

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільська академія народного господарства

На правах рукопису

КАПЛІУН ОКСАНА АНДРІЇВНА

УДК: 657.471: 663.4

**Облік і контроль виробничих витрат пивоварної
промисловості**

Спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник
Гуцайлюк Зіновій Володимирович,
доктор економічних наук, професор

Тернопіль – 2003

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Теоретико-методичні основи обліку і контролю виробничих витрат	10
1.1. Виробничі витрати як об'єкт обліку і контролю	10
1.2. Організаційно-технологічні особливості пивоварного виробництва та їх вплив на побудову системи обліку і контролю виробничих витрат	36
Висновки до першого розділу.....	47
РОЗДІЛ 2. Методичні проблеми обліку витрат	50
2.1. Облік матеріальних витрат	50
2.2. Облік витрат на оплату праці	87
2.3. Облік інших витрат діяльності	110
2.4. Узагальнення витрат на виробництво в системі бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості продукції	131
Висновки до другого розділу.....	146
РОЗДІЛ 3. Оперативний економічний контроль в управлінні виробничими витратами.....	148
3.1. Суть та необхідність оперативного економічного контролю ...	148
3.2. Методика контролю виробничих витрат	166
Висновки до третього розділу.....	187
ВИСНОВКИ	190
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	193
ДОДАТКИ	215

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У процесі формування ринкового середовища завданням будь-якого підприємства стає забезпечення оптимізації витрат на виробництво. Проблема набуває особливого значення для вітчизняних виробників, оскільки лише за умови ефективного використання виробничих ресурсів є можливим виживання підприємств у складний перехідний період і досягнення поступального розвитку з метою зайняття стійких позицій на внутрішньому і зовнішньому ринках.

Одним із основних об'єктів управління економікою на мікрорівні є витрати виробництва, зниження і раціоналізація рівня яких забезпечує конкуренто-спроможність підприємств. У даний час управління витратами як єдиний цілісний процес, що регулює політику фірми, практично відсутнє на підприємствах України. Це пов'язано з тим, що тривалий час у практиці витратам як об'єкту мікроекономічного регулювання не приділяють достатньої уваги. По-перше, підприємства були не в змозі забезпечити контроль за використанням ресурсів через суто технічні складнощі і невідповідність економічних інтересів у ланцюгу держава – відомство – підприємство – робоче місце. По-друге, зручнішим для регулювання був показник собівартості, який відображав витрати. По-третє, у певний період часу значення собівартості як економічного показника або взагалі не визнавалося, або контроль витрат носив декларативний характер.

Важливим елементом системи управління витратами виробництва є облік і контроль, що забезпечують інформаційну та методичну базу прийняття рішень, де центральне місце займає облік витрат і калькулювання собівартості продукції. На основі даних про розмір і види витрат працівники управлінського апарату промислових підприємств отримують інформацію про використання ресурсів, формування собівартості продукції, у результаті чого з'являється можливість організації оперативного контролю за кількісними і якісними показниками, регулювання процесу виробництва, прийняття оптимальних управлінських рішень. Задля прийняття своєчасних оптимальних і тактичних

рішень щодо управління собівартістю продукції промислових підприємств в умовах постійної динаміки ринкової кон'юнктури необхідна своєчасна, достовірна та аналітична інформація стосовно формування собівартості, яка забезпечується обліком та безпосередньо залежить від його якості.

Загальні проблеми обліку та контролю витрат на виробництво продукції досліджувались багатьма економістами. Значну увагу їм приділили у своїх працях М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, Б.І.Валуєв, З.В.Гуцайлюк, О.А.Герасименко, А.М.Герасимович, В.Б.Івашкевич, Л.В.Жилкіна, С.Я.Зубілевич, М.В.Кужельний, В.Г.Лінник, Б.М.Литвин, Ю.Я.Литвин, В.П.Пальчук, В.М.Пархоменко, В.С.Рудницький, В.В.Сопко, Б.Ф.Усач, М.Г.Чумаченко та інші.

Значну проблему становить невідповідність діючих прийомів обліку витрат міжнародним принципам і стандартам, відставання методології обліку від дійсних практичних потреб. Останнім часом активізувалася робота з вивчення зарубіжного досвіду обліку на основі праць вчених – І.А.Басманова, П.С.Безруких, І.М.Белого, С.Ф.Голова, В.Ф.Палія, В.І.Ткача, М.В.Ткача, С.С.Сатубалдина, С.А.Стукова, а також навчально-методичної зарубіжної літератури (робіт Б.Нідлза, Х.Андерсона, Дж.Колдуела, Р.Ентоні, Дж.Ріса, П.Фрідмана, Ч.Хорнгрена, Дж.Фостера).

Проте практичне впровадження описаних систем обліку та контролю витрат на виробництво в спеціальній літературі розкриті недостатньо і потребують додаткового дослідження.

Не в повній мірі відповідає сучасним вимогам методика обліку та контролю витрат, що застосовується на підприємствах пивоварної промисловості. Можна виділити наступні проблеми: недосконалість форм документації щодо обліку витрат; використання недосконалої номенклатури калькуляційних статей; вибір оптимального переліку статей непрямих витрат та визначення бази їх розподілу між місцями виникнення та центрами відповідальності; вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Вимагає пристосування до специфіки організації виробництва на вітчизняних пивоварних підприємствах використання новітніх облікових

методик. Недостатньо уваги під час організації обліку приділяється питанням його автоматизації, адже облік витрат і калькулювання собівартості продукції є однією з найскладніших та найвідповідальніших ділянок системи бухгалтерського обліку й інтеграція технічних засобів обробки і передачі економічної інформації дасть змогу вийти на новий рівень організації бухгалтерського обліку, значно підвищити його оптимальність, аналітичність та ефективність контролю.

Невідповідність організації і методики обліку та контролю витрат на пивоварних підприємствах сучасним умовам господарювання обумовила вибір теми дисертаційної роботи, мету, завдання і головні напрямки дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільської академії народного господарства і належить до державно-бюджетної теми “Дослідження і розробка методологічних та організаційних основ управлінського обліку і внутрішнього аудиту в Україні” (номер державної реєстрації – 0100U000271). Роль автора у виконанні цих науково-дослідних робіт полягає у теоретичному обґрунтуванні особливостей сучасної системи обліку та контролю витрат і розробці пропозицій щодо її впровадження на промислових підприємствах України.

Мета і завдання дослідження. Метою даної роботи є дослідження проблемних питань теорії і практики бухгалтерського обліку та контролю виробничих витрат в умовах ринку і відповідно розробка напрямків удосконалення методики й організації облікової та контрольної роботи на пивоварних підприємствах України.

У відповідності з поставленою метою визначені завдання дослідження:

- конкретизувати склад витрат, що формують виробничу собівартість пивоварної продукції і удосконалити номенклатуру статей витрат з врахуванням технологічних особливостей пивоварного виробництва;

- запропонувати удосконалений варіант відображення матеріальних витрат на синтетичних рахунках, враховуючи високу матеріаломісткість процесу виробництва пива;
- обґрунтувати доцільність застосування форм первинної документації та облікових реєстрів, які відповідають сучасним вимогам управління;
- удосконалити діючу методику обліку та розмежування інших виробничих витрат згідно з вимогами національних стандартів;
- доповнити діючі методики контролю основних виробничих витрат і розробити варіант контролю максимально наближений до технології та організації пивоварного виробництва.

Об'єктом дослідження є процес формування виробничих витрат на підприємствах досліджуваної галузі.

Предметом дослідження є методика обліку та контролю витрат пивоварних виробництв в умовах використання національних стандартів бухгалтерського обліку.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичний підхід до вивчення явищ і процесів господарської діяльності підприємств пивоварної промисловості. У межах цього методу використано два базових методи – індукція та дедукція. При дослідженні витрат узагальнено законодавчі й нормативні акти України, інструктивні матеріали з питань методики обліку та контролю витрат на виробництво, економічну літературу вітчизняних і зарубіжних вчених, міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку, використано традиційні методи і прийоми бухгалтерського обліку, окремі методичні прийоми управлінської бухгалтерії підприємств зарубіжних країн.

У процесі наукового дослідження використано загальнонаукові методи аналізу та синтезу, групування і порівняння при дослідженні техніко-економічних особливостей галузі та їх впливу на побудову обліку і контролю; абстрактно-логічний метод – при вивченні теорії та практики ведення обліку виробничих витрат; індукції та дедукції – у процесі дослідження особливостей

формування і розподілу непрямих витрат; методи зведення та групування, вибірки – для дослідження методики контролю виробничих витрат.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці напрямків вдосконалення методики обліку та контролю витрат на пивоварних виробництвах у умовах формування ринкових відносин.

У процесі проведеного дослідження отримано такі основні наукові результати:

- конкретизовано склад витрат, що формують виробничу собівартість, і запропоновано видозмінену у відповідності до вимог національних нормативів (стандартів) номенклатуру статей витрат пивоварних виробництв;

- запропоновано, враховуючи високу матеріаломісткість процесу виробництва пива, удосконалений варіант відображення матеріальних витрат на синтетичних рахунках з одночасним доповненням класу 2 діючого рахункового плану окремим синтетичним рахунком “Заготівля сільськогосподарської продукції”, виділенням окремої статті калькуляції “Транспортно-заготівельні витрати”;

- вдосконалено первинний облік надходження сировини для виробництва пива, зокрема розроблено форму зустрічної прибуткової накладної, яка додатково містить інформацію про питому вагу вологи, домішок, сухих речовин, залишки сировини на початок і кінець зміни, використання якої в практиці дозволить посилити контроль за якісними характеристиками;

- на основі аналізу побудованого матеріального балансу запропоновано новий обліковий регістр – Рапорт про відхилення від норм витрачання сировини і основних матеріалів в розрізі основних причин та винуватців, а також вдосконалено систему кодування облікових номенклатур матеріальних ресурсів, що посилить контроль за витрачанням предметів праці у ході технологічного процесу;

- удосконалено діючу методику обліку та розмежування інших виробничих витрат з метою більш достовірного визначення собівартості окремих сортів пива. Запропоновано, зокрема, аналітичний облік

загальновиробничих витрат вести у розрізі трьох груп (технологічних переділів, місць виникнення, однорідного устаткування), що дасть змогу застосувати матричну модель, з допомогою якої можна встановити: де і під впливом яких центрів відповідальності формуються окремі види загальновиробничих витрат;

- дістала подальший розвиток методика контролю основних виробничих витрат, яка є максимально наближеною до технології та організації пивоварного виробництва та полягає у відокремленому обліку витрат за поточними нормами і відхиленнями від них. Для систематизації інформації про відхилення від норм запропонована номенклатура причин та винуватців відхилень від норм з кожного виду витрат.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що реалізація висновків і пропозицій автора сприятиме удосконаленню організації і методики обліку та контролю витрат у пивоварних виробництвах України.

Методичні рекомендації здобувача експериментально апробовані та впроваджені в практику роботи акціонерних товариств, зокрема ВАТ “Опілля” (довідка № 298 від 4.12.2002р.) та ВАТ “Бровар” (довідка № 31/1 від 22.01.2003р.). Крім того, основні положення наукового дослідження використовуються у навчальному процесі Тернопільської академії народного господарства при вивченні дисциплін “Фінансовий облік”, “Аудит” та “Внутрішній аудит” (довідка № 128-06/412 від 20.01.2003).

Особистий внесок здобувача. Усі наукові результати, викладені в дисертаційній роботі, висновки і пропозиції розроблені автором особисто та представлені в його наукових статтях. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача. Конкретний внесок здобувача у ці праці вказаний у переліку основних публікацій за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційного дослідження доповідались на Міжвузівській конференції “Проблеми розвитку фінансової системи та обліку” (м. Львів, 2000 р.); Всеукраїнській науковій конференції студентів та молодих учених “Управління розвитком соціально-

економічних систем: глобалізація, підприємництво, стає економічне зростання” (м.Донецьк, 2000 р.); Четвертій науково-технічній конференції ТДТУ (м. Тернопіль, 2000 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Бухгалтерський облік в Україні на початку ХХІ століття (м. Львів, 2001 р.); Четвертій міжнародній конференції “Наука і освіта ‘2001” (м. Дніпропетровськ, 2001 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні” (м. Тернопіль, 2001 р.).

Публікації. Результати проведеного дослідження опубліковані у 12 працях, з яких 4 – у наукових фахових виданнях, 4 – тези науково-практичних конференцій, 3 – у співавторстві. Загальний обсяг публікацій – 2,2 друк. арк., з яких особисто автору належить 2 друк. арк., з них 1 друк. арк. надруковано у фахових виданнях.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ

ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

1.1. Виробничі витрати як об'єкт обліку і контролю

Запровадження і розвиток ринкових відносин в Україні вимагають інтенсивного розвитку виробництва продукції, що супроводжується широким використанням науки і техніки, покращенням якості продукції, підвищенням продуктивності праці, скороченням трудових і матеріальних витрат тощо.

Ця вимога може бути виконана шляхом комплексного взаємоузгодженого використання всіх економічних форм, що впливають на зміст господарського механізму. Серед них особливе місце підводиться виробничим витратам.

В умовах формування в Україні ринкової економіки виникла необхідність в розкритті більш повного змісту нової ролі витрат виробництва в господарському механізмі, що формується.

Економічним базисом собівартості є витрати виробництва, які представляють собою певну частину сукупного суспільного продукту. Витрати виробництва об'єднують дві функціонально різні частини вартості: вартість спожитих засобів виробництва (предметів і засобів праці) і вартість необхідного продукту, тобто життєвих засобів, необхідних для відтворення робочої сили. Обидві ці частини забезпечують повторення процесу виробництва в межах відшкодування витрат, який називається простим виробництвом. Третя частина вартості представляє собою додатковий продукт суспільства, який використовується для розширення виробництва і задоволення інших суспільних потреб.

З іншого боку, витрати підприємства являють собою сукупність живої і минулої (уречевленої) праці. Вони вимірюються часом, необхідним для виробництва продукту у певних організаційно-технологічних і економічних умовах.

Так, у “Економічній енциклопедії” витрати виробництва трактуються як спожиті в процесі виробництва продукту виробничі фонди підприємства. Часто під виробничими витратами суспільства розуміють всі витрати праці (живої та уречевленої), пов’язані з виготовленням продукту (тобто поняття “виробничі витрати” ототожнюються з поняттям вартості товару), а під витратами підприємства – витрати, що складаються з вартості спожитих засобів виробництва (c) і витрати на оплату праці (v). Таке трактування позбавлене логічної послідовності. Якщо під виробничими витратами розуміють все те, у що обходиться для підприємства виготовлення продукту, то на підставі єдності цілого й частини (підприємство є первинною ланкою суспільного виробництва) таку саму структуру повинні мати й суспільні витрати виробництва, тобто $k=c+v$. І навпаки, якщо виробничі витрати суспільства виступають як вартість, то й виробничі витрати підприємства повинні мати таку ж саму будову: $w=c+v+m$. Але вартість створюється тільки на підприємствах. Поза ними виробництво не існує. Вартість і виробничі витрати – не синоніми, а різні економічні категорії, незалежно від того, йдеться про суспільні чи індивідуальні виробничі витрати. Вартість утворюється на основі відносин виробничого споживання, що чітко виражено загальною формулою кругообороту виробничих фондів: $G - T \langle \dots B \dots T' - G' \rangle$. З одного боку, внаслідок взаємодії засобів виробництва і робочої сили відбувається споживання виробничих фондів, а з іншого – внаслідок цієї взаємодії як творчої сили виготовляється товар, створюється нова вартість. Споживання виробничих фондів і є тим процесом, на основі якого формуються виробничі витрати. Тому до цих фондів належить усе те, у що обходиться підприємству виробництво продукту. Виробничі витрати у розрахунку на одиницю продукції є собівартість продукції [89, с.203].

Витрати, згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до

зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [202].

Слід зазначити, що вітчизняна економічна теорія трактувала витрати, виходячи з вчення Карла Маркса та його послідовників, тоді як зарубіжна економічна наука опирається на теорію факторів виробництва і граничної корисності. За марксистською теорією сукупні витрати живої і уречевленої праці становлять витрати виробництва, які вимірюються кількістю суспільно необхідного робочого часу (часу, необхідного для виробництва продукції у певних економічних і організаційно-технологічних умовах).

У вітчизняній економічній літературі існують різні думки щодо визначення змісту поняття “виробничі витрати”.

Так, український економіст В.В.Сопко у своїх працях вказує, що поняття витрати формують використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці. Грошовий вираз суми затрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття собівартість. Зміст термінів затрати і собівартість поєднуються в понятті затрати виробництва. В умовах ринкових відносин затрати виробництва дорівнюють вартості виготовленого продукту. Вони є сумою вартості витрачених на виробництво продукту засобів виробництва та заново утвореної вартості [224, с.283]. Також, професор В.В.Сопко пише, що витрати виробництва і собівартість – це різні рівні субстанцій. Витрати виробництва – це сходинка від абстрактного, якою є вартість, до конкретного – собівартості [231, с.132].

Разом з тим, проф. В.В.Сопко зауважує: “Від суспільних затрат виробництва слід відрізнити собівартість продукту, яка у вартісному вираженні відображає лише ті затрати, які робить конкретна господарська система: підприємство, цех, ферма, бригада тощо” [224, с.283].

Витратами виробництва, за словами іншого українського вченого – професора Ф.Ф.Бутинця, називаються витрати у виробничому процесі праці і засобів виробництва для виготовлення продукції [50, с.66]. За натурально-речовим складом витрати виробництва представляють собою витрати засобів

виробництва і засобів існування працівників виробництва. Для відтворення процесу виробництва необхідно відновити обов'язкові елементи процесу праці. Затрачені засоби виробництва відновлюються за рахунок знову створеного продукту в природі. Жива праця не відновлюється, а витрачається заново в новому циклі виробництва. Із знову створеного продукту виділяють кошти на відновлення робочої сили, які й складають необхідний елемент натурально-речових витрат виробництва.

Заслуговує на увагу і думка В.Котова, який рахує, що виробничі витрати, як економічна категорія, можуть використовуватися лише в народногосподарському масштабі, а для підприємств і галузей призначені витрати на виробництво [136, с.50]. Виробничі витрати, на думку В.Б.Івашкевича, як народногосподарська категорія представляють собою суму використаних засобів виробництва і вартості продукту, виготовленого необхідною працею [103, с.8]. Слід відмітити, що М.А.Вахрушина, в своїх дослідженнях вказує, що витрати живої та уречевленої праці на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг) називають витратами виробництва. У вітчизняній практиці для характеристики всіх витрат виробництва за визначений період застосовують термін “витрати на виробництво” [66, с.34].

На нашу думку, в цих працях не зазначено, що виробничі витрати – економічна категорія, яка однаковою мірою відноситься і до кількісного, і до вартісного виміру витрат засобів виробництва і робочої сили для виготовлення продукції. Критичний аналіз вітчизняних літературних джерел щодо досліджуваної тематики та власні розробки дали можливість стверджувати, що витрати виробництва представляють собою сукупні витрати суспільної праці на виробництво продукту, які утворюють її вартість, а собівартість продукції є перетвореною формою суспільних витрат виробництва і складає частину його вартості. Наведене визначення, на нашу думку, є найбільш точним.

Оскільки у вітчизняній економічній літературі ця проблема ще недостатньо вивчена, нами досліджена відповідна зарубіжна література, в якій узагальнено досвід і теорія витрат виробництва, виходячи як з минулого

досвіду становлення ринкових відносин, так і їх функціонування на сучасному етапі.

Насамперед проведемо аналіз російських наукових джерел щодо виробничих витрат. Так, відомий російський вчений, професор А.Д.Шеремет вказує, що “...під витратами розуміють спожиті ресурси або гроші, які потрібно заплатити за товари або послуги” [270, с.33].

П.С.Безруких з цього приводу зазначає, що від витрат виробництва слід відрізняти собівартість продукції, яка у вартісному вираженні відображає лише ті витрати, які створює конкретна господарська система [22, с.70].

Необхідно також відзначити, що в досліджуваних джерелах для характеристики витрат користуються поняттями “затраты”, “расходы”, “издержки”. Поняття “затраты” і “расходы” одні автори вважають синонімами та використовують їх в різних поєднаннях, інші автори стверджують, що це різні поняття. При цьому “затраты” пов’язують з використанням матеріальних, трудових, фінансових ресурсів за певний звітний період, а “расходы” розглядають поза зв’язком з певним звітним періодом. “Затраты” пов’язують з підприємницькою діяльністю і тому вони утворюють собівартість. Щодо поняття “издержки”, то вони розглядаються як сума “затрат” підприємства, пов’язаних з виробництвом продукції (зарплата, сировина, матеріали, паливо тощо).

Професор Фаріон І.Д. зазначає: “В економічній літературі часто вживають терміни “затрати” і “витрати”. Потрібно сказати, що важко виявити відмінність між ними. Затрати – це спожиті ресурси або кошти, які потрібно заплатити за товари, виконані роботи, надані послуги. Для процесу управління господарською діяльністю господарюючого суб’єкта менеджерам, управлінцям потрібна інформація не просто про затрати, а про витрати. У даному випадку під витратами розуміють обсяг реально спожитих ресурсів чи коштів у процесі виробничої, фінансової, інвестиційної діяльності певного звітного періоду” [257, с.23].

У країнах з розвинутою ринковою економікою до в'яснення питань подібного роду ставляться по-різному. Так, німецькі вчені-економісти Р.Мюллендорф і М.Карренбауер трактують ці два поняття наступним чином: “Витрати і затрати - взаємозалежні поняття, що характеризують вартісну оцінку споживання товарів і послуг... Так як в бухгалтерському обліку відображаються всі господарські операції, затрати можуть бути і нейтральними (тобто не відноситись до виробництва, позаплановими, нерегулярними). При обліку витрат, навпроти, розглядаються тільки ті господарські операції, що безпосередньо відносяться до виробничого процесу”[168, с.13].

В англійській та американській економічній літературі застосовується таке визначення бухгалтерських витрат виробництва (“витрати в доларах і центах”) – “всі грошові затрати, необхідні для виробництва, включаючи ренту, проценти, податки (крім податку на прибутки), торгівельні і адміністративні затрати і т.д. бухгалтерські витрати виробництва разом з так званою “нормальною віддачею від капіталу при середньому рівні ризику” (тобто разом із “нормальним підприємницьким прибутком”) складають повні конкурентні витрати виробництва” [279, с.531]. Саме поняття “повних конкурентних витрат” включає в себе більше, ніж звичайно бухгалтери відносять до поняття затрат. Вони складаються з нормальної віддачі від капіталу, яка визначається шляхом конкуренції у всіх галузях з однаковим рівнем ризику. Зарубіжні економісти визнають, що у великому бізнесі саме повні витрати є основою для ціноутворення. Загальну суму бухгалтерських або повних конкурентних витрат, як правило, називають валовими витратами виробництва.

У вітчизняній практиці поняття “витрати виробництва” і “затрати на виробництво” ототожнюються, і для характеристики витрат, безпосередньо пов'язаних з виробництвом, застосовується термін “витрати на виробництво”. Ми вважаємо, що економічний зміст цих понять по суті однаковий. Однак В.Ф.Палій підкреслює: “Хоч затрати на виробництво формуються на підприємствах, вони відображають всю сукупність витрат суспільства і за своєю матеріально-технічною основою і за соціально-економічною формою з

самого початку виступають як єдине ціле, тобто як виробництво в масштабах суспільства” [189, с.14]. Характер виробництва товару не змінює суті і основ економічних відносин, оскільки товар виготовляється як безпосередньо суспільний продукт. Відповідно, витрати сфери виробництва виступають перш за все як безпосередньо суспільні витрати, що відшкодовуються із суспільного продукту. І в першому, і в другому випадку субстанція одна і таж – втілена в продукті праці, яка складається з перенесеної і заново створеної вартості.

“З позицій суспільства, – відзначає Л.Г.Пруссова, – витрати виробництва товарів дорівнюють повним затратам праці (живої й уричевленої) у суспільно-необхідних розмірах. З позиції підприємства до складу витрат входять лише витрати на сировину і матеріали, паливо й енергію, амортизацію основних фондів, витрати на оплату праці. Витрати підприємства містять у собі лише частину витрат суспільної праці на виробництво товару і тому менші витрат суспільства (на величину прибавочного продукту)” [215, с.172].

Ми підтримуємо думку тих вчених, які вважають, що витрати виробництва – це виправдані умовами і направлені на створення корисних цінностей або надання послуг сукупні витрати підприємства за певний період, незалежно від того, припадають вони на готовий продукт чи на незавершене виробництво. При цьому поняття “витрати виробництва”, як правило, вживають стосовно витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції і незавершеного виробництва в розрізі калькуляційних статей, “затрати на виробництво” – співвідносяться за економічними елементами.

Економічна наука країн ринкової економіки, виходячи із дії її механізмів, витрати виробництва формулює як витрати виробничих факторів у процесі цілеспрямованої діяльності. Так, Й.Шумпетер у роботі “Теорія економічного розвитку” констатує, що ділова людина розглядає як витрати ту суму грошей, яку вона вимушена сплачувати іншим господарюючим суб’єктам для того, щоб одержати свій товар або засоби його виробництва, тобто свої витрати на виробництво або придбання товарно-матеріальних цінностей [277, с.40].

Така ж точка зору і Дж.М.Кейнса, який пише: “Економісти відносять до витрат усі платежі – зовнішні і внутрішні, зараховуючи до останніх і нормальний прибуток, необхідний для того, щоб залучити і утримати ресурси в межах даного напрямку діяльності” [277, с.46].

У працях Ч.Хонгрена та Д.Фостера, виробничими витратами прийнято називати витрати живої та уречевленої праці на виготовлення товару (виконаних робіт, наданих послуг) та на їх реалізацію [260, с.27].

Відомий вчений-економіст П.Самуельсон у підручнику “Економікс” виділяє ще один важливий аспект, що в ринкових умовах конкурентність показує, наскільки наявні витрати затрачених можливостей: “В основі всіх конкурентних витрат є витрати витрачених можливостей: ціни на працю і інші фактори, які вимушені явно сплачувати конкуруючі фірми у даній галузі, дуже залежать від можливостей, що змінилися, використовувати ці засоби в інших галузях чи для проведення дозвілля” [219, с.78].

Необхідно відмітити, що в деяких джерелах літератури зарубіжних авторів з обліку самі витрати взагалі розуміють не як процес виробничого використання, а як процес придбання виробничих ресурсів, тобто збільшення матеріально-речової частини активів. Так, Роберт.Н.Антоні показники витрат пов’язує з вартістю і собівартістю: “Затрати – це придбання ресурсів, їхня вартість, а витрати – це використання ресурсів за період, собівартість. Вартість ресурсів залишку – це засоби, а собівартість – це перенесена вартість на продукт” [187, с.76]. Питання взаємозв’язку витрат, вартості та собівартості ми розглянемо пізніше.

У країнах з розвинутою економікою в мікроекономічному аналізі широко використовується поняття граничних витрат (граничних факторіальних витрат) і граничного продукту (граничного факторіального продукту). Це має важливе значення для управління витратами і пропорціями комбінування факторів у виробничому процесі. Порівнюючи граничні факторіальні витрати із граничним продуктом фактора, фірма може визначити межу нарощування фактора цього виду. Закон убуючої віддачі або закон мінливого граничного продукту, який

сформульований А.Маршалом і який має велике теоретичне значення в реальній практичній діяльності і виражається у позитивному та негативному ефекті масштабів виробництва.

Питання теорії граничних середніх витрат виробництва в залежності від його масштабів стосовно до мікроекономічного рівня (на рівні підприємства) найбільш повно знайшли своє відображення в роботах вчених-економістів США Кемпбелла Р. Макконела і Стенлі Л.Брю “Економікс”, а також Едвина Дж.Долана і Дейвіда Е. Ліндсея “Ринок. Мікроекономічна модель” [145, с.108].

У цих роботах місце і роль витрат розглядається не в абстрактному теоретичному аспекті, як в марксистській практичній економії, а розкривається в прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується під дією сукупності факторів у системі функціонування ринку на основі зміни попиту і пропозиції.

Вказані автори виходять з того, що виробництво будь-якого товару вимагає витрат економічних ресурсів, які в силу своєї відносної рідкості, мають певні ціни. Кількість якого-небудь товару, який фірма намагається запропонувати на ринку, залежить від цін (витрат) і ефективності використання ресурсів, необхідних для його виробництва, з однієї сторони, і від ціни, за якою товар буде продаватися на ринку. Тому під витратами виробництва вони розуміють “економічні витрати, що включають в себе всі платежі, які належать власникам ресурсів і достатні для того, щоб гарантувати стабільні поставки цих ресурсів для певного виробничого процесу”. Під ними розуміються зовнішні витрати, що виплачуються постачальникам, а також внутрішні витрати, що трактуються як компенсація за самостійне використання підприємством власних ресурсів. Одним із елементів власних ресурсів є нормальний прибуток підприємця як винагорода за виконувани ним функції [145, с.426].

В умовах ринку для виробника має значення не просто рівень витрат на виробництво певного виду продукції, але, головним чином, величина граничних і середніх витрат у короткотерміновому і довготерміновому періодах.

Під витратами виробництва в короткотерміновому періоді розуміють ті ресурси (більша частина живої праці, сировини, палива, енергії і т.д.), кількість яких може бути змінено легко і швидко, а в довготерміновому періоді – ті, які зв'язані із зміною потужності підприємства, виробничих площ, кількості машин і обладнання.

В короткотерміновому періоді, починаючи з певного моменту, зростання обсягу виробництва, шляхом послідовного приєднання одиниць змінного ресурсу (наприклад, праці) до незмінного фінансового ресурсу (устаткування, землі) дає зменшуючий додатковий або граничний продукт в розрахунку на кожен одиницю змінного ресурсу.

Звідси для виробника важливо знати і величину граничних витрат. Граничними витратами називають додаткові витрати, необхідні для виробництва ще однієї одиниці продукції.

Концепція граничних витрат має стратегічне значення, бо вона показує розмір витрат, які фірмі доведеться понести в випадку виробництва останньої одиниці продукції і одночасно витрати, які можуть бути “зекономлені” у випадку скорочення обсягу виробництва на цю останню одиницю. Показники середніх затрат не дають такої інформації.

Фірмі життєво необхідно знати границі витрат виробництва у довгостроковому періоді для того, щоб встигнути змінити кількість всіх використовуваних ресурсів і масштаб виробництва, включаючи і розмір підприємства, забезпечуючи його ефективність.

Враховуючи обидва фактори: масштаб виробництва і граничні витрати, підприємець завчасно може здійснити вибір, виходячи із своїх фінансових можливостей: чи продовжувати йому свою діяльність в даній галузі, чи змінити масштаб виробництва і перевести свій капітал в іншу галузь (виходячи із довготерміновості).

Таким чином, економічна ефективність вимагає потрібної узгодженості – ціни, граничних і середніх витрат. Узгодженість ціни і граничних витрат необхідні для досягнення ефективності використання ресурсів, а – ціни з

середніми витратами для визначення ефективності технології (більш або менш витратної). Така узгодженість означає, що споживачі одержать максимально великий обсяг продукції по такій ціні, яку будуть допускати існуючі витрати.

Отже, теорія витрат в країнах з ринковою економікою тісно пов'язана з практикою підприємництва і направлена на створення такого економічного прогнозного механізму, який допомагає товаровиробникам зберегти конкурентоздатність або своєчасно перевести їм свої капітали в іншу більш прибуткову сферу діяльності. Таким чином, проведений аналіз дозволив зробити висновок, що розуміння витрат у вітчизняному і зарубіжному обліку відрізняються. Витрати – це загальноекономічне поняття, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Необхідно відмітити, що у вітчизняній практиці існують два підходи до оцінки витрат: бухгалтерський та економічний. З бухгалтерської точки зору витрати – це тільки конкретні затрати ресурсів. Але і бухгалтери, і економісти погоджуються з тим, що повторення виробництва можливе тоді, коли засоби виробництва і робоча сила відновлюються. Для цього з вартості, отриманої після реалізації продукту, виділяється відповідна частина на заміщення вартості засобів виробництва та робочої сили, спожитих у процесі виробництва. Частина вартості товару, що має бути знову авансована на продовження виробництва, визначається як витрати виробництва. Отже, витрати виробництва – це те, у що обходиться створення продукту підприємству. В подальшому терміном “витрати” ми будемо користуватися в цьому розумінні.

Для більш повного розуміння категорії витрат детальніше зупинимось на визначенні категорії “собівартість”. Для розуміння і більш ефективного використання цієї категорії необхідно виявити її сутність або дослідити собівартість як економічну категорію.

Найбільш повно і розгорнуто дослідження собівартості в історичному і економічному аспектах знайшли відображення в роботах А.Ф.Аксененка [2-4], П.С.Безруких [22-26], І.С.Мацкевічюса [160-162], П.П.Новіченка [178-179],

В.Ф.Палія [188-192], В.М.Пархоменка [194; 234], В.В.Сопка [224-235], С.А.Стукова [240-241] та інших.

Трактуючи собівартість як витрати підприємств, економісти відповідним чином визначають сутність і характер собівартості, місце і роль цієї категорії в системі економічних відносин. Донедавна найбільш поширеним було дуалістичне тлумачення сутності собівартості згідно з яким собівартість розглядали як відокремлену частину вартості продукту, яка в процесі обігу повинна повернутися підприємству для відшкодування його витрат або модифікованої форми витрат виробництва. Слід зазначити, що незважаючи на справедливість даної позиції, вона методологічно необґрунтована і не отримала широкого визнання.

Певна подвійність у визначенні собівартості пов'язана з тим, що вона не дає чіткого уявлення про різницю між категорією собівартості і категорією бухгалтерських витрат. Поняття собівартості є більш містке, ніж поняття витрат, оскільки передбачається окремий підхід до кожної конкретної виробничої одиниці, а не просто математичне визначення частки затрачених витрат у розрахунку на одиницю. Крім того, витрати – це використані ресурси, і можуть відображатися як у вартісних, так і в натуральних одиницях виміру, а собівартість акумулює загальну суму витрат на продукцію у грошовому вимірі.

Як форма руху ресурсів (елементів активу) фірми собівартість виконує подвійну функцію. По-перше, вона характеризує суму і структуру затрачених витрат, по-друге, забезпечує повернення цих витрат в одержаній виручці від реалізації продукції. На цій основі існує багато визначень собівартості. Так, наприклад, А.М.Фабричов формулює сутність собівартості продукції як “...виражену в грошовій формі величину всіх витрат підприємства, відшкодування яких в даний момент необхідно йому для здійснення простого відтворення матеріальних благ” [256, с.44]. Аналогічно її трактують Басманов І.А. [20], Палій В.Ф. [189], Сопко В.В. [226].

Найбільш повне визначення собівартості дав В.Пархоменко: “Собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісне вираження витрат,

пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентаря, трудових і фінансових ресурсів, а також інших витрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки і платежі” [194, с.2-6].

На практиці витрати виробництва отримали назву фабрично-заводської собівартості продукції, з чим не погоджуються окремі економісти, вважаючи що витрати виробництва і собівартість необхідно розрізняти. Окремі вчені вказують, що поняття собівартості є більш містке, ніж поняття витрат, оскільки передбачений окремий підхід до кожної виробничої одиниці, а не просто математичне визначення частки затрачених витрат у розрахунку на одиницю. Крім того, витрати – це використані ресурси, що можуть відобразитися як у вартісних, так і в натуральних одиницях виміру, а собівартість акумулює загальну суму витрат на продукцію у грошовому вимірнику. Висловлювались пропозиції розглядати витрати виробництва як уречевлену категорію, а собівартість продукції – як вартісну або цінове вираження витрат виробництва [103, с.6-8].

Собівартість тісно пов'язана з усіма іншими категоріями економіки і є одним із важливих інструментів ведення господарства, як свідчить рис.1.1.

З нашої точки зору економічна сутність категорії “собівартість” полягає в тому, що вона відображає виражену у вартісній формі величину всіх витрат конкретного підприємства на випуск продукції в даному звітному періоді, відшкодування яких необхідне для забезпечення простого відтворення. Це впливає з таких аргументів:

- елементами витрат при виробництві товарів і наданні послуг є кількість використаних матеріалів, відпрацьованих людино-годин і кількість інших використаних ресурсів. Витрати (собівартість) відображають скільки і яких ресурсів було використано;

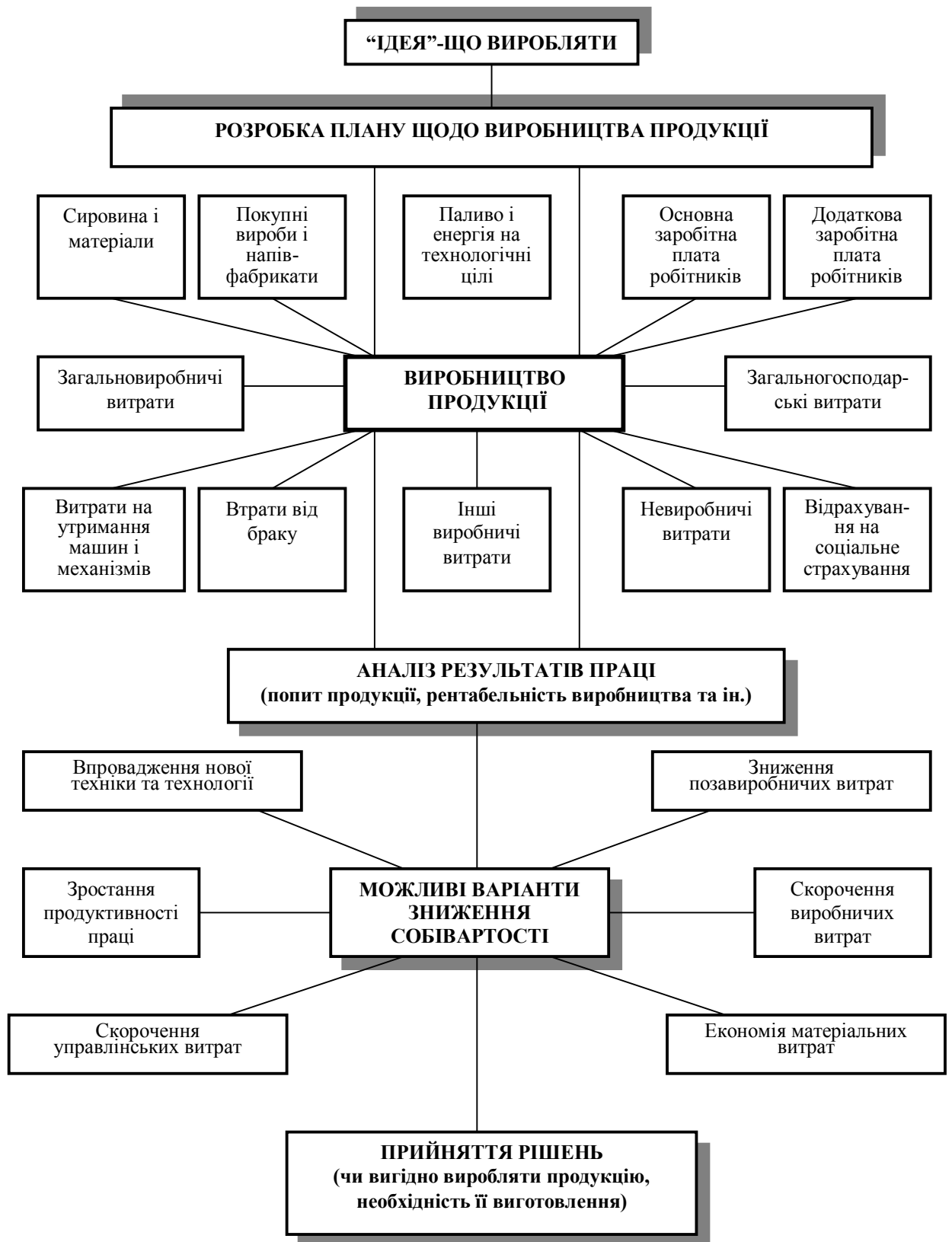


Рис. 1.1. Місце собівартості в економічному механізмі господарювання

- величина використаних ресурсів подана у грошовому виразі. Гроші забезпечують єдність вимірника, що дає змогу підрахувати різні ресурси;
- визначення собівартості завжди узгоджується з конкретними цілями, завданнями. Такими завданнями можуть бути виробництво продукту, функціонування відділу або будь-який інший предмет чи вид діяльності, для яких бажано визначити величину використаних ресурсів у грошовому виразі.

Для підтвердження сказаного можна привести слова В.В Сопка “Грошовий вираз суми затрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття “собівартість” [224, с.283].

Слід зазначити, що в зарубіжній літературі з економічної теорії це поняття практично відсутнє. Воно більш характерне бухгалтерській термінології, а в концепції управління витратами вивчаються варіанти ринкової політики, коли ціна не відшкодовує частку постійних витрат, тобто собівартість не виконує функцію відтворення. Проте такий варіант є випадком короткочасної політики фірми, і так або інакше, підприємець відшкодовує всі здійснені витрати, за рахунок інших виробів або за рахунок подальшої зміни ціни. Тому друга функція собівартості зберігається і набуває більш гнучкого і мобільного характеру. На цьому теж ґрунтується розмежування бухгалтерського обліку на фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський) та поділ останнього на варіанти “повних” та “неповних” витрат.

Таким чином, собівартість – це витрати виробництва, виражені в грошовій формі на одиницю продукції, яку можна розглядати як сукупні витрати, поділені на кількість створеної продукції.

Собівартість відображає реальні, прямі витрати підприємства на виробництво продукції, що дає можливість визначити ефективність його роботи. Собівартість відбиває також ряд економічних відносин: ціни на засоби виробництва, швидкість обороту фондів (капіталу), рівень заробітної плати працівників, тощо.

Згідно П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” та Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями, всі активи підприємства оцінюються виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, тобто за історичною (фактичною) собівартістю. Виходячи з цього, собівартість – це витрати підприємства, пов’язані з виробництвом та придбанням певного активу.

Порівняємо це визначення із визначенням валових витрат, введених в дію Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Як зазначається у Законі, валові витрати виробництва та обігу (далі – валові витрати) – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які, в свою чергу, купуються (виготовляються) платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

До валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду в зв’язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг) і охороною праці (пп. 5.2.1 Закону) [98, с.22].

Поняття витрат на виробництво та валових витрат в окремих аспектах збігаються. Різниця ж полягає в тому, що вартість придбання запасів знаходять своє відображення у складі валових витрат одразу ж після їх оприбуткування на склад, або ж за фактом оплати. А на витрати виробництва такі видатки потрапляють в міру їх списання та перенесення їх вартості на вартість готової продукції. Іншими словами, понесені підприємством витрати на придбання запасів розподіляються всередині підприємства на витратних рахунках бухгалтерського обліку.

Для української економіки традиційним є законодавчо регламентований склад витрат, які включаються у собівартість продукції. Раніше це забезпечувало порівняння показників у централізованому управлінні

підприємствами. В даний час на цьому підході базується податкова система. В зарубіжній практиці не прийнято втручатися на державному рівні у склад собівартості, оскільки цей показник не є обов'язковим для підприємницьких суб'єктів, якщо і визначається фірмою, то використовується винятково для внутрішніх потреб, і тому вважається комерційною таємницею. Для потреб фіскальної політики держава допускає декілька варіантів розрахунку фінансового результату без визначення і оприлюднення його у фінансовій звітності даних про собівартість продукції.

Цей підхід вважається більш правильним і він не виключає державного регламентування оцінки ресурсів як одного з основних методів об'єктивного визначення результатів господарської діяльності.

В Україні витрати виробництва та собівартість регламентуються законодавчими актами і нормативними документами, що регулюють виробничу діяльність підприємств. До них відносяться Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, 9 “Запаси”, 16 “Витрати”; Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. №47; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 року та іншими нормативними й інструктивними документами.

Відомо, що собівартість пива включає різні види витрат: ті, які певною мірою залежать від роботи підприємства і впливають з характеру даного виробництва, а також ті, що не пов'язані з ним безпосередньо. Наприклад, номенклатура витрат, які формують собівартість пива, та питома вага окремих витрат на різних підприємствах, що виробляють однотипну продукцію, є також різною.

Зведення всіх різноманітних витрат у нечисленні групи, які включали б витрати, близькі між собою або однотипні за певними ознаками, є важливою

передумовою планування, обліку та калькулювання собівартості пива.

Групування витрат є важливим не тільки для розрахунку собівартості, а для встановлення певного співвідношення між ними з метою взаємного контролю та узгодження. Подібне узгодження можливе тільки за наявності економічно обґрунтованої класифікації витрат за певними групами, що, у свою чергу, має також велике значення для економічного аналізу собівартості, встановлення та оцінки чинників її формування та зниження.

Одним із визначальних моментів раціональної організації обліку виробничих витрат є їх економічно обґрунтована класифікація, що, в свою чергу, залежить від правильного вибору класифікаційних ознак. Особливо важливого значення набуває економічно виважена з управлінської точки зору класифікація витрат у процесі калькулювання собівартості продукції. Це пояснюється тим, що собівартість – складний інтегрований показник, який об'єднує різноманітні витрати. Саме показники структури собівартості, що характеризують склад та співвідношення окремих видів витрат, дозволяють обумовити рівень собівартості та темпи її зниження.

Обсяг дисертаційної роботи не дозволяє розглянути класифікацію витрат за всіма ознаками, тому коротко зупинимось на основних та зробимо критичний аналіз.

В економічній літературі розглядаються найрізноманітніші групування виробничих витрат за окремими ознаками. У загальній складності в залежності від різних класифікаційних ознак (з точки зору загальноекономічного змісту, планово-облікового та ін.) їх нараховується біля двох десятків.

У чинних нормативних документах, у вітчизняній літературі з обліку собівартості продукції розглянуто такі основні види групування витрат на виробництво: за складом – елементи та статті витрат; за економічним змістом і цільовим призначенням – основні і накладні витрати; за способом віднесення на собівартість – прямі та непрямі витрати; за відношенням до обсягу виробництва – змінні та постійні; за мірою охоплення планом – планові та позапланові; за місцем виникнення – виробничі та позавиробничі.

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості витрати класифікуються за такими ознаками (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація витрат за ознаками

ОЗНАКИ	ВИТРАТИ
1. За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби
2. За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію
3. За єдністю складу (однорідністю) витрат	Одноелементні, комплексні
4. За видами витрат	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
5. За способами перенесення вартості на продукцію	Витрати прямі, непрямі
6. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Витрати змінні, постійні
7. За календарними періодами	Витрати поточні, довгострокові, одноразові
8. За доцільністю витрачання	Продуктивні, непродуктивні
9. За визначенням відношення до собівартості продукції	Витрати на продукцію, витрати періоду

Для зручності класифікацію витрат можна подати у вигляді такої схеми (рис. 1.2).

Виділяючи ознаки класифікації автори Методичних рекомендацій ототожнюють такі поняття, як “центри відповідальності” і “місця виникнення витрат” (п.2.1.2) [164]. Вважаємо це недоцільним та дотримуємось думки, що необхідно окремо виділяти групи витрат за економічними елементами та калькуляційними статтями, а не об’єднувати їх за єдиною класифікаційною ознакою – за видами. Раніше їх виділяли як самостійні ознаки: під елементами витрат мають на увазі перелік однотипних витрат у грошовому виразі за їх видами (таке групування дає змогу відповісти на запитання, що витрачено на цей об’єкт); статті калькуляції показують, як формують ці витрати для визначення собівартості продукції – одні витрати показують за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями (включають декілька елементів).

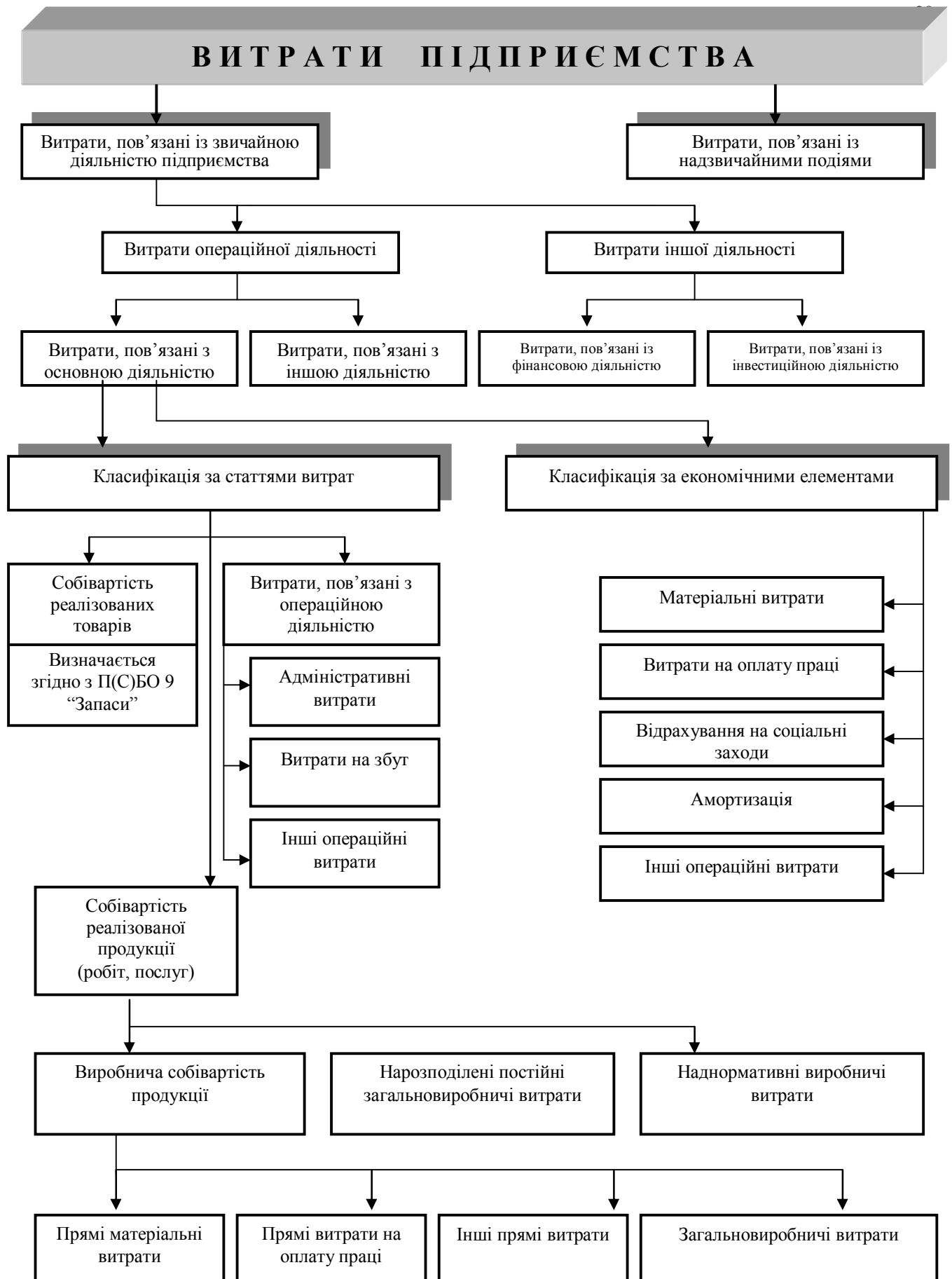


Рис. 1.2. Класифікація витрат на виробництво

При цьому один елемент витрат можна формувати за кількома статтями калькуляції.

Проаналізувавши П(С)БО 16 “Витрати” та Методичні рекомендації ми прийшли до висновку, що у даних нормативних документах відсутня класифікація витрат за техніко-економічним призначенням (основні і накладні), яка має певне призначення (особливо у плануванні і аналізі витрат) і необхідна в даний час.

У калькуляції витрат, зокрема, чітко не виділено поняття виробничої і повної собівартості продукції, об’єктів обліку витрат і об’єктів калькулювання собівартості продукції, калькуляційних одиниць.

Разом з тим класифікація витрат на виробництво, яку застосовують на практиці, підпорядкована одній головній меті – забезпеченню достовірного визначення собівартості продукції. Інші важливі завдання виробничого обліку – використання облікової інформації для прийняття управлінських рішень, групування витрат за місцями їх виникнення, прогнозування витрат – на базі такої класифікації важко вирішувати. Необхідно виділити три основні напрями групування виробничих витрат відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та до практики його організації в країнах з розвинутою економікою:

- визначення собівартості виготовленої продукції та отриманого прибутку;
- прийняття управлінських рішень та планування;
- здійснення процесу контролю та регулювання.

Виходячи із цих напрямків пропонуємо групувати виробничі витрати як це показано на рис. 1.3.

Так, для визначення собівартості продукції та отримання прибутку витрати групують за статтями та елементами відповідно до застосованого методу обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

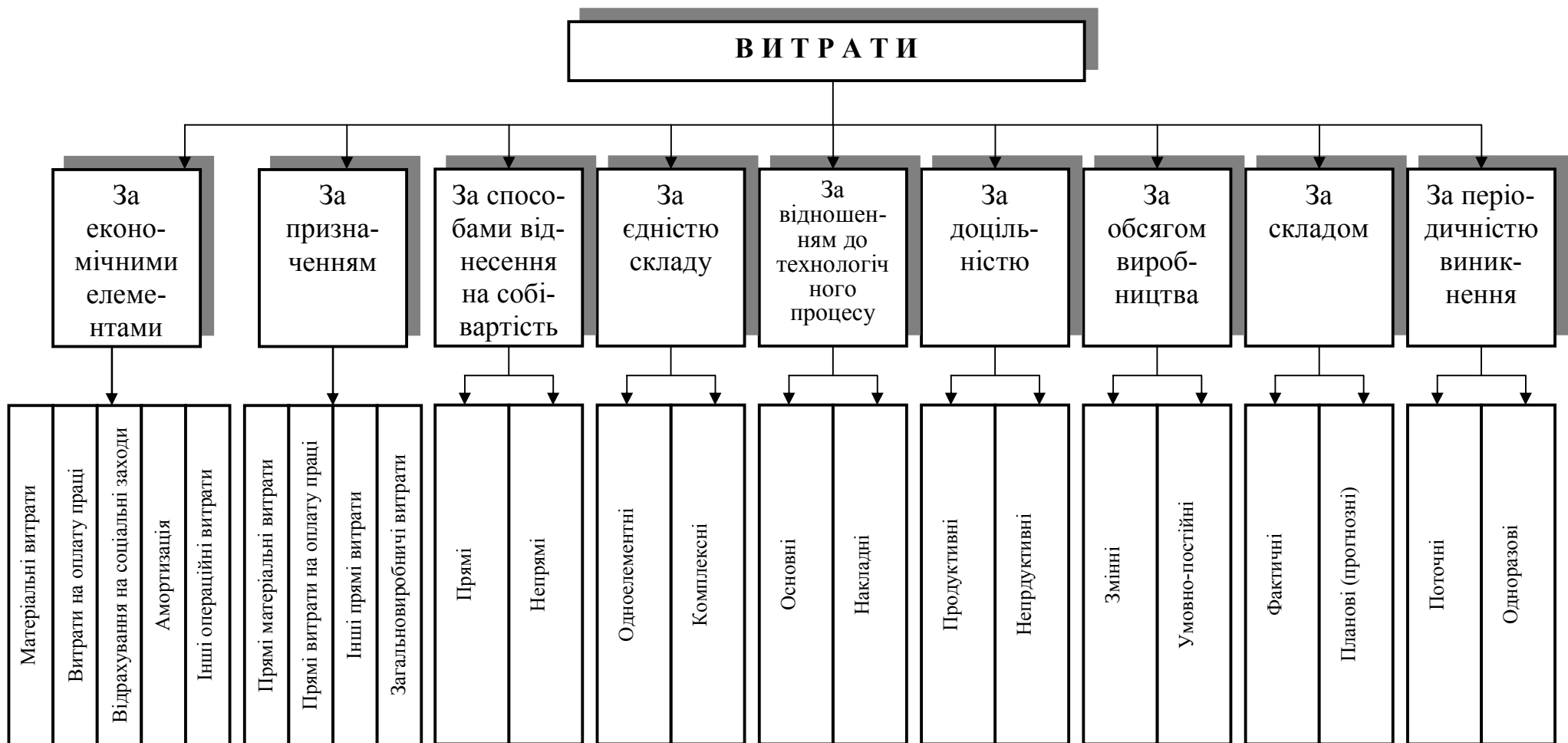


Рис. 1.3. Класифікація виробничих витрат

Актуальність проблеми формування витрат привернула увагу дослідників з розробки пропозицій, направлених на вдосконалення обліку витрат і формування собівартості продукції. В економічній літературі неодноразово вносились пропозиції щодо вдосконалення наявної класифікації витрат. Однак, не дивлячись на велику кількість розробок і пропозицій щодо вдосконалення класифікації і обліку витрат виробництва, в практику підприємств вони не впроваджувались і перш за все тому, що, більшість з них пов'язана із збільшенням і без того громіздкого обсягу облікових робіт, що виконуються переважно вручну. Внесені пропозиції не торкалися зміни загальних принципів складу собівартості і групування виробничих витрат.

У нормативних документах, на нашу думку, повинна бути приведена класифікація витрат, на основі якої здійснюється диференціація всіх виробничих витрат за певними ознаками у заздалегідь прийнятій послідовності. Слід мати на увазі, що як би не класифікувати витрати, в будь-якій із багаточисленних класифікацій витрат виробництва, основоположним залишається поділ на постійні і змінні. Всі інші класифікаційні ознаки є хоч і важливими, але похідними. У контексті сказаного в умовах поглиблення ринкових відносин відповідно до вимог міжнародної практики бухгалтерського обліку важливим є поділ витрат на витрати, зумовлені виробництвом (виробничі) і витрати, зумовлені звітним періодом (місяцем), до якого вони відносяться (періодичні). При цьому до виробничих відносяться всі прямі витрати і загальновиробничі витрати, а до періодичних – витрати на управління підприємством і збутові витрати.

При класифікації витрат, на нашу думку, доцільно виділити таку класифікаційну групу, як корисні та некорисні витрати. Тільки за умови оптимального використання виробничих потужностей постійні витрати повністю переносяться на собівартість продукту, що визначає їх як корисні.

Наявність некорисних витрат зумовлена тим, що через ряд об'єктивних і суб'єктивних причин має місце:

- 1) менш напружений – у порівнянні з оптимальним – річний план

використання виробничих потужностей (наприклад витрати через простой обладнання);

- 2) наявність резервних і надлишкових виробничих потужностей, що зумовлена недоліками матеріально-технічного постачання і труднощами збуту.

Важливою є також класифікація витрат на відстрочені (дискретні) і невідстрочені (безперервні). Таке групування зумовлене тим, що в деяких випадках керівництво підприємства не має можливості чітко визначити, коли саме буде отримана віддача від понесених витрат (наприклад, витрати на проведення науково-дослідних робіт, експертизу, окремих видів ремонтів, рекламу тощо).

Для обґрунтованого контролю витрат необхідним є поділ за суб'єктами – особами, які працюють на підприємстві, на: контрольовані і неконтрольовані.

У плануванні слід розрізняти короткострокові (пов'язані з досягненням найближчих (тактичних) цілей підприємства) і довгострокові (направлені на досягнення його стратегічних цілей) витрати.

Однак класифікацію витрат не можна обмежувати наведеними вище класифікаційними ознаками. Так, при підготовці рішень доцільним є поділ витрат на граничні і середні витрати. Середні витрати розраховують шляхом поділу повних витрат на весь випуск готової продукції. Вони дають лише орієнтоване уявлення про дійсну величину витрат на виробництво одиниці продукції.

Граничні витрати в сучасній теорії трактують як пропорційно-змінні витрати, приріст яких на кожну вироблену граничну одиницю продукції постійний. Тобто величина змінних витрат на виробництво співпадає із величиною постійних.

Особливий інтерес представляє впорядкування калькуляційного групування витрат пов'язаних з утриманням і експлуатацією виробничого обладнання з метою підвищення точності їх віднесення на собівартість окремих видів продукції.

Слід зазначити, що в сучасних умовах господарювання для покращення організації обліку, контролю і розподілу витрат на утримання і експлуатацію обладнання немає необхідності в здійсненні великомасштабного розмежування витрат. З цієї точки зору відсутні передумови і для приєднання до них більш загальних по відношенню до виготовлюваної продукції витрат, не пов'язаних з безпосередньою обробкою предметів праці. Тому, з нашої точки зору, робота щодо вдосконалення обліку витрат, що відображаються в статті “Витрати на утримання і експлуатацію устаткування”, повинна проводитись в іншому напрямку, а саме: підвищення однорідності групування даних витрат за цільовим призначенням. Наприклад, щодо підприємств пивоварної промисловості у складі витрат на утримання і експлуатацію обладнання повинні бути сконцентровані витрати, зумовлені використанням предметів праці безпосередньо зайнятих на технологічних операціях для виготовлення продукції в цехах підприємства. Завдяки цьому стане можливим обліковувати ці витрати по конкретних виконавцях в особі госпрозрахункових бригад і тим самим підвищити їх зацікавленість в ефективності використання виробничого обладнання.

Велика частина витрат, що обліковуються в собівартості продукції, пов'язана з витратами на заробітну плату і є частиною заново створеної вартості.

Вивчення структури фонду заробітної плати показує, що останнім часом частка відрядної заробітної плати неухильно знижується. Зменшується також і частка доплат. Водночас збільшується доля премій та різних виплат стимулюючого характеру. Значним у фонді оплати праці є виплати компенсаційного характеру, які відносяться на собівартість продукції: через підвищення цін і індексацію доходів у межах передбачених законодавством норм тощо. У такому складі основну заробітну плату навряд чи слід вважати найбільш придатною базою для розподілу накладних витрат. Нині доплати мало пов'язані з оплатою за роботи по безпосередньому випуску конкретних видів продукції (в основному вони співвідносяться з виконанням нормованих

завдань і іншими умовами). Тому доцільно при використанні способу розподілу накладних витрат пропорційно до суми основної заробітної плати робітників виробничої сфери всі можливі доплати і виплати виділити в галузевих номенклатурах статей у тому числі із статті “Основна заробітна плата виробничих робітників”. Це дасть змогу створити більш обґрунтовану “очищену” базу для розподілу накладних витрат. Сказане однаковою мірою відноситься і до заробітної плати робітників виробничої сфери, що оплачується погодинно, та інженерно-технічних працівників, безпосередньо пов’язаних з виготовленням продукції.

Зауважимо, що відбуваються також зміни у структурі витрат організаційної сфери діяльності. Перехід на ринкову економіку підприємств різних форм власності висуває вимогу максимального скорочення витрат організаційного характеру (загальновиробничих і адміністративних витрат). Оскільки величина вказаних витрат є постійною і не залежить від зміни обсягу виробництва, її, на нашу думку, слід включати в собівартість продукції в межах затверджених кошторисом, а відхилення від кошторисів (нормативів) відносити на результати фінансової діяльності. Застосування наведеного варіанту доцільне ще з тих міркувань, що, з одного боку, нині у державі поширена неефективна управлінська праця, а з другого боку, рівень отримання, обробки і видачі вихідної інформації для потреб управління знаходиться на низькому рівні.

Отже, розглянуті підходи до класифікації виробничих витрат необхідно взяти до уваги під час розробки методичних вказівок з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції пивоваріння, а також інших нормативних документів.

1.2. Організаційно-технологічні особливості пивоварного виробництва та їх вплив на побудову систем обліку і контролю виробничих витрат

В умовах становлення в Україні ринкового механізму господарювання, коли більшість пивоварних підприємств з державних підприємств реорганізовані в акціонерні товариства із значною часткою іноземного капіталу, помітно втратив вагомість галузевий методологічний центр – “Укрпиво”. Тому досить закономірно, що на підприємствах пивоварної галузі у даний час відсутні інструктивні та методичні матеріали з обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Пункт 2 Постанови Кабінету Міністрів України від 26 квітня 1996р. № 473, який передбачав міністерствам і відомствам розробити галузеві інструкції з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) стосовно специфіки відповідних промислових підприємств, не був виконаний, внаслідок чого пивоварні заводи змушені використовувати застарілі інструктивні матеріали або Типове положення, яке не враховувало організаційно-технологічних особливостей пивоварної галузі.

Економічні перетворення у державі та зміни у системі бухгалтерського обліку – прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, національних положень (стандартів), нового Плану рахунків – передбачають нові підходи до побудови обліку витрат на підприємствах. І хоча законодавчо підприємствам дозволяється самостійно розробляти систему і форми управлінського обліку, на нашу думку, пивоварним підприємствам буде важко зорієнтуватися у потоці нових нормативних документів. Тому, вважаємо за доцільне, розробити галузеву інструкцію з планування, обліку і калькулювання собівартості пивоварної продукції на підприємствах пивоварної промисловості відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, нового Плану рахунків із врахуванням специфіки пивоварної галузі.

Основним видом діяльності на пивоварних підприємствах є виробництво пива і солоду. Необхідно відмітити, що пивоварна промисловість має свої особливості, які визначають її виробничу структуру. Однією з особливостей є те, що виробництво пива всіх назв характеризується однорідністю структури технологічного процесу, який складається з підготовки сировини, варіння суслу, головного бродіння, доброджування, фільтрації та розливу готового пива. У зв'язку з однорідністю структури технологічного процесу на пивоварних заводах немає необхідності виділяти самостійні цехи для виробництва пива різних назв.

Особливістю пивоварного виробництва є також велика тривалість виробничого циклу, обумовлена наявністю біохімічних процесів, участь людини в яких обмежена або зовсім відсутня. Хоч, як вже було відмічено, всі сорти пива мають однорідну структуру виробничого процесу, тривалість його для різних сортів різна. Ця особливість ускладнює виробничу структуру заводів, оскільки вимагає більшої кількості бродильних та лагерних підвалів і, як наслідок, збільшує розміри виробничих площ (особливо тих, які займають лагерні підвали).

Особливістю пивоварної промисловості також є різноманітність підприємств по асортименту продукції, яка виготовляється. Одні заводи виготовляють тільки пиво, інші – пиво і солод, треті – пиво та безалкогольні напої. Виробництво солоду не має тісного взаємозв'язку з основною схемою виробництва пива, але також володіє постійністю структури процесу, споживає один вид вихідної сировини – ячмінь.

Процес формування собівартості пивоварних підприємств досить складний і здійснюється під впливом як позитивних, так і негативних факторів. До собівартості продукції включаються різні види витрат, які залежать або не залежать від роботи самого підприємства, обумовлюються характером даного виробництва або не пов'язані із ним безпосередньо.

Собівартість, як один із найважливіших економічних показників ефективності виробництва пивоварних підприємств, має велике значення для

побудови системи обліку витрат, а тому особливу увагу необхідно приділити дослідженню і систематизації основних технологічних та організаційних факторів, що впливають на формування собівартості пивоварної продукції та організацію обліку та контролю витрат виробництва.

При вивченні факторів впливу на формування собівартості продукції та організацію обліку витрат пивоварних підприємств необхідно врахувати такий важливий фактор як виробнича потужність підприємства, яка характеризує максимально можливий випуск продукції у визначеному асортименті або максимально можливу кількість переробленої сировини на одиницю часу (рік, добу, зміну) при повному використанні виробничого обладнання та площі і визначається у пивоварній промисловості в натуральних одиницях – декалітрах (дал). Схеми виробничої структури пивзаводів малої, середньої та великої потужності представлені у **додатках А і Б**. Підприємства, невеликі за потужністю і ті що випускають обмежений асортимент продукції (тільки пиво), звичайно, мають безцехову виробничу структуру і включають наступні відділення: варильне, бродильне, лагерне (або бродильно-лагерне), розливу пива. Якщо на заводі виготовляється і солод, то на ньому повинна бути і солодовня.

Якщо пивоварному заводі великої потужності необхідно мати у складі декілька спеціалізованих цехів: з виробництва солоду та з виготовлення пива, то завод малої потужності може мати одне велике виробниче приміщення для виготовлення пива. Пивоварні заводи малої потужності менш механізовані, ніж великі, а тому окремі статті витрат на них можуть укрупнюватись. Проте, малі підприємства у багатьох випадках не потребують значних витрат на створення виробничих і соціально-побутових підрозділів (великих складських приміщень, очисних споруд, транспортного господарства, спеціальних комунікацій). Незначні обсяги виробництва сприяють здійсненню своєчасного, за потребою, матеріально-технічного постачання і мобільного збуту готової продукції. На практиці це означає чітку визначену спеціалізацію, що забезпечує зниження витрат виробництва.

Технологічний процес виготовлення пива характеризується безперервністю і складається з 5 технологічних переділів, які об'єднують 52 операції, однак тільки після наступних операцій: відділення паростків, перекачування суслу у відстійні чани, перекачування пива у лагерний підвал, фільтрування пива, розлив пива можна провести замір кількості напівпродукту або готового продукту. Значить тільки після цих операцій можна організувати облік і контроль виробничого процесу. У цьому випадку облік витрат і калькулювання собівартості продукції здійснюється по передільному способу в розрізі таких виробничо-облікових переділів: солодовня, варильний, бродильний, доброджування і розливу. Організація обліку витрат виробництва пива за технологічними переділами представлена у таблиці 1.2.

Як бачимо переділи співпадають – як виробничі, так і облікові.

Важливою особливістю пивоварного виробництва є комплексний характер сировини, з якої можна виготовляти декілька видів основної продукції і одночасно одержувати придатні для використання відходи – вторинні матеріальні ресурси. Комплексна переробка сировини значною мірою впливає на організацію обліку витрат, оскільки в подальшому виникає проблема прямого віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції.

Виходячи з організаційно-технологічних особливостей пивоварних підприємств, слід зазначити, що поліпшити інформаційне забезпечення їх системи управління можна лише через встановлення жорсткого контролю за витратами, що виникають на кожній ділянці виробничого процесу. Такий підхід до цієї проблеми відомий як облік витрат за центрами відповідальності і місцями їх виникнення. На пивоварних підприємствах можна виділити такі укрупнені центри виникнення витрат: солодовий цех; варильний цех; бродильний цех; цех доброджування пива; цех розливу (**додаток В**). Виділення таких укрупнених центрів не дозволяє в достатній мірі контролювати витрати. Крім того, результати досліджень свідчать, що на пивоварних підприємствах вдаються до ще більшого укрупнення центрів виникнення витрат (наприклад, поєднують витрати варильного та бродильного цехів).

**Організація обліку витрат виробництва пива за технологічними
переділами на ВАТ “Бровар”**

Технологічні переділи	Технологічні операції	Кінцевий продукт						Поворотні відходи	Безповоротні відходи	Планово-облікові переділи
		Основний продукт	Відходи	Побічна продукція	Супутня продукція	НЗВ	Брак			
Заготівля сировини, очищення та сортування	Заготівля сировини і матеріалів, зважування ячменю, очищення, сортування	Відсортована сировина	Зернові відходи, сплав зерна					+	+	Заготівля сировини і підготовки її до виробництва
Замочування, пророщування, сушіння	Миття, замочування та пророщування ячменю, отримання зеленого солоду, сушіння солоду, відділення паростків	Солод	Солодові ростки			+		+		Солодовня
Полірування і приготування сусла	Полірування, подріблення солоду, кип'ятіння сусла з хмелем	Гаряче сусло	Солодовий та хмелевий дрібдріб			+		+		Варильний
Головне бродіння	Охолодження сусла, бродіння сусла з дріжджами	Молоде пиво	Залишкові пивні дріжджі			+		+		Бродильний
Доброджування	Доброджування (насичення вуглекислою, освітлення і дозрівання) пива, фільтрування, передача пива на розлив	Готове пиво	Білковий залишок, вуглекислий газ	Диоксид вуглецю		+		+		Лагерний
Розлив готового пива	Розлив пива, закупорювання, бракування, наклеювання етикеток, укладення пива в ящики	Пиво в пляшках або бочках					+			Розлив

Тому в межах кожного цеху бажано встановити місця виникнення витрат і центри відповідальності за окремими етапами виробничого процесу (переділами), як це показано на рис. 1.4.

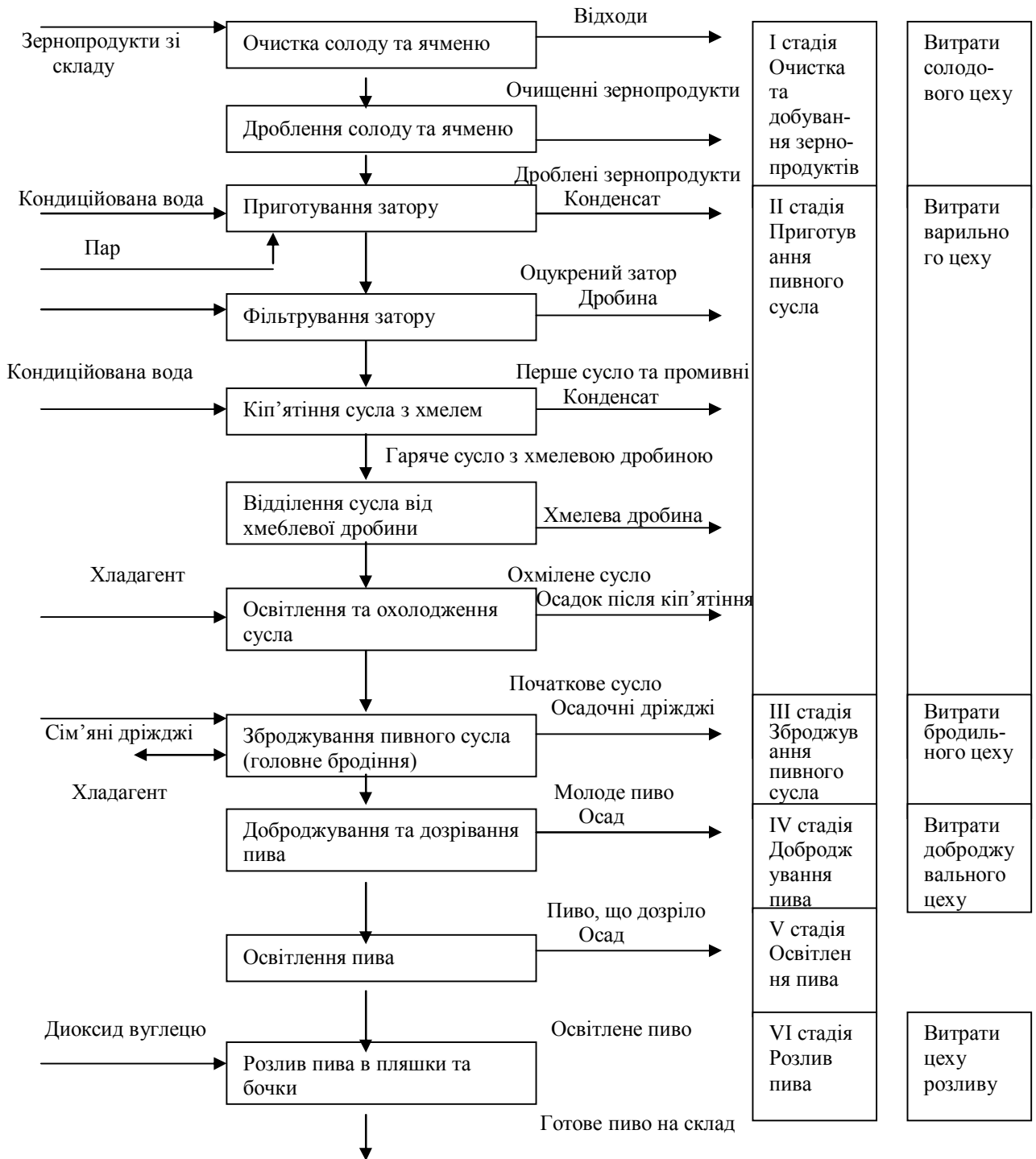


Рис. 1.4. Схема технологічного процесу виробництва пива

Наприклад, солодовий цех є центром відповідальності, що охоплює кілька місць виникнення витрат (на замочування зерна в чанах, його

дорощуванню, витрати сушильного відділення, на відбивання ростків та очищення пророщеного зерна).

До витрат солодового цеху, які з врахування змін залишків незавершеного виробництва на початок і кінець місяця є фактичною собівартістю виготовленого солоду, відносяться витрати на замочування зерна, його пророщуванню, сушці, відбивці ростків, очищення пророщеного зерна.

У варильному цеху можна виділити центри виникнення витрат та центри відповідальності за такими стадіями: подрібнення солоду, полірування та розмелення, варіння несолоджених матеріалів, фільтрація гарячого сусла.

У зв'язку з тим, що готове сусло повністю передається в бродильний цех, облік витрат ведуть за безнапівфабрикатним варіантом з визначенням витрат сировини та матеріалів по цеху і фактичної собівартості готового сусла за кожним сортом пива окремо в розрізі статей калькулювання. Витрати варильного цеху списують на собівартість кожного сорту пива непрямим шляхом, а основної сировини та допоміжних матеріалів – прямим.

В бродильному цеху доцільно виділити центри виникнення витрат та центри відповідальності за такими стадіями: охолодження та освітлення сусла, головне бродіння, в результаті чого отримують молоде пиво, собівартість якого складається з вартості сусла, отриманого з варильного цеху та безпосередньо витрат бродильного цеху, скоригованих на суму незавершеного виробництва на початок та кінець місяця. Такий розрахунок роблять у відомостях обліку витрат на виробництво за сортами пива та статтями калькуляції.

Таким чином, облік витрат на виробництво ведуть за сортами пива і статтями витрат. Для визначення загальної суми витрат до собівартості солоду додають витрати наступного переділу (цеху) з врахуванням залишків незавершеного виробництва.

Порівняльна характеристика технологічних і планово-облікових переділів у виробництві пива відображена у **додатку Д**.

Виходячи з вищесказаного, в основу побудови моделі організації бухгалтерського обліку витрат повинні бути покладені: організаційна і

технологічна структура виробництва, натуральні і кількісні характеристики основних етапів технологічних і планово-облікових переділів.

Великий вплив на організацію обліку витрат пивоварних підприємств має характер сировини, який використовується. Основу матеріальних витрат у виробництві пива і солоду складає сільськогосподарська сировина, кількість і якість якої визначає об'єм виробництва. Тому облік матеріальних витрат слід вести не тільки в натурально-вартісним вираженні, але і з врахуванням кількості корисних речовин.

Сировина і основні матеріали складають матеріальну основу (субстанцію) продукції, яка виробляється. У пивоварній промисловості вони мають певну специфіку. Основною сировиною для виробництва пива є ячмінь та хміль. До сировини і основних матеріалів у виробництві пива відносяться також несолоджена сировина, ферменти мікроорганізмів. В якості несолодженої сировини використовують рис, сою, пшеницю. Їх особливість в тому, що вони містять багато крохмалю, що позитивно впливає на якість пива.

Технологічний процес пивоварного виробництва тісно пов'язаний з одержанням великої кількості відходів: зернові відходи, сплав зерна, солодові ростки та солодовий дріб, хмелевий дріб, залишкові пивні дріжджі, білковий залишок, вуглекислий газ. Питома вага відходів у галузі складає 25-30% маси переробленої сировини. Відходи містять у собі цінні харчові речовини, а тому можуть використовуватись в сільському господарстві та інших галузях. (табл. 1.3).

У пивоварній промисловості використовується біля 75% сухих речовин, решта 25% переходять в технологічні відходи, тобто складають вторинні матеріальні ресурси. Наявність відходів зумовлює необхідність ведення обліку і контролю їх виникнення та використання, а саме: обов'язкового оприбуткування, обліку руху, обґрунтованої оцінки, обліку процесу реалізації, розрахунку впливу величини і вартості на собівартість продукції. Кількість відходів, втрат та браку є фактором, який безпосередньо впливає на величину собівартості.

Таблиця 1.3

**Класифікація відходів та побічних продуктів в пивоварній
промисловості**

Назва відходів і побічних продуктів	Норматив утворення відходів та побічних продуктів; зберігання і споживання відносно маси сировини, яка переробляється або готової продукції	Шляхи використання відходів і побічних продуктів (можливі)
Зернові відходи	19кг на 1т ячменю	на корм худобі
Сплав зерна	10кг на 1т ячменю	на корм худобі
Солодові ростки	4% від маси готового солоду	на корм худобі
Солодовий дріб (вологість 80%)	2,5т на 1000дал пива	на вироблення ферментних препаратів, хлібного квасу, на корм худобі, на вироблення амінокислот
Хмелева дріб (вологість 84%)	4кг на 1т сухого хмелю 1145кг на 1000дал пива	на корм худобі на добрива
Залишкові пивні дріжджі	100-120кг на 1000дал пива	для лікувальних цілей або отримання біопрепаратів
Білковий залишок (пресований)	350кг на 1000дал пива	на корм худобі на добрива
Вуглекислий газ	218кг на 1000дал пива	для виробництва рідкої та твердої вуглекислоти

Певний вплив на побудову обліку та контролю витрат має наявність або відсутність незавершеного виробництва. У виробництві пива є значні залишки незавершеного виробництва, хоч і характеризуються відносно простою структурою і невеликими розмірами в порівнянні з об'ємом готової продукції. Як правило, ці залишки перераховуються у вихідну сировину і матеріали.

Усі вищевикладені особливості є характерними для пивоварної промисловості та визначають специфіку організації і технології виробництва пива. Вони знаходяться у тісному зв'язку і безпосередньо впливають на формування собівартості продукції та організацію обліку витрат пивоварного виробництва (Рис. 1.5).

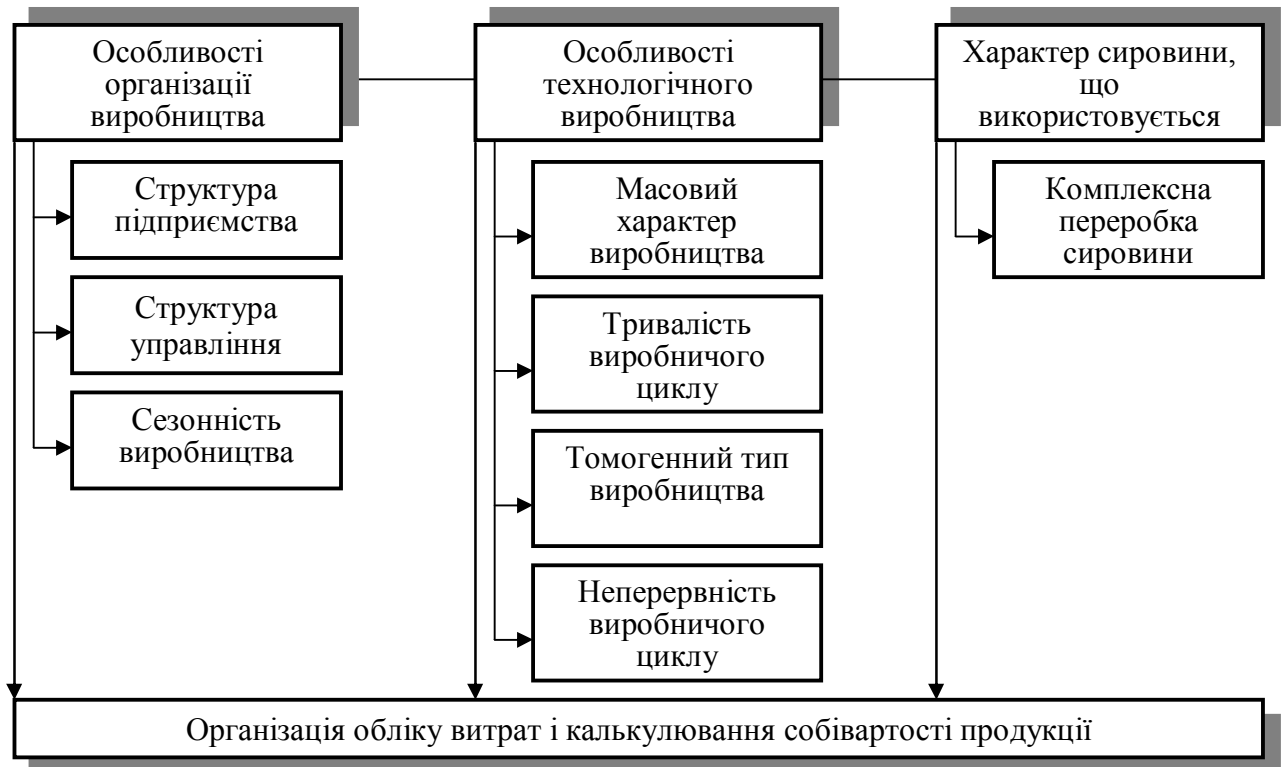


Рис. 1.5. Фактори впливу на формування собівартості продукції та організацію обліку витрат пивоварного підприємства

Таким чином, до особливостей пивоварного виробництва, які безпосередньо впливають на організацію обліку та контролю, відносяться:

1. Складність та велика тривалість технологічного процесу виготовлення солоду та пива з поточною організацією виробництва, цеховою структурою управління та масовим характером продукції, що виготовляється, де кінцевий продукт отримується в результаті послідовної обробки сировини, який проходить через декілька переділів;
2. Використання для виробництва солоду та пива основних матеріалів у визначеному співвідношенні одних до одних та до загальної маси;
3. Виготовлення порівняно вузькоасортиментної продукції бочкового та пляшкового пива;

4. Специфіка сировини, яка використовується, комплексна її переробка та необхідність обліку руху солоду і ячменю по фізичній вазі та сухих речовинах;
5. Наявність незавершеного виробництва з великою питомою вагою прямих витрат.

Отже, врахування економічних, організаційних, галузевих, а також особливостей технологічного процесу сприятиме побудові обліку витрат на пивоварних підприємствах у відповідності до характеру організації виробництва і потреб управління господарською діяльністю.

Висновки до першого розділу

У першому розділі дисертаційного дослідження розглянуто поняття “витрати” та “собівартість” з точки зору відомих вчених-економістів. На основі аналізу літературних джерел визначено, що витрати виробництва представляють собою сукупні витрати суспільної праці на виробництво продукту, які утворюють її вартість, а собівартість продукції є перетвореною формою суспільних витрат виробництва і складають частину його вартості.

Конкретизовано склад витрат, що формують виробничу собівартість пивоварної продукції та запропоновано номенклатуру статей витрат із врахуванням технологічних особливостей пивоварного виробництва. Розроблено нові підходи щодо класифікації витрат пивоварного виробництва із врахуванням вимог національних стандартів та сучасних умов господарювання.

Досліджено вплив технологічних та організаційних особливостей пивоварної промисловості на побудову обліку і контролю виробничих витрат (на відміну від діючої, детальніше досліджено вплив особливостей галузі на побудову обліку і контролю).

Вивчення технології та галузевих особливостей пивоварного виробництва, а також розгляд окремих факторів, які впливають на методику обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та результатів господарської діяльності, дозволило зробити наступні висновки:

Визначено, що на методику обліку витрат в найбільшій мірі впливають:

- вид діяльності підприємства та технологія виробництва;
- організаційна структура виробництва і структура управління ним;
- система показників, в розрізі яких ведеться облік і система рахунків;
- великий асортимент продукції, що виробляється;
- наявність норм витрат сировини і матеріалів та норм виходу продукції;
- формування планово-облікових комплексів витрат;
- відображення витрат по місцях виникнення та центрах відповідальності.

Доведено, що в групу факторів, які впливають на калькуляцію собівартості продукції входять: наявність відходів та побічної продукції; наявність браку та незавершеного виробництва.

Основні результати даного розділу опубліковані в наукових працях автора [110; 114; 116; 119].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ

2.1. Облік матеріальних витрат

Облік і контроль виробничих витрат є найважливішою частиною операційної діяльності підприємства, а найбільша кількість господарських операцій, що здійснюється, пов'язана саме із виникненням витрат у процесі виробництва. Враховуючи те, що пивоварна промисловість є однією з матеріаломістких галузей, де питома вага матеріальних витрат у собівартості пива складає близько 80% загальної суми витрат (табл. 2.1), актуальність проблеми управління запасами і витрачанням матеріальних ресурсів, а також зміни підходів до обліку матеріальних витрат сумнівів не викликає.

Таблиця 2.1

Структура виробничих витрат досліджуваних підприємств пивоварної промисловості за 2002 рік

Елементи витрат	ВАТ "Опілля"		ВАТ "Бровар"		ВАТ "Бердичівський пивзавод"		ВАТ "Львівська пивоварня"	
	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%
Матеріальні витрати	105486,4	81,9	444607,5	83,2	214492,7	85,13	721215,9	80,7
Витрати на оплату праці	9273,5	7,2	34735,0	6,5	14865,6	5,9	60771,6	6,8
Відрахування на соціальні заходи	6311,1	4,9	22978,5	4,3	12850,0	5,1	54515,7	6,1
Амортизація	5796,0	4,5	21909,7	4,1	7306,7	2,9	50047,2	5,6
Інші витрати	1932,0	1,5	10153,3	1,9	2444,0	0,97	7149,6	0,8
Разом	128799,0	100,0	534384,0	100,0	251959,0	100,0	893700,0	100,0

Розвиток ринкових відносин зумовлює значний рівень свободи і господарської самостійності пивоварних підприємств різних форм власності і обсягів діяльності у формуванні виробничої програми та ціноутворенні. Вони самостійно формують систему господарських зв'язків, визначають обсяг, структуру і терміни поставок матеріальних ресурсів. У зв'язку з цим зростає відповідальність підприємств при закупівлі сировини і матеріалів, розрахунках потреби в них, нормуванні та забезпеченні суворої відповідності фактичних

залишків нормам витрачання та зберігання матеріальних цінностей. У сучасних умовах виграє те виробництво, яке виробляє продукцію високої якості з мінімальними витратами, тому однією з цілей бухгалтерського обліку є посилення його впливу на процес ресурсозбереження та підвищення рівня управління матеріальними ресурсами.

У нових умовах господарювання облік матеріальних витрат виступає як функція управління матеріальними ресурсами, оскільки служить з одного боку в якості засобу інформації, з іншого, як засіб контролю за використанням матеріальних ресурсів. На нашу думку, удосконалення обліку матеріальних витрат в сучасних умовах повинно розглядатися як постійно діючий фактор забезпечення зростання ефективності виробництва.

Передумовами вирішення проблем, які стоять перед обліком матеріальних витрат у пивоварному виробництві є обґрунтування їх галузевої класифікації та визначення найбільш прийнятної оцінки. Вирішення цих питань надасть можливість підвищення оперативності та спрощення обліку матеріальних витрат, впровадження засобів обчислювальної техніки та АРМ.

Вивчення сучасного стану обліку матеріальних витрат на підприємствах пивоварної промисловості свідчить про його слабку відповідність вимогам посилення контролю за формуванням витрат. Це пояснюється тим, що матеріальні ресурси на досліджуваних підприємствах не завжди класифікуються і відображаються у поточному обліку в залежності від їх функціональної ролі, призначення і ступеня готовності до виробничого споживання.

Функціональна роль у процесі виробництва покладена в основу їх економічної класифікації, яка є однією з найважливіших умов правильної організації обліку та контролю наявності, руху та використання матеріальних цінностей у розрізі окремих груп, видів на тих чи інших дільницях виробництва.

Класифікація матеріалів та розробка їх номенклатур, на думку багатьох економістів [238, с.56; 158, с.76-77; 217, с.96-99; 231, с.42; 55, с.59-61] повинна

проводитись за двома напрямками: економічному та технічному. За першим напрямком в основу класифікації покладають роль та значення елементів; за другим – їх технічні ознаки та властивості. Економічна класифікація включає: сировину та інші матеріали, напівфабрикати, допоміжні матеріали, паливо, запасні частини, тару, відходи.

Найбільшу долю в матеріальних витратах на виробництво продукції займають сировина і основні матеріали, які складають основу продукції, що виготовляється або є необхідними компонентами при її виготовленні. В пивоварній промисловості сировина і основні матеріали володіють певною специфікою. В їх якості використовується ячмінь, солод, ячмінна та кукурудзяна мука, рисова січка, цукор-сирець, ферменти, хміль та технологічна вода.

Врахування специфічного призначення, функціональної ролі та необхідності контролю за наявністю та використанням матеріальних ресурсів у пивоварному виробництві дозволяє виділити ознаки їх галузевої класифікації та згрупувати облікову інформацію про матеріальні ресурси (Рис. 2.1).

Запропонований підхід до класифікації матеріальних ресурсів у пивоварній промисловості дозволить, на нашу думку, поліпшити контроль заготівельної діяльності, виробничих запасів, витрачання сировини і матеріалів у виробництві та приймати ефективні управлінські рішення.

Управління матеріальними ресурсами складається з процедури заготівлі, відпуску і використання матеріалів у виробництві, тому облік необхідно організувати в такому порядку, щоб можна було одержати дані про надходження сировини і матеріалів у відповідності з планом постачання, відповідність фактичної їх наявності нормам запасів, витрачання за кожен день (зміну) по нормах і відхиленнях від норм.



Рис. 2.1. Схема галузевої класифікації матеріальних ресурсів

Облік матеріальних ресурсів на підприємствах пивоварної промисловості повинен здійснюватись поетапно, в залежності від технічних та організаційних особливостей виробництва:

- облік надходження матеріальних ресурсів;
- облік відпуску сировини і матеріалів у виробництво;
- облік запуску матеріальних ресурсів у виробництво;
- облік використання матеріалів за ходом технологічного процесу.

Облік надходження матеріальних цінностей повинен сприяти виявленню резервів і кращому використанню ресурсів. Ефективність заготівельної діяльності залежить від правильності розрахунку потреби у сировині та матеріалах, ступеня економічного обґрунтування планів постачання, термінів укладання господарських договорів із постачальниками та дотримання їх виконання.

Облік витрат, пов'язаних із заготівлею сільськогосподарської сировини, залежить від його значимості для виробничого процесу (основне чи неосновне), виду, технологічних властивостей та інших параметрів. Згідно з П(С)БО 9 “Запаси”, сільськогосподарська сировина в пивоварній промисловості відображається безпосередньо по дебету рахунку 20 “Виробничі запаси” (субрахунок 201 “Сировина і матеріали”) за первісною вартістю, яка складається з таких фактичних затрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки на комерційний кредит постачальників;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цінах. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технологічних характеристик запасів.

На наш погляд, ані П(С)БО 9 “Запаси”, ані діючий з 1 січня 2000 року План рахунків бухгалтерського обліку при цьому не враховують особливостей більшості галузей харчової промисловості, для яких заготівля сировини часто є самостійним процесом, ефективність якого необхідно контролювати не в меншій мірі, аніж процес виробництва продукції.

Мова, насамперед, йде про необхідність формування як для контролю рівня сировинних витрат, так і для підвищення аналітичності обліку на проміжному етапі технологічного процесу додаткової інформаційної бази.

Наприклад, підприємства пивоварної промисловості при заготівлі сільськогосподарської сировини змушені враховувати не лише її кількість, але й якість – екстрактивність, під якою розуміють ту максимальну кількість сухих речовин, які можуть бути використані в процесі виробництва пива. До речі, саме екстрактивність є одним з головних факторів, які реально впливають на величину собівартості основної продукції. Тому існує необхідність відображення навіть на рівні синтетичного обліку вартості придбаної сировини, виходячи з її кількості у перерахунку на якісні характеристики.

Раніше для цієї мети в діючому Плані рахунків використовувались рахунки 15 “Заготівля сільськогосподарської сировини” та 16 “Заготівельно-складські витрати”. При цьому пивзаводи придбаний ячмінь за основною заготівельною вартістю відображали по дебету рахунку 15, а всі витрати, пов’язані з його придбанням та зберіганням, – по дебету рахунку 16. Останній рахунок крім того мав два субрахунки: “Операційні витрати” і “Загальнозаготівельні витрати”. На наш погляд, такий порядок синтетичного обліку сировинних ресурсів дозволяв формувати важливу інформацію про ефективність процесу заготівлі.

Слід також зауважити, що в пивоварній промисловості закупівля сільськогосподарської сировини носить різко виражений сезонний характер, загальнозаготівельні витрати на протязі року кожного місяця включаються в собівартість сировини, виходячи з планової річної норми цих витрат на 1т сировини. При складанні періодичних бухгалтерських балансів, залишок загальнозаготівельних витрат, який утворюється в кінці кожного місяця (дебетове або кредитове сальдо по рахунку “Заготівельноскладські витрати”) включається в показники по статтях “Витрати майбутніх періодів” (дебетове сальдо) або “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” (кредитове сальдо). В кінці року сума загальнозаготівельних витрат, віднесених на собівартість сировини, корегується до фактичної величини цих витрат за рік. Аналітичний облік заготівельноскладських витрат здійснюється у розрізі статей встановленої номенклатури.

Таким чином, існує очевидна необхідність доповнення класу 2 діючого в даний час плану рахунків окремим синтетичним рахунком (або – субрахунком) – “Заготівля сільськогосподарської продукції”, на якому слід обліковувати витрати по придбанню предметів праці. Практична реалізація вище викладеного дозволить не тільки одержати додаткову інформацію, але й підкреслити той факт, що в умовах функціонування повноцінної ринкової економіки процес придбання матеріальних ресурсів є таким же важливим процесом, як і безпосередньо виробництво продукції.

Крім цього, дослідження показують, що на більшості пивоварних заводів різні витрати за економічним змістом включаються в одну статтю. Це насамперед відноситься до витрат сировини та основних матеріалів, які в включають в себе окрім вартості їх придбання ще й транспортно-заготівельні витрати, оскільки останні складають в структурі собівартості пивоварної продукції близько 2,5%. В зв'язку з цим пропонуємо виділити в якості самостійної статті калькуляції “Транспортно-заготівельні витрати”.

Окрім того, вважаємо за необхідне розукрупнити статтю “Паливо та енергія на технологічні цілі” на дві статті: “Паливо на технологічні цілі” і “Енергія на технологічні цілі”. Пояснюється це тим, що в умовах нормативного обліку нормування цих видів ресурсів здійснюється роздільно, а відокремлений облік їх витрат буде позитивно впливати на підвищення ефективності та зниження собівартості продукції.

Проведені дослідження показали, що на більшості пивоварних підприємств прийом сировини по кількості і якості оформляється актом довільної форми, в якому не враховується специфіка сировини, яка приймається та відсутні такі показники як питома вага вологи та домішок. Крім того, для їх використання в бухгалтерському обліку необхідно оформляти зустрічну прихідну накладну, де крім таких реквізитів, як найменування сировини, постачальник, номенклатурний номер сировини, номер товарно-транспортної накладної, маса нетто, процент сухих речовин, необхідно вказувати залишок на кінець зміни сировини на майданчику, питому вагу

вологи та домішок. Документ повинен заповнюватись у хронологічному порядку по мірі надходження сировини, щоб у кінці зміни провести групування вагових даних за номерами накладних у розрізі найменувань прийнятої сировини (Додаток И).

Необхідно також відмітити, що при прийманні ячменю в амбарній книзі враховуються тільки забур'яненість та вологість, а екстрактивність ячменю до уваги не береться, хоч заводськими лабораторіями такий облік ведеться і при відпуску зерна у виробництво вміст в ньому екстракту вказується в документах на основі їх аналітичних даних. Тому з метою впровадження чіткого оперативного обліку матеріальних ресурсів потрібно брати до уваги ячмінь по екстрактивності. Для цього в амбарній книзі необхідно передбачити окрему графу. Ціну на ячмінь також слід встановлювати із врахуванням величини вмісту в ньому екстракту.

В обліку операційних витрат особливої уваги заслуговує облік втрат сировини в рамках норм природних втрат, які відносяться на дебет рахунку “Заготівельноскладські витрати”. Справа в тому, що природні втрати сировини визначаються тільки після виявлення недостачі цінностей шляхом проведення інвентаризації (зачищення) відповідних видів сировини.

В пивоварній промисловості в період сезону заготівлі створюються значні запаси ячменю, а величина його природних втрат визначається один раз на рік, на кінець сезону переробки (після інвентаризації залишків сировини). Сума втрат також відноситься на собівартість продукції майбутніх звітних періодів, для чого використовується рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”. Такий порядок обліку природних втрат, на нашу думку, є нераціональним, так як суми природнім втрат включаються в собівартість продукції тих звітних періодів, коли переробляється сировина нового врожаю, що призводить до викривлення собівартості даного виду сировини. До того ж об'єм заготовленого кожного року ячменю, а як наслідок, і сума природних втрат, з року в рік сильно коливаються, що призводить до перенесення значної частини витрат з одного року на другий.

В зв'язку з цим було б доцільно створити резерв для списання природних втрат. Норми цих втрат необхідно диференціювати за місяцями в залежності від термінів зберігання сировини. Знаючи кількість сировини, витраченої на протязі місяця на виробництво, виходячи із встановленої норми, можна визначити нормативну величину природних втрат і в розмірі цієї суми щомісячно проводити відрахування в резерв для їх списання. Після закінчення сезону переробки визначається підсумок природних втрат, яка може бути менша суми створеного резерву за рахунок зниження фактичних втрат сировини у порівнянні з встановленими нормами. В цьому випадку сума зайво нарахованого резерву повинна сторнуватися в останній місяць переробки ячменю. Такий порядок обліку природних втрат дозволив би більш правильно визначити собівартість основної сировини, яка використовується у виробництві.

До загальнозаготівельних витрат відносяться витрати на обслуговування заготівлі всіх видів сировини та управління заготівельною діяльністю. Ці витрати носять загальний характер і, як правило, не можуть бути віднесені за прямою ознакою на конкретні види сировини. Вони включаються в собівартість окремих видів сировини шляхом розподілу.

Витрати основної сировини в пивоварній промисловості нормуються шляхом визначення величини витрат матеріальних і сировинних ресурсів на одиницю готової продукції або напівфабрикатів. Норми витрачання сировини залежать від її якості, а також від конкретних виробничих умов підприємства.

Важливе значення для галузі має також організація правильного обліку витрачання предметів праці. При цьому, як відмічає проф. Сопко В.В., слід розрізняти видачу (відпуск) матеріалів зі складу на виробництво, витрачання (запуск) на виробництво та витрачання на випуск [226, с.77].

В пивоварній промисловості відпуск (видача) ячменю зі складу на підробку (очищення, сортування) не ототожнюється його витрачанням (запуском) на виробництво. Разом з тим витрачання (запуск) матеріальних ресурсів у виробництво має суттєві відмінності з витрачанням на випуск, оскільки питома

вага незавершеного виробництва в загальному випуску солоду і пива порівняно велика. При цьому витрачання (запуск) сировини та основних матеріалів у виробництво здійснюється по фізичній масі, сухих речовинах, об'єму, у строгому співвідношенні з затвердженою рецептурою.

В пивоварній промисловості сировина та напівфабрикати відпускаються в залежності від виробничої необхідності, що викликає відповідні труднощі при виявленні відхилень. Однак відпуск у виробництво більшості видів матеріальних ресурсів можливий на основі лімітно-забірних карт, що дозволить оперативно контролювати їх витрачання. Причому найбільш доцільно складати їх щодавно. Для цього необхідно використовувати форму карти з відривними частинами. У верхній частині вказують назву матеріалу, одиниці виміру, ціну, суму місячного ліміту з розбивкою на десятиденки.

Після першої декади нижня частина карти, де записувався фактичний відпуск матеріалів, відривається і разом з сигнальними вимогами (при виникненні надлімітного відпуску) передається в бухгалтерію.

Необхідно відмітити, що лімітування відпуску зернозапасів у виробництво повинно здійснюватись не тільки у вазі, а й за сухими речовинами та екстрактивністю. Тому, доцільно, на нашу думку, в лімітній карті для відпуску у виробництво вказаного виду сировини передбачити такі графи, як вологість та екстрактивність, підтверджуючи їх систематичними результатами аналізів заводської лабораторії. Це дозволить посилити попередній контроль за витрачанням зерноприпасів у виробництві.

Кількість видів матеріальних цінностей, які регулярно використовуються в основному виробництві невелика, тому застосування декадних лімітно-забірних карт суттєво не збільшить об'єм облікових робіт, але дасть можливість оперативно контролювати всі негативні відхилення від норм сировини та допоміжних матеріалів. Маючи інформацію про місця виникнення, причини та винуватців всіх видів перевитрачань, наприклад за першу декаду, можна оперативно прийняти комплекс заходів, які дозволили б усунути їх у другій та третій декаді.

Корегування ліміту за декадами дозволяється тільки у випадку заміни сировини, що використовується, іншою.

У той же час в обліковій літературі висвітлюють різні точки зору щодо використання лімітно-забірних карт. В основному це стосується того, які карти (однорядкові чи багаторядкові, накопичувальні чи разові) доцільно застосовувати і на який період (тиждень, декаду, півмісяця, місяць чи квартал) їх виписувати.

Так, А.Ш.Маргуліс, А.К.Марченко і М.Г.Чумаченко висловлюються за застосування багаторядкових документів на тій підставі, що це дозволяє зменшити кількість документів, скоротити обсяг записів, що стосуються загальних ознак, знизити трудомісткість формування машинних носіїв за рахунок автоматичного переносу постійних даних, зменшити витрати паперу, а отже, менше завантажувати оперативних та інженерно-технічних працівників додатковою роботою [154; 158; 265]. До цієї думки приєднуються і деякі фахівці в галузі механізації й автоматизації обліково-обчислювальних робіт. Правда, з використанням сучасної комп'ютерної техніки ці проблеми втратили актуальність.

У той же час є прихильники і однорядкових документів. При ручному способі обробки, на думку В.С.Рожова і В.П.Косарева, застосування багаторядкових документів ускладнює техніку групування і систематизацію облікових даних, особливо в тих випадках, коли групування роблять у двох чи більше розрізах.

Фахівці, що висловлюються за використання одноразових документів, приводять такі доводи: разові документи доцільно застосовувати в тих випадках, коли протягом місяця відпуск однакових матеріалів здійснюється не більше 2-3 разів, а їхнє лімітування здійснюється у відомості витрат. Накопичувальні документи можна обробляти і їхні дані враховувати в обліку тільки після закінчення звітного періоду, як правило місяця, що тормозить поточний облік і послаблює контроль за рухом матеріалів.

Ми вважаємо, що було б нерозумно застосовувати тільки однорядкові чи тільки багаторядкові документи, не зважаючи на конкретні умови роботи підприємства, з його організаційною структурою, типом і характером виробництва, що діє, системою матеріально-технічного забезпечення і рівнем механізації та автоматизації обліково-обчислювальних робіт. Розглядаючи питання про доцільність застосування тих чи інших видів документів, необхідно виходити з конкретних умов діяльності підприємства. Так, при систематичному відпуску матеріалів у виробництво протягом місяця доцільно застосовувати накопичувальні лімітно-забірні карти на один номенклатурний номер матеріалу. У тих же випадках, коли протягом місяця відпуск роблять епізодично, логічніше буде користуватися одноразовими документами, відображаючи в них (а не в окремих відомостях) місячний ліміт споживання декількох номенклатурних номерів матеріалів. Разом з тим, при більш високому ступені автоматизації обліково-обчислювальних робіт, виникає можливість застосовувати разові документи для того, щоб у момент відпуску матеріалів можна було б відразу ж ввести облікову інформацію в пам'ять комп'ютера. Встановлення лімітів відпуску матеріалів у виробництво по лімітно-забірних картах відіграє важливу роль у попередньому контролі за використанням матеріалів.

Важливим питанням у пивоварному виробництві є повне включення у собівартість продукції всіх виробничих витрат та їх правильне віднесення на окремі калькуляційні статті.

Згідно інструкції про порядок прийому, складування, зберігання, реалізації та обліку товарно-матеріальних цінностей в пивоварній промисловості кількість солоду та ячменю, який поступив у виробництво зі складу сировини пневмотранспортом, обліковується на основі показників автоматичної ваги, встановленої над дробильним агрегатом. Однак, такий порядок обліку сировини не відповідає вимогам контролю за витрачанням солоду та ячменю, а також неточно визначає кількість витраченого складом сировини. При транспортуванні пневмотранспортом солоду та ячменю, як

показує практика, утворюються необліковувані втрати, які не включаються до витрат сировини зі складу.

Для того, щоб контролювати такі втрати, доцільно встановити вагу на складі та у варильному цеху. Це дасть можливість здійснювати взаємоконтроль за роботою автоматичної ваги та, з іншої сторони, різниця між витратами по складу та приходом по варильному цеху, яка визначається за допомогою ваги, є основою для визначення кількості необліковуваних витрат та їх списання. Вартість необліковуваних витрат, які виникають при подачі сировини зі складу в цех, на нашу думку, слід відносити на статтю “Загальновиробничі витрати”. На статтю “Виробництво” потрібно відносити тільки вартість сировини, яка безпосередньо поступила через автоматичну вагу варильного цеху.

Відпуск солоду та ячменю зі складу у виробництво оформляється лімітно-забірними картами. Місячний ліміт витрачання цієї сировини оформляється, виходячи з норм витрачання з врахуванням планової екстрактивності та виробничої програми. Однак при фактичному витрачанні сировини витрати солоду та ячменю на планову екстрактивність не перераховуються. Фактична екстрактивність фіксується тільки заводською лабораторією.

У зв'язку з цим, за даними як оперативного, так і бухгалтерського обліку визначається перевитрачання зернозапасів, а фактично його немає, так як ці показники не зіставлені (ліміт встановлюється із врахуванням екстрактивності, а фактичне витрачання її не враховується). Очевидно, що при відпусканні зерноприпасів у виробництво необхідно враховувати і їх витрачання за фактичною екстрактивністю. Для цього у формі лімітно-забірної карти, яка на даний час діє, необхідно передбачити додаткову графу “Відсоток екстрактивності при відпусканні”.

Оскільки відхилення від норм по сировині та напівфабрикатах, які виникають внаслідок зміни відсотка екстрактивності, не пов'язані з основним виробництвом, їх необхідно визначити перерахунком попередньо встановленого ліміту окремо.

Так як кожен день уточнювати ліміт на заводах галузі недоцільно, можна обмежитись корегуванням ліміту відпуску у виробництво ячменю і солоду після закінчення кожної декади. Для цього буде доцільно, як вже відмічалось, застосувати лімітно-забірні карти з відривними частинами.

Ліміт витрачання на виробничі цілі ячменю і солоду з врахуванням фактичного вмісту в них екстракту пропонуємо корегувати за допомогою формули

$$L_{ск} = L_o \frac{E_{пл}}{E_{ф}}, \quad (2.1)$$

де $L_{ск}$ - ліміт, скоректований із врахуванням фактичної екстрактивності;

L_o - ліміт, встановлений, виходячи з планової екстрактивності;

$E_{пл}$ - планова екстрактивність;

$E_{ф}$ - фактична екстрактивність (середня за декаду).

Результати корегування краще всього узагальнювати у спеціальній відомості, де були б приведені за кожну декаду та за місяць в цілому такі показники, як: первинний ліміт та ліміт скорегований, фактичне витрачання ячменю та солоду, відхилення від норм всього і в тому числі внаслідок зміни екстрактивності. Це, на нашу думку, дасть можливість здійснювати оперативний контроль за витрачанням зернозапасів.

Особливістю технології пивоварного виробництва є можливість заміни одного виду сировини або матеріалу іншим. Це потребує обліку заміни видів сировини та обліку відхилень від норм щодо витрачання сировини і матеріалів у результаті заміни. Але на пивоварних підприємствах такий облік не ведеться, а тому ми пропонуємо для обліку та контролю заміни вести відомість обліку замін та їх результатів (Додаток II).

Відхилення від норм витрачання сировини і матеріалів можуть виникати з таких причин: недотримання норм закладки по рецептурі виробу; зміна виходу солоду; зміна загальних втрат продукції (пива) у процесі виробництва; зміна кількісних показників сировини (екстрактивність зернозапасів, масова

частка α -кислот в хмелі і т.д.); порушення технологічних режимів та ін. Для них необхідно додатково виділяти сировину і матеріали для виробництва.

Облік використання матеріалів за ходом технологічного процесу вимагає розрахунку показників, специфічних для даного виду продукції. Необхідно відмітити, що в солодовні систематично ведеться розрахунок важливого економічного показника – виходу солоду. Виходом солоду називається кількість солоду, отримана з витраченого на його виробництво ячменю, виражена у відсотках. Вихід солоду характеризує кількісну і якісну роботу солодовні (низький вихід буває при порушенні технологічного режиму солодовні), в таких випадках спостерігається підвищена втрата сухих речовин при солодуванні і отримується солод з низькою екстрактивністю, тобто пониженої якості. Можуть бути випадки низького виходу солоду у зв'язку з порушенням обліку руху ячменю та солоду в солодовнях.

Крім цього, в солодовні ведеться облік кількості зроблених замочок за порядковими номерами, при цьому перший номер починається з 1 січня кожного нового року.

Облік ячменю, що використовується на виробництво солоду, і виробленого солоду ведеться шляхом зважування їх на автоматичних вагах. Ячмінь зважується на кожну замочку окремо на вагах, встановлених над замочними чанами, а готовий солод щодня зважується на вагах, встановлених на місці, зручному для зважування солоду, який поступає з ростковідбійної машини для передачі його на склад.

При виробництві солоду, ячмінь, що поступив на завод, доводять до кондиції солодощення (очищується та сортується). Для оцінки технічних якостей ячменю використовуються наступні показники: натура зерна (вага 1л зерна, виражена в грамах), вага 1000 зерен у грамах, здатність пророщування. Але найважливішим показником технічних якостей ячменю є його екстрактивність, яка в основному обумовлюється вмістом крохмалю, що виражається у відсотках на суху речовину ячменю. Пивоварний ячмінь має екстрактивність 78-82% [259, с.12]. Екстрактивність солоду, несолодженої

сировини та інших видів пивоварної сировини не постійна і може змінюватись кожен місяць. При визначенні екстрактивності ячменю отримують уявлення про екстрактивність солоду. Крохмаль визначає виробничу та економічну цінність ячменю. Тому і визначають вміст крохмалю, який у двохранному ячмені складає 56-70% [132, с.11].

Кількість пророщування зерна у виробництві пива залежить від вмісту білка в ячмені. Чим більше в ячмені міститься білка, тим важче пророщується зерно. Вміст білка в зерні повинен становити 9-11,5%. % [132, с.11].

Ячмінний солод, як сировина для рідкої фази виробництва пива, також володіє певними якостями. Показники якості солоду наведені у додатку Е, з якого видно, що основні матеріали і напівфабрикати, які використовуються в пивоварній промисловості, мають властивість вбирати вологу та змінювати свою фізичну вагу в залежності від температури повітря та відносної вологості. Так, вологість ячменю складає не більше 15%, ячмінного солоду – не більше 5-6% (залежить від класу солоду) [132, с.11].

Тому, одночасно з обліком фізичної маси ячменю, ячмінного солоду, необхідно, на нашу думку, здійснювати облік за сухими речовинами на основі даних хіміко-технологічного аналізу заводської лабораторії. Відсутність показника вологості порушує всю систему обліку матеріальних ресурсів.

Передача ячменю і солоду з цеху в цех оформляється накладними (форма № П-3). Начальники солодовень ведуть також технологічний журнал солодування, який найкраще відображає дотримання технологічного режиму і якості солоду та забезпечує контроль за максимальним виходом солоду. Суть технологічного обліку полягає в тому, що облік руху (приходу і розходу) ячменю і солоду в солодовнях та рух солоду на складах здійснюється за їх фізичною масою та кількістю сухих речовин, які містяться в кожній партії ячменю і солоду, які розраховуються на основі вологості, встановленій в заводській лабораторії:

$$X = \frac{C(100 - e)}{100}, \quad (2.2)$$

де X – кількість сухої речовини в партії ячменю або солоду, кг; v – вологість ячменю або солоду, %; c – кількість ячменю або солоду, кг.

У даний час планується норма виходу солоду і фактичний вихід солоду на повітряно-суху речовину (далі ПСР) без врахування вологості використаного ячменю та отриманого солоду.

Крім того, на підприємствах пивоварної промисловості розраховується вихід солоду на абсолютно-суху речовину (далі АСР) з врахуванням вологи використаного ячменю та отриманого з нього солоду. Проведені нами дослідження показали, що цей розрахунок проводиться несистематично. Необхідно відмітити, що на пивоварних заводах України прийнято умовний вихід солоду з врахуванням постійної вологості солоду 4% та вологості ячменю 14%.

Вихідними даними для розрахунку виходу солоду на ПСР є:

- кількість ячменю, який поступив на замочки за звітний період, кг;
- кількість отриманого за звітний період солоду, кг;
- залишки ячменю в незавершеному виробництві на початок та кінець звітного періоду, кг;
- кількість ячменю, використаного на завершене виробництво солоду, кг.

При обліку виходу солоду на АСР до цих даних потрібно ще додати середньозважену вологість ячменю, використаного на завершене виробництво, та отриманого солоду (розрахунок середньозваженої вологості).

Вихід солоду розраховується за наступними формулами:

$$ПСР = \frac{C \times 100}{Я}, \quad (2.3)$$

$$АВР = \frac{C(100 - v)100}{я(100 - v_1)}, \quad (2.4)$$

$$ПСР_{\frac{4}{14}} = \frac{C_4 \times 100}{я_{\frac{4}{14}}}, \quad (2.5)$$

де $ПСР$ – вихід солоду на повітряно-суху речовину, %; C – вага отриманого солоду, кг; $я$ – вага ячменю, використаного на завершене

виробництво солоду, %; ϵ – вологість солоду, %; ϵ_1 – вологість ячменю, %; C_4 – вага отриманого солоду вологістю 3%; Y_{14} – вага ячменю вологістю 14%; $ПСП_{1/14}$ – вихід солоду при вологості солоду 4% та ячменю 14%.

Ячмінь, використаний на завершене виробництво, – це фактична маса ячменю, використаного на вироблений за місяць солод.

$$я = O_1 + П - O_2, \quad (2.6)$$

де $я$ – кількість ячменю, використаного на завершене виробництво солоду за звітний період, кг; O_1 – залишок ячменю в незавершеному виробництві на 1-е число звітного місяця (згідно акту інвентаризації), кг; $П$ – поступлення ячменю за місяць на замочки, кг; O_2 – залишок ячменю в незавершеному виробництві на 1-е число наступного місяця згідно акту інвентаризації, кг.

$$C_4 = \frac{c(100 - \epsilon)100}{100 - 4}, \quad (2.7)$$

$$Y_{14} = \frac{Я(100 - \epsilon)}{100 - 14}, \quad (2.8)$$

де C – фактична маса солоду в кг, здана на склад; ϵ – фактична вологість солоду або ячменю, %; $100 - 4$ – кількість сухої речовини в 100 кг солоду при вологості 4%; ($100 - 4 = 96$), а ($100 - 14$) = 86 – кількість сухої речовини в 100 кг ячменю при вологості 14%; $Я$ – фактична маса ячменю, використаного для виробництва солоду, кг.

Вихід солоду на АСР відображає розмір втрат при солодуванні корисних сухих речовин, які залежать в основному від якості роботи солодовні, а вихід солоду на ПСР ігнорує їх.

На пивоварних заводах вихід солоду розраховується паралельно за двома показниками – на $ПСП_{4/14}$ і АСР. Для цього облік ячменю, який поступає на замочки, і передача готового солоду на склад на зберігання та зі складу на виробництво пива ведеться за фактичною масою з врахуванням вологості ячменю і солоду, тобто по сухих речовинах. Основою для обліку сухих речовин

у ячмені і солоді, який поступає і відпускається, є фактична маса кожної партії ячменю і солоду з врахуванням вологості цих партій.

Важливе значення для обліку сухих речовин має правильний та своєчасний відбір проб з кожної партії ячменю чи солоду під час їх зважування. Неможливо підрахувати сухі речовини в солоді, який передається на склад по вологості, перевіреній в цій самій партії солоду з проби, відібраної при розвантаженні з нижньої решітки солодосушілки, так як вологість солоду з нижньої решітки, як правило, нижча вологості того ж солоду після відбиття ростків. Звідси кількість сухих речовин в солоді по цій же вологості буде вища фактичної і буде збільшений вихід солоду по сухій речовині.

Таким чином, ефективність обліку за сухими речовинами, крім добре налагодженого обліку фізичної маси, потребує систематичного і правильного відбору проб та визначення вологості по кожному прийому чи видачі ячменю і солоду. Відсутність показника вологості в одній чи декількох партіях по приходу чи розходу ячменю або солоду порушує всю систему обліку.

На нашу думку, доцільно було б у пивоварній промисловості перейти на облік виходу солоду на абсолютно-суху речовину, але для цього потрібно попередньо встановити норму максимального виходу солоду на абсолютно-суху речовину та розробити експресні точні методи визначення вологості в ячмені та солоді, що сприяло б точному визначенню вологості ячменю і солоду. Для її визначення необхідно застосовувати один і той самий метод.

Необхідно відмітити, що в пивоварній промисловості паралельно може використовуватись як солод власного виробництва, так і покупний солод. На пивоварних заводах, де у виробництві використовується солод власного виробництва введена додаткова калькуляційна стаття “Напівфабрикати власного виробництва”. Вартість покупного солоду включається в статтю “Сировина і основні матеріали”. На нашу думку, з метою забезпечення більших можливостей для аналізу структури собівартості продукції та виявлення резервів її зниження, було б доцільно вартість покупного солоду відображати в

калькуляції окремою статтею “Покупні напівфабрикати” (поряд зі статтею “Напівфабрикати власного виробництва”).

Виходячи із загального принципу обліку, сировина і матеріали в синтетичному обліку відображаються за фактичною собівартістю, яка складається з витрат на їх придбання, заготівлю та доставку на склад підприємства, тобто фактична собівартість включає дві основних складових: закупівельну вартість та транспортно-заготівельні витрати.

Ведення обліку фактичних витрат за кожним номенклатурним номером придбаної сировини та матеріалів є найбільш точним способом оцінки. Однак практика показала, що ведення аналітичного обліку сировини і матеріалів за фактичною собівартістю представляє собою трудомісткий процес, а також створює труднощі у використанні обчислювальної техніки, так як знижується можливість застосування постійних розціночних показників.

Галузева інструкція [106, с.6] пропонує застосовувати для обліку основних і допоміжних матеріалів – планову собівартість. Необхідно відмітити, що при оцінці сировини і матеріалів за плановою собівартістю в сферу поточного обліку залучається велика частина запланованих витрат, чим зменшується сума незапланованих відхилень.

В цьому випадку є можливість співставити планову собівартість заготівлі матеріалів з фактичною, яку можна розрахувати не тільки по кожному виду, але і в розрізі синтетичних рахунків та окремих груп сировини і матеріалів. Оцінка за плановою собівартістю сприяє здійсненню системного контролю за собівартістю матеріалів та їх раціонального використання, що має велике значення при переході пивоварних підприємств до ринкових умов господарювання.

В той же час, вона потребує складної роботи по складанню номенклатур-цінників та не забезпечує єдність оцінки в документах постачальників та прихідних документах. Тому, вибір оцінки сировини і матеріалів повинен залежати від характеру матеріалів, які використовуються, їх номенклатури, величини відхилень фактичної собівартості від облікової вартості, рівня

економічної роботи на підприємстві, можливості використовувати в роботі засоби обчислювальної техніки.

Опрацювання літературних джерел вітчизняних та зарубіжних авторів [89, с.193; 123, с.174; 126, с.34; 176, с.23; 261, с.112] свідчить, що ринкові відносини обумовили необхідність використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств таких методів оцінки матеріалів, які застосовуються в міжнародній практиці бухгалтерського обліку. Міжнародні стандарти передбачають більше дев'яти методів оцінки витрат матеріалів з різним економічним ефектом, зокрема: LIFO, FIFO, система середньозважених цін, NIFO, метод ідентифікації, ціна останньої купівлі, ціна заміщення, оцінка за трансферною ціною.

Сьогодні національні стандарти бухгалтерського обліку регламентують методику визначення оцінки запасів при їх відпуску у виробництво. Пунктом 16 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” запропоновано шість методів оцінки витрачання запасів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- 5) нормативних витрат;
- 6) ціни продажу.

Порівнюючи дане Положення з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, в яких також запропоновано методи оцінки матеріальних цінностей, необхідно відмітити, що в останніх відсутній метод оцінки по ціні продажу. На нашу думку це правильно, тому що П(С)БО 9 “Запаси” розрахований і для торговельних організацій, на відміну від Методичних рекомендацій.

Методи оцінки запасів, зокрема сировини і матеріалів, істотно впливають на собівартість продукції і пов'язані безпосередньо з визначенням фінансових результатів господарської діяльності підприємства. Обсяг дисертаційної роботи

не дозволяє повністю проаналізувати дані методи, зупинимось лише коротко на них.

Матеріальні цінності, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також матеріали, які не замінюють одне одного, оцінюються за методом ідентифікованої собівартості. Цей метод передбачає ведення обліку фактичної собівартості по кожній конкретній одиниці матеріальних цінностей. Але можливість застосування цього методу на практиці обмежена з причини різноманітності номенклатури і великої кількості однакових матеріальних цінностей.

Оцінка за методом середньозваженої собівартості проводиться по кожній одиниці матеріальних цінностей діленням сумарної вартості залишку таких матеріалів на початок звітного місяця і вартості матеріальних цінностей, які надійшли у звітному місяці, на сумарну кількість матеріалів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці.

Оцінка за методом собівартості перших за часом надходження матеріальних цінностей (ФІФО) базується на припущенні, що матеріальні цінності використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто матеріали, які першими відпускаються у виробництво, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження матеріалів.

Оцінка за методом собівартості останніх за часом надходження матеріальних цінностей (ЛІФО) базується на припущенні, що матеріальні цінності використовуються у послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство (зарахуванню у бухгалтерському обліку), тобто матеріальні цінності, які першими відпускаються у виробництво, оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження матеріалів.

Оцінки за методом нормативних витрат полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством, з врахуванням нормальних рівнів використання матеріальних цінностей, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Слід зазначити, що при застосуванні

методу нормативних витрат можуть виникнути наднормативні витрати. В такому випадку згідно з нормами П(С)БО 16 їх треба списувати не на виробничу собівартість виробленої продукції (робіт, послуг), а на собівартість реалізованої продукції.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Для порівняння зазначимо, що відповідно до міжнародних стандартів обліку, зокрема, МСБО №2 “Оцінка та відображення матеріально-виробничих запасів в контексті формування фактичної собівартості” в практиці бухгалтерського обліку допускається використання чотирьох найважливіших методів списання руху вартості запасів:

- 1) метод суцільної ідентифікації (specifis cost identication);
- 2) метод середньої вартості (average cost);
- 3) ФІФО (перша партія в прихід – перша партія в розхід, first-in-first-jut);
- 4) ЛІФО (остання партія в прихід – перша партія в розхід, last-in-first-ont).

Вартість витрачених в процесі виробництва матеріальних цінностей відноситься на собівартість і, відповідно, зменшує оподатковану базу по податку на прибуток. Звідси впливає, що методи оцінки суттєво впливають на витрати, тому правильність вибору методу оцінки на даний час є актуальною проблемою. Найбільш поширеним в країнах ринкової економіки є методи оцінки матеріалів, в основу яких покладено принцип “нижчої з двох оцінок”, що переслідує мету запобігти можливих кон’юктурних втрат: FIFO, LIFO, метод середньозважених цін.

Враховуючи зарубіжний досвід, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, кількісно-якісні характеристики сільськогосподарської сировини та матеріалів, найбільш доцільним буде, на нашу думку, на підприємствах пивоварної промисловості використання системи оцінки матеріалів за нормативною (стандартною) вартістю. Такий підхід передбачає

встановлення заздалегідь стандарту нормативної вартості кожного найменування товару, а також у даному випадку на кожен вид і групу сировини і матеріалів, зареєстрованих у номенклатурі-ціннику, розраховується нормативна (стандартна) ціна, яка використовується протягом певного періоду як поточна облікова. Стандарт включає цільові витрати, які плануються на початку звітного періоду і відображають вартість майбутніх закупівель матеріальних ресурсів при їх ефективному використанні.

Використання в обліку матеріальних витрат їх оцінки за нормативною (стандартною) вартістю надасть можливість, на нашу думку, порівнювати нормативні ціни з фактичними, виявляти відхилення від стандартів матеріальних витрат, їх причини та винуватців і, крім того, розраховувати вплив зміни цін на результати діяльності підприємства. Як відмічає Т.П.Карпова: "... будь-яка ціна вище нормативної за покупку повинна розглядатися як пряма перевитрата" [123, с.175]. Крім того, облік зміни самих нормативних (стандартних) цін надає інформацію для аналізу транспортних та інших витрат, що складають нормативну ціну.

Слід також зауважити, що правильне визначення собівартості продукції залежить в деякій мірі від точної оцінки незавершеного виробництва .

Однак способи оцінки незавершеного виробництва на підприємствах галузі різні, оскільки одні пивзаводи оцінюють його по планових нормах, а інші – за фактичними витратами. Однак на більшості підприємств галузі залишки незавершеного виробництва солоду оцінюються по вартості замоченого ячменю. У виробництві пива незавершене виробництво оцінюється за плановою вартістю витраченого на нього сировини і матеріалів з додаванням планових витрат на обробку по відповідних стадіях виробництва. Суттєвим недоліком в обліку незавершеного виробництва є те, що немає єдності статей витрат по яких слід оцінювати собівартість незавершеного виробництва. Все це в значній мірі спотворює собівартість окремих видів продукції, що виробляється.

Узагальнюючи вищевказане, можна зробити висновок, що в умовах нестабільності цін оцінка сировини і матеріалів на підприємствах пивоварної промисловості за нормативною (стандартною) собівартістю, на нашу думку, найбільш повно відповідає вимогам ефективного управління величиною матеріальних витрат, від якого, в свою чергу, залежить управління собівартістю, а значить, і фінансовими результатами.

Вважаємо, що в даний час потребує вдосконалення облік склотари, хоч, як відмічають представники пивоварних компаній, питома вага пива, яке розливається в пластикові пляшки, росте все більше та витісняє пиво в скляній тарі. В першому півріччі 2002 року 22,6% пива (більше 11 мільйонів декалітрів) було розлито в ПЕТ-упаковку, що складає 25-30% всього об'єму реалізації. Однак, пивовари вважають, що скляна пляшка залишиться основною тарою для пива, тому вдосконалення обліку склотари залишається актуальною проблемою на сьогодні для пивзаводів (за рахунок зниження втрат склотари на 0,1% галузь могла би отримати біля 150 тис. грн. прибутку) [169, с.2].

Насамперед, вимагає певного удосконалення діючий порядок обліку втрат пляшок у посудно-тарних цехах (складах). Так, фактична вартість цих втрат відображається в бухгалтерському обліку тільки на статті “Невиробничі загальнозаводські витрати”, що не зовсім відповідає потребам контролю. При цьому необхідно врахувати, в пивоварній промисловості тарно-посудні цехи виконують функції допоміжного виробництва, обслуговуючи процес основних цехів. Часто частина операцій, які, звичайно, виконуються тарними цехами (наприклад виймання пляшок з ящиків), передається в цех пляшкового розливу. В цьому випадку втрати у тарному цеху зменшуються, а у цеху пляшкового розливу збільшуються. Величина цих втрат як втрат цеху розливу відносяться на витрати виробництва по калькуляційній статті “Допоміжні матеріали”.

В зв'язку з цим, ми пропонуємо, щоб втрати, які нормуються і яких неможливо уникнути в силу особливостей технологічного процесу, передбачались в плані витрат, а не кваліфікувались як невиробничі витрати.

Тим більше, що по одній і ті ж статті “Невиробничі загальнозаводські витрати” відображаються і витрати, які нормуються, і наднормові втрати.

Тому було б доцільно в кварталних та річних формах по собівартості продукції передбачити можливість відображення планових (які нормуються) втрат. Це дасть можливість пивоварній галузі, де є посудно-тарний цех, контролювати наднормативні втрати та своєчасно приймати міри щодо їх усунення.

Фактичний вихід продукції у пивоварному виробництві залежить від кондиції основних видів сировини або матеріалів, їх фізико-хімічних властивостей тощо. Тому вихід готової продукції у результаті технологічного процесу заздалегідь визначити з абсолютною точністю неможливо. При цьому необхідно враховувати, що контроль за використанням матеріальних цінностей ускладнюється ще наявністю втрат. Велике значення має встановлення норм виходів за стадіями виробництва або кінцевою продукцією та складання на їх основі матеріальних балансів за видами сировини та готових виробів. Матеріальні баланси виробництва (рис. 2.2.) дають можливість визначити величину втрат, встановити місця та причини їх виникнення.

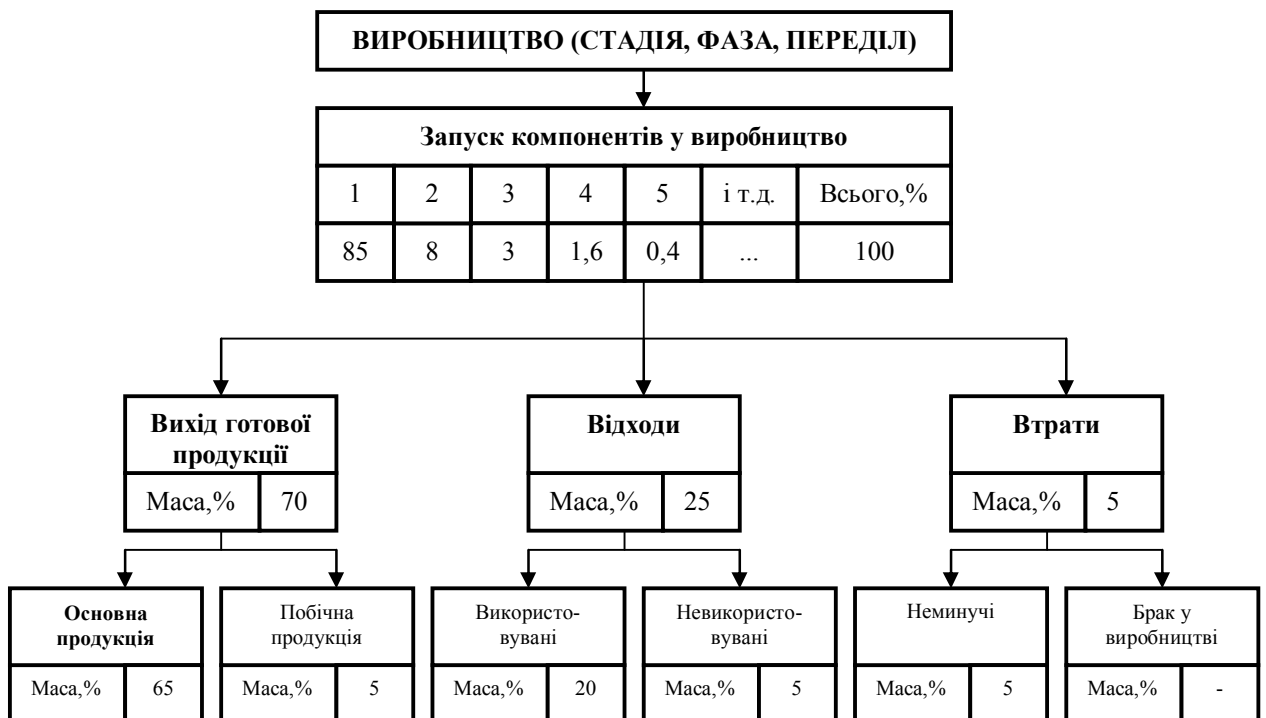


Рис. 2.2. Схема побудови матеріального балансу

Важливо відмітити, що при виробництві пива складання матеріальних балансів має об'єктивну необхідність. Це пов'язане з тим, що для контролю за нормами витрат матеріальних ресурсів повинні бути встановлені норми виходу готової продукції, відходів і втрат по стадіях технологічного процесу. Використовувати спосіб документування для обліку і контролю використання сировини у виробництві неможливо, оскільки в цьому випадку неможливо визначити втрати, які є прихованими. З метою визначення прихованих технологічних втрат при виробництві пива доцільно проводити спеціальні техніко-економічні розрахунки, які враховують втрати на всіх етапах (стадіях) технологічного процесу. Використовувати спосіб документування для обліку і контролю використання сировини у пивоварному виробництві неможливо, оскільки в цьому випадку неможливо визначити втрати, які є прихованими. З метою визначення прихованих технологічних втрат при виробництві пива доцільно проводити спеціальні техніко-економічні розрахунки, які враховують втрати на всіх етапах (стадіях) технологічного процесу. Крім того, матеріальні баланси виступають засобом кількісної оцінки процесу обробки сировини та матеріалів і якісного контролю за додержанням норм їх витрачання. Застосування кількісно-якісних показників дозволяє використовувати єдиний інтегруючий показник для сировини, яка надходить у виробництво, і готової продукції – масу сировини, перераховану на вміст у ній корисних речовин.

У пивоварному виробництві використовується велика кількість допоміжних матеріалів, таких допоміжних матеріалів, як фільтрмаса, смолка, каустична і кальцинована сода та ін. Для скорочення кількості документів, їх відпуск, на нашу думку, можна оформляти виписуванням групових лімітних карт типової форми.

Відпуск допоміжних матеріалів, які використовуються у виробництві порівняно рідко і несистематично, а також використовуються на різні господарські потреби, з віднесенням на рахунки “адміністративні” або “загальновиробничі витрати”, можна оформляти разовими вимогами типової форми М-10 або М-11.

При перевитрачанні матеріалів відпуск їх на виробництво слід оформляти сигнальними вимогами.

При заміні одного виду сировини іншим виписуються сигнальні вимоги на заміну, в яких необхідно вказувати матеріал, який замінюють і на який замінюють по дієвій нормі і ціні, величину відхилень від норм в результаті цієї заміни, а також причину та винуватців заміни.

Відхилення витрачання зерна від норм в результаті зміни рівня екстрактивності солоду і несолоджених матеріалів доцільно визначати шляхом складання спеціальних розрахунків за визначені проміжки часу.

Нормативне витрачання зернозапасів (B) на 1 тис. дал пива при фактичній його екстрактивності розраховується за формулою [223, с.52]

$$B = \frac{B_{\sigma}}{E_{\phi}} \times E_{\sigma}, \quad (2.9)$$

де B_{σ} – витрачання зернозапасів на 1 тис. дал пива при базисній їх екстрактивності, кг; E_{σ} і E_{ϕ} – екстрактивність зернозапасів (відповідно – базисна і фактична), %.

Розрахунки нормативного витрачання зернозапасів рекомендується проводити за кожну декаду і за місяць, для чого слід застосовувати лімітно-забірні карти зі спеціальними подекадними відривними талонами, що буде сприяти оперативному контролю за використанням матеріальних ресурсів.

Обчислені на основі типових форм первинної документації по обліку виробництва, а також звітів по витратах сировини і матеріалів відхилення від дієвих норм групуються по шифрах причин і винуватцях, номенклатура яких затверджується на кожному заводі, і записуються у зведення відхилень від норм витрачання сировини і матеріалів, яка складається планово-економічним відділом. Ці зведення узагальнюються по підприємству в цілому і представляються керівництву заводу по п'ятиденках для вивчення основних причин перевитрачання засобів і їх ліквідації.

В кінці місяця на основі зведень відхилень від норм витрачання сировини і основних матеріалів та відповідних місячних звітів, складається рапорт відхилень від норм (Табл. 2.2).

Таблиця 2.2

РАПОРТ
про відхилення від норм витрачання сировини і основних матеріалів
за січень 2002 р.

Назва сировини і основних матеріалів	Номенклатурний номер	Одиниця виміру	Всього відхилень		В тому числі	
			Кількість	сума	за причинами (шифр)	за винуватця ми (шифр)
Солод світлий	26379	кг	+1186,24	+310,79	2	7
Ячмінна мука	16331	кг	-14618,10	-2046,53	1	6
Рисова січка	16332	кг	-133,31	-61,32	5	2
Цукор-сирець	16333	кг	+1025,52	+235,87	4	3
Кукурудзяна мука	16334	кг	+12960,00	+2086,56	1	6

Фактичний відпуск сировини, основних і допоміжних матеріалів узагальнюється в кінці місяця на основі первинних документів шляхом складання розробну таблиці № 1.

У пивоварному виробництві використовуються різні матеріали, навіть однакові за назвою, але різні за сортами, марками, типами тощо. Тому в практиці роботи пивоварних підприємств використовується більш детальне їх групування за технологічними ознаками та властивостями. Така класифікація використовується для планування потреб у матеріалах, раціональної організації аналітичного обліку та контролю за використанням матеріальних цінностей у виробництві.

Деталізована класифікація матеріалів за їх технологічними ознаками та властивостями лежить в основі розроблених нами номенклатур, тобто систематизація переліку матеріальних цінностей, які використовуються у виробництві. В номенклатурі вказується назва матеріалів, тип, сорт, одиниця виміру, облікова ціна, а також закріплений за ними код (номенклатурний номер), який вказується у всіх первинних документах по операціях з матеріалами.

Відсутність у пивоварній промисловості єдиних кодів облікових номенклатур матеріальних цінностей призводить до неоднакового тлумачення одного і того ж виду матеріалів, створюючи цим труднощі в обліку.

Коди облікових номенклатур матеріальних цінностей у пивоварній промисловості пропонуємо будувати за змішаною восьмизначною системою. Перші два знаки відповідають номеру синтетичного або аналітичного рахунку; третій – код назви матеріальних цінностей у відповідності з їх класифікацією за призначенням та роллю в процесі виробництва; четвертий і п'ятий знаки означають номер (код) групи матеріалів; шостий і сьомий відповідають коду назви матеріалів у розрізі фізико-технологічних ознак та властивостей (Табл.2.3).

Таблиця 2.3

Побудова кодів облікових номенклатур матеріальних цінностей на підприємствах по виробництву пива

Назва синтетичного рахунку	Номер рахунку	Групування за економічним призначенням та роллю у виробництві	К О Д	Група	К О Д	Групування за технологічними властивостями та ознаками	К О Д	Номенклатурний номер (код матеріалу)
Матеріали	201	Сировина	1	Зернові	01	Ячмінь, жито і т.д.	01 02	20110101 20110102
				Несолоджені матеріали	02	Кукурудза та ін.	01	20110201
		Основні матеріали	2	Цукор і т.д.	01	Цукор-пісок Цукор-рафінад Цукровий сироп і т.д.	01 02 03	20120101 20120102 20120103

Застосування єдиних кодів у пивоварній промисловості полегшить складання номенклатурних цінників на підприємствах галузі та значно спростить облік і номенклатурне оформлення матеріальних цінностей. При складанні номенклатури-цінника повинні бути дотриманні: чіткість та простота побудови; наявність резервних номерів; можливість доповнення та зміни повноти обхвату матеріальних цінностей, що використовуються та ін.

При веденні номенклатур-цінників з використанням ЕОМ в них вводять додаткові дані: норма зерна, норма природних втрат та код місця зберігання (склад, цех).

Враховуючи те, що пивоварна промисловість використовує велику кількість води та енергетичних ресурсів, необхідним є вдосконалення обліку витрат допоміжних виробництв. Так, на підприємствах пивоварної промисловості не розраховується собівартість пари, гарячої води та холоду, а в собівартість окремих видів продукції включаються тільки витрати палива. Інші витрати парових станцій та компресорних установок включаються в собівартість солоду та пива непрямым шляхом.

На нашу думку, для забезпечення більш економічної роботи допоміжних виробництв необхідно знати витрати по кожному з них. Тому пропонуємо витрати допоміжних виробництв організувати за такими напрямках: а) місця виникнення; б) види продукції, що виробляється; в) статті калькуляції. Обліковими та калькуляційними одиницями при цьому повинні бути: 1 м³ води; 1 тонна нормальної пари; 1000 квт-год електроенергії, а також 1000 робочих кал холоду.

У тому випадку, коли пивзавод поряд з тепловою, виробляє і електроенергію, то витрати електричного і котельного цехів розподіляються між обома видами енергії пропорційно витрачання умовного палива, оскільки на їх виробництво йде одне і те ж паливо.

Важливим резервом економії сировинних ресурсів та зниження матеріаломісткості продукції є більш раціональне використання відходів виробництва. Відходи у пивоварній промисловості оцінюються за цінами їх можливого використання в господарстві або за цінами можливої реалізації, встановленими на місцях. Вихідним моментом удосконалення обліку відходів виробництва є їх техніко-економічна класифікація, яка є базою побудови планування і бухгалтерського обліку.

Пивоварна промисловість при переробці зернопродуктів повертає сільському господарству відходи виробництва, які обліковуються на статті

“Поворотні відходи і побічна продукція”: зернові відходи при очищенні та сортуванні ячменю, сплав ячменю при замочуванні, солодові ростки при вирощенні та сушінні солоду, зернові відходи при поліруванні солоду, солодову дробину при варінні сусла, білковий відстій при охолодженні сусла, пиві дріжджі, які утворюються в процесі бродіння. Для потреб харчової промисловості пивоварна промисловість поставляє диоксид вуглецю, який виділяється при бродінні.

Відходи сировини і матеріалів, які утворюються в процесі виробництва, поділяють на безповоротні і поворотні.

До поворотних відходів у пивоварному виробництві відносяться:

- у солодовому виробництві – відходи зерна при сортуванні ячменю, сплав при замочуванні зерна та солодові ростки після пророщування зерна;
- у виробництві пива – пивний та хмелевий дріб, білковий залишок, залишкові пивні дріжджі. Вуглекислий газ є також відходом виробництва пива, який виділяється при бродінні та використовується для виробництва побічної продукції: рідкої та твердої вуглекислоти. Усі ці відходи можуть бути реалізовані на сторону, а пивні дріжджі можуть бути використані і в самому виробництві пива. Слід зазначити, що вартість поворотних відходів виключається із витрат на сировину і матеріали, які включаються в собівартість продукції.

До безповоротних відходів у пивоварному виробництві відносяться відходи, які не можуть бути використані для кормових або технічних цілей (ячмінна луска, отруйні бур'яни, зіпсоване зерно).

До відходів пивоварної промисловості відносяться сплав ячменю при замочуванні, солодові паростки при пророщенні і сушінні солоду, зернові відходи на стадії підробітку зерна і при поліруванні ячменю, солодова і хмелева дробина, білковий відстій, залишкові рідкі дріжджі.

Зерновий сплав та солодові паростки використовуються для відгодівлі худоби. Пивна дробина є добрим молокогінним та білковим кормом, сприятливо впливає на систему травлення, тому застосовується для відгодівлі

ВРХ і свиней. Екстракт із солодових паростків можна застосовувати в дріжджовій і хлібопекарській промисловості. При використанні екстракту в хлібопеченні можна на 30-35% зменшити витрати пресованих дріжджів, є що задаються [159, с.83].

Пивні дріжджі залишаються в бродильних чанах і лагерних танках після головного бродіння і доброджування. Вони мають цінні живильні і лікувальні властивості. Їхньою недоліком є гіркота, викликана хмелем. В основному вони використовуються як корм у тваринництві і лише невелика кількість у якості лікувальних і живильних препаратів.

Білковий відстій може бути використаний, як білкова сировина в комбікормовій промисловості. Гідролізатори білкового відстою застосовуються в якості складових частин при виробництві харчових концентратів і для поліпшення амінокислотного складу самого пива.

Облік відходів після обробки ячменю ведеться в розрізі наступної їх класифікації: побічні продукти – група “а”: зернова суміш, отримана після обробки з вмістом зерен продовольчих культур, включаючи круп’яні, фуражні і бобові культури, які відносяться по стандартах до цих культур до основного зерна від 50 до 70% включно; група “б” – зернова суміш з вмістом зерна від 70 до 85% включно.

Відходи першої категорії групи “а”: відходи з вмістом зерен продовольчих культур, включаючи круп’яні, фуражні і бобові культури, які відносяться за стандартами до цих культур до основного зерна від 30 до 50% включно; групи “б” – це теж, але із вмістом зерна від 10 до 30% включно.

Відходи другої категорії групи “а”: зернові відходи з вмістом зерна від 2 до 10% включно і третьої категорії групи “а”: відходи від очищення зерна, вміст зерна в якому не більше 2%, солом’яні частини.

Кожну групу відходів характеризує кількість зерна ячменю і зерна інших зернових культур, які в них містяться і які за своїми стандартами відносяться до основних культур. Правильна класифікація відходів за вмістом зерна має велике економічне значення, так як ціна на кожен групу різна.

Беручи до уваги необхідність використання відходів та їх питому вагу в матеріальних ресурсах, всі відходи пивоварної промисловості повинні бути старанно зібрані, зважені та оформлені актом. Оприбутковані за місцем їх зберігання та списані з рахунку основної сировини. Деякі з них реалізуються на сторону (зернові відходи, сплав зерна, солодові паростки, солодова та хмелева дробина), а інші (дріжджі) використовуються всередині господарства.

Більш чітке виділення в обліку втрат у відходах будуть сприяти зниженню собівартості пива.

За діючою методологією, поворотні відходи підлягають оцінці в залежності від можливості їх використання – за повними цінами вихідної сировини і матеріалів, зниженими цінами чи цінами брухту або утилю (за винятком витрат на їхній збір і обробку).

Питання оцінки відходів має важливе значення. Зниження ціни відходів буде сприяти нераціональному їхньому використанню в зв'язку з тим, що така вартість відходів робить не великий вплив на рівень собівартості готової продукції. І, навпаки, оцінка відходів на рівні повноцінних матеріалів може привести до зайвого списання вартості матеріальних цінностей у відходи, заниженню собівартості продукції основного виробництва. У той же час відходи рідко використовують для випуску основної продукції.

Втрати у відходах визначаються як різниця між первісною вартістю сировини і матеріалів, що перетворилися у відходи, і вартістю цих відходів. При визначенні собівартості продукції в частині матеріальних витрат у її складі спочатку відображаються витрачені матеріали за фактичною собівартістю їхнього придбання, а потім додаються втрати у відходах у визначеному вище розмірі.

Діючий порядок відображення в обліку витрат сировини і матеріалів згідно застосовуваної в даний час номенклатури статей витрат суперечить логіці формування собівартості продукції: виходить, що чим більше відходів, тим нижча собівартість (вони мінусуються від загальних витрат).

У зв'язку з цим пропонуємо статтю “Сировина і матеріали” поділити на дві частини: “Сировина і матеріали” і “Витрати у відходах”. У першій варто показувати витрати на сировину і матеріали за винятком усіх (поворотних і безповоротних) відходів. По статті “Витрати у відходах” пропонується показувати витрати відходів і вартість поворотних відходів. Таким чином, по ній будуть показані втрати і вартість повноцінних матеріалів, що перетворилися у відходи. Така інформація полегшить аналіз реального складу матеріальних витрат, буде сприяти правильному формуванню оптових цін, а також дозволить упорядкувати нормування відходів, вірогідно визначити їхню фактичну кількість за найважливішими видами матеріалів.

Необхідно відмітити, що облік матеріальних витрат на пивоварних підприємствах із застосуванням пакетів прикладних програм значно полегшується за рахунок відсутності необхідності складання та зведення накопичувальних відомостей про витрати у виробництві сировини та матеріалів, палива тощо “вручну”. Аналітична зведена інформація щодо матеріальних витрат формується автоматично згідно з параметрами, заданими користувачем. Виконавець лише заносить інформацію первинних носіїв щодо обліку матеріальних витрат до переліку господарських операцій підприємства за допомогою меню бухгалтерської програми. Іншим можливим варіантом є отримання цієї інформації з виробничого підрозділу пивоварного підприємства по каналах зв'язку.

В основу побудови практично кожної автоматизованої системи покладений облік у хронологічному порядку всіх господарських операцій. Формування матеріальних витрат відображається на їх основі у зведених реєстрах, якими є відомості аналітичного обліку. На основі даних хронологічного та аналітичного обліку матеріальних витрат, а також враховуючи інформацію інших ділянок бухгалтерського обліку, формуються Головна книга, оборотний баланс, баланс підприємства в цілому.

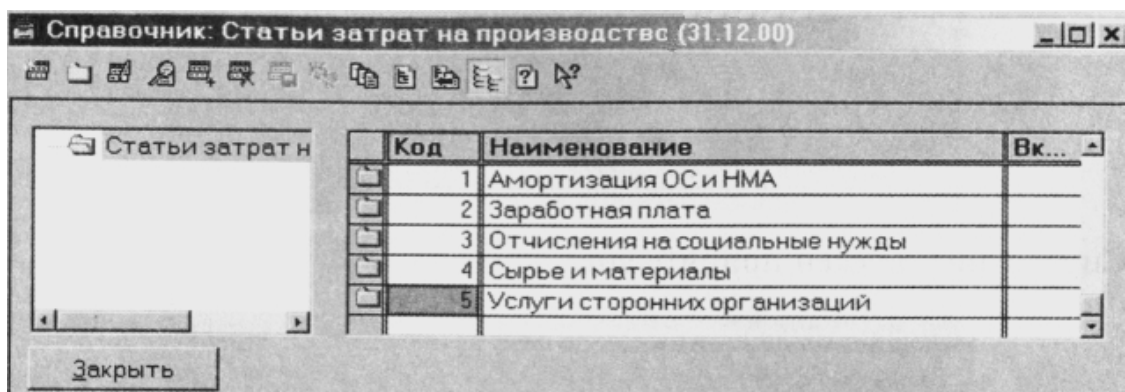
Програма “**1 С:Підприємство 7.7 SQL**” має низку незаперечних переваг: простоту інсталяції й використання, можливість гнучкого налаштування

конфігурації і наявність вбудованої макромови, змогу швидко виконати різноманітні проведення (у наших умовах щоденної модифікації правил обліку це важливо) тощо.

Програма **“1С: Підприємство 7.7 SQL”** передбачає ведення автоматизованого обліку витрат, для чого передбачено спеціальний довідник **“Статті витрат на виробництво”**. Цей довідник дозволяє вести аналітичний облік на рахунку обліку витрат на виробництво (рахунок 23) з настільки докладною аналітикою, наскільки це необхідно підприємству. Крім цього, у цьому довіднику виділяються ті елементи витрат, пропорційно сумі яких розподіляються непрямі витрати. Цей довідник зроблений з тією метою, щоб одноразово вказати види затрат і на яких рахунках вони ведуться.

Довідник **“Статті витрат на виробництво”** має дворівневу структуру. Перший рівень показує такі групи витрат: адміністративні витрати; інші операційні витрати; витрати на збут; інші не операційні витрати; загальновиробничі витрати; прямі виробничі витрати. Другий рівень цього довідника вказує які статті витрат належать до вказаної групи, і на якому рахунку та, чи інша стаття ведеться. Кожна група чи стаття даного довідника може бути змінена чи добавлена. Тобто статей витрат може бути необмежена кількість, що дає змогу детальніше проаналізувати ті чи інші затрати і є ідеальною основою для ведення управлінського обліку.

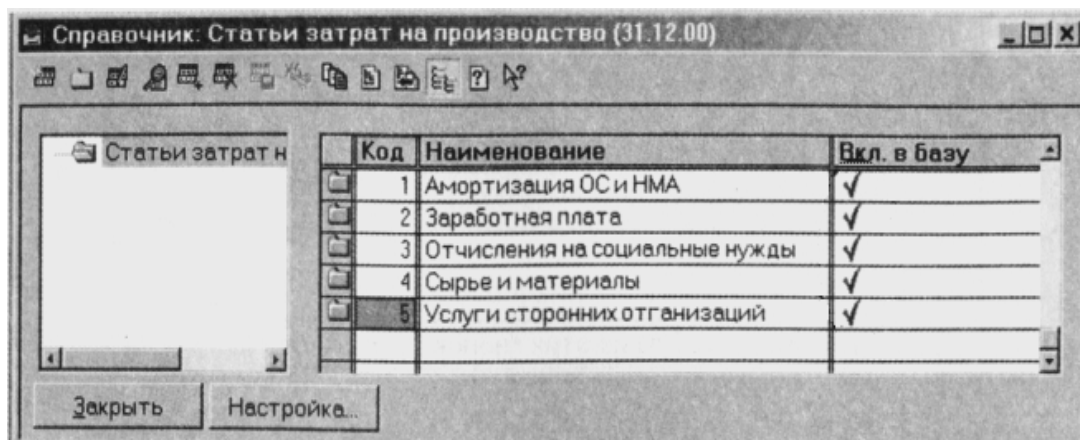
Даний довідник знаходиться в меню **Довідники → Інші довідники → Статті витрат на виробництво** і має наступний вигляд



Слід зазначити, що при формуванні даного довідника необхідно визначити ті статті прямих витрат на виробництво, пропорційно яких будуть

розподілятися непрямі витрати. Саме цей реквізит і є в даному довіднику періодичним – тобто може зберігати історію зміни значень.

При формуванні фінансового результату документом “**Закриття місяця**” буде зроблено списання залишків рахунків 91 “Загальновиробничі витрати” і 92 “Адміністративні витрати” у дебет рахунка 23 “Виробництво” відповідно до обраної бази розподілу непрямих витрат. У довіднику статті витрат, що складають базу розподілу непрямих витрат, слід відзначити “галочкою”. Для цього необхідно встановити мітку включення в базу для розподілу непрямих витрат елементи, пропорційно яких вони будуть розподілятися.



Слід зазначити, що списання матеріалів на витрати здійснюється з допомогою документа “**Списання ТМЦ**”, який реєструється в журналі “**Складські документи**”. В даному документі вказуються: номер документа, місце зберігання (звідки списуються витратні матеріали), рахунок, на який списуються матеріальні цінності, вид ПДВ (вказується ставка ПДВ), крім цього вказується субkonto списання. В таблиці вказуються матеріальні цінності, які списуються на виробництво, їх кількість і сума, крім цього вказується залишок на складі. Даний документ формує проводку Дт 232 – Кт 203.

При списанні тих чи інших затрат чи матеріалів на виробництво вказується потрібна стаття. При вводі нової статті вказується рахунок синтетичного обліку на якому буде закриватися стаття.

Списание ТМЦ - СпТ-000958

Списание ТМЦ № СпТ-000958 от 31.03.01 Колісник Л. Б.

Место хранения: Гриців М. І. Субkonto списания: с. Мовчанівка 3

Счет списания: 232 Вид НДС: Без НДС Корови

Примечание: Паливо та мастильні матеріали

Причина списания: На собственные нужды

N	ТМЦ	Партия	Кол-во	Сумма -	НДС	Сумма +	Остаток
1	диз.паливо	Партия по ур	3630.000	4.736.71	947.342	5.684.052	232585
2	бензин А-76	Партия по ур	35.000	41.51	8.302	49.812	29875
3	диз.масло	Партия по ур	46.000	115.00	23.000	138.000	5363

Итого 4893.22
Итого НДС 978.64
Всего 5871.86

ОК [Печать] Провести [Закрыть] Подбор > Заполнить >

Отже, узагальнюючи вищесказане, ми прийшли до висновку, що облік витрат матеріальних ресурсів на пивоварних підприємствах повинен, з одного боку, відповідати завданню точного відображення, наукового групування, узагальнення і контролю даних по наявності, руху і використанню сировини і матеріалів, а з іншого – відповідати постійно зростаючим вимогам управлінського персоналу в оперативній і зручній для користування інформації.

2.2. Облік витрат на оплату праці

Суттєву роль у формуванні витрат виробництва відіграють витрати, пов'язані з оплатою праці, які за питомою вагою посідають друге місце (після матеріальних витрат) у собівартості продукції підприємств як харчової промисловості в цілому, так і пивоварної промисловості зокрема.

Залежно від специфіки технології, видів продукції, що виготовляється, виробничих та організаційних особливостей виробництва питома вага витрат на оплату праці робітників та службовців досліджуваної галузі становить близько 3% всіх витрат виробництва. Однак вважаємо, що підвищення ефективності обліку праці та витрат на її оплату є важливим елементом загальної

раціоналізації формування собівартості готової продукції пивоварних підприємств.

Перш за все необхідно відзначити, що законодавче визначення “заробітної плати” наведене у статті 1 Закону України “Про оплату праці” від 24.03.95р. № 108/95-ВР, згідно з яким “заробітна плата – це винагорода, обрахована, як правило, у грошовому виразі, яку, згідно трудового договору, власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу. При цьому розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконання роботи, професійних та ділових якостей працівника, результатів його праці й господарської діяльності промислового підприємства в цілому.”

Необхідно відмітити, що у світовій практиці витрати на відтворення робочої сили встановлюються на основі загальних для всіх країн принципів, в основі яких лежать витрати вартісного (грошового) та натурально-речового порядку, що їх здійснюють роботодавці: заробітна плата, виплачена робітникам за виконану ним роботу і всі додаткові витрати, пов’язані з відрахуваннями до соціальних фондів.

Впродовж багатьох років в обліковій політиці вітчизняних підприємств під витратами на робочу силу розуміли витрати на оплату праці. Однак заробітна плата не є єдиним елементом у складі витрат підприємства, пов’язаних з утриманням і використанням робочої сили.

В основі національної методики визначення вартості робочої сили покладено міжнародну стандартну класифікацію витрат на робочу силу, серед яких: пряма оплата; оплата за невідпрацьований час; премії та нерегулярні виплати; заробітна плата у натуральній формі, пільги, послуги, допомога в натуральній і грошовій формах; витрати підприємства за оплату житла працівників; витрати підприємства на соціальне забезпечення працівників; витрати на професійне навчання; витрати на утримання громадських служб; податки, що належать до витрат на робочу силу; інші витрати на робочу силу.

Необхідно відмітити, що на відміну від формулювань “основна заробітна плата” і “додаткова заробітна плата”, що діяли раніше, П(С)БО 16 “Витрати”

оперує поняттям “оплата праці”, яке значно ширше за поняття “заробітна плата”. Витрати, які включаються до фонду оплати праці, докладно регламентує Інструкція зі статистики заробітної плати. Саме цим документом слід керуватися під час включення тих чи інших витрат до статті “оплата праці”.

Ця Інструкція відповідає положенням Закону України “Про оплату праці”, згідно з якими, залежно від специфіки підприємства так само, як і раніше, можливим є поділ оплати праці на основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні й компенсаційні виплати.

Слід звернути увагу на більш широке (ніж передбачено Типовим положенням) трактування додаткової заробітної плати. Зокрема, до неї включаються деякі види оплати за невідпрацьований час, розширений перелік премій, виплати різниці в окладах деяким категоріям працівників тощо.

Враховуючи вищевказане, у такому випадку, на нашу думку, слід в окремі статті виділяти інші та компенсаційні виплати.

Якщо класифікувати витрати на оплату праці відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати, то не можна включати до складу статей, що розглядаються, допомогу по тимчасовій непрацездатності, яку виплачують робітникам за перші п’ять днів втрати працездатності, оскільки у п.4.6 Інструкції ці виплати віднесено до тих, що не включаються у фонд оплати праці. Такі витрати необхідно, на нашу думку, включати до складу інших витрат операційної діяльності.

Як і раніше, необхідно, на нашу думку, зберегти поділ фонду оплати праці за категоріями працюючих із віднесенням до різних калькуляційних статей. Такий підхід впливає з того, що оплату праці працівників, зайнятих ремонтом та утриманням основних засобів, а також загальноцехового персоналу в П(С)БО 16 прямо віднесено до загальновиробничих витрат, тобто виділено зі складу прямих витрат.

В умовах використання національних стандартів бухгалтерського обліку значно розширені права підприємства у формуванні облікової політики, окремі

напрямки якої безпосередньо впливають на організацію обліку оплати праці. Бухгалтер може вибрати найбільш прийнятну систему її обліку із застосуванням різноманітних класів рахунків витрат: тільки класу 8 “Витрати за елементами”; з одночасним застосуванням рахунків класу 8 “Витрати за елементами” та рахунків класу 9 “Витрати діяльності”; тільки рахунків класу 9 “Витрати діяльності”.

Заробітна плата, нарахована працівникам промислових підприємств, зокрема пивоварних, характеризує відповідне збільшення вартості і, таким чином, є складовою частиною витрат на виробництво. Проте, при розрахунку собівартості виготовлених на підприємстві активів до уваги повинні братися лише витрати, пов’язані з процесом виробництва.

Формування виробничої собівартості продукції в частині витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи зазнало істотних змін. Згідно з пунктом 11 П(С)БО 16 “Витрати” до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати.

До складу елементу “Витрати на оплату праці”, згідно з пунктом 23 цього ж нормативного документа, включається заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. Структура фонду оплати праці зображена нами на рис. 2.3.

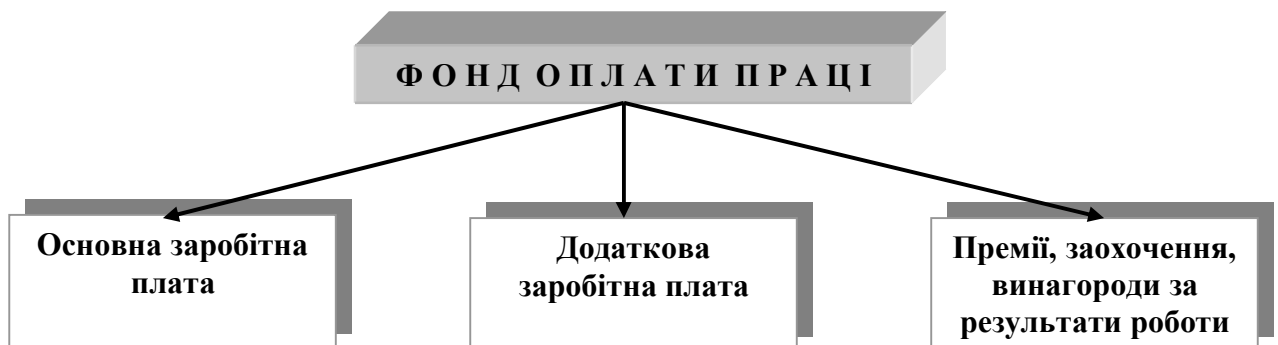


Рис. 2.3. Структура заробітної плати

Отже, для достовірного обчислення собівартості продукції на пивоварних підприємствах важливим моментом стає правильність поділу

витрат на оплату праці в залежності від способу віднесення до конкретного об'єкту витрат.

Заробітну плату за способом віднесення на певні види продукції необхідно поділяти на пряму і непрямую. Пунктом 13 П(С)БО 16 “Витрати” визначено, що до складу прямих витрат на оплату праці включається заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. №47 регламентують ведення обліку витрат на оплату праці таким чином: витрати на оплату праці на підприємстві визначаються, виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів, що встановлюються залежно від результатів праці, її кількості і якості, стимулюючих і компенсуючих виплат, систем преміювання робітників, керівників, спеціалістів, службовців за виробничі результати.

Таким чином, на пивоварних підприємствах заробітна плата, нарахована за роботи з виготовлення продукції відноситься до прямих витрат на оплату праці і включається до виробничої собівартості продукції. Відрахування на соціальні заходи від зарплати виробничих робітників, згідно п.14 П(С)БО 16 “Витрати”, включаються до складу інших прямих витрат.

До складу витрат на оплату праці, що формують виробничу собівартість продукції відноситься також заробітна плата, не пов'язана з випуском конкретних видів продукції. Ці витрати є непрямими (опосередкованими) і входять до складу загальновиробничих витрат.

Дослідження підприємств пивоварної промисловості показують, що облік витрат на оплату праці ведеться за місцями їх виникнення у складі витрат основного виробництва (на оплату праці робітників основного виробництва); загальновиробничих витрат (на оплату праці апарату управління цехами) та загальновиробничого персоналу; адміністративних витрат (на оплату праці

апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу).

На пивоварних підприємствах до загальновиробничих витрат, що формують собівартість пивоварної продукції в частині витрат на оплату праці належать:

- оплата праці з відрахуваннями на соціальні заходи апарату управління цехами, дільницями;
- оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих вдосконаленням технології і організації виробництва;
- оплата праці з відрахуваннями на соціальні заходи загальновиробничого персоналу та апарату управління виробництвом.

Для обліку витрат на оплату праці та для їх відображення в калькуляціях передбачаються статті “Основна заробітна плата” і “Додаткова заробітна плата”.

До статті калькуляції “Основна заробітна плата” відносяться витрати на виплату основної заробітної плати, обчисленої згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції та посадових окладів для службовців, які розроблено на підставі Галузевої угоди, де розмір мінімальної тарифної ставки робітника, який виконує просту роботу, що не вимагає кваліфікації, не може бути меншим 90 грн., та міжнародних тарифних коефіцієнтів.

До основної заробітної плати виробничих робітників пивоварної промисловості відноситься заробітна плата, нарахована за роботи, безпосередньо пов'язані з технологічними операціями по виготовленню напівфабрикатів та готової продукції, а також заробітна плата інженерно-технічних робітників, відповідальних за виготовлення продукції. До складу основної заробітної плати виробничих робітників, крім оплати робіт по відрядних нормах та розцінках і погодинної оплати праці, відносяться доплати по відрядно- і погодиннопреміальних системах та доплати до основних

відрядних розцінок у зв'язку з відхиленнями від нормальних умов праці (невідповідність обладнання, матеріалів, інструментів та ін.).

Основна заробітна плата виробничих робітників, як правило, прямо включається у собівартість окремих видів продукції. З цією метою облік заробітної плати виробничих робітників необхідно здійснювати у розрізі цехів та об'єктів калькулювання.

Однак, слід відмітити, що належність робітників до основного виробництва не означає автоматичне віднесення їх заробітної плати на цю статтю: частина робочих основного виробництва виконують допоміжні функції і їх заробітна плата відноситься на рахунки витрат по обслуговуванню виробництва і управління ним.

Для розподілу основної заробітної плати основних виробничих робітників у пивоварінні на основі первинних документів (нарядів, рапортів, маршрутних листів, накопичувальних відомостей) групують по цехах, стадіях виробництва та інших об'єктах обліку витрат, а всередині їх – по об'єктах калькуляції (замовленнях, видах продукції та ін.). Так само групують заробітну плату робітників допоміжних виробництв. Згруповані дані записують у відомості, які відкриваються на кожен об'єкт обліку та кожен калькуляційний об'єкт.

До статті калькуляції “Додаткова заробітна плата” відносяться витрати на виплату виробничому персоналу підприємства додаткової заробітної плати, нарахованої за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій та списується на виробництво пропорційно до основної заробітної плати. Поряд з вартістю робіт, по цій статті відображається також фактично відпрацьований час в годинах.

Облік різних видів додаткової заробітної плати в пивоварній промисловості здійснюється неоднаково. В силу сезонності чергових відпусток виробничих робітників засоби для їх оплати резервуються. В такому випадку до

витрат виробництва (обігу) включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву. В окремі місяці року по рахунку резерву може створюватись дебетове сальдо, яке при складанні бухгалтерського балансу відображається по статті “Витрати майбутніх періодів”. Дані витрати відносяться на собівартість продукції в нормалізованому порядку. Інші ж види додаткової заробітної плати на більшості підприємств пивоварної промисловості відносяться прямо на виробничі витрати в момент нарахування, не дивлячись на те, що їх величина в окремі місяці не залежить від підприємства та може мати значні коливання.

До цієї статті включається також додаткова заробітна плата виробничим працівникам, виплати, передбачені законодавством про працю чи колективним договором за невідпрацьований на виробництві час працівниками: оплата чергових та додаткових відпусток, оплата пільгових годин підлітків та ін.

З метою уникнення великих відхилень від встановлених норм по додатковій заробітній платі доцільно, на нашу думку, всі її види відносити на рахунки виробничих витрат в нормалізованому порядку із створенням відповідного резерву, в який слід зараховувати також і суми на соціальне страхування від додаткової заробітної плати, яка резервується. Суми відхилень в резерв повинні включатися в собівартість продукції по статті “Додаткова заробітна плата” (в частині заробітної плати) та “Відрахування на соціальні заходи” (в частині відрахувань на соціальні заходи). При цьому резерв додаткової заробітної плати, крім сум, які підлягають виплаті за невикористані відпустки, в кінці року повинен бути використаний повністю (невикористані суми резерву сторнуються).

Суттєвим недоліком при обліку трудових ресурсів є те, що на досліджуваних пивоварних заводах не проводяться розрахунки відповідності сум нарахованої заробітної плати кількості виробленої продукції, що спотворює, на нашу думку, собівартість продукції.

Також ми не погоджуємося з тим, що часто до основної заробітної плати відносять і оплату простоїв. Простої, як правило, є наслідком незадовільного виробничого календарного планування. Оскільки це зачіпає весь виробничий

процес, а не окремі операції, витрати на простої повинні бути віднесені на всі операції. З метою контролю за рівнем витрат доцільно витрати за простої нараховувати окремо по кожному цеху, а не включати їх у прямі витрати на оплату праці. Якщо ж робітники були використані на інших роботах за час простоїв, їх заробітну плату (повну чи часткову доплату) рекомендуємо відносити на загальнозаводські витрати.

Частина основної та додаткової заробітної плати робітників, зайнятих виробництвом відповідної продукції (робіт, послуг), пряме віднесення якої до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включається до собівартості на основі розрахунку (виходячи з обсягу виробництва, переліку робочих місць і норм обслуговування) кошторисної ставки цих витрат, розрахованої на одиницю продукції.

Складність обліку праці і заробітної плати певною мірою залежить від застосовуваних на підприємстві форм і систем оплати праці, окремі з яких бувають неефективними, пов'язаними з заповненням великої кількості первинних документів та виконанням складних розрахунків.

Пивоварна промисловість відноситься до виробництв, в яких інтенсивність виробничого процесу регламентується ритмом роботи виробничого обладнання і проходженням біохімічних і технологічних процесів (бродіння, витримка та ін.).

Слід зауважити, що в пивоварній промисловості застосовують як погодинну так і відрядну форми оплати праці. Необхідно відмітити, що погодинна оплата праці використовується, в основному, в сухій фазі пивоварного виробництва, а відрядна – в рідкій.

Індивідуальна відрядна оплата на підприємствах пивоварної промисловості застосовується до професій, праця яких піддається нормуванню та обліку. До таких професій відносяться: машиніст зерноочисних і сортувальних машин, машиніст поростковідбійних машин, дробильник солоду, мельник та ін.

Слід відзначити, що технологічний процес в пивоварному виробництві впливає на відрядну форму оплати праці: в умовах механізації та автоматизації виробництва у відділеннях прийому, відпуску, очищення, сортування ячменю, підробки солоду та несолоджених матеріалів появляється можливість нормувати працю на цих ділянках, так як вона нормується для робітників-відрядників.

Нормативні трудові витрати основної заробітної плати виробничих робітників розраховуються по кожному виду солоду та сорту пива в цілому по заводі, виходячи із встановленої кількості робітників та дійсних тарифних ставок. Сума заробітної плати вказується в нормативних калькуляціях (**Додаток М, Н**).

Бригадна відрядна оплата праці застосовується на тих ділянках рідкої фази виробництва, де роботу неможливо поділити та потрібна спільна колективна праця декількох робітників. Бригадний спосіб виконання робіт використовується в цеху розливу пива, а також у варильному, бродильному та легерному цехах.

З метою забезпечення контролю відповідності суми нарахованої заробітної плати кількості виготовленої продукції виникає необхідність використання системи оплати праці за кінцевою операцією, а в умовах поточного циклу пивоварного виробництва доцільно застосовувати, на нашу думку, бригадну форму оплати праці за кінцевою продукцією, яка передбачає нарахування заробітної плати робітникам бригади, виходячи з кількості і якості продукції, виготовленої на кінцевій операції виробничого циклу. Це, на нашу думку, зробить неможливим приписки. Крім готової продукції (пиво) у поняття “кінцевий продукт” включають і окремі напівфабрикати (солод, зелене пиво), які передані на іншу технологічну ділянку.

На облік виробітку у цехах пивзаводу значно впливає організація безперервних процесів, тобто незавершена продукція на кінець зміни не знімається з поточної (технологічної) лінії, а залишається до початку наступної

зміни, яка продовжує її обробку. У цьому випадку обидві зміни створюють єдину наскрізну бригаду.

Система оплати праці робітників базується на даних про виробіток бригади в цілому. При бригадній формі організації праці передбачається встановлення бригадних відрядних розцінок за кількість виготовленої бригадою продукції. Разом з тим, підрахунок виробітку повинен суворо контролюватись. Заробітна плата кожного робітника розраховується на підставі колективних відрядних розцінок із подальшим їх розподілом у залежності від виду виконуваних робіт, кількості відпрацьованого часу та кваліфікації кожного робітника.

Перевагою обліку витрат на оплату праці за бригадною відрядною системою є досягнення прямої залежності між заробітною платою кожного робітника і випуском продукції всією бригадою.

Необхідно відмітити, що при бригадній оплаті праці заробіток усієї бригади розподіляється між її членами в залежності від їх розряду та відпрацьованого часу. На досліджуваних підприємствах пивоварної промисловості розподіл загальної суми заробітної плати між окремими членами бригади здійснюється пропорційно відробленому часу та їх тарифних ставок. Проте, необхідно, щоб заробіток бригади розподілявся між її членами з врахуванням конкретних особливостей, умов та якості праці кожного працюючого. В тому випадку, коли за кожним робітником закріплений певний вид діяльності, розрахунок заробітної плати доцільно здійснювати за розцінками по виконуваний ним операції та кількості прийнятої продукції на кінцевій операції.

Важливо підкреслити, що на підприємствах пивоварної промисловості розподіл праці між робітниками носить конкретний характер, тобто встановлюються норми виробітку по окремих операціях та ведеться поопераційний його облік. У цьому випадку оплата праці кожного члена бригади здійснюється за розцінками, встановленими на підставі тарифних ставок та норм виробітку робітників, зайнятих на тій чи іншій операції.

При відрядній оплаті праці первинна інформація про виробіток бригади по кінцевій операції переділу або по кінцевій продукції дозволяє застосовувати бригадні наряди, які широко застосовуються у варильному, бродильному, лагерному, розливочному переділах, на основі яких оформляється виробіток робітників та забезпечується контроль за рухом напівфабрикатів. Застосування цих документів доцільно, на нашу думку, тому, що в перерахованих стадіях виробництва робітники виконують щоденно одні і ті ж виробничі операції, і їм немає потреби щоденно вказувати завдання та умови їх виконання, оскільки вони заздалегідь знають норми виробітку та розцінки. Бригадні наряди застосовуються також на вантажно-розвантажувальних роботах та ремонтних роботах.

Відрядна форма оплати праці, в залежності від специфіки виробництва, може застосовуватися в поєднанні з відрядно-преміальною та акордно-преміальною – за виконання та перевиконання встановлених виробничих завдань, технічно обґрунтованих норм, покращення якості продукції, економію сировини та матеріалів.

Дані про виробіток робітників-відрядників використовуються не лише для визначення розміру належної їм заробітної плати, а й для обліку переміщення матеріалів і напівфабрикатів у виробництві. Для підрахунку заробітної плати за відрядною формою необхідно мати точні дані про кількість і якість продукції, виробленої кожним робітником. При цьому забезпечується контроль за відповідністю виробленої продукції кількості використаних матеріалів, деталей чи заготовок, виданих на обробку, та уникнення так званих приписок виробітку, приховування браку і нестачі деталей.

Погодинна форма оплати праці використовується в умовах механізації й автоматизації виробництва, зокрема, на ділянках і видах робіт із регламентованим режимом виробництва, на потокових лініях та операціях, де потрібна особлива точність виготовлення продукції. Така форма оплати праці застосовується в поєднанні із встановленням нормованих завдань, нормативів чисельності і норм обслуговування для відповідних категорій працівників.

Погодинна форма оплати праці залежно від виробничих умов може застосовуватись у поєднанні з преміальною – за досягнення відповідних кількісних і якісних результатів праці.

Заробітна плата за погодинною формою нараховується за урочний робочий час згідно з тарифною ставкою (погодинною, денною, місячною), встановленою з урахуванням кваліфікації робітника і характеру виконуваних робіт. При розподілі погодинної заробітної плати, пряме віднесення на собівартість окремих видів продукції є надто трудомістким, здійснюється періодичний перегляд і уточнення при зміні обсягу виробництва, трудомісткості, технології, тарифних ставок і т.п., тобто відпадає необхідність у виділенні з загальної суми основної заробітної плати погодинної оплати праці, як це пропонують деякі економісти.

На досліджуваних підприємствах для таких категорій працівників, як інженерно-технічні працівники та службовці, встановлена погодинно-преміальна форма оплати праці, оскільки немає можливості обґрунтувати норми виробітку і застосування відрядної оплати економічно не виправдано. Погодинно-преміальна форма оплати праці встановлена також для слюсарів, вантажників, зварювальників, електриків, сантехніків, водіїв. Заробітна плата цим робітникам нараховується, виходячи з тарифних ставок або місячних окладів, шляхом множення кількості відпрацьованих днів або годин, вказаних у табелях виходу на роботу, на тарифну ставку (оклад).

В кінці кожного місяця обчислюють процент норм виробітку або нормованих завдань. Це можна зробити двома способами: для робітників, які виготовляють однорідну продукцію, фактично вироблена кількість продукції в натуральному вираженні зіставляють з кількістю продукції по кошторисних цінах; для робітників, які виготовляють різнорідну продукцію, час в нормо-годинах на всю виготовлену ними продукцію зіставляють із часом, фактично затраченим на виробництво цієї продукції. При складанні цих розрахунків час, витрачений на забраковану продукцію, а також на виправлення браку, із відпрацьованого часу не виключається.

Для забезпечення своєчасного та належного нарахування заробітної плати важливо правильно організувати документальне оформлення обліку виробітку виробничих робітників. Дослідження показують, що найбільш поширеним первинним документом при погодинній оплаті праці на пивзаводах є табель обліку робочого часу, в якому щоденно фіксують кількість відпрацьованих годин, час приходу та виходу з роботи, причини відсутності на роботі, запізнення, а також години понадурочної роботи. З метою достовірного відображення в обліку табельних даних, на нашу думку, необхідно покращити перепускную систему та збільшити відповідальність працівників-табельників або осіб, які відповідають за ведення обліку відпрацьованого часу. Для обчислення заробітку окремих робітників, часова тарифна ставка множиться на відпрацьований час згідно табеля.

Враховуючи вищесказане, пропонуємо облік витрат на оплату праці вести за наступними напрямками:

1. Облік витрат на основну заробітну плату.
2. Облік витрат на додаткову заробітну плату;
3. Облік нарахувань та утримань із заробітної плати;
4. Облік інших витрат на оплату праці.

Це дасть можливість, на нашу думку, чітко визначити склад витрат праці як виробничих робітників, так і робітників, зайнятих організацією та управлінням виробництвом.

Важливо відмітити, що правильність нарахування заробітної плати значною мірою зумовлена своєчасністю та точністю обліку робочого часу і виробітку. Вирішальне значення у відображенні достовірних показників праці та її оплати має документування цих витрат.

Залежно від особливостей роботи підприємства у цехах (дільницях) для обліку виробітку продукції і витрат на заробітну плату застосовуються різні варіанти обліку і форми первинних документів (рапорт про виробіток і приймання робіт, маршрутний лист (маршрутна карта), відомість про виробіток, наряди тощо).

Окремими документами рекомендується оформляти доплати: до діючих норм і розцінок – листками на доплату; оплату додаткових операцій, не передбачених установленим технологічним процесом, – нарядами на відрядну роботу з відмітним знаком (наприклад, з червоною смугою по діагоналі бланка наряду). В цих документах зазначаються причини доплат і додаткових робіт, а також називаються прізвища осіб, що відповідають за виконання робіт.

За наявності таких доплат розраховуються відхилення від норм (наднормативні витрати), які слід списувати не на виробничу собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг), а на собівартість реалізованої продукції.

Процедура обліку витрат на оплату праці послідовно відображає процеси управління трудовими ресурсами та витратами на робочу силу і зображена нами на рис. 2.4.

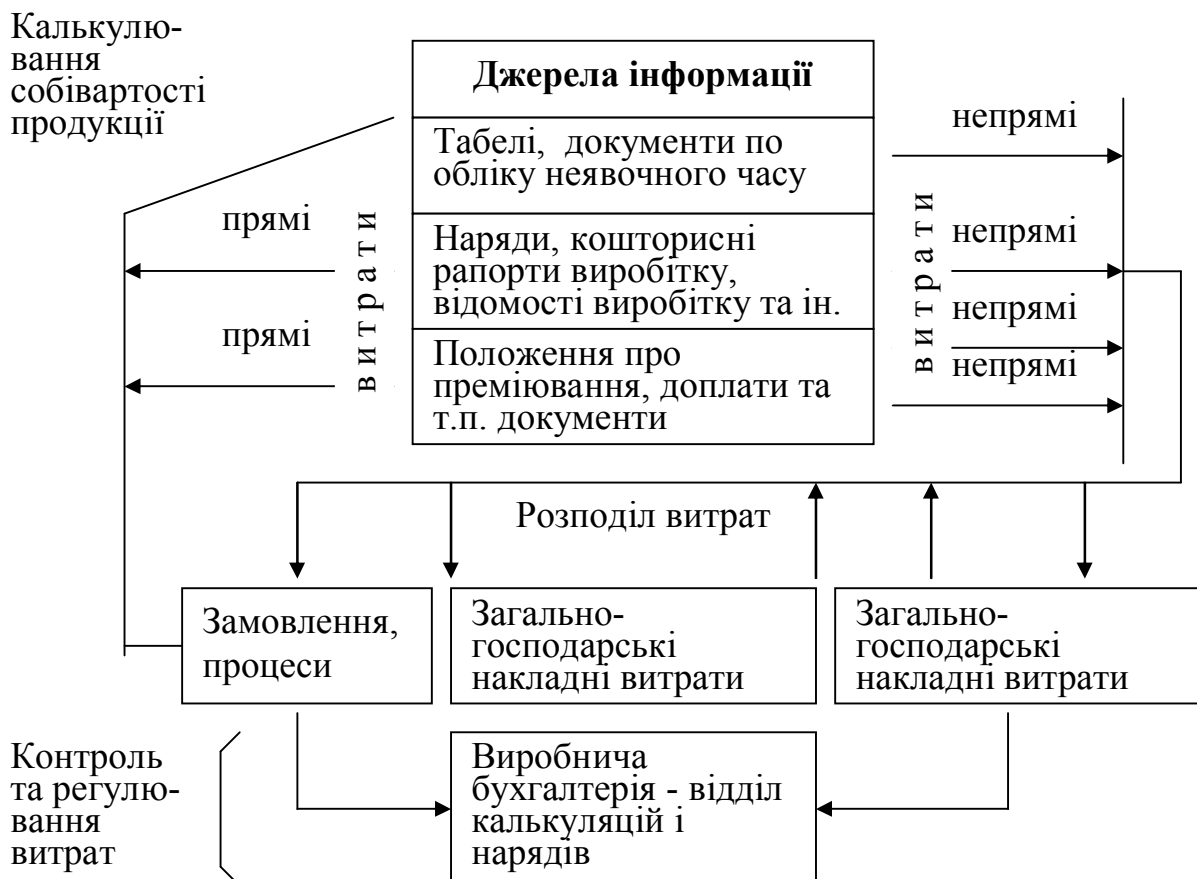


Рис. 2.4. Процедура обліку витрат на оплату праці в пивоварній промисловості

Як вже було відмічено, до виробничої собівартості продукції включаються, поряд з прямими матеріальними витратами та витратами на оплату праці, інші прямі витрати, до яких, згідно з пунктом 14 П(С)БО 16 відносяться всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на соціальні заходи, плата за оренду земельних та майнових паїв, амортизація тощо.

Відповідно до чинного законодавства підприємства пивоварної промисловості України здійснюють нарахування внесків до ряду цільових фондів. Ці витрати знаходяться у прямій залежності від витрат на оплату праці і їх питома вага у розрізі підприємств коливається від 2 до 15%. Тому зниження цього елемента витрат у собівартості продукції пивоварних підприємств, окрім законодавчого регулювання бази розрахунку і норм відрахувань, залежить від зниження витрат на оплату праці та правильності розрахунку, який складається у бухгалтерії підприємства. Вказані відрахування є законодавчо визначеними.

Впровадження ринкових відносин та відповідні структурні зміни в економіці вимагає розробки нових заходів щодо удосконалення системи оплати праці. Серед них важливе місце займає запровадження погодинної оплати праці. Основними напрямками соціальної політики України передбачений поступовий перехід (починаючи з 1999 року) на погодинну оплату праці із застосуванням мінімального розміру погодинної заробітної плати.

Згідно Методичних рекомендацій щодо запровадження погодинної оплати праці та дотримання мінімальних годинних гарантій в оплаті праці перевагами цієї програми є:

- підвищення ефективності виконання робочого часу;
- сприяння запровадженню нових форм зайнятості в сучасних умовах господарювання;
- врегулювання сфери зайнятості і оплати праці осіб, не охоплених колективними договорами.

Вважаємо, що саме така система оплати праці є найбільш доцільною на пивоварних підприємствах України, адже основним критерієм ефективності

пивоварного виробництва є вимога якості продукції при певній кількості: необхідно виробляти стільки продукції, скільки зможе спожити ринок.

Позитивними наслідками практичного впровадження погодинної оплати праці повинні бути: більш ефективне використання наявних та створення нових додаткових робочих місць, що особливо важливо в сучасних умовах суттєвого зростання безробіття, циклічних коливань виробництва, реструктуризації економіки. Чинним законодавством (ст. 92 Кодексу законів про працю України) передбачено при застосуванні погодинної оплати праці встановлення працівникам нормованих завдань. При цьому необхідно технічно обґрунтувати норми часу на виконання всіх операцій технічного процесу виготовлення продукції, норми обслуговування обладнання тощо.

Обов'язковою умовою застосування погодинної оплати праці повинен бути облік фактично відпрацьованих робочих годин та системний контроль за виконанням нормованих завдань.

Підприємства самостійно встановлюють розміри годинних тарифних ставок при запровадженні погодинної оплати праці. При цьому необхідно в обов'язковому порядку дотримуватись законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати, який встановлено в розрахунку на місяць. Тобто, при встановленні мінімального розміру тарифної ставки при погодинній оплаті праці необхідне дотримання таких умов:

- 1) розмір заробітної плати працівника найнижчої кваліфікації не може бути менший розміру місячної мінімальної заробітної плати за умови відпрацювання місячної норми робочого часу;
- 2) працівник повинен мати нормоване завдання.

Впровадження погодинної оплати праці потребує визначення розрахункової бази мінімальних годинних гарантій в оплаті праці, які розраховуються за формулою:

$$MЗП_{год} = MЗП_{міс} / H_{міс}, \quad (2.10)$$

де $MЗП год$ – мінімальна годинна заробітна плата, грн.; $MЗП міс$ – мінімальна заробітна плата за місяць, грн.; $H міс$ – місячна норма тривалості робочого часу, год.

У чисельнику такої бази може бути мінімальна місячна заробітна плата ($MЗП$), встановлена: Законом України; галузевою угодою; колективним договором. У знаменнику – встановлена для різних категорій працівників згідно зі статтями 50 та 51 Кодексу законів про працю України норма тривалості робочого часу.

Враховуючи те, що в результаті реформування підприємств пивоварної промисловості і створення на цій основі акціонерних товариств, при формуванні колективних договорів необхідно застосувати нові методи стимулювання та заохочення робітників і, перед усім, забезпечення тісного зв'язку оплати праці з конкретними результатами особистої праці робітників всього колективу. Це означає, що крім основної заробітної плати по тарифних ставках, а також додаткової заробітної плати використовувати прогресивні виплати стимулюючого характеру. Ми рекомендуємо на підприємствах пивоварної промисловості запровадити метод стимулювання під назвою “Участь в прибутках”, який набув широкого розповсюдження в зарубіжній практиці і передбачає винагороду за результатами роботи на основі кваліфікації і трудового внеску кожного працівника. Участь працівників у прибутках визначається за формулою:

$$УП = \left(\frac{1}{2} П - 0,05К \right) \times \frac{З}{НД}, \quad (2.11)$$

де $УП$ – сума участі працівників у прибутках; $П$ – прибуток за мінусом податків; $К$ – власний капітал; $З$ – фонд оплати праці; $НД$ – новостворена вартість (національний дохід) [249, с.124].

На наш погляд, максимальна щорічна величина чистого прибутку, яка виплачується підприємством згідно запропонованої системи, повинна обмежуватися 1/3 нарахованої за звітний період величиною основної і додаткової заробітної плати.

Проте, важливо відмітити, що впровадження системи матеріального стимулювання має сенс, як підкреслює К.Друрі “при умові, що збільшена в обсязі продукція може бути продана за ціною, що перевищує її собівартість” [88, с.79].

За результатами наукового дослідження нами був зроблений висновок про те, що інтеграція автоматизованих систем обробки інформації у систему управління пивоварного підприємства є найбільш ефективним способом підвищення якості бухгалтерської роботи, що дає можливість приймати своєчасні управлінські рішення щодо формування витрат на оплату праці як їх невід’ємної частини. На нашу думку, автоматизація обробки облікової та контрольної інформації повинна охоплювати весь комплекс завдань по синтетичному та аналітичному обліку витрат на оплату праці на пивоварних підприємствах. Передумовою цього є організація централізованої бази даних і розподілу баз даних на місцях обробки інформації. Для реалізації завдань обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці доцільно створювати трьохкатегорійні автоматизовані робочі місця.

Технологічний процес автоматизованого отримання та обробки інформації щодо організації обліку витрат праці та витрат на її оплату вміщує наступні етапи:

- підготовка первинної документації;
- розрахунок сум оплати праці та утримань з неї у розрізі відповідних кодів видів виплат та утримань, видача вихідної інформації;
- контроль та корегування результативної інформації.

Основними критеріями вибору варіантів використання АРМ бухгалтера на пивоварних підприємствах є:

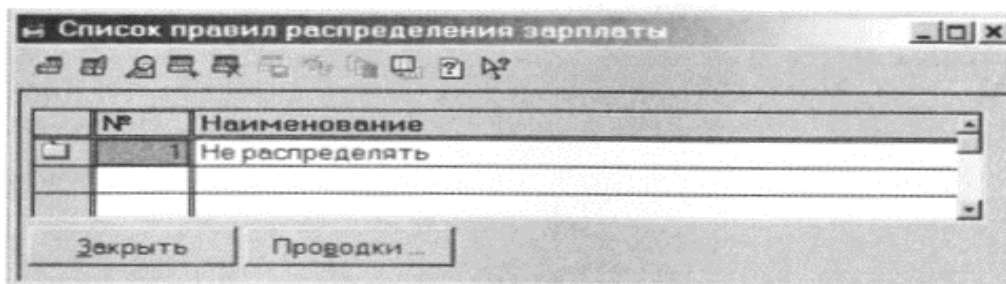
- чисельність працюючих та підрозділів, а також умови оплати праці;
- спосіб документування первинної інформації, що використовується в обліку праці та її оплати;
- склад інших завдань, що вирішуються засобами АРМ у підрозділах;

- варіант розподілу завдань обліку праці та її оплати між підрозділами та бухгалтерією.

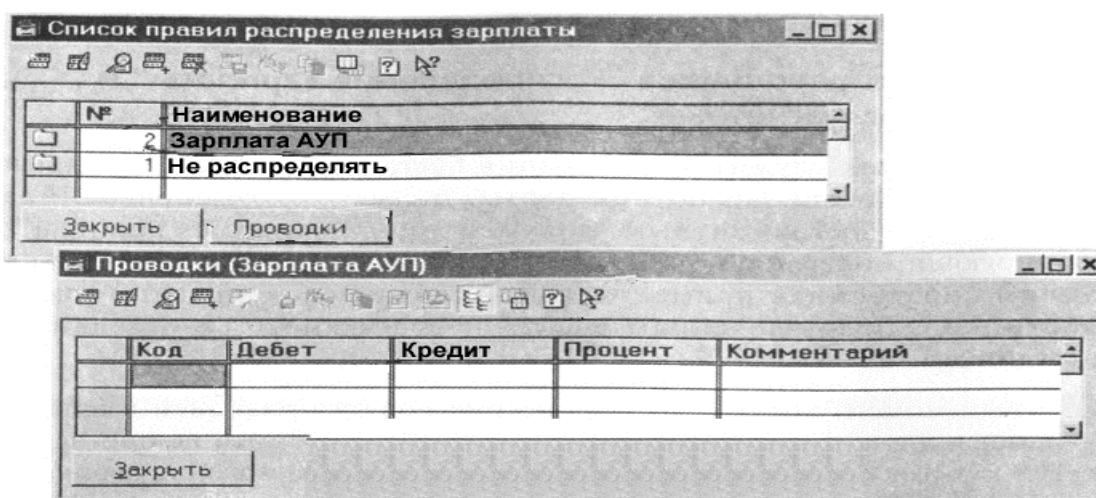
Необхідно відмітити, що АРМ бухгалтера з обліку праці та її оплати обов'язково взаємопов'язано з:

1. АРМ бухгалтера з обліку фінансово-розрахункових операцій (виплата заробітної плати через касу, нарахування заробітної плати, нарахування страхових внесків, утримання із заробітної плати та інше).
2. АРМ бухгалтера з обліку витрат на виробництво (нарахування заробітної плати по кореспондуючих рахунках, нарахування страхових внесків).
3. АРМ бухгалтера зведеного обліку та складання звітності (формування валових витрат підприємства, фінансового результату).
4. Інформаційною системою управління кадрами підприємства.

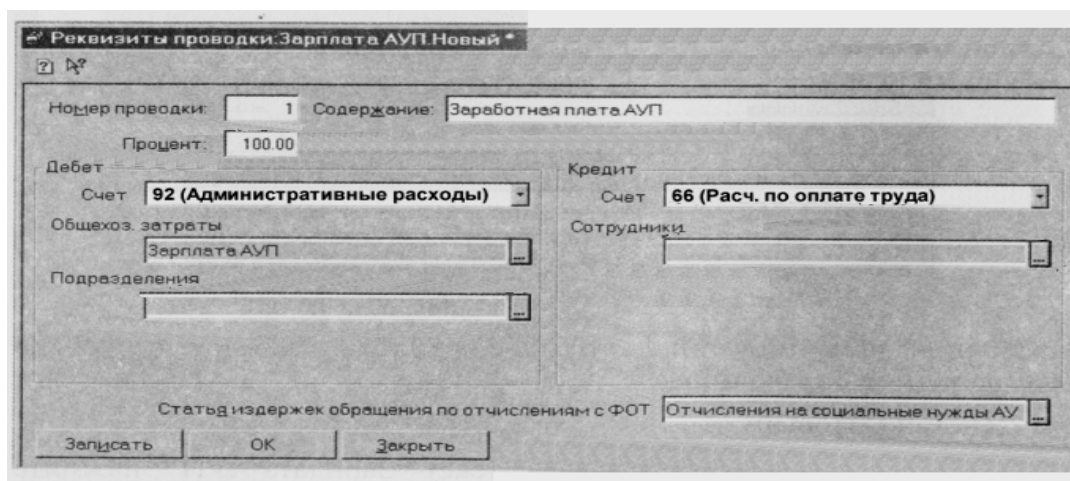
Як показали дослідження, для підприємств пивоварної промисловості, де використовується як відрядна так і погодинна оплата праці, для обліку заробітної плати можна використовувати можливості програми **“1С: Підприємство 7.7 SQL”**. У даній програмі для обліку витрат на оплату праці служить наступні довідники **“Розподіл зарплати”**, **“Проводки госпрозрахункові”**. Довідник **“Розподіл зарплати”** служить для опису бухгалтерськими операціями результатів розрахунків заробітної плати. Дані цього довідника використовуються регламентним документом **“Закриття періоду”**, який формує операцію з тим складом проводок, які описані в даному довіднику стосовно до видів розрахунків, категорій працівників, підрозділів, а можливо, і до окремих робітників. Для доступу до довідника використовується системний пункт головного меню **“Операції”**. Довідник заповнюється з такою послідовністю: **Операції → Довідники → Розподіл зарплати**. В результаті довідник прийме наступний вигляд



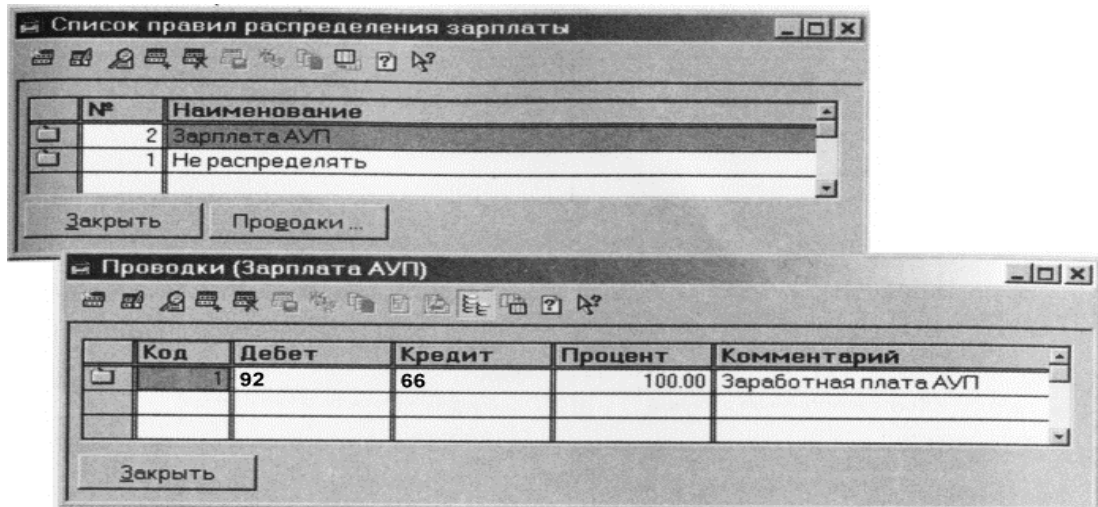
В даному довіднику присутній тільки один елемент. Тепер слід ввести нові елементи довідника, наприклад “Зарплата АУП”. При курсорі, встановленому на даному рядку, слід натиснути кнопку /Проводки/. Тепер документ буде мати вигляд:



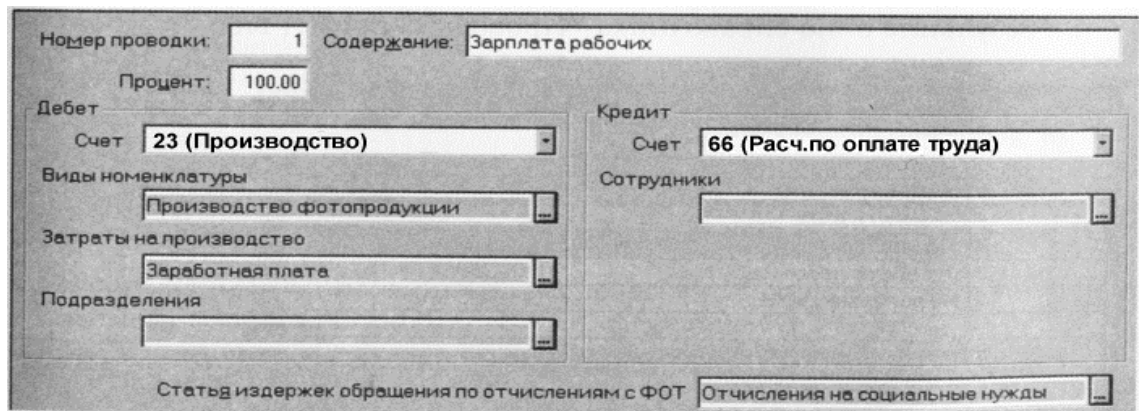
В даному вікні довідника “Проводки” слід ввести новий елемент (Дії → **Новий**) та заповнити його діалог, після чого довідник прийме наступний вигляд:



Тепер опис правила розподілу заробітної плати бухгалтерськими проводками для зарплати АУП буде мати наступний вигляд:



Слід зазначити, що в довідник **“Список правил розподілу зарплати”** необхідно ввести новий елемент **“Зарплата робітників”** з наступною проводкою:



Аналогічно вводяться і нові елементи довідника по інших видах працівників.

Слід зазначити, що у програмі **“1С: Підприємство 7.7 SQL”** оплата праці нараховуються з допомогою документа **“Нарахування заробітної плати”**. По цьому документу списуються витрати на оплату праці працівникам господарства, вказуються прізвища, кількість відпрацьованих днів, та сума нарахованої оплати, крім цього вказується підрозділ та вид зарплати.

N	Працівник	Дні	Сума
1	Борова М. Я.	15	53.00
2	Попеляр О. А.	13	43.00
3	Тхорик Г. М.	15	53.00
4	Локізо Н. Й.	10	39.00
5	Матюніна О. Р.	14	44.00
6	Поцілуйко Г. М.	9	37.00
7	Панюс О. С.	10	39.00
8	Маліцька М. М.	8	34.00
9	Поцілуйко О. З.	9	35.00
10	Гайдамаха О. І.	10	40.00
11	Писолинська О. А.	12	46.00
12	Шада О. Я.	12	46.00
13	Олійник О. Й.	11	42.00
14	Кравчук Я. М.	10	40.00
15	Заруднева Г. П.	12	46.00
16	Заруднев Ю. О.	11	41.00
17	Северюков Ю. Л.	4	15.00
18	Олійник С. М.	15	43.00
19	Костюкевич М. К.	20	58.00

Вид: Основна зарплата Підрозділ: Відділок 2

Разом: 1664

Таким чином, за результатами наукового дослідження нами був зроблений висновок про те, що інтеграція автоматизованих систем обробки інформації в систему управління пивоварного підприємства є найбільш ефективним способом підвищення якості бухгалтерської роботи, що дає можливість приймати своєчасні управлінські рішення щодо формування витрат та собівартості продукції пива в цілому та витрат на оплату праці як їх невід'ємної частини.

2.3. Облік інших витрат

У пивоварному виробництві витрати, пов'язані з обслуговуванням виробничого процесу і управлінням виробництвом займають близько 10% всіх витрат виробництва. Тому виникає необхідність у раціональній організації їх обліку, що в свою чергу впливає на собівартість продукції.

Непрямі витрати відповідно до пункту 4 П(С)БО 16 "Витрати" – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. До непрямих витрат, відповідно до пунктів 15-20 П(С)БО 16, відносяться: загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати (рис.2.5).



Рис. 2.5. Склад непрямих виробничих витрат

При цьому слід зауважити, що згідно Подоження (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються тільки загальновиробничі витрати. Щодо витрат на утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу, то вони відносяться до адміністративних витрат, пов’язаних з операційною діяльністю і не включаються до собівартості реалізованої продукції.

Порівнюючи П(С)БО 16 “Витрати”, зокрема п.15.1–15.9 із змістом додатків до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, у яких подана номенклатура статей витрат на утримання й експлуатацію обладнання і номенклатура статей загальновиробничих витрат, нами встановлено, що особливих відмінностей між ними немає. Але слід зазначити, що у П(С)БО 16 у статті “Загальновиробничі витрати” зібрано витрати, які відносяться до різних

сфер діяльності і повинні знаходитись у компетентності відповідних центрів відповідальності.

Тому пропонуємо аналітичний облік витрат на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” вести у розрізі таких груп:

1. витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання, які безпосередньо пов’язані з технологічним процесом;
2. витрати на управління цехами;
3. витрати на господарське обслуговування цехів.

Це дасть можливість застосувати матричну модель, в якій можна встановити, де і під впливом яких центрів відповідальності утворюються групи, підгрупи і навіть окремі елементи загальновиробничих витрат, а це, в свою чергу, позитивно вплине на підвищення ефективності планування, контролю, аналізу і регулювання.

Необхідно також відмітити, що у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” загальновиробничі витрати віднесено до непрямих витрат. Проводячи аналогію з раніше прийнятою класифікацією витрат, у складі загальновиробничих витрат можна виділити кілька “підстатей”. Зберігаючи класифікацію, прийняту в Типовому положенні, можна говорити про такі складові:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи та ін.);
- витрати, пов’язані з утриманням та експлуатацією основних засобів загальновиробничого призначення;
- витрати, пов’язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції;
- амортизація необоротних активів загальновиробничого призначення, відшкодування вартості спеціальних інструментів та пристроїв цільового призначення;
- загальноцехові витрати (колишні загальновиробничі витрати);
- частина колишніх загальногосподарських витрат.

Самостійність підприємства в частині класифікації витрат за статтями

калькуляції у цьому випадку дозволяє (у разі потреби) укрупнити ці підстатті або, навпаки, ще більше їх деталізувати. В основному зміст цих статей не змінився, необхідно лише пам'ятати про відсутність обмежень щодо включення до загальновиробничих витрат вартості всіх видів ремонтів.

Нове у складі загальновиробничих витрат те, що частину з них раніше включали до складу загальногосподарських витрат. Це витрати на здійснення технологічного контролю виробничих процесів та якості продукції, робіт, послуг (п.15.7 П(С)БО 16 “Витрати”), а також витрати на охорону навколишнього природного середовища (п.15.8 П(С)БО 16 “Витрати”). Слід наголосити, що йдеться про підрозділи загальнозаводського призначення: витрати на утримання природоохоронних об'єктів, що є на обліку в конкретному цеху, як і раніше, враховують у складі витрат на утримання та експлуатацію обладнання цього цеху.

Ця група витрат (вартість послуг ВТК, заводських лабораторій, очисних споруд тощо) є непрямую. Процедура розподілу цих витрат за окремими об'єктами затрат у П(С)БО 16 “Витрати” не розкрито. Тому підприємство самостійно має визначити метод, який найбільш економічно обґрунтовано дозволяє розподілити загальну суму витрат між окремими об'єктами.

З цією метою можна використовувати такі методи:

- пропорційно до прямих витрат (без вартості сировини, матеріалів, напівфабрикатів, незавершеного виробництва та поворотних відходів). При такому методі розподілу загальну суму витрат допоміжних цехів, що їх включають до цієї статті, розподіляють пропорційно до питомої ваги прямих витрат окремого підрозділу в загальній сумі прямих витрат по підприємству;
- пропорційно до коефіцієнтів розподілу витрат. Коефіцієнти розподілу витрат обґрунтовуються підприємством самостійно, виходячи з трудомісткості проведення аналізів, відбору проб та контролю якості, кількості вод, що їх очищують, кількості трудящих тощо.

Згідно П(С)БО п.16 16 “Витрати” до складу виробничої собівартості

включають ту частину постійних загальновиробничих витрат, яка відповідає нормальній потужності підприємства. Розуміння нормальної потужності як планового обсягу діяльності означає, що нерозподілені загальновиробничі витрати можуть виникати тільки при складанні звітної калькуляції і лише у тих випадках, коли фактичний обсяг діяльності нижчий планового рівня (нормальної потужності). Тобто це витрати, які з'являються при відхиленні умов діяльності від звичайних.

У цьому розумінні нерозподілені постійні загальновиробничі витрати подібні до надзвичайних (витрат, які пов'язані з подією чи операцією, відмінною від звичайної діяльності підприємства, та періодичне повторення яких не очікується у кожному наступному звітному періоді). Відмінність полягає у природі цих витрат: під надзвичайними витратами і субрахунками Плану рахунків, які відповідають їм, мають на увазі витрати від стихійного лиха, різних катастроф та аварій, а нерозподілені постійні витрат – це частина витрат, властивих звичайним умовам виробництва.

Згідно із пунктом 16 П(С)БО 16 та з пунктом 258 Методичних рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділянок), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду [208]. Змінні загальновиробничі витрати прямо і повністю відносяться на виробничу собівартість виробленої продукції (на рахунок виробництва) [164].

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні виробничі накладні

витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення тобто ця частина витрат зразу списується на рахунок собівартості реалізації. Розподілена частина постійних загальновиробничих витрат відноситься на виробничу собівартість продукції. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину

Слід зазначити, що абсолютно точного розподілу витрат на постійні і змінні не може бути, так як існують витрати, що містять у собі постійну і змінну частини. Так, оплата праці апарату управління виробництвом може включати в себе постійну частину – оклад і змінну частину – винагороди (премії) за збільшення обсягів виробництва, за високі досягнення у праці тощо. Крім того, затрати, які для одного підприємства є постійними, для іншого можуть бути змінними [164].

Перелік і склад постійних і змінних загальновиробничих витрат встановлюються підприємством.

Враховуючи вищесказане, нами визначено наступний склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, який ми пропонуємо застосовувати у пивоварній промисловості (Табл. 2.4)

Раніше ці витрати повністю списувалися з кредиту рахунків 24 “Витрати на утримання і експлуатацію обладнання” і 25 “Загальновиробничі витрати” на дебет рахунків 20 “Основне виробництво” і 23 “Допоміжні виробництва”, тобто включалися до складу витрат на виробництво, а отже, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) повністю. Тепер же до складу виробничої собівартості можуть бути віднесені не всі витрати, зібрані підприємством протягом місяця на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, а тільки їх частина, залежно від співвідношення фактичного випуску продукції (виконання робіт, послуг) і нормальної виробничої потужності, а решта визначається

витратами в період їх виникнення. Іншими словами, загальновиробничі витрати повинні щомісяця розподілятися між рахунками 23 “Виробництво” і 90 “Собівартість реалізації”.

Таблиця 2.4

**Поділ статей загальновиробничих витрат пивоварного підприємства
на постійні та змінні витрати**

Змінні витрати (залежні від обсягу виробництва)	Умовно-постійні витрати (незалежні від обсягу виробництва продукції)
1. Витрати на оплату праці працівників, що обслуговують устаткування при відрядній оплаті праці	1. Витрати на оплату праці працівників, що обслуговують устаткування при погодинній оплаті праці
2. Вартість мастильних, обтиральних тощо матеріалів, які витрачаються на утримання та техогляд устаткування	2. Амортизація виробничого обладнання і устаткування при прямолінійному нарахуванні зносу
3. Вартість запчастин, матеріалів, деталей, призначених для проведення поточного ремонту устаткування	3. Витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу цеху та апарату управління цеху при погодинній оплаті праці
4. Витрати на оплату праці, зайнятих на ремонтах	4. Оплата інформаційних та консультаційних послуг
5. Амортизація виробничого обладнання і устаткування при виробничому методі нарахування зносу	5. Програмне забезпечення цехів
6. Витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу цеху та апарату управління цеху при відрядній формі оплати праці	6. Витрати на відрядження
7. Інші	7. Витрати на навчання та перепідготовку кадрів
	8. Амортизація будівель, споруд та інвентарю
	9. Знос МШП
	10. Витрати на опалення, освітлення, воду
	11. Витрати на контроль за виробничими процесами і якістю
	12. Витрати на забезпечення техніки безпеки, гігієни праці
	13. Витрати на спецодяг, спецвзуття та спецхарчування
	14. Пожежна та сторожова охорона
	15. Інші

Дослідження ведення обліку загальновиробничих витрат на підприємствах пивоварної промисловості показують, що дані витрати плануються та обліковуються на більшості підприємствах в цілому по заводу.

Це, на нашу думку є суттєвим недоліком. Тому пропонуємо загальновиробничі витрати обліковувати у розрізі переділів технологічного процесу за місцями їх виникнення (цехи, дільниці), тобто по однорідному устаткуванню, автоматичних і поточних лініях та ін., що, безумовно, підвищить ефективність виявлення та зниження витрат на виробництво продукції, та допоможе та виявити резерви їх економії.

Незадовільним, на нашу думку є те, що в даний час витрати на утримання та експлуатацію машин та устаткування, відповідно П(С)БО 16, включаються до складу загальновиробничих витрат (п.15). У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості пропонується виділяти витрати на утримання та експлуатацію обладнання як окрему калькуляційну статтю (п.234).

Вважаємо, що облік цих витрат доцільно і надалі вести відокремлено, оскільки, по-перше, вони відмінні від загальновиробничих витрат за економічним змістом та цільовим призначенням, і по-друге, вплив технічного прогресу, комплексна автоматизація та механізація виробництва приведуть до росту величини цих витрат і збільшення їх частки у собівартості продукції.

Крім цього, в окремі групи витрат, на нашу думку, повинні бути зібрані витрати на апарат управління цеху, орендна плата, витрати на інформаційне забезпечення, витрати на електроенергію та опалення тощо.

Виходячи з галузевих особливостей пивоварної промисловості, пропонуємо для планування і обліку витрат на утримання та експлуатацію обладнання використовувати наступну їх номенклатуру:

- амортизація виробничого обладнання і транспортних засобів;
- витрати на експлуатацію та обслуговування виробничого обладнання;
- витрати на експлуатацію та обслуговування транспортних засобів;
- поточний ремонт виробничого обладнання;
- поточний ремонт транспортних засобів;
- інші витрати.

В пивоварній промисловості на статтю “Витрати на утримання і експлуатацію обладнання” доцільно, на нашу думку, також відноситись суми резерву для оплати відпусток робітників, які обслуговують виробництво. По кожному виду витрат, що резервуються, засоби повинні резервуватися окремо з відображенням в аналітичному обліку на рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”. З цією метою по кожному виду витрат визначають річні кошторисні ставки шляхом ділення суми витрат по кошторису на плановий випуск продукції. Так як амортизація основних засобів і заробітна плата цехового персоналу відносяться до умовно-постійних витрат, суми, які підлягають резервуванню для покриття цих витрат, щомісячно повинні визначатися, виходячи із кошторисних ставок і планового випуску продукції. По витратах, пов’язаних з поточним ремонтом основних засобів і залежних від об’єму виробництва, суму щомісячного резервування доцільно визначати, виходячи із фактичного випуску продукції та річної кошторисної ставки. Річна кошторисна ставка цих витрат повинна розбиватися по кварталах та місяцях. Щомісячно потрібно визначати відхилення фактичних витрат від суми по кошторису і на цю різницю корегувати суму відрахувань. Наприклад, випуск солоду за місяць дорівнює 76397,4 дал; кошторисна ставка витрат на поточний ремонт виробничого обладнання – 0,08 грн. на кожен одиницю випущеної продукції; витрати на поточний ремонт обладнання за місяць склали: по кошторису – 1600 грн., фактично – 1760. Сума відрахувань в резерв для покриття цього виду витрат за минулий місяць складе:

$$(76397,4 \times 0,08) + (1760 - 1600) = 6271,79.$$

Фактично ж суми амортизації, заробітної плати цехового персоналу та витрат на поточний ремонт щомісяця компенсуються за рахунок створеного резерву. Відхилення фактичних витрат на поточний ремонт від запланованих сум за місяці планового простою відображаються в собівартості продукції в перший місяць після простою. До кінця року всі згадані резерви повинні бути використані. В окремі календарні періоди (особливо на початку виробничого сезону) фактичні витрати, які включаються в собівартість шляхом

резервування, можуть перевищувати суми відповідних резервів. В такому випадку по рахунку відповідного резерву залишається дебетове сальдо, яке при складанні бухгалтерського балансу приєднується до залишку по рахунку “Витрати майбутніх періодів”.

Пивоварна промисловість характеризується цеховою структурою, тому витрати на утримання та обслуговування обладнання та цехові витрати повинні обліковуватися по цехах і статтях встановленої номенклатури, а загальновиробничі витрати – в цілому по підприємству у розрізі статей.

На думку Р.Ентоні і Дж.Ріса, повна собівартість продукції включає в себе, окрім прямих витрат на матеріали, заробітну плату і загальногосподарських витрат, що являють собою повну виробничу собівартість, і загальні виробничі витрати, якими є адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [281, с.316-317]. Ми підтримуємо дану думку, а також погоджуємось з тим, що встановлюючи ціну на продукцію, як вважає Друрі К., доцільно до неї відносити і невиробничі накладні витрати [88, с.113].

Тому вважаємо за доцільне в даному питанні розглянути і адміністративні витрати та витрати на збут. Ці витрати носять загальногосподарський (адміністративні) та невиробничий (збутові та інші) характер і входять у повну собівартість пивоварної продукції.

Склад адміністративних витрат визначений у пункті 18 П(С)БО 16 “Витрати”. У статтю зведені групи витрат, принципово різних одна від одної за характером та цільовим призначенням. Порівнюючи П(С)БО 16 з Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості (робіт, послуг) у промисловості, нами встановлено, що склад адміністративних витрат суттєво не відрізняється від складу загальногосподарських витрат. Однак, у складі адміністративних витрат є такі, які раніше відображалися за рахунок інших джерел. Це такі як загальні корпоративні витрати, податки, збори та обов’язкові платежі, передбачені законодавством (крім податків, зборів та обов’язкових

платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Вважаємо, що з метою підвищення ефективності планування, контролю, аналізу і регулювання облік адміністративних витрат доцільно вести в розрізі таких статей:

- витрати на утримання апарату управління;
- утримання та експлуатація основних засобів управлінського призначення;
- амортизація нематеріальних активів;
- винагорода за професійні послуги;
- витрати на зв'язок;
- розрахунково-касове обслуговування банків;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі;
- інші витрати.

Адміністративні витрати в економічному значенні є аналогом загальногосподарських витрат. На нашу думку, визначення адміністративних витрат у П(С)БО 16 “Витрати”, як витрат, пов'язаних з обслуговуванням та управлінням підприємством, розпливчасте та не дозволяє в цілому ряді випадків прямо класифікувати ті чи інші елементи витрат. Слід зазначити, що цілу групу витрат можна віднести як до загальновиробничих, так і до адміністративних. Необхідно також відмітити, що і раніше одні й ті ж витрати залежно від місця їх використання могли належати або до загальновиробничих, або до загальногосподарських. Щоб переконатися у цьому, достатньо порівняти п.71 Типового положення та пов'язаний з ним Додаток №7, в яких наведено характеристику та номенклатуру статей загальновиробничих витрат, із п.75 Типового положення і Додатком №8, які містять відповідно характеристику і номенклатуру статей загальногосподарських витрат. Зокрема це стосується витрат, що перелічені у рядках 1,2,3,4 та деяких інших (колонка А додатку Р). У колонці Б цього ж додатку перелічені всі статті, до яких можуть бути віднесені

ті чи інші види витрат в управлінському обліку.

Неможливість віднесення непрямих витрат до конкретної групи пояснюється тим, що багато в чому класифікацію витрат визначає специфіка конкретного виробництва й умовність розмежування самих понять “управління виробництвом”, “обслуговування виробничого процесу” (складові загальновиробничих витрат) та “витрати, спрямовані на обслуговування й управління підприємством” (адміністративні витрати).

Вищезазначене справедливе і щодо віднесення колишніх загальногосподарських витрат до інших витрат операційної діяльності. Зокрема, у пивоварній промисловості більш виправданим, на нашу думку, виявиться включення окремих витрат не в “Інші витрати операційної діяльності”, а у “Загальновиробничі витрати” (витрати, пов’язані з набором робочої сили, витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад, витрати, пов’язані з виконанням робіт фаховим методом тощо).

Трансформацію загальногосподарських витрат в адміністративні наводимо в **додатку Р**.

Адміністративні витрати (як і загальногосподарські раніше) можуть бути сформовані тільки в цілому по підприємству.

Бухгалтерський облік адміністративних витрат ведеться на рахунку 92 “Адміністративні витрати”, витрат на збут – на рахунку 93 “Витрати на збут”, інших операційних витрат – на рахунку 94 “Витрати операційної діяльності”. На нашу думку, аналітичний облік цих витрат доцільно проводити у розрізі центрів відповідальності з подальшою розбивкою за статтями.

Характерною особливістю обліку загальних витрат згідно з новими положеннями бухгалтерського обліку є те, що вони розглядаються як витрати періоду. Дані витрати не розподіляються, не включаються у собівартість виробленої продукції, а у звіті про фінансові результати повністю відображаються як витрати звітного періоду.

Проведені дослідження дозволяють зробити висновок, що на підприємствах пивоварної промисловості практика обліку витрат на

обслуговування виробничого процесу і управління виробництвом є незадовільною. Це пояснюється тим, що на даний час відсутній єдиний порядок розподілу цих витрат, також мають місце спрощення в методах розподілу витрат на виробництво між видами продукції, у складі загальновиробничих витрат обліковуються різні за економічним змістом витрати.

Розподіл накладних витрат і віднесення їх на той чи інший калькуляційний об'єкт має виключно важливе значення у процесі калькулювання собівартості пивоварної продукції.

Згідно з чинним законодавством, розподілу підлягають накладні витрати першого рівня – загальновиробничі, накладні витрати другого рівня (адміністративні та витрати на збут) не розподіляються, не включаються до собівартості реалізованої продукції, а списуються на зменшення фінансового результату в період їх виникнення. Ми вважаємо за доцільне проводити розподіл адміністративних витрат та витрат на збут, тим самим визначаючи повну собівартість продукції в межах управлінського обліку. Дана інформація буде використана для ціноутворення, прийняття довгострокових управлінських рішень.

У зарубіжній літературі висловлюються різні думки щодо застосування найрізноманітніших методів розподілу цих витрат. Проте, більшість авторів сходяться в одному: всі ці методи не повинні бути тільки безпристрасними “реєстрами” явищ, що відбулися, вони мають активніше відігравати роль “стимуляторів”.

У вітчизняній практиці ця проблема, як правило, розглядається в умовах традиційних способів розподілу з позицій пошуку універсального базового показника для підприємств усіх галузей промисловості. З іншої точки зору, проблему розподілу комплексних витрат неможливо розв'язати одним універсальним способом. Адже визначення сутності непрямих витрат і ступеня їх комплексності дає підставу вважати, що для окремих комплексних витрат повинен бути знайдений науково обґрунтований базовий показник, який

найбільшою мірою відповідав би економічному змісту цього комплексу і рівню його взаємозв'язку з технологічним процесом виробництва продукції.

У різних роботах із теорії і практики калькулювання залежно від галузевих особливостей [49, с.80-90; 57, с.34-38; 186, с.175-182; 189, с.175-185; 200, с.134-150; 228, с.172-184] наводяться понад два десятки способів розподілу непрямих витрат між об'єктами калькуляції. Найчастіше згадуваними базами розподілу є:

- пряму заробітну плату робітників виробничої сфери;
- кількість продукції;
- години роботи працівників;
- машино-години;
- матеріальні витрати.

Окремі автори пропонують розподіл прямих витрат здійснювати за кошторисними ставками [186, с.177;].

На підставі обраної бази і розраховується ставка розподілу непрямих витрат, що являє собою відношення суми їх до загальної величини бази розподілу.

При цьому слід відзначити, що враховуючи багатоелементність кожної комплексної статті витрат, а також складний, багатофакторний характер їхнього взаємозв'язку з калькуляційними об'єктами, абсолютної адекватності розподілу непрямих витрат домогтися неможливо. При віднесенні цих витрат на ту чи іншу статтю, на нашу думку, необхідно виходити з їх економічної однорідності.

Необхідно відзначити, що ставка розподілу непрямих витрат може бути єдиною для всіх підрозділів підприємства або встановлюватись окремо для кожного виробничого підрозділу. При цьому, на нашу думку, в умовах неоднакової складності праці в різних цехах пивзаводу доцільно застосовувати ставки розподілу непрямих витрат для кожного виробничого підрозділу окремо.

Вивчення економічної літератури показало, що крім пропозицій окремих авторів розподіляти витрати пропорційно до тієї чи іншої бази, були пропозиції

відмовитись від групування виробничих витрат у комплексні статті та розподіляти кожен елемент витрат пропорційно тій ознаці, з якою від безпосередньо пов'язаний. Але така методика, на нашу думку, не дає можливості керівникам виробництва здійснювати контроль за роботою окремих виробничих підрозділів та отримувати оперативну інформацію про дійсну структуру витрат кожного елемента обліку.

Окремі економісти вважають, що найбільш прогресивним напрямом в удосконаленні розподілу непрямих витрат буде застосування комбінованого способу, коли не вся сума тої чи іншої комплексної статті витрат, а тільки окремі її елементи або їх однорідні групи розподіляються між об'єктами обліку витрат відповідно до баз розподілу. За умов застосування вказаного способу у калькуляції зберігаються комплексні статті витрат, але достовірність визначення рівня витрат за кожним об'єктом зростає. Проте, є чинник, що ускладнює його впровадження – це трудомісткість таких розрахунків. Дані розрахунки являють собою складне пропорційне співвідношення, основою для виконання якого служить декілька ознак розподілу.

На нашу думку, затрати часу на розподіл непрямих витрат можливо скоротити за умов збереження принципу розподілу, який покладений в основу комбінованого способу: розрахувати суму витрат на одиницю продукції кожного виду комплексних витрат згідно з нормами, а потім використати нормативні ставки комплексних витрат як бази розподілу для загальної суми фактичних витрат. В обґрунтованості використання нормативів при розподілі фактичних витрат на виробництво не може бути сумнівів.

Однак, будь-яка зміна методики обліку та калькулювання потребує внесення змін в організацію та постановку роботи інших служб підприємства, пов'язаних з обліком. У пивоварній промисловості поширеним є спосіб розподілу зазначених витрат пропорційно заробітній платі працівників. Проте, більш прогресивними, на нашу думку, базами розподілу можуть бути:

- витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання (за кошторисними ставками або коефіцієнто-машино-годин роботи обладнання);
- інших загальновиробничих витрат (пропорційно до заробітної плати виробничих працівників і сум розподілених витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання).

Як вже було сказано, існує думка, згідно з якою найдоцільнішою базою розподілу є комплекс витрат, який найбільшою мірою відображає фактори, що впливають на формування цих витрат. Для загальновиробничих витрат таким комплексом витрат, як вважає І.С.Мацевічюс, можуть бути заробітна плата робітників виробничої сфери та витрати на утримання і експлуатацію технологічного устаткування [161, с.93-94]. Такий розподіл відображає найважливіші фактори виробництва – людину і машину, стан яких дає показник, що найповніше характеризує природу виробництва і рівень його механізації. Як базу розподілу загальногосподарських витрат І.С.Мацевічюс вважає доцільним використовувати суму основних витрат (сировину, матеріали, заробітну плату, витрати на утримання і експлуатацію внутрізаводського транспорту тощо) [161, с.93-94]. Ці витрати становлять 70-90% собівартості виробу і безсумнівно є більш обґрунтованою базою розподілу, ніж окремі види витрат, що мають значно меншу питому вагу. Цей розподіл включає також вплив таких факторів, як матеріало- і трудомісткість. Тут чітко прослідковується зв'язок: чим меншим було відношення загальногосподарських витрат до бази, яка складається із декількох видів витрат, тим ставав меншим або повністю зникав вплив окремих змін у витратах на собівартість продукції.

Дехто з економістів допускає розподіл загальногосподарських витрат пропорційно традиційній базі розподілу – основної заробітної плати робітників виробничої сфери. Правильність такого підходу до вирішення цього завдання вони мотивують тісним зв'язком загальногосподарських витрат з управлінням живою працею. Однак ця база розподілу неприйнятна головним чином через те,

що її прихильники не беруть до уваги такого важливого фактору, як відмінності в рівні механізації при виготовленні окремих видів продукції. А це повною мірою не дає змоги забезпечити правильний розподіл цих витрат.

Як бачимо, проблему розподілу непрямих витрат не можна вважати розв'язаною. Річ у тім, що на ці витрати впливають найрізноманітніші фактори: ступінь складності та конструкція виробів, трудомісткість, рівень механізації та організації виробництва, робота економічних та технічних служб тощо. А тому для розв'язання даної проблеми, на думку деяких економістів, необхідно враховувати при розподілі залежність кожного виду витрат від факторів, що зумовлюють їхню величину в собівартості окремих виробів. Із цією метою, на думку авторів, потрібно розкласти комплексні статті витрат на такі складові частини, які можна було б нормувати та які б залежали від одного-двох виробничих факторів. З цього приводу в економічній літературі обґрунтовуються можливості розукрупнення комплексних калькуляційних статей витрат і виділення з їхнього складу тих, які за своєю економічною природою основні й, отже, легше за інші піддаються нормуванню, розкривається їхня роль у формуванні собівартості продукції [153, с.89].

Непрямі витрати у пивоварній промисловості підлягають розподілу між незавершеним виробництвом та готовою продукцією. Крім цього, у випадках, коли солод реалізується на сторону виникає необхідність у розподіленні непрямих витрат між сухою та рідкою фазами пивоварного виробництва.

Непрямі витрати розмежовують між готовою продукцією та незавершеним виробництвом шляхом балансового узагальнення затрат за формулою:

$$P_1 + Д = C_m + Б + В + P_2, \quad (2.12)$$

де P_1 – витрати в незавершеному виробництві на початок місяця;

$Д$ – витрати за звітний місяць;

C_m – фактична собівартість продукції;

$Б$ – витрати на забраковану продукцію;

$В$ – вартість відходів пивоварного виробництва;

P_2 – витрати у незавершеному виробництві на кінець місяця.

Таким чином, собівартість товарної продукції буде дорівнювати:

$$C_m = P_1 + Д - Б - В - P_2 \quad (2.13).$$

Після такого розмежування, непрямі витрати підлягають розподіленню між окремими видами продукції, що виготовляється.

В пивоварній промисловості, де виробництво різних видів продукції механізоване не в однаковій мірі, для розподілу непрямих витрат застосовуються нормативні ставки, розраховані, виходячи із співвідношення цих витрат та заробітної плати виробничих робітників, по кожному цеху окремо по механізованих та немеханізованих (ручних) роботах. При цьому на період, що планується, по кожному виду продукції визначається сума основної заробітної плати виробничих робітників (без доплат) по плану, окремо по механізованих та немеханізованих (ручних) роботах. Планова сума витрат на експлуатацію обладнання на період, що планується, по кожному цеху також підраховується окремо по механізованих та немеханізованих процесах. Після цього розраховується коефіцієнт витрат на утримання та експлуатацію обладнання по відношенню до основної заробітної плати виробничих робітників окремо по механізованих та немеханізованих роботах.

Планова сума витрат на утримання обладнання на весь випуск кожного виду продукції визначається шляхом перемноження основної заробітної плати виробничих робітників (без доплат), розрахованої окремо по механізованих і ручних роботах, на отримані коефіцієнти. Шляхом ділення планової суми витрат по утриманню та експлуатації обладнання на виробіток по плану по кожному виду продукції вираховується нормативна величина цих витрат на 1 тис. дал по механізованих і немеханізованих роботах, яка і буде являти собою нормативну ставку.

Наприклад, по варильному цеху коефіцієнт витрат на утримання і експлуатацію обладнання по відношенню до основної заробітної плати виробничих робітників складає для механізованих робіт 0,65, для немеханізованих – 0,37. По плану передбачено виготовити 300 тис. дал пива.

Основна заробітна плата виробничих робітників по плану складає 15 тис.грн., в тому числі по механізованих роботах – 5 тис.грн., по немеханізованих – 10 тис.грн. нормативна величина витрат по утриманню та експлуатації обладнання на весь випуск в даному випадку складе: по механізованих роботах – 3250 грн. $(5000 \times 0,65)$ і по немеханізованих – 3700 грн. $(10000 \times 0,37)$, всього – 6950 грн.

Нормативна ставка цих витрат на тисячу дал пива буде дорівнювати: по механізованих роботах – 10,83 грн. $(3250 \div 300)$, по немеханізованих – 12,33 грн. $(3700 \div 300)$, всього – 23,16 грн.

Пропорційно цим нормативним ставкам щомісячно і повинні розподілятися між різними видами продукції витрати по утриманню та експлуатації обладнання.

Згідно “Галузевої інструкції” витрати по утриманню та експлуатації обладнання розподіляються між окремими видами продукції пропорційно кошторисним (нормативним) ставкам, а цехові та загальнозаводські витрати – пропорційно сумі основної заробітної плати виробничих робітників (без доплат по прогресивно-преміальних системах) і частки витрат на утримання та експлуатацію обладнання.

Дослідження показують, що на підприємствах, не дивлячись на те, що існує багато баз розподілу, до сьогоднішнього часу витрати по обслуговуванню виробництва та управління розподіляють пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників. Як відомо, спосіб розподілу вказаних видів витрат пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників при неоднаковій степені механізації виробничих процесів призводить до спотворення собівартості окремих видів продукції, що виробляється.

В пивоварній промисловості цехові витрати розподіляються пропорційно основної заробітної плати виробничих робітників (без доплат) і частині витрат на утримання і експлуатацію обладнання.

Тому, на підприємствах пивоварної промисловості, на нашу думку, витрати по утриманню та експлуатації обладнання, а також цехові витрати слід розподіляти між окремими видами продукції по кошторисних ставках

розрахованих шляхом ділення кошторисної суми цих витрат в розрізі технологічних стадій виробництва на плановий випуск продукції.

Що стосується розподілення загальновиробничих витрат між сухою та рідкою фазами пивоварного виробництва, то в “Галузевій інструкції” про це тільки згадується, що при реалізації солоду на сторону, в калькуляції до цехової собівартості додаються загальнозаводські витрати.

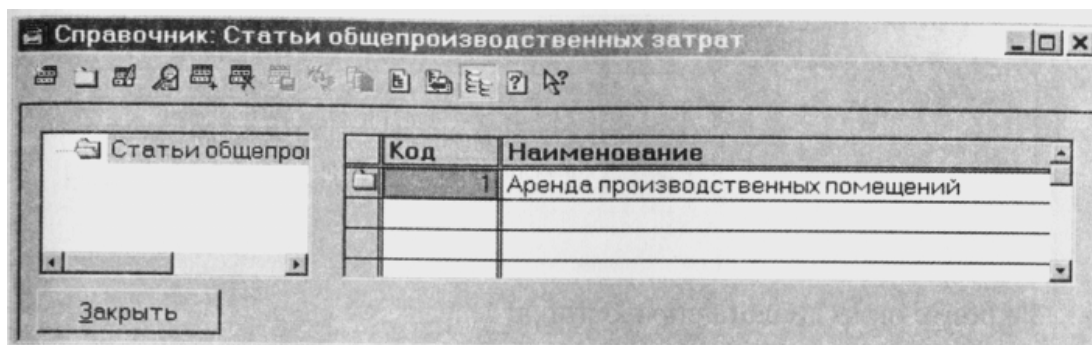
В даний час в на підприємствах пивоварної промисловості адміністративні витрати розподіляються між окремими видами продукції пропорційно сумі основної заробітної плати виробничих робітників (без доплат) і частині витрат на утримання і експлуатацію обладнання.

В зв'язку із складністю технічного нормування витрат по обслуговуванні виробництва та управління по цих витратах застосовуються кошторисні норми. Кошториси витрат на утримання та експлуатацію обладнання і цехових витрат складають, як правило, окремо по кожному цеху, а по загальногосподарських витратах – по підприємству в цілому з розбивкою по кожній статті по кварталах і місяцях. Крім цього, для посилення контролю за витрачанням засобів необхідно встановити помісячні ліміти по кожному виробничому підрозділу.

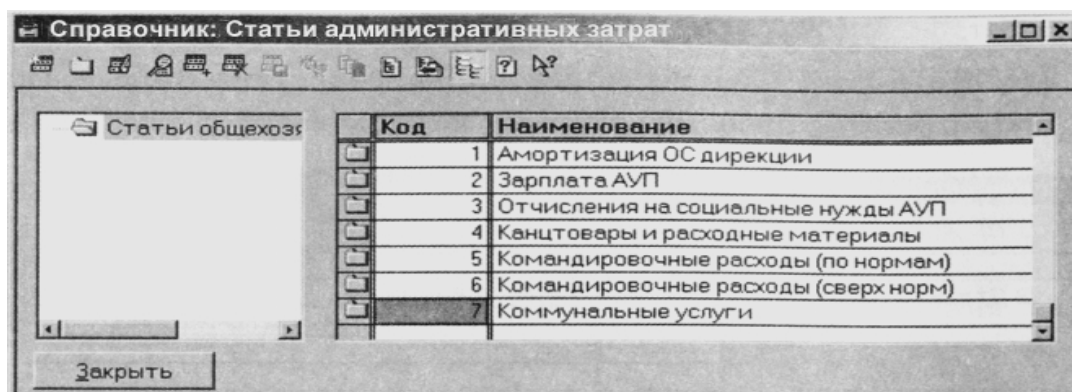
Шляхом порівняння фактичних витрат з кошторисними по кожному підрозділу і виду витрат визначається абсолютна економія (перевитрачання). Однак загальногосподарські витрати цілком, а цехові витрати і витрати по утриманню обладнання частково носять умовно-постійний характер, в зв'язку з чим по цих витратах можуть бути відносні відхилення в результаті перевиконання (невиконання) виробничої програми. Загальна величина відхилень від норм по цих витратах визначається як різниця між сумою витрат по кошторисних ставках на фактичний випуск продукції і їх фактичною сумою по кожному виробництву.

Необхідно відмітити, що облік непрямих витрат та їх розподіл на пивоварних підприємствах значно полегшується із застосуванням пакетів прикладних програм. Застосування програми “1С: Підприємство 7.7 SQL”, зокрема довідник “Статті загальновиробничих витрат” дозволяє вести

аналітичний облік на рахунку загальнопромислових витрат (рахунок 91) з настільки детальною аналітикою, наскільки це необхідно підприємству. Елементи даного довідника редагуються у формі таблиці та заповнюються з наступною послідовністю: **Довідники** → **Інші довідники** → **Статті загальнопромислових витрат**. Після чого необхідно ввести елементи довідника.



Довідник **“Статті адміністративних витрат”** заповнюється аналогічно з довідником **“Статті загальнопромислових витрат”** і має наступний вигляд



Розподіл витрат здійснюється з допомогою документа **“Розподіл витрат”**. У даному документі вказується його номер та дату складання.

Розподіл витрат - 7 *

Розподіл витрат № від

Рахунок Кт: Субконто Кт1:

Субконто Кт2:

Субконто Кт3:

Примітки:

N	Дт	Субконто Дт1	Субконто Дт2	Субконто Дт3	Сума
1	231	відділок 3	Заготівля орг добрив	Роботи й послуги вн	3495.00
2	232	с. Мовчанівка 3	ВРХ молодняк	Роботи й послуги вн	20955.00
3	233	Столярна майстерня	Столярна майстерня	Роботи й послуги вн	885.00
4	231	відділок 3	Озима пшениця	Роботи й послуги вн	150.00

OK Закрити Разом: 25485

Рахунок Кт – вказується кредит рахунка витрат. Субконто Кт1 зв’язаний довідником “Місця зберігання” і вказується звідки списується матеріали, роботи чи послуги. Субконто Кт2 – ТМЦ. Субконто Кт3 вказується вид витрат із довідника “Види затрат”. Рахунок Дт – вказується на який рахунок будуть дані затрати списуватись. Субконто Дт1 вказується склад в який буде відвантажена продукція чи оприбутковані роботи чи послуги. Субконто Дт2 вказується товарно-матеріальні цінності на які списують дані витрати. Особливістю такого списання витрат є те, що їх списують в кінці місяця.

2.4. Узагальнення витрат на виробництво в системі бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості продукції

Характерною особливістю бухгалтерського обліку є своєрідна ієрархічна система узагальнення облікової інформації. Причому зведення даних розпочинається вже на рівні аналітичного обліку і через поступову їх систематизацію досягається формування основних техніко-економічних

показників по виробничо-фінансовій діяльності підприємств та виробничих об'єднань.

Особливе місце в системі узагальнення облікової інформації про витрати на виробництво займає зведений облік витрат на виробництво. Його завданням є групування витрат за даними аналітичного обліку в синтезованих регістрах для оцінки рівня витрат у зіставленні з плановими (нормативними), визначення тенденцій до змін витрат на виробництво продукції, виявлення резервів зниження прямих та непрямих витрат, здійснення калькулювання окремих видів продукції. Отже, від якості зведеного обліку витрат залежить не тільки точність розрахунку собівартості продукції, а й визначення результатів всієї фінансової діяльності.

Поняття зведеного обліку витрат виробництва, його цілі та завдання формулюються в економічній літературі достатньо суперечливо, про що свідчить **додаток У**. Однак більшість економістів під зведеним обліком витрат розуміють узагальнення витрат в розрізі встановлених калькуляційних статей за видами продукції, виробничих підрозділах (цехах, дільницях) та по підприємству в цілому. Ми, зокрема, підтримуємо думку проф. В.В.Сопка, який дає найбільш повне та правильне формулювання зведеного обліку витрат: “Узагальнення витрат – це завершальний етап обліку витрат на виробництво, мета якого визначити фактичну суму витрат у цілому за різними напрямками. У процесі зведеного обліку витрат повинно бути забезпечене виявлення усієї сукупності витрат за відповідними центрами витрат: у цілому по підприємству, його структурних підрозділах у таких двох головних розрізах: за елементами та по відношенню до продукції, тобто за статтями калькуляції” [226, с.109].

Із зведеним обліком витрат тісно пов'язані окремі розділи обліку. Саме тут формується один з важливих показників, який характеризує всі сторони роботи підприємства – собівартість продукції. Разом з тим, оскільки на першому етапі процесу виробництва витрати обліковуються по центрах їх первинного накопичення в розрізі елементів, оскільки сукупну суму витрат на виробництво можна отримати по кожному такому центру: бригада, дільниця,

цех, виробництво та ін., тобто по кожному структурному підрозділу первинного групування витрат, що важливо в умовах ринкової економіки.

Необхідно відмітити, що методика і техніка зведеного обліку залежить від наступних факторів:

- асортименту продукції, що випускається (багатоасортиментне виробництво);
- організаційної структури виробництва (цехова, безцехова);
- організації технології виробництва (попередільна);
- організації контролю по витратах (по переділу; в цілому по підприємству);
- варіанта обліку напівфабрикатів (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний);
- наявності або відсутності незавершеного виробництва;
- способу контролю відповідності витрат нормам (нормативний, ненормативний).

Так, на підприємствах з цеховою структурою управління, до яких відноситься пивоварне виробництво, зведений облік витрат повинен забезпечити локалізацію витрат у розрізі виробничих підрозділів, а з безцеховою структурою управління такий облік витрат на виробництво здійснюється за видами і групами продукції в цілому по підприємству, проте з обов'язковим виділенням витрат на організацію виробництва і управління.

Зведення витрат на виробництво і здійснення постійного спостереження за формуванням собівартості окремих видів продукції є найбільш складною і відповідальною методичною і організаційно-технологічною ділянкою обліку.

В залежності від технології і організації виробництва зведений облік витрат здійснюється в цілому по підприємству або з попереднім зведенням даних по організаційних підрозділах і наступним зведенням їх показників в цілому по підприємству. На пивоварних підприємствах з цеховою структурою управління зведений облік витрат повинен забезпечувати виділення в собівартості продукції витрат окремих структурних підрозділів: цехів, переділів

та ін. Як сказано в першому розділі дисертації, пивоварні підприємства відносяться до технологічно передільних підприємств. При цьому зведений облік витрат здійснюється на основі даних обліку витрат по цехах (переділах, фазах, стадіях) і статтях витрат, які застосовуються на підприємстві.

Основними положеннями рекомендовано два основних варіанти зведеного обліку витрат – напівфабрикатний і безнапівфабрикатний. Зазначимо, що напівфабрикатний метод допускає відособлене виявлення собівартості напівфабрикатів власного виробництва, вартісний облік їхнього руху по цехах чи переділах і, отже, тільки поцеховий і попередільний облік витрат. При цьому варіанті витрати окремих цехів (переділів) складаються з їхніх власних витрат і собівартості напівфабрикатів власного виробництва, отриманих з інших цехів чи попередніх переділів. Отже, головними ознаками напівфабрикатного варіанту є визначення фактичної собівартості не тільки готової продукції, але і напівфабрикатів власного виробництва, а також вартісний системний облік руху напівфабрикатів, заснований на їх кількісно-натуральному виробничому обліку. У собівартості напівфабрикатів фактичні витрати попередніх переділів відображаються, як правило, по комплексній статті “Напівфабрикати власного виробництва”. Тому в зведених даних по підприємству витрати дублюються на суми загальнозаводських оборотів.

Безнапівфабрикатний варіант не передбачає виявлення і перерахування собівартості напівфабрикатів власного виробництва на рахунках бухгалтерського обліку при передачі напівфабрикатів з цеху в цех. Облік руху напівфабрикатів у системі бухгалтерського обліку здійснюють лише в кількісному (натуральному) вираженні. Витрати враховують у розрізі окремих цехів і в цілому по підприємству. При цьому у витрати цехів включають лише їхні власні витрати. Таким чином, головними ознаками безнапівфабрикатного методу є визначення собівартості тільки готової продукції і тільки і облік тут організовується у розрізі цехів у долі участі кожного цеху у виробництві продукції. У цьому випадку витрати диференціюються по відповідних статтях,

а витрати в цілому по підприємству визначаються як сума складових Бах внутрішньозаводського обороту.

Враховуючи, що напівфабрикатні і безнапівфабрикатні варіанти мають як переваги, так і недоліки (**Додаток Ф**), рішення про застосування варіанту зведення обліку витрат на виробництво повинно виходити із специфічних особливостей обліку, конкретних підприємств і виробництв, умов виробництва, а також з того, яка з них дає найбільш позитивний ефект. Необхідно відмітити, що на практиці застосовують також проміжний, так званий частково напівфабрикатний варіант, сутність якого полягає в тому, що частина напівфабрикатів відображається в обліку, а на наступних стадіях облік ведеться за напівфабрикатним варіантом.

В пивоварній промисловості застосовують як напівфабрикатний, так і безнапівфабрикатний варіант зведення обліку витрат. Пояснюється це різноманітністю підприємств по асортименту продукції, що виробляється, оскільки одні пивзаводи випускають тільки пиво, інші – пиво і солод. Ця обставина і впливає на організацію зведеного обліку витрат.

Напівфабрикатний варіант зведеного обліку застосовують на більшості пивзаводів, оскільки майже 70% їх мають солодові переділи та виготовляють солод і пиво. Цей варіант характеризується записами на рахунках бухгалтерського обліку операцій, які відображають внутрізаводське переміщення солоду та реалізацію його іншим пивзаводам.

На підприємствах пивоварної промисловості спочатку обчислюють собівартість окремих видів солоду, а потім – собівартість сортів пива. При цьому вартість солоду, який передається із переділу в переділ в калькуляціях собівартості готового пива відображається комплексною статтею. Це, на нашу думку, є суттєвим недоліком. Дану статтю необхідно розшифрувати за видами витрат, що дозволить більш точно визначити собівартість продукції та посилити контроль за даними витратами.

Безнапівфабрикатний варіант зведеного обліку поширений на підприємствах, які виготовляють тільки пиво. При цьому варіанті рух гарячого

сусла, зеленого та лагерного пива обліковується оперативним шляхом і тільки в натуральному вираженні. Переміщення їх із переділу в переділ на рахунках бухгалтерського обліку не відображається, і собівартість напівфабрикатів окремо не обчислюється. При цьому собівартість готового пива обчислюється шляхом поступового нагромадження на матеріальні витрати собівартості обробки ряду наступних технологічних переділів.

Таким чином, застосування напівфабрикатного і безнапівфабрикатного варіантів зведеного обліку виробничих витрат на підприємствах пивоварної промисловості обумовлено наявністю сухої та рідкої фаз або тільки рідкої фази пивоварного виробництва.

Зауважимо, що обліковий процес зведення витрат на виробництво організовується в наступному порядку. В першу чергу на рахунки підприємства (в розрізі окремих цехів) відносяться всі змінні витрати: витрати сировини і основних матеріалів, допоміжних матеріалів, палива, енергії на технічні цілі, основної та допоміжної заробітної плати виробничих робітників, відрахування на їх соціальне страхування та ін.

Списання змінних витрат проводиться на основі спеціальних відомостей розподілу відповідних витрат, які складаються по даних первинних документів, а також відомостей нарахування амортизації основних засобів та зносу малоцінних та швидкозношуваних предметів. На наступному етапі розподіляють послуги допоміжних підприємств, більша частина яких відноситься на рахунки “Загальновиробничі витрати” та “Адміністративні витрати”. Далі ці витрати розподіляють та списують на рахунок “Виробництво”, попередньо розподіляючи між видами виробів. Далі визначають і списують на рахунок “Виробництво” втрати від браку. І, вкінці, після підрахунку прямих і непрямих виробничих витрат по окремих цехах основного виробництва робиться зведення виробничих витрат по виробництву в цілому.

Зазначимо, що на підприємствах пивоварної промисловості застосовується попередільний метод обліку витрат на виробництво з

використанням елементів нормативного методу. На пивоварних заводах елементи нормативного обліку впроваджені в першу чергу на тих ділянках виробництва, де можливо організувати систематичний контроль за дотриманням норм витрат сировини, матеріалів, палива, праці.

Нормативний метод обліку, в свою чергу, передбачає систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих норм в процесі виготовлення продукції, виявлення причин цих відхилень і осіб, від яких вони залежать. Діючими називають норми, за якими здійснюють відпуск матеріалів на робочі місця і оплату виконаних робіт. Відхиленнями від норм вважають як економію, так і додаткові витрати сировини, матеріалів, заробітної плати та інших виробничих витрат.

Важливе значення на всіх етапах зведення витрат на виробництво має правильно організований документооборот. Розглянемо ті моменти, які безпосередньо пов'язані з зведенням витрат на виробництво.

У варильному цеху, солодовні на основі первинних документів на відпуск сировини і матеріалів на виробництво складають акти про витрати матеріалів на виробництво. На основі технологічних журналів у момент передачі пива на розлив (або готовності солоду) складають акти про вихід продукції. В зв'язку з тим, що процес виробництва солоду та пива тривалий і безперервний, журнал оперативного обліку і контролю виробництва у цих цехах не ведеться. У встановлений для підприємства звітний період акти про розхід матеріалів і вихід продукції разом із звітом про рух матеріальних цінностей ф. №224 здаються в бухгалтерію. Туди ж поступають і акти розливу пива, складені на основі журналів оперативного обліку і контролю розливу. У цехах на основі актів про витрачання матеріалів на виробництво і журналів оперативного обліку та контролю розливу пива складаються відомості відхилень від норм матеріальних витрат. У бухгалтерії підприємства на основі актів ведуться контрольно-накопичувальні відомості в розрізі окремих видів продукції, дані яких використовуються для заповнення відомості аналітичного обліку витрат на виробництво, які ведуться по цехах у розрізі назв продукції.

Для обліку зведення витрат виробництва на підприємствах пивоварної промисловості використовується відомість № 20 “Зведення витрат на виробництво”, яка складається для визначення всіх витрат, пов’язаних з виробничо-господарською діяльністю підприємства, перевірки правильності розрахунків і ув’язки кошторису витрат на виробництво за економічними елементами по калькуляційних статтях, а також для визначення внутрішнього обороту. Це зведення є не тільки робочою, але й документальною таблицею при формуванні собівартості продукції. На нашу думку, дана відомість має ряд недоліків: у ній наведено лише фактичні витрати без розмежування нормативних витрат і відхилень від норм, а також тут існує тенденція укрупнення окремих видів витрат.

Таким чином, “Відомість зведеного обліку” повинна відкриватися при потребі на кожний конкретний виріб та містити дані не тільки про фактичні витрати, але і про нормативні витрати та відхилення по них. А також “Відомості зведеного обліку” виробничих витрат повинні будуватись так, щоб надавати всю інформацію в розрізі, необхідному для складання звітних калькуляцій собівартості продукції.

Наступним важливим етапом виробничого обліку є калькулювання собівартості виготовленої продукції, яка є одним з найважливіших етапів економічної роботи, на якому здійснюється визначення собівартості всієї товарної продукції, видів продукції, їх калькуляційних одиниць, а також собівартість незавершеного виробництва, браку у виробництві та інших списань.

Правильне визначення собівартості окремих видів продукції у значній мірі залежить від способу калькулювання, який використовують на підприємстві. Дослідження показують, що на практиці часто застосовується котловий спосіб калькулювання собівартості продукції, при якому звітна калькуляція продукції обчислюється шляхом розподілу обліковуваних сум витрат сухої та рідкої фаз пивоварного виробництва між окремими видами солоду та сортами пива пропорційно їх планової собівартості. Цей спосіб, на

нашу думку, не забезпечує точності обчислення собівартості пивоварної продукції та не дозволяє впливати на її формування.

Калькулювання собівартості виготовленої продукції проводиться на основі даних бухгалтерського обліку, що обумовлює їх тісний зв'язок як двох етапів єдиного процесу (рис.2.6), який проявляється в тому, що виходячи із характеру виробництва, організаційної структури підприємства та асортименту продукції, яка випускається, вибір об'єктів групування виробничих витрат потрібно здійснювати у зв'язку з вибором об'єктів калькулювання. Правильний вибір об'єктів та методів калькулювання в свою чергу впливає на ступінь точності нарахування фактичної собівартості промислової продукції, покращення аналізу собівартості.

Оскільки, по даному питанні є значні розбіжності, проблемі вибору об'єктів і методів калькулювання присвячено багато робіт економістів [49, с.42-43; 103, с.91; 63, с.169; 155, с.195; 173, с.17-28; 189, с.154; 200, с.71].

Так, І.І.Поклад і А.Ш.Маргулис, [200, с.71; 155, с.195] як і інші вважають, що калькуляційним об'єктом, як правило, є вид продукції.

В.А.Бунімович доказує, що на рівні цеху об'єктом калькулювання є вид продукції, а на рівні підприємства – товарна продукція [49, с.42-43].

Б.Ф.Палій не згоден з таким визначенням і об'єктами калькулювання рахує види продуктів, напівфабрикатів та часткових продуктів (деталі, вузли) різної ступені готовності, робіт та послуг, які мають споживчу вартість, по яких необхідна інформація про їх собівартість [189, с.154].

Б.І.Валуєв під об'єктами калькулювання розуміє не цілий вид продукції, а кожен виріб зокрема, який відрізняється від іншого виробу не тільки оптовою ціною, але й індивідуальною собівартістю [63, с.169]. Він рекомендує перейти до калькуляції по кожній моделі виробів. Таке розукрупнення об'єктів калькулювання, на його думку, посилить контроль за витратами матеріальних і трудових витрат у виробництві.

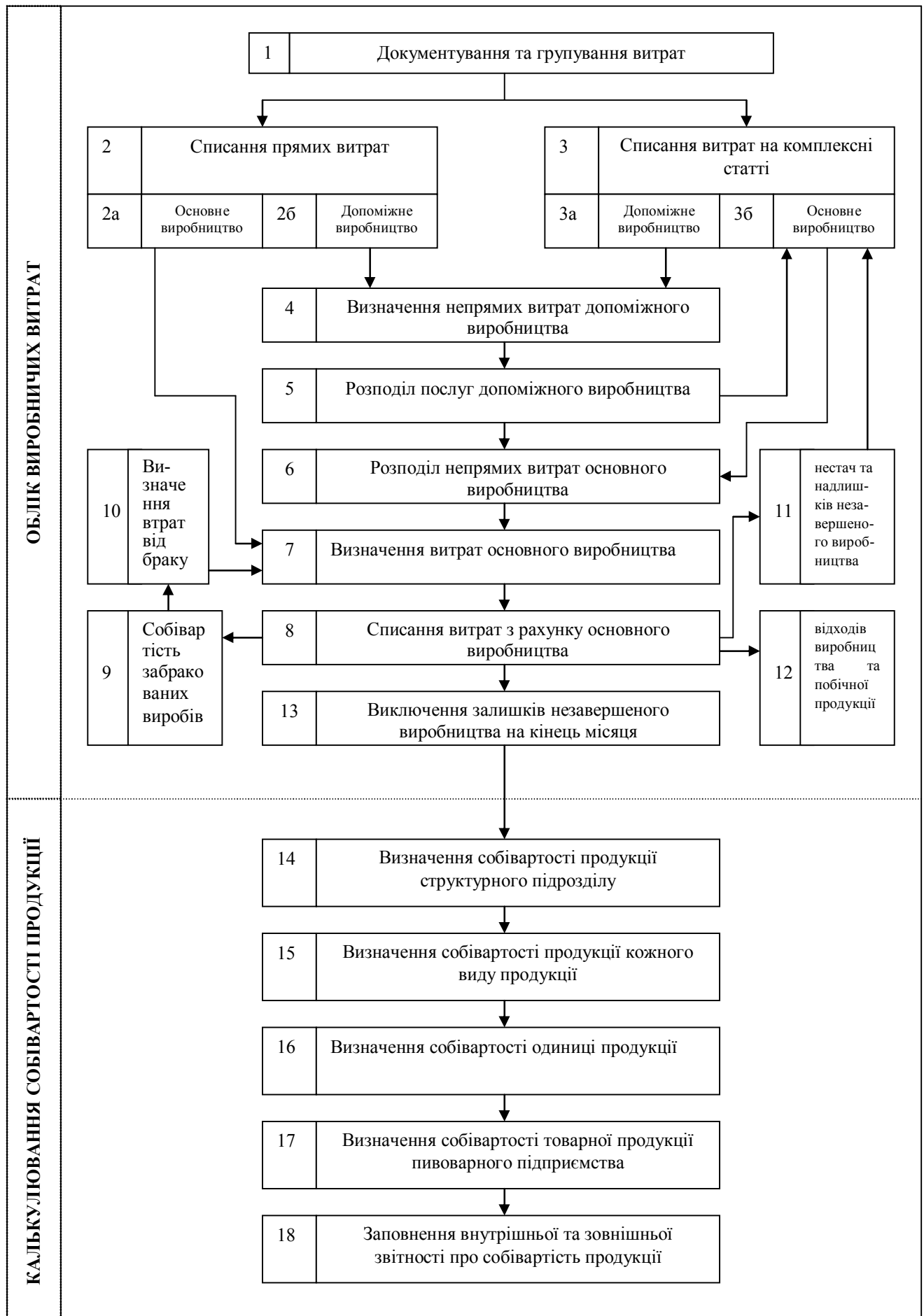


Рис. 2.6. Зв'язок і послідовність обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

На нашу думку, до вирішення проблеми укрупнення чи розукрупнення об'єктів калькулювання необхідно на кожному підприємстві підходити індивідуально, з врахуванням конкретних галузевих і технологічних особливостей, асортименту продукції, що випускається. Однак тенденція до розукрупнення об'єктів калькулювання є правильною.

Тому, в пивоварній промисловості рахуємо можливим і необхідним вести калькулювання по кожному виду виробів (номенклатурному номеру).

М.Г.Чумаченко, П.С.Безруких, В.П.Івашкевич, В.А.Бунімович та інші економісти вважають, що в процесі вибору об'єктів калькулювання собівартості необхідно прагнути до їх співпадання з об'єктами обліку витрат [265, с.33; 56, с.222; 49, с.45].

На нашу думку, чим більше об'єкти обліку і об'єкти калькулювання співпадатимуть, тим більше витрат на виробництво будуть включати в собівартість кожного виду продукції за прямою ознакою. А це, в свою чергу дає можливість точніше визначити собівартість одиниці продукції та посилити контроль за рентабельністю виробництва.

З об'єктами калькулювання нерозривно пов'язані і відповідні калькуляційні одиниці. Кожен об'єкт калькулювання має свою одиницю виміру, якою прийнято в даній галузі вимірювати об'єм виробленої продукції, виконаних робіт і послуг.

На думку багатьох економістів, калькуляційна одиниця служить лише вимірником калькуляційного об'єкта, та відрізняється від нього тим, що відображає споживчі властивості продукції [108, с.26; 20, с.122; 160, с.60]. Повний перелік особливостей калькуляційної одиниці наводить І.А.Басманов. Він вважає, що вона повинна: відображати кількісну одиницю продукції відповідної якості, споживчої вартості; бути економічно однорідною і забезпечувати порівняння однакової продукції; бути стійкою в часі і практично прийнятною для калькуляції продукту; по можливості відповідати одиницям ціноутворення; відповідати цілям калькуляції і враховувати можливість використання для планування і управління [20, с.122].

Калькуляційною одиницею у пивоварній промисловості прийнято рахувати 1 дал (декалітр) продукції (пива). Однак при обчисленні витрат, що припадають на 1 дал пива по калькуляційних статтях, окремі витрати виражаються дуже малими розмірами (копійками і десятими частинами копійок). Тому, на нашу думку, доцільно в пивоварній промисловості застосовувати укрупнену калькуляційну одиницю – 100 дал. Собівартість 1 дал пива визначається в цьому випадку діленням суми, що припадає на 100 дал, на 100.

Метод обчислення собівартості продукції складається із сукупності способів та прийомів. У багатьох працях економістів дана характеристика способів калькулювання [189, с.236-238; 56, с.253-255; 45, с.162-165; 103, с.91; 253, с.33 та ін.]. Зазначимо, що в пивоварній промисловості застосовують наступні способи: пряме віднесення витрат на види продукції, сумування витрат, виключення витрат чи доходів, пропорційного віднесення витрат на види продукції, розмежування витрат, коефіцієнтний і комбінований.

Важливим етапом калькуляційних розрахунків у кожній галузі промисловості є визначення обсягу і собівартості незавершеного виробництва. Відмітимо, що на практиці застосовуються три способи визначення обсягу незавершеного виробництва: на основі даних інвентаризації, на основі оперативного обліку незавершеного виробництва в цехах і виходячи з даних бухгалтерського обліку виробничих витрат та випуску продукції за звітний період. Найбільш точним, на нашу думку, є перший спосіб, який і повинен застосовуватися у всіх випадках, коли це технічно можливо. За даними бухгалтерського обліку незавершене виробництво обчислюється тоді, коли неможливо або недоцільно проводити його інвентаризацію, а також при відсутності оперативної інформації, яка реально відображає рух незавершеного виробництва.

У пивоварній промисловості, де тривалий виробничий цикл (а значить, і великий об'єм незавершеного виробництва), собівартість незавершеного виробництва обчислюється як сума матеріальних витрат і витрат на обробку.

При цьому у пивоварних виробництвах, на різних операціях технологічного процесу величина незавершеного виробництва різна, тому витрати на обробку визначають, виходячи з витрат на обробку за тими операціями виробничого процесу, через які вже пройшло незавершене виробництво. Такий спосіб оцінки незавершеного виробництва, хоч і точний, але дуже трудомісткий.

Більш точним, вважаємо, є спосіб оцінки незавершеного виробництва у кожному цеху, виходячи з 100%-ної готовності виробів з поправкою на встановлений для даного цеху коефіцієнт готовності. Коефіцієнт визначається таким способом: протягом кількох місяців у цеху проводять детальну інвентаризацію і поопераційну оцінку незавершеного виробництва, яке розцінюють, виходячи з 100%-ної готовності виробів. На підставі цих даних визначають співвідношення між фактичною собівартістю незавершеного виробництва і його умовною собівартістю, обчисленою, виходячи з 100%-ної готовності по кожному цеху або виробництву.

Таким чином, на основі вищесказаного можна зробити наступні висновки:

- об'єкти калькулювання знаходяться у тісному взаємозв'язку з об'єктами обліку витрат і калькуляційними одиницями;
- загальні суми витрат на управління та обслуговуванню виробництва, які відносяться в даному звітному періоді на собівартість продукції визначаються в кошторисно-нормативному порядку;
- загальногосподарські витрати необхідно розподіляти між видами продукції пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників;
- загальногосподарські витрати доцільно розподіляти за видами продукції пропорційно цеховій собівартості пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників.

Слід відзначити, що використання автоматизованих систем обробки облікової інформації для побудови моделей обліку витрат пивоварного підприємства відкриває можливості не тільки для підвищення повноти та оперативності використання облікових даних, а також дозволяє сформулювати

ряд нових напрямків з метою аналізу, контролю і внутрішнього аудиту господарської діяльності та управління.

Для одержання підсумкових і детальних відомостей про виробництво продукції можна використовувати стандартні звіти. Стандартний звіт **“Оборотно-сальдова відомість по рахунку”** для рахунку 23 дозволяє одержати інформацію про залишки й обороти в розрізі видів витрат. Стандартний звіт **“Картка рахунку”** дозволяє одержати детальну інформацію про операції на рахунках, зокрема, на рахунку 23 **“Виробництво”**.

Крім стандартних звітів у господарстві передбачено спеціальну форму звіту – **“Аналіз витрат на виробництво”**. Цей звіт дає змогу одержати інформацію про витрати на кожен вид продукції. Він побудований у вигляді таблиці, в якій показуються вид затрат, назва продукції, вказується вартість витрат з початку року і за місяць. Крім цього вказується загальний підсумок по кожній статті витрат та підсумок всіх витрат. У настройці форми звіту вказується рахунок витрат період формування звіту і розподіл.

Для формування фінансових результатів діяльності підприємства служить документ **“Фінансові результати”**. Документ дозволяє закрити залишки за рахунками доходів (витрат) на рахунок фінансового результату. Даний документ регламентний і призначений для виконання наступних операцій: закриття рахунків обліку витрат за елементами (рахунків класу 8), закриття рахунку обліку загальновиробничих витрат (рахунка 91) і, нарешті, визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства, тобто закриття всіх рахунків обліку доходів і витрат (рахунків класу 7, 8, 9 на відповідні субрахунки рахунка 79 **“Фінансові результати”**).

Кожна з перерахованих операцій відповідає певному етапу визначення фінансових результатів підприємства (режиму роботи документа) і задається безпосередньо в реквізиті **“Етап визначення фінансових результатів діалогової форми”**.

Розглянемо детальніше специфіку роботи документа на кожному етапі визначення фінансових результатів.

При встановленому режимі **“Закриття елементів витрат”** відбувається списання сальдо рахунків класу 8 за елементами витрат на рахунки, що зазначені для кожного елемента (виду витрат) у формі елемента довідника **“Види витрат”**. При цьому, якщо рахунок закриття не зазначений у довіднику, то списання сальдо рахунка за таким видом витрат не відбувається.

Етап **“Закриття загальновиробничих витрат”** реалізує закриття рахунка 91 "Загальновиробничі витрати", тобто розподіл суми загальновиробничих витрат між рахунком обліку собівартості продукції (рахунок 23) і рахунком обліку собівартості реалізованої готової продукції (рахунок 90.1).

Для реалізації алгоритму розподілу використовуються такі параметри, як нормальна база розподілу і поточна база розподілу, нормальна сума постійних витрат і поточна сума постійних витрат, що визначаються на закладці **“Додатково”** діалогової форми документа.

Зазначимо, що поточна сума постійних витрат визначається автоматично при проведенні документа як сальдо рахунка 91 за всіма видами витрат, для яких у формі елемента довідника **“Види витрат”** включений прапорець **“Відноситься до постійних загальновиробничих витрат”**.

Отже, дослідження автоматизованого обліку витрат показали, що він має такі особливості: розподіл всіх витрат здійснюється в автоматичному порядку, потрібно вказати лише місяць розподілу, суму та статтю витрат які будемо розподіляти, що скорочує затрати часу на виконання даної операції. Всі витрати мають подібну до журнальної форми класифікацію. Проводки формуються автоматично потрібно лише вказати рахунок списання тих чи інших витрат.

Висновки до другого розділу

У другому розділі дисертаційного дослідження розглянуто методику ведення обліку витрат на виробництво, зокрема метеріальних витрат, витрат на оплату праці та інших витрат.

У даному розділі обгрунтовано галузеву класифікацію матеріалів та визначено найбільш прийнятну їх оцінку. Проаналізовано системи оцінки сировини та матеріалів і запропоновано найбільш доцільну для пивоварних підприємств – оцінка матеріалів за нормативною (стандартною) вартістю. Досліджено порядок документального оформлення витрат та запропоновано нові форми документів, використання яких забезпечить керівництво підприємств пивоварної галузі оперативною інформацією про витрати і прийняття відповідних управлінських рішень. Запропоновано облік витрат на оплату праці вести за наступними напрямками: облік витрат на основну заробітну плату, облік витрат на додаткову заробітну плату, облік нарахувань та утримань із заробітної плати, облік інших витрат на оплату праці.

Запропоновано номенклатуру загальнопромислових та адміністративних витрат згідно вимог національних стандартів та вдосконалено методику їх розподілу між видами продукції, що дозволить підвищити ефективність виявлення та зниження цих витрат та допоможе виявити резерви їх економії.

Досліджено порядок узагальнення витрат на виробництво в системі бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості продукції і внесено конкретні пропозиції.

Основні результати даного розділу опубліковано в наукових працях [113; 115; 118; 120].

РОЗДІЛ 3

ОПЕРАТИВНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ КОНТРОЛЬ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЧИМИ ВИТРАТАМИ

3.1. Суть та необхідність оперативного економічного контролю

Перебудова системи управління підприємствами в умовах формування ринкових відносин в економіці України передбачає зміни в системі контролю, в тому числі внутрішньогосподарського, складовою частиною якого є оперативний контроль.

Як одна з важливих функцій у системі управління, контроль спрямований на підготовку і прийняття управлінських рішень. Цей вид контролю дає можливість постійно слідкувати за станом справ на підприємстві в цілому, а також у розрізі окремих структурних підрозділів і видів діяльності.

Основним напрямом удосконалення загальної системи контролю, як показали дослідження пивоварних підприємств, є підвищення його оперативності на основі створення умов для швидкого отримання необхідних даних про господарські процеси, підвищення аналітичності та відображення операцій в обліку щодо витрат ресурсів за тиждень, декаду і місяць зростаючим підсумком з початку звітного періоду. Необхідною умовою є також зіставлення облікових даних з плановими, нормативними та іншими показниками. Практика показує, що такий контроль охоплює всі стадії виробничого процесу та спрямований на підвищення відповідності у процесі використання ресурсів і функціонує на всіх організаційних рівнях (цеху, бригаді, робочому місці).

Досі діюча система обліку не спрямовувалась на проведення оперативного контролю витрат на виробництво за їх рівнем, своєчасністю отримання інформації про здійснення господарських фактів та наявністю інформації у прийнятті управлінських рішень.

На даний час організаційна будова і функції системи зовнішнього контролю визначено досить чітко. Вона об'єднує чотири його види:

управлінський, фінансово-господарський, технічний і аудиторський. До цієї системи входять органи охорони державних і суспільних економічних інтересів, зокрема, державна податкова інспекція, правоохоронні органи, зовнішній незалежний аудит тощо.

Питання вдосконалення контролю завжди викликали інтерес вчених-економістів. Великий вклад у становлення і розвиток системи контролю, в тому числі внутрішньогосподарського внесли вчені: А.Ф.Аксененко, П.С.Безруких, І.А.Белобжецький, М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, Б.І.Валуєв, З.В.Гуцайлук, В.А.Єрофеева, В.Б.Івашкевич, А.Н.Кашаєв, З.В.Кірянова, М.В.Кужельний, В.М.Лапухін, Ю.Я.Литвин, І.С.Мацкевічюс, М.В.Мурашко, В.С.Рудницький, В.Ф.Палій, Я.В.Соколов, Б.Ф.Усач, А.Д.Шеремет, А.А.Шпиг, М.Г.Чумаченко та інші.

Досліджувана проблема розглядалась у роботах зарубіжних авторів, серед яких слід назвати Х.Андерсона, І.Ансоффа, А.Аренса, П.Вебера, К.Друрі, К.Лісмана, Д.Колдуелла, Е.Майєра, Р.Манна, Г.Мюллера, Дж.Риса, Дж.Робертсона, Дж.Фостера, Г.Хомбурга, Ч.Хонгрена і ін.

На даний час існує досить багато думок щодо поняття “контроль”. Провівши аналіз визначень контролю, які згруповані у **додатку Ц**, ми прийшли до висновку, що одна група дослідників вважає “контроль системою спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об’єкту з метою встановлення відхилення його від заданих параметрів” [40, с.3]. При цьому суть контролю автори вбачають у тому, що “суб’єкт управління здійснює облік і перевірку того, як об’єкт управління виконує його настанови”. Схема контролю при цьому обмежується впливом суб’єкту на об’єкт контролю.

Інша група авторів значно розширює межі контролю і розглядає це поняття в декількох аспектах, а саме: “контроль управляючої системи підприємства над системою, яка підлягає управлінню; контроль всередині управляючої системи; контроль системи, яка підлягає управлінню над управляючою системою; контроль всередині системи, яка підлягає управлінню” [242, с.4].

З цією точкою зору можна погодитись лише в тому, що кожне підприємство – це складна організаційна структура з багатьма рівнями управління, кожен з яких має свої функції, обов'язки та повноваження. Крім того, всі рівні управління функціонують з допомогою діяльності окремих індивідуумів, які відповідним чином впливають на систему контролю.

Для більшості авторів контроль асоціюється із системою спостереження і перевірки будь-чого, тобто в основі контролю знаходиться спостереження з метою перевірки.

Зазначимо, що найбільш точним, на нашу думку, є визначення М.Т.Білухи: “Контроль – це система спостережень та перевірки відповідності функціонування об'єкту управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у процесі виконання цих рішень” [40, с.6]. Приведене автором визначення можна вважати достатньо повним, якщо не враховувати впливу та значення контролю на етапі розробки цілей підприємства, який повністю був відсутній в умовах командно-адміністративної системи, але є надзвичайно важливим в умовах ринкових відносин. Про це, зокрема йшлося в роботі “Міжнародна система обліку і звітності”, в якій автори зазначають, що “з 1975 року намітився стратегічний етап розвитку міжнародної облікової системи”. Бухгалтерія на цьому етапі інтегрувала функції обліку та планування і в її надрах зародилась нова спеціальність “управлінський контроль” [249].

Контроль, який забезпечує систему управління, можна визначити як процес, що використовується для дієвого і ефективного виконання організаційної стратегії. Таким чином, для здійснення процесу контролю необхідна наявність мети (стратегії), фактичних даних (отриманих за допомогою системи бухгалтерського обліку), процесу виявлення відхилень фактичних даних від запланованих та прийняття рішень щодо ліквідації відхилень.

Підтвердження цьому ми знаходимо в роботах зарубіжних авторів. Так, Т.Скоун причиною здійснення контролю називає наявність різниці між фактом і планом, що виходить за межі заздалегідь визначеної області допустимих відхилень. Він, зокрема, характеризує контроль “як дії, які здійснюються, коли є різниця між тим, що було заплановано і тим, що фактично здійснилось” [221, с.81].

Враховуючи вищесказане, можна сформулювати поняття контролю, як функції управління. Контроль – це процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих управлінських рішень.

Також слід зазначити, що в економічній літературі у переважній більшості джерел питання організації контролю розглядаються в двох аспектах. Перша група авторів досліджує це питання згідно лише основних об’єктів бухгалтерського обліку, тобто: контроль матеріальних ресурсів, основних фондів, сукупних виробничих витрат, виробництва і реалізації продукції [62, 147].

Інша група авторів визнає недостатність поширення контролю лише на об’єкти бухгалтерського обліку, а розглядає його в системі внутрішньогосподарського управління, тобто сфера діяльності контролю розширюється і виходить за межі бухгалтерського обліку [242]. Підтверджуючи це, автори зазначають, що “виробничо-господарська діяльність фіксується в бухгалтерському обліку лише в окремих його проявах, що складають предмет бухгалтерського обліку. Сама діяльність, як процес, як виробничі відносини між учасниками виробництва в різноманітних виробничих ситуаціях повністю не описуються засобами бухгалтерського обліку. Тому в управлінні виробництвом, крім бухгалтерських даних, необхідна додаткова контрольна інформація, яка використовується для реалізації різноманітних завдань у сфері внутрішньогосподарського управління”.

При цьому контроль в системі управління автор цілком справедливо досліджує у взаємозв’язку з іншими функціями управління: бухгалтерським

обліком, аналізом господарської діяльності, плануванням, оцінкою діяльності робітників, пояснюючи це тим, що кінцевою метою обліку і контролю є управління господарськими процесами. При цьому дані обліку забезпечують можливість контролю та є одним із його джерел.

Очевидним є те, що в сучасних умовах господарювання актуальною є проблема розгляду контролю як самостійної функції системи управління, однак у взаємодії з іншими функціями управління.

У даному питанні зупинимось детальніше на понятті “економічний контроль” в спеціалізованій літературі.

Так, В.Д.Андреев зауважує: “Адміністративно-економічний контроль дає можливість проводити аналіз всієї господарської діяльності підприємства” [8, с.18].

Державний економічний контроль, за словами В.Г.Жила, здійснюється органами контролю, до яких відносяться Фонд державного майна України, Міністерство фінансів України, Міністерство праці України, Міністерство статистики України та Національний банк України [93, с.9].

С.С.Носова у своїй праці “Экономический контроль: сущность и формы проявления” наголошує: “Економічний контроль – найефективніший контроль за виробництвом, який створило людство. Він здійснюється через ціни, заробітну плату, прибуток, витрати обігу та виробництва, позиковий процент, ренту, податки, грошові кошти тощо” [180, с.5].

Найбільш повне визначення економічного контролю, на нашу думку, дав проф. М.Т.Білуха: “Економічний контроль – це система конкретних заходів, спрямованих на раціональне господарювання підприємців з різними формами власності в умовах ринкових відносин” [40, с.20]. Також він зауважує, що “...суть економічного контролю в демокративному суспільстві в умовах ринкової економіки полягає в регулюванні процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту відповідно до конституційних норм” [41, с.8].

Одним з видів економічного контролю, є оперативний контроль, який має свої особливості. Так, В.Д.Андреев відзначає, що поточний (оперативний)

контроль представляє собою спостереження за господарськими процесами та операціями за даними оперативно-технічної та бухгалтерської інформації [8, с.25]. С.І.Бобир в підручнику “Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий” дає таке його визначення: “Поточний (оперативний) контроль – це безпосереднє спостереження за господарськими процесами та операціями в процесі їх здійснення, вивчення оперативної інформації і звітності про найважливіші техніко-економічні показники роботи підприємства і співставлення фактичного стану справ з бажаним” [43, с.27]. В свою чергу, В.Г. Жила зазначає: “Поточний (оперативний) контроль передбачає виявлення в процесі господарських операцій негативних відхилень в господарській діяльності, які при попередньому або наступному контролі можуть бути не виявлені, виявлення внутрішніх резервів, підвищення ефективності виробництва” [93, с.6]. Поточний або оперативний контроль, відмічають Н.В.Маркелов, Є.Д.Романцов, П.К.Семенов, здійснюється щоденно, в ході роботи з виконання планів господарської діяльності організації та підприємства” [157, с.16]. А В.М.Мурашко стверджує, що поточний (оперативний) контроль проводять у момент здійснення господарських операцій, що дозволяє особам, які контролюють, одразу знайти і ліквідувати допущені помилки та прорахунки [167, с.САРut!']].

Визначаючи роль оперативного контролю витрат на виробництво, А.Ш.Маргуліс писав, що сутність оперативного контролю полягає насамперед у тому, щоб на основі первинних документів, а також орієнтовних даних і розрахунків, що економічно правильно визначають дійсний стан речей, систематично сигналізувати про перевитрати або економію сировини й матеріалів, електроенергії і палива, зарплати виробничих працівників і інших елементів виробничих витрат [155, с.5].

Проаналізувавши дані визначення, ми прийшли до висновку, що більшість економістів ототожнюють оперативний контроль з поточним. На нашу думку, це є принципово невірно. Оперативний контроль відрізняється,

перш за все, своєю властивістю швидко і своєчасно усувати недоліки, оптимально здійснювати господарські операції, дії посадових осіб.

Проведення оперативного контролю пов'язано із виникненням відхилень у діяльності, тобто він проводиться лише при необхідності. Поточний же контроль здійснюється постійно і виконує всі властиві для нього завдання. Тому не можна ототожнювати поточний і оперативний контроль. На розмежування цих видів контролю вказують і інші вітчизняні вчені [142, 227].

На нашу думку, оперативний контроль представляє собою систему спостереження, перевірки процесу функціонування і фактичного стану об'єкта з метою оцінки обґрунтованості і ефективності прийнятих управлінських рішень та результатів їх виконання, виявлення відхилень від вимог цих рішень, усунення несприятливих явищ.

Зазначимо, що оперативний контроль не можна розглядати окремо від інших функцій системи управління. Він тісно пов'язаний з плануванням, обліком, аналізом та з прийняттям управлінських рішень.

Найбільш тісний двосторонній зв'язок оперативного контролю з обліком, оскільки саме облік постачає у систему контролю необхідну інформацію і отримує взаємну змістовну характеристику, призначену для контролю інформації про витрати. Але періодичність виявлення та ступінь групування й узагальнення відхилень від встановлених норм в обліку й оперативному контролі, як правило, різні.

У бухгалтерському обліку для визначення обсягів витрат досить знати відхилення від норм за відповідний місяць, навіть при нормативному методі обліку, а для управління виробництвом і прийняття рішень цього недостатньо.

“Оперативний контроль, – зазначає проф. Ю.Я.Литвин, – підвищує економічну ефективність виробництва через зниження рівня витрат тому, що він запобігає нераціональним витратам у процесі виробництва. Це дозволяє швидко усувати причини, які викликають непродуктивні витрати. Під час такого контролю виявляються конкретні причини і винуватці відхилень” [151, с.97].

Таким чином, забезпечення оперативного зв'язку між цими двома функціями управління дає можливість здійснювати вплив на характер прийнятих управлінських рішень і структуру обліково-економічної інформації.

Аналізуючи зміст обліку в США, К.М.Нарібаєв підкреслює той факт, що "...характерною особливістю обліку стало щільне переплетення з внутрішньогосподарським контролем" [172, с.7]. А І.А.Білобжецький переконливо показує дієвість контролю в якості складової частини бухгалтерського обліку при реалізації всіх елементів його методу, відмічаючи, що "...найважливіша риса бухгалтерського контролю – можливість і необхідність активної дії на здійснювані господарські процеси і фінансовий бік виробничої діяльності" [27, с.35].

На основі взаємопроникнення і взаємозв'язку методів і способів відображення в обліку операцій, пов'язаних з виробничим процесом, досягається взаємодія первинного і бухгалтерського обліку. В результаті відбувається інтеграція оперативного обліку з бухгалтерським і при цьому формується система оперативно-бухгалтерського обліку і контролю витрат та оперативного управління витратами пивоварних підприємств.

З рис. 3.1 бачимо, що оперативний облік і контроль базуються на єдиній документації і єдиних методологічних принципах її обробки. Причому в умовах застосування обчислювальної техніки для обробки економічної інформації про витрати інтеграція цих видів обліку значно посилюється, що підвищує контрольні функції даної інформації.

Дуже важливим і плідним може бути зворотний вплив оперативного контролю на структуру і зміст обліку. В ході його здійснення досить часто виникає ситуація, коли облікові дані є недостатніми для вирішення того або іншого управлінського завдання. Тому однією з функцій оперативного контролю, який розглядається як джерело інформації для управління, є виявлення тих ділянок і елементів витрат, які залишаються поза сферою деталізованого обліку. Вирішуючи питання методології і організації

оперативного контролю, необхідно працювати над поєднанням завдань планування, обліку, управління.

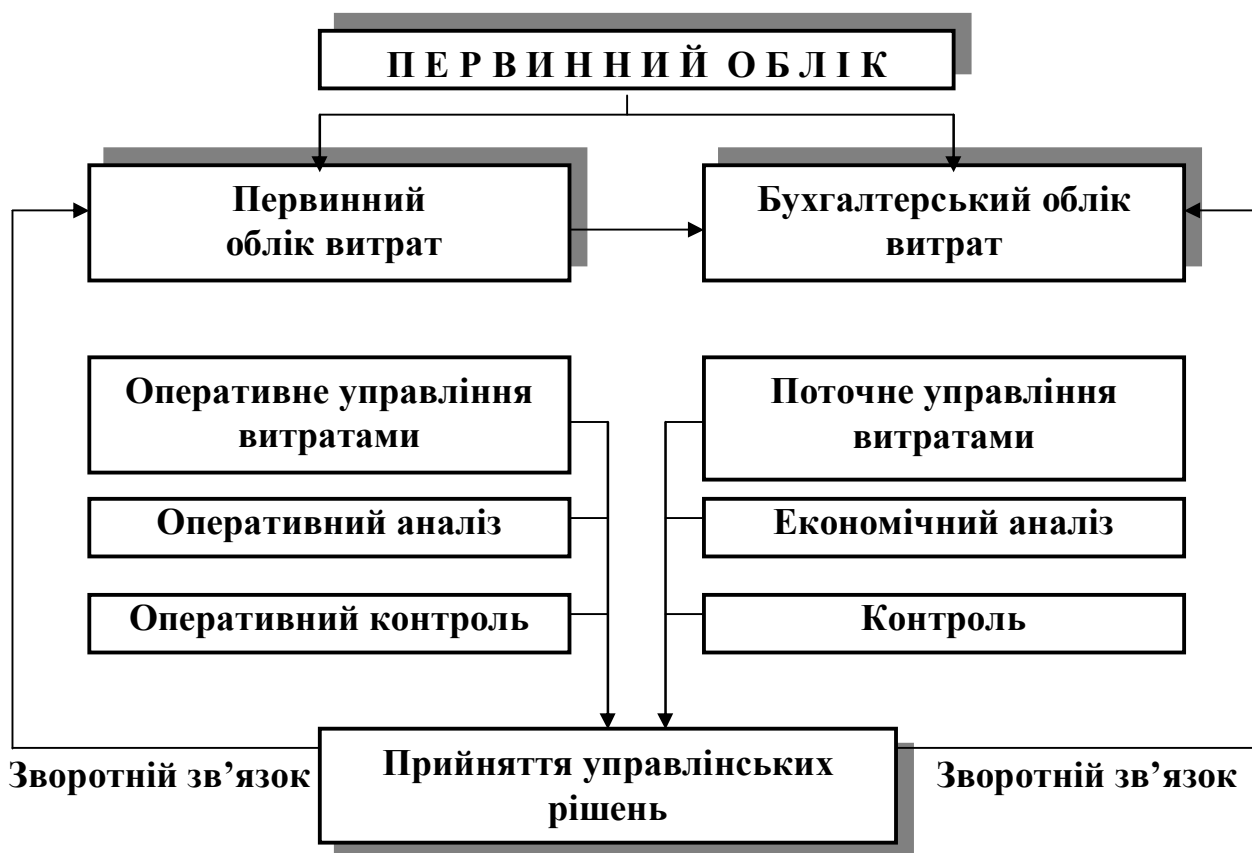


Рис. 3.1. Взаємозв'язок обліку, контролю і оперативного управління витратами пивоварних підприємств

Як відомо, економічна дійсність фіксується за допомогою обліку, і можливості контролю багато в чому, а, найчастіше, цілком залежать від його стану. Всі зусилля спрямовані на розвиток оперативного контролю, як окремо взятої функції управління, будуть пов'язані з упущеними результатами, якщо одночасно не вирішуватимуться завдання розширення в просторі і часі інформаційних можливостей обліку.

Необхідно також відмітити, що в економічній літературі нерідко функції оперативного обліку ототожнюють з функціями оперативного контролю. Варто зазначити, що облік відображає всі господарські процеси, утворюючи потік інформації, яка використовується для виконання функцій управління. Контроль же, як одна із функцій управління, використовує дані обліку. У зв'язку з цим

удосконалення обліку повинно здійснюватись у напрямку забезпечення інформацією всіх функцій управління, в тому числі і контролю.

Контроль є важливою функцією управління і має складний та багатогранний характер. Якщо за термінами здійснення контроль буває попередній, поточний і наступний, то оперативний економічний контроль найчастіше носить попередній або поточний характер і використовує дані оперативного та бухгалтерського обліку (головним чином первинного). Об'єктами оперативного економічного контролю є господарські засоби, процеси, фінансові, кредитні та розрахункові операції. Але центральне місце серед них належить операціям, що пов'язані з виробничими витратами.

Дослідження показують, що в даний час оперативний контроль ще недостатньо застосовується як на промислових підприємствах в цілому, так і на пивоварних підприємствах зокрема, що пояснюється рядом причин. Насамперед, в економічній літературі до сьогоднішнього часу немає єдиної думки у визначенні його сутності та змісту. Зауважимо, що більшість авторів основну увагу приділяють питанням розробки методичних прийомів і способів таких видів контролю як ревізія і відомчий контроль, тобто зовнішнього контролю роботи підприємства. Про це свідчать результати аналізу стану контролю на підприємствах, де зовсім відсутня система оперативного контролю, а налагодження внутрішньогосподарського контролю є найбільш слабким місцем у системі управління. По-друге, ще не вироблено однозначного визначення часового інтервалу його проведення. По-третє, відсутня єдність думок про виконавців оперативного контролю та не розподілено належним чином обов'язки між відповідними службами об'єднань, відсутня на даний час галузева методика внутрішньогосподарського контролю.

Як показують дослідження, на більшості підприємств в оперативному порядку здійснюється тільки технологічний контроль виробничого процесу, а систематизованого оперативного економічного контролю виробничих витрат фактично немає. Дані про витрати на виробництво узагальнюються на десятий або більше днів після закінчення місяця. Тільки на окремих підприємствах

запроваджується оперативний економічний контроль за найбільш важливими видами виробничих витрат (сировина, енергетичні ресурси та ін.). Такий контроль не завжди носить систематизований характер, оскільки на даний час відсутня галузева методика його організації.

Для забезпечення максимальної ефективності оперативного економічного контролю необхідно, на нашу думку, насамперед забезпечити його взаємозв'язок з системою планування та обліку виробничих витрат. Цей контроль повинен охоплювати найбільш важливі показники формування собівартості на робочих місцях, ділянках та цехах. При високій матеріалоємності виробництва в пивоварній промисловості оперативний контроль повинен здійснюватися найперше за дотриманням норм витрачання матеріальних ресурсів та витрат на оплату праці виробничих робітників. При цьому він повинен бути своєчасним, оперативним, простим та доступним, не потребувати значного збільшення облікової роботи.

Актуальність оперативного обліку і контролю за витратами підприємства полягають у тому, що в їхніх умовах покращуються не тільки такі економічні показники як собівартість, продуктивність праці, якість, прибуток, рентабельність, але й ритмічність роботи, стан незавершеного виробництва, використання основних і оборотних коштів підприємства.

Усунення перелічених причин дозволить значно покращити контроль за формуванням собівартості продукції на пивоварних підприємствах. Особливо велике значення, на нашу думку, мала б розробка типових та галузевих положень, які б розкривали методику ведення оперативного економічного контролю за виробничими витратами. При цьому важливо буде визначити круг об'єктів та порядок організації оперативного економічного контролю витрат. Також необхідно вирішити питання проте, чи узагальнювати всі виробничі витрати із щоденним калькулюванням собівартості одиниці кожного виду продукції або ж щоденно виявляти та аналізувати тільки відхилення фактичних витрат від норм без калькулювання собівартості виробів. Потрібно визначити, чи всі виробничі витрати необхідно оперативно контролювати чи тільки

основні види, а також в якому розрізі узагальнювати витрати: за статтями калькуляції чи за економічними елементами.

Розглянемо ці проблеми детальніше.

Більшість економістів рахує, що оперативний економічний контроль витрат на виробництво можна здійснювати одним із двох напрямків [263, с.261; 199, с.59; 226, с.132; 273, с.94]:

1. Шляхом співставлення фактичної собівартості одиниці продукції з плановою (нормативною) на основі щоденного визначення собівартості за статтями калькуляції;
2. Шляхом щоденного виявлення відхилень від діючих норм по продукції, що виробляється без калькулювання собівартості одиниці.

Перший напрямок дуже трудомісткий і не завжди дає точні результати, оскільки більшість виробничих витрат (в першу чергу витрати на обслуговування виробництва та управління) не піддаються щоденному обліку і можуть бути включені і собівартість тільки умовно на основі приблизних розрахунків. На нашу думку, навіть при ідеальній організації обліку та наявності відхилень від норм, практично неможливо щоденно визначати фактичну вартість ні одиниці продукції, ні всієї продукції. Якщо ж робити це з допуском визначених умов (не враховувати змін незавершеного виробництва, враховувати не фактичну, а планову суму непрямих витрат та ін.), то результати будуть дуже неточними.

Дослідження показують, що перший напрямок доцільно використовувати на підприємствах, які випускають один вид продукції, де облік витрат за статтями калькуляції проводиться щоденно, та мають можливість точно контролювати витрати сировини, матеріалів, енергетичних та інших ресурсів на виробничі потреби.

У пивоварній промисловості такий варіант оперативного контролю недопустимий, оскільки в умовах неперервного виробництва неможливо щоденно точно визначити витрати на виробництво основної сировини. Для цього прийшлося б щоденно проводити інвентаризацію незавершеного

виробництва та визначати кількість корисних речовин у ньому, що займе багато часу та велику кількість трудових витрат. Отже, найбільш прийнятним буде варіант оперативного економічного контролю за формуванням собівартості продукції, при якому щоденно виявляються та фіксуються відхилення від норм витрат з подекадним уточненням розміру цих відхилень.

Для того, щоб ефективно впливати на процес формування собівартості, необхідно визначитись в тому, як здійснювати оперативний контроль: у розрізі калькуляційних статей витрат чи за економічними елементами витрат. У економічній літературі немає єдиної думки з цього питання. Так, І.А.Шевчук рахує, що оперативний економічний контроль собівартості необхідно проводити не за статтями калькуляції, а у розрізі економічних елементів [269, с.94]. А І.І.Поклад, навпаки, пропонує оперативний контроль собівартості здійснювати за статтями витрат, а не за економічними елементами [199, с.60-61]. Остання пропозиція заслуговує уваги, так як для її реалізації не потрібно перебудовувати аналітичний облік відхилень від норм витрачання виробничих ресурсів. Крім того, при організації оперативного контролю собівартості у розрізі економічних елементів витрат дуже важко виявлені відхилення віднести на окремі види продукції. Все це доказує необхідність організації оперативного контролю собівартості окремих видів продукції у розрізі калькуляційних статей, а не за елементами витрат.

Деякі економісти вважають, що оперативний контроль витрат на виробництво доцільно організовувати по основних калькуляційних статтях [199, с.61; 274, с.98; 190, с.37]. На нашу думку, оперативний контроль на пивоварних підприємствах повинен бути організований у розрізі всіх калькуляційних статей.

Що стосується повноти охоплення виробничих витрат оперативним контролем, то в певній мірі всі витрати на виробництво можна контролювати в оперативному порядку. Однак виявлення та фіксування відхилень, а також їх узагальнення та аналіз за різними видами витрат повинні мати свою специфіку,

виходячи з особливостей технології та організації виробництва, конкретних можливостей нормування оперативного планування та обліку витрат.

Важливим етапом оперативного економічного контролю є узагальнення виробничих витрат та виявлення відхилень від норм. Таке узагальнення можна робити у розрізі економічних елементів витрат або калькуляційних статей. При цьому необхідно враховувати, що поточний бухгалтерський облік витрат ведеться у розрізі калькуляційних статей. Якщо оперативний контроль здійснюється у розрізі економічних елементів витрат, то для цього потрібно вести спеціальний облік, що збільшить об'єм облікових робіт та затрат на його виконання.

На підприємствах пивоварної промисловості, де у розрізі виробничих підрозділів (цехів, виробництв) обліковуються всі витрати, які утворюють цехову собівартість продукції, відхилення від норм доцільно групувати по кожному цеху (виробництву) окремо з детальним аналізом причин та винуватців цих відхилень.

Вивчення практичного досвіду пивоварних підприємств показує, що одним з основних недоліків в організації контролю витрат є те, що кожен із функціональних відділів, на які покладено функції контролю, вирішують свої вузькофункціональні завдання, які часто не відповідають стратегічним напрямкам діяльності підприємства. Крім того, вони в більшості не взаємопов'язані між собою, більше того, суперечать одне одному, чим наносять значні збитки всій системі контролю і зокрема організації контролю затрат.

Функція контролю, що будується на співставленні планових даних і фактичних вимагає чіткої взаємодії планового відділу і бухгалтерії. Однак, на практиці відокремленість планування і обліку призводять до того, що планові і облікові дані групуються за різними принципами і часто не співставимі. Крім того, на практиці планування затрат ведеться не на основі науково і технічно обґрунтованих норм, а за рівнем витрат попереднього періоду. Особливо це стосується витрат на управління і обслуговування виробництва.

Вказані недоліки суттєво послаблюють значення планових показників як контрольних параметрів та не дають оцінити реальну ситуацію формування затрат. Недоліки аналітичного обліку витрат за функціями діяльності надзвичайно ускладнюють завдання визначення меж відповідальності за витратами, призводять до суттєвого послаблення, а інколи повністю унеможливають здійснення контролю за діяльністю окремих підрозділів, і, зокрема, відділів та служб підприємства, які формують витрати [62, с.222].

Труднощі у здійсненні ефективного контролю пов'язані з тим, що ні у виробничих підрозділах, ні в бухгалтерії не здійснюється оперативне групування виявлених відхилень за причинами, винуватцями, відповідальними особами і підрозділами, в сфері впливу яких знаходяться ці витрати.

До суттєвих недоліків інформаційного забезпечення призводить відсутність групування затрат на контрольовані і неконтрольовані зі сторони відповідальних осіб, значно ускладнюючи реальну оцінку допущених відхилень.

Повна відсутність контролю на етапі стратегічного планування, який покликаний координувати здійснення всіх функцій системи управління, ще більше посилює функціональні інтереси відділів, що їх виконують. Організація контролю лише на етапі реалізації тактичних планів у значній мірі сприяє успіху в діяльності підприємства.

Таким чином, планування і облік витрат, як база для здійснення оперативного контролю, не забезпечують необхідною інформацією управлінський персонал для прийняття управлінських рішень.

Враховуючи вищесказане, зазначимо, що подальше удосконалення організації контролю, на нашу думку, повинно здійснюватись у наступних напрямках:

- організаційний і методичний взаємозв'язк обліку і контролю;
- організація контролю, в першу чергу, на рівні стратегічного планування, де контроль дає значний ефект в підвищенні ефективності діяльності підприємств;

- посилення оперативності виявлення, узагальнення, групування витрат і допущених відхилень у розрізі центрів відповідальності та місць виникнення витрат;
- організація планування та здійснення контролю на етапах постачання та реалізації, як окремих стадій господарського процесу.

Удосконалення організації оперативного контролю витрат повинно бути спрямовано на узагальнення виробничих витрат в цілому по підприємству на спеціально призначеному рахунку, з виділенням в аналітичному обліку витрат за причинами та винуватцями.

Потребують, на нашу думку, також уточнення основні категорії контролю, насамперед, його об'єкти і предмет. У більшості наукових досліджень є наміри знайти достатньо широке і вичерпне їх визначення. Різні визначення об'єкта і предмета контролю відображає дійсний стан науки контролю, яка шукає ті місця виробництва, які потребують контролю щодо управління є найбільш очевидною.

У сучасних умовах господарювання змінюються й підходи до вибору об'єкту контролю, а як наслідок і до об'єкту оперативного контролю, оскільки формування системи контролю на підприємствах залежить від їх структури, складності виробництва тощо. Це ж стосується і пивоварних підприємств, де визначення об'єкту оперативного контролю витрат повинно бути насамперед скеровано на зацікавленість підрозділів підприємства в досягненні позитивних результатів роботи та підвищення ефективності всього виробничого процесу і його окремих ланок. Тобто, об'єктом контролю повинна стати система економічних методів впливу на різні трудові колективи.

А.А.Терехов у своїй праці “Контроль и аудит: основные методические приемы и технология” пише: “При сильній структурі внутрішньо-господарського контролю об'єктами поточного (оперативного) контролю можуть бути практично всі господарські операції” [244, с.9].

Загальна схема організації оперативного контролю діяльності підприємств пивоварної промисловості подана на рис.3.2.

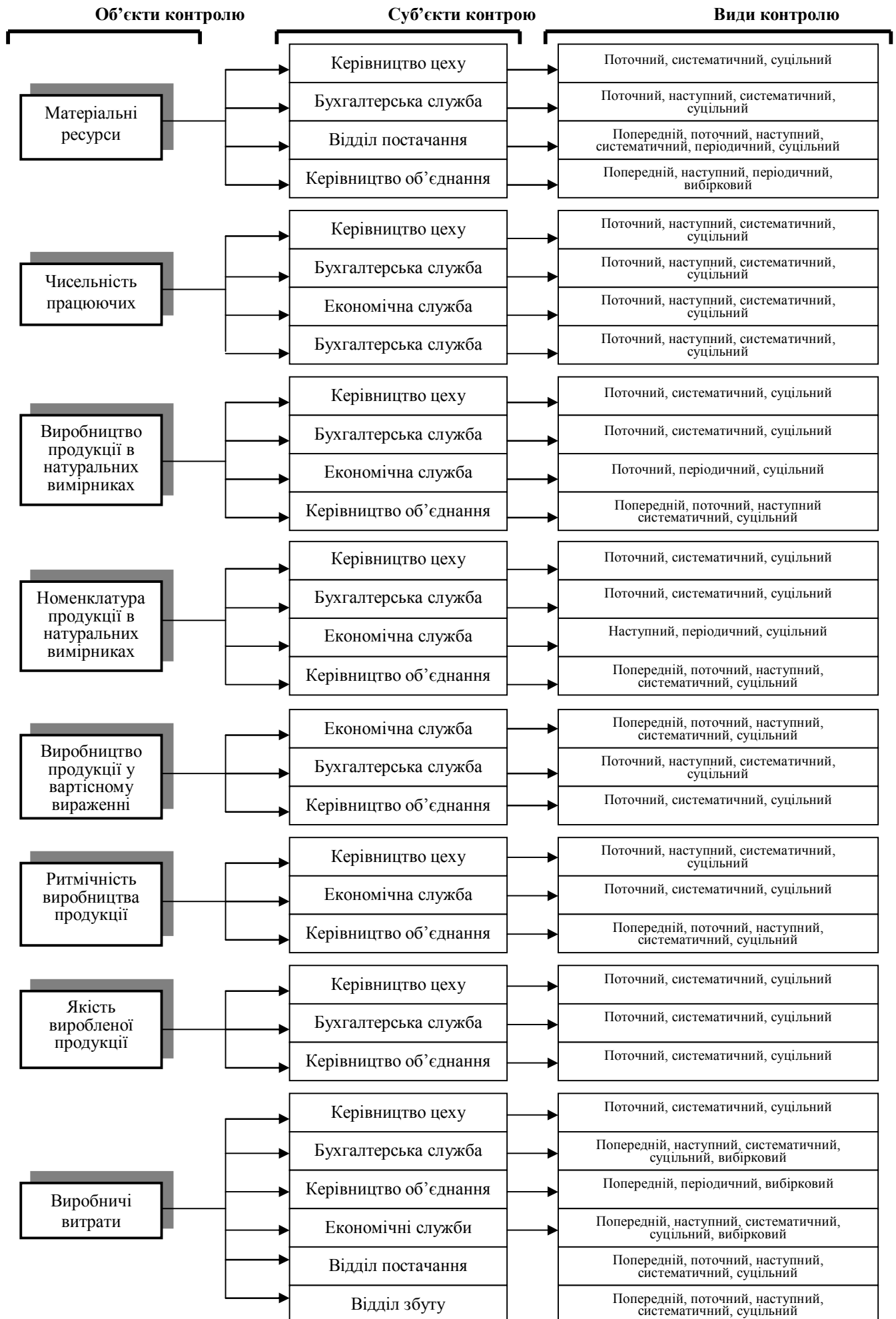


Рис. 3.2. Модель організації оперативного контролю діяльності виробничих цехів підприємств пивоварної промисловості

За цією моделлю визначено об'єкти, за якими здійснюється оперативний контроль суб'єктами контролю у розрізі його видів. Одним з найважливіших показників є виробничі витрати, контроль за якими здійснюється насамперед виробничими цехами та всіма службами об'єднання. Система контролю за витратами повинна створити у виробничих цехах умови, коли для нормального виконання виробничого завдання з найменшими витратами керівництво цеху і економічна та бухгалтерська служби підприємства були б зацікавлені реагувати на випадки браку, втрат якості та перевитрат сировини і матеріалів тощо.

Ми підтримуємо думку тих авторів, які стверджують, що одним з ефективних методів організації оперативного контролю і підвищення його ефективності є нормативний метод обліку, який забезпечує отримання інформації про економічні результати виробництва, поглиблений аналіз і виявлення внутрішньогосподарських резервів. Так проф. В.Б.Івашкевич на рахунок цього стверджує: “Нормативний метод значно підсилює споживчу цінність облікової інформації про витрати підприємства, тому що він більш пристосований для оперативного, поточного контролю і аналізу виробничих витрат, створює можливості безпосереднього впливу на хід виробництва і результати господарської діяльності підприємства” [102, с.107]. Поряд з тим, А.А.Додонов вважає, що “... великим недоліком існуючої теорії і практики нормативного обліку є та обставина, що він обмежується контролем лише за основними витратами на виробництво (матеріальними витратами і заробітною платою) і поки що цілком не торкається витрат з обслуговування виробництва... це потребує корінної перебудови діючої організації обліку витрат з обслуговування виробництва і управління... в нових умовах таке ускладнення обліку є життєво необхідним і направлено на перетворення обліку в діюче знаряддя контролю за рівнем витрат виробництва” [86, с.45].

На нашу думку, нормативний метод може бути успішно реалізований при наявності розвинутого контролю як складової виробничо-управлінської системи. При цьому, контроль повинен здійснюватись на всіх стадіях виробництва.

Таким чином, як бачимо, організація оперативного контролю має ряд особливостей. По-перше, в якості об'єкта виступає виробнича діяльність відповідних підрозділів підприємства, відображена в системі показників, що дозволяє більш своєчасно виявляти причини відхилень виробничих процесів від заданих параметрів та приймати заходи щодо усунення виявлених недоліків. По-друге, при аналізі показників діяльності підрозділів в якості його виконавців можуть бути працівники не тільки відповідних служб підприємства, а й самих підрозділів. По-третє, широко використовується інформаційна база: первинні документи по обліку наявності, руху та використання засобів праці, виготовлення продукції, витрат сировини та матеріалів, оплати праці та ін.

Узагальнюючи вищевикладене, можна зробити наступні висновки:

- в сучасних умовах господарювання виникає гостра потреба у підвищенні ефективності всіх видів контролю виробничих витрат;
- провідне місце у системі управління виробничими витратами пивоварних підприємств повинно належати оперативному контролю, який підвищує економічну ефективність виробництва через зниження рівня витрат і створює можливості для ліквідації нераціональних витрат;
- оперативний контроль підвищує економічну ефективність виробництва через зниження рівня витрат і створює можливості для усунення причин, що породжують нераціональні витрати.
- оперативний контроль за раціональним використанням матеріальних і трудових ресурсів можна практично організувати в будь-якому об'єднанні. Необхідними умовами для цього є нормування матеріалів, суворе дотримання технологічної та виробничої дисципліни, застосування нормативного методу виявлення відхилень від норм безпосередньо на робочих місцях і в цехах, автоматизація облікових процесів.

3.2. Методика контролю виробничих витрат

Як вже відмічалось нами вище, найкращим варіантом є організація контролю лише за тими виробничими витратами, які мають визначальний вплив на собівартість продукції. До них, в першу чергу, відносяться витрати сировини, основних і допоміжних матеріалів.

Вивчення постановки оперативного контролю матеріальних витрат на досліджуваних підприємствах пивоварної промисловості показало, що рівень аналітичної роботи не відповідає потребам управління собівартістю. У більшості випадків методика оперативного контролю, яка застосовується на підприємствах, зводиться лише до порівняння на початку наступного за звітним місяця фактичних даних з плановими в цілому по підприємству з приблизним поясненням причин та винуватців цих відхилень. Такий порядок оперативного контролю матеріальних витрат не відповідає потребам управління, так як при ньому оперативна перевірка дотримання норм витрачання сировини і матеріалів у розрізі виробничих підрозділів пивоварного виробництва відсутня.

Тому важливого значення набуває розробка і застосування таких методів оперативного контролю за дотриманням норм витрати сировини і матеріалів, які б враховували конкретні умови виробничих підрозділів пивоварного виробництва.

Ефективність використання матеріальних ресурсів, у першу чергу, залежить від їх раціонального витрачання у виробництві. На даний час, для пивоварних підприємств, враховуючи технологічні особливості виробництва, основним є метод попередніх розрахунків за фактичною рецептурою і метод наступних розрахунків з використанням даних інвентаризацій.

Сутність методу наступних розрахунків з використанням даних інвентаризації полягає в тому, що фактичне витрачання конкретного виду сировини чи матеріалів визначається шляхом інвентаризації невитраченої його частини на робочих місцях і на складі та наступного розрахунку її кількості, що витрачена у виробництві. Але слід зазначити, що контроль за використанням

сировини і матеріалів у цехах пивоварних підприємств України, на нашу думку, буде ефективним за умови комбінованого використання даних методів.

Вивчення практичного досвіду проведення оперативного контролю матеріальних витрат на ВАТ “Опілля” та ВАТ “Бровар” показують, що в умовах пивоварного виробництва в більшості застосовується інвентарний метод визначення витрачання матеріалів на виробництво солоду і пива. При цьому вплив відхилень від норм по їх витрачання, а також аналіз використання їх у виробництві проводиться лише після закінченні місяця та представлення звіту про рух матеріалів по складах.

Така практика контролю за використанням сировини, основних і допоміжних матеріалів, на нашу думку, не забезпечує своєчасного попередження нераціонального їх використання у виробництві.

Зазначимо, що на стадії відпуску матеріальних ресурсів у виробництво здійснюється контроль відповідності їх планово-нормативних потреб з врахуванням ресурсів, які раніше біли відпущені для виробничих потреб. Такий порядок може бути забезпечений за допомогою лімітування, яке виступає засобом попереднього контролю. При цьому ліміти повинні базуватися на технічно-обґрунтованих розрахункових нормах, тому об’єктом контролю повинна бути насамперед система лімітування, зокрема її нормативна основа.

Наступний крок спрямований на визначення суб’єктів контролю, якими на підприємствах, як правило, є: відділи постачання, головного технолога, головного інженера та керівництво підприємства. Визначені суб’єкти дають можливість здійснювати попередній, поточний, наступний, систематичний, періодичний та вибірковий оперативний контроль за нормами і відхиленнями від них, що сприяє дотриманню високої ефективності використання ресурсів. Такий контроль повинен забезпечувати перевірку продуктивного і раціонального використання у виробництві матеріальних ресурсів, отримання поточної інформації для усунення перевитрат.

Зрозуміло, що досить часто ці функції співпадають з функціями обліку, але періодичність виявлення та ступінь групування й узагальнення відхилень

від встановлених норм в обліку й оперативному контролі, як правило, різні. У бухгалтерському обліку для визначення обсягів витрат досить знати відхилення від норм за відповідний місяць, навіть при нормативному методі обліку, а для управління виробництвом і прийняття рішень цього недостатньо.

У виробничих цехах пивоварних підприємств дійовий оперативний контроль витрат можна забезпечити за даними первинної технологічної і облікової документації, найважливішими з яких є: акт витрачання сировини та матеріалів і виходу (виробництва) продукції і змінний виробничий звіт.

При цьому лише облік витрат на випуск продукції дозволяє здійснювати оперативний контроль за рухом і використанням сировини й матеріалів. Насамперед таку можливість дає змінний виробничий звіт, який є основним документом обліку виробничих операцій. Він дозволяє начальнику цеху та адміністрації контролювати процес виробництва і формування собівартості продукції за відхиленнями. У звіті вказується фактичний залишок сировини й матеріалів на кінець зміни, який визначається за даними інвентаризації та подається наступній зміні за підписом у звіті, що дозволяє контролювати їх з боку матеріально-відповідальних осіб.

Інформація змінних виробничих звітів знаходить своє відображення у контрольно-накопичувальних відомостях витрачання сировини і матеріалів. У них фіксуються відхилення від норм, причини відхилень та їх винуватці, що дає можливість оперативного контролю на рівні бригад. У кінці місяця інформацію кожної контрольно-накопичувальної відомості узагальнюють у зведеній відомості. Дані зведених відомостей є інформаційною базою контролю діяльності цеху за звітний період.

Оскільки контроль за виготовленням продукції обумовлює необхідність виявлення не тільки величини відхилень фактичних показників від нормативних, але й виявлення відхилень у розрізі причин та їх винуватців, то для систематизації обліку відхилень від норм, із врахуванням особливостей пивоварного виробництва, нами запропоновано класифікатори причин відхилень від норм матеріальних витрат і винуватців їх виникнення (додаток

Ц), що дозволить оперативно визначити винуватців відхилень та усувати недоліки в роботі.

Витрати матеріальних ресурсів групуються в нормативній карті за двома калькуляційними статтями: “Сировина та основні матеріали” і “Допоміжні матеріали”. Крім цього в нормативній карті окремо виділяються відходи виробництва, вартість яких мінусується при підрахунку нормативних витрат на одиницю продукції.

Для попереднього контролю за витрачанням матеріальних ресурсів необхідно, як вже було сказано, їх лімітувати, а в обліковій документації строго розмежувати відпуск матеріалів у межах норм та відхилень від норм. Вважаємо, що доцільним буде лімітування відпуску зернопродуктів у виробництво не тільки у вагових одиницях, але і з врахуванням вмісту в них сухих речовин та екстрактивності. Фактичний відпуск варто відображати у двох вимірах: по фактичній вазі та в перерахунку на базову вологість і екстрактивність, які систематично повинні підтверджуватись лабораторією заводу. Це посилить попередній контроль за витрачанням зернопродуктів у виробництво.

Зазначимо, що при виробництві пива використовується велика кількість води, теплової, електричної енергії і холоду. При отриманні їх зі сторони вони оцінюються за ціною їх придбання. Якщо ці ресурси виробляються (добуваються) власними допоміжними виробництвами, то у відповідності з Інструкцією по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції на підприємствах пивоварної промисловості, повинна розраховуватися їх собівартість.

Для посилення оперативного контролю за виробничими витратами допоміжних виробництв доцільно, на нашу думку, для відображення відхилень від норм у регістрах обліку цехів-споживачів, розроблювальну таблицю № 9 (розділ 2 “Розподіл витрат цехів допоміжних виробництв”) доповнити графою “Відхилення фактичної собівартості від нормативної”. У зв’язку з цим у відомості № 12 по обліку витрат обліковувані витрати допоміжних виробництв потрібно відображати у двох оцінках. Для цього графа, призначена для обліку

кредитових оборотів по рахунку № 23 поділяється на дві частини: “За нормативною собівартістю” і “Відхилення фактичної собівартості від нормативної”. Вони заповнюються за даними другого розділу розробної таблиці № 9.

Щоденним контролем за роботою вимірювальних пристроїв і зняттям показників визначається фактичне витрачання перерахованих ресурсів у натуральному вираженні. Відхилення від норм витрачання виявляються зіставленням фактичного витрачання відповідних ресурсів у натуральному і грошовому вимірниках з нормативним витрачанням, скорегованим на фактичний випуск продукції.

Доцільно при цьому всі ці показники відображати у спеціальному розрахунку, який би складався щоденно або по п'ятиденках (по кожному виробництву). У таблиці 3.1 наведено приклад такого розрахунку по варильному відділенню.

Таблиця 3.1

Приготування суслу

Вид енергії	Одиниця вимірювання	Витрачання по нормі на 1 тис. дал, грн.	Зварено суслу _____ дал						Відхилення (економія –, перевитрачання +), грн.
			Нормативне витрачання на випуск			Фактичне витрачання			
			Кількість	ціна, грн.	сума, грн.	Кількість	ціна, грн.	сума, грн.	

Вся інформація про відхилення від норм на протязі місяця повинна широко використовуватись в управлінні виробництвом. Частина відхилень виявляється ще до здійснення господарських операцій (відхилення, викликані заміною сировини). Вони повинні детально аналізуватися адміністрацією підприємства і його структурних підрозділів (цехів, відділів і служб), щоб звести перевитрачання засобів до мінімуму.

Так, відхилення від норм витрачання основної сировини в пивоварних виробництвах поділяються на враховані, тобто ті, які піддаються оперативному виміру й обліку в розрізі причин і винуватців, і невраховані. Завданням

оперативного контролю є зниження неврахованих відхилень, однак у пивоварних виробництвах вони неминучі, оскільки не усі втрати корисної речовини в технологічному процесі піддаються виміру. Враховані відхилення за своїм характером різні і виявляються методами документування і шляхом складання спеціальних розрахунків. Ці відхилення від норм поділяються на кількісно-сумові і сумові. Кількісно-сумові відхилення показують перевитрату (економію) матеріальних ресурсів як у натуральних одиницях, так і у вартісному вираженні. У пивоварній промисловості таким видом відхилень є економія (перевитрата) сировини в результаті зміни кондиції зерноприпасів. Сумові відхилення у витрачанні сировини і матеріалів показують тільки суму перевитрати (економії) засобів. Вони можуть виникати в зв'язку зі зміною покупної вартості корисної речовини сировини, заготівельно-складських витрат, перевиконанням (недовиконанням) установлених завдань щодо утилізації відходів і попутних (побічних) продуктів. Ці відхилення можуть виникати також і в результаті заміни матеріалів. Фактична величина відхилень у результаті заміни матеріалів у пивоварних виробництвах визначається методом документування, а всі інші види відхилень у витрачанні сировини і матеріалів визначаються, як правило, методом складання спеціальних розрахунків [193, с.118-119].

Невраховані відхилення є наслідком цілого ряду причин, що характеризують якість технологічного процесу. Загальна їх величина може бути точно визначена за допомогою інвентарного методу. Після проведення інвентаризації незавершеного виробництва складається спеціальний розрахунок, за допомогою якого за балансовою формулою визначається фактичне витрачання сировини на виробництво. Для визначення загального рівня неврахованих відхилень фактичне витрачання сировини корегується на суму врахованих відхилень і порівнюється з нормативним витрачанням на фактичний випуск товарної продукції. Хоч невраховані відхилення точно розшифрувати за причинами не вдається, однак при розрахунку їх за невеликі

проміжки часу з приблизною точністю можна встановити фактори, які вплинули на їх виникнення.

Разом з тим, у пивоварному виробництві, де незавершене виробництво знаходиться в ємностях фіксованого розміру і має визначену концентрацію, його інвентаризація особливих труднощів не представляє. Виходячи з цього, слід погодитись з думкою В.П.Пальчука, що у пивоварній промисловості в умовах безупинного виробничого процесу незавершене виробництво було б доцільно інвентаризувати щодавно [193, с.119].

Планово-економічний відділ заводу на підставі даних лабораторного журналу і первинних документів може вести “Відомість оперативного обліку відхилень від норм використання основної сировини” окремо по кожному цеху. У цій відомості відхилення від норм фіксуються і групуються в розрізі причин і винуватців (включаючи і сумові відхилення, що виникають у результаті утилізації відходів і побічних продуктів). За кожен п'ятиденку і декаду у відомості підраховують підсумки врахованих відхилень.

Декадні підсумки відхилень зводяться по підприємству в розрізі цехів і причин їхнього виникнення. При цьому відхилення оцінюються за нормативною ціною сировини. Аналогічна відомість складається і за результатами роботи за місяць. Підсумки врахованих кількісних відхилень, підраховані за декаду чи місяць, після проведення інвентаризації незавершеного виробництва використовуються для визначення величини неврахованих відхилень, з'ясування причин їхнього виникнення. Таким чином, щодавно можуть бути узагальнені усі види відхилень по витрачання основної сировини, за винятком зміни основної вартості корисних речовин сировини. Рівень цих відхилень визначається розрахунковим шляхом після закінчення місяця в цілому по підприємству.

Загальна сума відхилень від норм витрачання основної сировини відображається в зведеному обліку витрат і використовується в калькуляційних розрахунках.

Зазначимо, що витрачання більшості допоміжних матеріалів у пивоварних виробництвах має безупинний характер, тому поряд з інвентарним методом повинен використовуватись також метод документування (для виявлення відхилень, що виникають у результаті заміни), і метод розрахунків. У процесі оперативного контролю необхідно виявляти й аналізувати усі види відхилень від норм витрачання допоміжних матеріалів, але частота і методика їх виявлення повинні бути різними. Щоденному оперативному контролю, як правило, піддаються тільки відхилення, що виникають у зв'язку з заміною матеріалів і у випадку явної їх перевитрати матеріалів.

Відхилення від норм, що виникли при заміні матеріалів, фіксують у вимогах на заміну, на підставі яких бухгалтерія по кожному виробництву (цеху) узагальнює відхилення в спеціальних декадних рапортах з підведенням підсумків за кожен п'ятиденку. У цих рапортах вказують також і винуватців відхилень.

Дотримання норм витрачання допоміжних матеріалів визначається під час інвентаризації залишків допоміжних матеріалів на робочих місцях, тобто повинно здійснюватись наприкінці декади (якщо допоміжні матеріали охоплюються декадною інвентаризацією незавершеного виробництва) чи наприкінці місяця. Відхилення від норм витрачання допоміжних матеріалів визначаються в “Зведеній відомості обліку витрачання допоміжних матеріалів окремо по кожному виробництву”. Для визначення різних видів відхилень у відомості по кожній назві матеріалів визначається нормативне витрачання по нормі нормативної карти і по нормі з врахуванням заміни, а фактичне витрачання, виявлене інвентарним методом, розцінюють за нормативною ціною та по собівартості. Потім шляхом порівняння підсумків окремих граф визначаються різні види відхилень.

У зв'язку з витрачанням у пивоварній промисловості великої кількості енергетичних ресурсів актуальним є завдання подальшого посилення режиму економії. Досвід показує, що більшість підприємств не проводять систематичного оперативного контролю за витрачанням енергоресурсів. Майже

не контролюється і використання теплової енергії, багато підприємств погано оснащені паромірами для виміру витрат тепла, приладами для виміру рідкого палива і т.д.

Забезпечення підприємств вимірювальними приладами для фіксування теплової й електричної енергії по кожному виробництву (цеху) і для точного виміру витрачання палива (особливо рідкого) є необхідною умовою покращення оперативного контролю витрат. Витрати теплової та електричної енергії в пивоварних виробництвах можна порівнювати з нормами за кожен зміну по окремих цехах (виробництва). З цією метою відхилення від норм за кожен добу в розрізі виробничих бригад і змін фіксуються в спеціальній відомості. Наприкінці кожної п'ятиденки кількісні показники цих відхилень узагальнюються з метою їхнього оперативного аналізу. Після закінчення декади або місяця ці відхилення від норм доцільно аналізувати також і в грошовому вираженні, використовуючи для цього нормативну вартість одиниці теплової й електричної енергії. Крім того, наприкінці місяця, розрахунковим методом визначаються відхилення за рахунок собівартості енергетичних ресурсів і виводиться загальна величина відхилень, що відображається в зведеному обліку виробничих витрат.

На підприємствах, які не калькулюють собівартість теплової енергії, в оперативному порядку можна контролювати витрати палива, що є основним елементом собівартості тепла.

Таким чином, системі контролю за використанням матеріальних ресурсів на підприємстві притаманні функції, що схематично зображені на рис. 3.3.

У тісному зв'язку з оперативним контролем за використанням матеріальних ресурсів знаходиться оперативний контроль за трудовими витратами, які у загальних витратах, як показали проведені дослідження, займають близько 8%. Не дивлячись на те, що трудові витрати займають невелику питому вагу, однак вони повинні бути в центрі уваги, тому що підвищення ефективності виробництва не залежить від питомої ваги будь-яких витрат у собівартості продукції. Оперативний економічний контроль є одним з

факторів підвищення ефективності виробництва, а, отже, і зниження собівартості продукції.

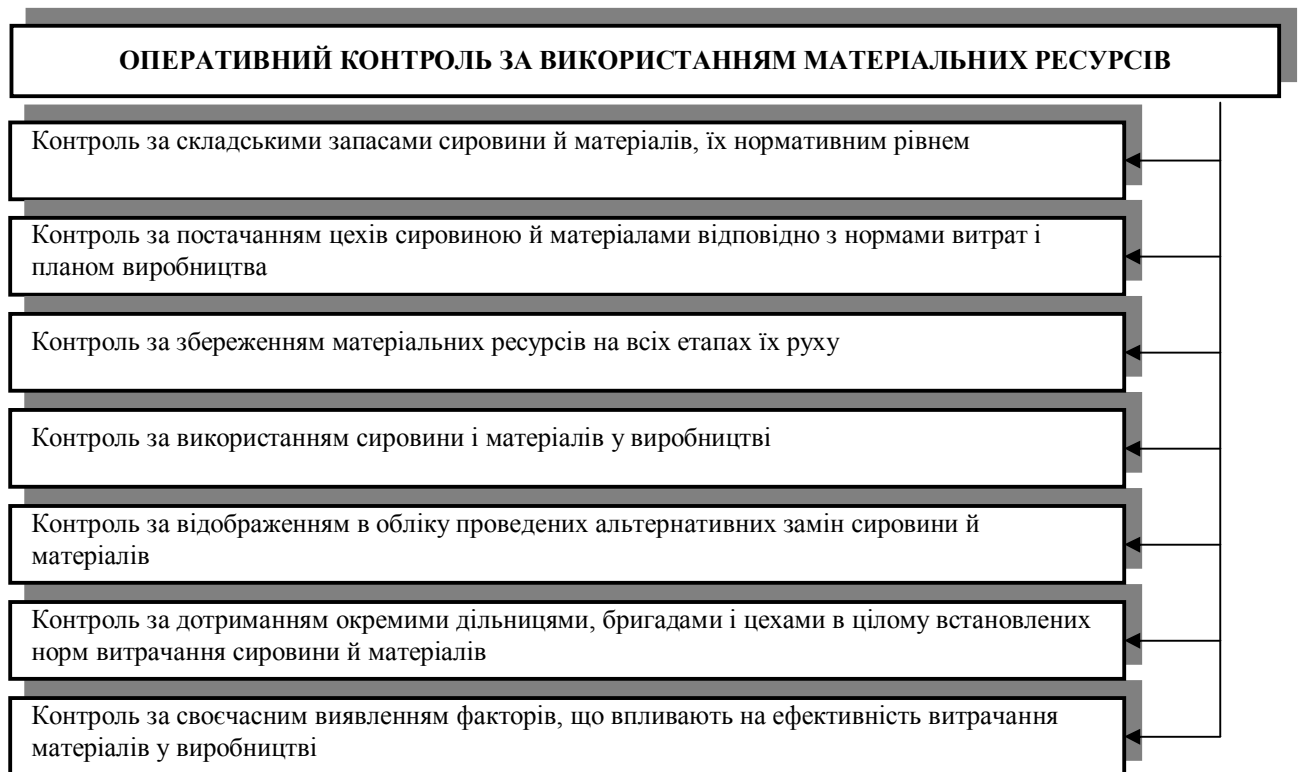


Рис. 3.4. Функції оперативного контролю за використанням матеріальних ресурсів

Організація контролю трудових витрат повинна забезпечити контроль за повним і раціональним використанням робочого часу, достовірним визначенням обсягу випуску продукції відповідної кількості і якості. Модель організації оперативного контролю витрат праці та заробітної плати в пивоварних підприємствах включає три складові: норми і нормативи; суб'єкти контролю; види контролю. Оперативному контролю підлягають чисельність працівників і відхилення від норм чисельності; робочий час і розцінки та відхилення від норм робочого часу і зміни розцінок; додаткові виплати і відхилення за ними. Модель організації оперативного контролю праці та заробітної плати на пивоварних підприємствах зображена на рис.3.4.

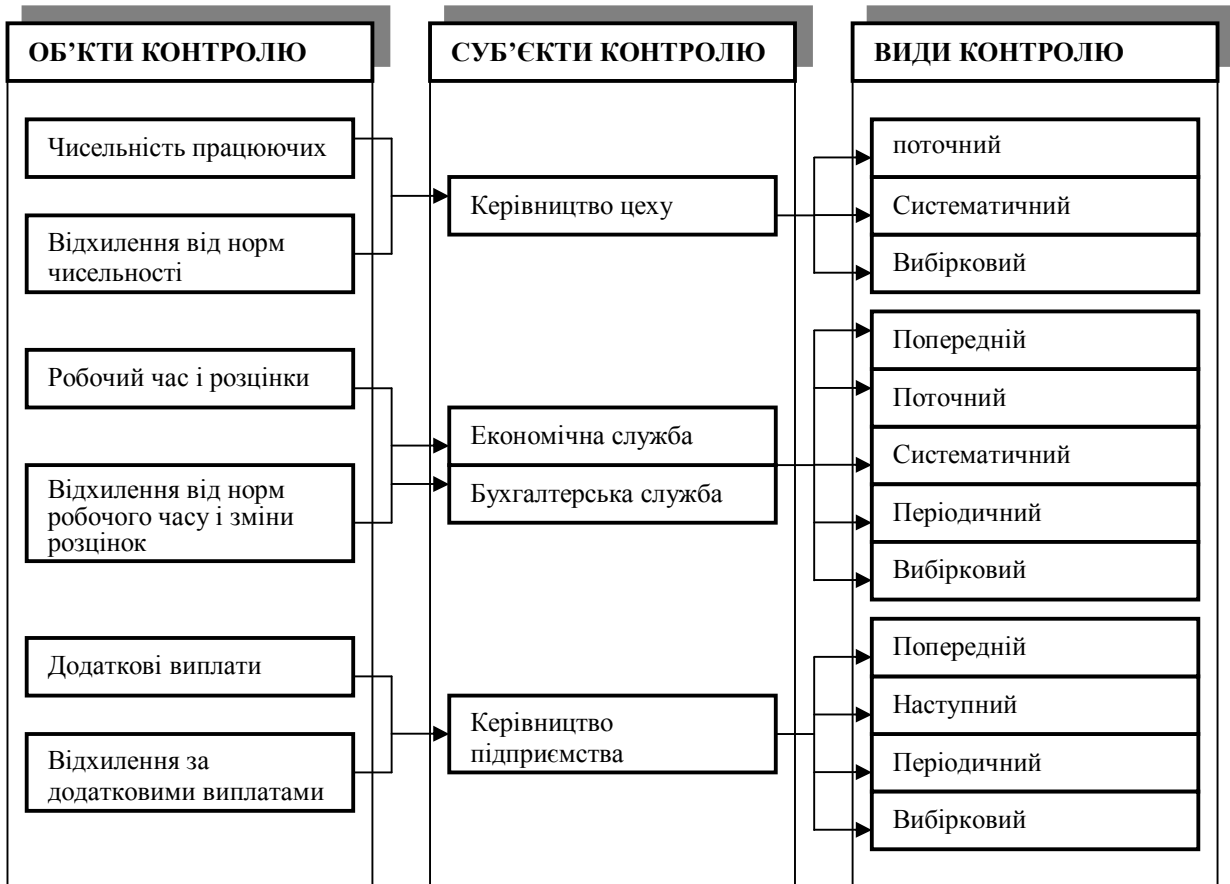


Рис. 3.4. Модель організації оперативного контролю витрат праці та заробітної плати

Головними завданнями оперативного контролю витрат на оплату праці є оперативне виявлення оплат робіт, непередбачених технологічним процесом, всякого роду доплат до затверджених норм і розцінок, встановлення їх розміру, місця виникнення, причин і конкретних винуватців.

На підприємствах пивоварної промисловості основною формою оперативного контролю витрат на оплату праці є порівняння на початку наступного за поточним місяця фактичної і планової їх величини з врахуванням виконання виробничої програми. Такий порядок оперативного контролю трудових витрат не відповідає сучасним вимогам управління виробництвом. Це обумовлює необхідність удосконалювання організації оперативного контролю за трудовими витратами.

Початковим етапом в організації оперативного економічного контролю трудових витрат є обов'язковий облік витрат на оплату праці за нормами та відхиленнями від них. Тому при здійсненні оперативного контролю трудових

витрат важливе значення має своєчасний перерозподіл величини відхилень від норм. Відхиленнями від норм є виплати за роботи, не передбачені технологічним процесом, а також доплати до встановлених норм.

В умовах погодинної оплати праці, яка в більшості використовується на пивоварних підприємствах, і постійної кількості робітників у виробничих бригадах відхилення від норм по заробітній платі робітників, зайнятих на виробництві, виявляються і фіксуються двома методами: шляхом складання спеціальних розрахунків і за допомогою первинних документів. Причинами відхилень можуть бути позапланові простої і понаднормові роботи, що фіксуються змінними технологістами в табелях обліку робочого часу з вказівкою шифрів цих відхилень. Оплата понаднормових робіт і позапланових простоїв, визначається на підставі табелів і відбивається в окремих графах розрахункової відомості. При погодинній оплаті праці лабораторія і технологічна служба повинні чітко стежити за ходом роботи, тому що тут надпланові простої легко можуть бути приховані. У випадку використання кваліфікованих робітників на підсобних чи інших роботах доплата до тарифної ставки фіксується за допомогою доплатних листків, у яких вказують шифри причин і винуватців відхилень. Оплата робіт, не передбачених технологічним процесом, в окремих виняткових випадках з дозволу директора підприємства може також відноситися на собівартість продукції. Такі роботи оформляються спеціальними нарядами з вказівкою шифрів причин і винуватців додаткових витрат.

При погодинній оплаті праці основним видом відхилень по заробітній платі можуть бути відхилення за рахунок перевиконання або недовиконання плану випуску продукції. Цей вид відхилень по кожному виробництву визначається шляхом складання спеціального розрахунку, у якому сума погодинної заробітної плати робітників по нормативних ставках на фактично виготовлену продукцію порівнюється із сумою заробітку, обчисленого по нормативних ставках на плановий випуск продукції. Таким чином, при перевиконанні плану випуску продукції по погодинній заробітній платі буде досягнута економія. При погодинній оплаті праці економія засобів може

досягатися і у випадку виконання виробничого процесу бригадою в неповному складі.

При відрядній оплаті праці, яка в деяких випадках використовується на пивоварних підприємствах, з метою своєчасного виявлення відхилень від норм доцільно використовувати метод сигнального документування, тобто на всі відхилення від норм виписуються спеціальні документи: доплатні листки, сигнальні наряди, литки про простій і т.д. Документ виписується при виникненні відхилень до початку робіт або при виявленні їх в процесі виробництва. Для визначення загальної величини відхилень необхідно провести підрахунок відхилень від норм витрат на оплату праці, приведених у сигнальних документах. Всі вони є разовими документами, що полегшує групування за видами, причинами і винуватцями відхилень.

Для оперативного аналізу і своєчасного прийняття необхідних заходів відхилення від норм по оплаті праці обчислюються відділом праці і заробітної плати (чи планово-економічним відділом) і узагальнюються разом з документованими відхиленнями по заробітній платі в розрізі цехів (виробництв) за кожну декаду і за місяць у цілому в спеціальній відомості за причинами і винуватцями. Загальний підсумок усіх відхилень від норм по заробітній платі за місяць відображається в “Відомості зведеного обліку витрат”.

По відрахуваннях у резерв оплати відпусток виробничих робітників загальна величина відхилень від норм на фактичний випуск продукції визначається в зведеному обліку виробничих витрат по кожному виробництву в цілому за місяць.

Таким чином, для покращення інформаційного забезпечення контролю необхідно розмежувати облік заробітної плати за нормами і відхиленнями від них. Враховуючи, що відхилення виникають внаслідок прорахунків і порушень в організації, управлінні і технології, їх, незалежно від форм оплати праці, доцільно оформляти окремими документами: листками на оплату, актами про брак, змінними рапортами тощо.

Відхилення від норм по погодинній оплаті праці в пивоварній промисловості можна виявити тільки шляхом співставлення фактично нарахованої заробітної плати з зарплатою, нарахованою за виконаний об'єм робіт по встановлених нормах. При цьому слід погодитись з пропозицією В.В.Сопка, що всі відхилення по погодинній оплаті праці повинні бути визначені за кожну зміну. Це дозволить мати краще уявлення про їх вплив на собівартість, а заходи, що застосовуються будуть більш ефективними [226, с.74]. З метою організації відхилень від норм по заробітній платі по місцю виникнення можна скористатися спеціальним класифікатором, який поданий у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Класифікатор відхилень від норм по трудових витратах

Види відхилень	Шифри відхилень	Причини відхилень	Шифр причин	Винуватці відхилень	Шифр винуватців
Оплата простоїв	1	Неподача енергії; відсутність сировини і матеріалів; несправне устаткування	1	Енергосистема	1
			2	Постачальники	2
			3	Адміністрація	3
Доплати за понаднормову роботу	2	Нерівномірна подача сировини	4	Відділ постачання	4
Оплата браку	3	Невідповідність матеріалів (скриті дефекти); недбале ставлення до роботи; несправне устаткування; невідповідність інструментів і пристосування	5	Постачальники	2
			6	Робітники	7
			7	Адміністрація	3
			8	Адміністрація	3

При цьому основними причинами відхилень від норм витрат на оплату праці в пивоварній промисловості є доплати за роботу в понаднормовий час, у вихідні дні, виконання операцій, не передбачених технологічним процесом, доплата при невідповідності розряду робітника виконаних робіт, простої

внаслідок незабезпечення необхідним для здійснення виробничої діяльності. Винуватцями цих відхилень є адміністрація, головний інженер, головний технолог, головний механік, начальники цехів, відділ матеріально-технічного постачання і т. д.

Основою для нарахування заробітної плати робітникам під час простоїв з вини підприємства є листок про простої. Як показали дослідження, облік і контроль відхилень від норм витрат на оплату праці на більшості підприємств пивоварної промисловості організований не за принципом чіткого і повного відображення всіх відхилень у момент їх виникнення. На багатьох підприємствах не заповнюються листки на доплату, а будь-які види робіт, не передбачені технологією, оформляються нарядами звичайної форми.

Таким чином, невиробничі витрати заробітної плати не контролюються на протязі місяця, а визначаються після закінчення звітного періоду зіставленням фактичних і планових трудових витрат. Визначені таким чином відхилення, на нашу думку, неможливо використовувати для аналізу причин, оскільки в них немає головного: мети виникнення витрат, причин і конкретних винуватців. Тому, вважаємо, буде якісно новим етапом в удосконаленні системи бухгалтерського обліку і контролю, повсюдне впровадження в практику підприємств пивоварної промисловості принципів повного і чіткого обліку відхилень від норм по заробітній платі.

Із врахуванням специфіки технології пивоварного виробництва, нами запропонована номенклатура причин та винуватців від норм витрат на оплату праці (**Додаток Ш**).

Запропонована номенклатура причин та винуватців відхилень від норм заробітної плати дозволить, на нашу думку, покращити їх оперативний облік і контроль. При виявленні відхилень від нормативного технологічного режиму, адміністрація підприємства матиме можливість своєчасно приймати ефективні управлінські рішення з метою недопущення невиробничих витрат по заробітній платі. Використання такої інформації бухгалтерською службою дає можливість кодування первинних документів з обліку відхилень по заробітній платі в

розрізі структурних підрозділів підприємства (цехів, ділянок, бригад) і формувати інформацію для складання зведеної відомості відхилень від норм по пивоварному виробництву в цілому.

Сьогодні на підприємствах пивоварної промисловості потребує вирішення питання організації систематичного обліку і контролю використання робочого часу, його втрат і невиробничих витрат, а також обліку і контролю використання фонду оплати праці. Оскільки на досліджуваних підприємствах заробітна плата робітникам бригади нараховується за виконання операцій, передбачених технологією виробництва пива на підставі виробничих звітів, то кожний вид доплат, тобто виплати за виконання робіт, не передбачених технологічним процесом, як вже було відмічено, необхідно обліковувати відокремлено і оформляти спеціальними документами. Щоденний облік відхилень від норм по заробітній платі за даними актів про брак, простої, листків на доплату надасть можливість підрахувати суми витрат фонду заробітної плати бригади у зв'язку з відхиленнями від нормативного технологічного режиму за кожен зміну і по кожному місцю виникнення цих витрат, тобто бригаді робітників.

Для систематизації інформації про відхилення від норм витрат на оплату праці пропонуємо скласти відомість обліку відхилень від норм по заробітній платі по кожній бригаді виробничих робітників один раз в 5-10 днів із зазначенням кодів причин і винуватців допущених відхилень (**Додаток III**).

Одержання оперативної систематизованої інформації про причини виникнення відхилень від норм по заробітній платі та їх винуватців дозволить забезпечити необхідний рівень ефективності прийняття управлінських рішень щодо недопущення виникнення відхилень та надати можливість оперативно регулювати виробничі процеси пивоварних підприємств.

В формуванні собівартості пивоварної продукції значну питому вагу займають комплексні витрати. Систематичне скорочення цих витрат є важливим резервом зниження собівартості продукції. Діючим засобом виявлення резервів скорочення комплексних витрат є оперативний контроль.

Номенклатура непрямих витрат, яка використовується в даний час, порядок їх розподілу при визначенні собівартості окремих видів продукції, велика кількість статей ускладнюють контроль. Для того, щоб визначити справжні причини відхилень від норм і кошторису по цих витратах і активно впливати на їх рівень, доцільно їх розукрупнити.

В економічній літературі запропоновано декілька способів оперативного виявлення відхилень від норм непрямих витрат. В.І.Індуваєв пропонує: “Для того, щоб визначити планову (нормативну) величину умовно-змінних витрат по утриманню та експлуатації обладнання і цехових витрат за дану добу на фактичний об’єм виробництва, необхідно добову їх норму по кошторису скоректувати на процент виконання плану. Отримана добова норма непрямих витрат приймається за фактичні витрати. Умовно-постійні витрати приймаються в сумі добової норми без коректування на процент виконання плану, обидві величини додаються. До них добавляються або віднімаються всі виявлені в поточному порядку відхилення від норм і перебори лімітів по статтях” [104, с.123].

На думку І.І.Каракоза і П.І.Савичева, оперативний облік відхилень від норм по цехових витратах у розрізі комплексних статей витрат може бути успішно організований лише при дотриманні ряду умов. Насамперед, при визначенні відхилень необхідно враховувати фактичні витрати у відповідності з прийнятими методами складання кошторису за окремими статтями цих витрат, що потребує складних розрахунків або застосування укрупнених нормативів [121, с.146].

Вивчення іншої економічної літератури показало, що серед вчених-економістів немає єдиної думки з приводу оперативного економічного контролю комплексних витрат. Одні автори вважають, що оперативний контроль та аналіз комплексних витрат недоцільний з наступних причин: по-перше, у багатьох галузях промисловості їх питома вага порівняно незначна; по-друге, їхню фактичну суму за кожний день точно визначити неможливо. Інші автори пропонують аналізувати відхилення від кошторисів витрат по

обслуговуванню виробництва і управлінню за день чи за більш триваліші періоди – 3-5 днів, декаду. Однак здійснювати щоденний оперативний контроль і аналіз по всіх статтях кошторису витрат на обслуговування виробництва і управління дуже важко, та й недоцільно. Це пояснюється тим, що виникнення деяких елементів цих витрат (витрати на відрядження, непродуктивні витрати і т.д.) носять неритмічний характер. Крім того, деяка частина комплексних витрат формується один раз наприкінці місяця (амортизаційні відрахування, оплата праці управлінського персоналу, відрахування на соціальне страхування й ін.). Отже, щоденний оперативний контроль і аналіз зазначених витрат стають неможливими, тому ці витрати доцільніше контролювати наприкінці місяця. Разом з тим є витрати, які виникають щодня, або дуже часто повторюються протягом місяця (витрати допоміжних матеріалів, енергетичних ресурсів і т.д.). Вони вимагають постійного контролю протягом місяця.

Складність обліку цього виду відхилень обумовлюється тим, що між постійними і змінними витратами немає чіткої межі: у складі витрат на обслуговування виробництва і управління майже немає статей, які б включали тільки постійні чи тільки пропорційні витрати. При цьому в кожній галузі промисловості питома вага змінних і постійних витрат у загальній сумі витрат на обслуговування виробництва і управління різна і різний ступінь відставання росту окремих видів дигресивних витрат від росту обсягу виробництва. Однак немає сумніву в тім, що між сумою дигресивних витрат і загальною сумою витрат на утримання устаткування, загальновиробничих та адміністративних витрат з однієї сторони, і обсягом виробництва, з іншої сторони, існує визначена функціональна залежність. У зв'язку з цим для підрахунку частки постійних витрат у витратах на обслуговування виробництва і управління потрібно зіставити за ряд попередніх періодів величину відповідних витрат і обсяг продукції, що випускається.

Загальновиробничі витрати умовно цілком можна віднести до умовно-постійних. Однак для визначення відхилень від норм по витратах на утримання устаткування і цеховим кожному статтю кошторису цих витрат в кінці місяця

варто скорегувати із врахуванням виконання виробничої програми. З числа витрат на утримання устаткування і цехових до умовно-постійних витрат відносяться амортизація основних засобів і витрати на утримання апарату управління цехами. Інші ж статті в різному ступені реагують на зміну обсягу виробництва.

Для визначення величини залежності витрат на обслуговування виробництва і управління цехами від обсягу виробництва варто брати фактичні дані за ряд попередніх звітних періодів. Їх необхідно розмістити в порядку зростання обсягу виробництва, отриманий ряд розділити на дві рівні частини й у кожній з них визначити середню арифметичну величину [191, с.118-119].

Вивчення практичної діяльності досліджуваних підприємств показало, що в даний час на підприємствах пивоварної промисловості в основному здійснюється наступний контроль за витратами на обслуговування виробництва і управління. При цьому контроль обмежується тільки зіставленням фактичних даних за місяць передбаченими по кошторисі. Разом з тим контроль витрат на обслуговування виробництва і управління за такий тривалий період, як місяць, не дає можливості виявити досить повно відхилення, оскільки отримана економія на протязі місяця може бути перекрита перевитратою і навпаки.

Для посилення контролю за витратами по утриманню і експлуатації обладнання, на нашу думку, доцільно окремі їх статті або види закріпити за відповідальними працівниками цеху. Наприклад, механік цеху відповідає за витрати по експлуатації та на ремонт обладнання, енергетики цеху – за витрати електроенергії, нормувальник – за витрати по заробітній платі. Доручення функцій контролю за окремими витратами дає позитивні результати, що сприяє економному витрачання ресурсів по всіх статтях, дає можливість приймати дійові заходи по попередженню невиробничих витрат у виробництві.

Крім цього, деяка частина витрат на обслуговування і управління виробництвом, і, в першу чергу, витрати на утримання і експлуатацію обладнання, мають змінний характер і рівень їх витрат залежить від ступеня виконання об'єму виробництва. При такій умові просте порівняння фактичних

витрат з кошторисною нормою, визначеною на початку місяця, виходячи із розрахунку передбаченого об'єму виробництва може показати необґрунтовані відхилення. Справа в тому, що деякі перевитрати або економія засобів у порівнянні з кошторисом по статтях, які відображають непрямі витрати, можуть обґрунтовуватися перевиконанням (недовиконанням) виробничої програми, а не рівнем дотримання економії. У цих умовах очевидним є той факт, що відхилення від норм по витратах на обслуговування і управління виробництвом, які мають постійний характер, є результатом впливу двох факторів: ступеня дотримання кошторису цих витрат і зміни об'єму виробництва в порівнянні з планом, а по витратах, які мають змінний характер, відхилення від норм виникають тільки в результаті недотримання кошторису. Але для виявлення величини допущених відхилень від кошторису змінних витрат їх кошторисні суми необхідно скорегувати, виходячи з фактичного виконання об'єму виробництва, тобто величина відхилень по цих витратах може бути визначена за такою формулою:

$$B = v - \frac{(c \times n)}{100}, \quad (3.1)$$

де B – відхилення фактичних витрат від встановлених кошторисних норм; v – фактичні витрати; c – сума витрат по кошторису, виходячи з умовного об'єму виробництва; n – відсоток корегування кошторису виходячи з фактично виконаного об'єму виробництва.

На нашу думку, дану формулу необхідно удосконалити. Справа в тому, що комплексні витрати займають невелику питому вагу у загальній величині витрат. Тому на їх відсоток необхідно скорегувати відхилення фактичних витрат. Так, наприклад, витрати на утримання та експлуатацію обладнання займають 1% загальної кількості витрат. У даному випадку формула буде мати такий вигляд

$$B = v - \frac{(c \times n)}{100} \times 0,01. \quad (3.2)$$

Особливу увагу в процесі здійснення оперативного економічного контролю необхідно приділяти непродуктивним витратам. Кожен випадок

їхньої появи необхідно чітко фіксувати в первинних документах і піддавати всебічному оперативному аналізу.

Усі відхилення від норм витрат на обслуговування виробництва і управління, що піддаються оперативному обліку, протягом місяця фіксують у відомостях оперативного обліку в розрізі відповідних статей облікової номенклатури.

Наприкінці місяця по всіх статтях кошторисів витрат на утримання устаткування, цехових і загальнозаводських витрат визначають кошторисні норми витрат, скореговані на відсоток фактичного виконання виробничої програми. При порівнянні цих сум із фактичними витратами по кожній статті визначають абсолютну економію або перевитрату і в загальному підсумку відповідних витрат. Крім того, у загальному підсумку витрат знаходять суму відносних відхилень за рахунок постійної частини витрат і перевиконання (недовиконання) плану випуску продукції.

Узагальнююча оцінка використання господарських засобів у процесі формування собівартості продукції дається в “Зведеній відомості відхилень від норм виробничих витрат”, у якій відхилення групують за калькуляційними статтями і в розрізі цехів (виробництв) за кожну декаду і підраховують зростаючим підсумком з початку місяця.

Виходячи з даних тверджень, нами пропонується відомість оперативного обліку і контролю витрат (**Додаток III**). Вона дає можливість здійснювати оперативний контроль за всіма витратами виробництва, у тому числі: за витратами з обслуговування виробництва і управління, і, особливо тими, які безпосередньо відносяться до кожного структурного підрозділу (цеху). Записи у відомість здійснюються на підставі первинних документів з метою їх узагальнення.

Щодо оперативного контролю за дотриманням кошторису адміністративно-управлінських витрат, тобто витрат, які виходять за межі структурних підрозділів, то контроль за їх станом слід покласти на працівників бухгалтерії. Для контролю за адміністративно-управлінськими витратами нами

розроблена відповідна відомість (Додаток Ю). Відомість дає можливість здійснювати контроль як за статтями витрат, так і за економічними елементами, що відповідає потребам фінансового і управлінського обліку відповідно до нового Плану рахунків.

Таким чином, облік витрат на пивоварних підприємствах не можна зводити до простої реєстрації і арифметичного підрахунку витрат, пов'язаних з виробництвом того чи іншого виду продукції. Крім відображення витрат ця діяльність повинна включати і постійний контроль за складом і величиною витрат. Тому можна запропонувати обліково-контрольну модель витрат пивоварних підприємств, з виділенням в них наступних складових елементів:

- класифікація витрат, в основі якої лежить принцип поведінки витрат відносно обсягу виробництва;
- нормування і складання кошторису витрат;
- облік фактичних витрат і відхилень від норм з метою виявлення причин і винуватців;
- прийняття відповідних управлінських рішень стосовно виявлених резервів зниження витрат і ліквідації непродуктивних витрат.

Таким чином, належно організований контроль за витрачанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на підприємствах пивоварної промисловості дає можливість:

- забезпечити раціональне використання ресурсів у процесі виробництва;
- впровадження матеріальної зацікавленості працівників у досягненні максимальних результатів з найменшими витратами ресурсів;
- вишукувати внутрішні резерви економії матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Добре організований контроль витрат дає можливість мобілізувати внутрішні резерви і спрямовувати їх на підвищення ефективності підприємств пивоварної промисловості.

Висновки до третього розділу

У даному розділі розглядаються особливості методики оперативного контролю виробничих витрат на підприємствах пивоварної промисловості, його суть та необхідність в умовах ринкової економіки. Запропоновано напрямки вдосконалення діючої методики контролю витрат у пивоварних виробництвах, виходячи з нових вимог, пов'язаних зі зміною умов господарювання. А також удосконалено форми первинної документації, які дадуть змогу здійснювати оперативний контроль за всіма видами витрат. Діючі на даний час не повною мірою відображають відхилення від норм.

Розроблено та обґрунтовано доцільність ведення наступних форм: відомості оперативного обліку та контролю витрат, ведення якої дасть можливість здійснювати оперативний контроль за всіма видами витрат; відомість обліку відхилень від норм по заробітній платі – для систематизації інформації про відхилення від норм витрат на оплату праці; відомість оперативного контролю адміністративних витрат, ведення якої дасть можливість здійснювати контроль за відповідними витратами.

Основні результати даного розділу опубліковано в наукових працях [111; 112; 115; 117].

ВИСНОВКИ

У дисертації наведені теоретичне узагальнення і нові погляди на вирішення наукових проблем та практичних завдань визначення місця і ролі виробничих витрат та собівартості у системі бухгалтерського обліку. Це втілюється у рекомендаціях автора щодо формування витрат на виробництво у системі бухгалтерського обліку та контролю, які спрямовані на підвищення ефективності облікових робіт. Результати дослідження дають підстави для наступних висновків:

1. Методика і організація обліку та контролю виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції суттєво залежать від організаційно-технологічних особливостей основного виробництва, оскільки на стадії виробництва найбільш чітко відображається специфіка галузі. В свою чергу в групу факторів, які впливають на структуру витрат і собівартість пивоварної продукції входить наявність відходів та побічної продукції, наявність браку та незавершеного виробництва.

2. Одним з найважливіших завдань системи управління витратами пивоварної промисловості є економічно обґрунтована їх класифікація. У дисертаційній роботі на основі вивчення і порівняльного аналізу праць вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів вдосконалено діючу класифікацію витрат з урахуванням організаційно-технологічних особливостей пивоварного виробництва і рекомендовано її до впровадження на підприємствах досліджуваної галузі. Зокрема, запропоновано витрати підприємств досліджуваної галузі класифікувати за такими напрямками: економічними елементами, призначенням, способами віднесення на собівартість, єдністю складу, відношенням до технологічного процесу, доцільністю, обсягом виробництва, складом, періодичністю виникнення.

3. У роботі доведено, що на даний час існує необхідність доповнення діючого Плану рахунків, зокрема його другого класу синтетичним рахунком “Заготівля сільськогосподарської продукції”. На даному рахунку слід обліковувати витрати з придбання предметів праці. Реалізація на практиці

вищевикладеного дозволить одержати додаткову інформацію про ефективність процесу заготівлі та підкреслить той факт, що в умовах функціонування ринкової економіки процес придбання матеріальних ресурсів є таким же важливим процесом, як і виробництво продукції.

4. Проведені дослідження показали, що на більшості пивоварних підприємств приймання сировини за кількістю і якістю оформляється актом довільної форми, в якому не враховується специфіка сировини, яка приймається та відсутні такі показники як питома вага вологи та домішок. У роботі запропоновано оформляти зустрічну прибуткову накладну, де необхідно вказувати залишок сировини на майданчику на кінець зміни, питому вагу вологи та домішок. Використання даного реєстру у практиці галузевих господарюючих суб'єктів дозволить посилити контроль за якісними характеристиками.

5. Для обліку матеріальних витрат на пивоварних підприємствах актуальним залишається питання оцінки сировини і матеріалів. У дисертації доведено, що найбільш доцільним на підприємствах пивоварної промисловості буде використання системи оцінки матеріалів за нормативною (стандартною) вартістю. Такий підхід передбачає встановлення заздалегідь стандарту нормативної вартості кожного найменування товару. Стандарт включає цільові витрати, які плануються на початку звітного періоду і відображають вартість майбутніх закупівель матеріальних ресурсів. На кожен вид і групу сировини й матеріалів, зареєстрованих у номенклатурі-ціннику, розраховується нормативна (стандартна) ціна, яка використовується протягом певного періоду як поточна облікова.

6. Дослідження порядку документального оформлення виробничих операцій дозволило внести певні зміни до складу та структури форм документування витрат і запропонувати нові форми документів, використання яких, на погляд автора, забезпечить керівництво підприємств оперативною інформацією про витрати для прийняття відповідних управлінських рішень.

7. Дослідження діючого стану обліку непрямих витрат показало, що він має ряд суттєвих недоліків. Аналіз показує, що дані витрати плануються та обліковуються у більшості випадків в цілому по підприємству, що є суттєвим недоліком. У роботі запропоновано загальновиробничі витрати обліковувати у розрізі переділів технологічного процесу за місцями їх виникнення (цехи, дільниці), за однорідним устаткуванням, автоматичними і поточними лініями та ін., що, підвищить ефективність виявлення та зниження витрат на виробництво продукції, та допоможе виявляти резерви їх економії.

З врахуванням галузевих особливостей пивоварного виробництва запропоновано оптимальний склад статей загальновиробничих витрат, який задовольняє потреби управління. Також удосконалено порядок ведення аналітичного обліку непрямих витрат у розрізі їх груп, виходячи із сфер діяльності.

8. Проведені дослідження дозволяють зробити висновок, що на даний час відсутній єдиний порядок розподілу непрямих витрат. В пивоварній промисловості, де виробництво окремих видів продукції механізоване не в однаковій мірі, розподіл слід здійснювати у кілька етапів: для розподілу загальновиробничих витрат слід застосовувати нормативні ставки, виходячи із співвідношення цих витрат та заробітної плати виробничих робітників, по кожному цеху окремо по механізованих та немеханізованих (ручних) роботах; витрати по утриманню та експлуатації обладнання слід розподіляти між окремими видами продукції пропорційно до кошторисних (нормативних) ставок, а цехові та загальнозаводські витрати – пропорційно до суми основної заробітної плати виробничих робітників (без доплат за прогресивно-преміальними системами) і частки витрат на утримання та експлуатацію обладнання.

9. Дослідження показують, що діючі на даний час форми первинної документації не повною мірою відображають відхилення від норм. У роботі рекомендовано форми первинної документації, які дадуть змогу здійснювати оперативний контроль витрат діяльності з використанням елементів

нормативного методу. Автором розроблено та обґрунтовано доцільність ведення наступних форм: відомості оперативного обліку та контролю витрат, яка дасть можливість здійснювати оперативний контроль за всіма видами витрат; відомість обліку відхилень від норм по заробітній платі – для систематизації інформації про відхилення від норм витрат на оплату праці; відомість оперативного контролю адміністративних витрат, яка дасть можливість здійснювати контроль за відповідними витратами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамс Р. Основы аудита / Пер. с англ. Под ред. Соколова Я.В.: Аудит: ЮНИТИ. – 1995. – 480с.
2. Аксененко А.Ф. Аудит: современная организация и развитие // Бухгалтерский учет, 1992. – №4.
3. Аксененко А.Ф. Нормативный учет в промышленности. - М.: Москва, Экономика, 1983. – 187с.
4. Аксененко А.Ф. Себестоимость в системе управления отраслью // Учет и анализ. – М.: Экономика, 1984. – С. 168.
5. Акцизный перегар [Производство пива] // Бизнес. – 1998. – 14 декабря. – С.32.
6. Алексеев И.А. Рыночная экономика и контроль // Контролинг. – 1991. – №1. – С. 70-75.
7. Амоша А.И., Александров И.Д. Методология исследования промышленного предприятия как сложной экономической системы // Вісник Донецького університету: Економіка і право. Випуск 1.– 1988. – №1.– С.9-15.
8. Андреев В.Д. Ревизия и контроль в потребительской кооперации. – М.: Экономика, 1987. – 334 с.
9. Андреев И.С. Рыночная экономика и контроль // Контролинг. – 1991. – №1. – С. 70 - 75.
10. Антони Р.Н. Основы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 342 с.
11. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. – Пер. с англ. Гл. Редактор серии проф. Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560с.: ил. (серия по бухгалтерскому учету и аудиту). – 547 с.
12. Аудит и ревизия. Справочное пособие / А.Л.Бавдей, И.Н.Белый, Н.П.Дробышевский и др.; Под общей ред. И.Н.Белого – Мн.: ООО “Мисанта”, 1994. – 221 с.
13. Аудит Монтгомери. Ф.Л.Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М.О’Рейли, М.Б.Хирш /

- Пер. с англ. Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
14. Аудит: Практическое пособие / А.Кузьминский, Н.Кужельный, Е.Петрик, В.Савченко и др. Под ред. А.Кузьминского – К.: Учетинформ, 1996. – 286с.
 15. Афанасьев В.Г. Общество: системность, познание и управление. – М.: Политиздат, 1981. – 176 с.
 16. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета – М.: “Аудит”, Издательское объединение “ЮНИТИ”, 1999. – 267 с.
 17. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції // Баланс. – 2001. – №7 – С.50-62.
 18. Байдык О. Управленческий учет в системе нового бухгалтерского учета Украины // Бизнес (приложение). – 2000. – 10-17 апреля. – С.22-32.
 19. Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – 112 с.
 20. Басманов И. Учет производственных расходов предприятия. – М.: Финансы, 1967. – 204 с.
 21. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости продукции / Под ред. В.А.Новака. – М.: Финансы, 1970. – 167с.
 22. Безруких П.С. Бухгалтерский учет: Учебник. Под ред. П.С.Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 1996. – 570 с.
 23. Безруких П.С. Комментарий к Положению затрат. – М.: Бухгалтерский учет, 1999. – 256 с.
 24. Безруких П.С. Состав и учет издержек производства и обращения. В помощь бухгалтеру. Положение о составе затрат, комментарии. – М.: ФБК. – 1996. – 224 с.
 25. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. – М.: Финансы. – 1974. – 187 с.
 26. Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комисарова И.П. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации). – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.

27. Белобжецкий И.А. Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 272 с.
28. Белобжецкий И.А. Бухгалтерский контроль в условиях полного хозрасчета// Бухгалтерский учет. – 1989. – №6. – С. 34-38.
29. Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 294 с.
30. Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 284 с.
31. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
32. Белобородова В.А. Бухгалтерский учет с основами экономического анализа: Учебник. – Финансы и статистика, 1982. – 352с.
33. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях. Учебник для студентов сельскохозяйственных вузов. – М.: Статистика, 1976. – 360 с.
34. Белоусов М.С., Титов Б.А. Бухгалтерский учет в пищевой промышленности: Учебник для техникумов. – 2-е изд., перераб. и дополн. – М.: Пищевая промышленность, 1971. – 376 с.
35. Белуха Н.Т. Ревизия и контроль в торговле: Учеб. для студентов, обуч. По спец. 1737 “Бух. Учет и анализ хоз. Дятельности” и 1738 “Ревизия и контроль”. – М.: Экономика. – 1988. – 225 с.
36. Белуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля: Учебник. – К.: Вища школа. – 1990. –279 с.
37. Белоусова І.Д., Хмельницький В.І., Мирошніченко А.Ф. та ін. Науково-практичний коментар до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. – К.: Основи, 2000. – 61 с.
38. Білоусов А. Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №2. – С. 18-23.
39. Білоусова І. Проблеми розвитку управлінського обліку в Україні //

- Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №2. – с.39-44.
40. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. Підручник. – К.: ПП “Влад і Влада”, 1996. – 320 с.
 41. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. – К.: Вища шк. – Знання, 1998.– 574с.
 42. Боб Район. Стратегический учет для руководителя. Пер. с англ. Под ред. В.А.Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
 43. Бобыр С.И. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий. Учебник. – М.: Высшая школа, 1975. – 392с.
 44. Бородкин А.С. Учет производственных затрат в промышленности. – М.: Финансы, 1973. – 112 с.
 45. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №2. – С.45-53.
 46. Борщевский П.П. Интенсификация производства в пищевой промышленности. – К.:Урожай, 1989. – 136с.
 47. Брен Й.Л. Ревізія і контроль в торгівлі. К.: Вища школа, 1970. – 144с.
 48. Брігхем С. Основи бухгалтерського менеджменту: Пер. з англ. / Под. ред. член.-корр. РАН И.И.Елисейевой. – Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 590 с.
 49. Бунимович В.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1967. – 216 с.
 50. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
 51. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.
 52. Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512с.
 53. Бутынец Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: 1976. – 108 с.
 54. Буфатіна І. Порядок обліку доходів і витрат // Все про бухгалтерський облік. – № 56 (481). – 23 червня 2000р. – С.23-35.
 55. Бухгалтерский учет в промышленности и капитальном строительстве:

- Учебное пособие для вузов // Под ред. П.С.Безруких. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 456 с.
56. Бухгалтерский учет в промышленности: Учебник (Безруких П.С., Ивашкевич В.Б., Кашаев А.Н. и др.: Под ред. П.С.Безруких. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 263 с.
 57. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях потребительской кооперации: Учеб. для студентов вузов / И.А.Секретарева, В.А.Озеран, И.М.Павлюк, Н.В.Трушина. – М.: Экономика, 1988. – 319 с.
 58. Бухгалтерський і податковий облік у сільському господарстві: Методичний посібник для бухгалтера. – Х.: Фактор, 1999. – 304 с.
 59. Бухгалтерський облік формування витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) // Все про бухгалтерський облік. – 1999, 22 вересня. – С. 16.
 60. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред. Проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.
 61. В чём бродят деньги // Бизнес. – 1999. – 26 апреля. – С. 35.
 62. Валуев Б.И. и др. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета/ Б.И.Валуев, Л.П.Горлова, В.В.Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с.
 63. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
 64. Варганян А. Информационные технологии как инструмент современной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. – 2000. – №5. – С. 60-61.
 65. Васильков А.И., Миневский А.И. Учет и анализ распределения косвенных затрат в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 245 с.
 66. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие/ ВЗФЭИ. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 1999. – 359 с.
 67. Вербило О.Ф., Черниш Л.О. Удосконалення обліку матеріальних цінностей// Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1998. – №3. – С.7-10.
 68. Впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в Україні//

- Фінанси України. – 2000. – №1. – С. 10-12.
69. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. – М.: АСКЕРИ, 1993.
 70. Гарасим П.М., Кізіма А.Я., Забчук В.Д. та ін. Фінансовий облік та звітність на підприємствах різних галузей. За ред. Хомина П.Я. – Тернопіль: Астон, 2000.
 71. Герасимович А.Н. Учет затрат и себестоимости продукции переработки плодов и овощей. – М.:Агропромиздат, 1987. – 229 с.
 72. Герасимович І.А. Управлінський облік і функціонально–вартісний аналіз технологічних затрат (на прикладі плодоовочепереробних підприємств): Дис... канд.екон.наук: 08.06.04. – К., 1999.
 73. Герчикова И.Н. Менеджмент: Учебник. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ. – 1994. – 658 с.
 74. Годованый А.А. Интенсификация хмелеводства и программирование урожаяев. – К.: Урожай, 1990.
 75. Голов С. Проблеми перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №11.– С.7-11.
 76. Голов С.Ф. Управлінський бухгалтерський облік. – К.: Скарби, 1998. – 387с.
 77. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та упавлінський облік. – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с.
 78. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. – Тов. Автоінтерсервіс, 1996. – 544 с.
 79. Гуцайлюк З.В. Методологические проблемы эффективности промышленного производства в условиях перестройки хозяйственного механизма. – К.: УМК ВО, 1990. – 48 с.
 80. Гуцайлюк З.В. Учет и контроль показателей эффективности производства в пищевой промышленности. – М.: Агропромиздат, 1985. – 120 с.
 81. Гуцайлюк З.В. Учет и контроль производственных отходов. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 79 с.
 82. Гуцайлюк З.В. Учет материальных ресурсов в пищевой промышленности. – К.: Техника, 1983. – 104 с.

83. Данилевский Ю.А. Внутрихозяйственный контроль и внутренний аудит // Всё о бухгалтерском учете. – 16 ноября, 1994. – С. 18.
84. Данченко О.С. Рациональное использование отходов пивоварного производства. – Минск: Бел НИИНТИ, 1970. – 32 с.
85. Дементьев В.В. Предмет и механизм социалистического контроля // Социалистический контроль: Методы и проблемы. – К.: аук. Думка, 1985. – с.15-29.
86. Додонов А.А. Нормативный учет: каким ему быть? // Бухгалтерский учет. – № 3, 1992. – С. 43-46.
87. Додонов А.А. Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР. – М.: Экономика, 1964. – 327 с.
88. Друри К. Введение в производственный и управленческий учет: Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
89. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 /Ред. Кол.:...С.В.Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
90. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств та об’єднань: Навч. Посібник (За ред. Проф. С.І.Шкарабана, доц. М.І.Сапачова.– Тернопіль, 1995. – 300 с.
91. Елагина С.С., Василенко О.В. Экономика, организация и планирование производства пива и безалкогольных напитков. – М.: Агропромиздат, 1986.
92. Ерофеева В.А. Учет и контроль использования ресурсов в объединении. – Л.: ЛГУ, 1987. – 176 с.
93. Жила В.Г. Ревізія та аудит: Навчальний посібник. – К.: МАУП, 1998. – 96с.
94. Журавльов К., Козинець А. Ринок пива і приватизація // Харчова і переробна промисловість. – 1997. – №2. – С. 3-5.
95. За пишною піною пива – будні українських пивоварів // Україна молода. – 1997. – 24 жовтня.
96. Завгородний В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерский учет и аудит в условиях рынка. – К.: Блиц-информ, 1995. – 829 с.
97. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”

- // Галицькі контракти. – 1997. – №162. – 1 вересня. – С. 7-10.
98. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Офіційне видання. – К.: Парламентське видавництво, 1998. – 104 с.
99. Закон України “Про податок на додану вартість”// Галицькі контракти. – 1997. – №32 – С. 41-56.
100. Зверенчук Л.Ф., Зернов И.И. Система оперативного контролю рентабельности швейного производства. – М.: Легкая индустрия, 1976. – 144 с.
101. Иванова Н. Аудиторская проверка затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции // Бухгалтерский учет. – 2001.– №3. – С. 74-80.
102. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 175с.
103. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. – М.: Фининсы, 1974. – 158 с.
104. Индукаев О.П. Организация оперативного учета и контроля издержек производства. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 142 с.
105. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях пивоваренной и безалкогольной промышленности. – М.: ЦНИИТЭИПИЩЕПРОМ, 1972. – 118 с.
106. Инструкция по учету затрат производства и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях пивоваренной и безалкогольной промышленности потребительской кооперации, МПП СССР, 1972. – 88с.
107. Калюга Є. Контроль за правильністю відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій з давальницькою сировиною // Вісник податкової служби України. – 2000. – №31. – С. 54-60.
108. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учебное пособие / В.А Белобородова, А.П.Чечета, В.Т.Слабинский и др. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 279 с.

109. Каминский О., Мороз Ю. Экспресс-анализ финансового состояния предприятия // Финансовая тема. – 1997. – №3. – С. 3-65.
110. Каплун О.А. Виробничі витрати як об'єкт обліку і контролю // Проблеми економіки України: Збірник наукових праць: Випуск 8. – Тернопіль, 2001. – С. 103-106.
111. Каплун О.А. Деякі аспекти організації оперативного контролю витрат на виробництво продукції // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка. Серія: Економіка. №7, 2001. – С.181-183.
112. Каплун О.А. Деякі методичні аспекти оперативного контролю витрат на оплату праці // Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні: Збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції. – Тернопіль, 1-2 червня, 2001. – С. 55-56.
113. Каплун О.А. Окремі методологічні проблеми та шляхи вдосконалення обліку витрат виробництва // Тези доповідей четвертої науково-технічної конференції ТДТУ. – Тернопіль, 2000. – С. 199.
114. Каплун О.А. Окремі проблеми і перспективи розвитку пивоварного виробництва України // Вісник ТАНГ. – Спецвипуск №16. – 2000. – С. 17-18.
115. Каплун О.А. Оперативний контроль та облік витрат, їх взаємозв'язок // Тези міжнародної науково-практичної конференції “Бухгалтерський облік в Україні на початку ХХІ століття. – Львів, 2001. – С. 144-146.
116. Каплун О.А. Особливості обліку і контролю пивоварного виробництва// Наукові записки Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль, 2000. – С. 166-168.
117. Каплун О.А. Роль та організація побудови оперативного контролю витрат в управлінні виробництвом // Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 9. – Тернопіль, 2001. – С. 178-180.
118. Каплун О.А., Тріль С.Р. Шляхи вдосконалення обліку витрат виробництва в умовах ринку // Тези доповідей Міжвузівської конференції “Проблеми

- розвитку фінансової системи та обліку”. – Львів, 2000. – С. 33-34.
119. Каплун О.А., Тріль С.Р., Ячишин С.Р. Еволюційні аспекти трактування категорії “собівартість” // Тези доповідей четвертої міжнародної конференції “Наука і освіта ‘2001”. Том 3. Економічні науки. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2001. – С. 14-15.
 120. Каплун О.А., Ячишин С.Р. Деякі методологічні аспекти розподілу витрат на управління та обслуговування виробництва // Труди Всеукраїнської наукової конференції студентів та молодих учених “Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання”. Частина 1. – Донецьк: ДонНУ, 2000. – С. 297-299.
 121. Каракоз И.И., Савичев П.И. Вопросы теории и практики оперативного учета. – М.: Финансы, 1972. – 208 с.
 122. Карауш М.И. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. – Кишинев “Штинца”, 1971. – 234 с.
 123. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
 124. Кирсанов В.Д., Калинина В.И., Валуев Б.И. Учет и контроль на производство в объединениях легкой промышленности. – М.: Легкая и пищевая промышленность, 1982. – 224 с.
 125. Класифікація та облік витрат // Бизнес (Дод. Бухгалтерія). – 2000. – №47. – С. 85.
 126. Ковалев В.В. и др. Организация бухгалтерского учета на совместных предприятиях / В.В.Ковалев, Е.Н.Евстигнеев, В.Я.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
 127. Ковальчук Т. Таємниці “хмільного” напою [Ринок пива в Україні]. // Час. – 1997. – 14 - 20 серпня.
 128. Кодекс законів про працю України // Баланс. – 1997. – № 30.
 129. Козина Т.А. Бухгалтерский учет на предприятии промышленности продовольственных товаров. – М.: Агропромиздат, 1990. – 239 с.
 130. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н.

- Бухгалтерский учет. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 464 с.
131. Колотуша П.В., Кошова В.М. Сировина для виробництва пива. – К.: НМВ ВО, 1991.
132. Колчева Р.А., Ермолаева Г.А. Производство пива и безалкогольных напитков. – М.: Агропромиздат, 1985. – 264 с.
133. Кондраков Н.Г. Эккаунтинг для менеджеров. Бухгалтерский учет и финансово-экономический анализ: Учебное пособие. – М.: Дело, 1998. – 280с.
134. Контроллинг как инструмент управления предприятием/ Е.А.Ананькина, С.В.Данилочкин и др.; Под. Ред.Н.Г.Данилочкиной.– М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.– 279с.
135. Корягін М., Озерян А. Система управлінського обліку (її використання на кондитерських підприємствах України). // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №9. – С. 57-59.
136. Котов В.Ф. Планирование реализации продукции, прибыли и рентабельности в промышленности. – М.: Экономика, 1969. – 60 с.
137. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. – М.: Экономика, 1982. – 117 с.
138. Кравченко М., Рябченко Л. Є підстави для оптимізму // Харчова і переробна промисловість. – 1999. – № 5-6.
139. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль. Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 300 с.
140. Криницкий Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. Практик. руководство. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
141. Кужельный М.В., Линник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
142. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. Практик. Руководство. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
143. Кузнецов И.Н. Ревизия хозяйственной деятельности предприятий. – М.: Финансы, 1968. – 200 с.

144. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – К.: Высшая школа, 1990. – 311 с.
145. Кэмпбелл Р. Макконел и Стенли Л.Брю. Экономикс: Пер. с англ. – М., 1992. – 790 с.
146. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.
147. Левин В.С. Контроль издержек производства в условиях нормативного метода учета. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 159 с.
148. Левин В.С. Контроль за использованием материалов в производстве.–М.: Финансы и статистика, 1984. – 125 с.
149. Линник В.Г. Учет и контроль производственной деятельности при различных формах хозяйствования (на материалах сельскохозяйственных формирований Украинской ССР): Дис. докт. экон. наук. –К., 1991. – с. 153.
150. Лиськов В. Харчова промисловість: стан і проблеми // Харчова і переробна промисловість. – 1998. – №5. – С. 4-6.
151. Литвин Ю.Я. Нормативний метод учет в сельском хозяйстве.– К.: Вища школа, 1985. – 158 с.
152. Литвин Ю.Я., Малишкін О.І. Облік і контроль в умовах нормативно-чекової системи. – К.: Урожай, 1991. – 160 с.
153. Макаров В.Г., Зудилин А.П. Пути улучшения бухгалтерского учета в промышленности. – М.: Финансы, 1971. – 144 с.
154. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства: Учебник. – 5-е изд. Перераб. – М.: Финансы, 1973. – 456с.
155. Маргулис А.Ш. Ежедневный учет и контроль в условиях совершенствования хозяйственного механизма. – М.: Финансы и статистика, 1962.
156. Маркевич Ф.К. Оперативный контроль трудовых показателей на предприятии. – М.: Экономика, 1970. – 206 с.
157. Маркелов Н.В., Романцов Е.Д., Семенов П.К. Основы ревизии хозяйственной деятельности потребительской кооперации. – М.:

- Центрсоюз, 1959. – 208с.
158. Марченко А.К. Бухгалтерский учет в промышленности. 2-е изд.–Минск: Высшая школа, 1977.– 432 с.
159. Масленникова Е.В., Василенко О.В. Совершенствование развития и размещения пивобезалкогольной промышленности. – М.: Агропромиздат, 1986. – 144 с.
160. Мацкевичюс И.С. Анализ калькулирования себестоимости продукции в странах СЭВ.– М.: Финансы, 1977. – 111 с.
161. Мацкевичюс И.С. Калькулирование себестоимости продукции: исторический аспект. – Вильнюс: Изд.-во Вильнюс. ун-та, 1974. – 212 с.
162. Мацкевичюс И.С., Кальчинкас Г.Л. Управление затратами в АСУП. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 221 с.
163. Международные стандарты бухгалтерского учета. – Price Waterhouse LLP, 1994.
164. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. №47
165. Мех Я.В., Сумкіна Н.В., Дерій В.А. Облік, контролю і аналіз в умовах ринкових відносин: Навчальний посібник. – К.: ИМК ВО, 1992. – 122 с.
166. Муравицкая Я.В. Технохимический контроль пивоваренного и безалкогольного производств и основы управления качеством продукции. – М.: Агропромиздат, 1987. – 256 с.
167. Мурашко В.М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности торговых организаций. – К.: Вища школа, 1974. – 272 с.
168. Мюллердорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры: Пер. с нем. М.И.Корсакова. – М.: ЗАО “ФБК-ПРЕСС”, 1996. – 160 с.
169. На каждого жителя Украины, включая грудных младенцев, приходится по два с половиной ящика отечественного пива // Факты. – №136 (1198), 20 июля 2002г. – С. 2.

170. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
171. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
172. Нарібаєв К.Н. Организация бухгалтерского учета в США. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.
173. Наринский А.С. Методы учета и калькулирования себестоимости в строительстве. – М.: Финансы, 1970. – 112 с.
174. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Я.В.Соколова. 2-е изд. – М.: Финансы и статистика. – 1994.
175. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система “директ-костинг”. Теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128с.
176. Николаева С.А. Учетная политика предприятия. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 176с.
177. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.
178. Новиченко П.П., Рендухов И.М. К вопросу о сущности нормативного учета. – Донецк: ИЭПАН УССР. – 1986.
179. Новиченко П.П., Рендухов И.М. Учет затрат на производство в промышленности. – М.: Финансы и статистика. – 1981. – 144 с.
180. Носова С.С. Экономический контроль: сущность и формы проявления. – М.: Экономика, 1991. – 176 с.
181. Облік витрат на оплату праці // Бизнес (Дод. Бухгалтерія). – 2000. – № 47. – С .95-97.
182. Облік доходів, витрат і результатів діяльності підприємства // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – №7. – С. 45-63.
183. Облік по-новому: вчимося працювати // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – 7 червня.
184. Облік сировини і матеріалів. Реєстр приймання-здавання документів

- (форма №13) // Податки та бухгалтерський облік.– 2000. – №36. – С. 50-51.
185. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия// Б.И.Валуев, Л.П.Горлова, Е.Л.Зернов и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.
186. Організація обліку і контролю на міжгосподарських підприємствах і в об'єднаннях/ А.М.Герасимович, Г.Г.Кірейцев, Г.Линник, П.Є.Горбатенко.– К.: Урожай, 1984. – 216 с.
187. Основы бухгалтерского учета (Роберт Н.Энтони: Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
188. Палий В.Ф. Концепция развития бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1993. – №5, С.5-6.
189. Палий В.Ф. Основы калькулирования.– М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
190. Палий В.Ф. Учет и внутренний хозрасчет. – М.: Финансы, 1977. – 63 с.
191. Палий В.Ф. Хозяйственный доход и самофинансирование: Вопросы учета и анализа. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191с.
192. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебное пособие. – М.: ФБК. ПРЕСС, 1998. – 304 с.
193. Пальчук В.П. Учет и калькулирование себестоимости продукции бродильных производств. – М.: Пищевая промышленность, 1980. – 230 с.
194. Пархоменко В.М. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №4. – С. 2-6.
195. Патрик О. Чи існує в Україні і чи потрібен управлінський облік: дві думки провідних фахівців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №2. – С. 38.
196. Пейте пиво с раками: Пивные хроники // Бизнес. – 1998. – 16 березня.
197. Пивоварна промисловість України // Українська інвестиційна газета. – 1996. – № 10.
198. Погорелов О. Губит людей не пиво [Інвестиційний моніторинг пивоварної промисловості України] // Фінансова Україна. – 1997. – 11 лютого.
199. Поклад И.И. Теоретические основы экономического анализа работы

- предприятия. – М.: Финансы, 1969. – 72 с.
200. Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1968. – 255 с.
201. Полковский Л.М., Зайдман С.А., Беркович М.Е. Автоматизация учета на базе персональных ЕВМ. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 187 с.
202. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” // Бухгалтерія. – 2000. – №5. – С. 40-47.
203. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” // Бухгалтерія. – 2001. – С. 48-47.
204. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” // Бухгалтерія. – 2001. – №5 – С. 48-54.
205. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” // Бухгалтерія. – 2001. – №5. – С. 94-103.
206. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання” // Бухгалтерія. – 2001. – №5. – С. 109-114.
207. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” // Бухгалтерія. – 2001. – №5. – С. 129-134.
208. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” // Бухгалтерія. – 2001. – №5. – С. 135-149.
209. “Про оплату праці: Закон України від 24.03.95р. №108/95-ВР // Урядовий кур’єр. – 18.05.95р.
210. “Про підприємства в Україні: Закон України від 27.03.91р. №887/95-ХІІ // Галицькі контракти. – 1996. – № 42.
211. Полянська О.А. Управлінський облік як основа інформаційного забезпечення менеджменту підприємства // Регіональні перспективи. – 2000. – №2-3. – С. 169-170.
212. Порядок розрахунку середньої заробітної плати. Затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95р №100 // Баланс. – 1997. – № 12.
213. Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах

- господарювання // Матер. Міжвуз. наук.-практ. конф. – Львів, 1997. – 301с.
214. Протасов М.И., Шапиро О.Н. Ревизия и контроль в пищевой промышленности. – М. Легкая и пищевая промышленность, 1983. – 264 с.
215. Пруссова Л.Г. Основи ринкової економіки: Виробничо-практичне видання. – К.: РВО “Поліграфкнига”, 1993. – 304 с.
216. Пушкар М.С. Тенденція та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
217. Радостовец В.К. бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. – М.: Финансы, 1984. – 400 с.
218. Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ. М.: КРМС, Аудиторская фирма “Контакт”, 1993. – 241с.
219. Самуельсон П. Экономикс: в двух томах: Пер. с англ. – М.: МГП Алгон ВНКИСИ, 1992. – 645 с.
220. Свідерський Є.І. Настільна книга бухгалтера. – К.: Євроіндекс ЛТД, 1995. – 220с.
221. Скоун Т. Управленческий учет: Пер. с англ. / Под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 170с.
222. Скударь Г.М. Управление конкурентоспособностью крупного акционерного общества: проблемы и решения. – К.: Наукова думка, 1999. – 496 с.
223. Совершенствование контроля затрат материальных ресурсов в пивоваренной промышленности // Пищевая промышленность, №3 (109), 1981. – С. 51-54
224. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. – Київ, КНЕУ, 1999. – 500 с.
225. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник.– К.: КНЕУ, 2000. – 260с., іл.
226. Сопко В.В. Издержки производства и себестоимость продукции в пищевой промышленности. – К.: Урожай, 1976. – 189 с.

227. Сопко В.В., Кужельный Н.В., Шпырко Е.М. Организация контроля и учета в объединениях. – К.: Техника, 1984. – 199 с.
228. Сопко В.В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньо-господарського (управлінського) обліку затрат і доходів діяльності (контролінг)// Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №10. – С. 2-10.
229. Сопко В.В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку витрат і доходів діяльності (контролінг) // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №10. – С. 2-10.
230. Сопко В.В. та ін. Бухгалтерський облік в промисловості та інших галузях народного господарства: Навч. посібник/ В.В.Собко, Н.М.Ткаченко, П.А.Ільєнко.–К.: Вища школа, 1992.– с.463с.: іл.
231. Сопко В.В. та ін. Облік та аналіз в управлінні підприємством. – К.: Техніка, 1992. – 182 с.
232. Сопко В.В., Герасимович А.И., Игнатенко М.С. Нормативный метод планирования и учета в пищевой промышленности / В.В.Сопко, А.М.Герасимович, М.С.Игнатенко. – К.: Урожай. – 1990. – 160с.
233. Сопко В.В., Кужельный Н.В., Шпарко Е.М. Организация контроля и учета в объединениях. – К.: Техника, 1984. – 324 с.
234. Сопко В.В., Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності. – К.: Техніка, 1993. – 222 с.
235. Сопко В.В., Патрик А.Н. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности. – К.: Техника, 1988. – 112 с.
236. Справочник по производству солода и пива. Под ред. М.Т.Денщикова.– М.: 1962.
237. Степанюк А.Я. Учет и экономический анализ в производственных объединениях. – К.: Техника, 1983. – 247 с.
238. Стоян В.І. Аналіз і оцінка систем обліку виробничих витрат // Фінанси України. – 1999. – № 3.
239. Стражев В.И. Оперативное управление предприятием: проблемы учета и анализа. – М.: Наука и техника, 1973. – 152 с.

240. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика. –1988. – 223 с.
241. Стуков С.А. Учет и контроль себестоимости промышленной продукции в европейских странах-членах СЭВ. – Калинин, 1975.
242. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.: ил.
243. Сук Л.П. Синтетичний та аналітичний облік матеріальних запасів// Бухгалтерія. – 2000.– №9. – С. 6-15.
244. Терехов А.А., Терехова М.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 208с.
245. Типові форми первинного обліку особового складу підприємств. Затверджені наказом Міністерства статистики України від 09.10.95р. №253.
246. Типові форми первинного обліку особового складу підприємств. Затверджені наказом Міністерства статистики України від 27.10.95р. №277.
247. Типовые межведомственные формы первичной документации для предприятий и организаций министерств и ведомств СССР и союзных республик /часть 1/.– М.: ЕГО “Союзиздат”, 1983. – 130 с.
248. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
249. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
250. Ткаченко Н. Облік виробничої собівартості та рентабельності виробництва продукції. Визначення ціни продажу // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 70(495). – С. 4-72.
251. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності: навчальний посібник.– 3-те вид., доп. Й перероб.– К.: “А.С.К.”. – 1998. – 784 с.
252. Уилсон Л. Финансовый менеджмент в малом бизнесе / Пер. с англ. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 256 с.
253. Управление социалистическим производством: вопросы теории и практики.

- М.: Экономика, 1978. – 766 с.
254. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д.Шеремета. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.
255. Усач Б.Ф. Ревізія і контроль у споживчій кооперації. – Львів: Світ. – 1992. – 320 с.
256. Фабричов А.М. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 123 с.
257. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник / За редакцією д.е.н., професора І.Д.Фаріона. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 566 с.
258. Формы первичной бухгалтерской документации для организаций потребительской кооперации. – М.: Прейскурантиздат, 1970. – 128с.
259. Формы первичной учетной документации и краткие указания по их применению и заполнению для пивобезалкогольных предприятий. – М.: МПШ СССР, 1985. – 235с.
260. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контролинга: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
261. Хонгрэн Ч., Фостер Д. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: “Финансы и статистика”, 1995. – 416 с.
262. Чепіжко В. Гірке похмілля хмелевої галузі // Урядовий кур’єр. – 1999. – 20 квітня.
263. Чумаченко Н. Розвиток упарвлінського обліку в Україні // Баланс.– 2000.– №23. – С. 27-29.
264. Чумаченко Н.Г. Внутризаводской экономической анализ. – К.: Тэхника, 1968. – 288 с.
265. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1965. – 124 с.
266. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине // Світ бухгалтерського обліку. – 1999. – №11. – С. 2-8.
267. Чумаченко Н.Г. Роль бухгалтерского учета в управлении себестоимостью

- продукции//Бухгалтерский учет. – 1982. – №5. – С. 3-9.
268. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в примышленном производстве США. – М.: Финансы. – 1971. – с. 4.
269. Шевчук И.А. Учет затрат на производство в условиях внутривозовского хозрасчета. – М.: Финансы, 1977. – 128 с.
270. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1995.
271. Шим Джей К., Сигел Джоел Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат: Пер. с англ.– М.: Информационно-издательский дом “Филинь”, 1996. – 344 с.
272. Шишкин А.К., Микрюков В.А., Дышкант И.Д. Учет, анализ, аудит на предприятии: Учебн. Пособие для вузов.– М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.– 496с.
273. Шкарабан С.И. Оперативный экономический анализ в производственном объединении. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 168 с.
274. Шмаглій О. Напої і ринок [Пивобезалкогольна галузь]. // Харчова і переробна промисловість. – 1997. – №10.
275. Шмидт Р.А., Райт Х. Финансовые аспекты маркетинга: Учеб. Пособие для вузов. Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 527 с.
276. Шпиг А.А. Ревизия и контроль в торговле: Учебник для учет.-экон. Фак. Торг. Вузов. – М.: Экономика, 1982. – 232 с.
277. Шумпетер И. Теория экономического развития: Пер. с нем. – М.: Прогрес, 1982. – 450 с.
278. Щирба М. Особливості обліку витрат на підприємствах м'ясної промисловості // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №1. – с. 21-23
279. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия. Под ред. А.М.Румянцева. – М.: Совр. Энциклопедия, 1972. – 560 с.
280. Экономическая эффективность научно-технического прогресса / П.И.Верба, В.К.Врублевский, Н.Г.Чумаченко и др. – К.: Политиздат Украины, 1977.– 382с.
281. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1993.

282. Яругова А. Управленческий учет: Опыт экономически развитых стран/ Пер. с польск. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
283. Bordane M. A nyeresegelemzes szerepe az iparvallatok iranyitasaban // Szamvitel es ugviteltechnika. – Budapest. – 1984. – 12.Szam. – O.518.
284. Clarre, R. and Mc Guinness, T. (eds), The Economics of the Firm, Blacrwel, 1987 (Экономика фирмы).
285. Cooper R., Kaplan R. Measure costs right: take the righ decisions. Harward Business, review. – 1988. – September/October. – P. 96-103.
286. Cooper, R. And Kaplan, R.S., The Design of Cost Management System – text, cases and readings. Prentise Hall international, 1991(Структура систем управления затратами – текст, примеры и литература).
287. Drury J.C. Activiti – besed costing // Management Accounting. – 1989. – September. – P. 60-66.
288. Garrison R. Managerial accounting. – Homewood: BRI Irvin, 1988.
289. Gray I., Rickets D. Cost and managerial accounting. Canada: Mc Graw. – Hill, 1982
290. Growningshield G.R., Bettista G.L. The Accounting Revolution//Management Accounting. – 1966. – July. – P. 30-39.
291. Jarugova A., Skowronski J. Rachunek kosztow w systemi informacyjnym przedsiebiorstwa. PWE. – Warszawa, 2wyd., 1982
292. Moriarti Sh., Allen S.P. Cost Accounting-Gembridge est.: Harper and Row. – 1984. – P.8.
293. Needles B. Principles of accounting.– Boston: Houghton Mifflin Company, 1990.
294. Chardonnet L. Encyclopedie des Technique de Gestion. Comptabilite Analytique. Paris: Dalmas et Cie, 1972. – 311p.
295. Cost accounting: a managerial emphasis, 7-th Edition. Charles T. Homgren/ George Hoster, A division of Simon and Schuster Englewood Cliffs. – New Jersey, 1991. – 964 p.

Д О Д А Т К И