

*of international institutions, best national and foreign practices, recommendations are determined on addressing negative consequences of crisis for activity of local governments.*

*Key words: local finances, administrative reform, innovative instruments, European integration, local self-governments.*

*Хромей В. В.*

## СУЧАСНИЙ СТАН ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*У статті визначено та розкрито методи обліку витрат та калькулювання продукції на підприємствах харчової промисловості. Обґрунтовано, що незважаючи на значну кількість методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції нині, найоптимальніші із них для конкретних умов застосування залишаються не визначеними.*

*Ключові слова: виробничі витрати, собівартість продукції, метод обліку витрат, калькуляція, контроль витрат, оперативний контроль, виробничий процес.*

**I. Вступ.** Одним із найважливіших напрямів розвитку економіки України вважається підвищення ефективності функціонування підприємств, зокрема харчової промисловості. З розвитком ринкових відносин та жорсткої конкуренції на ринку виробництва, залежність підприємств від умов зовнішнього середовища з часом все більше зростає. У зв'язку з цим ведення методики організації бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах потребують постійного удосконалення.

**II. Постановка завдання.** Питання обліку витрат та калькулювання собівартості продукції досліджували багато вчених, як вітчизняні так і зарубіжні, серед яких: І. А. Білоусова, Ф. Ф. Бутинець, В. В. Сопко, Л. В. Нападовська, В. Б. Моссаковський, С. Ф. Голов, А. Апчерч, К. Друрі та інші. Незважаючи на значні наукові напрацювання та досягнення, питання методики ведення обліку процесу виробництва залишаються досі дискусійними.

**III. Результати.** Аналізуючи діючі методи обліку витрат на підприємствах харчової промисловості, насамперед варто визначитися з поняттям "методу обліку витрат", яке доволі неоднозначно тлумачиться в економічній літературі. Під поняттям методу обліку витрат розуміють єдиний підхід щодо дослідження витрат підприємств на виробництво і реалізацію

продукції [2]; визначений підхід до узагальнення, класифікації і контролю витрат виробництва [5]; визначення складу і розмірів витрат за окремими видами продукції, групами виробів, переділами, замовленнями, роботами тощо [7]; дослідження витрат виробництва і реалізації продукції з розумінням і контролем витрат, визначенням собівартості виробів і робіт [4]; сукупність прийомів організації документування й облікового відображення виробничих витрат, що дасть можливість визначити фактичну собівартість продукції, а також надасть необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції [7].

Облік витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах харчової промисловості можна організувати різними методами. Сукупність методів класифікують за ознаками:

- оперативністю контролю витрат;
- відношенням до виробничого процесу;
- повнотою включення їх до собівартості продукції. (рис.1)

Стосовно виробничого процесу облік витрат та калькулювання собівартості продукції поділяється на позамовний та попередільний методи.

Метод попередільної калькуляції має місце в галузях, де випускаються аналогічні види продукції у великих обсягах, продукція виготовляється однаково й потребує такої ж кількості прямих витрат і накладних витрат. Отож, за таких обставин немає потреби розподіляти витрати за окремими одиницями виготовленої продукції [2].

Попередільний або як його ще називають – граничний метод обліку, застосовується, як на виробництвах з однорідної початкової сировини, матеріалу й характеру обробки продукції, так і на виробництвах з комплексним використанням сировини. Попередільний ме-

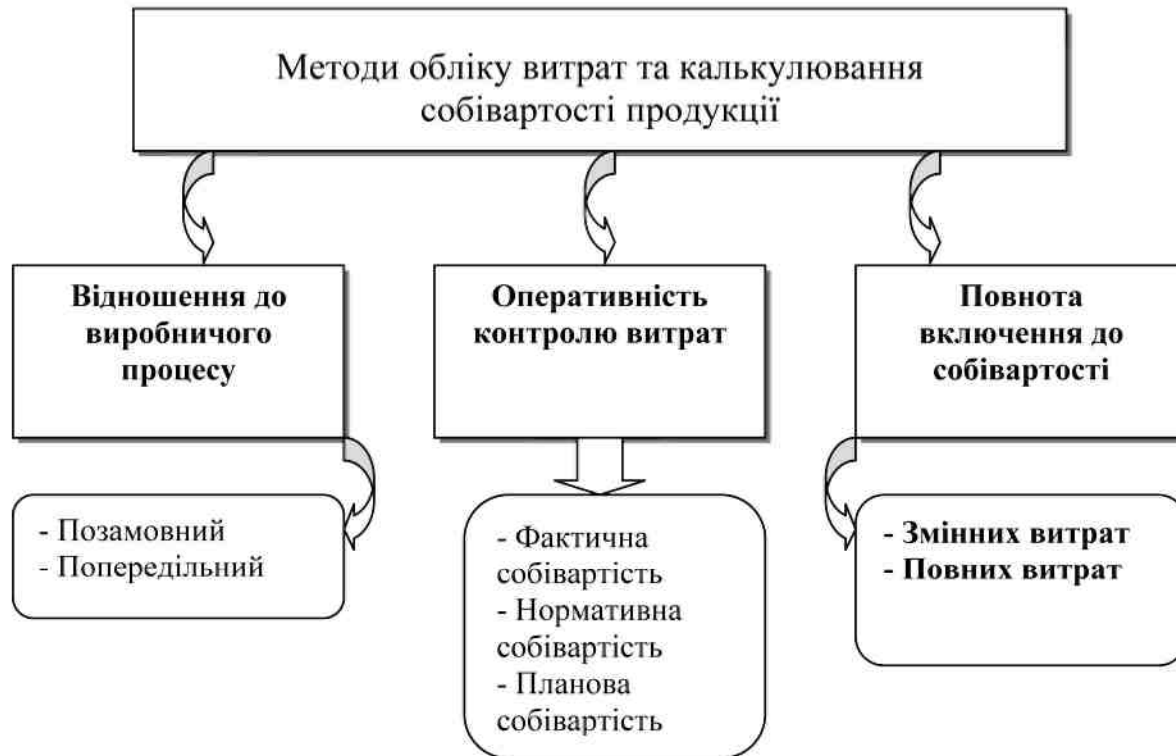


Рис. 1. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

тод обліку витрат передбачає облік витрат на виробництво по цехах, ділянках, переділах та інших структурних підрозділах і калькуляційних статтях витрат, починаючи із обробки первинної сировини і закінчуючи випуском готової продукції.

У випадку застосування вище згаданого методу, продукція отримана на кожному окремому процесі переробки, є напівфабрикатом для іншого чергового процесу.

Можна зробити висновок, що технологічні особливості харчового виробництва передбачають застосування попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції разом із напівфабрикатним варіантом. А тому, витрати на виробництво продукції, які починаються з підготовки обробки початкової сировини і аж до випуску кінцевого продукту, враховуються в кожному цеху, переділі чи стадії, включаючи в себе собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху. Виходячи з цього собівартість одиниці продукції, виготовленої кожним цехом, складається з понесених ним витрат і собівартості напівфабрикатів.

Результати проведених нами досліджень свідчать, що система обліку витрат на більшості підприємств харчової галузі не адаптована до умов попередільної технології виробництва, що не дає їй можливості визначити

собівартість окремого процесу, продукції та не враховує необхідність обліку напівфабрикатів, які можуть бути одночасно, як сировиною для подальшої переробки, так і готовою продукцією для реалізації.

Щодо відсутності в обліку статей напівфабрикатів, які виникають після кожного технологічного переділу, то такі умови не дають змоги визначити собівартість кожного окремого переділу, а згодом сформуванню ціни реалізації продукції. Також немає можливості вчасно проаналізувати ефективність власного виробництва для прийняття ефективних управлінських рішень щодо вибору між тим, що економічно вигідніше: сприяти виробництву власної продукції, закуповувати напівфабрикати для неї, чи надавати послуги з переробки давальницької сировини. Наведені питання є досить важливими, оскільки їх грамотне вирішення сприятиме ефективнішому виробництву продукції.

Досліджуючи сучасний стан обліку витрат на підприємствах харчової промисловості, варто відмітити, що існуюча форма ведення бухгалтерського обліку припускає наявність лише одного рахунку 23 "Виробництво". Саме на рахунку 23 "Виробництво" обліковуються витрати усіх основних цехів і видів продукції, без їх розподілу на різні субрахунки окремих заводів та цехів. Вся виготовлена продукція є відображена на одному рахунку

26 “Готова продукція” без розподілу на окремі субрахунки. Подібна організація бухгалтерського обліку на підприємствах харчової промисловості не надає можливості користувачам інформації:

- визначити реальну суму витрат самостійних основних виробничих підрозділів, цехів на підприємстві;
- визначити за допомогою даних бухгалтерського обліку, який саме обсяг окремих видів продукції у підсумковому вартісному вираженні було виготовлено;

давальницької сировини кожного підрозділу зокрема.

Перелічені нами недоліки організації бухгалтерського обліку забезпечують можливість оперативного проведення аналізу витрат на виробництво продукції для прийняття своєчасних управлінських рішень, що стосуються формування ціни на реалізацію продукції, а також здійснення контролю за витратами у розрізі центрів відповідальності.

Щодо оперативності контролю витрат виділяють облік за фактичною, нормативною та плановою собівартістю (табл. 1).

Таблиця 1

Методи обліку та калькулювання відповідно до оперативного контролю витрат

Метод обліку	Відповідна формула собівартості витрат	Недоліки методу	Переваги методу
Облік за фактичною собівартістю	$V_f = K_f * C_f$	Відсутність нормативів для контролю кількості використаних ресурсів і цін на них. Неможливість визначення, винуватців і причин встановлених відхилень. Неможливість розрахунку витрат у процесі виробництва – розрахунок може здійснюватися тільки наприкінці звітної періоду.	Простота розрахунків та відображення в обліковому процесі. Використання більш точних даних для калькулювання собівартості готової продукції. Повне документальне відображення витрат у регістрах бухгалтерського обліку. Більш придатний за зміни кон'юнктурних коливань
Облік за нормативною собівартістю	$V_n = C_f * (K_n \pm K_v)$ $V_n = (C_n \pm C_v) * K_f$ $V_n = (C_n \pm C_v) * (K_n \pm K_v)$	Може бути застосований лише за наявності нормативної бази. Збільшення трудомісткості обліково-обчислювальних робіт і необхідність організації обліку, як у межах норм витрат, так і за відхиленням від них.	Можливість контролю за витратами центрів відповідальності. Здійснення контролю витрат порівнянням фактичних значень з нормативними. Можливість виявлення й аналізу причин і винуватців у виникненні відхилень фактичних витрат від нормативних. Можливість оперативного вживання заходів у процесі виробництва, а не тільки наприкінці звітної періоду тощо.
Облік за плановою (прогнозою) собівартістю	$V_p = (C_p \pm C_v) * (K_p \pm K_v)$	Трудомісткий процес аналізу відхилень. Можливість наявності істотних сум відхилень, які важко врахувати.	Забезпечує більш глибоку обґрунтованість планових величин. Забезпечує збільшення точності прогнозів. Підвищує ефективність контролю.

- визначити, в якій сумі та вигляді розподілено загальновиробничі витрати між асортиментом продукції, що випускається;
- визначити вартість послуг з переробки

Де:  
 $V_f$  – фактичні витрати;  
 $C_v$  – відхилення фактичних витрат від нормативних, зумовлене зміною цін;

Кф – фактична кількість використаних ресурсів;

н – нормативне значення відповідних показників;

Цф – фактична ціна використаних ресурсів;

П – планове значення відповідних показників;

Кв – відхилення фактичних витрат від нормативу, зумовлене зміною кількості використаних ресурсів.

За результатами проведених нами досліджень встановлено, що більшість підприємств харчової промисловості використовують систему обліку за плановою собівартістю. Під плановою калькуляцією слід розуміти розрахунок планової собівартості продукції, який складений за статтями витрат.

Протиріччям, що має місце у процесі складання калькуляцій на досліджуваних нами підприємствах є те, що планові калькуляції та усі попередні розрахунки у процесі виробництва із давальницької сировини складають на переробку одиниці сировини, а згодом, продукцію й усі фактичні та звітні дані приводять по одиниці виготовленої продукції. На нашу думку, доцільним є складання калькуляцій не на переробку 1 тони давальницької сировини, а на виробництво 1 тони продукції з давальницької сировини.

За розрахунками відразу можна визначити вихід готової продукції, і саме вона має бути об'єктом калькулювання, при цьому на підприємстві зберігається зв'язок між плановим та фактичним об'єктами калькулювання.

Вважаємо, використовуючи попередільний метод калькулювання, доцільно складати планову калькуляцію на переділ, а згодом, якщо сторона яка надає давальницьку сировину замовляє послуги з переробки сировини, які передбачають кілька процесів, то вартість усієї послуги складатиметься із вартостей окремих процесів.

Проведені дослідження дають можливість стверджувати, що планові калькуляції, які складаються на підприємстві, переглядаються несвоєчасно. Розрахунок відхилень фактичних сум витрат від запланованих на багатьох підприємствах не провадиться, а це є чималою помилкою, оскільки неможливо точно розрахувати виробничі потужності, прийняти правильні управлінські рішення, скоротити витрати [3].

Досліджуючи підприємства харчової промисловості, ми дійшли висновку, що фактичні калькуляції складають з деякими особливостями, не зовсім точними та правильними, а саме:

- фактична собівартість окремих видів продукції формується, виходячи з ціни реалізації на неї, тобто по розрахунках собівартість максимально прирівнюється до ціни реалізації, при цьому накладні витрати використовуються як інструмент, що дає змогу коригувати суму витрат;

- наднормативні витрати певних статей витрат включають до виробничої собівартості готової продукції;

- розподіл накладних витрат обчислюється без чітко визначеної бази розподілу;

На підприємствах харчової промисловості, які застосовують нормативний метод калькулювання, також було виявлено певні недоліки. Базою для складання калькуляцій на підприємстві є технічно обґрунтовані норми витрат матеріалів, технічні умови, встановлені для певного виду продукції. Норми окремих видів витрат розроблялись відповідно до чинних методик та затверджувались керівництвом підприємства. Втім проведені дослідження показують, що норми переглядаються рідко, а підтвердженням цього є їх суттєва відмінність від даних реальних витрат. Вище перелічені обставини призводять до того, що на сьогоднішній день на більшості підприємств харчової промисловості метод калькулювання собівартості продукції, не надає спроможності:

- визначити точну фактичну собівартість виготовленої продукції;

- здійснювати постійний своєчасний моніторинг витрат виробництва в розрізі їх окремих видів продукції;

- здійснювати систематичний контроль за використанням ресурсів у розрізі окремих центрів відповідальності;

- налагодження системи оцінки ефективності виробництва;

- пошуку правильних шляхів для оптимізації витрат.

На нашу думку, для підприємств харчової галузі більш прийнятним на теперішній нестабільний фінансовий час, для обліку витрат було б доцільно застосування нормативного методу калькулювання собівартості витрат. Саме нормативний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції застосовують у галузях, де є характерним масове виробництво продукції. Сутність даного методу полягає в наступному:

- часткові види витрат на виробництво розраховують за поточними нормами, які передбачено нормативними калькуляціями;

- враховуються зміни, які внесені до поточних норм витрат в результаті запровадження організаційно-технічних заходів, що визначають вплив цих змін на собівартість продукції.

Нормативний метод обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції забезпечує виконання функцій, зокрема:

- забезпечує оперативний контроль за виробничими витратами завдяки обліку витрат за поточними нормами і окремо – відхиленнями від норм та їхніх змін;
- забезпечує точне калькулювання собівартості продукції.

Застосування різноманітних методів обліку витрат на підприємствах харчової промисловості, впливає як на величину собівартості продукції, розмір фінансового результату, так і на формування показників звітності про фінансові результати підприємства.

**IV. Висновки.** За результатами проведеного дослідження сучасного стану та методичних особливостей обліку витрат та калькулювання собівартості можемо зробити висновки, що для вітчизняних підприємств харчової промисловості доцільно було б, враховуючи міжнародну практику обліку виробничих витрат адаптувати до неї національні особливості обліку шляхом поєднання уже наявних методів та окремих елементів в одну відмінну систему, яка забезпечить грамотне й правильне розв'язання поставлених інформаційних завдань. Практична реалізація таких умов, на нашу думку, забезпечила б вчасне отриман-

ня достовірної та якісної інформації про виробничі витрати та результати діяльності та сприяла би підвищенню ефективності прийнятих управлінських рішень.

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства України від 31.12.1999 № 18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

2. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 3-5.

3. Сопко В. В. Облік витрат і калькуляція собівартості продукції у промисловості / В. В. Сопко, О. М. Петрик. – К.: Техніка, 2006. – 112 с

4. Краєва Я. В. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / Я. В. Краєва // Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво». – 2007. – № 5. – С. 168-171.

5. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19-25.

6. Несторенко Ж. К. Бухгалтерський облік промислових підприємств. Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 311 с.

7. Скрипник М. І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 2(14).

8. Лишilenко О. В. Бухгалтерський управлінський облік: [навчальний посібник] / О. В. Лишilenко. – К.: «Центр навчальної літератури», 2006. – 254 с.

*One of the topical issues in modern conditions of economic instability is the determination of methods of cost accounting and calculation of production at the enterprises of the food industry. Despite a large number of methods of cost accounting and calculation of production costs and the most effective ones.*