

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ

Кафедра обліку у виробничій сфері

КУРСОВА РОБОТА

на тему:

Облік витрат на збут

Студента (-ки) 4-о курсу групи ___ ОПД-41 ___
напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит»

_____ Грешко Х. В. _____

Науковий керівник:

(посада, вчене звання, науковий ступінь,

прізвище, ініціали)

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка ECST _____

Члени комісії: _____

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль 2017

План

Вступ.....	2
1. Сутність і класифікація витрат.....	5
2. Місце витрат на збут у загальних витратах підприємств.....	12
3. Методи обліку витрат на збут.....	14
4. Відображення витрат на збут у звітності.....	19
Висновок.....	24
Список використаної літератури.....	28
Додатки.....	31

Вступ

Актуальність теми дослідження. Тема щодо обліку витрат на збут є актуальною тому, що у світі є безліч підприємств які працюють на прибуток, тим самим витрачають кошти на збут своєї продукції. Однією із ланок яка добре характеризує витрати на збут є реклама. Довести до ідеалів людського бачення продукцію тим самим стати на стрункі ноги у підприємницькому світі.

Формування витрат виробництва є основним і одночасно найбільш складним елементом організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємств охопленого системою бухгалтерського обліку. Саме від його ретельного вивчення і успішного практичного застосування буде залежати рентабельність виробництва і окремих видів продукції, виявлення резервів зниження собівартості продукції, визначення цін на продукцію, обчислення національного доходу у межах країни, розрахунок економічної ефективності від впровадження організаційно-технічних заходів, а також обґрунтування рішень стосовно виробництва нових видів продукції.

Облік витрат виробництва і калькулювання собівартості займає домінуюче місце у загальній системі бухгалтерського обліку. В умовах самостійного планування самими підприємствами номенклатури продукції і вільних цін, застосування чинної системи оподаткування, збільшується значимість методично обґрунтованого обліку витрат і калькулювання собівартості виробленої одиниці продукції.

Питанням системи обліку витрат і калькування собівартості готової продукції займалися бухгалтери ще з давніх часів, одночасно з тим і недооцінювали його значення. Проти калькуляції висувалося багато заперечень, з яких особливо слід відзначити виняткові і суто індивідуальні особливості кожного підприємства, що робить обчислену величину собівартості неспівставленою і нетиповою за місцем і часом, а внаслідок цього і непридатною для здійснення аналізу.

Характеризуючи витрати з бухгалтерської точки зору можна визначити, що вони включають тільки конкретні витрати ресурсів. У подальшому є сенс трактувати витрати в цьому розумінні. Американські вчені Г.А. Велш і Д.Г. Шорт визначають поняття „витрати” як певну величину ресурсів, використаних підприємством за деякий період часу для одержання доходу.

Відомі економісти Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда зазначають що, „витрати” представляють собою несприятливий рух ресурсів, який зменшує прибуток фірми. Проте не кожен несприятливий рух є витратами. Більше того, витрати – це використання або споживання товарів і послуг в процесі отримання доходу”.

У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) 16 „Витрати” п.6, витрати визначаються як „або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені”.

На сьогоднішній день не досягнуто спільної точки зору з питань кількості ознак групування витрат. Тому, не можливо здійснити таку класифікацію витрат, яка б була універсальною для всіх підприємств одночасно. На це впливає, передусім, галузева специфіка, а також технологічні особливості виробництва. Єдиний підхід у цьому питанні неможливий ще й через те, що класифікація витрат, постійно змінюється і доповнюється. Тому, опрацювання зазначеної проблеми, повинно обмежуватися галузевою належністю.

У міжнародній практиці обліку витрат, насамперед нагромаджується інформація з трьох категорій витрат: витрати на робочу силу, матеріали, накладні витрати. Після систематизації витрати розподіляються за напрямками обліку: по-перше, для визначення собівартості виготовленої продукції і отриманого прибутку; по-друге для прийняття управлінських рішень; по-третє, для здійснення процесу контролю та регулювання.

Під основним виробництвом розуміють частину виробничого процесу, в якому безпосередньо здійснюється виготовлення продукції. На підприємстві, до основного виробництва належать цехи, в яких здійснюється підготовка, переробка; лінії по підготовці сировини, її обробці; фасування. До основного виробництва належать також роботи, пов'язані з переміщенням готової продукції у цехові склади.

До допоміжного виробництва належить частина виробничої діяльності, необхідна для обслуговування основного виробництва і безперебійного випуску продукції, відмежована у вигляді окремих структурних підрозділів підприємства. Типовими підрозділами допоміжного виробництва є ремонтні цехи, енергетичні цехи, що забезпечують виробництво електроенергією, парою та іншими енергоносіями, загальнозаводський транспорт.

Облік витрат допоміжних цехів ведеться у тому ж порядку, що і в цехах основного виробництва, і визначає собівартість одиниці продукції, робіт, послуг. Витрати допоміжних цехів розподіляються по цехах основного виробництва та інших структурних підрозділах виходячи з обсягу продукції та послуг, що споживаються. При цьому, слід мати на увазі, що витрати допоміжного виробництва включаються у зведений облік виробничих витрат, а в частині, що входить у собівартість продукції, виключаються як внутрішній оборот.

Отже, розглянемо витрати які стосуються не тільки виготовлення продукції, а й її реалізації. Витрати на збут.

1. Сутність і класифікація витрат.

Для здійснення своєї діяльності кожне підприємство використовує трудові, матеріальні та фінансові ресурси. Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група) відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”.

Витрати – це вартість ресурсів, що використовуються в подальшому для отримання прибутку, чи досягнення інших цілей підприємства. До витрат належать вартість матеріальних і трудових ресурсів, необхідних для виробництва тієї, чи іншої продукції чи послуг. Матеріальні витрати, в свою чергу, можна поділити на матеріали і обладнання. Витрати класифікуються на виробничі, операційні та інші. *(Додаток А.)*

Витрати на виробництво утворюють виробничу (заводську) собівартість, а витрати на виробництво і збут – повну собівартість промислової продукції. За економічною сутністю витрати на виробництво продукції підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної виробничої діяльності підприємства, а за натурально – речовим складом – спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Витрати на виробництво валової продукції (чи собівартість валової продукції) характеризують витрати поточного періоду (року, кварталу, місяця) на виробництво промислової продукції (робіт, послуг).

У відповідності з вимогами П(С)БО 16 “Витрати” під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Із зменшенням активів виникають такі витрати:

- списання матеріалів на виробництво продукції, для ремонту основних засобів, на адміністративні цілі;
- нарахування амортизації;
- списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП, що стали непридатними;
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі запасів (сировини, комплектуючих виробів, готової продукції, товарів);
- нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, яка не може бути сплачена;
- благодійні внески;
- належні до сплати або сплачені штрафи, пені, неустойки.

Зобов'язанням є заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, які втілюють економічні вигоди.

До витрат, що збільшують зобов'язання, належать нарахування:

- заробітної плати працівникам підприємства, які перебувають із ним у трудових відносинах;
- податків, зборів, обов'язкових платежів;
- відрахувань на обов'язкове і добровільне страхування;
- орендної плати, комунальних послуг, витрат зв'язку, послуг з реклами;
- послуг сторонніх організацій (юридичних, аудиторських, консультаційних, медичних).

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення; для визначення собівартості продукції, тобто локальних затрат. Велике значення класифікації затрат в управлінні ними і перш за все для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління. *(Додаток Б)*

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, досягаючи в окремих галузях 90% собівартості. Накладні витрати виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва і управлінням ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством.

За ступенем залежності від обсягів діяльності витрати поділяються на змінні постійні.

Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу 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 або загальногосподарські витрати).

Слід відмітити, що поділ на змінні 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 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. **До складу прямих матеріальних витрат** відносяться ті, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, а саме:

- сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці: заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг;
- інші виробничі витрати: відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу.

Непрямий розподіл витрат призводить до неточностей у визначенні собівартості окремих видів продукції, тому при організації обліку повинна приділятися увага збільшенню питомої ваги прямих витрат.

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, втрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо). У випадку ідеальної організації технології виробництва і праці всі витрати повинні бути тільки продуктивними.

До поточних відносять витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. Це, як правило основна частина витрат на виробництво. Одноразовими 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.

Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції буде розглянуто далі.

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.

Усі витрати підприємства, згідно з П (С) БО 16, поділяють на виробничі (виробнича собівартість продукції, робіт, послуг), операційні (адміністративні (загальногосподарські) витрати, витрати на збут, інші операційні витрати) та інші витрати діяльності (фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, надзвичайні витрати, інші витрати).

Основні засади класифікації витрат розкриті в П (С) БО 3 "Звіт про фінансові результати, П (С) БО 15 "Доходи" та П (С) БО 16 "Витрати" і передбачають функціональну ознаку їх групування відповідно до видів діяльності, за якими були здійснені витрати та отримані доходи.

Отже, за видами діяльності витрати та доходи поділяють на витрати і доходи від звичайної та надзвичайної діяльності.

Звичайна діяльність поділяється:

- на операційну;
- фінансову;
- інвестиційну.

Відповідно, витрати, пов'язані з операційною діяльністю, групують за функціями — витрати виробництва (реалізації), витрати на управління, збут та інші операційні витрати, а також за економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Виходячи з мети та завдань управлінського обліку дещо змінюється підхід до визначення витрат виробництва. Менеджерів насамперед цікавить не просто інформація про загальні витрати підприємства, а дані про конкретні витрати для виготовлення різних видів продукції (виконання робіт, надання послуг).

Тому під витратами виробництва розуміють витрачання у виробничому процесі засобів виробництва і праці для виготовлення продукції. А сукупність витрат, пов'язаних з виробництвом або придбанням певного активу, утворює його собівартість.

Оскільки управлінські рішення зазвичай спрямовані на перспективу, керівництву насамперед необхідна інформація про очікувані витрати та доходи. У зв'язку з цим вирізняють очікувані (релевантні) та безповоротні (нерелевантні) витрати.

Очікувані (релевантні) витрати — це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінських рішень, тобто майбутні витрати. Точніше, це витрати, що відрізняють одну альтернативу від іншої.

Безповоротні (нерелевантні) витрати — це витрати, які не можуть бути змінені в результаті прийнятого управлінського рішення, тобто минулі витрати.

Важливим є також поділ витрат на контрольовані і неконтрольовані. Така їх класифікація використовується при організації обліку по центрах відповідальності.

Зокрема, **контрольовані витрати** — це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив. Наприклад, контроль використання матеріалів та зарплати начальником цеху.

Відповідно, **неконтрольовані витрати** — це витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них (амортизація обладнання).

Розглядаючи варіанти управлінських рішень, слід брати до уваги не лише дійсні, а й уявні витрати.

Дійсні витрати — це витрати, які вимагають реальної сплати грошей або витрачання інших активів. Ці витрати відображаються в бухгалтерських регістрах у міру їх виникнення.

Категорія уявних (можливих) витрат притаманна лише управлінському обліку і передбачає можливу вигоду, яка витрачається, коли вибір одного напрямку дій вимагає відмовитися від альтернативного рішення. Уявні витрати виникають лише серед очікуваних витрат, не відображаються в облікових регістрах і беруться до уваги лише за умови обмеженості ресурсів.

В управлінському обліку розрізняють також прирістні, або граничні (маржинальні), та середні витрати залежно від підходів до визначення собівартості одиниці продукції.

Так, прирістні (граничні) витрати — це додаткові витрати, які з'являються в результаті виготовлення чи продажу додаткової одиниці або партії продукції.

Середні витрати — це витрати на одиницю продукції всього випуску. Класифікація в залежності від змін обсягів виробництва є найбільш важливою для цілей планування і контролю. Зокрема, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат витрати поділяються на умовно-змінні та умовно-постійні.

До умовно-змінних (змінних) витрат належать витрати, абсолютна величина яких зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується з його зниженням. Наприклад, витрати на сировину та матеріали, покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо і енергію, на оплату праці працівників, зайнятих у виробництві продукції (виконанні робіт, наданні послуг), відрахування на соціальні заходи тощо.

Управління витратами доцільно у всіх сферах діяльності підприємства й має велике значення та цінність для всіх місць виникнення і центрів витрат.

2. Місце витрат на збут у загальних витратах підприємства.

Витрати на збут включають такі витрати, що пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (*операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона*);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати, пов'язані з організацією збуту товарів, за винятком адміністративних, інших операційних та фінансових витрат (п.19 П(С)БО 16 "Витрати").

Таблиця 2.1 Відображення в обліку витрат на збут.

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нарахування заробітньої плати працівникам відділу збуту	93 “Витрати на збут”	66 “Розрахунки по оплаті праці”
2.	Відрахування на обов’язкове соціальне страхування працівникам відділу збуту.	93 “Витрати на збут”	65 “Розрахунок по страхуванню “
3.	Витрати на відрядження працівників відділу збуту.	93 “Витрати на збут”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
4.	Нарахована амортизація оснливних засобів відділу збуту.	93 “Витрати на збут”	131 “Знос основних засобів”
5.	Витрати на страхування готової продукції.	93 “Витрати на збут”	311 “Поточні розрахунки в національній валюті”

6.	Оплата послуг реклами.	93 “Витрати на збут”	311 “Поточні розрахунки в національній валюті”
7.	Списані на фінансовий результат витрати на збут.	791 “Результат основної діяльності”	93 “Витрати на збут”

3. Методи обліку витрат на збут.

У наукових працях провідних учених представлені варіанти класифікації методів обліку витрат¹. *Метод* - це шлях дослідження, що може характеризуватись як сукупність прийомів та операцій практичного або теоретичного пізнання дійсності, що підпорядковані рішенню конкретного завдання. Таким чином, метод підпорядкований меті та є лише засобом її досягнення. Вітчизняний науковець А.Ш. Маргуліс дає таке визначення витрат методу обліку витрат, не відокремлюючи його від методу калькулювання. Метод обліку витрат - це єдиний процес дослідження витрат підприємств конкретного типу на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, аналізу, контролю та визначення собівартості виробів та робіт.

Донедавна більшість фахівців поєднували методи обліку і калькулювання. До недоліків таких класифікацій більшість авторів зараховували їх побудову за двома різними ознаками: спосіб контролю за витратами на виробництво (поточний контроль або контроль по закінченні місяця чи звітності); спосіб групування витрат за об'єктами обліку, а також відсутність єдиного критерію класифікації. Так, в одних класифікаціях в основу покладено принципи обліку витрат на виробництво, а в інших - калькулювання собівартості на одиницю продукції. Нині відбувається докорінна трансформація як технологічних, так і організаційних умов виробництва, що базується на зміні форм власності.

В основу класифікації методів обліку витрат потрібно вкладати саме способи накопичення інформації про витрати, а не об'єкти, у розрізі яких ця інформація накопичується, що зумовлено сутністю методу як шляху дослідження. В обліковій практиці країн з розвинутою ринковою економікою

відомі дві основні системи виробничого обліку, які базуються на принципах подвійного запису. Згідно з цим рахунки витрат повинні надавати більш детальну інформацію внутрішнім службам управління, ніж вимагають потреби складання фінансових звітів.

Залежно від побудови системи рахунків, що застосовуються для обліку витрат, розрізняють такі методи обліку витрат: інтегрований і неінтегрований.

Неінтегрований метод обліку передбачає використання системи, у якій рахунки витрат відокремлені від фінансових. Система записів може бути організована двома способами.

Окремі записи в бухгалтерських книгах без контрольного рахунку, які проводяться незалежно від первинних документів, але постійно звіряються з фінансовими рахунками.

2. Бухгалтером виробництва ведеться окрема книга рахунків собівартості, що об'єднана з іншими фінансовими рахунками за допомогою контрольного рахунку.

У неінтегрованій системі може виникнути різниця між прибутком у фінансовому обліку і прибутком у виробничому обліку, що спричинено розбіжностями в оцінці товарно-матеріальних запасів та незавершеного виробництва, методах нарахування амортизації, а також різними методичними підходами щодо відображення надзвичайних втрат матеріалів або часу у фінансовій та виробничій бухгалтерії.

Інтегрований метод полягає в застосуванні сукупності бухгалтерських засобів, які використовують загальне введення даних для всіх облікових завдань: як для обліку фінансових результатів, так і для обліку витрат. Об'єднання рахунків витрат та фінансових рахунків дає змогу уникнути зайвих трудових витрат і дублювання бухгалтерських записів. За використання такого методу бухгалтерська служба може бути організована з відокремленням виробничого та фінансового відділів. На відділ виробничого обліку в такому разі покладається аналіз незавершеного виробництва і

накладних витрат. Важливим питанням організації праці облікового персоналу є ведення контрольних рахунків витрат і контрольних фінансових рахунків.

Залежно від способу накопичення інформації, з відокремленням поточних витрат за нормами і відхилень від них або без такого розмежування, виокремлюють нормативний і безнормативний методи обліку. В багатьох літературних джерелах, офіційних та інструктивних матеріалах *нормативний метод* визначається лише як метод обліку витрат і калькулювання собівартості, а його реалізація пов'язується зі сферою праці облікового персоналу. Саме такі підходи певною мірою зумовили формальний характер впровадження цього методу, тому що його реалізація охоплює не тільки і не стільки облікові процедури, але й планування, організацію виробництва, а також оперативне управління процесом формування собівартості на базі оперативної облікової інформації про відхилення від норм. В умовах структуризації облікової системи є доцільним створення на підприємствах єдиної обліково-економічної служби або відділу виробничого обліку.

Впровадження нормативного обліку пов'язане з налагодженим нормативним господарством. Контроль відповідності витрат нормам може здійснюватися не лише із застосуванням нормативного методу обліку, але за таким варіантом він буде менш дієвим.

За умови застосування нормативного методу облікова політика підприємства повинна передбачати вирішення питань щодо обліку відхилень, а саме:

- організація поточного обліку відхилень від діючих норм витрат;
- спосіб накопичення відхилень за центрами витрат і місцем відповідальності;
- методика розрахунку частки відхилень, що припадає на калькуляційну одиницю.

Більш поширеними є такі методи обліку відхилень від норм: документування, партійного розкрою, інвентарний метод, метод техніко-економічних розрахунків або індексний чи коефіцієнтний.

Впровадження нормативного методу обліку зумовлене характером виробництва і не завжди є доцільним. Нормативний метод обліку витрат у нашій країні відрізняється від методу стандарт-кост, який широко використовується в закордонній обліковій практиці, що пов'язано, по-перше, з наявністю суттєвих відхилень від норм на вітчизняних підприємствах порівняно з дуже незначними відхиленнями за кордоном, а по-друге - з методом оцінки готової продукції. Так, під час використання нормативного методу відхилення від норм розподіляються у процесі визначення фактичної собівартості, а при застосуванні методу стандарт-кост сума відхилень за найбільш поширеним варіантом спрямовується на витрати періоду і продукція оцінюється саме за стандартною оцінкою.

На основі двоїстого характеру виробництва як об'єкта обліку, новостворений продукт праці також є об'єктом обліку витрат і методи його оцінки впливають на методику обліку витрат.

Залежно від повноти віднесення витрат розрізняють такі методи обліку витрат, як стандарт-кост, директ-кост, повне поглинання.

Під час застосування методу обліку витрат ***директ-кост***, що базується на оцінці продукції за прямими витратами, непрямі витрати не розподіляють на об'єкти обліку витрат, а обліковують як витрати періоду і відносять на рахунки фінансових результатів у тому періоді, в якому вони були здійснені.

У сучасній практиці є декілька модифікацій цього методу, а саме: класичний, що передбачає віднесення до складу запа-сомістких витрат тільки змінних прямих витрат; метод оцінки за змінними витратами, до складу яких входять прямі витрати і змінні непрямі; метод оцінки залежно від використання виробничих потужностей, за яким до запасомістких витрат відносять всі змінні, а також частка постійних витрат, яка визначена відповідно до коефіцієнта використання виробничої потужності.

У вітчизняній та зарубіжній літературі надається порівняльна характеристика щодо переваг або недоліків цих методів. У системі фінансового обліку відповідно до вимог МСБО для потреб складання фінансової звітності рекомендується використовувати метод повного розподілу витрат. Але для потреб внутрішньогосподарського обліку вибір методу обліку витрат належить до компетенції самого підприємства і є важливим елементом облікової політики в частині обліку витрат.

4. Відображення витрат на збут у звітності.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 “Витрати”. Відповідно до статей П(С)БО 16 витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов’язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов’язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

У фінансовій звітності витрати на збут відображаються за різними статтями залежно від того, де вони виникають і за якими рахунками відображаються. До витрат на збут відносять витрати підприємства, пов’язані з реалізацією продукції (товарів), тобто витрати на утримання підрозділів, які займаються збутом, вартість реклами, доставку продукції споживачам.

Слід систематизувати ці витрати за двома групами. До **першої групи** відносяться витрати, що включаються до виробничої собівартості продукції і відображаються за Дт рахунку 26 «Готова продукція».

I. Витрати на тару, якщо затарювання продукції (відповідно до встановленого технологічного процесу) провадиться у цінах до здачі її на склад готової продукції. Вартість такої тари включається до виробничої

собівартості продукції; витрати на тару та упаковку продукції на складах готової продукції, на складах постачальника, після здачі готової продукції на склад, витрати на ремонт і збереження тари, якщо її вартість включається до договірної або роздрібною ціни продукції і не підлягає оплаті покупцем.

Такі витрати відображаються за Дт рахунку 26 «Готова продукція» в сумі матеріалів, заробітної плати, зборів на соціальне страхування та інших витрат, пов'язаних із виготовленням тари і пакуванням готової продукції:

	Кт 204 «Тара й тарні матеріали»
	Кт 66 «Заробітна плата»
Дт 26 «Готова продукція»	Кт 65 «Розрахунки за страхуванням» та ін.

Якщо процес пакування продукції здійснюється в цехах основного виробництва, зазначені витрати включаються до виробничої собівартості і відображаються на рахунку 23 «Виробництво» за калькуляційними статтями витрат (клас рахунків 8) субрахунку 804 «Витрати тари й тарних матеріалів».

Такі витрати відображаються у фінансовій звітності в рядку 040 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)».

До **другої групи** відносяться витрати, що включаються безпосередньо до витрат на збут і відображаються за Дт рахунку 93 «Витрати на збут». Ця група витрат відображається у фінансовій звітності (ф. № 2) в рядку 080.

II. Транспортні витрати на доставку продукції до станції відправлення (пристані), витрати на вантаження у вагони, на судна, у автомобілі та інші транспортні засоби, оплата послуг транспортно-експедиційних контор за ціною франко-вагон (-судно) станція відправлення; витрати на спеціальні аналізи, що виконуються при відвантаженні; витрати на рекламу, які включають витрати на друк, по телебаченню, буклети, проспекти, каталоги тощо.

Витрати на утримання приміщень для зберігання продукції у місцях її реалізації, оплату праці продавців, амортизації, ремонт, утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для

забезпечення збуту продукції (про це більш детально в наступних розділах).

До витрат на збут продукції не відносяться витрати на:

- вартість тари, що відшкодовується понад оптову ціну;
- на тару та упаковку, якщо преїскурантом (або за умовами договору) передбачається відпуск продукції без затарювання;
- на упаковку і транспортування продукції, що відшкодовані покупцями.

Ці операції відображаються таким чином:

Дт 361 „Розрахунки з вітчизняними покупцями”

Кт 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів”

Дт Кт 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів”

Дт Кт 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів”

Дт 943 „Собівартість реалізованих виробничих запасів”

Дт 791 „Результат основної діяльності”

Кт 643 „Податкові зобов’язання”

Кт 791 „Результат основної діяльності”

Кт 204 „Тара й тарні матеріали”

Кт 943 „Собівартість реалізованих виробничих запасів”

Зниження цін, наданих торговельним організаціям для відшкодування їх транспортних витрат:

Дт 704 „Вирахування з доходу”

Дт 791 „Результат основної діяльності”

Кт 361 „Розрахунки з вітчизняними покупцями”

Кт 704 „Вирахування з доходу”

Ця група витрат буде відображатись у фінансовій звітності в рядку 030.

Аналітичний облік витрат на збут ведуть на активному рахунку 93 „Витрати на збут” у розрізі витрат, а синтетичний облік цього рахунку - у розділіІ журналу № 5 або журналу № 5А „ Облік витрат” за елементами витрат або у розділіІІІ за „Витратами діяльності”. Відомість 5.1

використовується для обліку руху запасів (тара і тарні матеріали). Наведену систему рахунків використовують у промисловості посередницько-збутових організаціях і на підприємствах роздрібно́ї торгівлі. У торгівлі до витрат на збут відносяться витрати обігу, крім витрат, що відображаються на рахунках 92 „Адміністративні витрати” і 94 „Інші витрати операційної діяльності”.

Вартість тари і тарних матеріалів, які витрачено на пакування продукції після її здачі на склад, заробітна плата з відрахуваннями на соціальне страхування працівників, які зайняті пакуванням продукції, навантаженням виробів на транспортні засоби, відображаються у бухгалтерському записі:

Дт 93 „Витрати на збут”

Кт 20 „Запаси”

Кт 22 „Малоцінні швидкозношувані предмети”

Кт 66 „Розрахунки з оплати праці”

Кт 65 „Розрахунки за страхуванням”

Кт 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”

Вартість тари, яка вготовляється відокремлено від основної продукції, калькуюють окремо і включають до складу витрат або до рахунку оплати покупцям, залежно від того, повертається вона від покупця чи не повертається.

Вартість перевезення продукції зі складу підприємство до станції відвантаження у разі, коли ця послуга здійснюється за рахунок постачальника, відображається за:

Дт 93 „Витрати на збут”

Кт 20 „Запаси”

Кт 66 „Розрахунки з оплати праці”

Кт 65 „Розрахунки за страхуванням”

Кт 13 „Знос необоротних активів”

У разі виконання вантажних робіт сторонніми організаціями:

Дт 93 „Витрати на збут”

Кт 631 „Розрахунки з вітчизняними постачальниками”

За певних умов постановки деяких видів продукції виникає необхідність супроводжувати вантаж до станції покупця. У таких випадках витрати на супроводження обліковуються на таких рахунках:

Дт 94 „Витрати на збут”

Кт 66 „Розрахунки з оплати праці”

Кт 65 „Розрахунки за страхуванням”

Кт 372 „Розрахунки з підзвітними особами”

Сума витрат на збут списується у звітному місяці на рахунок фінансових результатів або собівартості готової продукції:

Дт 79 „Фінансові результати”

Кт 93 „Витрати на збут”

Витрати на збут, які відносяться до всієї виготовленої партії продукції, що одночасно не реалізується, повинні розподілятися пропорційно відвантажений продукції і списуватися частково.

Висновок

У результаті проведеного дослідження була вивчена процедура обліку витрат на збут. Були зроблені наступні висновки.

Керування витратами на виробництво і реалізацію продукції - це складний процес, що означає по своїй сутності керування всією діяльністю підприємства, тому що охоплює вага сторони виробничих процесів, що відбуваються. У вітчизняній практиці під керуванням витратами виробництва розуміється планомірний процес формування витрат на виробництво всієї продукції і собівартості окремих виробів, контроль за виконанням завдань по зниженню собівартості продукції, виявлення резервів і зниження. Основними елементами системи керування собівартістю продукції є прогнозування і планування, нормування витрат, облік і калькулювання, аналіз і контроль за собівартістю. Усі вони функціонують у тісному взаємозв'язку.

В умовах ринкової економіки витрати на виробництво і реалізацію продукції, що формують собівартість продукції - це найважливіший показник комерційної діяльності підприємств, що характеризує ступінь і якість використання трудових і матеріальних ресурсів, результати впровадження нової техніки, ритмічність виробництва, ощадливість у витраті засобів, якість керування. Собівартість продукції є вихідною базою для визначення цін, а також безпосередньо впливає на прибуток, рівень рентабельності формування загальнодержавного тла - бюджету. Формування собівартості продукції здійснюється відповідно до Положення про склад витрат, а також змінами і доповненнями до нього.

У вітчизняній практиці керування витратами для цілей планування, обліку і калькулювання витрати на виробництво продукції класифікуються по різних ознаках: по виду виробництва, виду продукції, місцю виникнення витрат, по складу й економічному змісті, і т.д. Для практичного використання в системі керування формуванням витрат доцільно використовувати класифікацію по елементах і статтям витрат.

При аналізі затрат на збут одного підприємства потрібно намагатися використовувати усі можливі методи аналізу затрат, бо, як відомо, на практиці результати аналізу можуть відрізнятися один від одного, в залежності від методу, який використовувався при аналізуванні. Тому для того, щоб врахувати усі фактори впливу на затрати, різноманітні випадки, які можуть трапитись на підприємстві, доцільно аналізувати затрати за допомогою різних підходів.

Таким чином, в ході роботи було зроблено наступний висновок.

До затрат щодо збуту продукції належать ті, що пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, тобто позавиробничі витрати:

- затрати на тару та упаковку продукції на складах готової продукції, на складах постачальника, після здачі готової продукції на склад;
- транспортні витрати на доставку продукції до станції відправлення (пристань);
- затрати на вантаження у вагони, судна, автомобілі та інші транспортні засоби;
- комісійні збори, що сплачуються різним організаціям відповідно до договорів;
- комісійні винагороди, що сплачуються торговим, постачальним або збутовим організаціям за продаж ними продукції, яка не може бути реалізована підприємством і тому передається для реалізації на комісійних засадах;
- затрати на спеціальні аналізи, що виконуються під час відвантаження;

-утримання приміщень для зберігання продукції у місцях її реалізації.

Затрати на відшкодування затрат за участь у виставках, ярмарках, безкоштовно передані зразки і моделі, на представницькі затрати (організацію прийомів), конференцій та інших офіційних заходів — включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу в розмірі до двох процентів від обсягів реалізації продукції.

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг, ведеться на рахунку 93 "Витрати на збут". Рахунок 93 є активним, витратним.

По дебету рахунку відображається сума визнаних витрат на збут (витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, оплату праці та комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизацію, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг), по кредиту – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні реєстри ведуть в розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на збут є накладна, рахунок, ВКО, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

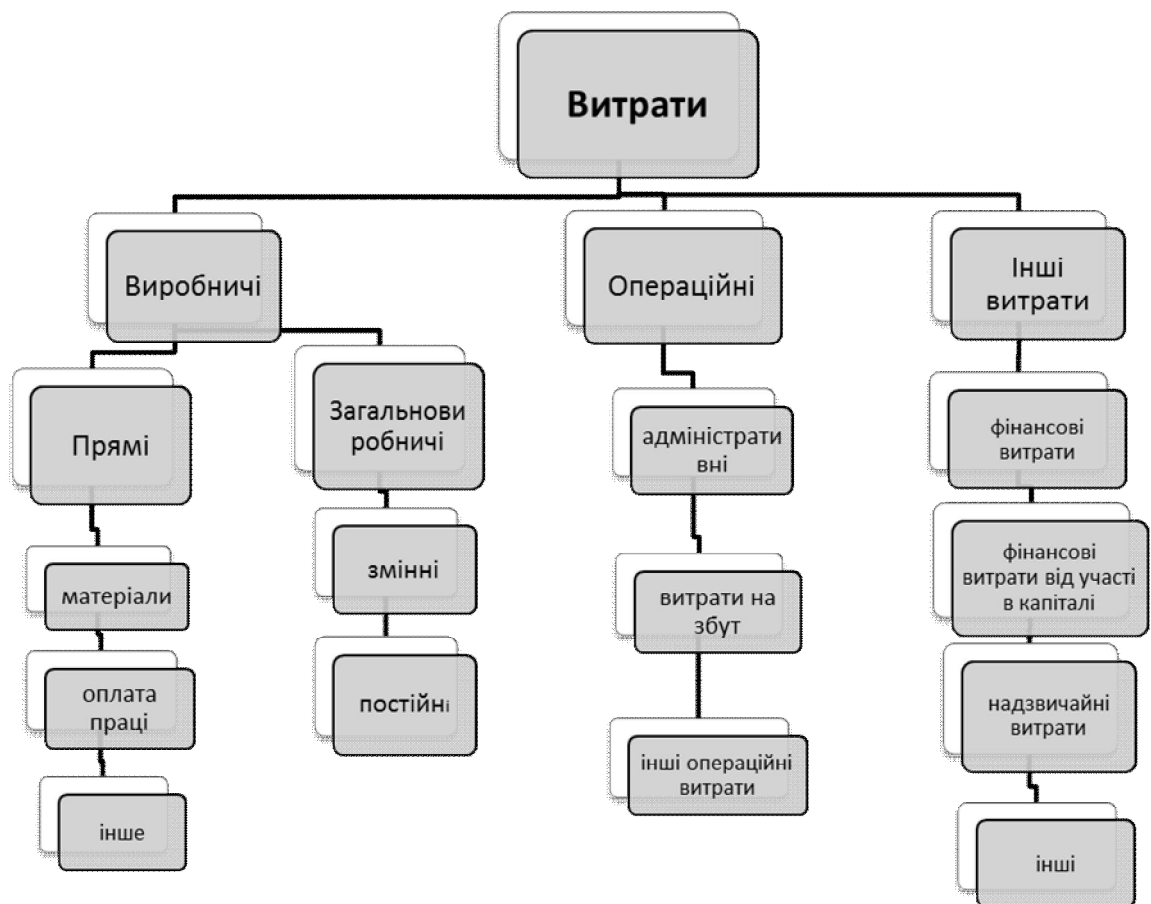
Список використаної літератури

1. Закон України “Про внесення змін до Закону України ”Про оподаткування прибутку підприємств”, затверджений Постановою ВРУ №283/97 від 22.05.97 р. (із змінами).// ВВР. – 1997. — №6. – Ст. 42.
2. Закон України “Про податок на додану вартість”, затверджений Постановою ВРУ №168/97 від 03.04.97 р. (із змінами №2831-III від 29.11.2001 р.).// ВВР. – 1997. — №5. – Ст. 85.
3. Закон України “Про систему оподаткування”, затверджений Постановою ВРУ №77 від 18.02.97 р. (із змінами №2740-III від 20.09.2001 р.).// ВВР. – 2001. — №10. – Ст. 27.
4. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Постанова ВРУ №996-XIV від 16.07.99 р.// ВВР. – 1999. — №8. – Ст. 85.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. №87// Бухгалтерський облік і аудит — 1999. — №6.- С.17-20.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджений наказом Міністерства фінансів України №353 від 28.12.2000р.// Бухгалтерський облік і аудит — 2001. — №2. -С.7-12.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджений наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99р.// Бухгалтерський облік і аудит — 1999. — №6. — С.21-26.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджений наказом Міністерства фінансів України №87 від 29.11.99р.// Бухгалтерський облік і аудит — 1999. — №12. — С.30-35.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів України №87 від 29.11.99р.// Бухгалтерський облік і аудит — 1999. — №12. — С.35-36.
10. Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку: Положення, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.03.95р. №88// Галицькі контракти — 1996. — №19.-С.17-20.
11. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджене Наказом МФУ №291 від 30.11.99 р.
12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджене Наказом МФУ №291 від 30.11.99 р.
13. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К., 2000. – 690 с.
14. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2000. — 608 с.
15. Бухгалтерський облік за національними стандартами. — Т.: Економічна думка, 2000. — 236 с.
16. Величко О. Г., Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні. — Д.: ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. — 768 с.
17. Голов С., Пархоменко В. Новий План рахунків: побудова і застосування // Бухоблік і аудит. — №1. — 2000. – С. 21-22.
18. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: 2001 : Навч. посіб. / М.В. Кужельний (ред.). — 6.вид. — К. : А.С.К., 2001. — 266 с.
19. Грабова Н. М., Кривоносов Ю. Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: Навч. посіб. — К. : А.С.К., 2001. — 416 с.

20. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях, 2000.: Учеб. Пособие для студентов вузов / Под. ред. Н.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2000. – 624 с.
21. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 350 с.
22. Сівак О., Осейко Н. Бухгалтерський облік за допомогою персонального комп'ютера — К.: РВО “Поліграфкнига”, 1993. – 320 с.
23. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник. — К.: А.С.К., 2000. — 784 с.
24. Ткаченко Н. Облік виробничої собівартості та рентабельності виробництва продукції. Визначення ціни продажу // Все про бухгалтерський облік. – 2000. № 70. – С.4
25. Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку. – К.: А.С.К., 2001. – 348 с.
26. Хом»як Р. Л. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Навчальний посібник. — Л.: Інтеллект-Захід, 2000. — 442 с.
27. Чумаченко М. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку в Україні // Баланс. – 1999. — №44. – С.5-13.

Додаток А



Додаток Б

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ

