

висновок, що Україна має значний потенціал біомаси для виробництва біопалива. Зокрема при посіві 352 тис. га цукрових буряків, виробництво біоетанолу буде становити 187 тис. тонн. Проте для збереження оптимістичного прогнозу також треба враховувати деякі аспекти державного регулювання, а саме вживати невідкладних заходів щодо недопущення ввезення в Україну цукру-сирцю з тростини в межах тарифної квоти та розробки державної програми розвитку бурякоцукрової галузі на майбутні роки.

**Висновки.** Україна має значний потенціал для виробництва біопалива. Виробництво біоетанолу з цукрових буряків сприятиме розвитку та подоланню проблем в бурякоцукровому підкомплексі України. Розвиток біоенергетичної галузі дозволить не лише скоротити імпорт енергоносіїв, а й покращити екологічну ситуацію, створити додаткові робочі місця, внести вагомий внесок у соціально-економічний розвиток нашої держави.

### Література

1. Бондар В.С. Цукробуряковий підкомплекс України: напрями стабілізації та індикатори розвитку до 2020 року / В.С. Бондар, А.В. Фурса // Економіка АПК. – 2014. – № 1. – С. 20–29.
2. Калетник Г.М. Перспективи виробництва біоетанолу в Україні [Електронний ресурс] / Г.М. Калетник // Аграрна техніка та обладнання. – 2009. – № 2. – С. 50–55. – Режим доступу : [http://refio.ru/doc\\_e0354c78e2ed7d09be80f3781f7f1c8e.html](http://refio.ru/doc_e0354c78e2ed7d09be80f3781f7f1c8e.html)
3. Куцеконь Л.О. Аналіз стану бурякоцукрового підкомплексу та його подальшого розвитку [Електронний ресурс] / Л.О. Куцеконь. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Nvamu\\_ekon/2009-\\_7/09klohsd.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu_ekon/2009-_7/09klohsd.pdf)
4. Ярчук М.М. Підсумки роботи цукрової галузі за 2014 рік [Електронний ресурс] / Ярчук М.М. – Режим доступу : [http://www.sugarconf.com/custom/files/ua\\_2014\\_03/40-66%20jar4uk.pdf](http://www.sugarconf.com/custom/files/ua_2014_03/40-66%20jar4uk.pdf)
5. Офіційний сайт Національної асоціації цукровиків України «Укрцукор» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sugarua.com/>
6. Офіційний веб-сайт Міністерства аграрної політики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minagro.kiev.ua>.
7. Статистична інформація / Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)

Рецензія/Peer review : 16.11.2015 р.

Надрукована/Printed : 14.12.2015 р.

Рецензент: д.е.н. Ковальчук С.В.

УДК 657

Т.М. ГЕВАЛ, В.Г. ЛОПАТОВСЬКИЙ  
Хмельницький національний університет

## ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПИВОВАРНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

*У статті розглянуто проблемні питання щодо обліку виробничих витрат на підприємствах пивоварної промисловості України. Досліджено сучасний стан обліку та запропоновано методику обліку витрат пивоварного виробництва, що відповідає вимогам національних П(С)БО та дає можливість обґрунтовано визначати в системі бухгалтерського обліку собівартість продукції на підприємствах пивоварної промисловості.*

**Ключові слова:** витрати виробництва, калькулювання, планування, виробнича собівартість, пивоварна промисловість.

T.M. GEVAL, V.G. LOPATOVSKYY  
Khmelnytsky National University

## FEATURES PLANNING, COST ACCOUNTING AND COSTING PRODUCTS OUTPUT IN THE BREWING INDUSTRY

*The article deals with the problems concerning calculation of production costs at the enterprises of the brewing industry in Ukraine. The authors of the article probe the features of calculation of made unit cost recognition factors, what characteristic for the enterprises of brewing industry. The modern state of the accounting and the method of cost accounting brewing industry that meets national provisions accounting and enables reasonably determine the cost of output in the brewing industry. Can be drawn on results, got authors, and their suggestions the enterprises of food promisllovosti with the purpose of optimization of process of calculation of production charges.*

**Keywords:** cost of production, costing, scheduling, manufacturing cost, brewing industry.

**Актуальність теми.** Головною умовою ефективного управління виробничим підприємством є отримання повної, достовірної та оперативної інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Таку інформацію надає облік витрат виробництва, що є центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Одним із безперечних факторів підтримання конкурентоспроможності продукції є організація ефективного процесу управління витратами підприємства,

складовою якого виступає планування та контроль за видатками, облік витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції [8].

Від належної організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції багато в чому залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних та кількісних показників та оптимальне ціноутворення.

Питання розрахунку собівартості виготовленої продукції завжди було і залишається одним з найважливіших як для цілей прийняття управлінських рішень, так і для визначення фінансового результату діяльності підприємства. Облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції завжди вважалися найважчими ділянками в роботі бухгалтерії будь-якого виробничого підприємства. І ці важливі та важкі ділянки обліку мають коло проблем, що потребують вирішення.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Значний внесок у дослідження питань методології обліку витрат та калькулювання собівартості продукції зробили такі вітчизняні вчені: А.І. Біленко [3], І.А. Білоусова [4], Ф.Ф. Бутинець [5], О.В. Гамова [7], С.Ф. Голов [9], О.А. Мошковська [11], Л.В. Нападівська [12], В.В. Сопко [13], Л.М. Чернелевський [15] та інші. Однак на даний час більшість досліджень, що проводилися останніми роками у галузі управлінського обліку, були присвячені більшою мірою загальним аспектам промисловості і не торкалися особливостей побудови обліку на підприємствах пивоварної промисловості.

**Мета статті** – проаналізувати існуючі методи калькулювання витрат виробництва; запропонувати напрями оптимізації застосування методів калькулювання витрат на підприємствах пивоварної промисловості.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На підприємствах пивоварної промисловості з метою управління витратами використовується групування за структурними підрозділами підприємства, за виробничими ланками та за етапами технологічного процесу. Виробництва поділяються на основні та допоміжні. Крім того, на підприємствах можуть бути непромислові господарства. В пивоварній промисловості до основних виробництв, за якими ведуть планування та облік витрат відносять виробництва, наведені у таблиці 1 [15].

Таблиця 1

**Основні виробництва, за якими ведуть планування та облік витрат на підприємствах пивоварної промисловості**

Найменування виробництва	Найменування підрозділів, за якими ведуть облік витрат та калькулювання собівартості продукції	Найменування напівфабрикатів та готової продукції
Виробництво пива	а) Солодовий цех: замочування зерна, солодження, сушка солодженого зерна, відбиття проростків, очищення солодженого зерна	Готовий солод
	б) Варильний цех: дроблення солоду, полірування і розмел не солоджених матеріалів, затирання та фільтрація сусла	Гаряче сусло
	в) Бродильний цех: охолодження і головне бродіння	Зелене пиво
	г) Лагерний цех: виброджування, витримка та фільтрація пива	Лагерне пиво
	д) Цех розливу пива: розлив, закорковування та затарювання	Пиво в пляшках (скло), ПЕТ-пляшки, КЕГи, емкісне
Виробництво інших видів продукції з відходів пивоварного виробництва	а) Виробництво вуглекислоти	Вуглекислота
	б) Виробництво сухих дріжджів	Сухі дріжджі
	в) Виробництво ферментів	Ферменти

До допоміжних виробництв в пивоварній промисловості відносяться: котельні, електростанції (електросилові установи), компресорні станції, системи водопостачання, механічні та ремонтні майстерні (в т.ч. з виготовлення та ремонту тари), транспортні цехи або відділи, інші цехи та виробництва.

До непромислових господарств відносять житлово-комунальні господарства та господарства, призначені для побутового обслуговування персоналу. Продукцію і послуги непромислових господарств в реалізовану продукцію не враховують і їх витрати планують та обчислюють окремо від витрат виробничої діяльності підприємства [15].

Облік витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг в системі вітчизняного бухгалтерського фінансового обліку регламентується П(С)БО 16 «Витрати». Кожен суб'єкт господарювання має право обрати самостійно варіант ведення обліку витрат в розрізі сучасного діючого Плану рахунків. Перший варіант передбачає використання рахунку 23 «Виробництво» та рахунків 9 класу. Другий варіант дозволяє використовувати рахунки 8 класу і здійснювати облік витрат в розрізі елементів витрат. Третій

варіант являє собою комбінований варіант одночасного використання активних рахунків 8 і 9 класів [11].

Отже, як зазначалось вище, синтетичний облік витрат на виробничих підприємствах ведеться на активному рахунку 23 «Виробництво». За дебетом цього рахунку відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати і втрати від браку продукції. З кредиту рахунку списуються суми фактичної виробничої собівартості, завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунку 26 «Готова продукція»). За кредитом субрахунків обліку витрат допоміжних виробництв, з виконання некапітальних робіт та субрахунків обліку витрат основного виробництва списується собівартість виготовлених у допоміжних виробництвах виробів, послуг.

Підприємства пивоварної промисловості здійснюють планування, облік і калькулювання продукції з урахуванням вимог відповідних галузевих методичних рекомендацій [2].

Виробничий облік передбачає збір інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з виробничими витратами, їх узагальнення і угруповання по різних ознакам. Тільки після цього можливе калькулювання собівартості. Для здійснення калькуляційних розрахунків необхідні два показники: величина виробничих витрат протягом певного періоду і обсяг виготовленої продукції або виконаних робіт в цьому ж періоді [14].

На підприємствах пивоварної галузі використовується попередільний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції за безнапівфабрикатним варіантом (за винятком напівфабрикатів, солоду) з використанням елементів нормативного методу – систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточних) норм, а також виявлення зміни цих норм. Одиницею обліку та калькулювання всіх видів (сортів) пива є об'ємний декалітр, солоду – одна тонна [15].

Щодо попередільного методу, то це метод, який передбачає облік витрат за окремими стадіями виробничого процесу (переділів) і структурними підрозділами та віднесення цих витрат до обраного об'єкта калькулювання. Його суть полягає у тому, що собівартість продукції калькулюється на кожному переділі окремо. Витрати узагальнюються за статтями номенклатури по переділах.

За безнапівфабрикатного варіанта, який використовується на підприємствах пивоварної промисловості, калькулюється лише собівартість готового продукту, яка складається із витрат на сировину (матеріали) та заробітну плату в початковому переділі та витрат на обробку в наступних переділах.

Застосування елементів нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення економії або додаткових витрат, пов'язаних з порушенням встановленого технологічного процесу, змінами складу використання сировини, напівфабрикатів та матеріалів, асортименту випущеної продукції. Воно також дає змогу виявити наднормативні прямі витрати, що не включають до виробничої собівартості продукції, а відносять, згідно П(С)БО 16 «Витрати», до складу собівартості реалізованої продукції [6].

Собівартість продукції є одним із найважливіших показників діяльності підприємства, який впливає на рентабельність і самоокупність підприємства. Крім того, собівартість продукції визначає ступінь досягнення стратегії зниження витрат у зміцненні конкурентоспроможності підприємства. Витрати, які включаються до собівартості продукції, визначаються Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Згідно П(С)БО 16 «Витрати», до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві [1].

На основі цього групування витрат підприємства кожної конкретної галузі визначають статті витрат виробництва і реалізації продукції при плануванні, обліку і калькуляції собівартості з урахуванням характеру і структури виробництва.

На підприємствах пивоварної промисловості витрати на виробництво продукції при їх плануванні, обліку і калькулюванні групуються за такими статтями:

- 1) сировина і основні матеріали;
- 2) напівфабрикати власного виробництва;
- 3) зворотні відходи (вираховуються);
- 4) сировина за вирахуванням зворотних відходів;
- 5) допоміжні матеріали на технологічні цілі;
- 6) паливо і енергія на технологічні цілі;
- 7) електроенергія на технологічні цілі;
- 8) холод на технологічні цілі;
- 9) заробітна плата виробничих робітників;
- 10) відрахування на соціальні заходи;
- 11) загальновиробничі витрати;
- 12) втрати від браку;
- 13) інші виробничі витрати.

Наведені статті калькуляції підприємства можуть самостійно об'єднувати кілька статей в одну статтю калькуляції або виділяти з однієї статті кілька статей калькуляції.

Підприємства пивоварної галузі самостійно визначаються відповідно до облікової політики щодо

калькулювання або не калькулювання собівартості теплоенергії, холоду і електроенергії, які виробляються для власних потреб [15].

**Висновки.** Таким чином, методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями. Так, метод обліку витрат є сукупністю способів відображення, групування та систематизації інформації про витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети.

Підсумовуючи вище наведене, варто відмітити, що галузь пивоваріння має свої особливості накопичення та аналізу виробничих витрат в залежності від розміру, організаційних особливостей конкретного підприємства.

Вміло організований облік витрат та калькулювання собівартості продукції пивоварної промисловості, повинен забезпечити оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції, трудових, матеріальних та грошових витрат на виробництво продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах.

Отже, проаналізувавши існуючі методи калькулювання та обліку витрат ми запропонували більш доцільне та ефективне застосування методів обліку витрат та економічно обґрунтовані принципи формування собівартості відповідно до галузевих особливостей пивоварної промисловості.

### Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : затв. Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 року № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ua-info.biz/legal/basebw/ua-wmehft.htm>.
3. Біленко А.І. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості у рослинництві [Електронний ресурс] / А.І. Біленко // Київський торговельно-економічний університет. – 2012. – Режим доступу : <http://intkonf.org/bilenko-a-i-osoblivosti-obliku-vitrat-ta-kalkulyuvannya-sobivartosti-u-roslinnitstvi/>.
4. Білоусова І.А. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / І.А. Білоусова, М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 3–11.
5. Бугинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. Ф.Ф. Бугинця. – Житомир : ПП «Рута». 2006. – 832 с.
6. Войнаренко М.П. Управлінський облік : підручник / М. П. Войнаренко, Л. П. Радецька, Л. В. Овод. – Хмельницький : ХНУ, 2013. – 363 с.
7. Гамова О.В. Облік виробничої собівартості продукції: теоретичні аспекти [Електронний ресурс] / О.В. Гамова, В.А. Головань // Запорізька державна інженерна академія. – 2012. – Режим доступу : [http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia\\_3\\_039.pdf](http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_3_039.pdf).
8. Главацький Е.О. Методи та проблеми обліку виробничих витрат собівартості продукції підприємства [Електронний ресурс] / Е.О. Главацький, В.А. Суприган // Вінницький торговельно-економічний інститут. – 2013. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=75890>.
9. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник для студентів вищих навчальних закладів / С.Ф. Голов. – 4-е вид. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
10. Лапчук О.В. Проблеми обліку витрат виробництва та виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) [Електронний ресурс] / О.В. Лапчук // Національний університет кораблебудування. – 2012. – Режим доступу : <http://refdb.ru/look/1593833.html>.
11. Мошковська О.А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно вітчизняного законодавства: подальший розвиток і шляхи вдосконалення [Електронний ресурс] / О.А. Мошковська // Електронний архів Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 3 (49). – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1837/1/23.pdf>.
12. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник / Нападовська Л. В. – 2-е вид., доопрац. та допов. – К. : КНТЕУ, 2010. – 647 с.
13. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навчальний посібник / В.В. Сопко // Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
14. Худоба К. В. Проблеми визначення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / К. В. Худоба // Макіївський економіко-гуманітарний інститут. – 2010. – С. 43–48.
15. Чернелєвський Л.М. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Л. М. Чернелєвський, Г. Г. Осадча. – К. : Пектораль, 2005. – 364 с.

Рецензія/Peer review : 16.11.2015 р.

Надрукована/Printed : 14.12.2015 р.  
Рецензент: д.е.н. Войнаренко М.П.