

Українська академія банківської справи Національного банку України
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

к.е.н., доцент

_____ С.М.Гольцова

« ___ » _____ 2003р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістр

за спеціальністю 7.050106 “Облік і аудит”

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВА

Виконав студент 5 курсу, група – ОА-31 _____ Роговська В.І.

« ___ » _____ 2003 р.

Керівник дипломної роботи _____ Овчарова Н.В.

« ___ » _____ 2003 р.

Суми – 2003

ВСТУП

За умов переходу України до ринкових відносин перед підприємцями всіх форм власності постійно виникає низка питань: яку продукцію необхідно випускати і в якому обсязі, за якою ціною реалізовувати її, які витрати будуть понесені. Саме від цього залежить конкурентоспроможність підприємства і рівень прибутку. Отримати останній можна лише за умов найбільш ефективного використання ресурсів та зниження витрат діяльності. Реалізація цієї мети вимагає посиленої уваги керівництва до питань, пов'язаних із визначенням раціональності структури витрат на виробництво продукції та пошуків шляхів їх зниження. Для цього кожне підприємство повинно чітко орієнтуватись у відносинах, об'єктивно оцінювати рівень своїх витрат постійно шукати пріоритетні напрями їх обліку.

Виявленню внутрішньогосподарських резервів підприємств, запобіганню зловживанням і перевитратам, зниженню собівартості продукції, підвищенню продуктивності праці, рентабельності виробництва, досягненню комерційного успіху сприяють чітко налагоджений облік і контроль.

Саме тому важливе значення відіграє науково-обґрунтований бухгалтерський облік витрат виробництва, що формує інформацію про використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, собівартості виробництва і реалізації, а в кінцевому результаті показники ефективності роботи підприємства і об'єднань.

Слід також зазначити, що проблема правильної організації обліку і аудиту операційних витрат підприємства є актуальною, незважаючи на те, що протягом десятиліть були напрацьовані методи і заходи щодо її вирішення. У світовій практиці та вітчизняній науковій літературі питанню організації обліку витрат операційної діяльності приділяється багато уваги.

Все це і обумовлює актуальність вибраної теми даної дипломної роботи.

Метою написання магістерської дипломної роботи є дослідження теоретичних і практичних питань обліку операційних витрат підприємства та методичне обґрунтування доцільності застосування вдосконаленого механізму обліку і аудиту витрат на підприємстві.

Для досягнення поставленої мети були поставлені наступні завдання:

- вивчення теоретичних питань обліку та аудиту витрат операційної діяльності та здійснення критичного аналізу нормативної та законодавчої бази, що регламентує дане питання;
- дослідження стану організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю операційних витрат на підприємстві, виявлення недоліків та переваг принципів та методик, що застосовуються на підприємстві;
- розробка шляхів вдосконалення в організації бухгалтерського обліку та аудиту витрат операційної діяльності на підприємстві.

Об'єктом дослідження є Відкрите акціонерне товариство "Охтирський сиркомбінат", основними видами діяльності якого є виробництво молочних та інших продуктів харчування.

Предметом дослідження є процес організації обліку і аудиту операційних витрат діяльності підприємства.

В процесі написання дипломної роботи використовувалися законодавчі, нормативно-правові документи, матеріали періодичних та спеціалізованих видань, а також дані первинного, аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку, звітні показники та установчі документи досліджуємого підприємства.

Для здійснення вищевказаних завдань використовувались монографічний, аналітичний, статистичний методи та метод групувань.

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1. Економічна сутність операційних витрат

В економічній теорії затвердився підхід, відповідно до якого будь-яке комерційне підприємство прагне приймати такі рішення, які забезпечували б йому отримання максимально можливого прибутку. Прибуток, як правило, залежить в основному від ціни продукції і затрат на її виробництво та реалізацію.

Ціна продукції на ринку є наслідком взаємодії попиту та пропозиції. Під взаємодією законів ринкового ціноутворення в умовах вільної конкуренції ціна продукції не може бути вище або нижче за бажанням виробника або покупця, вона вирівнюється автоматично. Інша справа – витрати, які формують собівартість продукції. Вони можуть зростати або знижуватися в залежності від обсягу спожитих трудових і матеріальних ресурсів, рівня техніки, організації виробництва та інших факторів. Отже, виробник має множину важелів затрат, які він може привести в дію при розумному керівництві.

Питання обліку витрат, калькулювання, управління витратами відображені в монографіях, періодичних виданнях, статтях та підручниках. Цими питаннями займалися такі видатні зарубіжні та вітчизняні економісти, як: Х. Андерсон, Р.М. Антоні, Ф. Вуд, К. Друрі, Д. Колдуелл, Г. Мюллер, Б.Нідлз, Дж. Ріс, П. Беленький, Є. Бойко, В. Вихрущ, М. Домішній, М. Чумаченко, Є. Мних, М. Козоріз, І.А. Басманов, П.С. Безрукіх, В.Б. Івашкевич, А.М.Герасимович, М.В. Кужельний, Ю.Я. Литвин, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, С.А. Стуков, С.Ф. Голов, В. Єфіменко, С.С. Сатаболдинов, В.І. Ткач, Н.В. Ткач, Т.А. Бутинець, В.П. Ярмоленко, В.П. Завгородній, Р. Грачова., В.М. Панасюк., М.Ф.Огійчук та ін.

Облік витрат з'явився ще у давні часи. Ще у Вавілоні у 3 тисячолітті до нашої ери відбувається розвиток обчислювальної основи обліку, нормування доходів і витрат та прагнення до наскрізного відображення в обліку операцій і умов господарської діяльності. У Римі зустрічається навіть особлива система книг, що, за словами Тацита, існувала в державному господарстві римлян. Однією з її частин була Codex accerti et expensi – книга доходів і витрат, де систематизувались операції [3].

В сучасній економічній літературі і нормативних документах часто застосовуються такі терміни, як “витрати”, “затрати”. Невірне визначення цих понять, на наш погляд, може викривити їх економічний зміст.

Ознайомлення з суттю перелічених вище термінів дозволяє зробити висновок про те, що у своїй основі всі ці поняття означають одне і те ж – витрати підприємства, пов'язанні з виконанням відповідних операцій. Так, у словнику російської мови С.І. Ожегова для визначення цих термінів наводяться наступні визначення: “... витрати – витрачена на що-небудь сума, затрати”; “...затрати – те, що витрачено”[1].

Нуреев Р. М. трактує поняття “витрати” у такий спосіб: “Витрати (costs) – усе, що виробник (фірма) закуповує для використання з метою досягнення необхідного результату”[1].

Американські вчені Велш Г. А. і Шорт Д. Г. дають таке визначення витрат: “Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу”[1].

Відповідно до податкового законодавства, валові витрати виробництва та обігу – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів(робіт, послуг), які придбаваються(виробляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності [2].

Таким чином, під затратами ми будемо розуміти явні (фактичні, розрахункові) витрати підприємства, а під витратами – зменшення активів або зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умовою, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [5].

На таке розуміння вищевказаного терміну нас орієнтує П(С)БО 16 “Витрати”, в якому визначені методологічні та методичні засади формування бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають витрати як зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів, або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [1].

Для ефективної організації бухгалтерського та управлінського обліку необхідно використовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат за відповідними ознаками. Це допоможе не тільки краще планувати та враховувати витрати, але і точніше їх аналізувати, а також виявляти відповідні співвідношення між окремими видами витрат і розраховувати ступінь їх впливу на рівень собівартості і рентабельності виробництва.

Спроби класифікації витрат відбувалися давно. Ще у трактаті “Про рахунки і записи” Луки Пачолі, висвітлюється це питання, автор класифікував всі витрати на:

- товарні (які пов'язані зі здійсненням торгівельної діяльності);
- домашні (для ведення домашнього господарства);
- прямі (які безпосередньо можна віднести на собівартість певного виду продукції);
- непрямі (що заносяться на рахунок торгових витрат);
- надзвичайні (які пов'язані з витратами, що не виникають в ході звичайної діяльності)[1].

З часом перелік калькуляційних статей змінювався відповідно до видів витрат, що включалися до собівартості, але часто відзначався досить високою деталізацією. Так, Р. Фішер наводить класифікацію витрат виробництва, яка включає такі статті, як: матеріали, витрати на персонал, страхування майна, податки та збори, поштові витрати, витрати на пропаганду (рекламу), транспортні витрати, витрати на охорону прав, амортизація, відсотки на основний і додатковий капітал, витрати по земельних ділянках та будівлях, ризики та збитки [4]. Як бачимо, ця класифікація містить усі статті витрат, що прямо чи непрямо стосуються собівартості продукції.

Теоретичні основи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції зародилися у другій половині XIX століття в рамках становлення бухгалтерського обліку як науки. Першими в цьому були найбільш розвинені в економічному плані країни: Англія, Німеччина та США. Росія підключилась до цього процесу на межі XIX-XX століть.

В сучасних умовах на важливість класифікації вказує Сопко В., який визначає, що класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції. Слід відзначити, що кожна класифікаційна група є необхідною в тих чи інших умовах, тобто відповідає певній меті. Групування витрат у певному напрямку не завжди відповідає потребам керівництва. Більш того, технологічні і організаційні особливості підприємств також зумовлюють вибір відповідної класифікації витрат. Тому групування витрат повинне бути побудоване таким чином, щоб воно відповідало певній меті.[]

В економічній літературі можна виділити різні підходи щодо класифікації витрат за певними ознаками (Додаток А).

Так, по відношенню до виробничого процесу витрати поділяються на основні та накладні. До основних відносять витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг). В будь-якому виробництві вони складають найважливішу частину витрат. Накладні витрати виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням і управлінням виробництвом.

За ступенем залежності від обсягів діяльності витрати поділяються на змінні і постійні. Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягів виробництва (випуску). Звідси, розмір цих витрат на кожен одиницю продукції залишається незмінним. До постійних відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва (прикладом можуть слугувати адміністративні витрати).

Слід відмітити, що поділ на змінні і постійні витрати в певній мірі є умовним, так як в чистому вигляді вони не проявляються: змінні витрати на одиницю продукції змінюються під впливом організаційно-технічних заходів, величина постійних витрат – при суттєвій зміні обсягу виробництва. Тому більш правильно їх називати умовно-змінними і умовно-постійними витратами.

За складом витрати можуть бути одноелементними або комплексними.

Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. Характерним прикладом статті комплексних витрат є загальновиробничі витрати, в які входять практично всі економічні елементи.

За способом включення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі.

Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів, називаються прямими. Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу.

За доцільністю витрачання виділяють продуктивні витрати, до яких відносяться виправдані, чи доцільні для даного виробництва, витрати.

Відповідно до непродуктивних відносять витрати, які утворюються з причин, що свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, витрати від простоїв тощо).

До поточних відносять витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. Це, як правило, основна частина витрат на виробництво. Одноразові є витрати, пов'язані з підготовкою виробництва (впровадження нової продукції, її суттєва модернізація), резервуванням витрат на оплату відпусток і виплату одночасної винагороди за вислугу років тощо.

Залежно від видів діяльності всі витрати можна розподілити на дві великі групи: витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, та витрати, що виникають в процесі надзвичайної діяльності. В свою чергу витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності можна розподілити на витрати від операційної (основної та іншої) діяльності, інвестиційної, фінансової діяльності (Додаток Б).

В управлінському обліку метою будь-якої класифікації витрат є надання допомоги керівнику в прийманні правильних, обґрунтованих рішень. Тому додатково в управлінському обліку Керімов В.Е., Адумукас С.І. та Іванова Є.В. навели класифікацію витрат, згідно якої для приймання управлінських рішень важливе значення має поділ на явні та неявні (альтернативні) витрати. Явні – це передбаченні витрати, які повинні нести підприємство при виконанні виробничої і комерційної діяльності.

Витрати, обумовлені відмовленням від одного товару на користь іншого, називаються альтернативними витратами. Вони означають втрачену вигоду, коли вибір однієї дії виключає появу іншої дії. Альтернативні витрати виникають у випадку обмеженості ресурсів. Якщо ресурси необмежені, альтернативні витрати дорівнюють нулю. Інколи ці витрати називають додатковими.

В залежності від специфіки приймаючих рішень витрати поділяються на релевантні і нерелевантні. Релевантними (тобто суттєвими, значними)

витратами можна вважати тільки ті витрати, які залежать від певного управлінського рішення. Так, витрати минулих періодів не можуть бути релевантними, оскільки вплинути на них вже не можна.

На результати приймаючих рішень суттєвий вплив може надати поділ витрат на ефективні і неефективні. Ефективні – це виробничі витрати, в результаті яких отримують доходи від реалізації тих видів продукції, на випуск яких були здійснені ці витрати. Неефективні – це витрати невиробничого характеру, в результаті яких не будуть отримані доходи, так як не буде виготовлений продукт. Неефективні витрати – це втрати на виробництві.

Відповідно до класифікації, до нормованих відносяться виробничі витрати підприємства, обумовлені його господарською діяльністю і передбачені кошторисом витрат на виробництво. Вони у відповідності з нормами, нормативами, лімітами і кошторисами входять до складу собівартості продукції. Ненормовані – це невиробничі витрати, що не виходять з нормальних умов господарської діяльності підприємства. Ці витрати вважаються прямими втратами і тому у кошторис витрат на виробництво не включаються. Вони відображаються тільки у фактичній собівартості товарної продукції і на відповідних рахунках у бухгалтерському обліку. До них відносяться втрати від браку, простою тощо.

За місцем виникнення витрати групуються і враховуються в розрізі виробництв, цехів, ділянок, відділів, бригад і інших структурних підрозділів підприємства, тобто по центрам відповідальності. Таке групування витрат дозволяє організувати внутрішній госпрозрахунок і визначити виробничу собівартість продукції. Облік по центрам відповідальності “прив’язує” облік витрат до організаційної структури підприємства. Дане групування витрат на пряму залежить від діючої організаційної структури.

Важливе значення в управлінні витратами має система контролю, яка забезпечує повноту і правильність дій в майбутньому, які направлені на зниження витрат і зростання ефективності виробництва. Для забезпечення

системи контролю за витратами їх групують на контрольовані і неконтрольовані. Контрольовані – це витрати, які піддаються контролю з боку суб'єктів управління. Неконтрольовані ж витрати не залежать від діяльності суб'єктів управління.

На практиці не всі витрати, що відносяться до звітного періоду, безпосередньо пов'язані з виробництвом або придбанням товарів. Тому для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які відносяться на собівартість продукції, та витрати періоду.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для реалізації.

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до собівартості активів, а розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Підприємства, що виробляють продукцію, до цих витрат відносять витрати на здійснення таких функцій, як управління, маркетинг, дослідження, розробка тощо.

Відповідно до П(С)БО 16 витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Адміністративними є витрати, пов'язані із обслуговуванням виробництва і управління ним в масштабі всього підприємства. До адміністративних витрат відносяться такі витрати:

- витрати, пов'язані з управлінням виробництвом (на оплату праці робітників апарату управління підприємства і його структурних підрозділів, відрахування на соціальні заходи, витрати на оплату службових відряджень, витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, витрати на проведення аудиту);
- витрати на утримання і обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення (витрати на утримання і експлуатацію основних засобів, інших необоротних

матеріальних активів, витрати на ремонт, суми сплачених орендаром платежів, витрати на страхування ризиків громадянської відповідальності);

- витрати на обслуговування виробничого процесу (витрати на придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, інструментів, устроїв та інших засобів і предметів праці; витрати, пов'язані з забезпеченням контролю над виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг) робітниками апарату управління підприємства);

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (плата за землю, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; збір за спеціальне використання водних ресурсів);

- витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою робітників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу;

- інші витрати загальногосподарського призначення.

До витрат на збут відносяться витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

- витрати на утримання підрозділів підприємств, які пов'язані зі збутом продукції;

- витрати на утримання, ремонт і експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції;

- витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою і страхуванням готової продукції;

- витрати, пов'язані з забезпеченням правил техніки безпеки і охорони праці;

- фактичні витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування продукції або гарантійні заміни проданих товарів, якщо на підприємстві не утворювався резервний фонд;

- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції.

До інших операційних витрат відносяться:

- витрати на дослідництво і розробку;
- собівартість реалізованої іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахування в резерв сумнівних витрат;
- втрати від операційної курсової різниці;
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі і втрати від псування цінностей;
- визнанні штрафи, пені, неустойки;
- інші витрати операційної діяльності.

При плануванні і калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом) і статтями калькуляції (характером виникнення і призначенням). Елементи витрат за економічним змістом є однорідними. Витрати, які утворюють елемент собівартості, включають витрати незалежно від специфіки виробництва продукції.

П(С)БО 16 “Витрати” (п.21) регламентує порядок групування витрат операційної діяльності за такими економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація та інші операційні витрати.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється у всіх галузях народного господарства. Це дає можливість встановити потребу в основних та оборотних засобах, показує, скільки і яких засобів витрачено, незалежно від того, де вони вироблені і на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат. Таке групування використовується для складання кошторису виробництва. В свою чергу, складання кошторису допомагає пов'язати план по собівартості з іншими розділами плану, визначити завдання по зниженню собівартості продукції, а також порівняти ефективність витрат на різних підприємствах і розробити міжгалузевий баланс, необхідний для планування цін.

Таким чином, витрати являють собою найважливішу економічну категорію діяльності підприємства, що відіграють ключову роль в формуванні як собівартості продукції так і рівня прибутковості та дозволяють забезпечити підвищення ефективності виробництва. Чітке визначення витрат і розумна їх класифікація підвищують ефективність обліку, підсилюють його аналітичність й можливості виявлення резервів підвищення результативності виробничої і комерційної діяльності

1.2 Визнання і оцінка витрат діяльності підприємства

Теоретичні основи обліку затрат і калькулювання собівартості продукції зародилися у другій половині XIX століття в рамках становлення бухгалтерського обліку як науки. Першими в цьому були найбільш розвинені в економічному плані країни: Англія, Німеччина та США. Росія підключилась до цього процесу на межі XIX -XX століть.

До числа перших дослідників цього питання належать Джузеппе Чербоні (Італія), Жан Густав Курсель-Сенель, Леон Сей, Адольф Гільбо (Франція). Болдуїн Пенндорф, Альберт Кальмес, Йоганн Фрідріх Шер (Німеччина) та інші вчені.

Спільною проблемою тогочасних досліджень було визначення непрямих витрат та їх включення до складу собівартості, визначення собівартості продукції комплексних виробництв тощо. Відсутність єдності поглядів на калькулювання собівартості призводило до низької точності цього показника. На практиці взагалі часто обходилися без калькулювання собівартості, відносячи всі види витрат на рахунок прибутків та збитків.

Також затрати продовжували обліковувати традиційним "котловим" методом. Всі витрачені засоби обліковувались в єдиному реєстрі з початку облікового періоду незалежно від конкретних місць їх споживання чи цільового призначення. Одним з найважливіших недоліків такої схеми

визначення собівартості продукції була відсутність виявлення її структури, що, в свою чергу, позбавляло управлінський персонал можливості осмислено впливати на рівень затрат.

Водночас теоретичні розробки того часу стали підґрунтям наступних досліджень і багато в чому дожили до наших днів. До таких здобутків належить визначення видів калькуляції (одиничні, серійні, валові), мети калькуляції, розмежування продукції підприємства на основну, побічну та відходи, розробки варіантів розподілу непрямих витрат (Кальмес, Пенндорф); обґрунтування попередільної калькуляції, трактування собівартості як мети обліку затрат (Курсель-Сенель) тощо.

Значний внесок у розвиток методології калькулювання собівартості продукції було зроблено американськими вченими (Гамільтон Черч, Хант Лоуренс Гант, Чарльз Бакстон Гоїнг та ін.). Найвидатнішими результатами їхніх досліджень є:

- виділення управлінського обліку в якості окремого облікового напрямку;
- створення тепер уже класичних методів калькуляції собівартості продукції (стандарт-кост, директ-кост, облік витрат за центрами відповідальності);
- спроби створити перші класифікації витрат та розробки способів розподілу непрямих витрат.

Револьюційні зміни в методиці визначення собівартості відбулися після виходу в світ-у 1887 році книги Джона Магнера Фелса та Єміля Гарке "Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення", її фундаментальними положеннями були:

- поділ затрат на фіксовані та змінні;
- відповідність обліку затрат до сфер їх виникнення;
- відкриття залежності затрат від обсягу виробленої продукції.

Результатами запровадження вказаних принципів у практику стало підвищення інформативності даних про витрачені засоби та предмети, а також посилення контролю за їх використанням і спрощення системи обліку.

У наступні роки дослідження в галузі витрат виробництва тривали і приносили свої результати. Зокрема, у 1891 році Джоном Майном був запропонований поділ витрат виробництва на витрати, пов'язані з закупкою сировини, реалізацією готових виробів та безпосереднім процесом виробництва. Продовжив його дослідження Гамільтон Черч, який у 1901 році запропонував першу систему розподілу накладних витрат.

Наступними етапами розвитку методики визначення собівартості стало створення системи "стандарт-кост" та "директ-кост".

Система стандарт-кост була створена до початку ХХ ст. в США, а потім і в Європі Гаррінгтоном Емерсоном і Чартером Гаррісоном. Вона давала можливість порівнювати фактичні витрати з нормативними. Основна мета системи – визначення ефективності праці підприємства шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними. Ця система розглядає не статистику, а динаміку господарського процесу.

Основний постулат "стандарт-кост" – фактичні показники витрат завжди перевищують нормативні, оскільки норма — це мінімальні витрати для даних умов, тобто в дійсності облік складається з фіксації множинності відхилень.

Облік за центрами відповідальності - концепція, спрямована на наукову організацію поведінки адміністраторів. Його мета не стільки контроль, скільки допомога адміністраторам в організації самоконтролю, оскільки передбачається, що жодна людина не стане порушувати вигідні для неї цілі та критерії.

Поява системи "директ-костинг" пов'язана з іменами Дж. Кларка та Дж. Харріса. Це система калькуляції, при якій до витрат на виробництво відносяться тільки змінні витрати, а постійні та накладні витрати не входять

до собівартості. Вони, як витрати певного періоду, списуються за рахунок отриманого прибутку протягом того періоду, в якому вони були здійснені.

Нещодавно з'явився новий напрям в калькулюванні собівартості - диференційна система. Автори цієї системи -Р. Каплан та Р. Купер - виклали основні ідеї в ряді наукових статей та у великій праці "Втрата релевантності: злет та падіння системи управлінського обліку" (1988). Суть цієї системи полягає в ідентифікації та зборі інформації про витрати за всіма видами діяльності, які відносяться до повного технологічного процесу: проектування, виробництво, маркетинг, реалізація, експлуатаційне обслуговування. Така деталізована інформація дозволяє більш обґрунтовано розподілити накладні витрати. Реалізація системи можлива лише в комп'ютерному середовищі [2].

Таким чином, облік витрат виробництва повністю зосередився не на кінцевому продукті виробництва, а безпосередньо на виробничому процесі, що створило широкі можливості для управління собівартістю продукції.

Калькулювання собівартості продукції в Російській імперії повільно розвивалося. Характерним для нього було обмежене використання калькуляцій, невизначеність в розподілі непрямих витрат, відсутність методик калькулювання та максимальне засекречування даних.

В 20-30-ті роки радянськими вченими велися ґрунтовні дослідження категорії собівартості. До найактивніших теоретиків цього напрямку належали М.О. Блатов, Р.Я. Вейцман, О.П. Руданівський, О.М. Галаган та інші вчені. Ними було здійснене детальне обґрунтування в необхідності визначення собівартості, двостороннє трактування собівартості як грошового вимірника результатів певного господарського процесу та як вартості одиниці виробу, запровадження перших принципів подальшого нормативного обліку тощо

На початку 30-тих років собівартість стала одним з головних директивних показників, Тоді ж відбулося виникнення нормативного методу визначення собівартості продукції, яке пов'язується сьогодні з іменами Є.Г.

Лібермана та М.Х. Жебрака. Проводилося поступове запровадження нормативного обліку в практику, але його широкому використанню заважали недоліки нормування та неритмічність роботи підприємств.

Це зумовило формування нового варіанту нормативного обліку: якщо спочатку передбачалося визначати собівартість по кожному виробу, то надалі пропонувалося її поцехове визначення. І все ж, незважаючи навіть на урядові вказівки щодо обов'язкового запровадження нормативного обліку, воно гальмувалося насамперед відсутністю науково обґрунтованих нормативів

Значне зменшення уваги до собівартості відбулося після господарської реформи 1965р. Тоді її було виключено з числа централізовано встановлюваних показників. Також показник собівартості припинили використовувати для оцінки діяльності підприємств, що мотивувалося такими причинами:

1) собівартість в силу своєї грошової форми не може бути надійним показником рівня трудових затрат підприємства;

2) собівартість виражає витрати підприємства, а не результат його діяльності, який хоч і залежить від собівартості, але визначається й іншими факторами - обсягом виробництва, якістю тощо;

3) собівартість характеризує поточні виробничі витрати і недостатньо відображає рівень використання основних виробничих фондів, які надає підприємству суспільство [27].

З цих причин контроль за виробничими витратами значно послабився. Фактично, собівартість почала формуватися під фіксовану ціну на основі нормативів.

Для проведення калькуляції потрібно витрати пов'язані з виробництвом продукції поділити на кількість одержаної продукції. На практиці використовують різні методи калькуляції собівартості продукції.

В сучасних умовах калькуляція собівартості регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Згідно з п.7 П(С)БО 16 витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням

доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам міжнародних стандартів фінансової звітності і застосованому у національних стандартах принципу відповідності витрат доходам. Якщо ж витрати неможливо прямо зв'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Так, згідно п.5-8 П(С)БО 16 “Витрати” витрати визнаються за наступних умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Приклад: списання матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати персоналу підприємства.

2. Визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів. Приклад: нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів.

3. негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. Приклад: уцінка запасів, створення резерву сумнівних боргів.

4. Можлива достовірна оцінка суми витр

Серед якісних показників діяльності підприємства важливе місце займає такий показник, як собівартість продукції. В ньому як синтетичному показнику відображаються всі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності організації. Від рівня собівартості продукції залежить розмір прибутку і рівень рентабельності. Чим економічніше організація використовує трудові, матеріальні і фінансові ресурси при виготовленні виробів, виконанні робіт і наданні послуг, тим значніше ефективність виробничого процесу, тим більше буде прибуток.

При визначенні фактичної собівартості одиниці продукції використовується спосіб, який називається калькуляція, тобто групування витрат.

З метою проведення калькуляції потрібно чітко визначити об'єкти калькуляції, встановити коло витрат, що включаються у собівартість продукції, розмежувати її між одержаною продукцією і незавершеним виробництвом, оцінити супутню та побічну продукцію, розділити непрямі витрати між конкретними об'єктами калькуляції.

Розрізняють такі види калькуляції:

- 1) планова – визначає середню собівартість продукції на плановий період на підставі прогресивних середніх норм витрат ресурсів;
- 2) кошторисна – складається на разовий виріб або роботу для визначення вартості замовлення;
- 3) нормативна – складається на підставі норм витрати ресурсів, які діють на початок періоду;
- 4) фактична – складається за даними обліку фактичних витрат і відображає фактичну собівартість виробленої продукції.

Об'єктом калькуляції є окремий вид чи група однорідної продукції, певна робота або послуга, по яких вираховується собівартість. Стаття калькуляції – певний вид витрат, що включається в собівартість.

Організація обліку витрат залежить передусім від особливостей технології виробництва та характеру продукції, що випускається.

Витрати виробництва в залежності від його типу можуть обліковуватися декількома методами: позамовним, попередільним та комбінацією цих двох методів.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво застосовується, в основному, на індивідуальних та дрібносерійних виробництвах. Об'єктом обліку при використанні цього методу є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення.

Попередільний метод обліку витрат (від слова переділ – певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують продукт праці, готовий до використання чи продажу) на виробництво використовується у виробництвах, де продукція одержується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини по окремих стадіях (переділах) на безперервній основі.

Змішаний метод використовується, в основному, в серійних автоматизованих виробництвах, де готова продукція має багато загальних та індивідуальних характеристик.

Обліково-обчислювальну роботу з визначення собівартості промислової продукції можна поділити на три етапи:

1. Поступове накопичення виробничих витрат протягом місяця.
2. Розподіл загальновиробничих витрат.
3. Розподіл витрат, зібраних на калькуляційних рахунках виробництва, між готовою продукцією і незавершеним виробництвом

Однією із статей собівартості продукції є загальновиробничі витрати, які пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних цехів і управлінням ними. Згідно з п.16 П(С)БО 16 вони поділяються на постійні і змінні. Підприємствам надане право самостійно встановлювати перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, які слід відобразити в документі про облікову політику підприємства. Включення загальновиробничих витрат до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) залежить саме від такого розподілу.

До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехами, дільницями), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягів виробництва. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягів діяльності, прямих затрат тощо) виходячи з фактичної потужності виробництва у звітному періоді.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на управління виробництвом і обслуговування, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягів діяльності (наприклад, витрати на операційну оренду будівлі виробничого цеху). Постійні загальновиробничі витрати розподіляються з використанням тієї ж бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягів діяльності, прямих затрат тощо), яка використовується і для розподілу змінних витрат. Але виходити при цьому необхідно не з фактичної, а з нормальної потужності виробництва, яка визначається підприємством самостійно і відображається в обліковій політиці.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

П(С)БО 16 передбачена поетапна методика розподілу даного виду витрат, але кожне підприємство розробляє свій механізм, згідно специфіці діяльності.

В міжнародній практиці дуже багато методів розподілу загальновиробничих витрат. Голов С.Ф. виділяє наступні:

- метод прямого розподілу;
- метод послідовного розподілу;
- метод взаємних послуг;
- метод одночасного розподілу.

Перший метод полягає в тому, що витрати підрозділів, що обслуговують підприємство, списуються відразу на витрати виробничих підрозділів, тобто взаємні послуги обслуговуючих підрозділів до уваги не приймаються.

В умовах застосування методу послідовного розподілу витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляються послідовно між виробничими підрозділами та іншими. Так, перший обслуговуючий

підрозділ, витрати якогось розподілені, не повинен включати витрати другого підрозділу, навіть, якщо це йому вигідно.

Метод взаємних послуг передбачає повний розподіл послуг між обслуговуючими підрозділами шляхом додавання до витрат кожного підрозділу, що отримує послуги, та вирахування з витрат кожного підрозділу, що предоставило послуги, певної суми витрат.

Метод одночасного розподілу передбачає розподіл загальновиробничих витрат з використанням ставки розподілу на підставі обраної бази, в якості якої можуть виступати: кількість продукції, години праці робітників, машино-години, пряма заробітна плата, основні витрати тощо [].

В періодичній літературі зустрічається різноманітні бази розподілу. Цю проблему розглянули Е.Котляров, Ю.Іванов, Я.Пантелейчук. І.Буфатіна [18, 19].

Відповідно до П(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Собівартість реалізованих товарів визначається за П(С)БО 9 “Запаси”.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством (Додаток В).

Прийняття стандарту 16 змінило порядок формування собівартості продукції, що викликало ряд негативних публікацій в періодичній літературі.

Так, зокрема, доктор економічних наук, професор Олексій Бородін аналізуючи порядок формування собівартості виділив декілька суттєвих недоліків нового складу собівартості продукції [7]:

- “усічення”, тобто скорочена собівартість продукції не може бути використана в розрахунках показників економічної ефективності нової техніки і організаційно-технічних заходів;

- не може бути базою визначення договірних цін на вироблену продукцію (роботи, послуги);
- при аналізі господарської діяльності підприємства неможливо визначити суму прибутку, який був отриманий підприємством за рахунок зниження собівартості продукції або, навпаки, завданих збитків у зв'язку з подорожчанням собівартості продукції;
- не має можливості визначити динаміку скорочення або подорожчання собівартості продукції та її рентабельності за ряд періодів, тобто провести порівняльний аналіз;
- ускладнює фінансовий контроль за витратами за місцями їх виникнення.

Професор Я.Соколов науково обґрунтував положення про те, що бухгалтерська фактична калькуляція втратила свою практичну цінність і її не потрібно застосовувати в господарській діяльності підприємства. Його точку зору підтримав професор Ю.Літвін. Дійсно, необхідно погодитися з автором з тим, що фактична собівартість продукції не може бути базою для визначення продажної ціни, але в той же час вона служить механізмом оцінки рівня витрат на виробництво виробу і в багатьох випадках – мерилом якості складання планових і нормативних калькуляцій.

Таким чином можна зробити висновки, що облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції у системі бухгалтерського обліку на підприємствах, метою діяльності яких є виробництво або виготовлення продукції – це найбільш складний обліковий процес і має дуже важливе значення в організації, управлінні виробництвом та плануванні діяльності підприємства.

1.3 Методика проведення аудиту операційних витрат

В сучасних економічних умовах спостерігається активний розвиток аудиторської діяльності, спрямованої на надання таких послуг як: планування й оптимізація; ведення бухгалтерського обліку; представлення інтересів клієнтів у контролюючих фінансових органах; аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств із подальшим наданням рекомендацій тощо.

Проведення аудиту на підприємстві допомагає виявити всі недоліки і слабкі місця обліку витрат та відображення результатів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Аудит забезпечує не тільки перевірку достовірності інформації, а й розробку пропозицій за допомогою яких облік і раціональне використання ресурсів дає можливість оптимізувати господарську діяльність підприємства.

Якщо дослідити предмет перевірок, то, відкинувши технічний контроль, встановимо, що 90% часу займає контроль фінансовий, а в ньому – до 75 % - перевірка витрат обігу, виробництва, обслуговування та валових витрат. Саме тому аудит витрат операційної діяльності займає найважливіше місце серед етапів аудиту фінансово-господарської діяльності.

Метою аудиту витрат є встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення витрат, повноти та своєчасності їх відображення в облікових регістрах, відповідності методики обліку витрат чинним нормативним актам.

Конкретними цілями аудиту витрат повинні бути:

- 1) реальність – чи справді проведені у обліку операції існували;
- 2) дозвільність – чи отримано санкцію від посадової особи відповідного рівня на здійснення витрат щодо операції;
- 3) повнота – чи у повному розмірі обліковано операцію та витрати на неї;
- 4) оцінка – чи адекватно оцінено витрати в грошових одиницях виміру;

5) класифікація – чи правильно віднесені операції на той чи інший рахунок бух обліку;

6) своєчасність – чи витрати щодо операції відповідають критерію часу здійснення самої операції;

7) підсумок – чи правильно зроблені підсумки в усіх реєстрах обліку витрат;

До початку проведення перевірки аудитор зобов'язаний вивчити організаційні і технологічні особливості підприємства, визначити характер, спеціалізацію, масштаби і структуру кожного виду виробничої діяльності організації-клієнта.

Джерелами інформації для проведення аудиту витрат підприємства є:

- наказ про облікову політику підприємства;
- нормативні акти щодо регламентування складу витрат;
- планово-нормативна інформація про витрати підприємства;
- внутрішня організаційно-розпорядча документація;
- акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- договори оренди;
- графіки виконання робіт та проведення ремонтів;
- первинні і зведені облікові документи та реєстри аналітичного і синтетичного обліку;
- фінансова та статистична звітність.

Для проведення аудиторської перевірки можуть використовуватися такі методичні прийоми аудиту: обстеження, хронометраж, вибіркові спостереження; інвентаризація, комплексні та тематичні перевірки; експертиза, прийоми порівняльного і факторного аналізу, інформаційне моделювання; дослідження документації; службове розслідування, нормативно-правове регулювання.

Аудиторську перевірку витрат необхідно проводити у певній послідовності [15]. Звичайно, зміст етапів проведення аудиту залежить від того, до якої галузі належить підприємство та від специфіки його діяльності.

За матеріалами перевірки аудитор, який проводить аудит, подає результати проведеної перевірки у вигляді аудиторського висновку.

Важливе місце при проведенні аудиту операційних витрат займає аудит собівартості продукції, як основної складової ціни товару.

Завданням аудиту собівартості продукції є:

- законність віднесення витрат підприємства до валових витрат, а доходів — до валових доходів (зарахування або виключення із складу валових витрат і валових доходів);
- перевірка обґрунтованості формування витрат виробництва за елементами витрат і калькуляційними статтями в бухгалтерському обліку та звітності;
- повнота і правильність включення витрат у собівартість продукції;
- обґрунтованість кошторисів витрат, планових калькуляцій і норм витрат сировини та матеріалів;
- правильність відображення у витратах витрат від браку;
- правильність віднесення витрат на незавершене виробництво;
- організація і ведення кількісного обліку в незавершеному виробництві;
- перевірка правильності включення непрямих витрат в собівартість окремих видів продукції і розподіл витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом;
- достовірність розподілу вартості послуг допоміжного виробництва.

В ході проведення аудиту визначається правильність включення до складу виробничої собівартості та порядку ведення бухгалтерського обліку сировини і допоміжних матеріалів, який передбачає наявність на підприємстві норм використання сировини та матеріалів, порядок затвердження норм і їхньої зміни, методи списання запасів на собівартість

продукції, їх відповідність чинному законодавству та наказу про облікову політику підприємства, оцінка їх впливу на собівартість .

Також аудитором перевіряється правильність включення до складу виробничої собівартості та порядку ведення бухгалтерського обліку витрат на оплату праці – перевірі підлягає існуюча на підприємстві система нарахування заробітної плати, її взаємозв'язок з галузевими інструкціями та відповідність трудовому договору.

Аудит витрат передбачає і аудит правильності включення до складу виробничої собівартості та порядку ведення бухгалтерського обліку витрат, які пов'язані з обліком основних засобів та нарахування амортизації, і аудит правильності включення до складу виробничої собівартості та порядку ведення бухгалтерського обліку витрат допоміжних виробництв.

Крім цього здійснюється аудит правильності включення до складу виробничої собівартості та порядку ведення бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат підприємства.

Аудит даного питання проводиться починаючи з аналізу складу і структури загальновиробничих витрат. Важливим моментом є порядок визначення нормальної потужності підприємства та правильність розподілу загальновиробничих витрат на постійні та змінні відповідно до діючих нормативних вимог та облікової політики підприємства.

Особливу увагу потрібно звертати на перевірку витрат, пов'язаних із управлінням виробництвом. При цьому необхідно враховувати той факт, що адміністративні витрати та витрати на збут не повинні розподілятися між окремими видами продукції, а відноситись на фінансові результати підприємства.

Підлягає перевірці також правильність визначення в системі бухгалтерського обліку суми оподаткованого прибутку від звичайної діяльності і нарахованої від нього суми податку на прибуток.

Для правильного визначення виробничої собівартості виготовленої продукції необхідний облік незавершеного виробництва.

Перевірку незавершеного виробництва аудитор рекомендується починати з аналізу результатів інвентаризації його залишків. Головними цілями інвентаризації, крім визначення фактичної наявності напівфабрикатів обробку яких не завершено, і готової продукції є перевірка правильності розподілу суми витрат по видах продукції, даних обліку руху напівфабрикатів і деталей, і виявлення фактичної комплектності незавершеного виробництва (заділів). З практики роботи відомі випадки, коли в незавершене виробництво включалися матеріали, обробку яких не почато, покупні напівфабрикати, а також остаточно забраковані і невраховані вироби.

Незавершене виробництво можна оцінювати за фактичною собівартістю стосовно оцінки готової продукції, за плановою (нормативною) собівартістю, у розмірі прямих витрат.

У собівартість незавершеного виробництва не включають втрати від браку, вартість зносу інструментів спеціального призначення. Зазначені витрати відносять тільки на випуск готової продукції. Якщо втрати від браку відносяться до певного замовлення, що не закінчене до кінця місяця, вони включаються в собівартість незавершеного виробництва [19].

Таким чином, надійність фінансового стану досліджуваних підприємств, результативність і привабливість їх діяльності для інвесторів та інших користувачів залежать від ефективності використання виробничих ресурсів, від правильності формування собівартості продукції.

Проведення аудиту на підприємстві допоможе виявити всі недоліки і слабкі місця обліку витрат та відображення результатів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Аудит забезпечує не тільки перевірку достовірності інформації, а й розробку пропозицій за допомогою яких облік і раціональне використання ресурсів дає можливість оптимізувати господарську діяльність підприємства.

РОЗДІЛ 2.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ВАТ “ОХТИРСЬКИЙ СИРКОМБІНАТ”

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Теоретичні основи обліку витрат операційної діяльності простежимо на практичному прикладі. Об'єктом дослідження є Відкрите акціонерне товариство "Охтирський сирзавод", що знаходиться за адресою: м. Охтирка, вул. Транспортна, 1а.

Товариство здійснює свою діяльність на підставі Законів України: "Про господарські товариства", "Про підприємства в Україні", а також установчого договору та статуту.

Відповідно до статуту предметом діяльності підприємства є:

- виробництво молочних та інших продуктів харчування;
- торгівельна діяльність в сфері оптової, роздрібної торгівлі та громадського харчування щодо реалізації продовольчих і непродовольчих товарів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів;
- виробництво будівельних матеріалів;
- проведення будівельно-монтажних, пуско-налагоджувальних, ремонтно-будівельних робіт та інше.

Проте основною діяльністю є виробництво продуктів харчування, таких як масло, сир, молоко, кисло-молочна продукція тощо.

Товариство діє на засадах повного господарського розрахунку, самофінансування, самоокупності. Підприємство самостійно планує свою діяльність, визначає перспективи розвитку, виходячи з попиту на вироблену продукцію, послуги та необхідність виробничого та соціального розвитку товариства, підвищення доходів.

Товариство має свою управлінську структуру, в якій органами управління є:

- Загальні збори – Вищий орган Товариства;
- Спостережна рада – орган, що представляє інтереси акціонерів у Товаристві та здійснює контроль за виконавчим органом Товариства в період між Загальними зборами Товариства;
- Правління – виконавчий орган Товариства, який здійснює керівництво поточною діяльністю Товариства. Правління складається з Голови Правління, Заступника Голови Правління, Секретаря Правління та інших членів;
- Ревізійна комісія – контрольний орган акціонерів за фінансово-господарською діяльністю Правління Товариства.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”. Згідно нього підприємство виділяє окремим структурним підрозділом бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером, права і обов’язки якого, як і кожного бухгалтера, закріплені посадовими інструкціями (рис. 2.1).

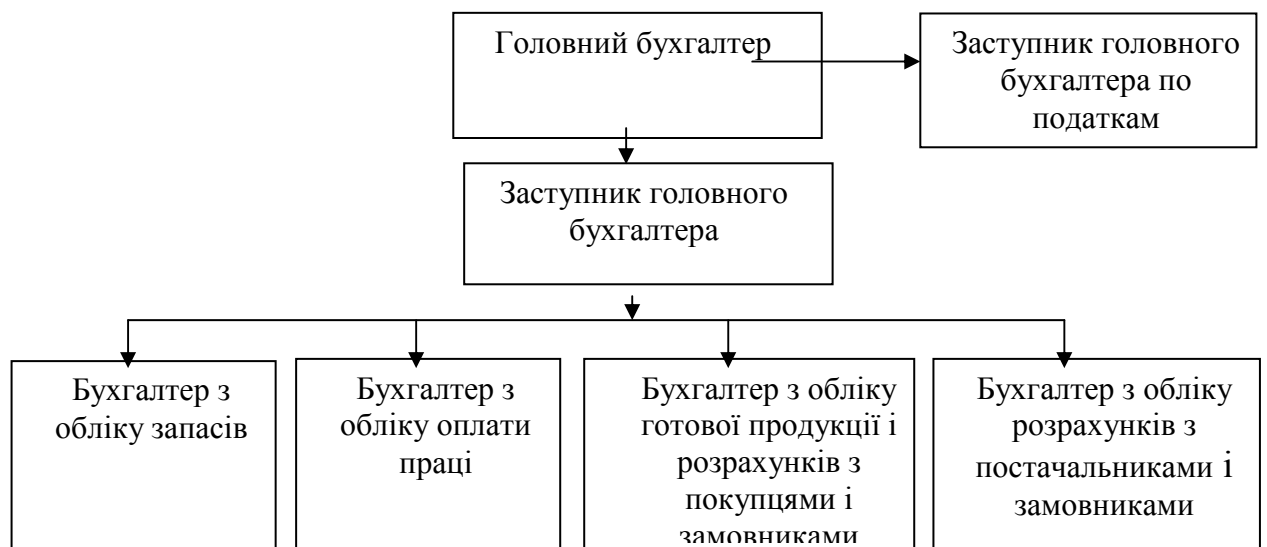


Рис. 2.1 Організаційна структура бухгалтерії

Відділ бухгалтерського обліку становить самостійний структурний підрозділ і має на меті систематизувати документи, що оформлюються під час здійснення операцій, складати всі форми звітності, оптимізувати

діяльність підприємства. Кожен робітник зобов'язаний виконувати покладену на нього роботу і звітувати про це головному бухгалтеру.

У додатку 1 до наказу про облікову політику підприємства наведений перелік посадових осіб, які складають, підписують звітність та несуть відповідальність за подання її за призначенням у встановлені законодавством строки та перелік первинних документів, зведених бухгалтерських документів, реєстрів бухгалтерського обліку, звітності, підписи керівника (або особи, яка ним уповноважена) та головного бухгалтера на яких необхідні для здійснення ними своїх посадових обов'язків та повного контролю за рухом активів, капіталу й зобов'язань підприємства

Бухгалтерія тісно пов'язана з усіма структурними підрозділами підприємства і впливає на виконання плану постачання і збуту продукції, на якісні і кількісні показники товариства.

Для складання фінансової звітності відповідно до чинних нормативних актів та надання її користувачам, керівництво підприємства формує облікову політику: обирає принципи, методи і процедури обліку таким чином, щоб достовірно відобразити фінансовий стан і результати діяльності підприємства та забезпечити зіставність показників.

Щодо обліку витрат облікова політика визначає: облік витрат підприємства вести за допомогою рахунків 9 класу "Витрати виробництва" без застосування рахунків 8 класу "Витрати за елементами"; перелік, склад статей калькулювання виробничої собівартості.

На ВАТ "Охтирський сирзавод" використовується централізована система збору та обробки інформації, коли вся облікова робота зосереджена у центральній бухгалтерії. Хоча при цьому облікові записи здійснюються і по окремим структурним підрозділам (склади, цех), а потім надаються в бухгалтерію. Це є раціональним для подібного розміру підприємства, облік наближений до місця виробництва, полегшується контроль за здійсненням операцій, схоронності цінностей, існує лише одне підпорядкування

головному бухгалтеру. Це також є доцільним, оскільки підприємство не має територіально віддалених підрозділів.

Кожен з працівників відділу має посадову інструкцію, в якій зазначаються його права, завдання, обов'язки, відповідальність, кваліфікаційні вимоги, особливості інші загальні положення. За кожним бухгалтером закріплена певна ділянка роботи: облік заробітної плати, розрахунки з постачальниками, облік запасів, облік тари, каса, поточний рахунок та здійснення платежів, облік основних засобів, тощо.

Розподіл службових обов'язків проводиться по оперативному принципу шляхом закріплення за бухгалтерами балансових рахунків (по принципу взаємозв'язку рахунків з господарськими операціями). Для забезпечення ефективної роботи бухгалтерів велике значення має створення необхідних умов їх праці, які на ВАТ "Охтирський сирзавод" дотримуються на високому рівні: висока автоматизація облікового процесу, організація і обслуговування робочого місця.

Для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві використовується автоматизована система 1: С бухгалтерія, яка адаптована під особливості діяльності ВАТ "Охтирський сирзавод" і враховує можливості змін законодавства. Вона також дозволяє багаторазово використовувати облікові дані, автоматично отримувати інформацію про відхилення від встановлених процедур, формувати всі облікові реєстри, форми звітності.

При калькулюванні собівартості реалізованої продукції підприємство керується вимогами П(С)БО 16, в якому з доходом від реалізації продукції співставлена тільки виробнича собівартість реалізованої продукції, до якої не включені наступні позиції: адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати і інші витрати.

Ведення податкового обліку здійснюється відповідно до податкового законодавства України. В обліковій політиці підприємства не відображено питання порядку ведення, організацію, призначення відповідальних бухгалтерів по введенню даної ділянки роботи. Кожен бухгалтер веде

податкові аспекти обліку в той мірі в якій вони пов'язані з його ділянкою бухгалтерського обліку. Для спрощення розрахунків на підприємстві використовується внутрішня документація стосовно обліку валових доходів та витрат. Це накопичувальні відомості, в яких вказується джерело виникнення валових доходів та витрат з розшифровкою рахунків, корегування та загальна сума. Всі податки підприємство сплачує у встановлені строки та у повному обсязі, тому жодного разу не сплачувало штрафних санкцій.

Завершальним етапом бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності, в якій міститься інформація про фінансовий стан підприємства. Розглянемо основні економічні показники за 2002-2004 рр. Основні показники, що характеризують діяльність підприємства за період з 2002 по 2004 рр., наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Фінансово-економічні показники діяльності ВАТ "Охтирський сирзавод"

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення			
		2002	2003	2004	Абсолютні, тис. грн		Відносні, %	
					2003 до 2002	2004 до 2003	2003 до 2002	2004 до 2003
1	Дохід від реалізації товарів (робіт, послуг), тис. грн.	32002,8	59211,9	47482,8	27209,1	-11729,1	185	80,2
2	Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	300,6	728,4	(5271,2)	427,8	-5999,6	242,3	X
3	Середньорічна вартість основних виробничих фондів, тис. грн.	14284,5	15328,8	16061,05	1044,25	732,25	107,3	104,8
4	Власні оборотні кошти, тис. грн.	-4665,6	-6041,1	-9738,85	-1375,5	-3697,75	X	X
5	Фондовітдача	1,12	1,85	1,35	0,73	-0,5	165	X
6	Коефіцієнт зносу основних виробничих фондів	0,878	0,44	0,45	-0,438	0,01	X	102,3
7	Коефіцієнт покриття	1,07	0,61	0,5	-0,46	-0,11	X	X
8	Власний капітал, тис. грн.	9801,8	10316,3	8044,9	514,5	-2271,4	105,2	X
9	Позиковий капітал тис. грн.	10075,5	19009,3	24422,1	8933,8	5412,8	188,7	128,5

На підставі проведеного розрахунку можна зробити наступні висновки. Дохід від реалізації товарів протягом 2003 р. збільшився на 27209,1 тис. грн.. Це свідчить про підвищення виробничих потужностей підприємства та збільшення обсягів виробництва. Саме цим пояснюється збільшення вартості основних виробничих фондів, адже виникає необхідність в придбанні додаткового обладнання та устаткування. Позитивним є економічний ефект даних заходів: дохід на 1 одиницю основних фондів, тобто фондівдача, збільшилася на 0,73, і, найголовніше, прибуток зріс на 427,8 тис. грн.. Нажаль, розширення виробничих потужностей відбувається не за рахунок власних коштів, а позикових. Чистий оборотний капітал має від'ємне значення протягом всього періоду, питома вага власних коштів у загальній сумі коштів, авансованих у діяльність, тобто коефіцієнт автономії, зменшується кожного року: на 0,14 у 2003 р. та 0,1 у 2004 р.. Підприємство не має змоги вчасно розрахуватися за свої борги, частка яких у структурі капіталу має все більшу питому вагу. У 2004 р. відбулося зниження обсягів виробництва на 11729,1 тис. грн., що призвело до зниження ефективності діяльності та отримання збитку у сумі 5271,2 тис. грн.

Важливим етапом аналізу фінансово-господарської діяльності є аналіз платоспроможності, який показує залежність підприємства від залучених коштів (табл. 2.2).

Аналіз платоспроможності ВАТ "Охтирський сирзавод" показав, що підприємство власними оборотними коштами не має змоги забезпечити діяльність. Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами, що дорівнює 0,07, -0,63 та -1,02 не досягає нормативного значення (більше 0,1), крім того має тенденцію до зниження. Даний негативний факт підтверджує також те, що питома вага власних коштів у загальній сумі коштів, авансованих у діяльність, тобто коефіцієнт автономії, зменшується кожного року: на 0,14 у 2003 р. та 0,1 у 2004 р.. Коефіцієнт фінансування, який також

не досягає нормативного значення (менше 1) характеризує значну залежність підприємства від залучених коштів та нездатність функціонувати самостійно.

Таблиця 2.2

Аналіз платоспроможності ВАТ “Охтирський сирзавод”

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення			
		2002	2003	2004	Абсолютні, тис. грн		Відносні, %	
					2003 до 2002	2004 до 2003	2003 до 2002	2004 до 2003
1	Коефіцієнт автономії	0,49	0,35	0,25	-0,14	-0,1	X	X
2	Коефіцієнт фінансування	1,03	1,84	3,04	0,82	1,2	178,6	165,2
3	Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	0,07	-0,63	-1,02	-0,7	-0,39	X	X

Про ефективність та раціональність використання ресурсів підприємства, швидкість їх обертання та отримання фінансового результату від використання можемо робити висновки на підставі аналізу ділової активності (табл. 2.3).

Розраховані коефіцієнти дозволяють охарактеризувати стан ділової активності товариства. Коефіцієнт оборотності активів, хоча і має тенденцію до незначного зростання: на 0,43 у 2003 р. та 0,04 у 2004 р., але є нижчим за нормативне значення для даного виду діяльності і відображає незначну ефективність використання підприємством усіх наявних ресурсів, незалежно від джерел їх залучення.

Позитивним моментом є те, що коефіцієнти оборотності кредиторської та дебіторської заборгованості мають тенденцію до зростання, відповідно строки їх погашення знижуються. Це характеризує той факт, що платіжна дисципліна підприємства, як зі сторони кредиторів, так і зі сторони дебіторів, покращується.

Таблиця 2.3

Аналіз ділової активності ВАТ “Охтирський сирзавод”

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення			
		2002	2003	2004	Абсолютні, тис. грн		Відносні, %	
					2003 до 2002	2004 до 2003	2003 до 2002	2004 до 2003
1	Коефіцієнт оборотності активів	0,92	1,35	1,39	0,43	0,04	146,7	102,3
2	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2,72	4,55	6,22	1,83	1,67	167,3	136,7
3	Строк погашення кредиторської заборгованості, дні	132	79	57	-53	-22	X	X
4	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	4,9	4,4	4,6	-0,5	0,2	X	104,5
5	Строк погашення дебіторської заборгованості, дні	73	82	78	9	-4	112,3	X
6	Коефіцієнт оборотності запасів	14,8	17,5	26,9	2,7	9,4	118,2	153,7

Збільшення коефіцієнту оборотності матеріальних запасів на 2,7 у 2003 р. та 9,4 у 2004 р. підтверджує те, що швидкість реалізації товарно-матеріальних запасів підприємства зростає, що є безумовно позитивним моментом діяльності підприємства.

Зниження прибутку підприємства здебільшого обумовлено зростанням витрат. Динаміку витрат операційної діяльності розглянемо в таблиці 2.4.

Аналіз даної таблиці показав, що загальна сума витрат протягом періоду зросла на 15137 тис. грн. у 2003 р. та на 1716 тис. грн. у 2004 р.. Таке збільшення, особливо значне, що можна простежити у 2003 р., пояснюється тим, що відбувалось досить помітне зростання обсягів виробництва, яке вимагало залучення додаткових коштів і підвищення витрат. Найбільшу питому вагу в структурі витрат займають матеріальні витрати (86,01% у 2002 р., 87,47% у 2003 р. та 86,63% у 2004 р.), тому що виробництво молочних

продуктів та інших продуктів харчування – це основна діяльність товариства, яка потребує використання значних обсягів ТМЦ.

Таблиця 2.4

Структура та динаміка витрат операційної діяльності
на ВАТ «Охтирський сирзавод»

Найменування показника	Роки						Відхилення	
	2002		2003		2004		2003	2004
	Сума, тис. грн	Питома вага, %	Сума, тис. грн	Питома вага, %	Сума, тис. грн	Питома вага, %	р. до 2002 р.	р. до 2003 р.
Матеріальні витрати	18621	86,01	32178	87,47	33357	86,63	13557	1179
Витрати на оплату праці	1428,4	6,6	2156,9	5,86	2329	6,05	728,5	172,1
Відрахування на соц. заходи	546	2,52	821,8	2,23	881,1	2,29	275,8	59,3
Амортизація	927,2	4,28	1041,4	2,83	1347,8	3,5	114,2	306,4
Інші операційні витрати	127,3	0,59	589,2	1,6	588,9	1,53	461,9	-0,3
Разом	21650	100	36787	100	38503	100	15137	1716

Збільшення обсягів виробництва також вимагає придбання основних виробничих фондів, яке відбувалося протягом даного періоду. Комбінат має розгалужену структуру з великою кількістю виробничих приміщень та складів, до того ж специфіка діяльності передбачає використання великої кількості обладнання та основних фондів. Саме через це питома вага амортизації займає одну з перших позицій у структурі операційних витрат та її абсолютне значення збільшується кожного року (на 114,2 у 2003 р. та на 306,4 у 2004 р.)

Якщо простежити динаміку всіх статей витрат, то можна зазначити, що більш швидкими темпами вони зростали протягом 2003 р., оскільки саме цього року діяльність ВАТ “Охтирський сирзавод” була найбільш ефективною та рентабельною. Прибуток 2003 р. був найбільшим за 5 років. Наступного ж року (2004) діяльність знову стала збитковою, тому темпи зростання витрат уповільнилися.

Таким чином, динаміка основних показників діяльності підприємства за період з 2002 по 2004 рр має незадовільну тенденцію. Можна перелічити цілу низку негативних моментів, до яких відносяться:

- збитковість діяльності за 2004 р.;
- недостатня ліквідність підприємства, що свідчить про нездатність ВАТ „Охтирський сирзавод” вчасно розраховуватися за своїми зобов'язаннями;
- нестійкий, передкризовий фінансовий стан, що впливає, в значній мірі, з неможливості забезпечити запаси і витрати власними оборотними коштами, робить діяльність ризиковою.

2.2. Первинний і аналітичний облік операційних витрат

Бухгалтерський облік ґрунтується на первинній інформації. Оперативність та своєчасність обліку витрат на виробництво залежить від чітко налагодженої та організованої обробки первинної документації. Адже первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для їх відображення в бухгалтерському обліку.

Вид первинного документу, його структура та реквізити залежать від об'єкту та виду господарської операції.

Для відображення матеріальних витрат на ВАТ „Охтирський сирзавод” використовують такі первісні документи: накладна, рахунок, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, видатковий касовий ордер, виписка банку та ін.. Ці документи містять дані про найменування, кількість та ціну списаних на виробництво запасів.

Рахунок-фактура використовується для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені (відпущені) товари. Документ містить дані про найменування товару, ціну, суму ПДВ та суму до сплати, а також реквізити постачальника.

Накладна на внутрішнє переміщення матеріалів використовується для разового відпуску запасів всередині підприємства, зі складу у цех по виробництву продукції.

Лімітно-забірна картка використовується при систематичному відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску. Зазначається місячний ліміт відпуску певному цеху, який визначається виходячи з виробничої програми цеху та діючих норм витрат матеріалів з урахуванням існуючих в цехах залишків невикористаних матеріалів на початок місяця. Ліміт може встановлюватися на кожне замовлення окремо.

Товарно-транспортна накладна призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Використовується для якісного та кількісного приймання запасів.

Бухгалтерія підприємства у встановлені строки здійснює приймання і обробку первинних документів на сировину, матеріали тощо. Всі документи сортуються і перевіряються. Прибуткові ордери звіряються з рахунками, що до них належать, транспортними документами тощо. Лімітні картки, що надійшли зі складу, зіставляються з іншими примірниками, отриманими від цехів-споживачів, накладні на переміщення матеріалів, здані складами-відправниками, - з примірниками тих же накладних, що надійшли зі складів-одержувачів.

Первинними документами обліку витрат на оплату праці на ВАТ „Охтирський сирзавод” є табель обліку робочого часу, у якому вказується прізвище, ім'я, по-батькові, займана посада, кількість відпрацьованого часу працівника. В міру виконання обсяги робіт фіксуються в індивідуальних нарядах або актах приймання робіт. Саме в наряді вказується завдання на виконання певних робіт та підтвердження фактичного обсягу, що виконаний. Дані по заробітній платі кожного працівника систематизуються і відображаються у зведеному документі-розрахунково-платіжній відомості.

Первинними документами при відображенні накопичення загальнопромислових витрат є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, виписка банку, авансовий звіт, рахунок бухгалтерії. На відповідні аналітичні рахунки по конкретним видам продукції сума загальнопромислових витрат списується щомісяця на підставі довідки бухгалтерії.

При списанні витрат ВАТ „Охтирський сирзавод” не користується додатком до П(С)БО 16, в якому вказана поетапна методика розподілу витрат з розмежуванням них на ті, що віднесуться на виробничу собівартість і собівартість реалізації. Тобто в кінці кожного звітного періоду всі загальнопромислові витрати з використанням бази розподілу, якою на товаристві є витрати на оплату праці, списуються на виробничу собівартість кожного виду продукції. Для цього використовується коефіцієнт, що розраховується як відношення загальної суми загальнопромислових витрат до загальної суми витрат по оплаті праці. Потім цей коефіцієнт множиться на суму витрат по заробітній платі, що нарахована по конкретному виду продукції. Це і буде сума витрат, що віднесеться на певний виріб.

Первинні документи, що підтверджують витрати, надходять до бухгалтерії разом з виробничим звітом, і головний бухгалтер, обробляючи інформацію, вводить її в комп'ютер з використанням програми «1.С.Бухгалтерія», з розподілом цих витрат по витратним аналітичним рахункам. При цьому кореспонденція складається автоматично, бухгалтер тільки вказує вид витрат. Також на цьому етапі відбувається контроль за виконанням планових та нормативних показників. Суть контролю полягає у наступному:

- зіставленні фактичних витрат з витратами за нормою на фактично випущену продукцію і виявленні відхилень від норм (економії або перевитрат), їх причин і винних осіб;
- зіставлення фактичної та нормативної собівартості одиниці продукції .

Аналітичний облік на ВАТ “Охтирський сирзавод” ведеться для контролю, а також подальшого надання інформації керівництву підприємства для прийняття управлінських рішень, аналізу та плануванню господарської діяльності, а також для визначення собівартості готової продукції (робіт, послуг).

Згідно з робочим планом рахунків для обліку витрат основного виробництва використовується аналітичний рахунок 231 «Основне виробництво». Аналітичний облік по цьому рахунку ведеться за видами продукції, а саме:

- рахунок 231.1 “Сир “Російський”;
- рахунок 231.2 “Сир “Костромський”;
- рахунок 231.3 “Сир “Пошехонський”;
- рахунок 231.4 “Масло “Селянське”;
- рахунок 231.5 “Масло шоколадне”;
- рахунок 231.6 “Творог” та інші..

Аналітичний облік матеріальних витрат ведеться в розрізі наступних статей калькуляції: “Сировина”, “Основні матеріали”, “Топливо та енергія на технологічні цілі”.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп, за допомогою карток складського обліку, що розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів. Аналітичні рахунки групують за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально-відповідальними особами.

У складі статті “Витрати на утримку та експлуатацію обладнання” знаходить відображення сума накопиченої амортизації. Регістром аналітичного обліку, в якому вона відображається є відомість нарахування амортизації, де зазначається в дебет якого рахунку відносяться амортизаційні відрахування.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями, але дане підприємство не використовує

аналітичних рахунків по рахунку 91, що не дає змоги точно проаналізувати і оцінити витрати кожного підрозділу.

Таким чином, протягом місяця на аналітичних рахунках по конкретних видах продукції накопичуються витрати, що пов'язані з їх виробництвом, тобто формується собівартість, яка включає матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизацію та загальновиробничі витрати. Перелік та склад статей калькуляції підприємство визначає самостійно.

Отже, первинний облік витрат підприємства ведеться згідно чинного законодавства, з застосуванням первинних документів, затверджених МФУ. Ці документи проходять обробку в бухгалтерії, і дані документів заносяться до комп'ютера з використанням бухгалтерської програми. Для якісної і повної обробки інформації на ВАТ "Охтирський сирзавод" використовуються аналітичні рахунки обліку витрат, які необхідні для визначення собівартості готової продукції (робіт, послуг).

2.3 Синтетичний облік операційних витрат підприємства

Для узагальнення облікової інформації про витрати і для більш раціонального використання її в процесі управління і планування діяльності підприємства ведеться синтетичний облік витрат. Інформацію для ведення синтетичного обліку отримують з аналітичних рахунків.

Для ведення синтетичного обліку на підприємстві використовується такі рахунки :

- 23 «Виробництво»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Рахунок 23 "Виробництво" призначений для обліку витрат, що були здійснені протягом місяця і сформували виробничу собівартість всієї

виготовленої продукції. Рахунок активний, по дебету накопичуються всі витрати, понесені для виробництва продукції (списані сировина, матеріали, товари, МШП, продукція інших цехів тощо), заробітна плата робітників, зайнятих основним виробництвом, амортизація виробничого приміщення, загальновиробничі витрати, що віднеслися на собівартість виробленої продукції та сума незавершеного виробництва. По кредиту відображається сума випущеної готової продукції та сума відходів виробництва.

Таблиця 2.5

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 23 “Виробництво”

№ з/п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відпущено на потреби виробництва виробничі запаси, МШП (накладна, лімітно-забірна картка)	23	20,22
2	Нараховано заробітну плату виробничим робітникам та проведено відрахування на соціальне страхування згідно з чинним законодавством (платіжна відомість, розрахунок бухгалтерії)	23	66,65
3	Нараховано амортизацію основних засобів, нематеріальних активів, що використовуються для потреб виробництва (розрахунок бухгалтерії)	23	13
Продовження таблиці 2.3			
1	2	3	4
4	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва (вода, пар, енергія, зв'язок) (рахунок)	23	63
5	Включено до собівартості продукції, робіт, послуг відповідну частку загальновиробничих витрат (розрахунок бухгалтерії)	23	91
6	Відображено вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом цеху основного виробництва(передача продукції з цеху цех) (накладна на внутрішнє переміщення)	231	232
7	Отримано готову продукцію, напівфабрикати власного виробництва (накладна)	26,25	23
8	Відображено вартість наданих на сторону послуг, виконаних робіт (рахунок)	903	23

На ВАТ “Охтирський сирзавод” застосовується комплексне виробництво, де з одного матеріалу виготовляється декілька видів та сортів продукції, а також, де одні й ті ж деталі, обладнання і приміщення

використовуються для виготовлення декількох видів виробів. Тому виникають витрати, які не можна безпосередньо віднести на собівартість окремого виду продукції.

Для обліку таких витрат застосовується рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”, на якому ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машини устаткування.

Загальновиробничі витрати обліковуються і розподіляються також не згідно з методикою, наведеною в П(С)БО 16. Рахунок активний, на протязі місяця накопичуються всі витрати по дебету рахунку (загальні суми і відхилення) і в кінці звітної періоду по кредиту списуються на виробничу собівартість.

Таблиця 2.6

Основні бухгалтерські проводки з обліку операцій по рахунку 91
“Загальновиробничі витрати”

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Списано виробничі запаси, МШП на витрати по обслуговуванню виробництва	91	20,22
2	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення	91	13
3	Акцептовані рахунки постачальників за послуги по обслуговуванню цехів основного та допоміжного виробництва.	91	63
4	Нараховано заробітну плату працівникам цеху та проведено відрахування на соціальне страхування згідно з чинним законодавством	91	66,65
5	Списано суму загальновиробничих витрат	23	91

Загальногосподарські витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, відображаються на рахунку 92 “Адміністративні витрати”. До них відносяться: витрати на службові відрядження і утримання апарату керування підприємством і іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів,

інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення; амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення; податки збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів і обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг).

Таблиця 2.7

Основні бухгалтерські проводки з обліку операцій по рахунку 92
“Адміністративні витрати”

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення	92	13
2	Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92	20
3	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92	372
4	Нараховані податки, збори й обов'язкові платежі	92	64
5	Отримано юридичні послуги по оцінці майна	92	631
6	Нараховано заробітну плату адміністративного персоналу та проведено відрахування на соціальне страхування згідно з чинним законодавством	92	66,65
7	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	79	92

Облік витрат, пов'язаних зі збутом відображається на рахунку 93 “Витрати на збут”: витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, , оплата праці і комісійна винагорода продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що займаються реалізацією товарів через торгову мережу; витрати на маркетинг, рекламу і вивчення ринка збуту; витрати на відрядження працівників збута; витрати на страхування товарів; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані з реалізацією товарів, робіт послуг підприємства.

Таблиця 2.8

Основні бухгалтерські проводки з обліку операцій
по рахунку 93 “Витрати на збут”

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Нараховано амортизацію торгового обладнання	93	13
2	Списано пакувальні матеріали	93	20
3	Нараховано заробітну плату адміністративного персоналу та	93	66,65

	проведено відрахування на соціальне страхування згідно з чинним законодавством		
4	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93	372
5	Списано витрати на збут на фінансові результати	79	93

На підприємстві також використовується рахунок 94 “Інші витрати операційної діяльності”, на якому акумулюються витрати, що не увійшли до попередніх рахунків.

Процес організації обліку витрат на ВАТ “Охтирський сирзавод” представлений у Додатку Д.

Первісні документи разом з виробничим звітом, що потрапили до бухгалтерії, перевіряються головним бухгалтером на правильність, та інформація з них розноситься по журналам-ордерам і відомостям до них по відповідним рахункам: 23, 91, 92, 93. В цих синтетичних регістрах по строках вказуються види витрат, а по стовпчиках - кореспондуючі рахунки, також міститься інформація про початкове сальдо, обороти, кінцеве сальдо (якщо воно є) та номери рахунків, на які списуються ці витрати. Дані журналів-відомостей є підставою для заповнення Головної книги, інформація з якої заноситься до балансу.

2.4. Порядок калькулювання на ВАТ “Охтирський сирзавод”

Облік витрат на виробництво на підприємстві здійснюється із застосуванням нормативного методу, що забезпечує своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відступів від установленого технологічного процесу або змін складу затраченої сировини.

При цьому на ВАТ “Охтирський сирзавод” розраховують і планову, і фактичну собівартість. Метою планування собівартості є економічно обгрунтоване визначення величини витрат, необхідних у плановому періоді для виробництва кожного виду та всієї промислової продукції підприємства, яка відповідає вимогам щодо якості.

Розрахунок планової собівартості виготовляємої продукції використовують для визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності організаційно-технічних заходів, а також для формування цін на продукцію.

Аналізуючи діяльність підприємства, можна відмітити, що більшість функцій планування витрат та собівартості продукції виконують планово-економічні відділи. Щодо бухгалтерії, то її функціями є лише робота з постачання інформації керівництву та складання бухгалтерської звітності. Таким чином, нинішня практика обліку накладних витрат на досліджуваному підприємстві незадовільна, що негативно відбивається на процесі управління.

Облік калькуляції собівартості продукції на ВАТ „Охтирський сирзавод” обмежується формуванням статей калькуляції, нормуванням сум витрат за кожною статтею, розрахунком планової, фактичної собівартості і визначенням відхилень фактичних витрат від нормативних.

Планування витрат, що формують собівартість продукції відбувається на підставі питомої ваги даної статті витрат в загальній сумі витрат. Використовуючи дані попередніх періодів, визначається скільки відсотків займає відповідна стаття витрат в собівартості продукції. Знаючи плановий обсяг виробництва, помножуючи його на відсоток, розраховують суму витрат по кожній статті для даного запланованого обсягу виробництва.

ВАТ “Охтирський сирзавод” самостійно визначає структуру собівартості продукції (табл. 2.9)

Як бачимо, в структуру собівартості продукції включаються адміністративні витрати та витрати на збут, хоча П(С)БО 16 зазначає, що ці статті витрат відносяться відразу на фінансові результати. В бухгалтерському обліку вищевказані статті не включаються до рахунку „Виробництво”, отже, ми бачимо деякі розбіжності. Дійсно, дана калькуляція має значення для управлінського обліку, адже зображує всі витрати підприємства, що були понесені для виробництва продукції, для її транспортування і т.п. – тобто

повну собівартість продукції. Але для відображення в фінансовому обліку вона не може застосовуватись.

Таблиця 2.9

Собівартість продукції за лютий 2004 р. по ВАТ "Охтирський сирзавод " (грн. на тону продукції)

№ п/п	Стаття витрат	Продукція						
		Сир" Російський"	Сир "Костромський"	Масло домашнє	Сметана	Молоко	Кефір	Ряжанка
1	Сировина	8799	8559	6913	3271	755	757	1026
2	Транспортні витрати	527	513	414	196	45	45	62
3	Основні матеріали	78	78	0	24	0	24	24
4	Допоміжні матеріали	301	301	660	128	76	123	123
5	Тара	155	155	128	0	0	0	0
6	Паливо	258	258	424	25	3	3	6
7	Електроенергія	350	350	257	190	27	27	43
8	Оплата праці	587	587	255	336	77	122	149
9	Нарахування на оплату праці	223	223	97	128	29	47	57
10	Загальновиробничі витрати	1817	1776	1474	6922	171	185	240
11	Адміністративні витрати	175	171	142	67	17	18	23
12	Витрати на збут	168	168	36	36	36	36	36
	Разом	13438	13139	10800	5093	1287	1387	1789

Найважливішою функцією управління накладними витратами є їх облік, який на ВАТ „Охтирський сирзавод” здійснюється централізованою бухгалтерською службою. На підприємстві збережені чинні раніше підходи щодо організації ведення обліку накладних витрат.

Якщо зважити, що питома вага загальновиробничих витрат займає друге місце серед статей витрат, що формують виробничу собівартість продукції, після витрат на сировину і матеріали, то зрозуміло, що організація обліку цих витрат має суттєве значення для підприємства (табл. 2.3 та рис. 2.2.)

Таблиця 2.10

Вартість та питома вага загальновиробничих витрат у загальній сумі витрат (на тону продукції)

Показник	Продукція						
	Сир"Російський"	Сир"Костромський"	Масло домашнє	Сметана	Молоко	Кефір	Ряжанка
Обсяг виробництва, тон	111.4	11	2.8	7.1	25.6	7.8	6.4
Загальні витрати, грн.	14617	14296	10707	5491	1455	1544	1972
Загальновиробничі витрати факт., грн.	2006	1961	1503	764	189	204	265
Загальновиробничі витрати план, грн.	1819	1779	1349	689	175	188	243
Відхилення, грн.	187	182	154	75	14	16	22
Питома вага загальновиробн. витрат,%	13.72	13.72	14.04	13.91	12.99	13.21	13.44

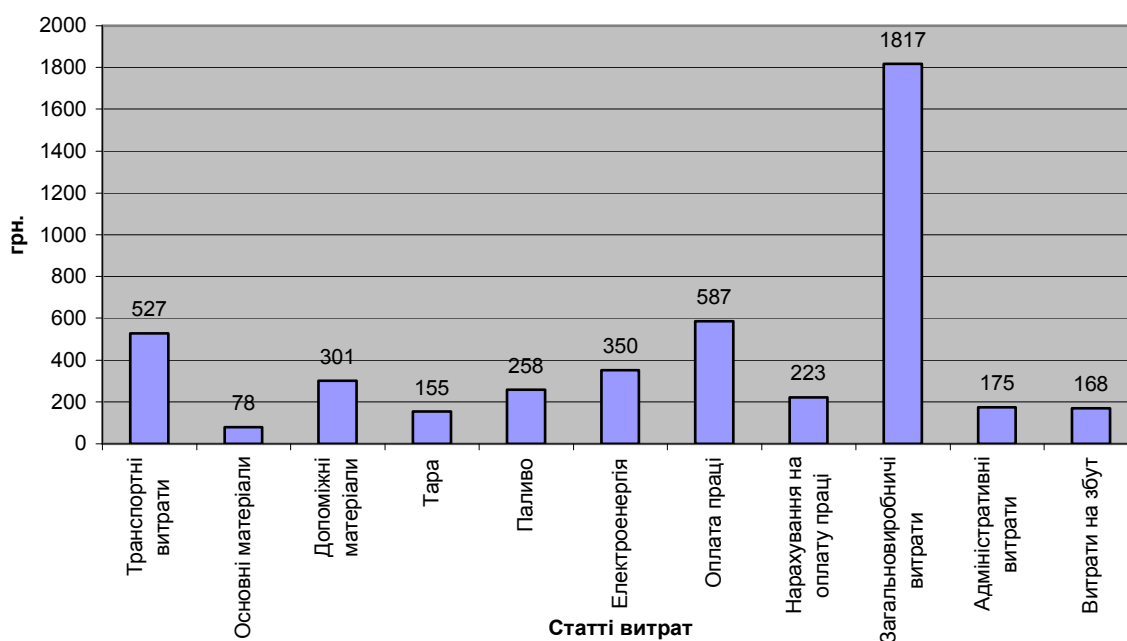


Рис. 2.2. Структура собівартості сиру „Російський”

Крім цього НА ВАТ „Охтирський сирзавод” спостерігаються дуже помітні відхилення фактичних даних від планових.

Така ситуація вимагає проводити щоденний контроль за витрачаннями, встановлювати причини перевищень, винних осіб та відшукувати резерви щодо їх скорочення. Нажаль така робота на аналізованому підприємстві не

проводиться. Облік загальновиробничих витрат побудований таким чином, що всі фактичні загальновиробничі витрати накопичуються на одному рахунку і в кінці місяця списуються на рахунок „Виробництво”. Таким чином витрати, що були понесені поза нормами не відокремлюються і не накопичуються на окремому рахунку. Також підприємство не використовує механізм розподілу витрат на розподілені та нерозподілені, передбачений П(С)БО 16. Дана ситуація робить неможливим будь-який контроль за перевитрачаннями загальновиробничих витрат та аналіз відхилень і їх причин.

Отже, калькуляція нормативних витрат та організація обліку накладних витрат складається лише з формування собівартості продукції та обліку загальновиробничих витрат, але для більш детального аналізу, контролю та планування необхідно вдосконалити методику розподілу загальновиробничих витрат, виявлення відхилень та з’ясування їх причин.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1 Удосконалення організації обліку витрат операційної діяльності на підприємстві

Для складання фінансової звітності та надання її користувачам керівництво підприємства повинно мати повну, обґрунтовану облікову політику. Метою облікової політики є забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан та результати діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності для прийняття відповідних рішень. На нашу думку, на підприємстві сформована достатньо повна облікова політика, однак не відображені важливі моменти щодо обліку витрат. Пропонуємо, для чіткого визначення принципів, методів і процедур обліку та для достовірного відображення фінансового стану і результатів діяльності ТОВ удосконалити зміст облікової політики. Щоб в повній мірі охопити всі питання, пов'язані з обліком операційних витрат, рекомендуємо в обліковій політиці відобразити наступні моменти:

- розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат діяльності;
- умови (критерії) визнання витрат;
- метод обліку витрат;
- об'єкт обліку витрат, об'єкт калькулювання;
- склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції;
- склад статей калькулювання повної собівартості продукції;
- склад та порядок списання витрат майбутніх періодів;
- класи рахунків, що використовуються для обліку витрат діяльності;
- бази розподілу загальновиробничих витрат;
- нормальну потужність підприємства;

- перелік і склад змінних і постійних загально виробничих витрат.

Необхідність облікової політики на підприємстві обумовлюється і тим фактором, що наказ про облікову політику є одним з перших документів, які використовуються податковою інспекцією, аудиторськими фірмами та іншими перевіряючими органами при перевірці діяльності підприємства. Запропонований наказ про облікову політику наведений у Додатку Е.

Також, обов'язковим на кожному підприємстві є складання графіку документообігу.

За допомогою документів контролюється правильність здійснення операцій, наявність і стан зберігання матеріальних цінностей, їх рух; ведеться поточний аналіз виконуваної роботи.

Графік документообігу повинен допомагати покращенню всієї роботи на підприємстві, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня автоматизації облікових робіт. Цей документ представляє собою затверджений порядок обробки інформації, відображеної в первинних документах.

Графік має регламентувати термін складання, надання та обробки первинних документів, визначати перелік документів, час їх переміщення та обробки, посадових осіб, відповідальних за складання документів, строки надходження документів, час обробки і проходження їх в середині бухгалтерії.

Для кожного виду чи роду документів (лімітно-забірних карток, накладних тощо) має бути розроблена особлива схема документообігу в формі графіку руху документів. В графіку, затвердженому керівником підприємства, повинен бути вказаний термін оформлення документів та крайні строки передачі первинних документів в бухгалтерію.

Графік мусить забезпечувати оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через котрих проходить конкретний первинний документ, визначати мінімальний термін його знаходження в підрозділах, а також

сприяти покращенню облікової політики, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його автоматизації

Графік документообігу повинен розробляти головний бухгалтер, проте на ВАТ “Охтирський сирзавод” не розроблено графік документообігу, що значно погіршує швидкість та оперативність ведення обліку. Запропонований графік документообігу наведений в Додатку Ж.

У зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку та прийняттям П(С)БО 16 “Витрати”, внесені корінні зміни до складу та формування собівартості промислової продукції (робіт, послуг), а це, в свою чергу торкнулося й питань калькулювання, ціноутворення, рентабельності продукції та ін..

Однак в П(С)БО не дається визначення собівартості продукції, не наведена класифікація витрат на виробництво, яка має важливе значення як для організації обліку виробничих витрат, здійснення політики ціноутворення, так і для впровадження управлінського обліку, проведення аналізу, прийняття рішень.

Одним з найбільш складних і в той же час спірних питань, що стосується обліку витрат виробництва в ринкових умовах є склад і структура витрат, що включаються до виробничої собівартості.

Наше підприємство, керуючись вимогами П(С)БО 16 не включає в склад виробничої собівартості адміністративні витрати, витрати на збут та інші адміністративні витрати. Ці види витрат безпосередньо списуються на рахунок 79 “Фінансові результати”. Однак зробивши аналіз всієї документації, що стосується обліку витрат, ми бачимо, що калькуляція включає в себе статтю “Управління та збут”.

Дійсно, для розрахунку ціни реалізації, згідно методичним рекомендаціям по формуванню собівартості продукції в промисловості, необхідно включати виробничу собівартість, адміністративні витрати, витрати на збут, прибуток та податок на додану вартість. Це безумовно необхідні дані для управлінського обліку, що дозволяють встановлювати

нижній рівень цін, але ж для бухгалтерського обліку необхідна об'єктивна інформація у відповідності до норм стандартів. У результаті може бути різка зміна витрат операційної діяльності, порівняно із собівартістю товарної продукції. Очевидно, що такі “перекручені” витрати операційної діяльності не можуть бути інформаційною базою для ухвалення бухгалтерської звітності.

Без достовірної калькуляції собівартості продукції, розрахованої за вимогами стандартів, по-перше, неможливо вести аналітичний складський облік готової продукції, по-друге, розраховувати фактичну собівартість реалізованої продукції, по-третє, здійснювати аналіз собівартості, продукції по статтям, видам виробів, по-четверте, відобразити, якими внутрішніми резервами володіє підприємство.

Тому рекомендуємо розробити нову калькуляцію витрат, до складу якої будуть включені наступні статті:

- сировина;
- допоміжні матеріали та комплектуючі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- витрати на утримання та експлуатацію обладнання;
- загальновиробничі витрати.

Відмінністю від попередньої калькуляції є те, що ми вилучаємо зі складу виробничої собівартості витрати на збут і адміністративні витрати.

Прийняття такої калькуляції дозволить:

- в повній мірі забезпечити єдність в організації планової і облікової роботи по калькулюванню собівартості продукції з іншими суб'єктами господарювання;

- стати найважливішим інструментом для розрахунку різних параметрів ефективності діяльності підприємства.

Також пропонуємо вести калькулювання витрат і за старою схемою. Вона дозволяє знаходити нижній рівень цін по конкретному виду продукції, встановлювати точку беззбитковості та порівнювати ціни підприємства з ринковими.

На нашу думку, в ринкових умовах питанням обліку витрат та калькулювання собівартості продукції потрібно приділяти більше уваги. Необхідно, в першу чергу, встановити номенклатуру витрат для планування та обліку певному господарському суб'єкту (цеху, виробництву, дільниці), розробити методики обліку, оцінки та розподілу витрат. При цьому важливу роль повинні відіграти міжгалузеві положення та інструкції по плануванню, обліку та калькулюванню собівартості продукції, розробку яких необхідно прискорити.

3.2 Удосконалення обліку і розподілу загальновиробничих витрат

Питома вага накладних витрат на деяких промислових підприємствах становить у середньому близько 60 відсотків загальних витрат на виробництво продукції, тому зрозуміло, що тільки за умови чіткої організації обліку може бути забезпечений щоденний контроль і виявлені при цьому внутрішні резерви, які має у своєму розпорядженні підприємство.

Ефективність контролю за формуванням накладних витрат і правильністю їх списання на собівартість продукції залежить від того, яким методом виявляються відхилення фактичних витрат на виробництво від їх прогнозованого рівня та за який термін вони узагальнюються і подаються рішення щодо мінімізації негативних відхилень. Основними умовами такого контролю є точність і своєчасність, простота, об'єктивність і зрозумілість,

відповідність цілям управління, стратегічна спрямованість і орієнтація на кінцевий фінансовий результат.

Практично єдиний елемент управлінського обліку, який регламентовано в національних стандартах – це алгоритм розподілу постійних загальновиробничих витрат. Межі П(С)БО 16 не дозволили описати все різноманіття ситуацій, що можуть виникнути у практичній роботі. У зв'язку з цим хотілося б зосередити увагу на декільках підходах [15].

По-перше, в П(С)БО 16 поставлено знак рівності між загальновиробничими та непрямими витратами. Багато авторів наводять приклади, коли всі або майже всі загальновиробничі витрати можна віднести до прямих. Тому під час розподілу загальновиробничих витрат на ті, що включаються і ті, які не включаються до виробничої собівартості, необхідно:

- спочатку виділити пряму частину загальновиробничих витрат;
- потім у непрямих загальновиробничих витратах визначити умовно-змінну та умовно-постійну частини;
- і лише тоді розподіляти цю виділену постійну частину.

По-друге, якщо перелік умовно-постійних та умовно-змінних елементів загальновиробничих витрат є стабільним, то питома вага окремих елементів мінлива.

Сьогодні поширена ситуація, коли вартість продукції (робіт, послуг) коливається у широких межах залежно від форми розрахунку (грошові кошти, вексель із подальшим дисконтом, бартер, товарний кредит тощо). Уже внаслідок цього фактична питома вага вартості постійних елементів у загальній сумі загальновиробничих витрат може суттєво відрізнятись від планового рівня.

Крім того, у разі збоїв під час виробництва (недопоставка сировини, розірвання контрактів на поставку готової продукції, аварійні ситуації тощо), підприємство, насамперед, економить саме на постійних витратах. Можна знизити загальну суму виробничих витрат, на проводячи у повному обсязі

ремонтні роботи, перевести на скорочений робочий день працівників-почасовиків (тобто постійні витрати). Значно менше резервів у частині економії на змінних витратах (сировина, силова енергія, відрядна заробітна плата).

Тобто, насправді, сума постійних витрат не така вже й постійна, а залежить і від рівня цін (форми розрахунків) на ресурси, які використовують, і від ділової активності, і (опосередковано) від обсягів діяльності.

Саме ці проблеми є актуальними для досліджуємого підприємства і потребують вирішення.

П(С)БО 16 вирішує це питання, наводячи наступний механізм розподілу загальновиробничих витрат:

- перший етап – розподіляються всі загальновиробничі витрати на постійні (що не залежать від обсягів виробництва) і змінні (безпосередньо пов'язані з масштабами діяльності);

- другий етап – вибір бази розподілу.

- третій етап – визначення нормальної потужності підприємства та вираження її в одиницях виміру вибраної бази. Щоб розрахувати нормальну потужність, необхідно врахувати не тільки чисто технічний потенціал обладнання, але і змінний режим роботи, тенденції попиту на продукцію тощо;

- четвертий етап – розрахунок суми постійних і змінних загальновиробничих витрат при умові досягнення підприємством нормальної потужності. Якщо підприємство цього рівня не досягло, то необхідним є проведення економічного прогнозування;

- п'ятий етап – розрахунок питомих показників постійних і змінних витрат на одиницю бази розподілу. Потрібно поділити відповідні суми витрат на раніше визначену нормальну потужність. В результаті отримують своєрідні планові нормативи змінних і постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази [].

Усі наступні розрахунки відносяться, по суті, до порівняння фактичних результатів з плановими. Ті витрати, які знаходяться в межах нормативів, вважаються розподіленими, інші витрати є нерозподіленими і включаються в собівартість реалізації у період їх виникнення.

Однак, запропонований у П(С)БО 16 алгоритм розподілу орієнтовано на стабільні ціни і на те, що витрати, які враховано під час планування, буде здійснено повною мірою. Тільки в цьому разі сума умовно-постійних витрат буде дійсно постійною. На ВАТ “Охтирський сирзавод” збіг планової (тобто відповідної нормальній потужності) і фактичної суми постійних витрат – це виняток, а не правило.

З цього приводу необхідно зауважити, що при визначенні нормальної потужності за показниками минулих років може бути розрахована середня сума прямих витрат на виробництво продукції, годин праці, заробітної плати, об’ємів діяльності тощо в залежності від того, яка база прийнята для розподілення. Можна представити весь обсяг обліково-розрахункових робіт, які необхідно здійснювати щоквартально для визначення прямих витрат, прямої заробітної плати або іншої бази з урахуванням фактичного об’єму випущеної продукції. Якщо структурні зрушення у випуску продукції звітного періоду будуть значно відрізнятися від минулих років, то це може привести до перерозподілу загальновиробничих витрат між виробами і до перекручення фактичної собівартості виробу.

Ми вважаємо, що проводити такий великий комплекс розрахунків нераціонально, оскільки отримана в результаті цього величина нерозподілених витрат не має ніякого обліково-аналітичного і контрольного значення, так як її отримують не прямим, а розрахунковим шляхом порівнюючи з минулими роками. До того ж аналогічні розрахунки по іншим статтям в частині знаходження відхилень не здійснюються.

Проте, на нашу думку, важливе значення має саме виявлення відхилень фактичних витрат від встановлених нормативів та визначення причин цих відхилень.

Протягом трьох місяців ми простежили за поведінкою витрат, що відносяться до загальновиробничих, і виявили, що даний вид витрат має досить значну питому вагу в структурі собівартості виробленої продукції. Також спостерігаються вагомі відхилення фактичної величини витрат від нормативної, значення яких представлені в табл. 2.3. (розділ 2). Крім цього, ці значні відхилення виникають при зовсім невеликих змінах обсягів виробництва. Тобто, якщо за березень 2004 року темпи приросту обсягів виробництва склали 6,31 %, то темпи приросту загальновиробничих витрат – 314,29 %.

Таким чином, можна зробити висновки про досить помітне перевитрачання накладних витрат.

На ВАТ “Охтирський сирзавод” вся сума загальновиробничих витрат в кінці місяця списується в дебет рахунку “Виробництво”, тому неможливо виділити в складі собівартості ті витрати, що були понесені в межах норм, та понаднормові витрати, тобто відхилення від норм. А це є досить важливим моментом, особливо, тому що відхилення досить помітні.

Пропонуємо вести облік загальновиробничих витрат за допомогою рахунків:

- 91.1 “Загальновиробничі витрати в межах норм”;
- 91.2 “Загальновиробничі витрати поза нормами”.

Автоматизація обліку дозволяє кожного місяця отримувати інформацію про фактичний рівень та відхилення від норм тих видів витрат, які списуються на загальновиробничі. Як показало спостереження, певні види витрат є постійним величинами, незмінним і виникають в кожному періоді. Інші ж види витрат носять тимчасовий характер, і відхилення виникають, в основному саме по цим видам. Перелік постійних та непостійних загальновиробничих витрат наведений в табл. 3.1.

Загальновиробничі витрати ВАТ “Охтирський сирзавод”

Постійні	Непостійні
Амортизація основних засобів Банківське обслуговування Вивезення відходів Лабораторні дослідження Послуги по охороні Роботи по утилізації Миючі засоби Канцтовари	Лікарняні, відрядження Ночні, премії, Використання орендованого бензину Вода, електроенергія, Паливо, МШП Відпускні, доплати Доставка ТМЦ Експертна оцінка майнового комплексу Відрядна заробітна плата Соцстрах, Пенсійний фонд Утримання та ремонт автотранспорту, будівель, обладнання, приміщення Оформлення сертифікатів

Протягом місяця витрати, що були понесені в межах норм будуть списуватися в дебет рахунку 91.1, а відхилення по цим видам витрат – в дебет рахунку 91.2. Тоді в кінці місяця обороти по рахунку 91.1 віднесуться на собівартість виробленої продукції, а по рахунку 91.2 – на собівартість реалізованої продукції.

1. Списання загальновиробничих витрат в межах норм . Дт 23 Кт 91.1
2. Списання загальновиробничих витрат поза нормами. Дт 90 Кт 91.2

Дана методика дозволить:

- здійснювати оперативний контроль за відхиленнями загальновиробничих витрат від норм;
- мати інформацію про джерела виникнення цих відхилень, тобто про ті види витрат в складі загальновиробничих, за рахунок яких вони відбулися;
- встановити більш тісний взаємозв'язок між відхиленнями, собівартістю реалізованої продукції та фінансовими результатами;
- встановивши причини відхилень, розробляти комплекс заходів щодо їх запобігання.

На підставі проведеного аналізу порядку калькулювання собівартості на ВАТ “Охтирський сирзавод” вважаємо за необхідне зазначити декілька спірних питань. Розрахунок вартості планових витрат, що формують собівартість продукції відбувається на підставі питомої ваги кожної статті витрат у загальній вартості витрат. Вважаємо, цей метод носить лише суто розрахункове значення і не може відобразити реальне становище з витратами, не беручи до уваги природу витрат та їх поведінку. На нашу думку, невірно застосовувати норми витрат, розроблені для певного обсягу виробництва в бюджетах, в яких обсяг виробництва продукції змінився.

З невеликою долею впевненості можна стверджувати, що всі статті собівартості є чисто постійні або чисто змінні, в кожній з них присутня доля умовності. Вивчаючи поведінку витрат, їх природу, стверджувати, що зміна обсягу виробництва на 1 умовну одиницю буде приводити до зміни вартості статті витрат також на 1 умовну одиницю дуже помилково. Зміни в статтях витрат, що виникають внаслідок зростання або скорочення випуску продукції будуть досить нерівномірні. Щоб їх визначити, необхідно більш детально розглянути взаємозв'язок кожної статті витрат та обсягу виробництва. Тому рекомендуємо при кожній зміні обсягу виробництва розробляти нові норми.

Для цього необхідно з'ясувати залежність між кожною статтею витрат вивести рівняння регресії. Для спрощення процесу нормування та за допомогою автоматизованих систем, це рівняння ввести в ячейки нормативних витрат з ссилками на ячейки обсягу виробництва. Програма сама при кожному зростанні або скороченні обсягів випуску продукції буде розраховувати планову суму витрат по кожній статті.

Пропонуємо методика розподілу загальновиробничих витрат з використанням регресивного аналізу. Даний метод застосовується для виявлення тісноти взаємозв'язку між різними показниками. В процесі дослідження використовувалась облікова та статистична інформація про щомісячні обсяги виробництва і загальновиробничих витрат ВАТ „Охтирський сирзавод” за друге півріччя 2004 року. Для дослідження форми

зв'язку між обсягами загальновиробничих витрат (результативна ознака y) і обсягами виробництва (факторна ознака x), виявляється лінійний взаємозв'язок між показниками, що описується рівнянням прямої лінії з коефіцієнтами a , b (3.1):

$$Y = a + b \cdot x \quad (3.1)$$

Лінійній моделі відповідає система рівнянь з двома невідомими (3.2):

$$\begin{cases} na + b \sum x = \sum y \\ a \sum x + b \sum x^2 = \sum xy \end{cases} \quad \begin{cases} 6a + 673.72b = 12307 \\ 673.72a + 76085.33b = 1388848 \end{cases} \quad (3.2)$$

де n – кількість співвідношень показників;

y – сума загальновиробничих витрат за місяць, грн. на тонну продукції;

x – обсяг виробництва за місяць, тонн.

Дані для розрахунку коефіцієнтів наведені в табл. 3.2.

Провівши математичні розрахунки, можна представити рівняння регресії (3.3):

$$Y = 263,56 + 15,92X \quad (3.3)$$

Таблиця 3.2

Розрахункова таблиця для регресійного аналізу

№ з/п	Загальновиробничі витрати	Обсяг виробництва	Ху	Х ²
	(у)	(х)		
1	2003	111,4	223134,2	12409,96
2	2005	111,8	224159	12499,24
3	1905	105	200025	11025
4	2503	120,3	301110,9	14472,09
5	1856	100,02	185637,1	10004
6	2035	125,2	254782	15675,04
Разом	12307	673,72	1388848	76085,33

Параметр “ a ” = 263,56 у рівнянні характеризує постійні витрати, тобто витрати, які не залежать від обсягів виробництва і які будуть понесені навіть при обсягу випуску продукції, рівному „0”. Економічна сутність параметру

“в” , який має назву кутового коефіцієнту регресії, полягає в тому, що він показує, на скільки одиниць у середньому зміниться “у” (сума загальновиробничих витрат) при зміні “х” (обсяг виробництва) на одиницю. На ВАТ „Охтирський сирзавод” , якщо обсяг виробництва зросте на 1 тону, то сума загальновиробничих витрат (на 1 тону) збільшиться на 15,92 грн.

На підставі даних, отриманих за допомогою рівняння регресії, можемо провести порівняльний аналіз діючого та запропонованого методів обліку та розподілу загальновиробничих витрат, а також їх відображення в обліку (табл. 3.3, табл. 3.4)

Таблиця 3.3

Порівняльний аналіз методів розподілу
загальновиробничих витрат

Показник	Діючий метод		Запропонований метод	
	2003	2004	2003	2004
Обсяг виробництва, тон	127,5	138,3	127,5	138,3
Загальні витрати, грн.	15185,2	15760,0	15185,2	15760,0
Загальновиробничі витрати (факт.), грн.	2312,2	2498,2	2312,2	2498,2
Загальновиробничі витрати (норм.), грн.	2095,6	2174,9	2293,4	2465,3
Питома вага загальновиробничих витрат, %	13,8	13,8	-	-
Відхилення, грн.	216,6	323,3	18,8	32,9

Таблиця 3.4

Відображення в бухгалтерському обліку списання
загальновиробничих витрат

Зміст операції	Діючий метод	Запропонований метод
Списання загально-виробничих витрат	Дт 23 Кт 91 2498,2 грн.	Дт 23 Кт 91.1 2465,3 грн. Дт 90 Кт 91.2 32,9 грн.

Вплив методу розподілу загальновиробничих витрат на показник собівартості продукції можна простежити за допомогою таблиці 3.5

Таблиця 3.5

Вплив методів розподілу загальновиробничих витрат на собівартість продукції

Метод	Собівартість, грн.	
	2003	2004
Діючий метод	17494,4	18258,2
Метод списання за нормами	17280,8	17934,9
Запропонований метод	17478,6	18225,3

Отже, порівняльний аналіз застосування різних методів нормування та розподілу загальновиробничих витрат дозволяє обрати методіку, згідно з цілями підприємства. При списанні загальновиробничих витрат за нормами, але без застосування регресивного аналізу, собівартість нижча, відповідно, прибуток – більший, при використанні регресивного аналізу, навпаки, собівартість вища, прибуток – менший.

Таким чином, дана модель дозволяє проводити більш точне планування рівня загальновиробничих витрат з урахуванням їх природи та поведінки. Аналогічно рівняння регресії розраховується для кожної статті собівартості продукції.

На підприємстві використовується єдина база розподілу витрат – пряма заробітна плата. Ми вважаємо, що базу розподілу необхідно встановлювати на кожний окремий вид витрат і якомога більш пропорційну до даних витрат, щоб в окремих випадках не відносити несправедливо завищені або несправедливо занижені суми на собівартість продукції.

Вибір найбільш обґрунтованої бази розподілу витрат на утримання та експлуатацію обладнання має важливе значення, оскільки дана стаття витрат у собівартості продукції на ВАТ “Охтирський сирзавод” займає друге по питомій вазі місце після витрат на сировину. Тому від цього залежить точність обчислення собівартості окремих виробів, Якщо розподіляти ці витрати пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників, то

на собівартість найбільш трудомістких виробів, витрати на оплату праці яких є вищими, буде віднесена більша сума витрат на утримання та експлуатацію обладнання. Фактично ж зазначені витрати завжди вище для тих виробів, виробництво яких краще механізовано та автоматизовано і за їх виготовлення нараховується менше заробітної плати.

Найбільш обґрунтованою базою розподілу витрат на утримання та експлуатацію обладнання, на нашу думку, є використані машино-часи. Оскільки облік на досліджуємому підприємстві високо автоматизований, впровадження даних рекомендацій не викличе додаткових фінансових вкладень та не збільшить час облікового процесу. Необхідно лише єдиноразово розробити програму розподілу загальновиробничих витрат із ссилками не на єдину базу розподілу витрат – заробітну плату, а на декілька, відповідно до об'єкту.

Рекомендовані бази розподілу витрат для різних об'єктів наведені в табл. 3.6

Таблиця 3.6

Бази розподілу накладних витрат

Сукупність витрат	Загальні витрати	База розподілу
Пов'язані з працею	Керування персоналом	Кількість працюючих Заробітна плата Години праці
Пов'язані з автоматизацією	Амортизація обладнання Страховання обладнання Утримання обладнання	Балансова вартість Кількість машин Машино-години
Пов'язані з площиною	Оренда приміщення Страховання приміщення Комунальні платежі	Площина, яку займає підрозділ
Пов'язані з послугами	Зберігання матеріалів Облік Непрямі матеріали	Кількість або вартість матеріалів Кількість документів Вартість прямих матеріалів

На нашу думку, зазначені рекомендації стосовно обліку та розподілу загальновиробничих витрат більш наближені до вимог стандартів, але, навідміну від них, простіші, зрозуміліші та надають більш точну, об'єктивну інформацію для оперативного контролю та прийняття управлінських рішень.

3.3 Внутрішній аудит витрат операційної діяльності: рекомендації щодо впровадження

Підвищення прибутковості господарської діяльності підприємств, забезпечення її стабільності у ринковому середовищі безпосередньо залежить від дієвості системи управління витратами.

Внутрішній аудит є діяльністю внутрішньої аудиторської служби підприємства, яку слід розглядати як невід'ємну частину управлінського контролю на підприємстві. Необхідність внутрішнього аудиту обумовлюється потребою у забезпеченні стабільного і ефективного функціонування підприємства в умовах конкурентного середовища. Внутрішній аудит має бути спрямований на виконання оперативного (поточного) контролю за збереженням власності, запобігання втратам і недолікам у господарській діяльності підприємства. Його мета полягає в наданні допомоги власникам підприємства іншим замовникам в організації ефективного контролю над усіма ланками управління і напрямками функціонування підприємства. Система господарського контролю має бути економічно виправдана, тобто витрати на її функціонування мають бути меншими від втрат підприємства через її відсутність.

З метою прийняття правильних управлінських рішень, контролю витрат на виробництво готової продукції, на нашу думку, на ВАТ "Охтирський сирзавод" необхідно створити систему внутрішнього контролю. З метою ефективно організації аудиторської перевірки необхідно дотримуватись науково обґрунтованої послідовності виконання аудиторських робіт.

Внутрішній аудит повинен здійснюватися спеціальною службою підприємства або її робітниками (спеціалістами), безпосередньо підпорядкованими керівництву господарюючого суб'єкта.

Внутрішній аудит є незалежна діяльність в організації з перевірки її роботи в її інтересах. Фактично це внутрішньогосподарський контроль, але за змістом і методами проведення він має багато спільного з зовнішнім аудитом.

При відповідній організації внутрішній аудит сприяє підвищенню відповідальності керівників структурних підрозділів і матеріально відповідальних осіб підприємств за виконанням ними своїх обов'язків, запобіганню негативних явищ, при здійсненні господарських операцій, пов'язаних із рухом майна і зобов'язань економічного суб'єкта. Крім того, внутрішній аудит значною мірою є інформаційною базою для зовнішнього аудиту, проведеного в окремих господарюючих суб'єктах, в обов'язковому порядку відповідно до законодавства.

ВАТ "Охтирський сирзавод" має свою специфіку діяльності, тому при створенні служб внутрішнього аудиту, крім працівників економічних спеціальностей, для здійснення контролю за виробничо-технологічними процесами можуть бути залучені й спеціалісти інших професій (інженери і т.п.).

Послідовність проведення аудиту залежить від компетенції працівників, на яких покладені дані обов'язки та специфіки діяльності.

Доцільно визначити чотири етапи аудиту:

- 1) планування та визначення аудиторського підходу;
- 2) тестування засобів контролю;
- 3) перевірка господарських операцій по суті (перевірка оборотів і сальдо за рахунками та аналітичні процедури);
- 4) завершення аудиту.

Собівартість готової продукції є одним із найважливіших фінансових показників, який впливає, з одного боку, на розмір отриманого

підприємством прибутку, а з іншого — на показник наявності активів (залишки готової продукції), що, у свою чергу, справляє вплив на індикатори фінансового стану підприємства (показники ліквідності тощо).

Тому, здійснюючи внутрішній контроль або внутрішній аудит виробничих витрат підприємства, слід приділяти увагу порядку формування та обліку собівартості готової продукції.

В узагальненому вигляді можна виділити такі основні етапи аудиторської перевірки:

1. Перш за все слід перевірити чи дотримано умови визнання витрат діяльності (згідно П(С)БО 16).

Особливу увагу при цьому необхідно звернути на те, чи не визнано витратами і не включено до Звіту про фінансові результати: платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у п. 6 П(С)БО 16; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

2. Наступним етапом аудиторського контролю є перевірка наявності, законності та доказовості первинних документів за елементами витрат (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати, інші затрати).

3. Далі перевіряється наявність і дотримання нормативів по відповідних видах витрат.

Структура методичної моделі аудиту витрат наведена в Додатку Л.

Зіставляючи фактичні витрати з затвердженими поточними нормативами виявляються внутрішньогосподарські резерви, намічаються шляхи їх раціонального використання. Якщо діючі внутрішні нормативи заважають проведенню прибуткового бізнесу, то керівництву треба проаналізувати цю проблему і розробити дієвіше нормативи.

4. На наступному етапі аудиту слід перевірити правильність і повноту ведення аналітичного обліку витрат, особливо накладних.

Варто звернути увагу чи ведеться облік за рахунками 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" як по окремих структурних підрозділах, так і в розрізі статей аналітичного обліку.

5. Особливої пильності потребує перевірка формування собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованих товарів і продукції власного виробництва.

Така перевірка здійснюється перш за все шляхом визначення правильності, обґрунтованості і повноти віднесення витрат підприємства на відповідні рахунки.

6. Далі здійснюється перевірка правильності накопичення та списання витрат, що не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) та собівартості реалізованих товарів.

Потребує уваги аудитора і правильність відображення надзвичайних витрат, а саме: оформлення документів по списанню некомпенсованих витрат від пожеж, стихійних лих, аварій тощо; підтвердження понесених витрат відповідними первинними документами, наявність рішення компетентних органів про визнання надзвичайної події; достовірність розрахунку надзвичайних витрат.

7. Закінчується аудит витрат узагальненням результатів та оформленням їх відповідними документами.

В ході проведення перевірки призначена особа повинна приділити увагу наступним процедурам:

1. Оцінка системи внутрішнього контролю (систематичність здійснення інвентаризацій виробничих запасів, наявність негативних результатів проведених інвентаризацій, акуратність ведення документів та реєстрів бухгалтерського обліку з витрат, забезпечення працівників бухгалтерії

нормативним документами щодо складу витрат на виробництво, компетентність бухгалтерів та ін.)

2. Отримання аудиторських свідчень (тестування господарських операцій):

- визначення фактичної наявності матеріалів відкритого зберігання на дату перевірки через спостереження за проведенням їх щорічної інвентаризації;
- перевірка відповідності номенклатурного переліку витрачених матеріалів на виробництво продукції;
- перевірка списання матеріалів на виробництво відповідно до виробничих норм;
- перевірка порядку формування валових витрат та розрахунків приросту (убутку) матеріальних цінностей на складах і незавершеному виробництві відповідно до законодавства

3. Визначення достовірності обліку та звітності порівнянням відповідності показників первинних документів, реєстрів обліку та фінансової звітності.

4. Визначення правильності нарахування амортизації та відповідності нормативним актам та обліковій політиці.

5. Перевірка правильності нарахування витрат на оплату праці та відрахувань, їх відображення в обліку.

6. Оцінка правильності обліку та розподілу загальновиробничих витрат. Перевірка ефективності обраного методу розподілу.

7. Перевірка порядку формування та відображення в обліку витрат, що не включаються до виробничої собівартості продукції (адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати).

8. Документальне узагальнення результатів аудиторської перевірки.

9. Розробка пропозицій щодо усунення та попередження виявлених під час перевірки недоліків та порушень.

Ступінь достовірності бухгалтерського обліку і звітності щодо реальності матеріальних витрат визначається в логічній послідовності

зіставлення первинних документів (накладні, лімітно-забірні картки, товарно-транспортні накладні на відправку (прийомку)) з реєстрами бухгалтерського обліку (журнали-відомості по відповідним рахункам 9-го класу) і показниками звітності (Звіт про фінансові результати).

Таким чином, внутрішній аудит витрат є важливим функціональним обов'язком на підприємстві, оскільки дозволяє виявити недоліки та порушення у відображенні в обліку господарських операцій, факти нестач та розкрадання цінностей та в кінцевому результаті дозволяє сформулювати рекомендації та пропозиції щодо покращення системи обліку на підприємстві.

ВИСНОВКИ

В умовах ринкової економіки бухгалтерський облік є особливо важливою функцією ефективного управління виробничими і комерційними структурами, зняряддям контролю за раціональним і економічним використанням ресурсів з метою досягнення комерційного успіху і виконання фінансових обов'язків перед державою.

Надійність фінансового стану підприємств, результативність і привабливість їх діяльності для інвесторів залежать від ефективності використання виробничих ресурсів, від правильності формування собівартості продукції. Саме ці показники є вирішальними при формуванні прибутку і, найголовніше, залежними від раціональної та розумної системи управління діяльністю. Оскільки витрати підприємства залежать від ефективного використання ресурсів, від вміння управлінців керувати ними, оптимізувати в певних умовах виробництва та мінімізувати в даній сфері діяльності.

Саме тому важливе значення відіграє науково-обґрунтований бухгалтерський облік витрат виробництва, що формує інформацію про використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, собівартості виробництва і реалізації, а в кінцевому результаті показники ефективності роботи підприємства і об'єднань.

Для ефективної організації бухгалтерського та управлінського обліку необхідно використовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат за економічними ознаками, основними з яких є: по відношенню до виробничого процесу, до обсягів виробництва, за способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва та ін.. Склад собівартості продукції кожне підприємство самотіно визначає для себе, тому надзвичайно важливо мати обґрунтовану калькуляцію. Саме це в повній мірі забезпечить єдність в організації планової і облікової роботи по калькулюванню собівартості продукції з іншими суб'єктами господарювання та може стати найважливішим інструментом для розрахунку ціни продукції та різних

параметрів ефективності діяльності.

Важливим регулятором в складі витрат є накладні витрати, оскільки, по-перше, як показали спостереження, вони займають досить значну питому вагу в складі витрат, по-друге, це витрати, які не пов'язані з залученням у виробництво нової техніки, обладнання, добудови нових приміщень, тобто значних капітальних вкладень. Ефективність контролю за ефективним їх обліком залежить від методу обліку накладних витрат, від методу виявлення відхилень фактичних витрат на виробництво від прогнозованого рівня, від раціональності методики розподілу на кожний окремий об'єкт та правильності віднесення на собівартість виробленої продукції. Основними умовами такого контролю є точність і своєчасність, об'єктивність і зрозумілість, відповідність цілям управління, стратегічна спрямованість і орієнтація на кінцевий результат.

З активізацією діяльністю інвесторів збільшується потреба в контролі достовірності бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств. Незважаючи на збільшення публікацій з аудиту, фахівці відчують недолік інформації, щодо галузевого аудиту, зокрема аудиту витрат. Важливість аудиту витрат на виробництво полягає у повноті отримання достовірної інформації для потреб управління та точності визначення фінансових результатів господарської діяльності. Нажаль, на даному етапі внутрішній аудит витрат на ВАТ "Охтирський сирзавод", які більшості підприємств має незадовільну оцінку і обмежується лише проведенням інвентаризацій.

Об'єктом дослідження є ВАТ "Охтирський сирзавод", предметом діяльності якого є виробництво молочних продуктів та інших продуктів харчування.

Аналіз економічної ефективності діяльності підприємства і його фінансового стану показав, що ВАТ "Охтирський сирзавод" є збитковим, нестійким, неліквідним підприємством з передкризовим фінансовим станом.

Реальність аналізуємих показників має забезпечувати достовірний і оперативний бухгалтерський облік. В результаті проведених нами досліджень по організації обліку витрат можна зробити наступні висновки.

ВАТ “Охтирський сирзавод” має укомплектований штат бухгалтерії, який забезпечує безперервність відображення операцій, достовірну оцінку активів, зобов’язань та капіталу. Кожен працівник бухгалтерії діє на підставі посадової інструкції. При цьому бухгалтерія має централізований характер. Організація бухгалтерського обліку здійснюється на підставі Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та облікової політики.

Аналіз наказу про облікову політику на підприємстві показав, що в ньому не в достатній мірі висвітлений облік витрат, більшість важливих моментів не відображені. Зважаючи на це запропоновано проект наказу про облікову політику для того, щоб забезпечити чітке визначення принципів, методів і процедур обліку та для достовірного обліку витрат діяльності та відображення фінансового стану. Розробка та прийняття облікової політики сприяє поліпшенню бухгалтерського обліку, зміцненню його правової основи і забезпечує належну ефективність роботи.

Необхідність облікової політики на підприємстві обумовлюється і тим фактором, що наказ про облікову політику є одним з перших документів, які використовуються податковою інспекцією, аудиторськими фірмами та іншими перевіряючими органами при перевірці діяльності підприємства.

У ході досліджень зроблено висновок, про те що добре відпрацьований документообіг, швидка обробка та раціональна система зберігання документів забезпечують своєчасне отримання облікової інформації, надійний контроль за господарською діяльністю, дозволяють користуватися інформацією у будь-який момент, гарантують зберігання документів протягом визначеного законами терміну. Проте аналіз організації бухгалтерського обліку на підприємстві дозволяє стверджувати про

відсутність графіку документообігу, а тому й про необхідність його розробки.

Первинний облік на підприємстві здійснюється на підставі типових первинних документів, за допомогою яких на рахунки бухгалтерського обліку відносять матеріальні витрати, витрати з оплати праці, відрахування на соціальні заходи, а також інші витрати. Аналітичний облік витрат ведеться в розрізі видів виробництв, за статтями витрат, видами продукції.

Регістрами синтетичного обліку є журнали-ордера по рахункам 23, 91, 92, 93, 94 та ін., з яких інформація потрапляє до Головної книги.

Облік загальновиробничих витрат на підприємстві здійснюється на рахунку 91. Протягом місяця всі витрати накопичуються на даному рахунку, а в кінці місяця відносяться на виробничу собівартість продукції, тобто на рахунок 23. Проведений аналіз показав, що, по-перше, загальновиробничі витрати мають велику питому вагу в структурі собівартості, по-друге, на підприємстві мають місце значні відхилення фактичних даних від планових саме по цьому виду витрат. Вважаємо за доречним рекомендувати вести їх облік на рахунках 91.1 “Загальновиробничі витрати в межах норм” та 91.2 “Загальновиробничі витрати поза нормами”, з подальшим списанням на виробничу собівартість та собівартість реалізації відповідно. Це полегшить роботу бухгалтера з розподілу витрат та наблизить методику їх списання до тієї, що рекомендується стандартом;

Також рекомендуємо приділити увагу вибору бази розподілу для витрат. Вважаємо, для кожного об’єкту витрат необхідно обирати окрему базу розподілу, наприклад, більш раціональною базою розподілу витрат на утримання та експлуатацію обладнання є машино-години;

Аналіз документації щодо калькуляції показав, що на підприємстві розраховується лише повна собівартість продукції, яка включає витрати на управління та збут. Пропонуємо розробити калькуляцію виробничої собівартості у відповідності до вимог П(С)БО 16. При цьому паралельно в управлінських цілях використовувати наявну калькуляцію.

На ВАТ “Охтирський сирзавод” використовується нормативний облік витрат. При цьому планові показники розробляються на підставі питомої ваги кожної статті витрат в загальній вартості витрат, розрахованої за попередні періоди. Вважаємо, даний метод не враховує поведінку витрат при змінах обсягів виробництва. Оскільки не всі витрати зростають пропорційно при пропорційному зростанні обсягів виробництва. Тому рекомендований нами регресивний аналіз при плануванні може надавати більш об’єктивну інформацію і допоможе уникнути значних відхилень.

Проаналізувавши діяльність ВАТ „Охтирський сирзавод”, можна зробити висновок, що бухгалтерський та податковий облік на підприємстві ведеться відповідно до законодавства і в цілому здійснюється правильно і без значних порушень, однак, стан внутрішнього контролю за витратами виробництва не можна назвати позитивним, оскільки внутрішній аудит витрат відсутній.

Аудиторську перевірку витрат необхідно проводити у певній послідовності. Звичайно, зміст етапів проведення аудиту залежить від того, до якої галузі належить підприємство, специфіки його діяльності. Саме тому нашими рекомендаціями є впровадити внутрішній аудит витрат, назначити відповідну за це особу, обов’язками якої буде розробляти типову програму аудиту, робочі таблиці та виконувати контроль у певній послідовності. В узагальненому вигляді можна виділити такі основні етапи аудиторської перевірки: контроль умов визнання витрат (згідно П(С)БО 16); перевірка наявності, законності та доказовості первинних документів за елементами витрат; перевірка наявності і дотримання нормативів по відповідних видах витрат; перевірка правильності і повноти ведення аналітичного обліку витрат, особливо накладних; перевірка правильності накопичення та списання витрат, що не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) та собівартості реалізованих товарів. Підлягає перевірці також правильність визначення в системі бухгалтерського обліку суми

оподаткованого прибутку від звичайної діяльності і нарахованої від нього суми податку на прибуток.

Отже, проаналізувавши велику кількість літературних джерел та наукових видань, в яких значну увагу науковці приділяють обліку та аудиту витрат, можна зробити висновки, що дане питання є досить актуальним в наші дні. Достовірний, раціональний облік витрат та організований аудит є одними з найдієвішими інструментами впливу на рентабельність діяльності. Вважаємо, реалізація на практиці зазначених рекомендацій сприятиме вдосконаленню обліку витрат операційної діяльності, що підвищить якість, достовірність бухгалтерської інформації, а разом з цим, швидкість та оперативність приймання управлінських рішень. Все це приведе до збільшення ефективності всієї фінансово-господарської діяльності на підприємстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерській облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 червня 1999 р. № 996-ХІУ // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – №311(436). – С. 3-6 (Спецвипуск 44).
2. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22 травня 1997 р. №283/97 – ВР зі змінами та доповненнями // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – №8 (796). – С. 4-50.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р., №291 // Главбух. – 2000. – №3 (53). – С. 3-63.
4. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 р № 3125-ХІІ зі змінами і доповненнями.
5. Положення (Стандарти) Бухгалтерського Обліку №1-25 // Пархоменко В. М. Стандартизація бухгалтерського обліку в Україні. Нормативи.
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Мінфіна України від 30 листопада 1999 р. № 291. // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 17 (805). – Спецвипуск №95. – С. 3-10.
7. 2001 МФБ. Стандарти аудиту та етики. – К.: ТОВ „Парітет - інформ“, 2003. – 712с.
8. Бакун Ю. Экономическая целесообразность использования счетов класса 8 // Бухгалтерия. – 2001. – №10. – С. 47-50.
9. Білик М.Д., Полятикін Л.І. Основи аудиту. – Суми: Видавництво „Слобожанщина”, 1999. – 296 с.
- 10.Бородкин. А. О формировании и учете себестоимости продукции в рыночных условиях // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – №3. – С. 32-42.

- 11.Будько О. В. Методологічні аспекти обліку витрат з метою визначення фінансового результату на металургійних підприємствах// Держава та регіони. – 2002. – №4. – С. 201-205.
- 12.Бутинець Т. А., Чижевська Л. В., Береза С. Л. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. – Житомир; ЖІТІ, 2000. – 672 с.
- 13.Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник. - Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 .
- 14.Вітренко О. В. Проблеми обліку витрат і управління ними в умовах застосування П(С)БО № 16 “Витрати”//Держава та регіони. – 2002. – №4. – С. 206-209.
- 15.Голов С. Ф. Управлінський бухгалтерський облік. – К. : Скарби, 1998. – 382с.
- 16.Давидов Г.М. Аудит.- К.: Знання; КОО, 2002. – 363 с.
- 17.Доходи, витрати та фінансові результати: Бухгалтерський облік // Дебет. Кредит. Додаток до “Галицьких контрактів”. – 2002. – №24. – С. 12-16.
- 18.Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт. – М. : Аудит-ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
- 19.Завгородний В. П. Бухгалтерский учёт в Украине с использованием Национальных стандартов: Учебное пособие. – 5-те изд., доп. и перераб. – К.: А.С.К., 2001. – 848 с.
- 20.Иванов Ю., Котляров Е. Класификация расходов по статтям калькуляции. Прямые расходы // Бухгалтерия. 2001. – №22/1. – С. 47-52.
- 21.Иванов Ю., Котляров Е. Реформированная себестоимость // Бухгалтерия. – 2001. – №20/1. – С. 45-50.
- 22.Иванов Ю., Котляров Е. Реформированная себестоимость // Бухгалтерия. – 2001. – №20/1. – С. 45-50.
- 23.Керимов В., Адамукас И. Управлеческий учет и проблемы класификации затрат // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – №1 – С. 125-135.
- 24.Кміть В.М. Організація управління накладними витратами на промислових підприємствах // Фінанси України. – 2001. – № 9 – С .73-78.

25. Котляров Е., Иванов Ю. Распределение общепроизводственных расходов // Бухгалтерия. – 2001. – №37/1 – С. 41-47.
26. Котляров Е., Иванов Ю. Особливості калькулювання в умовах комплексного виробництва // Бухгалтерія. – 2001. – №36/1. – С. 44-47
27. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. – Львів: „Новий Світ – 2000”, 2002. – 504 с.
28. Ластовецкий В. Учёт и контроль технологической и производственной себестоимости // Бухгалтерський учёт и аудит. – 2002. – №5. – С.17-19.
29. Ластовецький В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрігосподарська (управлінська) звітність за центами витрат і відповідальності. – Чернівці, 2003. –156 с.
30. Малышкин А. Элементы затрат в финансовой отчётности //Бухгалтерский учёт и аудит. – 2002. – №3. – С. 16-19.
31. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы, трансформация, направления реформирования / Под ред. С.А. Николаевой. Изд. 2-е перераб. и доп. – М.: "Аналитика - Пресе", 2001. – 672 с.
32. Нуреев Р. М. Курс микроэкономики: Учебник для вузов. – М.: Изд. Группа НОРМА-ИНФРА – М, 1998.
33. Павликівська О. І. Організація аудиту витрат на виробництво в цукровій промисловості // Вісник ЖДТУ. – 2003. – №4(26). – С.197-201.
34. Пантелейчук Л. Распределение общепроизводственных расходов (на примере полиграфического предприятия) // Бухгалтерия. – 2000. – №47. – С. 46-51.
35. Романієв Є. М., Хом'як Р. Л. Контроль і ревізія: Навчальний посібник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Львів: “Інтелект – Захід”, 2002. – 320 с.
36. Савченко В.Я. Аудит. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
37. Себестоимость (спецвыпуск) // Все о бухгалтерском учете. – 2002. – №76.
38. Сизоненко В. Теорія підприємництва : здобутки і проблеми дослідження //

- Економіка України. – 2002. – №9. – С.45-52
- 39.Слюсарчук Л. Методы распределения комплексных затрат // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – №10. – С. 25-29.
- 40.Слюсарчук Л. Методы распределения общепроизводственных расходов позаказной калькуляции // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – №8. – С. 41-45.
- 41.Слюсарчук Л. Попроцесная калькуляция затрат // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – №9 – С. 16-25.
- 42.Солодков Е. Затраты на производство: учетная политика // Бухгалтерия. – 2001. – №22/1. – С. 53-54.
- 43.Соціально-економічне становище України за січень - серпень 2003р. // Урядовий кур'єр. – 2003. – № 179. – С.5
- 44.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник для студентів вищих навчальних закладів економічної спеціальності-5-те видання. – К. : А.С.К., 2000. – 784 с.
- 45.Україна у січні - серпні 2003р. // Урядовий кур'єр. – 2003. – № 180. – с.4 – 5.
- 46.Усач Б.Ф. Аудит фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності // Фінанси України. – 1999. – №10. – С. 45-51
- 47.Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции – М. Аукдит, ЮНИТИ, 1997. – 378 с.
- 48.Щур О.В., Щур В. П., Зубаха О. П. Методика розподілу витрат з використанням кореляційно-регресивного аналізу// Регіональні перспективи. – 2001. – №5-6. – С. 234-236
- 49.Юсупова Н. Поддержка малого предпринимательства в США // Мировая экономика и международные отношения. – 2001. – №5. – С.87-90.

Додаток Б

Класифікація витрати відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”

