт в тонно-кілометрах та їх фактичної собівартості. У разі ведення окремого обліку витрат на вантажні і пасажирські перевезення і на роботу спеціальних машин виникають цехові витрат автотранспорту, які розподіляються пропорційно машино-дням роботи.

Отже, у процесі первинного документування виробничих операцій знайшов відображення систематичний облік, який відображає стан витрат на виробництво продукції. Але, як вже було зазначено, облік витрат і калькулювання собівартості продукції не можна обмежити простою реєстрацією фактів на папері. Відображені дані необхідно контролювати та аналізувати, опрацьовувати з метою визначення перспектив розвитку виробництва, інакше управлінський облік не виконуватиме своїх функцій. Тому, поряд із систематичним обліком повинен існувати і проблемний.

Проблемний облік витрат, використовуючи фактичні дані обліку, поєднує в собі функції прогнозування, моделювання, програмування, планування, нормування, економічного аналізу, контролю та регулювання. Його методи призначені для вирішення комплексних економічних і виробничих проблем підприємства та орієнтовані на задоволення потреб стратегічного та поточного управління.

Інформація, що надається проблемним обліком витрат повинна використовуватись для:

* планування та прогнозування витрат і доходів;
* складання кошторисів;
* аналізу витрат і відхилень від нормативів;
* аналізу дохідності виробництва продукції;
* оцінки ефективності діяльності структурних підрозділів за критерієм величини витрат і доходів.

Інформація проблемного обліку дозволить, на нашу думку:

1) визначати тенденції і перспективи подальшого розвитку виробництва;

2) визначати стратегію та планування майбутніх операцій;

3) розробляти та приймати економічно обґрунтовані управлінські рішення в галузі виробничої та комерційної діяльності підприємства, реалізація яких розрахована на тривалу перспективу.

Отже, поєднання систематичного та проблемного обліку, тобто якісної первинної реєстрації фактів господарської діяльності із подальшим опрацюванням цієї інформації та зведення її в облікові реєстри, дозволить, на нашу думку, детально аналізувати хід виробничої діяльності підприємства та приймати ефективні управлінські рішення на перспективу.

**2.2. Синтетичний та аналітичний облік виробничих витрат промислового підприємства**

Випуск продукції, яка в подальшому буде реалізована, і одержання прибутку є головною метою виробничої діяльності підприємства. Процес виробництва здійснюється лише за умови витрачання певних ресурсів підприємства: основних і оборотних засобів (уречевлена праця) і живої праці, яка виражається у формі заробітної плати. Ці складові і формують собівартість продукції.

Стан виробництва характеризується його ефективністю, психологічними параметрами, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем і роллю працівника у виробничих процесах. В умовах обмеженості ресурсів і досягнення планової ефективності, виникає потреба постійного зіставлення витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно звіряти з даними майбутніх витрат, що великою мірою залежать від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх та зовнішніх факторів з‘являється завдяки раціонально організованому обліку витрат на виробництво.

Облік витрат на виробництво організовується з метою розподілу витрат на кожну окрему операцію або кожен окремий продукт, що необхідно для оцінки запасів і визначення фінансового результату.

Для обліку витрат промислового підприємства, кінцевим результатом діяльності якого є виробництво певного виду продукції (виконання робіт, надання послуг), призначений один синтетичний рахунок 23 “Виробництво”, на якому обліковують витрати на продукцію, роботи чи послуги. Облік ведеться в розрізі субрахунків за видами витрат. Цей рахунок активний, основний, витратний, призначений для обліку господарських засобів.

По дебету рахунку 23 “Виробництво” відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні втрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26, 27), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90). За кредитом субрахунків обліку витрат допоміжних (підсобних) виробництв, з виконання некапітальних робіт у кореспонденції з дебетом рахунків 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” та субрахунків обліку витрат основного виробництво списується собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, споруд, робіт, послуг (інструменту, енергії, пари, транспортних і ремонтних послуг тощо).

Основні бухгалтерські проводки з обліку виробництва продукції представлено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Основні бухгалтерські проводки з обліку виробництва

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № пор. | Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Нараховано амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються у виробництві | 23 “Виробництво” | 13 “Знос необоротних активів” |
| 2 | Відпущено зі складу товарно-матеріальні цінності на потреби виробництва | 23 “Виробництво” | 20 “Виробничі запаси” |
| 3 | Відпущено у виробництво МШП | 23 “Виробництво” | 22 “МШП” |
| 4 | Відображено вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом цеху основного виробництва (передача продукції з цеху в цех) | 23 “Виробництво” | 23 “Виробництво” |
|  | | | |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 5 | Списано на витрати виробництва втрати від технічно неминучого браку | 23 “Виробництво” | 24 “Брак у виробництві” |
| 6 | Використано частину готової продукції на потреби виробництва | 23 “Виробництво” | 26 “Готова продукція” |
| 7 | Оплачено готівкою витрати виробництва | 23 “Виробництво” | 30 “Каса” |
| 8 | Оплачено з поточного або валютного рахунку, з інших рахунків в банку витрати виробництва | 23 “Виробництво” | 31 “Рахунки в банках” |
| 9 | Оплачено з підзвітних сум витрати виробництва | 23 “Виробництво” | 372 “Розрахунки з підзвітними особами” |
| 10 | Списано на собівартість продукції, робіт і послуг суми незадоволених претензій | 23 “Виробництво” | 374 “Розрахунки за претензіями” |
| 11 | Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів | 23 “Виробництво” | 39 “Витрати май-бутніх періодів” |
| 12 | Проведено до оцінку незавершеного виробництва | 23 “Виробництво” | 423 “Дооцінка активів” |
| 13 | Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток виробничим робітникам | 23 “Виробництво” | 471 “Забезпечен-ня виплат відпусток” |
| 14 | Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва | 23  “Виробництво” | 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” |
| 15 | Нараховано заробітну плату виробничим працівникам та проведені відрахування на соціальне страхування від зарплати згідно з чинним законодавством | 23 “Виробництво” | 66 “Розрахунки з оплати праці”,  65 “Розрахунки за страхуванням” |
| 16 | Відображено послуги, призначені для потреб виробництва, надані дочірніми підприємствами та внутрішніми підрозділами | 23 “Виробництво” | 682 “Внутрішні розрахунки”,  683 “Внут-рішньо-господар-ські розрахунки” |
| 17 | Відображено заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб виробництва (в т.ч. по оренді, транспорту тощо) | 23 “Виробництво” | 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” |
| 18 | Оприбутковано лишки незавершеного виробництва, виявлені при інвентаризації в цехах допоміжних виробництв | 23 “Виробництво” | 71 “Інший операційний дохід” |
| 19 | Включено до собівартості продукції, робіт та послуг відповідну частку загально виробничих витрат | 23 “Виробництво” | 91 “Загально виробничі витрати” |
| Продовження таблиці 2.1. | | | |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 20 | Віднесено на собівартість продукції, робіт і послуг вартість матеріальних цінностей, яких не вистачає в межах норм природного убутку | 23 “Виробництво” | 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” |
| 21 | Відображено зарахування на баланс інших необоротних матеріальних активів, виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах | 11 “Інші необоротні матеріальні активи” | 23 “Виробництво” |
| 22 | Відображено вартість послуг допоміжних виробництв, наданих для капітального будівництва | 15 “Капітальні інвестиції” | 23 “Виробництво” |
| 23 | Повернено невикористані у виробництві матеріальні цінності; відображено вартість зворотних відходів | 20 “Виробничі запаси” | 23 “Виробництво” |
| 24 | Списано собівартість виготовлених у допоміж-них (підсобних) виробництвах виробів, споруд, інструменту тощо, що відповідають критеріям визнання їх малоцінними і швидкозношувани-ми предметами | 22 “Малоцінні та швидко-зношувані предмети” | 23 “Виробництво” |
| 25 | Відображено втрати від невиправного браку | 24 “Брак у виробництві” | 23 “Виробництво” |
| 26 | Оприбутковано напівфабрикати власного виробництва | 25 „Напів-фабрикати” | 23 “Виробництво” |
| 27 | Оприбутковано на склад готову продукцію | 26 “Готова продукція” | 23 “Виробництво” |
| 28 | Частину витрат допоміжних цехів включено до суми матеріального збитку, що підлягає відшкодуванню винними особами | 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” | 23 “Виробництво” |
| 29 | Включено до складу витрат майбутніх періодів відповідну частину витрат виробництва (в галузях з сезонним виробництвом, при освоєнні нових виробництв тощо) | 39 “Витрати майбутніх періодів” | 23 “Виробництво” |
| 30 | Списано витрати виробництв в частині наданих ними послуг (продукції) дочірнім підприємствам та внутрішнім підрозділам | 682 “Внутрішні розрахунки”,  683 “Внутрішньо-господарські розрахунки” | 23 “Виробництво” |
| 31 | Списано на результати діяльності собівартість виконаних робіт або наданих послуг підприємствам, які для обліку витрат застосовують лише рахунки класу 8 | 791 “Результат основної діяльності" | 23 “Виробництво” |
| 32 | Відображено суму уцінки незавершеного виробництва | 84 “Інші опера-ційні витрати” | 23 “Виробництво” |
| Продовження таблиці 2.1. | | | |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 33 | Списано недостачу матеріальних цінностей, які знаходяться в незавершеному виробництві (при одночасному використанні класів 8 і 9) | 84 “Інші операційні витрати” | 23 “Виробництво” |
| 34 | Відображено (списано) недостачу матеріаль-них цінностей, які знаходяться в незавершено-му виробництві (використовують фірми, що застосовують одночасно рахунки класів 8 і 9) | 85 “Інші витрати” | 23 “Виробництво” |
| 35 | Відображено вартість послуг наданих на сторону | 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг” | 23 “Виробництво” |
| 36 | Відображено вартість робіт (основного або допоміжного виробництва), пов‘язаних з дослідженнями та розробками | 941 “Витрати на дослідження і розробки” | 23 “Виробництво” |
| 37 | Відображено собівартість реалізованої частини незавершеного виробництва | 943 “Собівартість реалізованих ви-робничих запасів” | 23 “Виробництво” |
| 38 | Проведено уцінку незавершеного виробництва | 946 “Втрати від знецінення запасів” | 23 “Виробництво” |
| 39 | Відображено виявлену при інвентаризації недостачу матеріальних цінностей в цехах допоміжних виробництв (незавершеного виробництва) | 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” | 23 “Виробництво” |
| 40 | Списано на збиток втрати незавершеного виробництва внаслідок стихійного лиха, пожеж тощо | 99 “Надзвичайні витрати” | 23 “Виробництво” |

Синтетичний облік витрат виробництва ведеться в журналі-ордері №10, форму якого подано в додатку Д.

Зазначу, що поряд з тим, що підприємство “Дрогобицький плодоконсервний завод” використовує всі вищезазначені в таблиці рахунки, зведений облік воно веде за книжково-журнальною формою обліку, передбаченою для всіх підприємств споживчої кооперації, тому замість журналу-ордеру №10 тут повинні вести книгу сумового обліку №23. Але на згаданому підприємстві застосовують ще більш спрощену систему відображення виробничих витрат в обліку – зведену калькуляцію продукції, де видно величину витрат по кожній статті. Проте, на наш погляд, такий спосіб обліку витрат виробництва не є досконалим.

Аналітичний облік по рахунку 23 “Виробництво” ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах, таких як консервне, аналітичний облік витрат може вестись за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Основними виробничими підрозділами підприємства консервної промисловості є цехи або самостійні ділянки.

Цехом називається відокремлена в адміністративно-господарському розумінні виробнича частина підприємства, яка складається з декількох ділянок, що спеціалізуються на випуску певної продукції (сиропу, вижимки тощо) або на виконанні однорідних технологічних процесів. На Дрогобицькому плодоконсервному заводі виробничими цехами є соковий, консервний і фабрикат ний. Це – основні цехи, де здійснюється основний виробничий процес з випуску продукції, що поділяється на три стадії – підготовчу, сортувально-інспекційну та контрольну.

У виробництві продукції плодоовочевого консервного виробництв можуть брати участь не лише виробничі підрозділи . Для забезпечення безперебійності виробничого процесу в основних цехах підприємство може користуватись послугами допоміжних виробництв. Допоміжними вважаються виробництва, які забезпечують інші підрозділи свого підприємства різними видами енергії (електроенергією, парою, газом), транспортними послугами, виконують ремонт основних засобів, виготовляють запасні частини, деталі, конструкції тощо).

Аналітичний облік витрат допоміжних виробництв ведеться в розрізі наступних видів виробництв:

* інструментальні (виготовлення інструментів, пристроїв, запасних частин);
* ремонтні (ремонт технічного й електричного обладнання, транспортних засобів, будівель і споруд);
* енергосилові (забезпечення різними видами електро- і теплоенергії, киснем, водою);
* транспортні ( вантажний і автотранспорт).

Виходячи з потреб основного виробництва, встановлених норм і технічних нормативів споживання послуг, всім підрозділам допоміжних виробництв керівництвом підприємства встановлюються завдання (нормативи, замовлення) по виробництву виробів, робіт і послуг, по собівартості та, відповідно, планово-розрахункова вартість одиниці виробів або послуг та інші госпрозрахункові показники. Ці показники необхідні для розрахунків між підрозділами основного і допоміжного виробництв за надані послуги та оприбуткування виготовлених інструментів і матеріалів. Для ефективного контролю за обсягом послуг допоміжних виробництв в цехах основного виробництва встановлюються лічильники, вимірювальні пристрої, деталізуються нормативи і норми для забезпечення контролю за споживанням послуг допоміжних виробництв. Витрати допоміжних виробництв розподіляються пропорційно кількості послуг, що споживаються.

Як вже було зазначено в першому розділі, відходи плодоовочевого виробництва можуть перероблятись на даному підприємстві для виготовлення інших харчових і технічних продуктів завдяки тому, що в них міститься багато цінних харчових речовин. З цією метою на підприємствах плодоовочевої консервної галузі можуть бути створені побічні виробництва, які займатимуться переробкою відходів основного виробництва та виготовленням інших цінних харчових продуктів.

Нормальній роботі основних та допоміжних цехів сприяють обслуговуючі виробництва. Їх діяльність не пов’язана з виробництвом продукції (виконанням робіт, наданням послуг) та не відповідає меті створення даного підприємства. Аналітичний облік витрат обслуговуючих виробництв ведеться в розрізі наступних виробництв та господарств:

* житлово-комунальні (утримання гуртожитків, житлових будинків);
* науково-дослідні та конструкторські підрозділи;
* майстерні побутового обслуговування;
* їдальні та буфети;
* будинки відпочинку, санаторії, профілакторії та інші установи оздоровчого та культурно-просвітницького призначення;
* дитячі дошкільні установи.

Отже, належним чином побудований синтетичний та аналітичний облік витрат виробництва на підприємстві плодоовочевої консервної галузі дозволить відобразити реальний стан справ у господарстві, забезпечить достовірними даними процес калькулювання собівартості виробленої продукції та створить сприятливе середовище для аналітичної роботи .

2.3. Методика калькулювання собівартості виготовленої продукції

Ринкові умови господарювання зумовили реорганізацію вітчизняної облікової системи на основі впровадження принципів фінансового та управлінського обліку. Важливим моментом для підприємств України є те, що виходячи з особливостей діяльності, структури та розмірів, а також внутрішніх потреб управління, вони можуть самостійно визначати методику обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Обчислення собівартості продукції (робіт, послуг) є заключним етапом обліку витрат. Калькуляція, як вважає професор Ф.Ф. Бутинець [4,С.313], - це обчислення собівартості одиниці продукції (робіт чи послуг) за встановленою номенклатурою витрат. Нагадаємо, що склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюється підприємством самостійно.

З введенням в Україні міжнародних стандартів бухгалтерського обліку змінився і підхід до визначення собівартості. Однак це не означає принципової зміни загального складу витрат на виробництво.

Якщо до 01.01.2000 р. ми, можна вказати, не відрізняли поняття “витрати” від поняття “собівартість”, оскільки на кожну одиницю продукції розподіляли всі статті витрат, в тому числі й адміністративні, то відтепер на кожну одиницю продукції можуть бути розподілені лише прямі витрати і та частина накладних витрат, яка пов’язана з виробництвом цієї продукції [10,С.5].

Ті види постійних (накладних) витрат, які не пов’язані безпосередньо з виготовленням продукції, не розподіляються на кожну одиницю. До таких витрат належать витрати на збут і адміністративні витрати.

Якщо пригадати методику калькулювання собівартості, що використовувалася у нас до 01.01.2000 р. , вона передбачає розподіл на кожну одиницю продукції всіх понесених підприємством витрат. Але відтепер на кожну одиницю продукції можуть бути розподілені тільки прямі витрати і та частина накладних витрат, яка пов‘язана з виробництвом продукції. Відмінності у калькулюванні собівартості виробленої продукції відображені на рисунках 2.1. та 2.2.

*Витрати підприємства*

*: кількість одиниць = собівартість одиниці*

*Фабрично-заводська собівартість*

Адміністративні витрати

Позавиробничі витрати

*Цехова собівартість*

Загальновиробничі витрати

*Прямі витрати на виготовлення продукції*

Рис. 2.1. Методика калькулювання собівартості до введення в дію міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

*Витрати підприємства*

*: кількість одиниць = собівартість одиниці*

*Адміністративні витрати*

*Витрати на збут*

*Загальновиробничі витрати*

*Прямі витрати на виготовлення продукції*

Рис. 2.2. Методика калькулювання собівартості після введення в дію міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

З метою вибору для консервних підприємств оптимальної методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та, враховуючи організаційно-технологічні особливості галузі, необхідно розглянути всі запропоновані методи та запровадити найбільш ефективний. Важливим моментом при цьому є врахування нагромадженого вітчизняного досвіду, а також стандартів облікової практики підприємств зарубіжних країн.

В наш час на підприємствах промислової галузі можуть використовувати один з наступних методів: простий, позамовний, попередільний або нормативний.

Суть простого, або як його ще називають – попроцесного методу, полягає в тому, що витрати на виробництво узагальнюються в реєстрі бухгалтерського обліку в цілому по процесу (закінченому технологічному циклу) і діляться на кількість продукції, наданих послуг чи виконаних робіт. При цьому користуються формулою:

**Сп = ∑ В / Q**, де

Сп – собівартість одиниці продукції;

В – витрати на виробництво продукції;

Q – кількість виробленої продукції.

Даний метод є досить розповсюдженим і простим у використанні, оскільки не вимагає багатоступеневих розрахунків та стосується виробництв, де технологічний процес не складний і виключає можливість випуску напівфабрикатів та незавершене виробництво.

Попередільний метод обліку витрат (від слова переділ – певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують продукт праці, готовий до використання чи продажу) на виробництво використовується у виробництвах, де продукція одержується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини по окремих стадіях (переділах) на безперервній основі. Наприклад, виробництво фруктового соку передбачає такі переділи: очищення фруктів та відокремлення їх від кісточок, плодоніжок та листків; пресування з виходом чистого соку та вижимки; пастеризація соку.

Особливістю цього методу є те, що облік витрат і виходу продукції (напівфабрикатів) ведуть по кожній стадії виробництва на окремому аналітичному рахунку. Після закінчення процесу виробництва загальну суму витрат розподіляють за видами виробленої продукції відповідно до стадії виробництва.

Попередільний метод калькулювання забезпечує інформацію про формування собівартості продукції в розрізі структурних підрозділів підприємства, що дає можливість оцінити діяльність кожного з них та ціле направлено вести пошук резервів виробництва продукції.

Для обчислення собівартості продукції при попередільному методі вартість всіх виробничих витрат (прямих та непрямих), які були здійснені на підприємстві протягом одного звітного періоду, ділиться на загальну кількість зразків готової продукції, виготовлених протягом цього звітного періоду.

Позамовний метод застосовують, в основному, на індивідуальних та дрібносерійних виробництвах. Об’єктом обліку при використанні цього методу є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. Наприклад, так можна визначити собівартість окремого номера газети або журналу у видавництві. При використанні позамовного методу обліку витрат на виробництво кожному замовленню надається власний номер, який вказується у всіх документах про витрати за замовленням.

Використання цього методу передбачає, що всі виробничі витрати збираються в розрізі окремого замовлення, яке є унікальним виробом (роботою, послугою), що виготовляється із додержанням конкретних вимог замовника.

При використанні позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості всі прямі виробничі витрати відносять на конкретне замовлення на підставі відповідних первинних документів, в яких проставляється порядковий номер замовлення. Загально виробничі витрати щомісяця розподіляють між замовленнями. Собівартість одного замовлення визначається як сума всіх витрат, зібраних в картці обліку витрат по конкретному замовленню від моменту її відкриття до моменту завершення робіт.

Основним моментом при використанні позамовного методу є необхідність точного обліку і відокремлення витрат за яким-небудь одним замовленням від витрат за іншими замовленнями. У випадку, коли витрати виробництва не можуть бути повністю віднесені до окремого замовлення або до декількох з них, тобто облік ведеться тільки по виробництву в цілому, а не за окремими замовленнями – використовується попередільний метод або комбінація позамовного та попередільного методів.

Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів, що використовуються на виробництві і залежить від керівництва і бухгалтерів самого підприємства.

Звернемось до зарубіжного досвіду.

У світовій обліковій практиці виділяють два основних методи обліку витрат виробництва, основним концептуальним питанням яких є трактування ролі в процесі виробництва постійних непрямих витрат. Дані методи можуть використовуватись практично для будь-якого виду діяльності і відрізнятись ступенем відображення витрат:

-метод обліку витрат і калькулювання неповної собівартості (“директ-костинг”);

-метод обліку витрат і калькулювання повної собівартості (“стандарт-кост”);

Метод “директ-костинг” має декілька характерних особливостей, що проявляються в наступному:

* + розподілі виробничих витрат на змінні і постійні;
  + калькулювання собівартості продукції за змінними витратами;
  + багатостадійності складання звіту про доходи.

В основі організації виробничого обліку за методом “директ-костинг” лежить класифікація витрат за їх відношенням до обсягу виробництва на постійні і змінні. Суть цього методу полягає в тому, що у витрати на виробництво включаються тільки змінні витрати, тобто собівартість обліковується і планується лише в частині змінних витрат. Щодо постійних витрат, то їх збирають на окремому рахунку, і як витрати певного періоду, відшкодовують із виручки чи валового прибутку без їх розподілу за видами вироблюваної продукції. Змінні виробничі витрати (основні матеріальні та трудові витрати, змінна частина непрямих виробничих витрат)складають собівартість виробу і списуються по мірі реалізації продукції. Щодо інших витрат, то постійна частина виробничих витрат більш тісно пов’язана із здатністю виробляти (сприяти виробництву), а не з випуском конкретних одиниць. Тому їх необхідно відносити до витрат певного періоду і відразу списувати на реалізацію без віднесення на собівартість продукції. Загальна схема обліку витрат і калькулювання собівартості за змінними витратами згідно П(С)БО №3 “Звіт про фінансові результати ” і №16 “Витрати” на підприємствах консервної промисловості показана на рисунку 2.3.

Можливість застосування “директ-костингу” в обліковій практиці національних промислових підприємств, зокрема плодоовочевих консервних підприємствах, значною мірою обумовлена розподілом витрат на постійні і змінні. Проте розробка методу точного розподілу витрат є досить складною, оскільки поділ витрат залежить від виду діяльності і тому є умовним, тобто той самий вид витрат в одному випадку може відноситись до змінних, а в іншому – до постійних. Тому, прийняті на кожному підприємстві допуски повинні бути враховані при розрахунку результатів діяльності.

Витрати підприємства

Запаси готової продукції

Запаси незавершеного виробництва

Змінна виробнича собівартість

Постійні загаль-новиробничі

Змінні загаль-новиробничі

Інші прямі

На оплату праці

Прямі матеріальні

Витрати періоду, пов’язані з операційною діяльністю

Собівартість реалізованої продукції

Непрямі (загально-виробничі) витрати

Прямі витрати

нерозподілені

розподілені

Рахунок 79 “Фінансові результати”

Рис. 2.3. Схема обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за змінними витратами на плодоовочевих консервних підприємствах.

Дослідження практики управлінського обліку в промислових фірмах США показує, як підкреслює М.Р. Лучко, що “будь-які витрати можна вважати постійними або змінними, залежно від мети їх використання. Зважаючи на цю обставину, рахунки за характером витрат спочатку розподіляють по відділах, а потім класифікують на змінні та постійні відповідно функцій, здійснюваних кожним відділом.”[29,С.19]. Стосовно підприємств консервної промисловості, то, на нашу думку, деякі постійні витрати можуть бути прямо віднесені на підрозділи, місця виникнення витрат без умовного їх розподілу, тому керівникам структурних підрозділів необхідно посилювати контрольні функції управління змінними витратами.

При застосуванні методу “директ-костинг” відокремлення змінних та постійних витрат дозволяє контролювати статті змінних витрат на основі їх співставлення з кожною одиницею продукції, і таким чином загострювати увагу адміністрації підприємства по причинах змін маржинального доходу (доходи від реалізації – змінні витрати – постійні = результат) як по підприємству в цілому, так і по окремих видах продукції. Використання “директ-костингу” в обліковій практиці плодоовочевих консервних підприємств, з одного боку дасть можливість виявляти вироби з меншою сумою маржинального доходу, а з іншого приймати управлінські рішення, спрямовані на підвищення рентабельності виробництва, а саме: зменшувати випуск нерентабельних виробів або знімати їх з виробництва; знижувати рівень прямих витрат по малоприбуткових виробах; переходити на випуск високорентабельних видів продукції.

Проте даний метод не позбавлений недоліків, таких як:

* необхідність чіткого поділу витрат на постійні і змінні;
* вимагає додаткових розрахунків (але їх правильність забезпечується не в усіх випадках);
* для довгострокового прогнозування і прийняття стратегічних рішень необхідні дані про повну собівартість продукції, що також вимагає додаткової інформації;
* звітність не відповідає принципам підготовки фінансової звітності і, в результаті, вимогам податкової системи.

Паралельно з методом “директ-костинг” у світовій практиці обліку використовується метод обліку витрат і калькулювання повної собівартості.

Метод обліку повних витрат передбачає всебічне і точне відображення всіх витрат.

Використання методу “стандарт-кост” забезпечує орієнтацію на повне покриття всіх витрат і наступну оптимізацію чистого прибутку; ефективність прийняття довгострокових управлінських рішень; забезпечення контролю зв’язків між виробництвом і реалізацією на довготривалу перспективу.

Загальна схема обліку витрат і калькулювання повної собівартості за методом “стандарт-кост” показана на рис.2.4.

Витрати підприємства

Загальновиробничі витрати

витрати на збут

Рахунок 79 “Фінансові результати”

Запаси готової продукції

Запаси незавершеного виробництва

Інші прямі

Прямі на оплату праці

Прямі матеріальні

Наднормативні виробничі витрати

Виробнича собівартість

Собівартість реалізації продукції

Витрати періоду, пов’язані з операційною діяльністю

адміністративні

постійні

змінні

нерозподілені

Рис. 2.4. Схема обліку витрат і калькулювання повної собівартості продукції на плодоовочевих консервних підприємствах.

Новим підходом до обліку виробничих витрат у системі управлінського обліку вітчизняних підприємств можна вважати калькулювання собівартості продукції за стандартними (нормативними) витратами, який використовується на підприємствах багатьох країн з розвинутою ринковою економікою. Даний метод виник на початку 20-х років у США у зв'язку з необхідністю вирішення проблем управління виробництвом, оскільки сприяє оперативному виявленню відхилень фактичних витрат від їх планового режиму і об’єднує в собі елементи планування, обліку й оперативного аналізу.

В основі методу “стандарт-кост” лежить концепція управління за відхиленнями. У цьому методі, як підкреслює професор В.Ф.Палій, реалізований принципово новий підхід до калькулювання. “Розробка стандартів витрат, стандартних кошторисів, стандартної калькуляції продукції дозволили оперативно контролювати за ходом виробництва відповідність фактичних витрат стандартним і оперативно усувати причини перевитрат. Виник новий метод регулювання процесу формування собівартості - управління за відхиленнями. ”[37,С.51].

В економічній літературі зарубіжних авторів даються різні визначення методу “стандарт-кост”. Вони аналогічні за змістом і, в основному, цей метод трактується як інструмент контролю, спрямований на регулювання прямих витрат виробництва.

До переваг методу нормативних (стандартних) витрат можна віднести наступні:

* метод забезпечує інформацією про очікувані витрати на виробництво і реалізацію продукції;
* цей метод робить можливим застосування управління за відхиленнями. Звіт про доходи і витрати складається із виділенням відхилень від нормативів і вказуванням причин їх виникнення;
* “стандарт-кост” надає можливість встановлювати ціни на основі раніше обчисленої собівартості одиниці продукції;
* метод дозволяє більш раціонально оцінювати витрати, оскільки усуває небажані розбіжності при веденні обліку в системі фактичних (історичних) витрат;
* даний метод є більш економним, ніж метод історичних витрат, оскільки застосування нормативних витрат може зменшити витрати, необхідні для ведення обліку;
* метод “стандарт-кост” дозволяє обліковувати витрати за центрами відповідальності;
* цей метод сумісний з такими важливими інструментами управлінського обліку, як гнучкі бюджети змінних витрат і метод “директ-костинг” у його обліковому і аналітичному аспектах.

З огляду доцільності використання методу ”стандарт-кост” вітчизня-ними підприємствами, зокрема плодоовочевими консервними, важливо відзна-чити, що застосування даного методу можливе за умови розробки нормативів витрат. При встановленні норм витрат на виробництво консервної заздалегідь увагу необхідно сконцентрувати на виявленні відхилень від встановлених стандартів витрачання матеріальних ресурсів, заробітної плати, а також витрат за місцями їх виникнення, причинах і винуватцях. Використання методу “стандарт-кост”, таким чином, дозволяє здійснити безперервний поточний контроль за формуванням собівартості, своєчасно попереджувати нераціональне використання ресурсів підприємства.

Стандартна вартість матеріальних ресурсів при застосуванні методу “стандарт-кост” складається з 2 елементів: кількості матеріалів і ціни.

Розрахунок стандартної кількості плодоовочевої сировини і основних матеріалів на консервних підприємствах буде залежати від технології виготовлення консервної продукції та її якості.

Необхідно відмітити, що в сучасних умовах на консервних підприємствах можливо встановити нормативи лише у частині прямих витрат. Проте, при використанні методу “стандарт-кост” необхідно приділяти увагу стандартизації непрямих витрат, зокрема загальновиробничих витрат.

Вивчення теоретичних і практичних розробок застосування методу “стандарт-кост” дозволяє виділити деякі його характерні особливості. Однією з особливостей є те, що у процесі витрачання засобів основою виявлення відхилень від стандартів є бухгалтерські записи на спеціальних рахунках, але не їх документування. Перед менеджерами стоїть завдання не документувати відхилення, а не допускати їх. По-друге, у бухгалтерському обліку відображення виявлених відхилень проводиться лише на тих підприємствах, які використовують поточні стандарти (стандарти, які передбачають розрахунок на основі цін певного облікового періоду як очікуваних, так і діючих у цьому періоді). Третьою особливістю методу у відображенні відхилень від стандартів є виділення спеціальних синтетичних рахунків для обліку відхилень. При цьому одні підприємства відкривають рахунки відхилень по статтях калькуляції (сировина і матеріали, заробітна плата, непрямі витрати), а інші – рахунки відхилень по статтях калькуляції і факторах відхилень.

Проте, необхідно відмітити, що застосування методу “стандарт-кост” у практиці діяльності вітчизняних підприємств має певні обмеження. Цей метод на теперішній час не регламентований законом і не має єдиної методики розрахунку стандартів та ведення облікових реєстрів. Крім того, у затвердженому наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.99 р. №291 Плані рахунків бухгалтерського обліку [37] відсутні рахунки відхилень від стандартних норм, що ускладнює використання методу “стандарт-кост”.

Недоліками методу “стандарт-кост” є те, що на практиці досить важко скласти стандарти за статтями витрат і узагальнити їх в бухгалтерії в карти стандартної собівартості. Карти необхідно складати по виробах, замовленнях у розрізі виробничих підрозділів до початку процесу виробництва. Разом з тим, не на всі виробничі витрати можна встановити стандарти, що викликає послаблення контролю за цими витратами. Недоліком методу вважається й той факт, що перегляд стандартів на завжди співпадає зі змінами умов виробництва.

Таким чином, розглянуті методи обліку витрат і калькулювання повної та неповної собівартості (“стандарт-кост” і “директ-костинг”), які знаходять відображення у зарубіжній бухгалтерській практиці, мають як переваги, так і недоліки. Тому на практиці ці два методи доцільно застосовувати паралельно, в залежності від цілей управління. За даними повного обліку витрат можна встановити рентабельні ціни на основну продукцію підприємства на довготривалу перспективу. Частковий (неповний) облік витрат забезпечує процес прийняття управлінських рішень щодо вибору між самостійним виробництвом і закупками зі сторони, рішень про додаткові замовлення при недостатній завантаженості виробничих потужностей. Використання у цих випадках методу повної собівартості може призвести до помилкових рішень.

Важливо зауважити, що розглянуті методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості вимагають глибокої і обґрунтованої розробки нормативної бази, пристосування до конкретних умов господарювання та індивідуальних умов роботи кожного підприємства.

**2.4. Загальні принципи здійснення аудиту виробничих витрат**

Людство не придумало іншого способу визначення ефективності господарської діяльності підприємства, як зіставлення доходів і витрат. Тому, для того, щоб визначити, чи буде ефективним виробництво продукції, необхідно порівняти очікувану ціну з очікуваними витратами, а підводячи підсумки роботи, - порівняти отримані доходи з фактичними витратами на виробництво продукції. Без такого порівняння без сумніву будуть допущені непоправні помилки при виборі напрямків виробничої діяльності, видів та об’ємів виробництва продукції (робіт, послуг), а також цін на цю продукцію (роботи, послуги), що поступово призведе до появи збитків та, як наслідок, банкрутства підприємства.

Облік виробничих витрат – це складний обліково-методичний процес. Його складність полягає в тому, що промислові підприємства, як правило, виготовляють великий асортимент продукції, а витрати при цьому не завжди пов’язані лише з виробництвом. Тому необхідно виробити спеціальні прийоми і методи розподілу витрат підприємства по видах продукції.

Саме контроль за порядком розподілу виробничих витрат, за правильністю проведених розрахунків та їх законністю (відповідно до встановлених чинним законодавством норм) є головною метою аудиторської перевірки витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на промислових підприємствах.

Ми вже з’ясували, що в бухгалтерському обліку собівартість продукції визначається, як сукупність витрат за звичайними видами діяльності, понесених у зв’язку з виробництвом і реалізацією продукції у звітному періоді. А собівартість, як елемент обліку з метою оподаткування, є величиною, що зменшує оподатковувану базу (згідно Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.94 р. №334/94-ВР [18]). Це розходження не лише термінологічне, але й кількісне, так як в собівартість, розраховану з метою оподаткування, включаються витрати звичайної діяльності з врахуванням встановлених норм (лімітів) та обмежень.

Витрати на виробництво продукції включаються в собівартість того звітного періоду, до якого вони належать, незалежно від часу оплати – попередньої чи наступної. Принцип того, що до уваги береться факт споживання товарно-матеріальних цінностей (відпущення їх у виробництво), а не їх оплата, діє і в аудиті.

Аудиторська перевірка витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції має свої особливості в розрізі елементів витрат. Отже, розглянемо особливості перевірки витрат за елементами.

За елементом “матеріальні витрати” витрати товарно-матеріальних цінностей групуються наступним чином: сировина і матеріали; купівельні напівфабрикати; паливо і електроенергія; тара і тарні матеріали; будівельні матеріали; запасні частини та інші.

Аудитору важливо знати, що вартість матеріальних ресурсів формується, виходячи з цін їх придбання (без врахування ПДВ), націнок, комісійних винагород та інших надбавок до ціни. Затрати, пов’язані з доставкою та зберіганням матеріальних ресурсів, підлягають включенню у відповідні елементи затрат на виробництво (витрати на оплату праці, амортизація, матеріальні витрати).

Аудитор перевіряє правильність оцінки матеріальних ресурсів, списаних на собівартість. Як відомо, підприємство самостійно обирає метод оцінки запасів (нормативний, середньозважений, FIFO, LIFO), що фіксується в наказі про облікову політику підприємства.

Основними завданнями аудиту матеріальних цінностей, призначених для виробництва продукції, є:

1. порядок зберігання та оцінки матеріальних запасів;
2. своєчасне і правильне відображення в обліку списаних ТМЦ;
3. правильність переоцінки та уціни проведення індексацій ТМЦ;
4. додержання підприємством вимог проведення інвентаризацій.

При аудиторській перевірці затрат на оплату праці може бути виявлена найрозповсюдженіша щодо цього виду витрат помилка – недотримання принципу виробничої спрямованості витрат. Мається на увазі те, що при перевірці первинних документів з нарахування заробітної плати (табелів, розрахунково-платіжних відомостей) аудитор може виявити факти включення в собівартість основної діяльності витрат на оплату праці працівників, зайнятих в інших видах діяльності (будівництво, соціально-культурне обслуговування тощо). Це призводить до штучного завищення показника собівартості виробленої продукції.

До елементу “відрахування на соціальні заходи” відносять виплати по встановленим законодавством нормам в обов’якові позабюджетні фонди:

* Фонд соціального страхування України;
* Державний фонд сприяння зайнятості населення;
* Пенсійний фонд України.

Правове регулювання порядку оплати зборів до соціальних фондів здійснюється Законами України “Про збір на обов’язкове соціальне страхування» №402/97-ВР від 26.06.97 р., “Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування” №400/97-ВР від 26.06.97 р. (зі змінами і доповненнями).

При перевірці правильності віднесення на собівартість відрахувань на соціальні потреби необхідно звернути увагу на дотримання прямої залежності джерела нарахування самого фонду оплати праці. Тобто, яким є джерело виплати, таке й джерело сплати внесків, а це може бути або собівартість, або власні кошти.

Елемент “амортизація основних виробничих засобів” призначений для групування затрат, пов’язаних з використанням речових об’єктів, що переносять свою вартість в процесі використання на вироблений продукт. Вартість таких об’єктів (будівель, машин, обладнання)переноситься на вироблений продукт не одноразово, а на протязі певного періоду. Витрати на придбання і створення цих об’єктів в собівартість не включаються, але на собівартість списується їх амортизація.

За Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” визначено такі способи нарахування амортизації:

* прямолінійний;
* метод зменшеного залишку;
* прискорений метод;
* кумулятивний метод;
* виробничий метод;
* метод, передбачений податковим законодавством.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно, а її нарахування проводиться щомісячно, починаючи з місяця, наступного за тим, в якому об’єкт основних засобів був зарахований на баланс.

Завдання аудиту стосовно цього елементу – перевірити, чи вчасно йде списання основних засобів та чи правильно проведені розрахунки за обраним методом списання.

Зауважимо, що хоч в П(С)БО №7 і вказано, що підприємство може самостійно обирати метод списання вартості основних засобів, податковим законодавством передбачені єдині норми амортизації, встановлені Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” [18]. Тому, в цьому випадку завданням підприємства є обрання методу нарахування амортизації, що не суперечить чинному законодавству.

В елемент “інші витрати” включаються:

* податки, збори, платежі;
* відшкодування за викиди забруднюючих речовин;
* оплата робіт по сертифікації продукції;
* винагорода за винаходи та новаторські пропозиції;
* оплата послуг зв’язку, банків, обчислювальних центрів;
* інші затрати, що входять до складу собівартості.

В цілях аудиту проводиться перевірка і аналіз документів, договорів та розрахунків за цими видами витрат.

Важливою складовою аудиту є перевірка правильності калькулювання одиниці продукції. Аудитору слід знати, що за статтями калькуляції витрати групуються залежно від місця і мети їх виникнення. Очевидно, що склад витрат у кожній галузі економіки диференційний та визначений відповідними галузевими інструкціями та методичними рекомендаціями.

При перевірці калькулювання собівартості продукції аудитор встановлює правильність:

* класифікації затрат на виробництво продукції;
* обліку та списання (розподілу) витрат по статтям калькуляції;
* визначення втрат від браку та простоїв;
* визначення незавершеного виробництва;
* застосування методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
* ведення синтетичного й аналітичного обліку витрат на виробництво;
* а також відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку за рахунками затрат записам в Головній книзі і балансі.

Ми довели в попередньому підрозділі, що калькуляція собівартості промислової продукції може здійснюватись різними методами: нормативним, простим, позамовним та попередільним. Можна залучити також елементи методів “стандарт-кост” і “директ-костинг”. Одне з головних завдань аудиторської перевірки – підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання.

Завданням аудитора також є перевірка правильності розподілу непрямих витрат, порядок якого обумовлений в обліковій політиці підприємства. В аудиторській практиці часто зустрічається ситуація, коли підприємство, яке здійснює багато номенклатурне виробництво, не розподіляє непрямі витрати між видами продукції. В цьому випадку відбувається викривлення показника собівартості окремих видів продукції, приховуються реальні фінансові результати.

По завершенню перевірки затрат на виробництво аудитор робить висновки про наявність помилок, їх вплив на достовірність звітності та можливі шляхи їх вирішення.

Аудиторська перевірка витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції має суттєве значення в системі суцільного аудиту на підприємстві промислової галузі. Рівень функціонування витратного механізму дозволяє достовірно оцінити виробничий процес на підприємстві, а також відобразити його реальний фінансовий стан.

**РОЗДІЛ ІІІ. Аналіз витрат виробництва і собівартості продукції промислового підприємства.**

**3.1. Аналіз виробничих витрат за узагальнюючими показниками**

Ми вже з’ясували, що важливим показником, який характеризує роботу підприємств будь-якої галузі, є собівартість продукції, робіт і послуг. Цей показник містить узагальнюючу інформацію про рівень витрат, використаних на виробництво одиниці продукції, і дозволяє оцінити роботу підприємства шляхом розрахунків величини рентабельності та прибутковості. Від рівня собівартості залежать фінансові результати діяльності підприємств, темпи розширеного відтворення, фінансовий стан суб’єктів господарювання.

Аналіз собівартості продукції, робіт та послуг є однаково важливим, як і аналіз трудових ресурсів, аналіз ефективності використання власного капіталу, аналіз прибутків і збитків підприємства тощо. Але досліджувана нами тема є особливо важливою тому, що саме аналіз витрат виробництва і собівартості продукції є вирішальним для підприємства при обранні виробничого напрямку, доцільності виробництва того чи іншого виду продукції та плануванні прибутків підприємства.

До завдань аналізу собівартості можна віднести:

* оцінювання обґрунтованості і напруженості завдання;
* оцінювання виконання завдання за показниками собівартості і вивчення їхньої динаміки, встановлення відповідності фактичних і діючих у виробництві затрат поточним нормативам витрат матеріальних, трудових і грошових ресурсів;
* виявлення і кількісне визначення чинників, що вплинули на відхилення фактичних показників собівартості від прогнозованих, а також їхньої динаміки;
* оперативний вплив на формування показників собівартості;
* вивчення чинників зміни собівартості за окремими статтями витрат;
* виявлення і мобілізація резервів подальшого зниження собівартості продукції.

Джерелами інформації для аналізу є:

* + форма №1 – підприємництво “Звіт про основні показники діяльності підприємства за \_\_\_\_ рік”;
  + форма №5 “Примітки до фінансових звітів” (дані поточного бухгалтерського обліку;
  + журнали-ордери №№ 5, 5А);
  + калькуляції окремих виробів;
  + внутрішньовиробничі плани й акти впровадження нової техніки;
  + розрахунки підприємства.

При проведенні аналізу собівартості передусім звертають увагу на ті статті витрат, які займають найбільшу питому вагу у структурі собівартості, - це і є ті елементи витрат, про які ми згадували у даній роботі вище. В аналізі необхідно звернути увагу, яким чином класифіковані витрати, тому що кожна класифікація переслідує свою мету. Групування витрат за елементами необхідне для того, щоб вивчити матеріало-, енерго-, трудо- та фондомісткість і встановити вплив технічного прогресу на структуру затрат. Групуванні ж затрат за призначенням, тобто за статтями калькуляції, вказує, куди, з якою метою і в якому розмірі витрачені ресурси. Воно необхідне для калькулювання собівартості окремих видів продукції в багато номенклатурному виробництві, встановлення осередків скупчення витрат і пошуку резервів їх скорочення.

У процесі аналізу співставляють показники собівартості звітних років, що сприяє обґрунтованому прийняттю управлінських рішень на майбутні періоди. При цьому ретельно аналізують вплив окремих чинників, які зумовили зміну показника собівартості продукції в динаміці.

Крім цього, доцільно визначити абсолютну суму економії або перевитрат за загальною сумою витрат і за кожним елементом, вивчити причини відхилень.

Аналіз структури витрат дає змогу вивчати використання виробничих ресурсів, виявляти дефіцитні ресурси, що стримують використання потенційних можливостей для розширення виробництва і підвищення якості продукції, а також виявляти ті ресурси, споживання яких зумовлює зростання витрат на виробництво, що перевищує розрахунковий рівень.

Аналіз динаміки структури витрат і чинників їхньої зміни дає можливість вчасно реагувати на відхилення від об’єктивних параметрів виробничого процесу, вживати попереджувальних заходів з недопущення зайвих витрат і втрат, виявляти тенденції зміни витрат, розробляти заходи для їх зниження [23,С.90].

Отже, аналіз собівартості продукції є важливим засобом виявлення резервів підвищення ефективності промислового виробництва.

Загальний рівень собівартості виробництва продукції промисловості відображається показником витрат на 1 грн. валової продукції у порівняльних цінах. Він визначається шляхом ділення загальної суми витрат на виробництво і реалізацію продукції на вартість виробленої продукції. Для цього використовуються дані з ф.№2 “Звіт про фінансові результати” підприємства.

В таблиці 3.1. наведені основні статті витрат по виробництву консерв-ної продукції на СП “Дрогобицький плодоконсервний завод”.

Як ми бачимо, виробнича собівартість за фактичним рівнем є меншою за плановий показник, тобто фактичні затрати підприємства на виробництво консервної продукції у звітному періоді виявились меншими, ніж було заплановано. Різниця становить 149,8 тис. грн., або 2,7%. З таблиці видно, що перевитрати допущені лише по 3 статтях витрат: придбані напівфабрикати та надані послуги (+14,4 ), втрати від браку (+5,0) та поза виробничі витрати (+4,2). Однак, останній елемент впливає лише на величину повної собівартості.

Необхідно зазначити, що відхилення за деякими статтями собівартості можуть бути наслідком дії одного чинника. Наприклад, підвищення механізації праці може спричинити зниження витрат на заробітну плату, проте підвищить певною мірою витрати на утримання та експлуатацію устаткування. В нашому випадку спостерігається збільшення витрат на купівельні напівфабрикати. Це збільшує суму відповідних матеріальних витрат, проте це обов’язково призводить до зниження витрат на заробітну плату, відрахувань до соціальних фондів, зменшення витрат на сировину і матеріали, а також за іншими статтями. Отже, негативні відхилення по одних статтях не можна розглядати завжди ізольовано від позитивних по інших статтях. Звичайно, це ускладнює аналіз собівартості, проте дія таких комплексних чинників має місце не дуже часто.

Таблиця 3.1.

Собівартість консервної продукції за статтями витрат, тис. грн.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | Фактично випущено товарної продукції за собівартістю | | Відхилення | |
| План | Факт | +/- | % |
| Сировина і матеріали | 2701,5 | 2680,4 | -21,1 | -0,8 |
| Придбані напівфабрикати і послуги сторонніх підприємств | 844,9 | 859,3 | +14,4 | +1,6 |
| Витрати на оплату праці виробничих працівників | 1189,6 | 1053,5 | -136,1 | -11,5 |
| Відрахування на соціальні  заходи | 21,0 | 19,1 | -1,9 | -9,1 |
| Витрати на утримання й  експлуатацію машин і обладнання | 423,1 | 422,0 | -1,1 | -0,3 |
| Загально виробничі витрати | 164,5 | 159,2 | -5,3 | -3,2 |
| Загальногосподарські витрати | 163,6 | 160,0 | -3,6 | -2.2 |
| Втрати від браку | Х | 5,0 | +5,0 | - |
| ВИРОБНИЧА СОБІВАРТІСТЬ | 5508,2 | 5358,4 | -149,8 | -2,7 |
| Поза виробничі витрати | 25,1 | 29,3 | +4,2 | +16,7 |
| ПОВНА СОБІВАРТІСТЬ | 5533,3 | 5387,7 | -145,6 | -2,6 |

Найважливішим узагальнюючим показником при аналізі собівартості виробленої продукції вважаються витрати на 1 грн. валової продукції. Він чітко відображає прямий зв’язок між собівартістю і прибутком. На його величину впливають як об’єктивні, так і суб’єктивні, як внутрішні, так і зовнішні фактори, як от:

* зміна обсягу виробленої продукції;
* зміна рівнів змінних та постійних витрат;
* зміна якості продукції;
* зниження або підвищення вартості куплених виробничих запасів тощо.

Величина цього показника на СП “Дрогобицький плодоконсервний завод” у 2001 році склала 78,8 коп. на 1 грн. валової продукції. Це свідчить про те, що виробництво консервної продукції у 2001 році на заводі було рентабельним.

Природно, що рівень даного показника напряму залежить від величини собівартості. Крім неї, вплив мають також структура й асортимент продукції, що виробляється.

Так, в даному випадку вплив мали цих 2 чинника.

Отже, у звітному році витрати на 1 грн. валової продукції порівняно з планом понизились, що позитивно вплинуло на фінансові результати підприємства.

По тих чинниках, перевитрати яких справили негативний вплив на величину собівартості продукції, необхідно провести більш ретельний аналіз, оскільки на певному етапі вони (перевитрати) могли б розглядатись як очевидні резерви зниження собівартості.

Після вивчення загальної картини відхилень за статтями собівартості треба перейти до по детального аналізу витрат по окремих статтях собівартості продукції.

**3.2. Аналіз структури собівартості виготовленої продукції.**

З метою повнішого виявлення внутрішньовиробничих резервів, що впливають на зниження собівартості виготовленої продукції, проводять аналіз структури собівартості, тобто її аналіз за статтями витрат. Статті витрат групують в однорідні за економічним змістом і методикою аналізу групи: прямі матеріальні, прямі трудові, комплексні.

До прямих матеріальних витрат належать такі статті: сировина й основні матеріали; куповані вироби і напівфабрикати; паливо й енергія з технологічною метою.

До прямих трудових – оплата праці виробничих робітників з відрахуваннями на соціальні потреби.

Комплексні витрати – це багатоелементні статті. Сюди належать загально виробничі, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

При аналізі матеріальних витрат потрібно враховувати, до якої галузі належить підприємство, що досліджується. Це зумовлює різний вміст матеріалів і сировини у собівартості продукції, тобто матеріаломісткість продукції. Взагалі в переробних галузях виробництва частка цих витрат дуже велика. Особливо це стосується плодоовочевої консервної промисловості. Тут питома вага матеріальних витрат (вихідної сировини) у консервній продукції складає 61% [43,С.183].

Також слід встановити, які технологічні процеси використовуються і наскільки вони сучасні, тобто безвідходні. Сьогодні слід звертати особливу увагу на витрати палива та електроенергії у зв’язку з їх дефіцитністю і великою вартістю. У деяких галузях промисловості аналіз використання енергетичних ресурсів має пріоритетний характер (енергомісткі виробництва).

Аналіз матеріальних витрат полягає в порівнянні фактичного обсягу їх з плановим чи базовим і в обчисленні дії окремих факторів на виявлені відхилення. Специфіка цих факторів та конкретна методика їх дослідження залежать від особливостей технології, а також від видів сировини, матеріалів і енергоносіїв, які використовуються.

Проте завжди слід виявити вплив таких двох факторів:

1. зміна питомих витрат сировини і матеріалів на одиницю продукції – фактор “норм”;
2. зміна собівартості заготівлі одиниці сировини і матеріалів – фактор “цін”.

Останній фактор “реагує” на такі наступні явища:

а) зміни купівельних цін з урахуванням усіх доплат і знижок;

б) транспортні витрати, до яких належать і вантажно-розвантажувальні витрати;

в) заготівельні витрати.

Зміна питомих витрат сировини і матеріалів може також відбуватись під впливом причин:

* пов’язаних із виконанням плану технічного розвитку в заходах, спря-мованих на зниження норм витрачання;
* зумовлених різними іншими відхиленнями від поточних норм витрат.

Отже, при проведенні аналізу прямих матеріальних витрат необхідно враховувати вплив всіх можливих чинників, не завжди пов’язаних з конкретним процесом виробництва. Всеохоплюваність є дуже важливою умовою для проведення якісного аналізу.

Розрахуємо вплив вищезгаданих факторів на прикладі використання сировини для виготовлення ікри кабачкової на Дрогобицькому плодоконсервному заводі.

Таблиця 3.2.

Матеріальні витрати на виготовлення ікри кабачкової на ДПКЗ

(тис. ум. банок).

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Матеріали | За планом | | | Фактично | | | Відхи-  лення |
| Норма витрат,  кг | Ціна, грн.. | Сума,  грн. | Норма витрат,  кг | Ціна, грн.. | Сума,  грн. |
| Кабачки свіжі | 1300 | 0,30 | 390,00 | 1350 | 0,25 | 337,50 | -52,50 |
| Цибуля ріпчаста | 120 | 0,40 | 48,00 | 115 | 0,43 | 49,45 | +1,45 |
| Олія, сіль, спеції | 5 | 3,2 | 16,00 | 4,8 | 3,8 | 18,24 | +2,24 |
| Інші матеріали | - | - | 136,00 | - | - | 130,00 | -6,0 |

1. Етап деталізації відхилення.

З вихідних даних таблиці ми бачимо, що при загальній економії матеріалів 54,81 грн. на 1 туб ікри, перевитрати з двох видів матеріалів склали 3,69 грн. (1,45 + 2,24). Це й буде резерв зниження матеріальних витрат у розрахунку на один виріб. Проведемо відповідні розрахунки.

**2.** Виявлення резервів.

## Кабачки свіжі.

фактор “норм”: (1350 - 1300)\*0,30 = 15,00 грн.

фактор “цін”: (0,25 – 0,30)\*1350 = - 67,50 грн.

Р а з о м - 52,50 грн.

Цибуля ріпчаста.

фактор “норм”: (115 – 120)\*0,40 = - 2,00 грн.

фактор “цін” : (0,43 – 0,40)\*115 = +3,45 грн.

Р а з о м +2,45 грн.

Олія, сіль, спеції.

фактор “норм”: (4,8 – 5)\*3,2 = - 0,64 грн.

фактор “цін” : (3,8 – 3,2)\*4,8 = +2,88 грн.

Р а з о м +2,24 грн.

Отже, резерв економії на виробництво 1 туб кабачкової ікри становить 6,33 грн. (3,45 + 2,88), тоді як на першому етапі деталізації показників ці резерви були лише 3,69 грн. Для визначення загальних сум впливу факторів і резервів слід помножити одержані результати на обсяг випуску даної продукції на заводі за звітний період. Так, наприклад, за ІІІ квартал 2001 року на Дрогобицькому плодоконсервному заводі було вироблено 2736 туб кабачкової ікри. Отже, загальний резерв економії по цьому виробу становить:

6,33\*2,736 = 17,32 грн.

Аналіз матеріальних витрат завжди завершується підрахунком резервів зниження витрат і розробкою відповідних заходів щодо їх використання.

У більшості галузей промисловості витрати на оплату праці мають значно меншу частку в собівартості продукції, ніж матеріальні витрати. Проте, загальновідомо, одним з найважливіших джерел зниження собівартості продукції є більш швидке зростання продуктивності праці порівняно із середньою оплатою праці. Тому аналізові витрат на оплату праці слід завжди приділяти першочергову увагу.

Плодоовочеві консервні підприємства належать до промислових підприємств сезонного характеру, тому виробничо-напруженими вважаються літній та осінній періоди. Відповідно до напруженості виробництва коливається й кількість виробничих працівників. Так, на ДПКЗ середньоспискова чисельність працівників становить 283 чоловіка, з яких 78% - виробничий персонал. В сезон підприємство працює на повну потужність і при цьому, відповідно, залучені всі трудові ресурси.

При проведенні аналізу витрат на оплату праці необхідно використовувати 2 напрямки:

1. аналіз фонду оплати праці як елемента витрат на виробництво на підставі спеціальної статистичної форми (1-ПВ);
2. аналіз оплати праці за окремими статтями калькулювання, насамперед, за самостійною статтею – зарплата виробничих працівників.

Перший напрям має явні переваги, оскільки ґрунтується на всебічній інформації звітності за трудовими показниками. Аналіз виконання фонду оплати праці розпочинають з визначення абсолютного відхилення від планового фонду або фактичного за базовий період. Після цього досліджують причини такого відхилення. Розглянемо приклад аналізу витрат на оплату праці виробничих працівників на досліджуваному підприємстві. В таблиці 3.3. подані вихідні дані для цього.

Таблиця 3.3. Розрахункові дані для проведення аналізу витрат на оплату праці на Дрогобицькому ПКЗ.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показник | План | Факт | Відхилення |
| Середньо облікова чисельність працівників, чол. | 290 | 283 | -7 |
| Обсяг середньої заробітної  плати, грн. | 189,90 | 175,60 | -14,3 |
| Фонд оплати праці, грн. | 55071 | 49695 | -5376 |

Відхилення показника фонду оплати праці та розрахунок впливу факторів можна відобразити у розрахунковій таблиці способом абсолютних різниць.

Таблиця 3.4. Розрахунок впливу факторів на зміну фонду оплати праці способом абсолютних різниць.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  пор. | Вплив чинників | | ФОП,  грн. | За рахунок | |
| чисельність, А | зар. плата, Б | чин. | розрахунок впливу |
| 1 | 290 | 189,90 | 55071 | - | - |
| 2 | -7 | 189,90 | - | А | -1329,3 |
| 3 | 283 | -14,3 | - | Б | -4046,9 |
| 4 | 283 | 175,60 | 49695 | - | - |

Отже, на зменшення фонду оплати праці на 5376 грн. мали вплив 2 фактори: середньо облікова чисельність працівників (-7) та обсяг середньої заробітної плати працівників (-14,3). Їх зменшення призвело до скорочення обсягу ФОП відповідно на 1329,3 та 4046,9 гривень.

Кожен з проаналізованих чинників в сою чергу підпадає під вплив інших показників. Наприклад, середньорічна заробітна плата одного робітника залежить від дії таких факторів: кількості робочих днів у періоді, тривалості робочого дня (зміни), середньогодинної оплати.

Під час аналізу складу фонду заробітної плати робітників потрібно встановити співвідношення між різними видами оплати праці (почасова, відрядна, додаткова та ін.), а також виявити непродуктивні виплати. Серед останніх найбільш відомі такі:

1. доплати у зв’язку зі змінами умов праці;
2. доплати за роботу в понаднормативний час;
3. оплата цілодобових простоїв та годин внутрішньо- змінних простоїв;
4. заробітна плата у складі браку продукції.

Крім того, у складі нарахованої заробітної плати можуть бути такі приховані суми, як оплата невиконаних технологічних операцій, не виготовленої готової продукції (приписки обсягів виробництва)тощо. Ці суми слід враховувати як резерви економії фонду заробітної плати.

Зменшення непродуктивних виплат заробітної плати зовсім не суперечить підвищенню основних тарифних розцінок і погодинної плати, особливо коли спостерігається відповідне зростання продуктивності праці. Взагалі підвищення рівня заробітної плати на сучасному етапі – надзвичайно важливий економічний і соціальний фактор, проте він залежить не лише від продуктивності праці, а й має тісно узгоджуватися з фінансовим станом підприємства.

Частка витрат на обслуговування виробництва та управління в собівартості продукції займає хоч незначну питому вагу, проте цю складову собівартості не варто оминати увагою. У великих промислових виробництвах такі витрати, як загальновиробничі та загальногосподарські, мають суттєве значення.

При аналізі витрат на обслуговування виробництва треба пам’ятати, що вони в своїй більшості мають сталий характер. Тому, звичайно обмежуються визначенням абсолютних відхилень по складеному за цими витратами кошторису. Винятком є витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання (крім амортизації), які за своєю суттю є змінними, оскільки залежать від обсягу виробництва. За цими витратами розраховують також відносне відхилення, порівнюючи фактичні витрати з даними кошторису, перерахованими на відсоток виконання плану випуску товарної продукції. В подальшому аналізі слід виявити причини відхилень фактичних витрат від планових.

Причинами відхилень за окремими статтями витрат можуть бути:

амортизація устаткування – зміна вартості устаткування, в тому числі внаслідок переоцінки. Дострокового надходження й вибуття основних засобів, зміна порядку і норм амортизаційних відрахувань;

поточний і капітальний ремонт – зміна норм витрачання і цін на ремонтні матеріали, зміна погодинної оплати робіт і трудомісткості їх виконання, зміна кількості устаткування й обсягів виконаних робіт тощо.

Причинами відхилень за статтями витрат можуть бути також необґрунтованість плану і неправильне їх віднесення.

Аналіз витрат за статтями є дуже деталізованим. В процесі його вивчається структура витрат та їх динаміка, з’ясовується характер змін окремих факторів і їхній вплив на собівартість продукції. Крім цього, встановлюються причини відхилень по окремих елементах та пропонуються шляхи вдосконалення управління витратами.

Отже, з метою повнішого виявлення внутрішньовиробничих резервів, що впливають на зниження собівартості товарної продукції, і проводять її аналіз за статтями витрат.

**3.3. Основні резерви та шляхи зниження собівартості продукції**

Будь-яке виробництво створюється з метою виготовлення певних матеріальних благ для суспільства, а також отримання власної економічної вигоди від цього. Організація виробничого процесу – завдання непросте, однак першочергове для системи управлінського обліку. Калькуляція собівартості продукції – також категорія управлінського обліку, яка є відправним пунктом при обґрунтуванні стратегічного розвитку підприємства. Рентабельність та фінансова стійкість підприємства напряму залежать від питання, яке ми досліджуємо в даній роботі, оскільки (як ми вже довели) собівартість та прибуток від операційної діяльності є величинами прямо-пропорційними. Тому, від того, яку увагу ми приділимо пошуку резервів зниження собівартості, залежатиме наш фінансовий результат.

Процес калькулювання на підприємстві є дуже трудомістким. Тому нерідко при великому асортименті вироблюваної продукції підприємства обмежуються калькулюванням собівартості лише окремих, найбільш важливих, видів продукції.

Під час аналізу встановлюють ступінь виконання плану за собівартістю окремих видів продукції, вивчають відхилення за статтями калькуляції від плану або базових показників, визначають причини, що зумовили значні відхилення за найбільш вагомими статтями калькуляції.

Аналіз собівартості окремих видів продукції слід завершувати пошуком резервів її зниження. Резерви зниження собівартості продукції – це кількісно вимірні можливості економії витрат живої та уречевленої праці. Їх можна виявити як під час виробничого процесу, так і в кінці нього, коли проводять заключний аналіз собівартості виробленої продукції.

Пошук резервів зниження собівартості можна проводити різними методами, такими як функціонально-вартісний аналіз, аналіз собівартості продукції за стадіями життєвого циклу та інші. Основну увагу тут приділяють виявленню неекономічних технічних рішень, непотрібних і невикористаних функцій, відхилень від нормальних умов, передбачених процесами виготовлення і організації виробництва. Перспективні резерви зниження собівартості продукції, як правило, передбачають проведення значних організаційних, технологічних, конструкторських та інших видів робіт, що потребує певних додаткових інвестицій. Насамперед це стосується можливого збільшення обсягів виробництва. Добре відомо, що за інших однакових обставин збільшення обсягів виробництва приводить до зниження собівартості продукції через відносно сталі витрати на управління виробництвом (так звані умовно-постійні витрати). Цей шлях зниження собівартості хоч і дуже простий, проте має певні згасаючі можливості отримання позитивного ефекту (рис. 3.1). До того ж наявні виробничі потужності підприємства і попит на даний виріб можуть обмежувати зростання обсягів виробництва продукції [23,С.100].

На рисунку буквами позначені:

С – собівартість виробу;

q – обсяг виробництва продукції;

Y – ціна продукції на ринку.

Якщо підприємство тривалий час випускає певний вид продукції, обов’язково треба вивчити динаміку показників її собівартості за цей період. Поглянемо на графік на рис. 3.1.

С

Y

q

Рис. 3.1. Зміна собівартості виробу при збільшенні обсягу його виробництва.

Собівартість продукції має тенденцію до постійного зниження. І це правильно. Проте існують і протилежні напрями її зміни. Так, підвищення якості продукції в деяких виробництвах поєднується із зростанням її собівартості. Причому її зростання, починаючи з визначеної межі, може мати нестримний характер (рис. 3.2).

Собівартість

Якість

Рис. 3.2. Зв’язок рівня якості та собівартості продукції.

Зауважу, що в деяких виробництвах, де періодично оновлюється асортимент продукції, зміна показників собівартості може мати пульсуючий характер. Періоди плавного зниження витрат чергуються із різким стрибком внаслідок освоєння виробництва нового типу продукції.

Зростання обсягу виробленої продукції з метою зниження витрат виробництва залишається єдино ефективним рішенням при пошуку резервів економії витрат у виробництві. Одним із варіантів розглянутого вище впливу обсягу виробництва на собівартість є природне збільшення кількості виробів нової продукції у міру засвоєння технології її виробництва і відповідного її вдосконалення. Проте тут починає діяти ще й новий чинник – час. Між тим, коли підкреслюють позитивний вплив концентрації виробництва на собівартість продукції, мають на увазі передусім вплив на неї фактора обсягу випуску продукції.

Важливим чинником здешевлення виробництва основної продукції може стати виготовлення побічної з відходів основного виробництва (комбінування виробництва). Цей напрям є реально можливим, оскільки плодоовочеве консервне виробництво має ряд специфічних особливостей, однією з яких якраз і є наявність великої кількості відходів переробки.

В галузях переробної промисловості добрі результати дають чинники, пов’язані із стандартизацією (нормалізацією, уніфікацією)продукції, а також зі спеціалізацією і кооперуванням підприємств. Усе це разом дає змогу збільшувати обсяги та економити ресурси виробництва, а отже, зменшувати собівартість продукції.

Попередні фактори будуть діяти ще результативніше, коли вони спираються на чинник упровадження досягнень науково-технічного прогресу. Цей фактор завжди потребує значних інвестицій і часу, однак він один з найвпливовіших і довготермінових. Його дія має різні напрями і терміни. Одним із наслідків його дії є поява нових видів продукції й підвищення якості інших, що зумовлює здебільшого потребу в одночасних значних додаткових затратах і, природно, підвищує собівартість нової продукції. Але одночасно із нарощуванням обсягів виробництва, розширенням існуючого ринку збуту продукції можна досягти хороших результатів.

Підводячи підсумок даного розділу, хочемо зауважити, що питанню калькуляції виробничої собівартості продукції необхідно приділяти значну увагу на підприємствах переробної промисловості, оскільки це є основою прийняття стратегічних управлінських рішень. При умові якісно організованої роботи аналітичних служб та управлінського апарату підприємство скерує свою діяльність у вірному напрямку, активізує наявний потенціал та зможе отримати заслужену економічну винагороду.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Узагальнення результатів теоретичних та практичних досліджень щодо вдосконалення методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах плодоовочевої консервної промисловості дозволило зробити такі висновки:

* узагальнення теоретико-методологічних основ організації обліку виробничих витрат в умовах ринкової трансформації і конкретизація їх особливостей у консервній промисловості свідчить про необхідність зміни підходів до організації бухгалтерського обліку на підприємствах галузі, чітко налагодженої взаємодії з оперативним обліком, посилення його орієнтації на управління виробництвом, створення системи управлінського обліку, визначаль-ними складовими якого є облік витрат і калькулювання собівартості продукції;
* реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, зміна його методології та організації згідно міжнародної обліково-економічної теорії і практики, прийняття національних стандартів бухгалтерського обліку підтверджує правомірність та доцільність поділу економічної інформації на фінансову і управлінську та організації обліку витрат у межах єдиної бухгалтерії. Організація обліку витрат за фінансовим напрямом здійснюється за елементами операційних витрат, а управлінським – за статтями витрат. Паралельне функціонування фінансового та управлінського обліку на підприємствах консервної промисловості надасть можливість вирішення внутрішніх управлінських проблем та задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів;
* питання організації обліку витрат і калькулювання собівартості повинні вирішуватись, виходячи із специфічних особливостей плодоовочевого консервного виробництва: організаційних, технологічних, особливостей використовуваної сировини і готової продукції;
* встановлення переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) віднесене, згідно П(С)БО 16 “Витрати”, до компетенції підприємства і має бути регламентоване його обліковою політикою. Використання консервними підприємствами запропонованої номенклатури статей витрат операційної діяльності сприятиме побудові раціональної обліково-аналітичної системи і вирішенню інформаційних потреб управління досліджуваних підприємств;
* розвиток ринкових відносин в Україні створює реальні передумови для вибору найбільш доцільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та управління цими витратами на плодоовочевих консервних підприємствах. Вибір того чи іншого варіанту обліку витрат повинен здійснюватись як із врахуванням нагромадженого позитивного досвіду, прогресивних форм і методів ведення обліку витрат на вітчизняних підприємствах, так і досвіду зарубіжних країн. Узагальнення і критична оцінка існуючих моделей обліку витрат на виробництво дозволяє надати перевагу методу стандартних (нормативних) витрат на основі методу “стандарт-кост”;
* адаптація бухгалтерського обліку і контролю на вітчизняних підприємствах до ринкових умов господарювання вимагає зміни методичних підходів до обчислення собівартості продукції. Обґрунтований і зважений вибір одного з існуючих методів калькулювання собівартості, спеціально для підприємств консервної промисловості сприятиме більш дієвому застосуванню управлінських рішень щодо ціноутворення на продукцію та оптимізації виробничої програми;
* проведення аналізу витрат виробництва і собівартості продукції є вирішальним для підприємства при обранні виробничого напрямку, доцільності виробництва того чи іншого виду продукції та плануванні прибутків підприємства. У процесі аналізу співставляють показники собівартості звітних років, що сприяє обґрунтованому прийняттю управлінських рішень на майбутні періоди. При цьому ретельно аналізують вплив окремих чинників, які зумовили зміну показника собівартості продукції в динаміці. Метою аналізу витрат виробництва є визначення абсолютної суми економії або перевитрат за загальною сумою витрат і за кожним елементом, а також встановлення реальних причин відхилень.

Таким чином, запропоновані нами у даній роботі шляхи удосконалення методології та організації обліку витрат і калькулювання собівартості створять необхідні умови ефективного господарювання плодоовочевих консервних підприємств в умовах подальшого розвитку ринкової економіки в Україні.

# СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Аксененко А.Ф. и др. Себестоимость в системе управления отраслью (Учёт и анализ). – М.: Экономика, 1984.
2. Анохіна В.І., Сердюк Т.Л. Довідник по переробці овочевих і баштанних культур. – К.: Урожай, 1973.
3. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції // Баланс. – 2001, №7, с. 50-62.
4. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець, Л.В.Чижевська, Н.В.Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000.
5. Валові витрати // Податки та бухгалтерський облік. – 2001, №56, с.5.
6. Гарасим П.М., Кізима А.Я., Забчук В,Д., Кушніри І.П., Хомин П.Я. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей: Навчальний посібник / За ред. Хомина П.Я. – Тернопіль: Астон, 2000.
7. Герасимович А.М. Учёт затрат и себестоимости продукции переработки плодов и овощей. – М.: Агропромиздат, 1987.
8. Голов С. Бухгалтерський облік в Україні: проблеми та рішення// Бухгалтерський облік та аудит. – 1997. - №10.
9. Горщар В. Витрати на виробництво: облікова політика // Бухгалтерія. – 2001, №22/1.
10. Грачова Р. Схеми бухгалтерських проведень //Нова бухгалтерія. Бібліотека “Дебета-Кредита”, 2000.
11. Гулик З. До питання обліку загально виробничих витрат і витрат на утримання та експлуатацію машин у сільськогосподарських підприємствах //Бухгалтерія. – 2001, №10, с. 10-15.
12. Давидов Г.М. Аудит: навчальний посібник. – 2-ге видання, перер. і доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001.
13. Друри К Введение в управленческий и производственный учёт. Пер. с англ./Под ред. С.А.Табалиной. - М.:Аудит, ЮНИТИ, 1997.
14. Загребельний В. Удосконалення обліку витрат на виробництво у фермерських господарствах // Економіка АПК. – 2001, №8, с.84.
15. Задорожний З. Облік інших витрат операційної діяльності // Баланс. – 2001, №22.
16. Задорожний З. Облік надзвичайних витрат і доходів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002, №1, с. 54.
17. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” // Прийнятий Верховною Радою України 1 червня 1999 р.
18. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.94 р., ухваленого Постановою Кабінету міністрів України за №334/94-ВР.
19. Захарьян В.Р. Налоговый учёт затрат на производство: Классификация и группировка расходов // Бухгалтерская газета. – 2001, №20.
20. Иванова Н. Аудиторская проверка затрат на производство и себестоимости продукции // Бухучёт. – 2001, №3, с. 74-80.
21. Іваненко В.М. Курс економічного аналізу. Навчальний посібник. – 2-ге видання. – К.: Знання-Прес, 2001.
22. Іванов Ю. Розподіл загально виробничих витрат // Бухгалтерія. – 2001, №37/1, с.41.
23. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: навчальний посібник. – 2-ге видання, стер. – К.: Знання-Прес, 2001.
24. Ільїна С. Сучасний підхід до нормативного обліку витрат на виробництво // Регіональні перспективи. – 2001, №2-3,с.68.
25. Ковальчук Т.М. Оперативний аналіз ресурсів у переробних підприємствах // Економіка АПК. – 1997. - №9.
26. Коміренко В. Бухгалтерський облік витрат на виробництво продукції рослинництва // Все про бухгалтерський облік. – 2002, №4/64.
27. Коміренко В. Обчислення собівартості продукції в тваринництві // Все про бухгалтерський облік. – 2001, №99, с.4-14.
28. Котляров Є., Іванов Ю. Класифікація витрат за статтями калькуляції. Прямі витрати // Бухгалтерія. – 2001, №22/1.
29. М.Р.Лучко, В.А.Дерій, В.Р.Петрунько. Бухгалтерський облік в нових фор-мах господарювання: практ. посібник./. – Тернопіль: ”Поліграфіст”, 1995.
30. Методичні рекомендації з планування, обліку, калькуляції собівартості продукції сільськогосподарських підприємств // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2001, №18, с.23.
31. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости продукции. – М.: Аналитика-Пресс, 1997.
32. Облік витрат на виробництво продукції: національні стандарти // Все про бухгалтерський облік. – 2000, 17 березня.
33. Облік готової продукції // Дебет-кредит. – 2001, №25 (дод. Галицькі контракти).
34. Облік загально виробничих витрат // Бізнес. – 2000, №47, с. 110-114 (дод. Бухгалтерія).
35. Облік матеріальних витрат // Бізнес. – 2000, №47, с.87 ( дод. Бухгалтерія).
36. Озеран В. Облік загально виробничих витрат на промислових підприємствах України // Регіональні перспективи. – 2001, №2-3.
37. Парник В. Про практику калькуляції собівартості продукції // Економіка України. – 1998, №3, с. 28.
38. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. /Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291 // Баланс. – 2000. - №3(284).
39. Плєшнікова А. Виробнича собівартість і облік промислової продукції // Баланс. – 2001, №7, с.7-16.
40. Плєшонкова А. Облік відходів виробництва // Баланс. – 2001, №24, с. 52.
41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. №318.
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №3 “Звіт про фінансові результати”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. №87 // Баланс. – 1999. - №38(267).
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 “Запаси”. Затверджено наказом МФУ від 20.10.99 р. №296 // Баланс. – 2000. - №1(282).
44. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб’єктів господарювання. – Тернопіль: Економічна думка, 2001.
45. Правдюк Н. Особливості обліку витрат на збут у сільському господарстві // Економіка АПК. – 2001, №7.
46. Про внесення змін і доповнень до положень (стандартів) бухгалтерського обліку // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2000 р. №15.
47. Пушкар М.С. Управлінський облік. – Тернопіль: “Поліграфіст” ЛТД, 1995.
48. Разгонова Л., Рубитель О. Калькуляция и бухгалтерский учёт затрат // В помощь бухгалтеру. – 2001, №7, с.3.
49. Річний звіт СП “Дрогобицький плодоконсервний завод” за 2001 рік.
50. Солодков Є. Витрати на виробництво: облікова політика // Бухгалтерія. – 2001, №22/1.
51. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник.- 2-ге видання, перер. і доп. – К.: КНЕУ, 1999.
52. Сук Л. Калькуляція собівартості продукції і закриття бухгалтерських рахунків // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2001, №23, с.2.
53. Сук П.Л. Відображення витрат в обліку і звітності // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000, №№5,8.
54. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості /Затверджено Постановою КМУ від 26.04.1996 р. №473 // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. - №7.
55. Типовий порядок визначення норм запасів товарно-матеріальних цінностей. /Наказ Мінфіну України від 31.05.93 р. №17-60/29.
56. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності: навчально-методичний посібник. – 3-тє видання, доп. і перер. – К.: А.С.К., 1998.
57. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник. – 5-те видання, доп. і перер. – К.: А.С.К.,2000.
58. Тріль С. До питання класифікації витрат в сучасних умовах господарювання // Наукові записки. – 2001, №7, с.166.
59. Трофімова Т.В. Впровадження міжнародних стандартів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції підприємств плодоовочевої консервної промисловості // Агро інком. – 1999. - №10-12. – с.31-34.
60. Харитонова А. Облік витрат у рослинництві // Баланс Агро. – 2001, №6, с. 54-60.
61. Хомин П.Я. Облікове забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств (методологія і методика). – Тернопіль: Економічна думка, 2001.
62. Юровский Б., Тарасюк М. Себестоимость продукции: планирование и учёт // Консультант бухгалтера. – 2001, №№22,28,31.
63. Як правильно вести регістри бух обліку // Дебет-кредит. – 2001, №16 (дод. Галицькі контракти).
64. Яновська Н. Витрати підприємства: довідник бухгалтера // Податки та бухгалтерський облік. – 2001, №11, с. 3.

Додаток А

Подача в цех

Овочева сировина

Умовні позначення:

Відходи –

проміжна

продукція

Готова продукція

Консерви

Відходи

Відходи

Відходи

Пакування

Етикетування

Стерилізація

Закатка

Розфасовка

Змішування компонентів

Бланшування

Механічна обробка

Очищення

Інспекція

Миття

Інспекція

Схема попередільного технологічного процесу консервного виробництва овочевого салату з одержанням 2 продуктів (відходів інспекції та очищення сировини і консервної продукції).

#### **Додаток Б**

Подача в цех

Плодо- сировина

Умовні позначення:

Відходи –

проміжна

продукція

-

напівфабрикат

Готова продукція

Відходи

Пакування

Етикетування

Закатка

Розлив

Стерилізація

Фільтрування

Відстоювання

Віджимання

Подрібнення

Інспекція

Миття

Сортування

Відходи

сусло

Вижимки

сусло

Осадок соку

сік

Схема попередільного технологічного процесу консервного виробництва яблучного соку з одержанням 4 продуктів (відходи сортування та очищення сировини, вижимом, осадку соку, готового соку).

**Додаток В**

Овочева сировина (огірки)

Подача в цех

Умовні позначення:

Відходи –

проміжна

продукція

Відходи

Відходи

Інспекція

Миття

Сортування

Підготовка прянощів

Укладання в бочки

Заливання розсолом

Попередня ферментація

Готова продукція

Герметизація бочок

Схема попередільного технологічного процесу соління огірків з одержанням 2 продуктів (відходів сортування та інспекції сировини і готової продукції).

**додаток Д**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Разом за місяць | 13796,3 | 1685 | 327,5 | 337 | 16145,8 |
| Різні суми показані в інших ж/о | 215 |  |  |  | 215 |
| 91 | 1685 |  |  |  | 1685 |
| 66 | 2450 | 280 | 100 |  | 2830 |
| 6РРР5 | 918,8 | 105 | 37,5 |  | 1061,3 |
| 39 |  |  |  |  |  |
| 25 |  |  | 20 |  | 20 |
| 24 | 327,5 |  |  |  | 327,5 |
| 23 |  |  | 100 | 337 | 437 |
| 22 |  | 400 |  |  | 400 |
| 20 | 800 | 200 | 70 |  | 8270 |
| 13 | 200 | 700 |  |  | 900 |
| По К-ту рахунків  По Д-ту рахунків | 23 “Виробництво” | 91 “Загально-  виробничі витрати” | 24 “Брак у в-ві” | 25 “Напівфабрикати” | Разом по рахунках 23, 24, 25, 91 |