

Проблемні аспекти управлінського обліку витрат операційної діяльності

(Представлено: д.е.н., проф. Задорожний З.-М.В.)

Управлінський облік залежить від проблеми вироблення облікової політики в умовах швидкої адаптації до сучасних управлінських концепцій, які сприяють поглибленню теорії і розвитку практики управління й обліку зокрема. Актуальність проблеми пояснюється тим, що формування облікової політики в існуючому її вигляді створює у власників і керівників підприємств ілюзію проведення змін в управлінні, хоча вона лише трохи впорядковує традиційну систему обліку й жодних необхідних рішень і змін не передбачає. Відбувається підміна понять, і це відвертає увагу від актуальних проблем розвитку системи управління в широкому її розумінні, а також управлінського обліку. Тому виникає необхідність у формуванні блоку облікових проблем у складі загальної довгострокової програми розвитку системи управління, у якій питання облікової політики будуть невід'ємно пов'язані з організацією управлінського обліку. У зв'язку із цим автор окреслює мету статті в частині дослідження проблемних аспектів управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств пивоварної галузі. У статті розкрито особливості управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств пивоварної галузі. Автор акцентує увагу на процесі управління витратами, дотриманні норм технологічного процесу, уникненні непродуктивних втрат ресурсів, зменшенні рівня відходності, що сприятиме забезпеченню об'єктивності процесу формування фінансових результатів. У статті наведено авторський алгоритм зарахування загальновиробничих витрат на рахунки 23 і 90. Автор пропонує розукрупнити статтю калькулювання витрат щодо зарплати на основну зарплату та додаткову зарплату, особливо для ПрАТ «Славуцький пивзавод», оскільки в елементах витрат «Витрати на оплату праці» на цьому підприємстві становлять 27–34 %. На думку автора, доцільно було б у статтях калькуляції деталізувати інші прями витрати для розуміння їхньої питомої ваги у структурі витрат операційної діяльності.

Ключові слова: *управлінський облік; витрати операційної діяльності; елементи витрат; калькуляція.*

Актуальність теми. Дієвий управлінський облік залежить від проблеми вироблення облікової політики, яка полягає у тому, що система бухгалтерського обліку має адаптуватися до сучасних управлінських концепцій, що сприяють поглибленню теорії та розвитку практики управління і обліку зокрема. Проблема набула актуальності у зв'язку з тим, що в період реформування бухгалтерського обліку в Україні виник і практично склався новий для вітчизняної теорії і практики напрям діяльності, що має за мету вироблення облікової політики як сукупності способів, методів, процедур його ведення.

За порівняно короткий строк дослідниками одержані результати, що вже на початковому етапі дали деякі позитивні рішення і були підставою для подальшого розвитку цього напрямку. Але одразу ж були виявлені дві небезпеки. Одна полягає в тому, що, на думку дослідників, облікова політика виробляється з метою складання і подання фінансової звітності в межах регламентованих законодавством правил, які хоча й припускають існування альтернативних рішень і можливостей їх обрання підприємствами самостійно, але знову ж таки відповідно до цих правил. І власне облік, і його політика організаційно і методично відділені від функцій планування, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання, і в цьому полягає друга небезпека підходу до її формування. Її теорія практично не пов'язана з організаційною структурою, функціями та іншими складовими системи управління, що спричиняє втрачені можливості як у сучасному її стані, так і в перспективах розвитку.

Актуальність проблеми пояснюється тим, що формування облікової політики в існуючому її вигляді створює у власників і керівників підприємств ілюзію проведення змін в управлінні, хоча вона лише частково впорядковує традиційну систему обліку й жодних необхідних рішень і змін не передбачає. Відбувається підміна понять, і це відвертає увагу від актуальних проблем розвитку системи управління в широкому її розумінні, а також управлінського обліку. Отже, виникає необхідність у формуванні блоку облікових проблем у складі загальної довгострокової програми розвитку системи управління, в якій питання облікової політики будуть невід'ємно пов'язані з організацією управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Зокрема аспектам управлінського обліку витрат операційної діяльності присвячено публікації таких вчених, як: Д.Аппельбаум [11], В.В. Биба [2], Ф.Ф. Бутинець [3], М.Васархелій [11], В.А. Дерій [9], З.В. Задорожний [5, 7, 9], М.Ібаррondo-Давіла [12], В.В. Муравський [5], О.Понісчахова [13] та ін.

Метою статті є дослідження проблемних аспектів управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств пивоварної галузі.

Викладення основного матеріалу. Одним із вихідних моментів у формуванні облікової політики є її надмірна регламентація, що є одним із найбільш слабких місць в організації управлінського обліку, який жодним чином не регламентується. Облікова політика початково зорієнтована не на пошук ефективних форм організації облікової діяльності для забезпечення внутрішніх інформаційних потреб, а для задоволення вимог зовнішніх користувачів інформації.

Законодавчі регламенти повинні знайти своє місце в обліковій політиці підприємства, проте не мають визначати необхідність її формування. Наприклад, маркетингова чи інші види діяльності ніяк не регламентуються законодавчо, хоча кожна з них засновується на обранні альтернативних варіантів дій.

Якщо ж вважати доцільним існування облікової політики, на зразок маркетингової, фінансової, інвестиційної, цінової, податкової, яка розглядається в одній ланці з обліковою, то необхідність її виникнення не можна пов'язувати тільки з регламентацією окремих правил, які мають альтернативні рішення [1, с. 19]. Вона або має існувати об'єктивно, або ні, і будь-який проміжний варіант є недоречним.

Політика має охоплювати всі актуальні для підприємства проблемні питання, зокрема питання обліку, проте у зв'язку з іншими функціями управління. Помилковим є твердження, що облікова політика має використовуватися підприємством для складання та подання лише фінансової звітності, оскільки це відображено в міжнародних стандартах. Жодним чином не зменшуючи важливості формування фінансових звітів у циклічному обліковому процесі, зазначимо, що він є заключним, і акцент на звітність, тобто підпорядкування всієї облікової політики тільки цілям складання звітності, можна вважати недоосмисленням загальної мети та головних завдань бухгалтерського обліку в цілісній системі управління.

У зв'язку з цим, цілком обґрунтованим є внесення змін до визначення облікової політики, що наведене в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відповідно до цього визначення: «Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [6]. Складові облікової політики охоплюють усю систему об'єктів бухгалтерського обліку – основні засоби, нематеріальні активи, запаси, доходи і витрати, інші процеси. Проте, з одного боку, увага приділяється другорядним питанням, таким, як суб'єкти формування політики, фактори формування, порядок документального оформлення та внесення змін. Поряд з ними йдеться про внутрішні регламенти і методи організації та ведення обліку, які не є політикою в реальному її значенні, тобто такою, що має у полі зору дійсно актуальні питання розвитку як фінансового, так і управлінського обліку.

З другого боку, коло проблем, які становлять облікову політику, практично обмежене лише кількома питаннями, що пов'язані з методами оцінки об'єктів обліку, нарахуванням амортизації, створенням резервів покриття майбутніх витрат і платежів.

У сфері її інтересів не знаходяться, наприклад, такі питання, як альтернативні варіанти калькулювання собівартості продукції різними методами (визначенням повної собівартості, собівартості за прямими витратами методом директ-костингу, розподілу і списання непрямих витрат), доцільності чи недоцільності впровадження тих або інших варіантів управлінського обліку та контролінгу, що є зараз предметом дискусії, використання в обліку маржинальних і різного роду умовних розрахункових цін; ефективного поєднання централізованої і децентралізованої форм організації облікового персоналу, визначення способів первісної оцінки внесеного засновниками підприємства і прирощеного ним у процесі діяльності власного інтелектуального капіталу, відображення в бухгалтерському обліку джерел його формування та фінансування витрат на створення нових інтелектуальних результатів, які збільшують вартість підприємства; постановка і розв'язання проблем змістовної неузгодженості бухгалтерських інформаційних моделей видів діяльності з аналогічними моделями функцій планування, контролю, регулювання, моделювання витрат окремих сфер діяльності підприємства тощо.

У процесі розробки облікової політики конкретним підприємством найбільш важливими є такі основні фактори:

- форма власності та організаційно-правова структура підприємства;
- галузеві особливості, які й визначають вид діяльності та зумовлюють технологічно-організаційні умови роботи;
- обсяг діяльності, кількість працівників, номенклатура продукції;
- відносини з податковою системою, наявність пільг та умови їх одержання;
- умови постачання та збуту продукції; матеріальна база та рівень забезпечення кваліфікованими обліковими працівниками;
- система та умови матеріальної зацікавленості, відповідальності тощо [4, с. 253].

На підприємствах пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивзавод»), відповідно до наказу про облікову політику, класифікують усі витрати підприємства за

економічними елементами, статтями калькуляції та видами діяльності. Також підприємства у своїй діяльності послуговуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати», що затверджене наказом МФУ від 31.12.1999 р., зареєстроване в МЮУ 19.01.2000 р. за № 27/4248, що описує порядок зарахування до витрат, наводить їх класифікацію [8].

Відповідно до економічного змісту всі витрати поділяють за такими елементами: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Структурно-динамічний аналіз економічних елементів витрат підприємств пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивзавод») наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Структурно-динамічний аналіз елементів витрат підприємств пивоварної промисловості

Підприємство	Рік	Елемент витрат											
		матеріальні затрати		витрати на оплату праці		відрахування на соціальні заходи		амортизація		інші операційні витрати		разом	
		сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%
ПАТ «Опілля»	2014	18642	58,1	1671	5,2	606	1,9	379	1,2	10776	33,6	32074	100
	2015	49530	70,5	3125	4,4	893	1,3	1171	1,7	15472	22,0	70281	100
	2016	66153	54,5	6928	5,7	1439	1,2	2929	2,4	44007	36,2	121456	100
	2017	126500	67,8	9905	5,3	2147	1,2	6382	3,4	41699	22,3	186633	100
	2018	144250	67,8	11252	5,3	2434	1,1	7289	3,4	47637	22,4	212862	100
ТзОВ «Рівень ЛТД»	2014	35599	75	5759	12,1	1547	3,3	1099	2,3	5484	11,5	47488	100
	2015	53984	72,9	4852	6,5	1943	2,6	1330	1,8	11961	16,1	74070	100
	2016	49189	62,5	5093	6,5	1242	1,6	1542	1,9	21630	27,5	78696	100
	2017	66028	74,0	6242	6,9	1670	1,9	1880	2,1	13356	15,0	89176	100
	2018	75482	73,7	9603	9,4	2101	2,1	3064	3,0	12150	11,9	102400	100
ПрАТ «Славутський пивзавод»	2014	9047	51,9	4878	28,0	1726	9,9	962	5,5	822	4,7	17435	100
	2015	13588	55,7	6825	28,0	1962	8,0	1142	4,7	881	3,6	24398	100
	2016	15931	55,1	8690	30,0	1857	6,4	1324	4,6	1137	3,9	28939	100
	2017	15925	48,0	11240	33,9	2374	7,2	1271	3,8	2350	7,1	33160	100
	2018	18354	48,5	12814	33,9	2506	6,6	1449	3,8	2579	6,8	37802	100

Джерело: авторські розрахунки на основі даних, наданих працівниками бухгалтерії цих підприємств

На основі наведених даних із таблиці 1 спостережено, що найбільша питома вага (48–74 %) у загальній сумі витрат припадає на елемент «Матеріальні затрати», що свідчить про виробничий характер підприємства. Найбільша величина частки матеріальних витрат припадає на ПАТ «Опілля» та ТзОВ «Рівень ЛТД». Варто зазначити, що хоча підприємства всі належать до галузі пивоварної промисловості, однак в них спостерігаються певні відмінності по структурі елементів витрат. Оскільки на підприємствах ПАТ «Опілля» та ТзОВ «Рівень ЛТД» на другому місці за величиною витрат є елемент «Інші витрати» у межах 11–34 %, то у ПрАТ «Славутський пивзавод» – елемент «Витрати на оплату праці» у межах 27–34 %, що пояснюється врахуванням у ці витрати заробітної плати торгових працівників фірмової мережі магазинів. Питома вага елемента витрат «Амортизація» перебуває в межах 1–4 % та спостережено, що має тенденцію до зростання, що є закономірно.

Проведений структурно-динамічний аналіз елементів витрат пивоварної галузі переконує у тому, що з метою забезпечення ефективного управлінського обліку необхідно здійснювати аналіз собівартості продукції.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітної періоду, нерозподілених постійних загальнопромислових витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) враховуються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальнопромислові та постійні розподілені загальнопромислові витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) визначається підприємством.

На основі отриманої інформації від підприємств пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивзавод») встановлено, що кожне підприємство має власний підхід до формування виробничої калькуляції, але спільним є те, що мають наближений виробничо-технологічний процес та однакову рецептуру, яка відображається на рахунку 23 (табл. 2).

Таблиця 2

Рецептура витрат сировини та матеріалів на виробництво пива підприємств пивоварної галузі, кг/дал (23 рах.)

№ з/п	Сорт пива	Пшениця	Солод	Хміль	Цукор	Шишки хмелю
ТзОВ «Опілля»						
1	«Жигулівське»	–	2,758	0,176	0,04	–
2	«Опілля корифей»	–	2,978	0,189	0,154	–
ТзОВ «Рівень ЛТД»						
1	«Бергшлосс Чорне»	–	3,502	0,234	0,147	1,765
2	«Празьке»	0,38	1,026	0,006	0,033	0,183
ПрАТ «Славутський пивзавод»						
1	«Князь Сангушко»	–	2,278	0,132	0,173	–
2	«Жигулівське»	–	1,749	0,133	0,05	–

Джерело: за даними бухгалтерії підприємств

Варто зазначити, що до витрат основної сировини на підприємствах пивоварної галузі належить зерно (пшениця та ячмінь), що відпускається спочатку у спеціальний цех для пророщення, очищення та подрібнення, а далі проходить всі стадії визначеного технологічного процесу виробництва пива. Також технологія виробництва пива вимагає відпуск ячменю у варильне відділення. Для обліку зерна на досліджених підприємствах послуговуються рахунком 20 «Виробничі запаси», субрахунком 201 «Сировина і матеріали».

Під час виготовлення пива на досліджуваних підприємствах, крім зерна, використовують хміль, цукор, шишки хмелю, крупу рисову, мед, ферменти, відповідно до затвердженої рецептури технологом.

До витрат основних матеріалів на досліджуваних пивоварних підприємствах належать витрати бекопеду, вуглекислоти, гіпсу, кізельгуру, гітемпози та інші матеріали, залежно від сортів пива. Облік основних матеріалів на підприємствах пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивзавод») ведеться на рахунку 20 «Виробничі запаси», субрахунку 201 «Сировина і матеріали». Витрати основних матеріалів виникають в основному у варильному відділенні, де їхня вартість додається до вартості отриманого від спеціального цеху солоду, і в результаті технологічного процесу виробляється гаряче сушло.

Варто зазначити, що солод є напівфабрикатом власного виробництва пивоварних підприємств. На підприємствах пивоварної галузі в частині обліку витрат, пов'язаних з його виробництвом, використовується рахунок 25 «Напівфабрикати», субрахунок 251 «Солод».

До допоміжних матеріалів належать: клей «Люкс» 55/120, клей «Люкс» ДП 130, етикетки, кроненкорок, фільтр-картон, сода каустична, молочна кислота, пляшки, лотки, стрейч-плівки тощо. Ці витрати виникають у відділі розливу пива і списуються відповідно до напрямку витрат спеціального відділення, бродильного цеху та цеху розливу.

На підприємствах пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивзавод») прямі матеріальні витрати на виробництво у бухгалтерському обліку відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та кредитом рахунків обліку виробничих запасів і напівфабрикатів власного виробництва.

У процесі вивчення первинних документів щодо списання сировини та матеріалів на виробництво було з'ясовано, що вони заповнюються належним чином, а саме: в лімітно-забірних картках відображається та кількість сировини та матеріалів, що має бути вибраною (списаною) на виробництво за місяць. Майстер зміни позначає протягом місяця лише фактичну кількість отриманих та списаних на виробництво сировини та матеріалів. Вся інформація вноситься в автоматизовану програму «1С: Підприємство 8», але кожне підприємство має свою окрему конфігурацію «1С: Бухгалтерія 8 для України» або «1С: Управління промисловим підприємством».

Досить важливим в управлінському обліку є аналіз структури витрат на базі сформованої калькуляції. Так серед досліджуваних підприємств пивоварної галузі найбільш деталізована структура витрат є на ТзОВ «Рівень ЛТД» (табл. 3).

На основі наведених даних у таблиці 3 можна зробити висновок, що найбільша частка витрат припадає на сировину (47,3 %, 60,6 %) та загальновиробничі (накладні) витрати (32,3 %, 19,6 %), які не деталізуються за місцем виникнення цих витрат. Аналізуючи внутрішню документацію щодо калькулювання собівартості одиниці продукції ТзОВ «Рівень ЛТД», виявлено відображення інформації щодо склабою та суми відходів.

Таблиця 3

Структура витрат собівартості виробу (1 літр) ТзОВ «Рівень ЛТД», %

№ з/п	Стаття витрат	Пиво «Празьке»	Пиво «Бергшлосс Чорне»
1	Сировина	47,3	60,6
2	Пивна дробина	1,4	0,6
3	Амортизація виробнича ОС і НМА	0,1	0,5
4	Вода	1,5	0,5
5	Електроенергія	3,8	3,2
6	Зарплата загальновиробнича (основна ЗП)	3,4	4,7
7	Зарплата загальновиробнича (нарахування)	0,2	
8	Зарплата працівників пляшкового розливу	2,7	1,8
9	Загальновиробничі матеріальні витрати	0,002	1,8
10	Паливо	8,7	8,7
11	Рахунок 91 (Загальновиробничі витрати)	32,3	19,6

Джерело: авторські розрахунки на основі даних, наданих працівниками бухгалтерії цих підприємств

Інший підхід до формування документації щодо калькулювання на ПАТ «Опілля» та ПрАТ «Славутський пивзавод» наведено в таблиці 4.

Таблиця 4

Структура витрат собівартості виробу (1 літр), %

№ з/п	Статті витрат	ПрАТ «Славутський пивзавод»		ПАТ «Опілля»
		«Жигулівське»	«Князь Сангушко»	«Жигулівське»
1	Сировина	19,7	26	21
2	Змінні витрати	45,5	50	49
3	Постійні загальновиробничі	16,8	15,5	16,7
4	Виробнича собівартість	62,4	65,6	63,4
5	Інші витрати	37,6	34,4	36,6

Джерело: авторські розрахунки на основі даних, наданих працівниками бухгалтерії цих підприємств

На основі даних таблиці 4 бачимо, що на підприємствах виокремлюють такі статті витрат, як сировина, змінні витрати, постійні загальновиробничі витрати, які формують виробничу собівартість та інші витрати. Тобто на підприємствах прослідковується значне укрупнення витрат на одиницю собівартості виробу, яку формує економіст. На нашу думку, таке калькулювання значно ускладнює аналіз порівняння фактичних витрат з плановими, а також досить складно знайти резерви щодо підвищення рівня ефективності виробничо-господарської діяльності виробництва. Складно зрозуміти, які витрати належать до статті витрат «Інші витрати».

На основі отриманих даних підприємств пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивзавод») проведено динамічний аналіз рахунків 91, 92, 93 та 94, результати наведені у таблиці 5.

Дані таблиці 5 свідчать, що на підприємствах обліковують загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності. Варто зазначити, що бухгалтерією здійснюється укрупнення цих витрат без деталізації 91 загальновиробничих витрат. Хоча на підприємствах використовуються інформаційні системи, за допомогою яких укрупнюють витрати, однак за наявною інформацією досить складно швидко отримати інформацію щодо калькуляції одиниці виробу, а ще складніше порівняти фактичні з плановими показниками і оцінити їх.

Узагальнюючи в цілому інформацію щодо калькулювання собівартості одиниці продукції на підприємствах пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивзавод»), можна зробити висновок, що більш дієвою є деталізація понесених витрат на виробництво продукції. Хоча ТзОВ «Рівень ЛТД» здійснює деталізацію витрат у частині сировини, однак, на нашу думку, варто було б деталізувати їх за основними та допоміжними матеріалами, а також зробити деталізацію статей витрат, які зараховуються у 91 (загальновиробничі витрати).

Динамічний аналіз витрат підприємств пивоварної галузі

Підприємство	Рік	Загальновиробничі витрати (91 рах.)		Адміністративні витрати (92 рах.)		Витрати на збут (93 рах.)		Інші витрати операційної діяльності (94 рах.)	
		тис. грн	Тпр., %	тис. грн	Тпр., %	тис. грн	Тпр., %	тис. грн	Тпр., %
ПАТ «Опілля»	2014	510	–	2087	–	597	–	1198	–
	2015	1429	180,2	3126	49,8	3906	554,3	11313	844,3
	2016	3853	169,6	5671	81,4	11784	201,7	16246	43,6
	2017	28547	640,9	7810	37,7	33807	186,9	15694	- 3,4
	2018	32545	14,0	8903	14,0	38540	14,0	17891	14,0
ТзОВ «Рівень ЛТД»	2014	6166	–	3034	–	12159	–	851	–
	2015	8388	36,0	8066	165,9	14457	18,9	984	15,6
	2016	9881	17,8	4904	- 39,2	20283	40,3	728	- 26,0
	2017	10174	3,0	14153	188,6	16382	- 19,2	–	–
	2018	12697	24,8	14268	0,8	17033	4,0	–	–
ПрАТ «Славутський пивзавод»	2014	14908	–	3319	–	2841	–	421	–
	2015	16030	7,5	4344	30,9	4903	72,6	1163	176,2
	2016	17286	7,8	5185	19,4	4375	- 10,8	1565	34,6
	2017	18545	7,3	5793	11,7	5243	19,8	3217	105,6
	2018	21141	14,0	6604	14,0	5977	14,0	3667	14,0

Джерело: авторські розрахунки на основі даних, наданих працівниками бухгалтерії цих підприємств

Згідно з Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» до складу загальновиробничих витрат втраховуються:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

Пропонуємо для пивоварних підприємств здійснювати деталізацію витрат на рахунку 91 відповідно до зазначеної класифікації загальновиробничих витрат в управлінському обліку, що сприятиме виявленню непродуктивних витрат та їхньому усуненню.

Варто зазначити, що відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати», загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні:

1. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), 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 звітної періоду;

2. До постійних загальновиробничих витрат зараховують витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) за умови зміни обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази

розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати враховуються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Вважаємо за доцільне на підприємствах пивоварної галузі здійснювати поділ загальновиробничих витрат так, як це зображено на рисунку 1. Це забезпечить чіткіше формування витрат на рахунках 23 та 90 у звітному періоді.

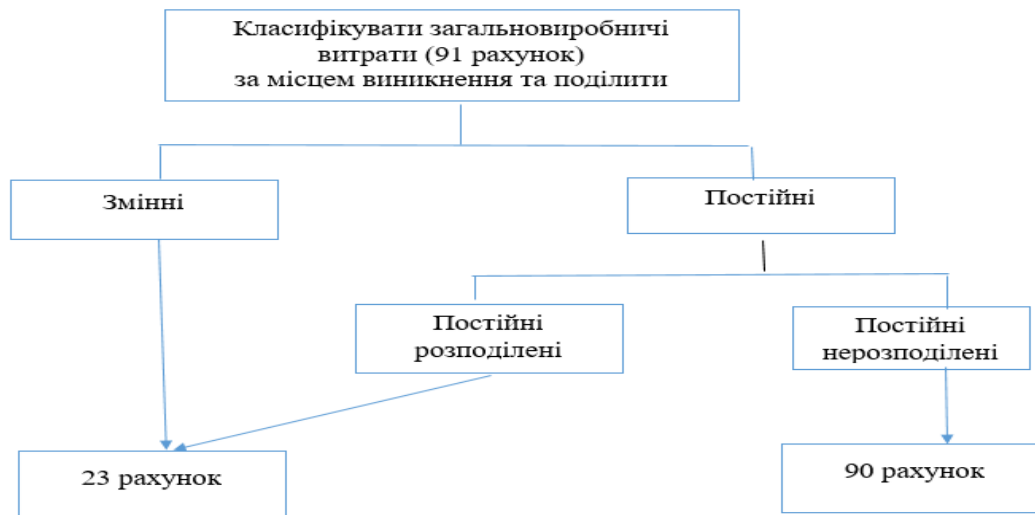


Рис. 1. Алгоритм зарахування загальновиробничих витрат на рахунки 23 і 90 (сформовано автором)

Варто також було б розукрупнити статтю калькулювання витрат щодо зарплати на основну та додаткову зарплату, особливо для ПрАТ «Славутський пивзавод», оскільки в елементах витрат «Витрати на оплату праці» на цьому підприємстві становлять 27–34 %. Також доцільно було б у статтях калькуляції деталізувати інші прямі витрати (можна було б розшифрувати це відрахування на соціальні заходи від основної зарплати, витрати від браку, послуги зі сторони) для розуміння їхньої питомої ваги у структурі витрат операційної діяльності.

Групування витрат, які не зараховуються до виробничої собівартості, у бухгалтерії пивоварних підприємств здійснюються відповідно до обсягу виробництва. Тому обчислені показники постійної частини витрат є, по суті, залежними величинами від обсягу виробництва внаслідок використаного порядку розподілу.

Калькуляційна стаття «Інші витрати» підприємств пивоварної галузі, яка використовується на базових підприємствах, є неоднорідною за структурою і враховує витрати на амортизацію основних засобів, послуги зв'язку, канцелярські товари, бланки, паливо (газ), електроенергію, послуги банку, автопослуги, бензин, витрати на відрядження, оплату праці та відповідні відрахування на соціальні заходи, комунальний податок, інші непрямі витрати. З нашої позиції, варто було б деталізувати ці витрати під час формування внутрішньої документації підприємств пивоварної галузі. Підставою визнання витрат є наявність первинних документів, які реєструються на пивоварних підприємствах, їхній зміст вноситься в інформаційну базу й висвітлюється у журналі господарських операцій, або журналі проводок залежно від використовуваної конфігурації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, через вибір конкретних методів оцінки щодо елементів облікової політики можна змінити рівень фінансових результатів. У кінцевому підсумку це призводить до того, що на розмірі прибутку позначається суб'єктивний характер, оскільки він залежить від вибору процедур і методів обліку. У зв'язку з цим, необхідно значну увагу зосереджувати на процесі управління витратами, дотримуватися норм технологічного процесу, уникати непродуктивних витрат ресурсів, зменшувати рівень відходів, що сприятиме забезпеченню об'єктивності процесу формування фінансових результатів. Водночас необхідно забезпечувати тісний взаємозв'язок між власником (керівником) підприємства, який несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і за формування облікової політики, головним бухгалтером, за допомогою якого всебічно обґрунтовується зміст облікової політики, і фінансового директора (якщо такий передбачений). Подальше наукове дослідження буде спрямоване на розкриття особливостей формування звітності по центрах відповідальності підприємств пивоварної галузі.

Список використаної літератури:

1. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика : автореф. дис. ... к.е.н. : 08.06.04 / Т.В. Барановська. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 21 с.
2. Биба В.В. Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження / В.В. Биба, Ю.В. Матюшина // Економіка та держава. – 2015. – № 1. – С. 60–62.
3. Бухгалтерський управлінський облік : підручник / Ф.Ф. Бутинець та ін. ; ред. Ф.Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. і допов. – Житомир : Рута, 2002. – 480 с.
4. Житний П.С. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація : монографія / П.С. Житний. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В.Даля, 2007. – 352 с.
5. Управлінський облік як елемент налагодження відносин з контрагентами в інноваційному середовищі ділових комунікацій / З.В. Задорожний, В.В. Муравський, О.А. Шевчук, Ю.А. Судин // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2018. – № 2. – С. 103–112.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
7. Концептуальні основи розвитку системи бухгалтерського і управлінського обліку та звітності : монографія / за наук. ред. д.е.н., проф. З.-М.В. Задорожного. – Тернопіль : ТНЕУ, 2019. – 288 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.
9. Стан і перспективи розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації : монографія / З.-М.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, В.А. Дерій та ін. ; за наук. ред. д.е.н., проф. З.-М.В. Задорожного. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 192 с.
10. Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі : монографія / О.В. Фоміна. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 468 с.
11. Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting / D.Appelbaum, A.Kogan, M.Vasarhelyi, Z.Yan // International Journal of Accounting Information Systems. – 2017. – № 25. – P. 29–44.
12. Ibarrodo-Dávila M.P. Managerial accounting for safety management. The case of a Spanish construction company / M.P. Ibarrodo-Dávila, M.López-Alonso, M.C. Rubio-Gámez // Safety Science. – 2015. – № 79. – P. 116–125.
13. Ponisciakova O. Calculations in Managerial Accounting / O.Ponisciakova, M.Gogolova, K.Ivankova // Procedia Economics and Finance. – 2015. – № 26. – P. 431–437.

References:

1. Baranov'ska, T.V. (2005), *Oblikova polityka pidpryjemstv v Ukraini: teoriya i praktyka*, Abstract of Ph.D. dissertation, 08.06.04, ZhDTU, Zhytomyr, 21 p.
2. Byba, V.V. and Matjushyna, Ju.V. (2015), «Systema upravlins'kogo obliku: sutnist', zavdannja ta etapy vprovadzhennja», *Ekonomika ta derzhava*, No. 1, pp. 60–62.
3. Butynec', F.F. et al. (2002), *Buhgalters'kyj upravlins'kyj oblik*, pidruchnyk, by Butynec', F.F. (ed.), 2nd vyd., pererob. i dopov., Ruta, Zhytomyr, 480 p.
4. Zhytnyj, P.Je. (2007), *Oblikova polityka v umovah rozvytku finansovo-promyslovyh system: metodologija ta organizacija*, monografija, Vyd-vo SNU im. V.Dalja, Lugans'k, 352 p.
5. Zadorozhnyj, Z.V., Muravs'kyj, V.V., Shevchuk, O.A. and Sudyn, Ju.A. (2018), «Upravlins'kyj oblik jak element nalagodzhennja vidnosyn z kontragentamy v innovacijnomu seredovyshhi dilovyh komunikacij», *Marketing i menedzhment innovacij*, No. 2, pp. 103–112.
6. *Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini*, Zakon Ukrainy, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
7. Zadorozhnyj, Z.-M.V. (ed.) (2019), *Konceptual'ni osnovy rozvytku systemy buhgalters'kogo i upravlins'kogo obliku ta zvitnosti*, monografija, TNEU, Ternopil', 288 p.
8. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku No. 16 «Vytraty», [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
9. Zadorozhnyj, Z.-M.V., Krupka, Ja.D., Derij, V.A. et al. (2018), *Stan i perspektyvy rozvytku buhgalters'kogo obliku v umovah globalizacii'*, monografija, by Zadorozhnyj, Z.-M.V. (ed), TNEU, Ternopil', 192 p.
10. Fomina, O.V. (2016), *Upravlins'kyj oblik u torgivli*, monografija, Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-t, Kyi'v, 468 p.
11. Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M. and Yan, Z. (2017), «Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting», *International Journal of Accounting Information Systems*, No. 25, pp. 29–44.
12. Ibarrodo-Dávila, M.P., López-Alonso, M. and Rubio-Gámez, M.C. (2015), «Managerial accounting for safety management. The case of a Spanish construction company», *Safety Science*, No. 79, pp. 116–125.
13. Ponisciakova, O., Gogolova, M. and Ivankova, K. (2015), «Calculations in Managerial Accounting», *Procedia Economics and Finance*, No. 26, pp. 431–437.

Аверкин Яків Федорович – аспірант Тернопільського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

– управлінський облік підприємств.

Стаття надійшла до редакції 09.07.2020.