

представлених моделей (оскільки вони досяжні в недалекому майбутньому, вони наближені багато в чому до вітчизняних умов тощо) або поєднання декількох вищеописаних зразків. Інформаційно-комунікаційні технології настільки пронизали систему суспільно-політичного устрою в сучасних країнах, що не є перебільшенням заявити, що саме вони стали важливою компонентою, яка цей суспільно-політичний устрій в держави визначає. Наявність електронних ЗМІ з різносторонніми поглядами та доступність соціальних мереж вже стали «лакмусовим» критерієм визначення типу суспільно-політичного режиму в тій чи іншій країні.

Список використаних джерел

1. Бушуев С.Д. Современные подходы к развитию методологий управления проектами / С.Д. Бушуев, Н.С. Бушуева // Управление проектами та розвиток виробництва : Зб. наук. пр. – Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2005. – № 1 (13). – С. 5–19.
2. Важинський Ф.А. Антикризисное финансовое управление как экономическая система / Ф.А. Важинський, А.В. Колодійчук // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук-техн. пр. – Львів: РВВ НЛТУ України, 2010. – Вип. 20.3. – С. 127–132.
3. Важинський Ф.А. Механізм регулювання інвестиційної діяльності в регіоні / Ф.А. Важинський, А.В. Колодійчук // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук-техн. праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.7. – С. 138–143.
4. Офіційний сайт Міжнародної організації праці » [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ilo.org/global/lang-en/index.htm>
5. Шевчук Л.Т. Світовий і вітчизняний досвід створення і функціонування бізнес-інкубаторів / Л.Т. Шевчук, А.В. Колодійчук // Регіональна економіка. – 2013. – №1. – С. 178–184. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/regek_2013_1_24.
6. Site oficial do intercambio de investimentos brasileiro «BOVESPA» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/

УДК 657.451

Л.І. ПРОХОРОВА,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій
В.О. КОЗАЧЕНКО,
студентка Національного університету харчових технологій

Особливості обліково-аналітичного забезпечення витрат за економічними елементами та статтями калькуляції на виробничих підприємствах

У статті досліджено сутність обліково-аналітичного забезпечення та його значення для контролю за витратами виробничого підприємства у розрізі економічних елементів та статей калькуляції. Здійснено огляд класифікації витрат за видами витрат, інформаційного забезпечення обліку операцій з операційними витратами, розкрито головні аспекти методології аналізу витрат за економічними елементами та статтями калькуляції на підприємстві.

Ключові слова: витрати, економічний елемент, обліково-аналітичне забезпечення, інформаційне забезпечення, статті калькуляції, операційні витрати, управлінський облік, аналіз.

Л.И. ПРОХОРОВАЯ,
к.э.н., доцент кафедры учёта и аудита
Национального университета пищевых технологий
В.А. КОЗАЧЕНКО,
студентка Национального университета пищевых технологий

Особенности учетно-аналитического обеспечения расходов по экономическим элементам и статьям калькуляции на производственных предприятиях

В статье исследована сущность учетно-аналитического обеспечения и его значение для контроля за расходами производственного предприятия в разрезе экономических элементов и статей калькуляции. Осуществлен обзор классификации расходов по видам затрат, информационного обеспече-

ния учета операций с операционными расходами, раскрыто главные аспекты методологии анализа затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции на предприятии.

Ключевые слова: расходы, экономический элемент, учетно–аналитическое обеспечение, информационное обеспечение, статьи калькуляции, операционные расходы, управленческий учет, анализ.

L. PROHOROVA,

Candidate of economic sciences Associate Professor of Department of Accounting and Auditing

National university of food technologies

V. KOZACHENKO,

Student National university of food technologies

Features of accounting and analytical provision of costs of cost elements and articles costing at production enterprises

In the article, the essence of accounting and analytical support and its importance for controlling the costs of a production enterprise in the context of economic elements and calculation articles are investigated. Was reviewed of the classification of expenses by types of costs, information support for recording transactions with operating expenses, disclosed the main aspects of the methodology of cost analysis for economic elements and calculation articles in the enterprise.

Key words: costs, economic element, accounting and analytical support, information support, costing articles, operating expenses, management accounting, analysis.

Постановка проблеми. Проблема виживання в конкурентному середовищі на сьогоднішній день є однією з найбільш актуальних для підприємств. Для забезпечення стабільності функціонування і отримання бажаних економічних вигод, менеджмент будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності повинен володіти зрозумілою, доречною і змістовною інформацією, яка б допомагала в прийнятті ефективних управлінських рішень. Інформаційні потреби тих осіб в організації, які приймають управлінські рішення, полягають у тому, щоб одержувати інформацію про ресурси для здійснення діяльності, витрати що спричиняються діяльністю та фінансові результати.

Для виробничих підприємств, зокрема, харчової промисловості, велике значення має облік і контроль над витратами, а також, дослідження і прогнозування їх поведінки. Обрання правильного підходу до формування витрат собівартості дозволить більш ефективно використовувати активи підприємства і збільшити отримувані прибутки. Тому, актуальність даного дослідження полягає в розкритті особливостей обліку і аналізу витрат за економічними елементами та статтями калькуляції задля можливості вибору найефективнішого методу контролю і управління операційними витратами підприємства, зважаючи на специфіку діяльності та цільового спрямування управлінського обліку. Отже, якісна фінансова

інформація необхідна для : калькулювання собівартості продукту, прийняття управлінських рішень і побудови системи планування та управлінського контролю в організації.

Об'єктом дослідження виступають витрати за економічними елементами та статтями калькуляції. Предметом дослідження є визначення обліково–аналітичного забезпечення витрат за економічними елементами та статтями калькуляції для розробки ефективної системи її контролю та управління.

Метою статті є дослідження впливу як фінансового, так і управлінського обліку та економічного аналізу на ефективність управління витратами за економічними елементами та статтями калькуляції підприємств харчової промисловості.

Завданням дослідження даної теми є визначення економічної сутності витрат за економічними елементами, статтями, методами калькуляції та показників ефективності управління ними і особливостей калькулювання собівартості продукту з метою прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями обліково–аналітичного забезпечення обліку витрат за економічними елементами та статтями калькуляції займалися: Олійник С.О., Шубалий О.М., Рябенко Г.М., Резніченко Ю.С., Югас Е.Ф., Старенька О.М., Бутинець Ф.Ф., Скрипник М.І., Шиманська А.А., Чернелевський Л.М., Осадча Г.Г. та інші.

Одною з найрозповсюдженіших класифікацій витрат є поділ їх за економічними елементами та статтями калькуляції.

Економічний елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат, яка визначає що саме витрачається на виробництво і в якій сумі по підприємству загалом, не враховуючи види діяльності і види виробленої продукції.

Згідно з Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» передбачається загальне групування витрат за економічними елементами для усіх підприємств [1]. Детально перелік і склад витрат наведений в табл. 1 [2; 3].

На відміну від економічних елементів, класифікація витрат за статтями калькуляції допомагає зрозуміти склад використаних ресурсів, залежно від напрямків їх використання.

Перелік і склад статей може встановлюватись самостійно підприємством з обов'язковою регламентацією даного аспекту в обліковій політиці. Як свідчить вітчизняна практика та результати досліджень науковців, промислові підприємства можуть використовувати такі статті калькуляції [4]:

1. Сировини і матеріали.
2. Купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій.
3. Паливо й енергія на технологічні цілі.
4. Зворотні відходи (вираховуються).
5. Основна заробітна плата.
6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальне страхування.

8. Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.

9. Загальновиробничі витрати.

10. Втрати від браку.

11. Інші виробничі витрати.

12. Попутна продукція (вираховується).

Облік витрат здійснюється залежно від того, якого типу витрати понесені. В аналітиці операцій додається стаття витрат. Економічні елементи відображаються за певними рахунками бухгалтерського обліку.

Облік витрат на підприємствах може вестись трьома способами [5, ст. 309; 6]:

- за допомогою рахунків класу VIII «Витрати за елементами» – малими та неприбутковими організаціями;
- за допомогою рахунків класу IX «Витрати діяльності» – всіма іншими підприємствами;
- за допомогою рахунків класів VIII і IX – підприємствами, які мають намір вести облік одночасно за обома класами рахунків.

Порівняння питомої ваги відповідних елементів витрат за кілька звітних періодів дозволяє виявити зміни рівня витрат, обумовлені ступенем кооперування, впровадження нової техніки. Тому, аналіз витрат за елементами починається насамперед із оцінки структури витрат, макет розрахунків якого представлений у табл. 2.

При аналізі за економічними елементами важливо досліджувати не тільки структуру та зміну питомої ваги, а й зміни загалом в межах одного елемента (горизонтальний аналіз) протягом декількох періодів. Необхідно досліджувати всі фактори, які

Таблиця 1. Перелік та склад витрат за економічними елементами

Елемент витрат	Деталізація витрат
Матеріальні витрати	сировина й матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали, куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, придбане у сторонніх підприємств і організацій будь-яке паливо та енергія всіх видів, тара й тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, інші матеріальні витрати, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого і невиробничого характеру, витрати на МШП, які були використані чи понесені в операційній діяльності.
Витрати на оплату праці	заробітна плата за окладами й тарифами, надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.
Відрахування на соціальні заходи	відрахування на обов'язкове соціальне страхування, на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи
Амортизація	сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів
Інші операційні витрати	Інші витрати операційної діяльності, що не увійшли в попередні 4 елементи (наприклад, витрати на проведення аудиту, податки, збори та інші обов'язкові платежі, витрати зі страхування ризиків і т.д.)

Таблиця 2. Макет для аналізу операційних витрат за економічними елементами [7]

№ пп	Елемент витрат	Сума витрат, тис.грн.		Питома вага витрат, %		Відхилення	
		за попередній рік	за звітний рік	за попередній рік	за звітний рік	тис. грн.	%
A	B	C	D	E	F	G	H
1	Матеріальні затрати	ф.2 р.2500 гр.4	ф.2 р.2500 гр.3	$1C/6C*100$	$D/6D*100$	$1D-1C$	$1F-1E$
2	Витрати на оплату праці	ф.2 р. 2505 гр.4	ф.2 р.2505 гр.3	$2D/6C*100$	$D/6D*100$	$2D-2C$	$2F-2E$
3	Відрахування на соціальні заходи	ф.2 р.2510 гр.4	ф.2 р.2510 гр.3	$3C/6C*100$	$D/6D*100$	$3D-3C$	$3F-3E$
4	Амортизація	ф.2 р.2515 гр.4	ф.2 р.2515 гр.3	$4C/6C*100$	$4D/6D*100$	$4D-4C$	$4F-4E$
5	Інші витрати	ф.2 р.2520 гр.4	ф.2 р.2520 гр.3	$5C/6C*100$	$D/6D*100$	$5D-5C$	$5F-5E$
6	Разом	$1C+...+5C$	$1D+...+5D$	100	100	$6D-6C$	-

вплинули на дані зміни, а також фактори, якими можна вплинути на певні витрати у майбутньому.

Щоб визначити резерви зниження витрат на виробництво продукції необхідно проаналізувати витрати за їх функціональними ролями у виробничому процесі, тобто – за статтями калькуляції (залежно від зв'язку з виробництвом, організацією, обслуговуванням, управлінням чи збутом).

Такий аналіз дозволить оцінити розмір економії чи перевитрат внаслідок відхилення фактич-

ної собівартості від планової. Облік і планування за калькуляційними статтями дозволяє визначити зв'язки витрат з технологічним процесом, обрахувати собівартість певного виду чи одиниць продукції, а також узагальнити витрати за місцем їх виникнення. Основними положеннями цього аналізу є перевірка виконання плану за витратами у цілому, визначення резервів зниження собівартості та виявити причини перевитрат чи економії. Макет для аналізу собівартості

Таблиця 3. Макет для аналізу собівартості продукції за калькуляційними статтями [7]

№ пп	Калькуляційна стаття	Фактично вироблена продукція, тис.грн.		Відхилення від розрахункової вартості			Структура собівартості продукції	
		за розра- хунковою собівартістю	за фак- тичною собівартістю	тис. грн.	у відсотках до		за розрахун- ками	фактично
					витрат по статті	повної собівартості		
A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	Сировина і основні матеріали	Калькуляція (план.)	Калькуляція (звіт.)	$1D-1C$	$1E/1C*100$	$1E/12C*100$	$1C/12C*100$	$1D/12D*100$
2	Зворотні відходи (вираховуються)	Калькуляція (план.)	Калькуляція (звіт.)	$2D-2C$	$2E/2C*100$	$2E/12C*100$	$2C/12C*100$	$2D/12D*100$
3	Покупні комплектуючі, напівфабрикати	Калькуляція (план.)	Калькуляція (звіт.)	$3D-3C$	$3E/3C*100$	$3E/12C*100$	$3C/12C*100$	$3D/12D*100$
4	Паливо і енергія на технологічні цілі	Калькуляція (план.)	Калькуляція (звіт.)	$4D-4C$	$4E/4C*100$	$4E/12C*100$	$4C/12C*100$	$4D/12D*100$
5	Основна і додат- кова заробітна плата виробничих робітників	Калькуляція (план.)	Калькуляція (звіт.)	$5D-5C$	$5E/5C*100$	$5E/12C*100$	$5C/12C*100$	$5D/12D*100$
6	Відрахування на державне соціальне страху- вання	Калькуляція (план.)	Калькуляція (звіт.)	$6D-6C$	$6E/6C*100$	$6E/12C*100$	$6C/12C*100$	$6D/12D*100$
7	Витрати на утримання і експлуатацію об- ладнання	Калькуляція (план.)	Калькуляція (звіт.)	$7D-7C$	$7E/7C*100$	$7E/12C*100$	$7C/12C*100$	$7D/12D*100$
8	Загальнопромислові витрати	Калькуляція (план.)	Калькуляція (звіт.)	$8D-8C$	$8E/8C*100$	$8E/12C*100$	$8C/12C*100$	$8D/12D*100$
9	Всього заводська собівартість	$1C+2C+...+8C$	$1D+2D+...+8D$	$9D-9C$	$9E/9C*100$	$9E/12C*100$	$9C/12C*100$	$9D/12D*100$
10	Адміністративні витрати	Калькуляція (план.)	Калькуляція (звіт.)	$10D-10C$	$10E/10C*100$	$10E/12C*100$	$10C/12C*100$	$10D/12D*100$
11	Витрати на збут	Калькуляція (план.)	Калькуляція (звіт.)	$11D-11C$	$11E/11C*100$	$11E/12C*100$	$11C/12C*100$	$11D/12D*100$
12	Повна собівартість	$9C+10C+11C$	$9D+10D+11D$	$12D-12C$	$12E/12C*100$	$12E/12C*100$	$12C/12C*100$	$12D/12D*100$

продукції за калькуляційними статтями наведеної у табл. 3.

Слід акцентувати увагу на такому важливому аспекті дослідження особливостей обліку витрат за статтями калькуляції для застосування найбільш ефективного методу калькулювання з точки зору його впливу на величину прибутку, звітування за сегментами, оцінки діяльності менеджерів і в цілому для планування та контролю. Фінансове планування вимагає від менеджерів оцінювати майбутні продажі, майбутні рівні виробництва, майбутні витрати, тощо. Прогнози продажу, в свою чергу, обумовлюють виробничі плани, а отже – і визначають рівень витрат на сировину і матеріали, пряму працю і обсяг виробничих накладних витрат.

В практиці управлінського обліку серед методів калькулювання, із врахуванням зазначеного, застосовуються методи калькулювання собівартості з повним поглинанням витрат і калькулювання собівартості за змінними витратами. Відмінність між вказаними системами калькулювання полягає у визнанні витрат звітного періоду, пов'язаних з постійними накладними витратами. У системі калькулювання повних витрат постійні накладні витрати мають бути включені до собівартості виробленої продукції, в той час, як при застосування калькулювання змінних витрат, постійні накладні витрати відносяться до витрат періоду.

Розмежування постійних і змінних витрат, що є основним для системи калькулювання змінних витрат, є критичним для здійснення точних оцінок фінансового результату діяльності сегментів. Така оцінка містить пов'язане з нею рішення, зокрема продовжувати чи припинити діяльність підприємства, утримувати продуктову лінію чи ліквідувати її. У випадку не прийняття до уваги відмінності між постійними та змінними витратами, оцінка діяльності щодо створення прибутку та рішення, що приймаються на підставі її результатів, можуть бути помилковими.

Висновки

Витрати – це вагомий важіль впливу на фінансові результати діяльності підприємства. Правильно організований бухгалтерський і управлінський облік витрат за економічними елементами і статтями калькуляції дозволить своєчасно і в повній мірі отримувати необхідну для аналізу інформацію. Вибір ефективних методів калькулювання витрат і аналізу витрат дозволить знаходити резерви зни-

ження собівартості та причини перевитрат, розуміти структуру витрат по підприємству в цілому, і як наслідок – приймати адекватні управлінські рішення, які будуть спрямовані на збільшення прибутків суб'єкта підприємницької діяльності.

Шляхом поділу витрат згідно з їх поведінкою калькулювання змінних витрат забезпечує більшу якість простеження до об'єктів витрат, а отже, – і контроль витрат. Система калькулювання за змінними витратами відтворює відповідність між зусиллями та результатом, що є необхідним для ефективного менеджменту та точної оцінки його діяльності.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>
2. Шубалий О.М. Статистика підприємств: Навчальний посібник [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://elib.lutsk-ntu.com.ua/book/fb/psep/2013/13-39/title.html>
3. Скрипник М.І. «Облік витрат на промислових підприємствах у розрізі їх класифікації» / «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 7 (25). Ч. 3. – 2010, с. 203–204
4. Осадча Г.Г. «Класифікація витрат в інтегрованій управлінській системі виробничого підприємства» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/14142/3/1.pdf>
5. Югас Е.Ф., Месєвра М.Ю. «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу й аудиту витрат за економічними елементами»; Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.8; ст. 309.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
7. Чернелєвський Л. М., Слободян Н. Г., Михайленко О. В. «Аналіз діяльності підприємств та банківських установ: економічний, фінансово-інвестиційний, стратегічний»: Підручник. – Хай-Тек Прес, 2008, с. 126–137.
8. Чернелєвський Л.М., Осадча Г.Г. «Управлінський облік та стратегічний управлінський облік» / фінансово-господарська діяльність підприємств харчової промисловості в умовах глобальної автоматизації : Колективна монографія / За ред. канд. екон. наук, проф. Л.М. Чернелєвського. – К.: НУХТ, 2015, – С. 121–128
9. Гаррисон Рей, Норин Ёрик, Брюер Питер Управленческий учет / Пер. с англ. О.В. Чумаченко. 11-е изд. – К.: Companion Group, 2007. – 1024 с.