

**Чернівецький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА
АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА
РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

**(на матеріалах Вашківецького хлібокомбінату Вижницького району у
Чернівецькій області)**

Студента 2 курсу
денної форми навчання
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Савін
Володимир
Васильович

Науковий керівник:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОДУКЦІЇ	7
1.1. Економічна сутність і класифікація витрат на виробництво	7
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування витрат на виробництво та реалізацію хлібопекарської продукції.....	11
Висновки за розділом 1.....	17
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	19
2.1. Організація обліку витрат на виробництво на підприємстві.....	19
2.2. Фінансовий облік витрат на виробництво на підприємстві та відображення їх у звітності підприємства.....	25
2.3. Фінансовий облік витрат на реалізацію продукції та відображення їх у звітності підприємства	33
Висновки за розділом 2.....	41
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ВИРОБНИЦТВО ТА РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	42
3.1. Економічний аналіз витрат на виробництво та реалізацію продукції на підприємстві	42
3.2. Удосконалення обліку витрат на виробництво та реалізацію продукції за умов застосування інформаційних систем і технологій	45
Висновки за розділом 3.....	53
ВИСНОВКИ	55
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	59
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність дослідження. Нестабільність економічної ситуації, підвищення конкуренції на ринку та зменшення доходів вимагають від керівників та менеджерів підприємств пошуку дійових методів управління господарською діяльністю. Ефективність функціонування підприємств у цих умовах залежить від раціонального використання всіх видів ресурсів, що зумовлює необхідність переходу до єдиної системи управління витратами. Побудова та вдосконалення цієї системи забезпечить конкурентоспроможність продукції за рахунок більш низьких витрат та цін, надання об'єктивних даних для впорядкування структури доходів і видатків підприємства, прийняття ефективних управлінських рішень.

Актуальність питань управління витратами на підприємствах зумовлена й тим, що серед пріоритетних проблем організації та ведення бізнесу в Україні – висока собівартість вітчизняної продукції, відсутність фінансових ресурсів для розвитку, відсутність системи управлінського розвитку, адекватного до потреб управління. Усе це потребує від керівників підприємств упровадження та застосування сучасних технологій управління витратами, їх економії та запобігання втратам.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є узагальнення і поглиблення теоретико-методичних, організаційних і практичних засад бухгалтерського обліку, аналізу і оподаткування витрат на виробництво та реалізацію продукції на підприємстві.

Мета дослідження визначила основні завдання, спрямовані на її досягнення:

- узагальнити теоретичні підходи до визначення економічного змісту категорії «витрати на виробництво», «витрати на реалізацію продукції», особливостей ідентифікації їх як об'єкту бухгалтерського обліку;
- розглянути нормативно-правову базу обліку і аналізу витрат на виробництво та реалізацію продукції на підприємстві;

- висвітлити методичні підходи до організації обліку витрат на підприємстві Вашківецького хлібокомбінату Вижницького району у Чернівецькій області;

- розкрити особливості фінансового обліку витрат на виробництво на досліджуваному підприємстві та відображення їх у звітності;

- розкрити особливості фінансового обліку витрат на реалізацію продукції та відображення інформації про доходи у звітності підприємства;

- проаналізувати витрати досліджуваного підприємства за 2020-2022 рр. та запропонувати шляхи удосконалення аналітичного забезпечення діяльності підприємства;

- розробити напрями удосконалення обліку витрат на виробництво та реалізацію продукції на підприємстві «Хлібокомбінат».

Об'єктом дослідження є процеси формування витрат на виробництво та реалізацію продукції на підприємстві «Вашківецький хлібокомбінат Вижницького району у Чернівецькій області».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад обліку і аналізу витрат на виробництво та реалізацію продукції на підприємстві.

Методи дослідження. Теоретичною основою дослідження стали класичні положення ринкової економічної теорії, фундаментальні праці вітчизняних і зарубіжних вчених у сфері обліку і аналізу витрат на виробництво та реалізацію продукції на хлібопекарному підприємстві, законодавчі та нормативно-правові акти України з питань обліку і аналізу витрат підприємства.

Методологічною базою дослідження стали загальнонаукові методи пізнання: історичний, діалектичний, системний, графічний, логічний, економіко-математичні, синергетичний та. При опрацюванні наукових джерел, законодавчих і нормативно-правових документів щодо дослідження витрат підприємства застосований метод монографічного опису. Оцінка господарської діяльності Вашківецького хлібокомбінату Вижницького

району у Чернівецькій області здійснена за допомогою методів групування, порівняння, зведення, узагальнення. При дослідженні стану господарської діяльності підприємства в частині обліку витрат використані методи статистичного обстеження та групування для встановлення взаємозв'язків і аналізу. Методи наукової абстракції, гіпотези, припущень, аналізу і синтезу використані для розробки рекомендацій щодо удосконалення обліку витрат на виробництво та реалізацію продукції на підприємстві.

Інформаційною основою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених із питань економічної теорії, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, праці класиків економічної теорії, офіційні статистичні матеріали, облікова та звітна інформація підприємства «Вашківецький хлібокомбінат Вижницького району у Чернівецькій області», матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, методичні матеріали та рекомендації, нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку витрат на виробництво та реалізацію продукції на підприємстві, інтернет-ресурси тощо.

Наукова новизна. Новизна наукових результатів дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу витрат на виробництво та реалізацію продукції на підприємстві. Зокрема, удосконалено:

- аналітичний облік бракованої продукції, зокрема, слід деталізувати рахунок 24 «Брак у виробництві» субрахунком 241 (чи іншим субрахунком залежно від вже існуючої деталізації на підприємстві) «Некондиційна продукція, придатна для реалізації».

Отримало подальшого розвитку:

- категорійно-понятійний апарат бухгалтерського обліку доходів шляхом обґрунтування фундаментальних теоретико-методичних і прикладних організаційно-управлінських аспектів витрат на виробництво та реалізацію продукції на хлібопекарному підприємстві як об'єкта обліку;

- проблеми автоматизації обліку витрат на виробництво та реалізації продукції на хлібопекарному підприємстві.

Сформульовані рекомендації щодо комплексного використання програмного комплексу «BAS: Підприємство 8. Бухгалтерія для України 8.» для автоматизації первинного і зведеного обліку витрат на виробництво та реалізацію продукції на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані результати теоретично обгрунтовані, сприятимуть удосконаленню організації обліку витрат на виробництво та реалізацію продукції на підприємстві. Аналітичні матеріали, представлені в роботі, містять оцінку фінансового стану підприємства, визначають напрями підвищення ефективності його діяльності. Розроблені практичні рекомендації можуть бути використані керівництвом підприємства.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано студентську наукову публікацію, що відповідає тематиці випускної кваліфікаційної роботи.

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Економічна сутність і класифікації витрат на виробництво та реалізацію продукції

Процес виробництва завжди пов'язаний із використанням робочої сили та засобів виробництва, які втілюються у продукт. Витрати підприємства на створення продукту відрізняються від витрат суспільства. Витрати виробництва – це те, у що обходиться створення продукту підприємству. Водночас суспільні витрати на створення продукту включають додаткову працю, втілену в додатковому продукті. Витрати виробництва благ – це загальна економічна категорія. Процес виробництва являє собою продуктивне споживання чинників виробництва, заміщення яких є необхідною умовою процесу відтворення [1, с. 219].

У реальному житті існують об'єктивні причини, які зумовлюють формування витрат виробництва підприємства як самостійної категорії. Огляд наукових шкіл (підходів) щодо визначення сутності витрат підприємства представлено у Додатку А.

Досліджуючи сутність «витрат», Е.А. Аткінсон виділяє дві основні причини відсутності єдиного загальноприйнятого їх визначення:

- 1) витрати класифікуються з певною метою;
- 2) інформація щодо витрат визначає способи розрахунку [19, с. 131].

Узагальнимо трактування сутності поняття «витрати» за такими підходами: ресурсно-виробничий, фінансово-грошовий, економічний, бухгалтерський, управлінський, маркетинговий, нормативно-правовий. Проте навіть за одного підходу трактування поняття «витрати» дещо відрізняються, але мають спільний складовий елемент (Додаток В, рн. . В1).

Отже, «витрати – це усі ресурси і фактори виробництва, що потребують обліку, виражені у грошовій формі, а також використані в процесі господарської діяльності для отримання фінансового результату і потрібні

для його аналізу, прийняття управлінського рішення, а також є внутрішнім ціноутворюючим чинником».

Систематизувавши складові компоненти поняття «витрати» за усіх підходів отримаємо схему, що розкриває цю категорію (Додаток В, рис. В1).

Дослідження облікової сутності витрат пов'язано з визначенням вартості ресурсів, необхідних для здійснення будь-якої діяльності. Проте, ураховуючи, що результатом діяльності є виготовлення готового продукту, слід розглянути сутність собівартості продукції як результат здійснення витрат.

Як економічна категорія собівартість виникла тоді, коли з'явилася необхідність підрахувати витрати на виробництво товару, прибуток або збиток від його реалізації. Досить поширеним серед науковців є визначення собівартості як частини вартості.

1. Собівартість продукції в рн. ивозом и ому аспекті – це сукупність витрат продуктивної і непродуктивної праці. При цьому витрати продуктивної праці повинні включатися в собівартість не цілком, а частково, тобто за винятком тієї частини витрат, що утворить чистий дохід підприємства.

Витрати непродуктивної праці – це чисті витрати товарного і грошового обігу (вони входять до складу собівартості матеріалів, цехових, загальнозаводських, поза виробничих та інших подібних витрат), витрати на соціально-економічні заходи тощо.

2. Собівартість вимірюється витратами праці підприємств і об'єднань. Ці витрати можуть бути вище чи нижче суспільно необхідних витрат або ж дорівнювати їм. У собівартість варто включати й аномальні, наднормативні витрати і втрати (перевитрати ресурсів від браку, простоїв тощо).

3. До собівартості доцільно відносити і деякі елементи чистого доходу суспільства в тих випадках, коли вони являють собою витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції.

У значній кількості публікацій собівартість визначається як:

- 1) якісний показник діяльності підприємства [31; 40];
- 2) грошове вираження витрат [30-32];

3) величина спожитих ресурсів [22; 33];
4) сукупність матеріальних витрат і живої праці, що показує, скільки коштує виробництво [6, 34];

5) сума витрат (затрат) на вироблену та реалізовану продукцію [36; 37].

Структура собівартості продукції представлена в Додатку В на рис. В.2.

Критичний аналіз різних тлумачень сутності витрат дозволяє сформулювати такі висновки:

1) усі трактування сутності витрат означають одне і те ж, а саме – це витрати підприємства, пов'язані з виконанням певних операцій;

2) згідно з розглянутими нормативними документами, витрати приймають форму відтоку або зменшення активів і визнаються у звіті про фінансові результати (сукупні доходи) на основі безпосереднього зв'язку між понесеними витратами і надходженнями за відповідними статтями доходів;

3) собівартість є важливим якісним показником діяльності підприємства;

4) у результаті систематизації розвитку теорій вартості можна припустити, що подальший їх розвиток повинен відбуватись у напрямі посилення центральної ролі людини, яка виступає основним видом капіталу, який має назву «людський капітал».

5) визначено власне тлумачення сутності витрат на виробництво: це вартість використаних ресурсів на виготовлення готових виробів найбільш економічно вигідними методами з дотриманням такої технології виробництва, яка одночасно забезпечує оптимальну величину витрат для отримання прибутку та максимально можливу споживчу цінність готового продукту.

Управління витратами підприємства являє собою процес цілеспрямованого впливу на склад, структуру та поведінку витрат, а також їх облік, планування, аналіз та контроль для прийняття управлінського рішення щодо їх оптимізації. Базуватися даний процес має на принципах цілеспрямованості, послідовності, системності, безперервності, надійності, поєднання матеріальних та моральних стимулів, мінімізації марнотратства,

що загалом дасть змогу досягти поставлених цілей керівництва щодо оптимізації обсягу та структури витрат підприємства.

Із розвитком ринкових відносин кардинально змінюються підходи до побудови системи управління витратами та виникнення методів калькулювання собівартості продукції. Сьогодні управління витратами підприємств здійснюється в рамках певного наукового чи практичного підходу, які виділяють у фінансовому менеджменті. Аналіз теорії та практики економічного управління різними об'єктами фінансового менеджменту дав змогу виділити понад п'ятнадцять наукових підходів до управління, переваги та недоліки найбільш використовуваних з яких представлено в Додатку Д, рн. . Д1.

Під класифікацією витрат слід розуміти їх групування за певною ознакою для використання в оперативному управлінні та формуванні собівартості продукції. Основне завдання класифікації полягає у забезпеченні одержання інформації для контролю й економічного аналізу використання ресурсів. Велике значення має класифікація витрат у здійсненні планування й обліку процесу виробництва за видами і напрямками, для формування центрів витрат, центрів відповідальності, калькуляційних об'єктів. При цьому запорукою своєчасного одержання інформації, що стосується витрат на підприємстві, є правильний вибір класифікаційних ознак.

Розглянувши різноманітні підходи до класифікації витрат та узагальнивши досвід провідних науковців, наведемо класифікаційні ознаки витрат, що найчастіше використовуються на практиці. Значна кількість науковців (П. Й. Атамас, В. В. Сопко, Є. В. Мних, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, П. В. Лебедев, Ю. О. Ночовна та рн.) вважають, що основними ознаками класифікації витрат є: спосіб зарахування до собівартості; щодо господарського процесу; щодо обсягу виробництва; елементи витрат; статті калькуляції; доцільність; можливість контролю; центри витрат і центри відповідальності; ухвалення управлінського рішення щодо завантаження потужностей тощо.

У Додатку Д, рн. . Д2 наведено різноманітні групування витрат за ознаками їх класифікації.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визначення та розподілу госпрозрахункового доходу бухгалтерія підприємства облік витрат може вести у цілому по конкретних виробничих підрозділах без деталізації за окремими об'єктами (видами і групами худоби та птиці, видами виробництв).

Доцільним є дослідження науковців підходів до класифікації витрат за елементами, оскільки науково обґрунтоване групування витрат за визначеними однорідними ознаками важливе для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції.

Оскільки одним з основних понять теорії управлінського обліку є собівартість, то важливе місце займає обґрунтована класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції, наведені в додатку В, свідчить, що класифікація витрат здійснюється виходячи з певних цілей. У вітчизняній практиці вважається однією з основних класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона заснована на економічній природі витрат, не залежить від конкретних умов, тому склад елементів може бути встановленим.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування витрат на виробництво та реалізацію хлібопекарської продукції

В умовах ринкової економіки успішна робота кожного промислового підприємства, і хлібопекарських підприємств зокрема, багато в чому залежить від вірно обраної системи обліку виробничих витрат. Від того, наскільки точно та своєчасно вони відображаються в бухгалтерському

обліку, залежить точність і достовірність фінансового результату, який визначає підприємство.

На практиці хлібопекарські підприємства використовують рекомендації податкового законодавства. Основою прийняття такого рішення виступає ієрархічна підпорядкованість підзаконних актів (як відомо, Закон України має вищу юридичну силу, ніж Положення, затверджені Міністерством фінансів). Згідно з Податковим кодексом України, витрати – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах, здійснюваних для продовження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або зменшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [1, с. 32]. Такі витрати спрямовані на здійснення господарської діяльності платника податку (підприємця).

В Україні є низка нормативних актів, що регулюють облік витрат на хлібопекарських підприємствах. Сучасний облік витрат хлібопекарного виробництва здійснюється на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та впроваджено П(С)БО, які мають пристосувати вітчизняний бухгалтерський облік до нових умов та наблизити до міжнародних стандартів обліку.

У бухгалтерському обліку, відповідно до НП(С)БО 1 [3, с. 2], витрати визначаються як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). У бухгалтерському обліку витрати відображаються за дотримання певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності та застосовуваному в національних стандартах принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з

доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Згідно з п. 5–8 П(С)БО 16 [4, с. 2], витрати визнаються за таких умов:

- зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Наприклад, списання матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати персоналу підприємства;
- визнання на основі систематичного та раціонального розподілу економічних вигід, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів. Наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нарахування амортизації нематеріальних активів;
- негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. Наприклад, уцінка запасів, створення резерву сумнівних боргів;
- можлива достовірна оцінка суми витрат.

У п. 11 П(С)БО 16 зазначаються два види собівартості продукції — виробнича та собівартість реалізованої продукції (схема).

Для визначення виробничої собівартості продукції важливе значення мають прямі витрати — витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Об'єкт витрат — це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат (п. 4 П(С)БО 16).

До виробничої собівартості продукції включаються:

прямі матеріальні витрати. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в п. 11 П(С)БО 16.

Відповідно до п. 2.13 Методрекомеодацій № 2 зворотні відходи виробництва — це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. Прикладами відходів виробництва можуть бути стружка, обрубки металу, обрізки тканини тощо. Відходи, реалізація та/або використання яких у виробничому процесі не передбачається, активом не визнаються (такі відходи ще називають «безповоротними»). Витрати на утилізацію цих відходів включаються до інших операційних витрат. Оприбуткування зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які визнаються активом та віднесені до складу інших матеріалів, відображається за Дт субрахунку 209 «Інші матеріали» у кореспонденції з Кт рахунку 23 «Виробництво»;

прямі витрати на оплату праці. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

інші прямі витрати. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку;

змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Слід також враховувати, що виробничу собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Згідно з п. 11 П(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції складається з:

виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду;

нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

наднормативних виробничих витрат. З цього приводу варто згадати роз'яснення, надані Мінфіном у листі № 31-04220-20-17/6687, згідно з яким наднормативними виробничими витратами вважаються витрачання (використання) ресурсів на виробництво понад норми, нормативи, розцінки тощо, затверджені уповноваженим органом. Наднормативні витрати включаються до собівартості, якщо такі витрати не пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання, за рішенням уповноваженої особи (керівника) підприємства. Відповідно до рн. 9 Закону про рн. іво підставою для відображення у бухгалтерському обліку фактів господарських операцій (витрачання ресурсів) є первинні документи, які повинні містити, зокрема, інформацію про зміст, нормоване і наднормативне (з поясненням обставин) витрачання (використання) ресурсів.

Зауважимо, що у п. 17 П(С)БО 16 наведено також ще три види витрат, які хоча й пов'язані з операційною діяльністю, проте не включаються до собівартості реалізованої продукції — це адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Для належної організації обліку виробничих витрат має значення науково обґрунтована їх класифікація та групування. Під час планування, обліку, аналізу витрат, що формують собівартість хлібобулочних виробів, застосовують таке групування:

за місцем виникнення витрат: робоче місце, бригада, зміна, цех, дільниця, служба,

за видами продукції;

за видами витрат: статті або елементи;

за об'єктами обліку витрат: позамовний, попроцесний.

За місцем виникнення витрат облік ведеться залежно від організаційно-виробничої структури хлібопекарського підприємства за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності. За видами чи групами однорідної продукції витрати групують для обчислення її собівартості. Витрати на виробництво стосовно окремого виду продукту поділяються на дві великі групи. Перша група – це витрати, які в момент їх виникнення під час виробництва, можна віднести до конкретного продукту (прямі витрати), друга – якщо немає такої можливості (непрямі витрати).

Отже, сучасні економічні перетворення, що відбуваються в хлібопекарській галузі, вимагають розв'язання багатьох технічних, виробничих та організаційних проблем. Витрати, які мають вагоме місце в процесі формування виробничої собівартості продукції та встановленні ціни, відіграють центральне місце у дослідженнях напрямів підвищення прибутковості та рентабельності виробництва. В Україні теоретичні засади організації обліку витрат визначені національними стандартами, в яких, однак, не взято до уваги галузеві особливості, а це призводить до появи різних поглядів і підходів щодо обліку. Отже виникає потреба у розробленні нових підходів щодо організації та методики обліку витрат на виробництво хлібопекарської продукції, визначення фінансового результату підприємства, обліку поза виробничих витрат, їх розподілу при визначенні повної собівартості продукції.

Специфіка діяльності підприємств різних галузей економіки вимагає внесення рекомендаційних уточнень щодо застосування П(С)БО в кожній конкретній галузі діяльності, адже універсального варіанту, здатного забезпечити всі необхідні вимоги досягти неможливо. Виходячи з цього, актуальною проблемою в сучасних умовах виступає уточнення класифікації витрат і калькулювання собівартості хлібопекарської продукції в контексті Національної реформи бухгалтерського обліку, що особливо підкреслюється важливістю даної галузі економіки з точки зору задоволення першочергової потреби людини – потреби в їжі [3].

Вирішення даної проблеми повинно розпочинатися з конкретизації таких понять, як прямі та непрямі витрати. На жаль, у жодному з нині діючих

П(С)БО, включаючи П(С)БО16, немає чіткого визначення категорії прямих витрат. Знаходимо їх офіційне визначення лише в Методичних рекомендаціях № 47 п. 11, в яких вказується, що це “витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до певного об’єкта витрат економічно можливим шляхом”. Назвати таке визначення вичерпним і зрозумілим не можна щонайменше з двох основних причин. По-перше, вживання у ньому слова “безпосередньо” вже нашоує на думку про те, що ніяких проміжних розрахунків і етапів при віднесенні даного роду витрат на об’єкт витрат не має бути. По-друге, буквальний зміст поняття “економічно можливим шляхом”, включає і їх віднесення шляхом розподілу пропорційно до певної бази. Отже, в самому визначенні знаходимо суперечності.

Висновки до розділу 1.

1. Критичний аналіз різних тлумачень сутності витрат дозволяє визначити сутність витрат на виробництво: це вартість використаних ресурсів на виготовлення готових виробів найбільш економічно вигідними методами з дотриманням такої технології виробництва, яка одночасно забезпечує оптимальну величину витрат для отримання прибутку та максимально можливу споживчу цінність готового продукту. Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об’єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визначення та розподілу госпрозрахункового доходу бухгалтерія підприємства облік витрат може вести у цілому по конкретних виробничих підрозділах без деталізації за окремими об’єктами (видами і групами худоби та птиці, видами виробництв).

2. В управлінні підприємством важливе місце займає обґрунтована класифікація витрат. Класифікація витрат має велике значення для планування, контролю, регулювання витрат, тобто для ефективного управління витратами та управління діяльністю підприємства, оскільки дає можливість визначити особливості формування та розподілу витрат за

певними об'єктами управління. Основним же завданням класифікації витрат є забезпечення одержання інформації для контролю й економічного аналізу використання ресурсів.

3. В Україні є низка нормативних актів, що регулюють облік витрат на хлібопекарських підприємствах. Сучасний облік витрат хлібопекарного виробництва здійснюється на підставі Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та впроваджено П(С)БО, які мають пристосувати вітчизняний бухгалтерський облік до нових умов та наблизити до міжнародних стандартів обліку. Однак при цьому не взято до уваги галузеві особливості. Вирішення даної проблеми повинно розпочинатися з конкретизації таких понять, як прямі та непрямі витрати. На жаль, у жодному з нині діючих П(С)БО, включаючи П(С)БО16, немає чіткого визначення категорії прямих витрат. Організаційно-технологічні особливості галузі передбачають особливості розподілу постійних і змінних витрат. Так, до постійних затрат у цій галузі відносять витрати на електроенергію і паливо на технологічні цілі, які не залежать від обсягу продукції, оскільки час випікання і температура залишаються незмінними за будь-якого завантаження печі.

Насправді постійними або змінними можуть бути не лише непрямі, а й прямі витрати. Зокрема, оплата праці, яка може бути переважно постійною (при погодинній оплаті) чи переважно змінною (при відрядній), або амортизація, яка при виробничому методі нарахування буде змінною, а при інших методах – постійною (такою, що не залежить від обсягу виробництва).

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Організація обліку витрат на виробництво на підприємстві

Одними з орієнтовними функціями управління витратами в хлібопекарській галузі є: облік, аналіз, контроль та регулювання витрат підприємства хлібопекарської галузі за допомогою яких здійснюється кількісна та якісна оцінка результатів діяльності підприємства. Облік використовується для накопичення та узагальнення інформації з метою прийняття рішень, а також дає можливість контролювати витрати та приймати рішення щодо їхньої доцільності.

Для дослідження системи обліку витрат на виробництво та реалізацію продукції обрано підприємство Вашківецький хлібокомбінат Вижницької райспоживспілки у Чернівецькій області. Скорочена назва підприємства – Хлібокомбінат. Реєстраційні дані про підприємство наведені у Додатку Е.

Продукція Хлібокомбінату широко відома і користується популярністю у споживачів Вижницького району та і Чернівецької області в цілому. Широкий асортимент продукції постійно поповнюється новими видами. Вся продукція випускається відповідно існуючих стандартів, є екологічно чистою, виготовляється із натуральної сировини без поліпшувачів та хімічних добавок. Готові хлібобулочні вироби реалізуються: через власну торгову мережу, через комерційні магазини та приватних підприємців через бюджетні та інші установи. Розрахунки споживачів за отриману продукцію проводяться на основі укладених договорів. Застосовуються різні форми розрахунків: по перерахунку, або внесення грошей готівкою в касу підприємства. В договорах на відпуск готової продукції для постійних клієнтів передбачено 100% предоплата за продукцію, яку хоче отримати покупець. Враховуючи специфіку торгівлі, для деяких крупних споживачів інколи застосовується відстрочка платежів. Це дозволяє приваблювати до нас

споживачів, які не мають таких пілг у інших товаровиробників хлібобулочних виробів.

Організаційна структура Хлібокомбінату об'єднує такі підрозділи: хлібобулочний цех №, булочно-кондитерський цех, транспортний відділ та управління. Дочірніх підприємств, філій, представництв, інших відокремлених структурних підрозділів товариство не має.

У Додатку Ж в табл. Ж.1 наведено основні показники фінансово-господарської діяльності Хлібокомбінату за 2020-2022 рр.

Дані табл. Ж.1 свідчить про прибутковість діяльності Хлібокомбінату протягом всього періоду дослідження. Чистий фінансовий результат діяльності підприємства збільшився на 9,7 тис. грн., або на 77,0%. Найбільше зростання прибутку підприємства спостерігалось у 2021 р. від 12,6 тис. грн. у 2020 р. до 20,8 тис. грн. у 2021 р., або на 65,1%.

Зростання обсягів прибутку підприємства відбувалось за рахунок зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за 2020-2022 рр. на 455,1 тис. грн., або на 19,7%. Також на підприємстві мали місце інші операційні доходи, обсяг яких збільшились на 1,4 тис. грн., або на 8,6%.

Проведемо аналіз фінансового стану Хлібокомбінату за 2020-2022 рр. (табл. Ж.2).

За досліджуваний період коефіцієнт поточної ліквідності знизився на 18,8%. Особливо це зниження відбулось у 2022 р. Ще більше знизився коефіцієнт швидкої ліквідності. Його значення зменшилось на 56,0%. Відсутність на підприємстві наявних грошових коштів та їх еквівалентів не дає можливість погасити короткострокові заборгованості. Слід зазначити, що за умови кризового стану економіки значення коефіцієнта абсолютної ліквідності більшості підприємств можуть бути значно нижчими допустимих меж. На Хлібокомбінаті коефіцієнт абсолютної ліквідності зменшився до 0,01, тобто на 96,0%. Величина чистого оборотного капіталу підприємства всі роки мав від'ємне значення. Всі розраховані показники не відповідають нормативним значенням.

Оцінка платоспроможності Хлібокомбінату за 2020-2022 рр. виявила, що коефіцієнт автономії знаходиться в межах оптимального значення і у 2022 р. питома вага власного капіталу була на рівні 77%. Показник співвідношення власного і залученого капіталу свідчить про значну частку залученого капіталу. Весь період дослідження коефіцієнт менше 1. У 2022 р. його значення дорівнювало 0,29. Коефіцієнт фінансової стійкості на підприємстві всі роки мав від'ємне значення і постійно погіршувався. Аналогічно від'ємні значення мав коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами протягом 2020-2022 рр. Щодо коефіцієнту маневреності власного капіталу, то його значення позитивні, але дещо знизились у 2022 р.

Отже, показники платоспроможності Хлібокомбінату за 2020-2022 рр. поступово погіршувались, що свідчить про зниження платоспроможності підприємства.

Проведемо у табл. Ж.3 оцінку ділової активності Хлібокомбінату за досліджуваний період.

Для визначення ділової активності підприємства розраховують показники оборотності, що показують скільки отримано чистої виручки на одиницю фінансових ресурсів або активів. Нормативних значень для показників ділової активності не встановлено. Тому, чим меншими є строки обертання окремих видів активів, тим швидше вивільняються кошти і розширюються можливості підприємства щодо їх подальшого використання.

На Хлібокомбінаті коефіцієнт оборотності активів дещо зменшився (на 7,3%), що свідчить про зниження ефективності використання підприємством усіх наявних у нього ресурсів. Коефіцієнти оборотності дебіторської заборгованості за 2020-2022 рр. збільшились. Оскільки оборотність дебіторської заборгованості визначає, скільки разів за рік обернулися кошти, вкладені в розрахунки, тобто скільки разів ця заборгованість утворюється та погашається протягом року. Для досліджуваного підприємства це 5,6%. Щодо кредиторської заборгованості, то її оборотність засвідчує про розширення або зниження комерційного кредиту, що надається

підприємству. За даними підприємства зменшення комерційного кредиту відбулось на 75,3% .

Коефіцієнт оборотності запасів на підприємстві помітно зменшився на 75,2%. Аналогічні тенденції характерні для коефіцієнту фондівдачі.

Таким чином, показники ділової активності Хлібокомбінату за роки дослідження 2020-2022 рр. погіршились. Всі показники свідчать про погіршення фінансово-господарської діяльності Хлібокомбінату.

Показники аналізу рентабельності Хлібокомбінату за 2020-2022 рр. представлені у табл. Ж.4.

За даними табл. Ж.4 показники рентабельності Хлібокомбінату доволі низькі. Так, коефіцієнти рентабельності активів, власного капіталу і діяльності не перевищують 1-2%. Дещо вищий показник рентабельності реалізації продукції на підприємстві. Він становив 5-8%.

Отже, досліджуване підприємство Хлібокомбінат за 2020-2022 рр. демонструвало погіршення фінансово-господарської діяльності. При збереженні прибутковості діяльності всі показники фінансового стану значно знизились.

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється згідно Наказу про облікову політику, прийнятий 12.06.2021 р. Згідно даного наказу бухгалтерський облік ведеться власною бухгалтерською службою. При веденні бухгалтерського обліку Товариство дотримується вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-ХГУ (з наступними змінами і доповненнями) Міжнародних та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. При веденні бухгалтерського обліку та підготовці фінансових звітів Хлібокомбінат дотримується принципів автономності, безперервної діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника. В Наказі зазначено, що основні засоби підприємства враховуються у звіті про фінансовий стан за первинною вартістю, що включає всі витрати, необхідні для доведення активу до стану, придатного до використання, за

вирахуванням накопиченої амортизації і збитків від знецінення. Сума, що амортизується, – це первинна вартість об'єкту основних засобів або переоцінена вартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості. Амортизація основних засобів призначена для списання суми, що амортизується, впродовж терміну корисного використання активу і розраховується з використанням прямолінійного методу. Ліквідаційна вартість, терміни корисного використання і метод нарахування амортизації розглядаються на кінець кожного фінансового року. Вплив будь-яких змін, що виникають від оцінок, зроблених в попередні періоди, враховується як зміна облікової оцінки.

В Наказі про облікову політику Хлібокомбінату зазначено, що собівартість запасів підприємства включає всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. Запаси в товаристві відображаються за собівартістю

Особливості функціонування підприємств хлібопекарної галузі характеризується складними умовами господарювання, високим рівнем конкуренції, порівняно низьким рівнем рентабельності продукції, що є відображенням впливу економічних і адміністративних факторів, а також технологічних особливостей виробництва. Отже, під час організації обліку і контролю на хлібопекарських підприємствах необхідно враховувати особливості технології і організації виробництва, які безпосередньо впливають на організацію обліку.

За характером технологічного процесу хлібопекарне виробництво належить до переробних галузей. Виробничий цикл складається з низки безперервних технологічних процесів. Особливості технологічного і організаційного процесу виробництва хлібобулочних виробів наведено на рисунку 3.1 Додатку 3.

Виробництво продукції на підприємствах харчової промисловості, зокрема хлібопекарських підприємствах, здійснюється під впливом дії безлічі внутрішніх і зовнішніх чинників, до яких можна віднести: характер виробництва і постачання, потребу в продукції, зміну попиту населення,

конкуренцію, наявність сировинних і енергетичних ресурсів, виробничі можливості, забезпеченість трудовими, фінансовими й іншими ресурсами тощо [41, с. 61].

Оскільки облікові особливості процесу виробництва хлібобулочних виробів формуються під впливом організаційно-технологічних особливостей такого виробництва, окреслимо їх. Так, необхідність суворого дотримання рецептур та використання нормування витрат різних видів основних та додаткових матеріалів на виробництво хлібобулочних виробів вимагають використання певного переліку первинної документації та внутрішньої звітності для відображення фактичних і нормативних показників витрат матеріалів та контролю дотримання технології і якості продукції.

Організаційно-технологічні особливості галузі передбачають особливості розподілу постійних і змінних витрат. Так, наприклад, до постійних затрат у цій галузі відносять витрати на електроенергію і паливо на технологічні цілі, які не залежать від обсягу продукції, оскільки час випікання і температура залишаються незмінними за будь-якого завантаження печі [42].

У процесі формування облікової політики підприємства доцільно враховувати фактори, які впливають на нього. Найефективніше це здійснюється із застосуванням системного підходу до зовнішніх і внутрішніх факторів. Узагальнивши напрацювання науковців та врахувавши галузеві особливості, пропонуємо структуровані фактори, що впливають на формування облікової політики (табл. 3.2 Додатку 3).

Робочий план рахунків хлібопекарських підприємств має враховувати можливість отримання інформації про постійні і змінні витрати, враховуючи особливості галузі.

На Хлібокомбінаті витрати, пов'язані з виробництвом продукції хлібопекарської промисловості (робіт, послуг) групуються за статтями калькуляції, а саме: сировина і матеріали; паливо й електроенергія на технологічні цілі; основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; витрати на утримання та експлуатацію

устаткування; загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; – витрати на збут.

На підприємстві Хлібокомбінат до складу матеріальних витрат входить вартість витраченого на випічку борошна, допоміжних матеріалів, транспортно-заготівельних витрат, палива й електроенергії на технологічні цілі, основна і додаткова заробітна плата, загальновиробничі витрати тощо. Специфіка витрат хлібопекарської галузі, зокрема питома вага вартості палива та енергії в загальній величині витрат на виробництво, підкреслює доцільність їх відображення окремою статтею, хоча із врахуванням вимог П(С)БО ці витрати рекомендовано відображати у складі матеріальних витрат.

2.2. Фінансовий облік витрат на виробництво на підприємстві

Основними місцями виникнення затрат (центрами затрат) на Хлібокомбінаті є [43]:

- види виробництв;
- види структурних (госпрозрахункових, підрядних, орендних, кооперативних) виробничих підрозділів;
- види продукції.

На підприємстві Хлібокомбінат для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції відповідно до Інструкції №291 призначено рахунок 23 «Виробництво». Прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати відображаються за Дт рахунку 23. За Кт рахунку 23 відображається, зокрема, вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції, яка списується у Дт рахунку 26 «Готова продукція». На підприємстві відкриті субрахунки 1-го порядку: 231 «Основне виробництво», 232 «Допоміжне виробництво». Основне виробництво призначене для вироблення хлібопекарських виробів, а також напівфабрикатів, призначених для реалізації і внутрішньовиробничого вжитку. Допоміжне виробництво промислового підприємства призначене для забезпечення основного виробництва різними видами послуг, наприклад енергією (електроенергія,

пара, холод тощо), водою, газом, тарою, транспортними та іншими послугами, а також виконання робіт по ремонту основних засобів.

Аналітичний облік за рахунком 23 ведеться за видами виробництв, статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

За сучасних умов господарювання для хлібопекарських підприємств важливим залишається питання вибору оцінки матеріальних ресурсів при їх відпуску у виробництво. Одним з найоптимальніших можна вважати метод обліку витрат на виробництво по підрозділах з елементами нормативного. Нормативний метод – це основний метод виробничого обліку, він спрямований на впровадження прогресивних норм витрат, дійовий контроль за рівнем витрат виробництва, що сприяє використанню даних обліку для виявлення резервів зниження собівартості продукції. Система калькулювання нормативних витрат включає [44]: установлення нормативів витрат; нагромадження даних про фактичні витрати; аналіз відхилень і складання звітності; дослідження причин відхилень; зміни нормативних витрат (установлення нових стандартів), якщо у цьому є потреба.

До основних завдань нормативного методу відносять оперативний аналіз виробничих витрат і запобігання нераціональному використанню ресурсів.

У сучасних умовах для хлібопекарських підприємств надзвичайно важливим є правильний вибір методу обліку загальновиробничих витрат і бази їх розподілу, адже від цього залежить повнота включення загальновиробничих витрат до собівартості продукції і, відповідно, зменшення або зростання чистого прибутку, що є джерелом подальшого функціонування підприємства. Також, згідно з П(С)БО 16, загальновиробничі витрати розподіляються на постійні та змінні. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюються підприємством і зазначаються в наказі про облікову політику, тому що в сучасній нормативній базі немає чіткого переліку змінних і постійних загальновиробничих витрат, та й самі витрати неможливо однозначно

віднести до постійних або змінних, тому що існує ще такий вид витрат, як змішані витрати, які містять в собі змінну і постійну частини [45]. Вони значно ускладнюють процес обліку витрат. Вирішенням проблеми обліку таких витрат можна відзначити більш глибоке дослідження природи їх виникнення. Для управління змішаними витратами потрібно визначити вплив чинників витрат на їхню величину і наявність зв'язку між ними у певний період часу. Також потрібно вдосконалити нормативне забезпечення шляхом покращення класифікації загальновиробничих витрат, що розкриватимуть цільове призначення й економічний зміст витрат, враховуватимуть організаційну структуру та особливості підприємства. Потрібно ввести субрахунки у план рахунків бухгалтерського обліку для конкретизації статей загальновиробничих витрат.

До постійних витрат хлібопекарського підприємства можна віднести витрати на електроенергію і паливо на технологічні цілі, які не залежать від обсягу продукції, адже час і температура випікання не змінюються в разі зміни обсягу завантаження печі.

Сировина, основні матеріали і напівфабрикати, що належать до змінних витрат, відпускаються на виробництво за встановленими на підприємстві рецептурами. У них враховується економія сировини, матеріалів і напівфабрикатів на одиницю хлібобулочної продукції. Норми в рецептурах повинні бути нижчими за чинні та прогресивними. За ними визначається собівартість під час складання калькуляції на окремі види продукції і за ними ж визначаються відхилення від установлених норм. На думку К. В. Чичуліної, калькуляція – це «заключний етап обліку витрат на виробництво і виходу продукції, у процесі якого визначеними прийомами і методами групуються витрати й обчислюється собівартість продукції» [45].

Також важливе значення має норма виходу хліба – мінімально допустимий обсяг хліба, виготовленого зі 100 кг борошна та іншої сировини відповідно до утвердженої рецептури. Нормування витрат виходу хліба направлено на встановлення порядку у витраті основної сировини хлібопекарського виробництва для її раціонального використання і забезпечення випуску продукції, що відповідає чинним показникам якості.

Вихід хліба визначається відношенням кількості виготовленого хліба до кількості фактично витраченого борошна. На кожному хлібопекарському підприємстві встановлюють свою орієнтовану мінімальну норму виходу хліба. Вона визначається на основі технології приготування тіста, застосовуваного обладнання, хлібопекарських властивостей борошна, що переробляється. Норми виходів хлібобулочних виробів встановлюють за базової вологості борошна 14,5 % для кожного виробу залежно від сорту борошна, випічки, способу реалізації (ваговий, штучний) тощо. Якщо змінюється вологість борошна, то змінюється і норма виходу: чим нижча вологість, тим вища норма виходу і навпаки. Для розрахунку виходу хліба використовують такі показники:

- чисті витрати борошна та додаткової сировини на виробництво продукції;
- технологічні витрати для виготовлення хлібобулочних виробів, а також на складах і комунікаціях.

Технологічні витрати для виготовлення хлібобулочних виробів – це борошно, напівфабрикати хлібопекарського виробництва і готові вироби, використання яких зумовлено технологічним процесом виробництва хлібобулочних виробів і їх збереженням. Технологічні витрати для виробництва хлібобулочних виробів потрібно знижувати до оптимальної величини.

До технологічних витрат для виготовлення хлібобулочних виробів можна віднести:

- затрати сухих речовин для бродіння тіста;
- затрати борошна на формування тістових заготовок;
- упік хлібобулочних виробів (зменшення маси тіста при випіканні);
- зменшення маси хлібобулочних виробів під час транспортування від печі та укладання у вагонетки;
- усушка хлібобулочних виробів (зменшення маси під час зберігання).

Технологічні витрати на складах і комунікаціях – це борошно, напівфабрикати та готова продукція, втрачена під час зберігання, транспортування, а також через недосконалість або дефекти устаткування. Ці

витрати потрібно, за можливості, повністю ліквідувати шляхом дотримання правил експлуатації устаткування і постійного контролю за його станом, чіткого виконання технологічних режимів виробництва. Технологічні витрати на складах і комунікаціях включають:

- витрати борошна на першій стадії процесу виготовлення продукції (прийом борошна і замішування тіста);
- витрати тіста і борошна під час посадки сформованих тістових заготовок у піч;
- витрати у вигляді крихти під час виймання хлібобулочних виробів з печі, під час транспортування та укладання на вагонетки;
- витрати від неточності маси хлібобулочних виробів;
- витрати від перероблення браку.

Значення планового виходу хлібобулочних виробів завжди є нижчим за граничне, що може бути досягнуте за оптимальних умов виробництва. Це дає змогу підприємствам за рахунок внутрішніх резервів перевиконати норму виходу хліба. Для економії 1% борошна норму виходу потрібно перевиконати на 1,5%.

Фактичний вихід хлібобулочних виробів, як і пов'язані з ним економії чи перевитрату борошна, розраховують залежно від потреб підприємства, для кожної зміни, доби, місяця або року роботи. Інформацію про витрату сировини і матеріалів, кількість виготовленої продукції отримують з виробничих звітів, а інформацію про вологість використаного борошна – з якісних посвідчень. Фактичний вихід хлібобулочних виробів розраховують як відношення маси виготовленого хліба до маси використаного борошна. Масу хлібобулочних виробів розраховують множенням стандартної маси виробів на їхню кількість. Проте від отриманого результату потрібно відняти масу виробів, перероблених вдруге (у вигляді хлібної і сухарної крихти).

Для розрахунку економії чи перевитрат борошна підраховують планову витрату борошна, яка досягається в разі точного дотримання норми виходу хлібобулочних виробів, і порівнюється з фактичною витратою. Для цього потрібно підрахувати масу виготовленої продукції, масу витраченого борошна і плановий вихід, скорегований на вологість борошна.

До складу виробничої собівартості можуть бути віднесені не всі витрати, що обліковуються на рахунку 91 “Загально виробничі витрати”, а лише змінні і частина постійних, залежно від співвідношення фактичного випуску продукції і нормальної виробничої потужності, а залишок постійних загально виробничих витрат зараховується до складу собівартості реалізованої продукції. Іншими словами, постійні загально виробничі витрати повинні щомісячно роз- поділятися між рахунком 23 “Виробництво” і 90 “Собівартість реалізації” [46].

Відображення обліку витрат на підприємстві Хлібокомбінат представлено в додатку Б1.

Для синтетичного обліку готової продукції обліковою політикою Хлібокомбінату призначено активний рахунок 26 “Готова продукція”. По дебету цього рахунку відображається оприбуткування готової продукції власного виробництва за фактичною собівартістю; по кредиту – відпуск готової продукції за фактичною виробничою собівартістю.

Синтетичний облік готової продукції провадять за фактичною виробничою собівартістю. Якщо поточний облік готової продукції у бухгалтерії підприємства ведеться не за фактичною собівартістю, а за «твердими» обліковими цінами підприємства, то слід на рахунку «Готова продукція» окремо записувати випуск продукції за плановою розрахунковою собівартістю і відхилення фактичної собівартості від планово-розрахункової.

Залишок є тільки дебетовим і показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду. Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості готової продукції за обліковими цінами (при списанні з рахунка 26 “Готова продукція”) визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень і вартості відпущеної готової продукції за обліковими цінами.

Рівень відхилень визначається діленням суми відхилень на початок місяця з сумою відхилень продукції, що оприбуткована із виробництва за звітний місяць, на суму вартості залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця та вартості оприбуткованої за звітний місяць з виробництва готової продукції за обліковими цінами.

Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відносяться до реалізованої продукції, відображається записом: Дебет рахунків, на яких відображено вибуття готової продукції (20 «Виробничі запаси», 90 «Собівартість реалізації») та кредит рахунка 26 «Готова продукція» На підприємстві аналітичний облік готової продукції здійснюється наступним чином.

Кожного місяця в бухгалтерію цехи здають звіти по випуску готової продукції в якому міститься найменування продукції, залишок продукції (кількість та сума) кількість та сума на яку було вироблено продукції на протязі звітного місяця, а також кількість реалізованої продукції та кількість списаної.

На основі звітів по випуску готової продукції бухгалтер складає товарний звіт по готовій продукції, в якому узагальнюються дані по цехах, а саме зазначається залишок готової продукції, кількість та сума по оптовим цінам, а також за плановою вартістю, кількість та сума випущеної продукції на початок періоду, кількість та сума реалізованої продукції та залишок готової продукції на кінець звітного періоду.

На підприємстві ведеться відомість аналітичних рахунків по рахунку 26. Ця відомість складається на кожен місяць на основі товарного звіту та звітів по випуску готової продукції. На основі синтетичних і аналітичних даних складається головна книга по рахунку 26 «Готова продукція».

У первинних документах і виробничих звітах відображаються не тільки фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, але й витрати їх за нормами, а також відхилення від норм.

Виявлення відхилень від норм ведуть по таких основних статтях затрат на виробництво:

- а) сировина, основні матеріали, напівфабрикати;
- б) основна заробітна плата виробничих робітників.

Застосування елементів нормативного методу обліку передбачає:

здійснення щозмінного (щоденного) оперативного контролю за ходом виробничого процесу і дотриманням норм затрат;

систематичне виявлення при допомозі поточного обліку відхилень від діючих норм по вказаних вище основних статтях затрат на виробництво; встановлення причин та винуватців, які допустили відхилення від визначених норм, для вжиття необхідних оперативних заходів.

Сировина, матеріали, паливо та напівфабрикати відпускаються на виробництво на підставі правильно оформлених документів по масі, обсягу, площі або розрахунку відповідно до діючих витратних норм із зазначенням артикулів виробів, видів або груп продукції, на виробництво якої вони випущені.

Відпуск матеріалів на виробництво здійснюється на основі накладних-вимог. Накладні-вимоги випускаються у двох примірниках: цеху-споживачу та на склад. Ліміти на відпуск матеріалів на виробництво встановлюються на основі затверджених норм затрат сировини, матеріалів, виробничої програми з урахуванням залишків сировини та матеріалів, які не були використані на початку розрахункового періоду. Накладна виписується на борошно, яке відпускається для кожного виду виробів, а витрати борошна у групових відомостях відносяться на цей вид чи сорт. Якщо немає можливості визначити кількість використаного борошна на кожний вид продукції, виписується зважувальна накладна на все борошно, яке відпущене зміні, а в групову відомість записується загальна маса борошна на всю групу виробів.

Повернена з торгової мережі на переробку черства продукція оприбутковується на склад сировини і матеріалів по вартості, передбаченій в основних умовах поставки хліба, і передається на виробництво по зважувальних накладних.

Надбавки та знижки, одержані чи сплачені підприємством за борошно, яке надходить з різною вологістю (а це знижує або підвищує якість борошна та видів хліба), враховується по сортах борошна. Ці надбавки та знижки, які відносяться до використаної кількості борошна, розподіляються по сортах виробів пропорційно масі відповідного сорту борошна, використаного на виготовлення виробів.

Облік основних матеріалів ведеться по матеріально-відповідальних особах за видами, сортами, масою нетто і по встановлених облікових цінах. Складський облік ведеться по масі нетто у розрізі виду та сорту матеріалів.

На Хлібокомбінаті через короткий виробничий цикл незавершене виробництво не планується і не обліковується, може обліковуватись лише в межах місяця.

2.3. Фінансовий облік витрат на реалізацію продукції та відображення їх у звітності підприємства

Основною метою збуту продукції Хлібокомбінату є її доставка споживачу та своєчасне отримання грошових коштів. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» витрати на збут-продаж, реалізацію продукції, послуг, товарів формує окрему статтю звітності про фінансові результати, і це означає, що у бухгалтерському обліку має бути передбачено відокремлене формування цих витрат. До витрат щодо збуту продукції, товарів, послуг належать ті, що пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, товарів, тобто в вивозом витрати. А саме:

- витрати на тару та упаковку продукції на складах готової продукції, затрати на ремонт тари;

- транспортні витрати на доставку продукції від станції відправлення (пристань) до станції (пристані) призначення;

- витрати на вантаження у вагони, судна, автомобілі та інші транспортні засоби;

- комісійні винагороди, що сплачуються торговим, постачальницьким або збутовим організаціям за продажними продукції, яка не може бути реалізована підприємством і тому передається для реалізації на комісійних засадах;

- витрати на спеціальні аналізи, що виконуються під час відвантаження, утримання приміщень для зберігання продукції у місцях її реалізації.

До витрат на збут відносяться також витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції:

оплата праці і комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту та складів, водіям тощо;

витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

витрати на відрядження;

оплата послуг збутових, посередницьких, зовнішньоторгових організацій;

оренда, податки, страхування, амортизація, ремонт та утримання основних засобів відділу збуту, складів, транспортних засобів, демонстраційних залів тощо;

фрахт та інші виплати, пов'язані з транспортуванням продукції;

надання знижок (дисконту) покупцям;

гарантійне обслуговування покупців.

До цієї групи належать також витрати на відшкодування витрат за участь у виставках, ярмарках, безкоштовно передані зразки і моделі, на представницькі затрати (організацію прийомів), конференцій та інших офіційних заходів – включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу в розмірі до двох процентів від обсягів реалізації продукції.

Разом з тим до витрат щодо збуту продукції не належать:

вартість тари, що відшкодовується понад ціну товару;

витрати на тару та упаковку, якщо преїскурантом (або за умовами договору) передбачається відпуск продукції без тарування;

витрати на тару, якщо тарування продукції (відповідно до встановлених технологічним процесом) проводяться у цінах до задачі її на склад готової продукції; вартість такої тари включається до виробничої собівартості продукції;

витрати з упакування і транспортування продукції, відшкодовувані покупцями;

знижка цін, наданих торгівельним організаціям для відшкодування їх транспортних витрат.

Облік процесу реалізації здійснюється за допомогою системи рахунків бухгалтерського обліку: 26 «Готова продукція», 90 «Собівартість реалізації», 70 «Доходи від реалізації», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37

«Розрахунки з різними дебіторами», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 79 «Фінансові результати» та інші.

Бухгалтерський облік процесу реалізації тісно пов'язаний з податковим обліком доходів. Тому важливе визнання моменту реалізації, оскільки він є визначальним для обчислення податків. За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) підприємства самостійно встановлюють момент реалізації і відповідно обирають метод визнання доходу: метод нарахування (за моментом відвантаження продукції) або касовий метод (за моментом надходження коштів на рахунки в банках, касу).

Відповідно до податкового законодавства України за правилами ведення податкового обліку датою збільшення валового доходу вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше [47]:

- дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів, що підлягають продажу, у разі продажу товарів за готівку – дата її оприбуткування в касі підприємства;
- дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

На синтетичному рахунку 90 «Собівартість реалізації» узагальнюється інформація про фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг. За дебетом цього рахунка відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». При відвантаженні готової продукції покупцеві та передачі виконаних робіт і наданих послуг замовнику дебетують рахунок 90 «Собівартість реалізації» і кредитують рахунки 26 «Готова продукція», 25 «Напівфабрикати», 28 «Товари» та інші. Операції відображаються на основі таких первинних документів: накладні, ордери, акти прийому-передачі, товарно-транспортні накладні, рахунки, рахунки-фактури, довіреності та рн. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової

та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Наприкінці місяця сума дебетового обороту за рахунком 90 «Собівартість реалізації» списується з кредиту на дебет рахунка 79 «Фінансові результати». На дебет рахунка 79 «Фінансові результати» також списують із кредиту відповідних рахунків адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Отже, рахунок 90 «Собівартість реалізації» є номінальним, обороти за дебетом і кредитом якого характеризують фактичну собівартість реалізації, яка є складовою валових витрат для податкового обліку і формує витратну (дебетову) сторону рахунка 79 «Фінансові результати» та є необхідною базою для складання фінансової звітності й податкової декларації [48].

Після відвантаження готової продукції, товарів покупцеві, передачі виконаних робіт і послуг замовнику процес реалізації переміщується у сферу розрахунків. У момент реалізації продавець передає покупцеві необхідну супровідну документацію та розрахункові документи. У рахунках, рахунках-фактурах, які виставляються покупцям і замовникам поряд із сумою за товар вказують окремим рядком податок (акцизний збір, податок на додану вартість тощо) або знижку. Момент пред'явлення розрахункових документів або їх оплати є визнанням доходу від реалізаційної операції. При цьому дебетують рахунки 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» та кредитують рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи» та інші. Отримана продавцем від покупця вартість продукції, товарів за їх реалізаційними цінами називається доходом або виручкою від реалізації. Одночасно на суму належних до сплати податків та зборів з реалізації дебетують рахунки доходів від реалізації (70, 71) і кредитують рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами». Отже, на рахунку 70 «Доходи від реалізації» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу (непрямих податків, зборів). За кредитом цього рахунка протягом місяця відображають суму загального

доходу (виручки) разом із сумою непрямих податків і зборів, що включені до ціни продажу, а за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків і зборів, що підлягають перерахуванню їх одержувачам (як правило, бюджету), щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Готова продукція Хлібокомбінату реалізовується шляхом укладення договорів між підприємством-виробником (постачальником) і покупцем, якими можуть бути юридичні і фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності (СПД).

Що стосується виду договору, за яким відвантажується хліб, то це може бути як договір купівлі-продажу, так і договір поставки. Частіше використовується договір поставки, оскільки підприємства – виробники хліба звичайно тривалий час працюють з одними і тими ж постачальниками їх продукції.

Чим ретельніше вписані умови договору, тим менше турбот у підприємства у разі якогось збою. Додатком до договору можна назвати такі документи, як:

1) заявка, яка подається покупцем для уточнення асортименту в терміни, застережені договором. Нерідкі випадки, коли заявка подається щодня;

2) інформаційна картка, у якій зазначається місце і графік поставки хліба. Зміни в інформаційну картку вносяться не менше ніж за 24 години до моменту поставки продукції письмовою угодою, яку підписують представники обох сторін;

3) товарно-транспортна накладна форми № 1-ТТН (хліб), затверджена Наказом № 153;

4) схема поставки продукції;

5) Положення про порядок надання знижок (на різних підприємствах такий документ може називатися по-різному, але суть залишається одна) [49].

У договорі сторони обов'язково зазначають терміни для повного розрахунку за товар. Для уникнення непорозумінь необхідно передбачити у

договорі умову, згідно з якою сторони зобов'язані провести звіряння розрахунків (оптимальний варіант – щомісяця, але як мінімум – щоквартально) і за результатами таких звірянь скласти акт.

Поставка готової продукції покупцеві може здійснюватися як транспортом підприємства-постачальника, так транспортом покупця (с вивозом). Якщо виробник-постачальник самостійно здійснює доставку хліба, то навантаження продукції здійснюється силами і за рахунок постачальника. Що стосується вивантаження, то цей момент окремо застерігається сторонами і закріплюється в договорі, але, як правило, якщо продукція доставляється транспортом постачальника, то і розвантаження з транспортного засобу і до місця складування (магазин, кіоск) здійснюється працівником підприємства-постачальника.

Постачальник передає покупцеві разом з продукцією (хлібом і хлібобулочними виробами) такі документи:

- 1) форму № 1-ТТН (хліб) – незалежно від того, чиїм транспортом (постачальника чи покупця) здійснюється поставка продукції;
- 2) податкову накладну, оформлену в установленому порядку;
- 3) гігієнічний висновок державної санітарно-гігієнічної експертизи на письмову вимогу покупця.

Право власності на хліб і хлібобулочні вироби від постачальника до покупця переходить у момент підписання покупцем форми № 1 –ТТН (хліб). Додамо, що при цьому покупець повинен мати оформлену в установленому порядку довіреність (п. 2 Інструкції № 99).

Централізовано-кільцеву поставку хліба покупцям підприємство-постачальник може здійснювати без довіреності. Для цього покупець повинен офіційно направити хлібопекарському підприємству лист за підписом керівника та головного бухгалтера зі зразком печатки (штампа), якою матеріально відповідальна особа покупця при прийманні продукції завіряє на супровідних документах свій підпис про отримання цінностей (п. 13 Інструкції № 99).

Ціна на товар (хліб і хлібобулочні вироби) вказується в грн.-листах і відображається у формі № 1-ТТН (хліб) [43]. Ціна формується залежно від

розташування місця поставки: наприклад, у радіусі 3 км, у межі міста, за межею міста на відстані до 10 км тощо – варіантів може бути безліч.

У додатку Б2 представлена схема бухгалтерських проведення, якими відображується процес реалізації продукції на підприємстві Хлібокомбінат.

До складу виробничої собівартості можуть бути віднесені не всі витрати, що обліковуються на рахунку 91 “Загально виробничі витрати”, а лише змінні і частина постійних, залежно від співвідношення фактичного випуску продукції і нормальної виробничої потужності, а залишок постійних загально виробничих витрат зараховується до складу собівартості реалізованої продукції. Іншими словами, постійні загально виробничі витрати повинні щомісячно розподілятися між рахунком 23 “Виробництво” і 90 “Собівартість реалізації” [46].

Специфіка хлібопекарського виробництва включає в себе можливість часткової реалізації некондиційної хлібобулочної продукції, яка користується попитом у найменш соціально захищених верств населення – пенсіонерів й безробітних. Така ситуація вимагає адекватного її відображення в обліку. Тому в хлібопекарській промисловості рахунок 24 «Брак у виробництві» слід деталізувати субрахунком 241 (чи іншим субрахунком залежно від вже існуючої деталізації на підприємстві) «Некондиційна продукція, придатна для реалізації».

Основні вимоги до фінансової звітності викладно в законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.99 р. № 996-XIV [50] та в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженому наказом Мінфіну України від 07.02.13. №73 [38]. Зміст статей фінансової звітності розкрито у Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Мінфіну України від 28.03.13. № 433 [51]. Методологічні аспекти обліку доходів і витрат регулюються П(С) БО 15 «Доходи» [52] та П(С)БО 16 «Витрати» [37] відповідно. Порядок визнання доходів й витрат та їх відображення у Звіті про фінансові результати зображено на рис. К.1 Додатку К.

Згідно із Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №1 чинна форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) складається з чотирьох розділів.

I розділ Звіту про фінансові результати призначений для відображення інформації про доходи і витрати від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та про фінансовий результат діяльності – чистий прибуток (збиток). У рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Також потребує уваги рядок 2300 «Витрати (дохід) з податку на прибуток», у якому відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з Положенням (стандартом) 17.

II розділ Звіту «Сукупний дохід» призначений для відображення інформації про доходи і витрати, отримані у результаті переоцінювання необоротних активів, фінансових інструментів та монетарних статей балансу. У відповідності до НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» інший сукупний дохід – це доходи та витрати, не включені до фінансових результатів підприємства. Другий розділ «Сукупний дохід» введено з метою приведення у відповідність показників фінансової звітності до норм міжнародних стандартів.

III розділ Звіту про фінансові результати розкриває елементи операційних витрат за такими статтями: матеріальні витрати (рядок 2500); витрати на оплату праці (рядок 2505); відрахування на соціальні заходи (рядок 2510); амортизація (рядок 2515); інші операційні витрати (рядок 2520).

У Примітках до річної фінансової звітності (форма №5) витрати підприємства розкриті у пункті 5 «Доходи і витрати». Зокрема, деталізуються інші операційні витрати, інші фінансові витрати та інші витрати.

Висновки за розділом 2

1. Для дослідження системи обліку витрат на виробництво та реалізацію продукції обрано підприємство Вашківецький хлібокомбінат Вижницької райспоживспілки у Чернівецькій області. Продукція Хлібокомбінату широко відома і користується популярністю у споживачів Вижницького району та і Чернівецької області в цілому.

2. Найоптимальнішим для хлібопекарських підприємств є нормативний метод обліку витрат, що спрямований на впровадження прогресивних норм витрат і дієвий контроль за рівнем витрат виробництва. До його основних завдань належать оперативний аналіз витрат виробництва та запобігання нецільовому використанню ресурсів.

3. Основну частку у собівартості хлібопекарської продукції на підприємстві займають сировина, основні матеріали і напівфабрикати, що відпускаються на виробництво за встановленими на підприємстві рецептурами. У них враховується економія сировини, матеріалів і напівфабрикатів на одиницю хлібобулочної продукції. Також важливе значення має норма виходу хлібобулочних виробів – мінімально допустима кількість продукції, отриманої зі 100 кг борошна та іншої сировини, внесеного відповідно до затвердженої рецептури.

4. Специфіка хлібопекарського виробництва включає в себе можливість часткової реалізації некондиційної хлібобулочної продукції, яка користується попитом у найменш соціально захищених верств населення – пенсіонерів й безробітних. Така ситуація вимагає адекватного її відображення в обліку. Тому в хлібопекарській промисловості рахунок 24 «Брак у виробництві» слід деталізувати субрахунком 241 (чи іншим субрахунком залежно від вже існуючої деталізації на підприємстві) «Некондиційна продукція, придатна для реалізації».

5. Витрати підприємства відображуються у фінансовій звітності: форма №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) у розділі 1 «Фінансові результати», розділі 3 «Елементи операційних витрат» та у Примітках до річної фінансової звітності (форма №5) у розділі V «Доходи і витрати».

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ВИРОБНИЦТВО ТА РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Економічний аналіз витрат на виробництво та реалізацію продукції на підприємстві

Найважливішим напрямом підсумкового (ретроспективного) аналізу є вивчення структури та динаміки витрат як на рівні всього підприємства, так і на рівні окремих центрів відповідальності. Аналіз динаміки здійснюється з метою вивчення загальних тенденцій таких показників, як абсолютний розмір витрат від звичайної діяльності, витрат від операційної діяльності; собівартість реалізованої продукції (виробничі витрати); адміністративні витрати, витрати на збут; інші операційні витрати; собівартість окремих видів продукції. При дослідженні динамічних рядів з названих показників необхідно нейтралізувати вплив кількісного фактора шляхом перерахунку прямих виробничих витрат на обсяг реалізації (виробництва). Аналіз динаміки загальних витрат та окремих її елементів необхідно порівнювати з тенденціями щодо показників доходу, темпів інфляції, динаміки масштабів діяльності підприємства. Аналіз структури дає загальне уявлення про значущість окремих елементів та статей витрат, дозволяє визначити ресурсомісткість окремих видів продукції, сегменти особливої уваги менеджерів та нераціональні напрями витрачання ресурсів. Поєднання аналізу структури та динаміки дозволяє комплексно підійти до дослідження витрат і знайти слабкі та сильні сторони діяльності підприємства стосовно управління витратами. Аналіз структури та динаміки витрат доцільно здійснювати за двома напрямками: за елементами та статтями витрат. Причому аналіз структури за елементами витрат може здійснюватись як по підприємству загалом, так і за окремими центрами відповідальності та по окремих видах продукції. При здійсненні аналізу діяльності підприємств і об'єднань виділяють три етапи роботи: підготовчий, основний етап,

підсумковий [53, с. 106- 111]. У Додатку Л, табл. Л.1 наведено особливості і зміст кожного етапу аналізу витрат.

Проведемо аналіз витрат Хлібокомбінату на основі звітів про фінансові результати за 2020-2022 рр. Аналіз структури витрат Хлібокомбінату за економічними елементами (табл. М.1 Додатку М) свідчить про те, що виробництво хліба та хлібобулочних виробів є матеріаломістким.

За даними таблиці спостерігається тенденція до збільшення частки матеріальних витрат у динаміці, питома вага цих витрат залишається у 2020 р. – 24,9%, у 2021 р. – 30,3, а в 2022 р. – 36,8%. Протягом періоду дослідження спостерігалась тенденція до зниження частки витрат на оплату праці з 59,3% у 2020 р. до 49,9% у 2022 р. Частка витрат на амортизацію незначна і знаходяться в межах 1-2%. Зменшення питомої ваги інших операційних витрат у загальних витратах, а потім їх збільшення майже у півтори рази потребує додаткового аналізу за окремими складовими.

Аналіз динаміки та структури витрат від операційної діяльності подано в табл. М.2. і М3 Додатку М.

Дані табл. М.2 свідчать про тенденцію збільшення як виробничих, так і невиробничих витрат в абсолютному розмірі. Так у 2022 р. собівартість реалізованої продукції збільшилась на 293,2 тис. грн., або на 17,3%. Водночас частка цих витрат у загальних витратах зменшилась з 73,3% у 2020 р. до 72,1% у 2022 р., тобто на 1,2 процентних пункти. При абсолютному зростанні витрат на збут на 52,5 тис. грн. їх частка у структурі зменшилась на 0,1%. Адміністративні витрати збільшились: як в абсолютному розмірі на 68,0 тис. грн., так і у відносному їх частка зросла з 9,3% у 2020 р. до 10,2% у 2022 р., або на 1,0%. Інші операційні витрати на підприємстві значні і частка їх коливалась 5-7% від загальної суми витрат.

Проведений аналіз засвідчив, що загальні операційні витрати підприємства склали протягом періоду дослідження 0,99 грн. на 1 грн. операційних доходів. Коефіцієнт питомої собівартості реалізованої продукції скоротився з 0,73 до 0,72. Коефіцієнт питомих адміністративних витрат складав 0,09-0,1. Майже аналогічні значення мав коефіцієнт питомих витрат

на збут 0,11-0,12. Коефіцієнт питомих інших операційних витрат незначний 0,05-0,07.

Таблиця 3.1

Оцінка ефективності витрат Хлібокомбінату за 2020-2022 рр.

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення					
				Абсолютне, (+,-).			Відносне, %		
				2021/	2022/	2022/	2021/	2022/	2022/
				2020	2021	2020	2020	2021	2020
Загальні операційні витрати на 1 грн. операційних доходів	0,995	0,992	0,992	-0,003	0,000	-0,003	-0,27	0,01	-0,26
Коефіцієнт питомої собівартості реалізованої продукції	0,729	0,701	0,715	-0,029	0,014	-0,014	-3,91	2,03	-1,96
Коефіцієнт питомих адміністративних витрат	0,092	0,102	0,102	0,010	0,000	0,009	10,51	-0,41	10,06
Коефіцієнт питомих витрат на збут	0,123	0,119	0,122	-0,004	0,002	-0,001	-2,98	2,00	-1,04
Коефіцієнт питомих інших операційних витрат	0,050	0,070	0,054	0,020	-0,016	0,004	39,37	-22,99	7,32
Собівартість реалізованої продукції на 1 грн. чистого доходу	0,734	0,705	0,720	-0,030	0,015	-0,015	-4,05	2,11	-2,02
Частка постійних витрат у валовому прибутку	0,816	0,753	0,801	-0,063	0,048	-0,015	-7,67	6,32	-1,83
Рівень адміністративних витрат у валовому прибутку	0,350	0,348	0,365	-0,003	0,017	0,015	-0,75	4,95	4,16
Рівень збутових витрат у валовому прибутку	0,466	0,406	0,436	-0,060	0,030	-0,030	-12,87	7,49	-6,34
Рентабельність основної діяльності	0,362	0,419	0,390	0,057	-0,029	0,028	15,88	-7,00	7,77
Рентабельність операційної діяльності	0,005	0,008	0,008	0,003	0,000	0,003	50,79	-1,63	48,34
Чиста рентабельність	0,005	0,008	0,008	0,003	0,000	0,003	50,79	-1,63	48,34

Собівартість реалізованої продукції за період дослідження склала 0,72-0,73. Постійні витрати у валовому прибутку значні 75-82%. У валовому прибутку рівень адміністративних витрат склав 0,35, тобто 35%, збутових витрат – 41-47%. Рентабельність основної діяльності підприємства за період дослідження склав 36-39%. Рентабельність операційної діяльності підприємства і чиста рентабельність склала 0,5% у 2020 р., 0,8% - у 2021-2022 рр.

Проаналізуємо збутову діяльність у формуванні фінансових результатів підприємства Хлібокомбінат за 2020-2022 рр. (табл. Н1 Додаток Н).

Як видно з даних таблиці Н1., підприємство Хлібокомбінат за весь період дослідження отримало позитивне значення за всіма показниками фінансових результатів.

Певний інтерес становлять показники маржі фінансових результатів у відсотках до чистого доходу (виручки) від реалізації продукції. За даними таблиці спостерігається незначне збільшення показників маржі. Це свідчить про певне покращення якості одержаних фінансових результатів підприємства.

Отже, управління витратами є важливим і одним із найскладніших питань у діяльності керівників підприємств. Від рівня та динаміки витрат залежать прибутки або збитки як окремих суб'єктів господарювання, так і ефективність формування національного доходу держави. Для досягнення і збереження належного рівня конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі підприємству необхідно здійснювати ґрунтовний аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування. Дані цього аналізу використовуються у прогнозуванні собівартості продукції, пошуку можливостей зниження витрат, цін продукції.

3.2. Удосконалення обліку витрат на виробництво та реалізацію продукції за умов застосування інформаційних систем і технологій

Автоматизоване розв'язання задач з обліку витрат ґрунтується на загальноприйнятих засадах ведення фінансового та податкового обліку виробничих витрат та витрат на реалізацію продукції на підприємстві.

На підприємстві «Агрофірма Оршівська» бухгалтерський облік комп'ютеризований з використанням програмного продукту «BAS: Бухгалтерія 8.2». Але ділянка обліку витрат не достатньо комп'ютеризована. Пропонуємо використовувати функціональні можливості програми «BAS: Бухгалтерія 8.2» повноцінно.

При використанні комп'ютерної форми обліку:

аналітичний облік за рахунками 23, 24 організовується за позабалансовими рахунками та/або за видами продукції, за замовленнями, за видами діяльності;

аналітичний облік за рахунками 26, 27 організовується в розрізі видів готової продукції, їх місць зберігання та/або матеріально-відповідальних осіб, партій.

У програмі облік доходів і витрат для визначення оподаткованого прибутку ведеться на рахунках 7 і 9 класів бухгалтерського плану рахунків і госпрозрахунковому реєстрі бухгалтерії. Реалізовано це таким чином: у рахунках плану рахунків передбачено ознаку «Податковий облік», а в реєстрі бухгалтерії — небалансовий вимір «Податкове призначення».

Однією з особливостей ведення автоматизованого обліку виробництва готової продукції та виробничих витрат є документальне оформлення операцій. Оскільки функціональні можливості обліку процесу виробництва різних комп'ютерних облікових програм дуже суттєво відрізняються одна від одної, то розглянемо основні методики ведення обліку процесу виробництва [54]:

ведення обліку за нормативною собівартістю з автоматизованим розрахунком фактичної собівартості при завершенні виконання замовлення або за відповідний період часу та проведенням відповідних коригувань собівартості реалізованої продукції, що є найбільш поширеною методикою ведення обліку в облікових програмах;

ведення обліку готової продукції в кількісному вираженні, з автоматизованим розрахунком фактичної собівартості при завершенні виконання замовлення або за відповідний період часу;

ведення обліку готової продукції за обліковою вартістю з ручним розрахунком фактичної собівартості та сум проведених коригувань.

Інформація про виконані на підприємстві операції з готовою продукцією зберігається у відповідних журналах, основними з яких є журнали виробництва/випуску продукції та видаткових документів, журнали роздрібних документів та журнали складських операцій з товарно-

матеріальними цінностями. Допоміжними є журнали договорів та рахунків-фактур.

Специфікою нормативно-довідкової інформації щодо обліку виробничої діяльності є використання спеціалізованих довідників та документів, які визначають склад витрат на виготовлення продукту та порядок формування собівартості готової продукції.

Структура довідників, що використовуються при веденні обліку виробничих витрат, подано на рис. Р1 Додатку Р.

До витрат на виробничу діяльність відносять:

прямі виробничі витрати (незавершене виробництво) - обліковують на субрахунках рахунку 23:

непрямі витрати (загальновиробничі) на виробництво - обліковують на рахунку 91 *«Загальновиробничі витрати»*;

витрати на брак – обліковують на рахунку 24 *«Брак у виробництві»*.

Для всіх витрат розрізами аналітичного обліку є види субконто *«Підрозділи організації»* та *«Статті витрат»*.

Механізм субконто в системі забезпечує розгалужений аналітичний облік. Методика організації субконто дозволяє їх формування від 0 до 3-ох. Субконто *«Підрозділи організації»* реалізований в системі "BAS: Підприємство 8.2" у вигляді довідника *"Підрозділи організації"*, який викликається командою меню *"Підприємство"*. Інформація представлена в даному довіднику дає уяву про організаційну структуру підприємства.

У типовій конфігурації «BAS: Бухгалтерія 8.3» облік доходів і витрат ведеться методом нарахування, «за відвантаженням». Аналітичний облік усіх доходів ведеться на базі довідника *«Статті доходів»*, в якому зазначається відповідність статей доходів бухобліку статтям доходів за структурою декларації про прибуток. Відповідно, для обліку витрат, які враховуються при визначенні оподаткованого прибутку, необхідно встановити зв'язок статей витрат і статей податкової декларації про прибуток, робиться це на базі довідника *«Статті витрат»*.

У довіднику *«Статті витрат»* зберігаються усі можливі статті витрат виробництва, який складено згідно П(С)БО 16 «Витрати» і який користувач

може доповнювати. Довідник "*Статті витрат*" (команда меню "*Підприємство*") відповідає за класифікацію витрат за економічними елементами. Крім того, за допомогою статей витрат, загальновиробничі витрати можна ділити на змінні та постійні (додаток И1).

Ведення аналітичного обліку прямих витрат на виробництво ведеться в розрізі номенклатурних груп, що дає можливість нагромаджувати витрати більш адресно. Довідник «Номенклатурні групи» накопичує інформацію про однотипну продукцію за складом витрат. Як правило, це однакова структура собівартості. Для кожного виду номенклатури закріплюється номенклатурна група і фіксується податкове призначення у виробництві.

Форма довідника "*Номенклатурні групи*" (команда меню "*Підприємство*" – "*Товари (матеріали, продукція, послуги)*") представлено на додатку И2 та містить перелік номенклатурних груп (видів товарів, продукції, робіт, послуг), у розрізі яких передбачається ведення укрупненого обліку: обліку витрат основного й допоміжного виробництва, а також виторгу, отриманого від реалізації товарів, продукції, послуг.

У типовій конфігурації «Бухгалтерія для України» системи «BAS: Підприємство 8.2» передбачає нормування прямих виробничих витрат, тобто зберігає інформацію про матеріали та напівфабрикати, які необхідні для виготовлення визначеної кількості продукції (послуг), в довіднику "*Специфікації номенклатури*" (підпорядковується довіднику "*Номенклатура*") та дозволяє автоматизувати процес заповнення документів, які списують матеріали зі складу у виробництво.

Для однієї номенклатурної позиції передбачена можливість мати декілька специфікацій, діючих паралельно. Але одна з них повинна бути визначена основною і пропонуватись в документах за замовчуванням.

Якщо потрібно автоматизувати процес списання матеріалів на виробництво, то необхідно відобразити в обліку випуск продукції і зробити посилання на специфікацію, а також в довіднику "*Номенклатура*" встановити прапорець "*Списувати матеріали*".

Під випуском продукції чи напівфабрикатів в типовій конфігурації розуміють оприбуткування продукції чи напівфабрикатів на склад.

Виготовлена готова продукція вводиться в довідник "Номенклатура" – група "Продукція". Для об'єкту з видом "Продукція" встановлюється рахунок обліку 26 "Готова продукція", схема реалізації – "Продукція". Аналітичний облік готової продукції та напівфабрикатів ведеться в розрізі номенклатури, складів, партій. Для кожного виду готової продукції встановлюється планова собівартість, яка вводиться в довідник "Типи цін номенклатури".

Нагромадження матеріальних і нематеріальних витрат здійснюється на протязі всього періоду виробництва готової продукції. Оформлення процесу нагромадження матеріальних і нематеріальних витрат в типовій конфігурації "Бухгалтерія для України" системи "BAS: Підприємство 8.2" здійснюється за допомогою документів різних ділянок обліку.

За допомогою документу "Вимога-накладна" (команда меню "Виробництво") оформлюється передача матеріалів і напівфабрикатів у виробництво. Згідно документу вартість переданих матеріалів списується на витрати виробництва. Також документ призначений для відображення як прямих виробничих витрат, так і непрямих – загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут.

Якщо при списанні матеріалів на прямі виробничі витрати (субрахунки рахунку 23) потрібно вказувати різні номенклатурні групи, то в документі "Вимога-накладна" треба встановити прапорець "Рахунки витрат на закладці "Матеріали" (рис. 3.1).

Вимога-накладна: Матеріали. Проведений

Операція: Дії

Номер: STO00000001 від: 06.12.2013 0:00:00 Рахунки витрат на закладці "Матеріали"

Організація: Склад:

Матеріали (1 поз.) | Рахунки витрат | Матеріали замовника (0 поз.)

№	Номенклатура	Кількість	Од.	К.	Рахунок	Под. призн. (ПДВ)
1	Молоко	400,000	л	1,000	272	Спод. ПДВ

Відповідальний: Студент Надія Іванівна

Коментар:

M-11 (Вимога-накладна) Друк OK Записати Закрити

Рис. 3.1. Вікно документу "Вимога-накладна"

При списанні матеріалів на непрямі витрати (рахунки 91, 92, 93) напрямок нагромадження витрат вказується для документу в цілому в закладці рахунків обліку витрат.

Якщо розглядати питання нематеріальних витрат, то їх накопичення в типовій конфігурації "Бухгалтерія для України" здійснюється за допомогою різних документів. Наприклад, витрати, пов'язані із послугами, отриманими від контрагентів, відображуються документом "Надходження товарів і послуг" (закладка "Послуги").

Якщо потрібно оформити витрати, сплачені через підзвітну особу, то такий процес оформлюється документом «*Авансовий звіт*» (закладка "Інші"). Прямі витрати з оплати праці в системі може бути оформлено документом «*Нарахування зарплати*». Амортизація необоротних активів, що входить як витрати до складу собівартості продукції, відображує регламентний документ "Закриття місяця". Інші витрати, пов'язані з необоротними активами й малоцінною, оформлюються – документами відповідних підсистем (рис. Р2 Додатку Р).

В системі передбачено відображення випуску продукції за попередньою (плановою) собівартістю. Планова собівартість в документах випуску може задаватися користувачем ручним способом або підставлятися за замовчуванням. Для формування значень планової собівартості в системі за принципом «замовчування» потрібно провести такі налаштування:

в довіднику "Типи цін номенклатури" ввести значення планової ціни виробництва;

у вікні налагодження параметрів обліку (закладка "Виробництво"), в полі "Тип цін планової собівартості номенклатури" вказати значення – "Ціна випуску";

документом "Встановлення цін номенклатури" встановити ціну даного типу для номенклатури, що випускається.

До виробничих документів в системі потрібно віднести документ "Звіт виробництва за зміну" (закладка "Продукція"), який оформлюється випуск готової продукції та напівфабрикатів та оприбуткування їх на склад. При цьому обов'язково вказується планова собівартість, пропорційно якій буде

розраховуватись фактична собівартість. В шапці документу вказується місце зберігання оприбуткованої готової продукції, рахунок обліку витрат виробництва (субрахунки рахунку 23) та підрозділ, в якому продукція випускається.

Однією з вагомих статей у загальній структурі витрат виробництва, є стаття – *«Заробітна плата виробничого персоналу»*. Для розрахунку погодинної системи оплати праці використовують документ *«Нарахування зарплати працівникам підприємства»* («Розрахунок зарплати підприємства» – «Розрахунок зарплати» – «Документи з нарахування заробітної плати»). Для розрахунку заробітної плати за відрядною формою оплати праці використовують документ *«Відрядний наряд на виконанні роботи»* («Розрахунок зарплати підприємства» – «Розрахунок зарплати» – «Первинні документи» – «Відрядні наряди»). Типова конфігурація «BAS: Підприємство 8.2» дає можливість:

розраховувати заробітну плату за виконанні згідно нарядів обсяги робіт, застосовуючи відрядні розцінки;

розподіляти загальні суми вартості виконаних робіт за нарядами між працівниками.

Для зберігання відрядних розцінок за виконанні роботи використовують аналітичні дані елементу довідника *«Технологічні операції»*. Результатом розрахунку за відрядним нарядом є суми заробітку в розрізі працівників. Ця інформація використовується у кінцевому розрахунку заробітної плати за допомогою документа *«Нарахування зарплати працівникам підприємства»*. У табличній частині цього документа за кожним працівником формується окремий рядок із видом розрахунку *«Оплата за виробничими нарядами»*, сума за яким – це підсумок всіх відрядних нарядів працівника.

Наступною статтею витрат виробництва є стаття *«Амортизація необоротних активів задіяних у процесі виробництва»*. Нарахування амортизації основних засобів виконується у документі *«Закриття місяця»*. Насамперед для обліку амортизації основних засобів необхідно додати новий документ у якому вказується дата останнього дня місяця і обирається час доби (формування документа на кінець дня (23:59:58), залишаючи одну

секунду для формування документа «*Визначення фінансових результатів*»). Для нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів активується вся група «Нарахування амортизації основних засобів».

Для контролю нарахувань амортизації основних засобів необхідно проглянути відомість з нарахування амортизації за визначений період (меню «*Основні засоби*» – «*Відомість амортизації основних засобів за період*» (бухгалтерський облік)). Виробничі підсумки виробництва продукції щодня повинні вноситися до інформаційної бази документом «*Звіт виробництва за зміну*». Реквізитами документа є: склад, підрозділ підприємства, продукція (послуга), що є обов'язковими для заповнення та вибираються з відповідних довідників. Планове використання матеріалів на виробництво продукції та розрахункові залишки у незавершеному виробництві програма визначає автоматично.

Послідовність розрахунку собівартості готової продукції у системі «BAS: Підприємство 8.2» представлено у Додатку С на рис. С1.

Автоматичний розрахунок фактичної собівартості в програмі здійснюється в кінці звітнього періоду регламентною операцією "*Розрахунок і коригування собівартості продукції (послуг)*" документу "*Закриття місяця*" (команда меню "*Операції*").

Документ "*Інвентаризація незавершеного виробництва*" забезпечує розрахунок незавершеного виробництва з врахуванням початкових залишків, фактичних витрат виробництва звітнього періоду та залишків незавершеного виробництва на кінець звітнього періоду.

В системі «BAS: Підприємство 8.2» передбачено формування різних видів звітності. Це стандартні та регламентовані звіти. Регламентовані звіти призначені для зовнішніх користувачів. Регламентованим звітом, що вміщує інформацію по рахунку 23 «Виробництво», є форма № 1 «Баланс» та № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

Метою стандартних звітів є отримання бухгалтерських підсумків в розрізі рахунків, видів валют та видів «Субконто». До стандартних звітів відносять оборотно-сальдові відомості, картки, аналіз рахунків, обороти за рахунками та інші. Наприклад, звіт «Аналіз рахунка» надає інформацію про

обіги рахунка з іншими рахунками за вибраний період, а також про сальдо на початок і кінець звітної періоду. «Картка рахунка» дає змогу отримати детальну інформацію про операції на рахунку. Зі звіту «Оборотно-сальдова відомість за рахунком», який сформовано для рахунку 23 «Виробництво», можна отримати інформацію про залишки і обороти в розрізі видів затрат. Головна книга по рахунку використовується для виведення оборотів і залишків рахунку за кожен місяць. Він може бути досить корисний при підбитті підсумків і складанні звітності.

Отже, автоматизована система бухгалтерського обліку дає можливість бухгалтеру одержати оперативну управлінську інформацію в будь-який момент часу і забезпечити оперативний процес прийняття обґрунтованого управлінського рішення.

Висновки за розділом 3

1. Мета управління витратами і калькулювання собівартості продукції, робіт полягає у своєчасному, повному й достовірному визначенні фактичних витрат, пов'язаних із виробництвом і збутом продукції, виконанням робіт, визначенні фактичної собівартості окремих видів і всієї продукції, робіт, контролі над використанням ресурсів і грошових коштів. Виявлення можливих відхилень від установлених норм, причин, винуватців цих відхилень повинно задовольнити потреби оперативного управління виробництвом.

За 2020-2022 рр. на Хлібокомбінаті спостерігається тенденція до збільшення частки матеріальних витрат у структурі витрат за елементами до 36,8% при зниженні частки витрат на оплату праці до 49,9% у 2022 р. Собівартість реалізованої продукції збільшилась на 17,3% при зменшенні її частки у загальних витратах операційної діяльності до 72,1%. Зростання адміністративних витрат відбулось на підприємстві як в абсолютному розмірі на 68,0 тис. грн., так і у відносному - до 10,2% у 2022 р. Частка витрат на збут

значна і складала 12%, а інші операційні витрати складали 5-7% від загальної суми витрат.

2. Автоматизація обліку витрат виробництва охоплює широку сферу трудомістких операцій, зокрема: групування витрат; визначення планової та фактичної собівартості продукції, напівфабрикатів і незавершеного виробництва; облік відхилень від норм витрат; формування кореспонденції рахунків й відображення її на рахунках синтетичного та аналітичного обліку. Вважаємо, що на підприємстві встановлений програмний комплекс «BAS: Бухгалтерія 8.2» використовується не ефективно. Тому нами запропоновано алгоритм використання засобів програми «BAS: Бухгалтерія 8.3» для комп'ютеризації процесів обліку виробничих витрат, розрахунку собівартості продукції та відображення деталізації розподілу витрат підприємства.

ВИСНОВКИ

Проведено дослідження обліку і аналізу витрат на виробництво та реалізацію продукції на підприємстві на прикладі Вашківецького хлібокомбінату Вижицької райспоживспілки у Чернівецькій області за період 2020-2022 рр. В результаті проведеного дослідження прийшли до наступних висновків.

1. Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визначення та розподілу госпрозрахункового доходу бухгалтерія підприємства облік витрат може вести у цілому по конкретних виробничих підрозділах без деталізації за окремими об'єктами (видами і групами худоби та птиці, видами виробництв).

2. В Україні є низка нормативних актів, що регулюють облік витрат на хлібопекарських підприємствах. Сучасний облік витрат хлібопекарного виробництва здійснюється на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та впроваджено П(С)БО, які мають пристосувати вітчизняний бухгалтерський облік до нових умов та наблизити до міжнародних стандартів обліку. Однак при цьому не взято до уваги галузеві особливості. Вирішення даної проблеми повинно розпочинатися з конкретизації таких понять, як прямі та непрямі витрати. На жаль, у жодному з нині діючих П(С)БО, включаючи П(С)БО16, немає чіткого визначення категорії прямих витрат. Організаційно-технологічні особливості галузі передбачають особливості розподілу постійних і змінних витрат. Так, до постійних затрат у цій галузі відносять витрати на електроенергію і паливе на технологічні цілі, які не залежать від обсягу продукції, оскільки час випікання і температура залишаються незмінними за будь-якого завантаження печі.

Насправді постійними або змінними можуть бути не лише непрямі, а й прямі витрати. Зокрема, оплата праці, яка може бути переважно постійною

(при погодинній оплаті) чи переважно змінною (при відрядній), або амортизація, яка при виробничому методі нарахування буде змінною, а при інших методах – постійною (такою, що не залежить від обсягу виробництва).

3. Для дослідження системи обліку витрат на виробництво та реалізацію продукції обрано підприємство Вашківецький хлібокомбінат Вижницької райспоживспілки у Чернівецькій області. Продукція Хлібокомбінату широко відома і користується популярністю у споживачів Вижницького району та і Чернівецької області в цілому. Організаційна структура Хлібокомбінату об'єднує такі підрозділи: хлібобулочний цех №, булочно-кондитерський цех, транспортний відділ та управління. Чистий фінансовий результат діяльності підприємства збільшився на 9,7 тис. грн., або на 77,0%. Зростання обсягів прибутку підприємства відбувалось за рахунок зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за 2020-2022 рр. на 455,1 тис. грн., або на 19,7%. Однак, при збереженні прибутковості діяльності всі показники фінансового стану значно знизились.

4. Найоптимальнішим для хлібопекарських підприємств є нормативний метод обліку витрат, що спрямований на впровадження прогресивних норм витрат і дієвий контроль за рівнем витрат виробництва. До його основних завдань належать оперативний аналіз витрат виробництва та запобігання нецільовому використанню ресурсів.

5. Основну частку у собівартості хлібопекарської продукції на підприємстві займають сировина, основні матеріали і напівфабрикати, що відпускаються на виробництво за встановленими на підприємстві рецептурами. У них враховується економія сировини, матеріалів і напівфабрикатів на одиницю хлібобулочної продукції. Також важливе значення має норма виходу хлібобулочних виробів – мінімально допустима кількість продукції, отриманої зі 100 кг борошна та іншої сировини, внесеного відповідно до затвердженої рецептури. Для розрахунку виходу хлібобулочних виробів враховуються чиста витрата борошна й іншої сировини, технологічні витрати при виробленні хлібобулочних виробів, на складах і комунікаціях. Плановий вихід хлібобулочних виробів

встановлюють нижче граничного значення, завдяки чому кожне підприємство може перевиконати норму виходу, використовуючи внутрішні резерви.

6. Специфіка хлібопекарського виробництва включає в себе можливість часткової реалізації некондиційної хлібобулочної продукції, яка користується попитом у найменш соціально захищених верств населення – пенсіонерів й безробітних. Така ситуація вимагає адекватного її відображення в обліку. Тому в хлібопекарській промисловості рахунок 24 «Брак у виробництві» слід деталізувати субрахунком 241 (чи іншим субрахунком залежно від вже існуючої деталізації на підприємстві) «Некондиційна продукція, придатна для реалізації».

7. Витрати підприємства відображуються у фінансовій звітності: форма №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід» у розділі 1 «Фінансові результати», розділі 3 «Елементи операційних витрат» та у Примітках до річної фінансової звітності (форма №5) у розділі V «Доходи і витрати».

8. Мета управління витратами і калькулювання собівартості продукції, робіт полягає у своєчасному, повному й достовірному визначенні фактичних витрат, пов'язаних із виробництвом і збутом продукції, виконанням робіт, визначенні фактичної собівартості окремих видів і всієї продукції, робіт, контролі над використанням ресурсів і грошових коштів. Виявлення можливих відхилень від установлених норм, причин, винуватців цих відхилень повинно задовольнити потреби оперативного управління виробництвом.

За 2020-2022 рр. на Хлібокомбінаті спостерігається тенденція до збільшення частки матеріальних витрат у структурі витрат за елементами до 36,8% при зниженні частки витрат на оплату праці до 49,9% у 2022 р. У Собівартість реалізованої продукції збільшилась на 17,3% при зменшенні її частки у загальних витратах операційної діяльності до 72,1%. Зростання адміністративних витрат відбулось на підприємстві як в абсолютному розмірі на 68,0 тис. грн., так і у відносному - до 10,2% у 2022 р. Частка витрат на збут

значна і складала 12%, а інші операційні витрати складали 5-7% від загальної суми витрат.

9. Автоматизація обліку витрат виробництва охоплює широку сферу трудомістких операцій, зокрема: групування витрат; визначення планової та фактичної собівартості продукції, напівфабрикатів і незавершеного виробництва; облік відхилень від норм витрат; формування кореспонденції рахунків й відображення її на рахунках синтетичного та аналітичного обліку. Вважаємо, що на підприємстві встановлений програмний комплекс «BAS: Бухгалтерія 8.2» використовується не ефективно. Тому нами запропоновано алгоритм використання засобів програми «BAS: Бухгалтерія 8.3» для комп'ютеризації процесів обліку виробничих витрат, розрахунку собівартості продукції та відображення деталізації розподілу витрат підприємства.