

**Міністерство освіти і науки України  
Поліський національний університет  
Кафедра бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту**

Кваліфікаційна робота  
на правах рукопису

**КОВАЛЬЧУК ІРИНА ФЕДОРІВНА**

УДК 657:338.4

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ,  
ВИКОНАННЯ РОБІТ ТА НАДАННЯ ПОСЛУГ**

Спеціальність 071 – облік і оподаткування

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і тестів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

\_\_\_\_\_ І. Ф. Ковальчук

Науковий керівник  
Гайдучок Тетяна Станіславівна  
кандидат економічних наук, доцент

**Житомир – 2020**

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту  
Поліського національного університету

Рецензент: \_\_\_\_\_  
(місце роботи, посада, підпис і прізвище та ініціали)

Висновок комісії за результатами попереднього захисту:

Голова комісії \_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

Висновок кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту за  
результатами попереднього захисту:

Протокол засідання кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та  
аудиту № \_\_\_\_ від \_\_\_\_\_ року.

Завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту  
д.е.н., проф. Мороз Ю. Ю. \_\_\_\_\_  
(підпис)

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2020 р.

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Студент(ка) Ковальчук Ірина Федорівна захистив(ла) кваліфікаційну роботу з  
оцінкою за шкалою \_\_\_\_\_ ECTS, сума балів \_\_\_\_\_ за  
національною шкалою з оцінкою \_\_\_\_\_

Секретар ЕК \_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

## Анотація

Ковальчук І. Ф. Організація обліку і контролю виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг. – Рукопис.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістр за спеціальністю 071 – облік і оподаткування. – Поліський національний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2020.

У кваліфікаційній роботі обґрунтовано загальнотеоретичні положення та практичні рекомендації щодо удосконалення облікового процесу формування інформаційних ресурсів для управління витратами на виробництво продукції, виконання робіт та надання послуг на підприємстві.

Обґрунтовано організацію облікового процесу на підприємстві. Визначено вплив факторів на результативність виробництва продукції, серед яких значна роль відводиться обліковій інформації. Обґрунтовано необхідність формування обліково-аналітичної інформації для забезпечення здійснення контролю і аналізу за рівнем витрат на виробництво продукції, та, відповідно, забезпечення зростання ефективного управління витратами та підвищення ефективності виробництва.

Доведено, що облікова політика в частині формування витрат і калькулювання собівартості продукції має концептуальний зв'язок з бухгалтерським обліком та прийняттям управлінських рішень.

**Ключові слова:** контроль, виробництво, облік, управління, облікова політика.

## Abstract

Kovalchuk I. F. Organization of accounting and control of production, performance of works and provision of services. – Manuscript.

Qualification work for obtaining a master's degree in specialty 071 – accounting and taxation. – Polissia National University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2020.

The qualification work substantiates the general theoretical provisions and practical recommendations for improving the accounting process of formation of information resources to manage the cost of production, performance of works and provision of services at the enterprise.

The organization of the accounting process at the enterprise is substantiated. The influence of factors on the efficiency of production is determined, among which a significant role is given to accounting information. The necessity of forming accounting and analytical information to ensure control and analysis of the level of production costs, and, accordingly, to ensure the growth of effective cost management and increase production efficiency is substantiated.

It is proved that the accounting policy in terms of cost formation and calculation of production costs has a conceptual relationship with accounting and management decisions.

**Keywords:** control, production, accounting, management, accounting policy.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАННЯ РОБІТ ТА НАДАННЯ ПОСЛУГ.....	9
1.1. Розвиток ринку мінеральної води та безалкогольних напоїв в Україні та його роль в національній економіці.....	9
1.2. Економічний механізм формування витрат на виробництво продукції, виконання робіт та надання послуг як передумова їх обліку і контролю.....	16
Висновки до розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СТАНУ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАННЯ РОБІТ ТА НАДАННЯ ПОСЛУГ.....	23
2.1. Організація облікового процесу господарських операцій з виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг.....	23
2.2. Організація та механізм контролю виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг.....	26
Висновки до розділу 2.....	35
РОЗДІЛ 3. РОЗРОБКА ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАННЯ РОБІТ ТА НАДАННЯ ПОСЛУГ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	36
3.1. Моделювання облікової політики для управління витратами.....	36
3.2. Оцінка економічного механізму організації контролю в системі управлінського обліку.....	41
Висновки до розділу 3.....	46
ВИСНОВКИ.....	47
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	49
ДОДАТКИ.....	54

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Безперервна та конкурентоздатна господарська діяльність суб'єктів у сучасних ринкових умовах, окрім якісної реалізації товарів, робіт та послуг передбачає також необхідність ефективного управління витратами.

Витрати відіграють вирішальну роль в успішній фінансово-господарській діяльності підприємства. В процесі виробництва мають місце всі види витрат (матеріальні, грошові, трудові, інформаційні та інші). Для процесів виробництва, зберігання, збуту продукції необхідно використати відповідні ресурси.

Формування витрат підприємствах займає чільне місце в умовах сучасної ринкової економіки. В умовах імплементації міжнародних стандартів останніми роками істотно змінилася процедура обліку витрат, використання методів управління витратами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Значний внесок у розвиток методів управління витратами та у вивчення дискусійних питань щодо означеної теми зробили такі науковці: Голов С., Цаль-Цалко Ю., Пушкар М., Атамас П., Гайдучок Т., Танасійчук А. тощо.

Проте, залишається коло питань, що потребують подальшого вивчення та опрацювання з метою вдосконалення управління витратами на підприємствах національного бізнесу.

**Постановка завдання.** Дослідження теоретико-практичних аспектів обліку, аналізу та контролю виробництва продукції на підприємстві на сучасному етапі є метою кваліфікаційної роботи.

Досягнення поставленої мети передбачає виконання поставлених завдань:

- дослідити функціонування ринку мінеральної води та безалкогольних напоїв та встановити його роль в розвитку національної економіки;
- розглянути механізм формування витрат на виробництво продукції, виконання робіт та надання послуг;

- обґрунтувати процес групування витрат та їх класифікації в умовах управління підприємством;
- розкрити організацію облікового процесу та контролю господарських операцій з виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг;
- розглянути аналіз і контроль виробництва продукції підприємства;
- обґрунтувати теоретичні основи бюджетування підприємства;
- запропонувати напрямки удосконалення обліку, аналізу та контролю виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг підприємстві.

*Предметом дослідження* є теоретичні основи бухгалтерського обліку, контролю і аналізу виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг на підприємстві.

*Об'єктом дослідження* виступає процес виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг в системі обліку, контролю та аналізу підприємства – ТОВ «СПІКО» Бердичівського району Житомирської області.

**Методи дослідження.** У процесі дослідження використаний методологічний апарат сучасної економічної науки та діалектичний підхід до діючої системи обліку і контролю виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг на підприємствах.

Для вирішення поставлених завдань використовувались методи теоретичного узагальнення і порівняння, причинно-наслідкового та абстрактно-логічного зв'язку, аналізу і синтезу, індукції та дедукції тощо.

**Інформаційною базою дослідження** послужили нормативно-правові акти України; стандарти (національні та міжнародні) бухгалтерського обліку; положення класиків економічної теорії; наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань обліку, контролю та аналізу процесу виробництва; матеріали науково-практичних конференцій; дані досліджуваного підприємства.

**Практичне значення одержаних результатів та впровадження.** Отримані результати наукового дослідження спрямовані на вдосконалення методологічних засад ведення обліку, контролю та аналізу виробництва продукції в системі управління підприємством, а також на підвищення достовірності та оперативності

обліку виробничих витрат.

Результати дослідження, викладені у кваліфікаційній роботі, схвалені і прийняті для використання у практичній діяльності ТОВ «СПКО» Бердичівського району Житомирської області.

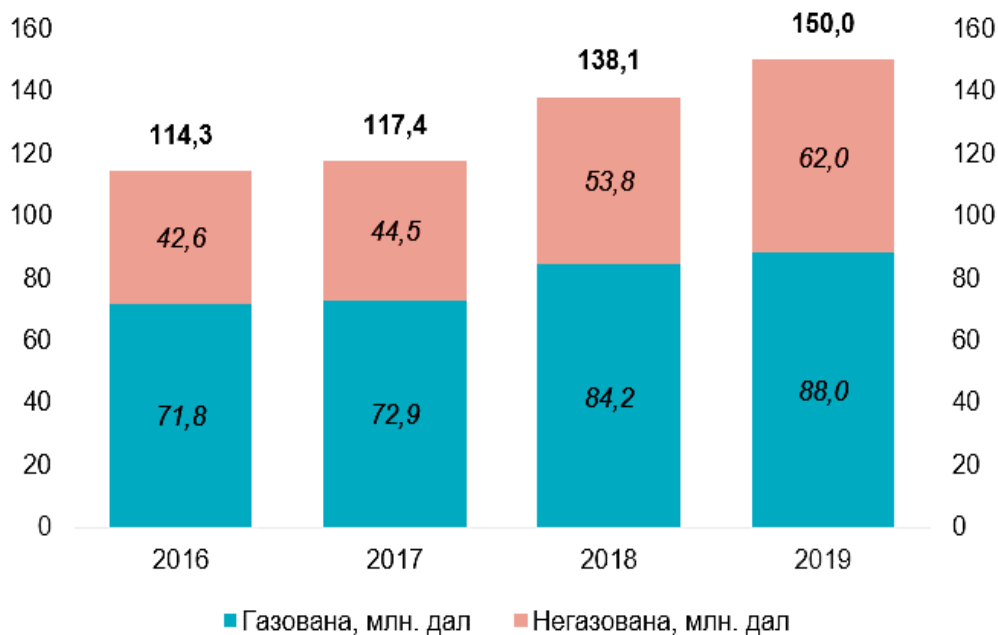


## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАННЯ РОБІТ ТА НАДАННЯ ПОСЛУГ

### 1.1. Розвиток ринку мінеральної води та безалкогольних напоїв в Україні та його роль в національній економіці

В умовах трансформації і розвитку сучасних сфер національної економіки, функціонування ринку мінеральної води та безалкогольних напоїв займає провідні позиції. Ринок сьогодні характеризується досить стрімким розвитком, незважаючи на кризовий стан національної економіки.

Ринок мінеральної води є привабливим для інвесторів і розвивається досить стабільно. Контент-аналіз ринку [22] доводить зростання виробництва газованої мінеральної. У структурі виробництва (рис.1.1) домінуючу роль займає газована вода (близько 60% ринку). В країнах ЄС (для порівняння), до 90% – припадає на негазовану воду. Це можна пов'язати з історичними моментами культури споживання води.



*Рис. 1.1 Виробництво мінеральної води в Україні в 2016-2019 рр, млн. дал.  
[22]*

Як свідчать дослідження [44]: «..на території України офіційно зареєстровано близько 500 джерел мінеральних вод, при цьому 80 з них використовують 50 курортів, 20 бальнеотерапевтичних лікарень, 40 заводів лікувально-столових вод. Так, культура споживання мінеральної води та наявність великої кількості потенційних споживачів та істотні запаси відповідних ресурсів створюють передумови для розвитку ринку мінеральної води в Україні та нарощування виробництва продукції компаніями на території країни».

«Найбільшим споживачем мінеральної води виступає м. Київ (товарообіг складає 1548,8 млн. грн.), далі – Дніпропетровська область, а вже третю позицію займає Харківська область» [22].

Ринок безалкогольних напоїв характеризується сезонним зростанням обсягів продажу продукції. Варіація тривалості має також свої особливості і залежить: «..від погодних умов та ряду інших факторів сезонності» [38].

Впродовж досліджуваного періоду (рис. 1.2) спостерігається збільшення грошової виручки від продажу напоїв, розширення їх споживання. Проте, при позитивній динаміці зростання, можна спостерігати й сповільнення у 2019 році.

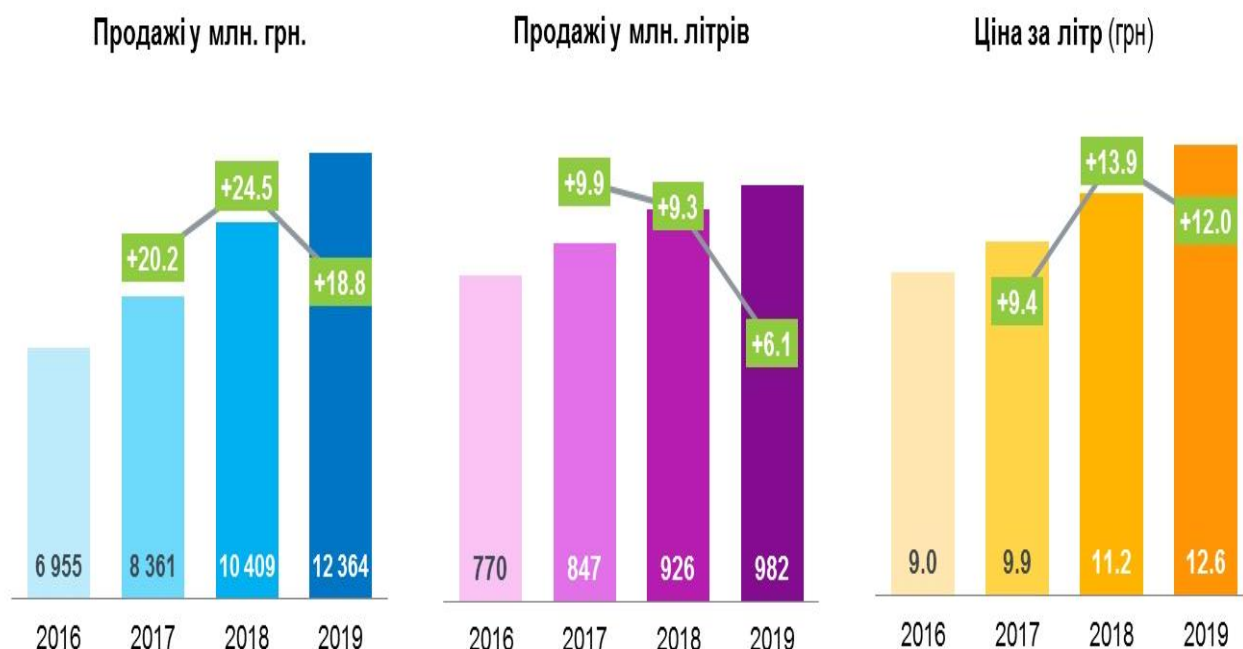


Рис. 1.2. Інфографіка зміни продажу безалкогольних напоїв в Україні (2016-2019 рр) [38]

Проведений аналіз (рис. 1.3) показує, що високими темпами відбувалося споживання соків. «Найбільш позитивний вплив на зростання продажів у грошовому виразі у категорії соків справило зростання середньої ціни за літр. Однак, власне для динаміки споживання важливим фактором стало зростання попиту. Одночасно з цим відбулося скорочення асортименту, що стримувало зростання категорії» [38]. Таким чином, це свідчить, на наш погляд, про зміну асортименту в сторону більш дорогих варіантів безалкогольних напоїв, та тих, що власне, відповідають трендам.

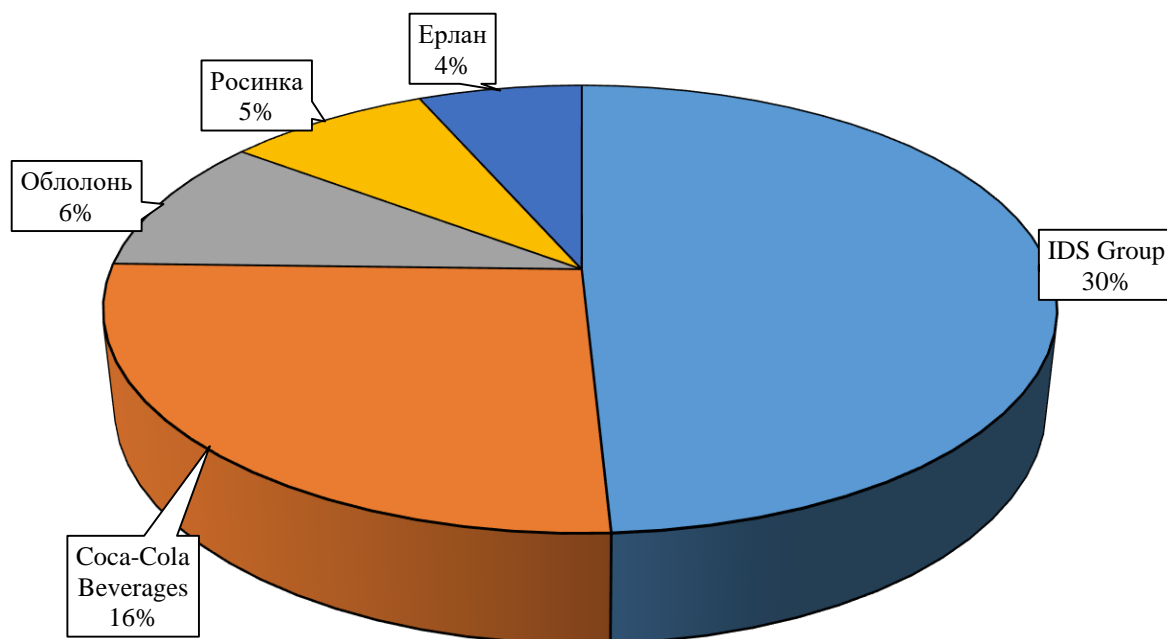


Рис. 1.3. Зміна частки ринку за категоріями безалкогольної продукції [38]

Сьогодні на ринку мінеральної води існує багато підприємств, які займаються її виробництвом. Найбільш виробниками є – CocaCola, «Оболонь», «Ерлан», IDS Group Ukraine («Моршинська», «Аляска», «Миргородська», «Боржомі», «Трускавецька»), «Росинка», Свалявський завод мінеральних вод («Поляна Квасова», «Свалява», «Лужанська», «Поляна джерельна»).

Структура ринку мінеральної води представлено на рис. 1.4. З рисунку видно, що 30% ринку займають торгові марки «Моршинська», «Аляска», «Миргородська», «Боржомі», «Трускавецька»; 16 % «Вон Aqua», далі (6%) –

«Прозора», «Оболонська», і нарешті, завершує лінійку лідерів «Софія Київська», «Знаменівська», «Біола» – по 5% відповідно тощо.



*Рис. 1.4. Структура ринку мінеральної води України за провідними виробниками*

Виробництво соків в країні забезпечують такі лідери ринку – «Рідна марка», «Сандора», «Вітмарк – Україна», «Ерлан» (ТМ «Біола», «Прем'єра»), «Дарунок», «Садочок». За географією виробництва соків, лідерами є: Одеська, Миколаївська та Дніпропетровська область. Саме тут розміщені виробничі потужності найбільших виробників соків та сокової продукції, зокрема. У Миколаївській області – ТОВ «Сандора» (47% ринку); Одеській області – «Вітмар Україна» (23% ринку), і Дніпропетровська область – «Ерлан» (20% ринку).

Для вдосконалення стратегічних напрямів функціонування підприємств на ринку мінеральної води та безалкогольних напоїв, пріоритетним завданням є поглиблення дослідження місткості ринку і споживчих властивостей, зокрема.

На регіональному рівні, ринок мінеральної води та безалкогольних напоїв представляє ТОВ «СПКО» – це підприємство, основним видом діяльності за

КВЕД-2020, є виробництво безалкогольних напоїв, виробництво питної води, розлитої у пляшки.

Підприємство спеціалізується на виробництві:

- 1) питної води – сильногазованої; слабогазованої; негазованої;
- 2) сильногазованих безалкогольних напоїв на ароматизаторах на базі очищеної води з використанням підсоложувачів та ароматизаторів.

Реалізація виробленої продукції здійснюється виключно на території України.

Основний асортимент виробництва ТОВ «СПКО»:

1. Питна вода «Ельза»:
  - а) Питна вода «Ельза» негазована;
  - б) Питна вода «Ельза» сильногазована;
  - в) Питна вода «Ельза» слабогазована.
2. Питна вода «Святе джерело»:
  - а) Питна вода «Святе джерело» негазована;
  - б) Питна вода «Святе джерело» сильногазована;
  - в) Питна вода «Святе джерело» слабогазована.
3. Сильногазовані безалкогольні напої:
  - а) Виноград; Дюшес; Крем-сода; Яблуко; Оранж; Кола; Тархун; Лимонад; Дзвіночок.
3. Квас – «Старий Житомир» ретро колекція; «Старий Житомир» класична колекція.

Загальна характеристика ТОВ «СПКО» наведена в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

## Організаційна характеристика підприємства

Ознаки підприємницької діяльності	Значення	Шифр	Код
підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю «СПКО»	ЄДРПОУ	30741101
територія	13313, Житомирська обл., Бердичівський р-н, с. Мирне	КОАТУУ	1820881203
Організаційно-правова форма	Товариство з обмеженою відповідальністю	КОПФГ	240
Вид економічної діяльності	– є виробництво безалкогольних напоїв, виробництво мінеральних вод та інших вод, розлитих у пляшки; – добування інших корисних копалин та розроблення кар'єрів; – оптова торгівля напоями; – неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами ; – неспеціалізована оптова торгівля; – роздрібна торгівля напоями в спеціалізованих магазинах.	КВЕД	11.07  08.99 46.34 46.39  46.90  47.25
Інституційний сектор економіки	Нефінансові корпорації під іноземним контролем	KICE	S. 11003

Проведемо аналіз господарського ефекту діяльності ТОВ «СПКО» (табл. 1.2).

У 2019 р. значно збільшились інші доходи (2102,8 тис. грн.), які становлять 2851,1 тис. грн. Прибуток від операційної діяльності у 2019 році становить 952,7 тис. грн. Збільшився також чистий дохід (на 4635,3 тис. грн.), який у звітному році становить 11760,8 тис. грн.

Аналіз господарського ефекту діяльності ТОВ «СПКО»  
за 2017-2019 рр.

(тис. грн.)

Показник	Роки			Відхилення 2019 р. від 2017 р.	
	2017	2018	2019	+/-	% (рази)
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	7125,5	11001,6	11760,8	4635,3	165,1
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	5354,7	8988,9	9572,5	4217,8	178,8
Валовий прибуток (збиток)	1770,8	2012,7	2188,3	417,5	123,6
Інші операційні доходи	1,0	1,0	-	-1,0	X
Інші доходи	748,3	1374,6	2851,1	2102,8	В 3,8р.
Інші операційні витрати	1660,7	2783,7	3107,7	1447	187,1
Інші витрати	213,6	2028,1	979,0	-1158,6	45,8
Фінансовий результат до оподаткування	(1278,2)	(1423,5)	952,7	2230,9	x
Чистий прибуток (збиток)	(1278,2)	(1423,5)	952,7	2230,9	x

Таким чином, забезпечення конкурентоспроможності продукції в умовах національної економіки потрібно розвивати перспективні види економічної діяльності за умови збільшення обсягів виробництва продукції належної якості для споживання не тільки всередині країни, але з поступовим виходом на зовнішній ринок. Країна має істотний потенціал для розвитку ринку мінеральних вод та безалкогольних напоїв.

## **1.2. Економічний механізм формування витрат на виробництво продукції, виконання робіт та надання послуг як передумова їх обліку і контролю**

В сучасних ринкових умовах, діяльність будь-якого суб'єкта господарювання супроводжується понесеними витратами. Від розміру понесених витрат на виробництво продукції, виконання робіт та надання послуг в прямій залежності не тільки собівартість продукції, робіт та послуг, але в подальшому витрати мають суттєвий вплив на розмір отриманого фінансового результату та конкурентоспроможність підприємства на ринку.

В розвинених країнах світу, витрати відіграють домінуючу роль в господарській діяльності підприємств. Тлумачення цього поняття – один з елементів ефективного управління діяльністю підприємства. Керівництво підприємства повинне приділяти максимум зусиль для точного визначення вказаного поняття, тільки чітке і досить правильне наповнення категорії витрати є ключовим моментом максимізації отриманого прибутку.

В нинішніх умовах спостерігається досить значна кількість наукових підходів до наповнення економічної суті витрат.

Для ідентифікації витрат як об'єкту бухгалтерського обліку, контролю, аналізу доцільно звернути до наукової думки та стандартів обліку.

В Економічній енциклопедії міститься наступне визначення: «Витрати – це виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів» [13, с. 203].

Відповідно до МСБО, витрати – це «зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду, що відбувається у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [25].

Аналогічне наповнення змісту витрати міститься у НП(С)БО 1, згідно з яким витрати – це «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або



збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [27].

За НП(С)БО 16 «Витрати» витрати визнається «зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [31].

Доречно погодитися з думкою В. Андрійчука [2], який вказує, що «таке трактування витрат не узгоджується з теорією кругообігу ресурсів, оскільки в процесі виробництва активи лише трансформуються з одного виду в інший, а не вибувають. Також вважаємо це визначення доволі змістовним та зрозумілим».

Подібної думки дотримується Ю. С. Цаль-Цалко, який своїми дослідження стверджує, що «витратами визнаються або зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [46, с. 14].

На нашу думку, перше тлумачення є «бухгалтерським» і не за всіх умов збільшення зобов'язань свідчатиме про здійснення витрат, а інше визначення – не зовсім практичне і загальним, так як відсутня конкретна методика тлумачення витрат живої та уречевленої праці.

За проведеними дослідження, економісти вважають «витрати» багатогранним явищем. Відносно змістовного наповнення поняття «витрати» ще й досі тривають наукові дискусії.

На основі здійсненого аналізу наукових поглядів на тлумачення поняття «витрати» та погоджуючись з фахівцями, пропонуємо таке визначення: витрати – це виражені у грошовій формі ресурси, які використовуються підприємством у процесі господарської діяльності, розмір яких може бути достовірно визначено та очікується досягнення поставлених цілей.

На практичній діяльності суб'єктів господарювання витрати, що відносяться до звітного періоду, не цілком пов'язані з технологічним циклом. В такому випадку вирізняють витрати, які відносяться на собівартість продукції, та витрати періоду. Підприємства, що займаються виробництвом продукції, до них включають витрати на здійснення таких функцій: управління; маркетинг; дослідження; розробка тощо.

Окремою групою формуються витрати, які не можна безпосередньо віднести до собівартості продукції (як виробленої, так і реалізованої). Мова йде про адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Це дає, на наш погляд, змогу управляти їх розміром в процесі їх виникнення та покриття.

«Витрати є центральною ланкою в будь-якій інформаційній системі щодо виробничо-господарської діяльності підприємства та, як багатозначна категорія, потребують встановлення конкретних рамок для обмеження її предметної сфери. Таке розуміння витрат як вираженої у грошовому вимірнику величини ресурсів, використаних для певних цілей отримало назву – концепція витрат (собівартості як суми витрат)» [48, с. 311-312]

На нашу думку, в залежності від етапу перетворення ресурсів в процесі операційного циклу, поняття «витрати» набуває різнобічного економічного змісту (рис. 1.5).

Як видно з наведеної схеми, операційний цикл можна відобразити у вигляді руху авансованих та спожитих витрат у грошовому вираженні.

Існує значна кількість класифікацій витрат, в основі якої лежать різні ознаки. Процес класифікації витрат – важливий елемент для розуміння, як ними управляти. З врахуванням того, що розподіл витрат направлений, насамперед, на вирішення різних завдань управління, тому зустрічаються різноманітні групування видів витрат за ознаками їх класифікації.



*Рис. 1.5. Етапи руху ресурсів в операційному циклі підприємства  
Джерело: побудовано на основі [42]*

«Групування класифікаційних ознак витрат у порядку від загальніших до більш конкретних дозволяє вибрати класифікацію залежно від розміру підприємства та його цілей, поставлених ним завдань, що в свою чергу створить можливість розкривати інформацію про витрати в обліку та звітності таким чином, як цього потребує конкретний суб'єкт господарювання» [3].

Класифікацію виробничих витрат представлено в Додатку А.

Проведені дослідження вказують на те, що різні підходи щодо групування витрат є досить подібними і своєю чергою, покликані вирішувати одні і тіж завдання. За такими підходами, витрати групуються тільки для реалізації окремих цілей та завдань управління.

В управлінні діяльністю підприємства використовується класифікація витрат за різними ознаками: при прийнятті управлінських рішень та визначенні собівартості одиниці продукції; при аналізуванні витрат і визначенні фінансових результатів, ефективності діяльності; при формуванні цінової політики тощо.

Вищенаведене зумовлює необхідність групування витрат за такими критеріями, які відображали б та характеризували різносторонні аспекти господарської діяльності підприємства.

Класифікацію видів витрат за критеріями та ознаками представлено в Додатку Б.

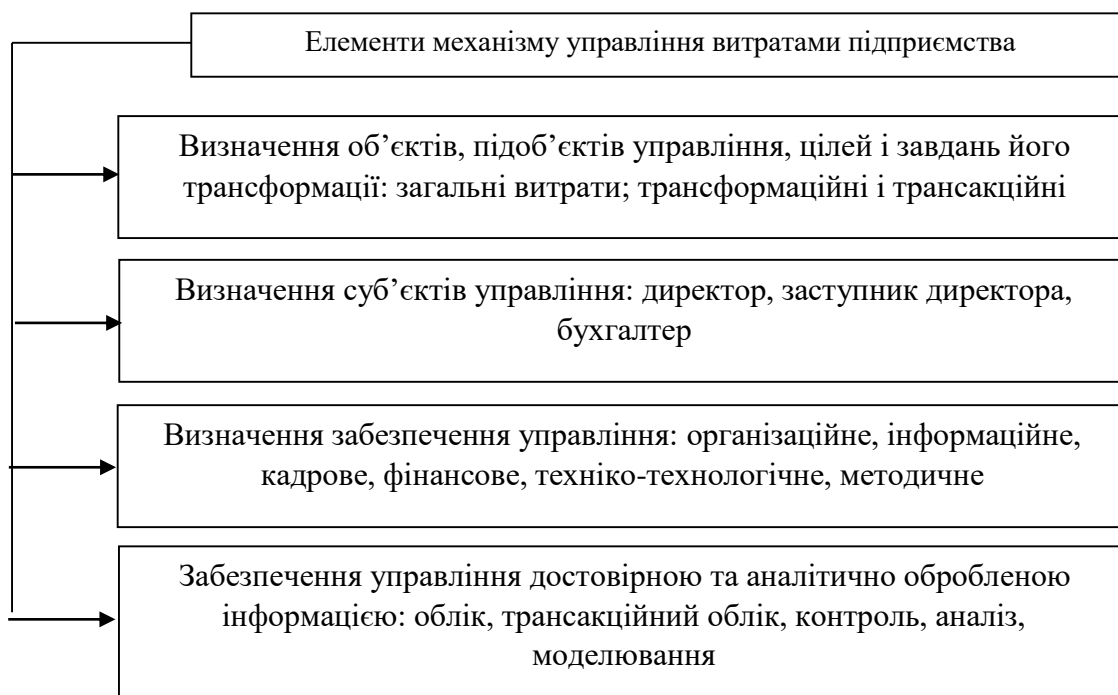
Запропонована класифікація витрат сприятиме глибокому розумінню призначення та ролі в управлінні діяльністю підприємства різних видів витрат.

«Ефективне управління сучасними підприємствами неможливе без чіткого сприйняття суб'єктами управління своїх цілей і завдань, використання сучасних підходів щодо визначення сутності і змісту об'єктів управління. Сучасні теоретичні здобутки економічної теорії та системного підходу в дослідженнях дають змогу глибше й системніше пояснювати процеси, а саме управління витратами підприємства, і формувати механізми щодо більш ефективного управління ними. На відсутності загальноприйнятого поняття «економічний механізм» і «механізм управління» наголошував ще А. Ю. Чаленко [47].

Управління витратами підприємства має бути спрямоване на ефективне використання ресурсного і виробничого потенціалу підприємства. Проте необхідно враховувати й трансакційні витрати, що потребує створення іншого механізму управління витратами підприємства.

Механізм управління витратами суб'єкта господарювання – сукупність способів, через які структури управління впливають на діяльність суб'єкта з метою досягнення оптимального їх розміру при максимальному значенні прибутку підприємства, тобто управління його витратами.

Важливим питанням є питання невизначеності структури механізму управління. З погляду визначення управління витратами підприємства як процесу можна виділити такі елементи механізму (рис. 1.6).



*Рис. 1.6. Процес формування і функціонування механізму управління витратами підприємства*

*Джерело: складено на основі [20]*

Таким чином, для здійснення управління витратами підприємства доцільно на рівні підприємства визначити (хто і яким чином буде накопичувати інформацію про витрати підприємства). Зазвичай це здійснюється шляхом формування облікової інформації. Система управління витратами повинна забезпечувати взаємозалежне вирішення поставлених завдань. Тільки за таких умов можна досягти ефективності в роботі підприємства.

## **Висновки до розділу 1**

В сучасних умовах розвитку різних сфер національної економіки, функціонування ринку мінеральної води та безалкогольних напоїв займає провідні позиції. Ринок сьогодні характеризується досить стрімким розвитком, незважаючи на кризовий стан національної економіки.

Контент-аналіз ринку доводить зростання виробництва газованої мінеральної і тому для вдосконалення стратегічних напрямів функціонування підприємств на ринку мінеральної води та безалкогольних напоїв, пріоритетним завданням є поглиблення дослідження місткості ринку і споживчих властивостей, зокрема.

Забезпечення конкурентоспроможності продукції в умовах національної економіки потрібно розвивати перспективні види економічної діяльності за умови збільшення обсягів виробництва продукції належної якості для споживання не тільки всередині країни, але з поступовим виходом на зовнішній ринок.

Для здійснення управління витратами підприємства доцільно на рівні підприємства визначити (хто і яким чином буде накопичувати інформацію про витрати підприємства). Зазвичай це здійснюється шляхом формування облікової інформації. Система управління витратами повинна впроваджуватися на комплексній основі, забезпечувати взаємозалежне вирішення поставлених завдань. Тільки за таких умов можна досягти ефективності в роботі підприємства.

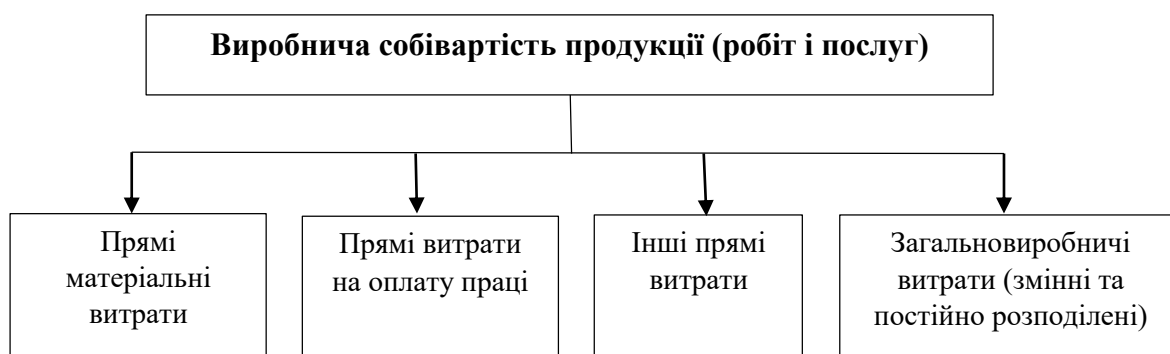
## РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СТАНУ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАННЯ РОБІТ ТА НАДАННЯ ПОСЛУГ

### 2.1. Організація облікового процесу господарських операцій з виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг

В ТОВ «СПІКО» використовується комп'ютеризована форма ведення бухгалтерського обліку, за якою порядок заповнення облікових реєстрів та їх формат визначаються комп'ютерною програмою 1С: Бухгалтерія 8 для України.

Дана система обліку оперативно відображає всі здійснені на підприємстві процеси, які пов'язані з отриманням зведених показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства.

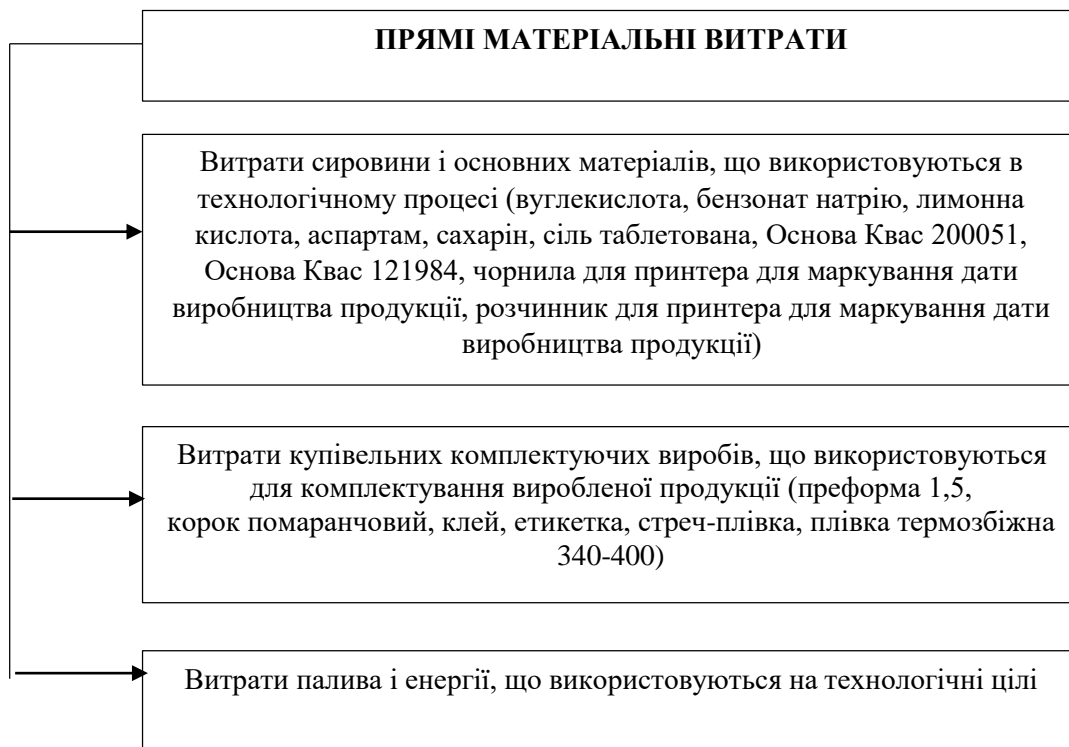
Вироблена продукція, виконані роботи і послуги у фінансовому обліку оцінюються за виробничою собівартістю. До виробничої собівартості продукції ТОВ «СПІКО» включаються витрати (рис. 2.1).



*Рис. 2.1. Склад витрат, що включаються до виробничої собівартості  
продукції ТОВ «СПІКО»*

Складено з використанням положень [31]

Прямі матеріальні витрати – сума витрат матеріальних цінностей, які використовуються підприємством на виробництво і розлив питної води та безалкогольних сильногазованих напоїв. Склад прямих матеріальних витрат представлені на рис. 2.2.



*Рис. 2.2. Склад прямих матеріальних витрат ТОВ «СПКО»*

Підставою для відображення матеріальних витрат ТОВ «СПКО» є матеріальні звіти, які представляють собою баланс руху сировини і основних матеріалів у процесі виробництва. Витрати на підприємстві на сировину, матеріали, комплектуючі вироби, паливо та інші матеріальні цінності формуються, виходячи із ціни придбання і транспортно-заготівельних витрат.

Оцінка використаних у технологічному процесі підприємства матеріальних цінностей здійснюється відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» за одним із методів:

«– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці матеріальних цінностей;

– середньозваженої собівартості;

– собівартості перших за часом надходження матеріальних цінностей (FIFO);

– нормативних затрат» [32].

На ТОВ «СПКО» оцінка вибуття запасів здійснюється за середньозваженою собівартістю.



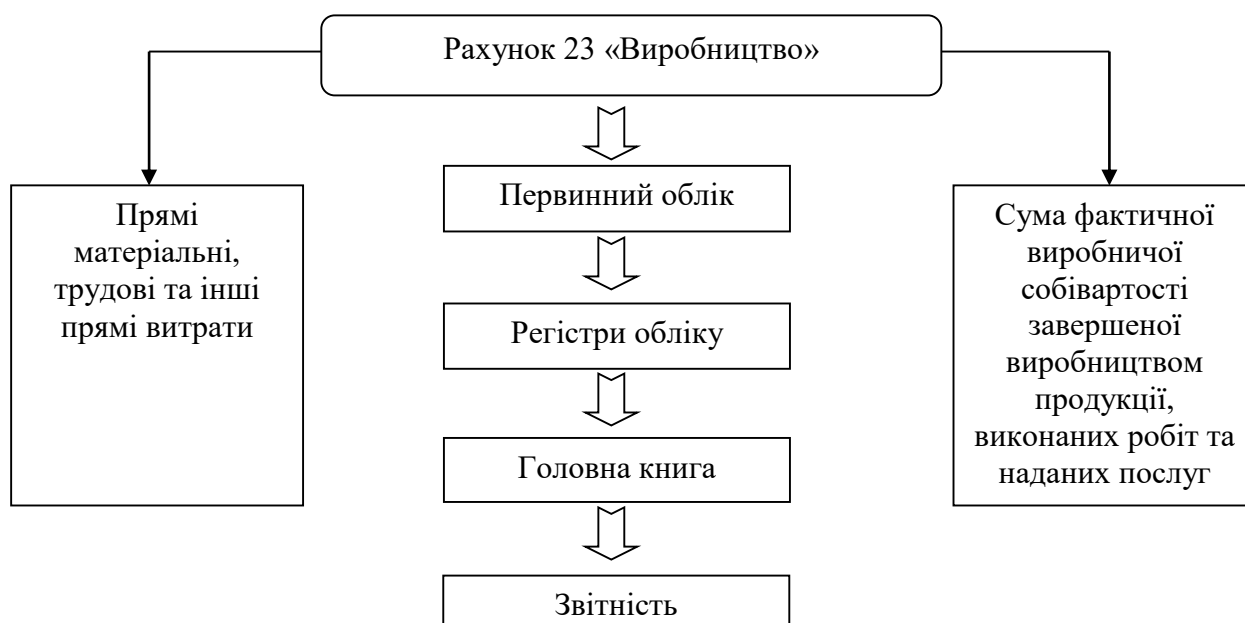
Видача комплектуючих виробів зі складу здійснюється відповідно до плану з урахуванням показника їх застосування у кінцевій продукції. Витрати на енергоносії на технологічні цілі визначають на підставі показників КВП або норм витрат на виробництво продукції.

Наступним елементом витрат є витрати на оплату праці. Обліковується основна і додаткова оплата праці працівників. Основна заробітна плата працівників, нарахована за тарифними ставками за відпрацьований час.

До складу інших прямих витрат відносяться відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування працівників, зокрема нарахування єдиного соціального внеску.

Крім того, до інших прямих витрат ТОВ «СПІКО» відноситься амортизація інструментів, обладнання, які обліковуються в складі необоротних активів.

Для обліку витрат на виробництво призначений синтетичний рахунок 23 «Виробництво» (рис. 2.3)



*Рис. 2.3. Схема організації обліку витрат на виробництво продукції*

За дебетом рахунку відображається формування витрат на виробництво продукції. При цьому прямі витрати на виробництво безпосередньо відображаються за дебетом рахунку 23, а непрямі (загальновиробничі) витрати

спочатку збираються на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», потім списуються на дебет рахунку 23.

За кредитом рахунку 23 відображається собівартість готової продукції.

У додатках до кваліфікаційної роботи (Додаток Е, И, К, Л, М) наведена калькуляція витрат на виробництво 1 пляшки відповідної продукції, що виробляється на підприємстві.

Отже, за дебетом рахунків виробництва відображають всі витрати з виробництва продукції, за кредитом – витрати, які увійшли до собівартості виробленої продукції, тобто випуск продукції за її фактичною собівартістю.

## **2.2. Організація та механізм контролю виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг**

В сучасному умовах для досягнення належного рівня конкурентоспроможності, підприємствам необхідно проводити глибокий аналіз функціонування суб'єкта господарювання. Важливим елементом такого аналізу є аналіз витрат.

Аналіз та оцінку ефективності формування витрат на підприємстві та їх впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства доречно провести наступним чином. По-перше, зробити аналіз за елементами витрат. По-друге провести аналіз витрат за Звітом про фінансові результати. Проведемо оцінку операційних витрат за елементами досліджуваного підприємства (Додаток В).

З даних таблиці (Додаток В) найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати (2017 р. – 89,9 %, 2018 р. – 91,2 %, 2019 р. – 93,3 %), але склалася тенденція до збільшення частки у загальній сумі і в останньому звітному періоді матеріальні витрати займають основне місце в структурі. Витрати на оплату праці чіткої тенденції не мають, щодо частки у загальній сумі та постійно зростають за абсолютним значенням.

Витрати на сплату ЄСВ залежать від витрат на оплату праці тому їх поведінка аналогічна останнім. В загальній сумі мають не значну питому вагу (2017 р. – 0,5 %, 2018 р. – 0,6 %, 2019 р. – 0,7 %). Витрати на амортизацію мають тенденцію до зростання, питома вага у структурі операційних витрат не значна (2017 р. – 1,1 %, 2018 р. – 0,6 %, 2019 р. – 0,7 %). Інші операційні витрати впродовж досліджуваного періоду займають значне місце в структурі операційних витрат.

На наступному етапі проведемо аналіз та оцінку витрат за Звітом про фінансові результати підприємства (Додаток Д).

З даних таблиці (Додаток Д) найбільшу частку у сумі витрат займає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). В 2017 році частка склала 79,2%, в 2018 р. – 78,8 %, в 2017 р. – 76,6 %. Хоча частка в структурі зменшується, абсолютне значення показника зростає. Адміністративні витрати займають не дуже вагому частку у структурі (від 3,2 до 5,0 %). Витрати на збут (від 15,8 до 20,2%), але мають тенденції до поступового зростання як абсолютного значення, так питокої ваги.

Таким чином, можна зробити висновок, що понесені витрати в процесі своєї діяльності підприємство в змозі покрити тільки за рахунок отриманих доходів і це веде до зростання нерозподілених прибутків.

Для забезпечення безперервного функціонування, підприємство як суб'єкт господарювання потребує збільшення обсягів реалізованої продукції, уникнення непродуктивних витрат, пошуку резервів зниження витрат, зміни цінової політики і йому не обійтися без зовнішніх інвестицій та пошуку внутрішніх резервів для оздоровлення фінансового стану в цілому. Загалом сучасний стан господарської діяльності підприємства є задовільним.

Для того, щоб визначити, який обсяг продукції повинно виробляти підприємство для покриття своїх сукупних витрат потрібно провести аналіз співвідношення «витрати – обсяг – прибуток». Аналіз співвідношення «витрати – обсяг – прибуток» – аналіз точки беззбитковості.

Проведемо аналіз показників, які характеризують рівень економічної безпеки господарської діяльності. Проведемо аналіз показників, які

характеризують рівень економічної безпеки господарської діяльності, розрахунок наведено в табл. 2.2.

З даних таблиці видно, що господарська діяльність ТОВ «СПКО» за підсумками 2019 року є прибутковою, чистий прибуток становить 5952,7 тис. грн., при загальній сумі доходу 14611,9 тис. грн. та загальних витратах 13659,2 тис. грн.

Графічне зображення рівня економічної безпеки господарської діяльності підприємства показано на рис. 2.4.

З рис. 2.4 видно, що для ТОВ «СПКО» точка беззбитковості досягається при значенні чистого доходу 11035,47 тис. грн.

Проаналізувавши стан ресурсів підприємства, можна зробити висновок, що ТОВ «СПКО» збільшило свої обсяги діяльності. Це призвело до покращення результатів діяльності. Такий розвиток свідчить про ефективність господарської діяльності, яка зросла за рахунок збільшення обсягів виробництва.

Таким чином, з вищезазначеного, можна зробити певні висновки щодо ТОВ «СПКО».

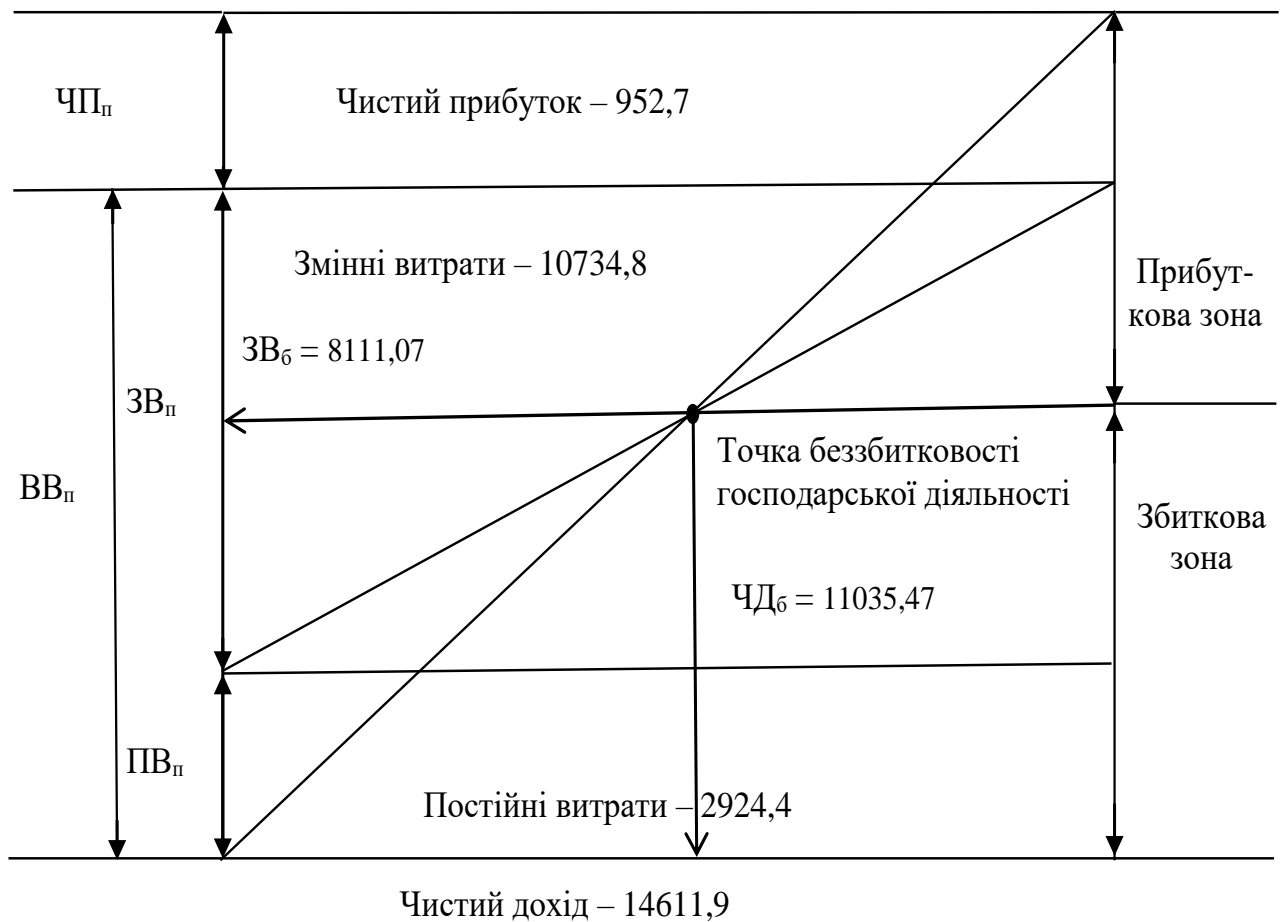
По-перше, ТОВ «СПКО» здійснює виробництво і реалізацію питної води та сильногазованих безалкогольних напоїв і користується монопольним правом щодо виробництва та реалізації виробленої продукції на території міста Бердичева та Житомирської області, що контролюється відповідними державними органами.

По-друге, підприємство є фінансово стійким і знаходиться в нормальному стані, воно є ліквідним та достатньо платоспроможним, не має суттєвих проблем із забезпеченням діяльності власними оборотними коштами, не має проблем з зростанням зобов'язань перед кредиторами, що може привести до зміни власників, має оновлені виробничі засоби, які цілковито придатні для експлуатації, має потенціал для зменшення тривалості операційного циклу (свідченням цього є показники ділової активності), що підтверджується тенденцією на протязі досліджуваних років і це в свою чергу призведе до зменшення потреби в оборотних коштах та покращення стану підприємства.

Таблиця 2.1

Аналіз і оцінка рівня економічної безпеки господарської діяльності  
ТОВ «СПКО» за 2019 р.

Чистий дохід			Витрати		
1	2	3	4	5	6
показники	рядок за звітністю	сума, тис. грн.	показники	рядок за звітністю	сума, тис. грн.
Показники діяльності підприємства за звітом про фінансові результати					
ЧД <sub>о.д.</sub>	2000	11780,6	СР <sub>о.д.</sub>	2050	9572,5
ЧД <sub>і.о.</sub>	2120		ОВ <sub>і.о.</sub>	2180	3107,7
ЧД <sub>ф.д.</sub>	2220		АВ	2130	
ЧД <sub>і.д.</sub>	2200, 2240	2851,1	ВЗ	2150	
ЧД <sub>пп</sub>	2300	( )	ВВ <sub>ф.д.</sub>	2250	
ЧД <sub>н.п.</sub>	-		ВВ <sub>і.д.</sub>	2255, 2270	979,0
			ВВ <sub>н.п.</sub>	-	
			ПП <sub>г.д.</sub>	-	
Разом (ЧД <sub>п</sub> )	x	14611,9	Разом (ВВ <sub>п</sub> )	x	13659,2
Чистий прибуток підприємства = 952,7 тис. грн. (14611,9-13659,2)					
Розрахункові показники					
Найменування	Алгоритм розрахунку	Розрахунок	Величина показника		
Постійні витрати (ПВ <sub>п</sub> )	АВ+ВЗ	401,6+2522,8	2924,4 тис. грн.		
Змінні витрати (ЗВ <sub>п</sub> )	ВВ <sub>п</sub> -ПВ <sub>п</sub>	13659,2-2924,4	10734,8 тис. грн.		
Валовий прибуток (ВП <sub>п</sub> )	ПВ <sub>п</sub> +ЧП <sub>п</sub>	2924,4+952,7	3877,1 тис. грн.		
Валова прибутковість чистого доходу (ПВчд)	ВП <sub>п</sub> : ЧД <sub>п</sub>	$\frac{13877,1}{14611,9}$	0,265 грн. (26,5 коп.)		
Витратомісткість чистого доходу за змінними витратами (ВМчд)	ЗВ <sub>п</sub> : ЧД <sub>п</sub>	$\frac{10734,8}{14611,9}$	0,735 грн. (73,5 коп.)		
Чистий дохід, який забезпечує беззбиткову діяльність (ЧДб)	ПВ <sub>п</sub> : ПВ чд	$\frac{2924,4}{0,265}$	11035,47 тис. грн.		
Змінні витрати, які забезпечують беззбиткову діяльність (ЗВб)	ЧДб · ВМчд	11035,47*0,735	8111,07 тис. грн.		
Рівень (коефіцієнт) економічної безпеки діяльності підприємства (Кб)	$\frac{ЧД_{п} - ЧД_{б}}{ЧД_{п}}$	$\frac{14611,9 - 8111,07}{14611,9}$	0,44,5 (44,5 %)		



*Рис. 2.4. Графічне зображення рівня економічної безпеки господарської діяльності ТОВ «СПІКО»*

По-третє, формування витрат на підприємстві є ефективним, про що свідчать відносні показники ефективності формування витрат та їх зміни протягом досліджуваних років, простежується тенденція до зростання загальних витрат, зокрема відбувається зростання постійних витрат підприємства, які суттєво збільшують розмір валового прибутку ТОВ «СПІКО»; чистого доходу в сукупності з доходами від інших видів діяльності вистачає, що дозволяє перекрити всі понесені підприємством витрати, наслідком цього є постійно зростаючий розмір нерозподіленого прибутку на підприємстві.

Виробнича діяльність, або власне виробництво, є найважливішою стадією безперервного здійснення розширеного відтворення. Витрати – головний чинник, який суттєво впливає на обсяг продукції. Основним аспектом у витратах виробництва є контроль за витратами виробництва. Контроль витрат є

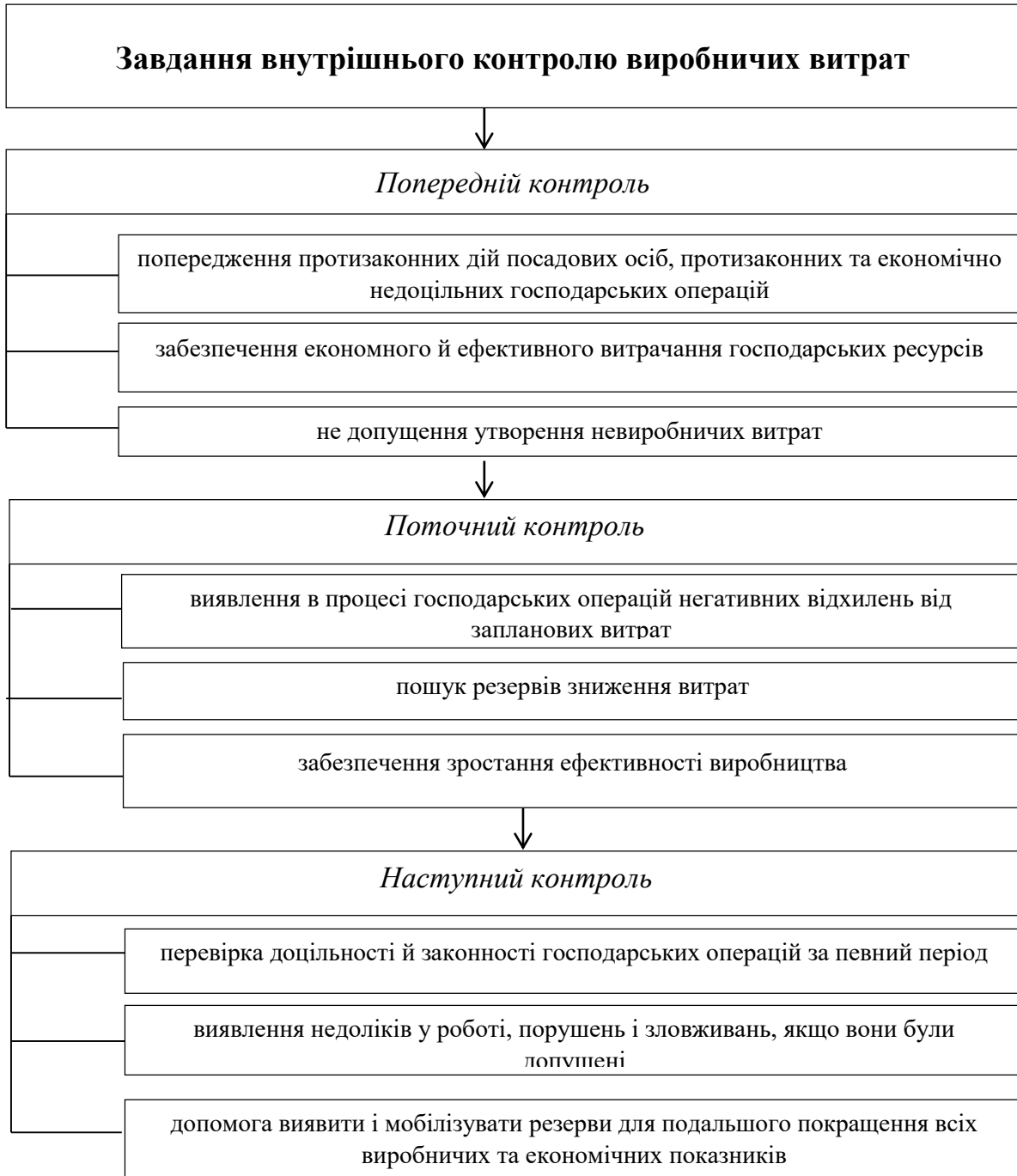
невід'ємною, постійно діючою функцією системи управління. Чітко врегульована система контролю – основа для прийняття виважених управлінських рішень.

Управлінська діяльність ефективна лише в тому випадку, якщо виконання прийнятого рішення своєчасно контролюється для встановлення правильності, законності та доцільності проведених заходів.

Внутрішній контроль фактично здійснюється на кожному підприємстві, але в нормативній базі підприємницької діяльності відсутнє тлумачення як власне внутрішнього контролю підприємств, так і відповідних його елементів. На переконання Ю. М. Футоранської, «внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій» [45, с. 20]. При цьому практичне застосування внутрішнього контролю ототожнюється з адміністративним та бухгалтерським контролем.

Основними джерелами інформації щодо витрат є «калькуляції; кошториси прямих та непрямих витрат; матеріали з визнання витрат; розрахунки розподілу непрямих витрат; облікова політика; оборотно-сальдові відомості; бюджети витрат; звітність підприємств тощо» [14, с. 177].

На кожному підприємстві утворюється системний підхід до організації та здійснення внутрішнього контролю. Розрізняють попередній, поточний і наступний контроль (рис. 2.5).

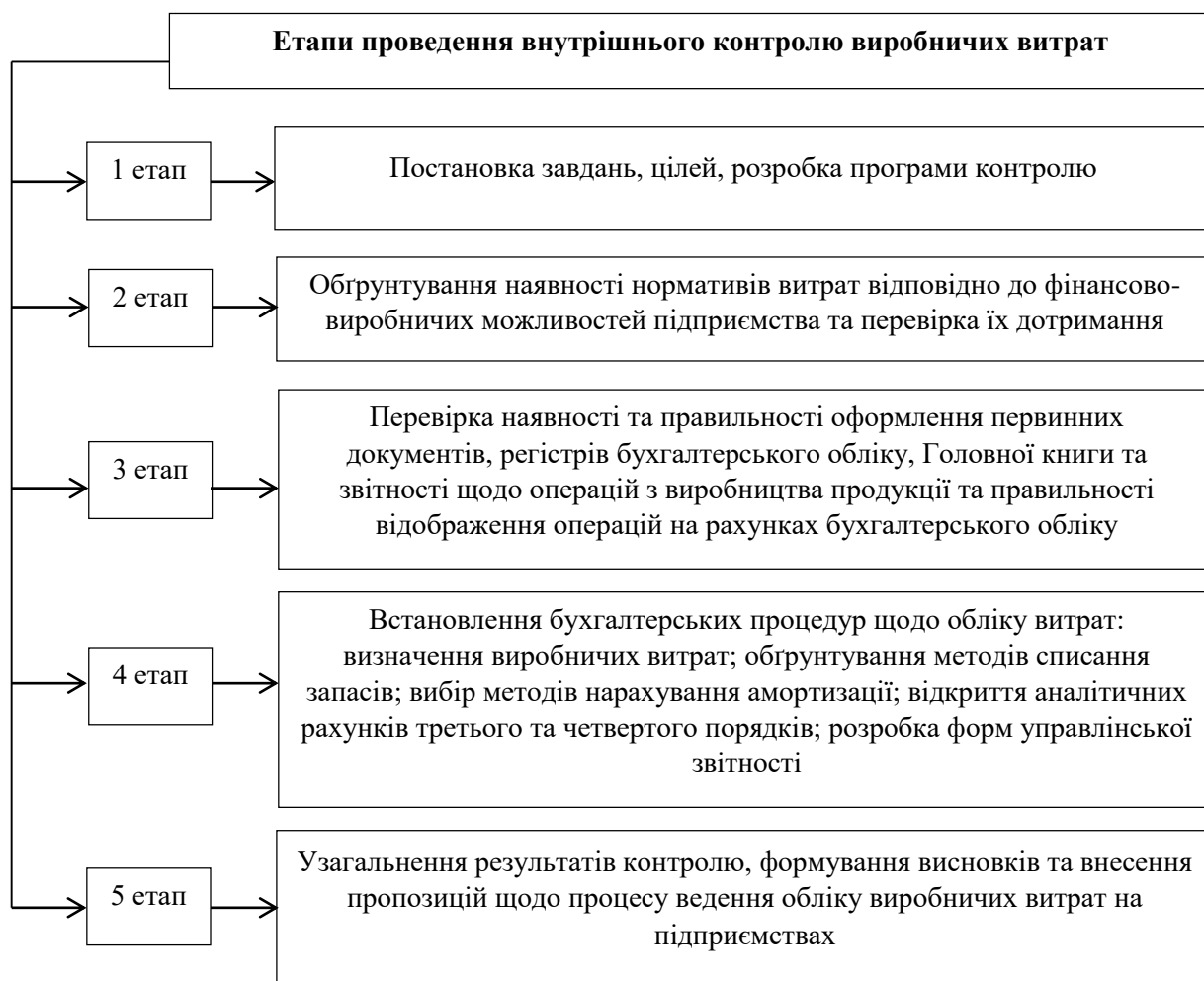


*Рис. 2.25. Завдання внутрішнього контролю виробничих витрат*

*Джерело: адаптовано на основі [4]*

Етапи внутрішнього контролю витрат виробництва відображені на рис. 2.6.





*Рис. 2.6. Етапи проведення внутрішнього контролю виробничих витрат*  
*Джерело: адаптовано на основі [4]*

На першому етапі проведення внутрішнього контролю витрат необхідно сформулювати завдання та цілі перевірки; обрати методи і прийоми контролю; розробити програму; визначити виконавців контролю; терміни проведення.

На другому етапі виявляється вплив на рівень виробничих витрат та формування собівартості продукції.

На третьому етапі здійснюється процедура перевірки. Ефективним методом контролю за списанням витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка та порівняння їх з даними первинних документів, відповідність аналітичному і синтетичному обліку. Слід також враховувати правильність оцінки матеріалів, порівнюючи списані матеріали з обліковою

їхньою оцінкою, розрахунок відхилень від купівельних цін та облік зворотних відходів. Ці фактори призводять до необґрунтованого регулювання собівартості випущеної продукції на досліджуваних підприємствах.

На наступному етапі контролю виробничих витрат слід забезпечити виконання положень Наказу про облікову політику (визначення бази розподілу накладних витрат; обґрунтування методів списання запасів; вибір методів нарахування амортизації; поглиблення аналітики обліку витрат; розробка форм управлінської звітності).

На п'ятому етапі результати контролю узагальнюються, здійснюється аналіз виявлених порушень. За результатами проведення внутрішнього контролю витрат виробництва та витрат обігу складається висновок щодо виявлених відхилень та встановлених порушень, крім того зазначаються пропозиції щодо удосконалення бухгалтерського обліку таких витрат і підвищення рівня внутрішнього контролю за ними.

Отже, ефективність контролю за процесом виробництва можна досягати у поєднанні обліку та управління.

Якщо оцінювати стан внутрішнього контролю на підприємствах, то він незадовільний. Досить часто спостерігаються – зловживання службовим становищем; невиконання або неякісне виконання службових обов'язків; неправильна оцінка операцій із придбання сировини та матеріалів, виробництва або збуту продукції з точки зору економічності.

«Основною причиною виникнення всіх проблем є те, що власники підприємств, не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення» [5, с. 6].

Для успішної реалізації контролю на підприємстві, необхідно мати власну службу контролю, незважаючи, що це додаткові витрати. Інколи контроль обмежується процесом інвентаризації.

Отже, в умовах сучасних реалій функціонування суб'єктів господарювання, здійснення контролю є важливим, оскільки основою господарської діяльності

підприємства є оптимізація виробничої програми, що збільшити тим самим прибуток.

Загалом, запровадження внутрішнього контролю витрат дозволить віднайти певні резерви зниження собівартості виробленої продукції.

## **Висновки до розділу 2**

ТОВ «СПКО» здійснює виробництво і реалізацію питної води та сильногазованих безалкогольних напоїв і користується монопольним правом щодо виробництва та реалізації виробленої продукції на території міста Бердичева та Житомирської області, що контролюється відповідними державними органами.

Формування витрат на підприємстві є ефективним, про що свідчать відносні показники ефективності формування витрат та їх зміни протягом досліджуваних років, простежується тенденція до зростання загальних витрат, зокрема відбувається зростання постійних витрат підприємства, які суттєво збільшують розмір валового прибутку ТОВ «СПКО»; чистого доходу в сукупності з доходами від інших видів діяльності вистачає, що дозволяє перекрити всі понесені підприємством витрати, наслідком цього є постійно зростаючий розмір нерозподіленого прибутку на підприємстві.

Запровадження внутрішнього контролю витрат дозволить віднайти певні резерви зниження собівартості виробленої продукції.

### **РОЗДІЛ 3. РОЗРОБКА ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАННЯ РОБІТ ТА НАДАННЯ ПОСЛУГ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

#### **3.1. Моделювання облікової політики для управління витратами**

Правильна побудова обліку на підприємстві розпочинається з розробки облікової політики. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» в Україні облікова політика – «сукупність принципів, методів, процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [35].

Юнацький М. О [49] зазначає, що «облікова політика підприємства представляє собою комплексну концепцію, яка відображає систему регулювання бухгалтерського обліку, тому її визначення в законодавчих актах є надто вузькими та відображають лише частину завдань, які повинна виконувати облікова політика на підприємстві».

Облікова політика охоплює такі аспекти (елементи) облікового процесу: теоретичний; методичний; технічний; організаційний (рис. 3.1).

Облікова політика ТОВ «СПКО» висвітлена в Наказі про облікову політику і містить перелік всіх пунктів прийнятої на звітний рік облікової політики (Додаток Б).

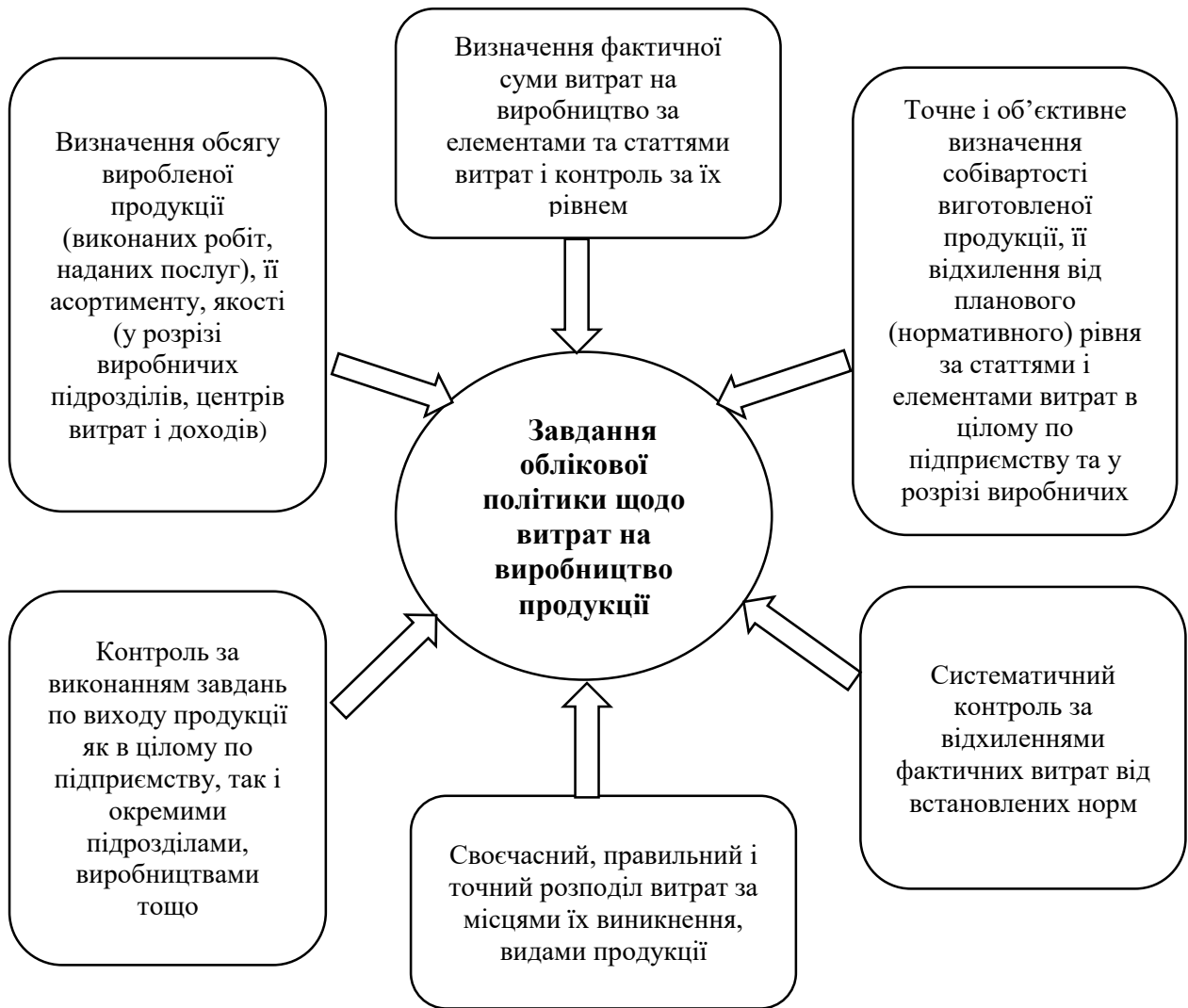
Елементи облікової політики щодо витрат на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) регулюються НП(С)БО 16 «Витрати» [31] і початковим етапом формування облікової політики витрат на виробництво продукції є визначення ключових завдань (рис. 3.2).



*Рис. 3.1. Елементи облікової політики*

При формуванні облікової політики щодо витрат виробництва потрібно визначати складові елементи методичного аспекту для цілей фінансового та управлінського обліку. «В обліковій політиці підприємства повинні знайти відображення лише ті методичні аспекти, по яких існує альтернатива, або ті, по яких необхідно розробити методику обліку самостійно» [29].

У табл. 3.1 наведено елементи облікової політики в частині обліку витрат на виробництво продукції.



*Рис. 3.2. Завдання формування облікової політики в частині витрат на виробництва продукції*

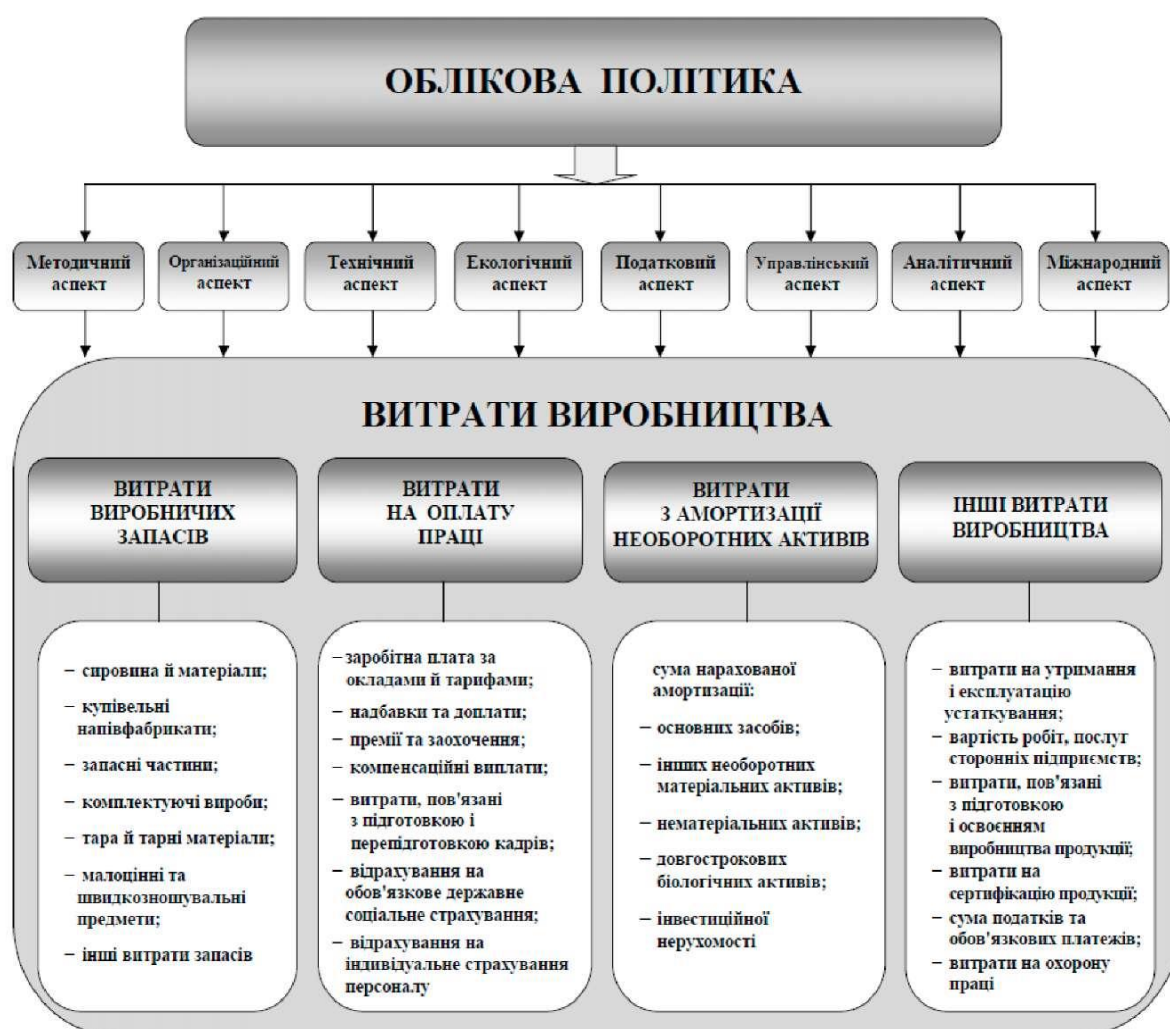
*Складено на основі [5]*

## Складові елементи облікової політики в частині обліку витрат

№ п/п	Елементи об'єкта облікової політики	Альтернативні варіанти обліку витрат
1	Первинні документи з обліку витрат та графіки їх документообігу	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
2	Вибір класу рахунків для обліку витрат	- із використанням бухгалтерських рахунків класу 8 «Витрати за елементами»; - із використанням бухгалтерських рахунків класу 9 «Витрати діяльності»; - із використанням рахунків класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності»
3	Перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для відображення в обліку витрат	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
4	Склад витрат майбутніх періодів та порядок їх списання	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
5	Порядок віднесення витрат на фінансові результати	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління (щомісяця, щоквартально, щорічно)
6	Склад витрат, які формують собівартість виробництва та реалізації продукції	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
7	Перелік статей калькуляції	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
8	Методи калькулювання собівартості продукції	- позамовний; - попередільний; - нормативний
9	Методи розподілу витрат виробництва продукції в незавершеному виробництві	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
10	Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Встановлюється підприємством самостійно залежно від специфіки виробництва
11	Метод розподілу загальновиробничих витрат (визначення бази розподілу)	- години роботи; - заробітна плата; - обсяг діяльності; - прямі витрати
12	Розподіл витрат за виробничим підрозділами та центрами виникнення витрат	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
13	Перелік об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління. Об'єкти можуть визначатися за: - видами продукції; - підрозділами підприємства; - центрами відповідальності; - видами діяльності
14	Система обліку витрат	- повних витрат; - неповних витрат
15	Варіант зведеного обліку витрат виробництва	- напівфабрикатний; - безнапівфабрикатний
16	Методи розробки бюджетів витрат та аналізу відхилень фактичних показників від бюджетних	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
17	Методи аналізу витрат	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління

Облікова політика в частині витрат на виробництво продукції має суттєве значення для ефективної організації обліку, тому значна частина науковців піднімає питання багатоаспектної облікової політики.

Доречно погодитися і підтримати наукову думку Н. С. Сахчинської [40] «... і запропонувати загальну схему охоплення обліковою політикою підприємства питань щодо управління витратами та формування собівартості виробництва» (рис. 3.3).



*Рис. 3.3. Схема впливу облікової політики підприємства на управління витратами та формування собівартості виробництва*

Отже, облікова політика в частині формування витрат і калькулювання собівартості продукції має концептуальний зв'язок з бухгалтерським обліком та прийняттям управлінських рішень. Формування облікової політики – складний



процес, вимагає наявності організаційних; технічних; кадрових аспектів. При цьому не закінчується затвердженням тільки Наказу про облікову політику.

### **3.2. Оцінка економічного механізму організації контролю в системі управлінського обліку**

З метою підвищення конкурентоспроможності на ринку, підприємствам доцільно здійснювати жорсткий контроль за збалансованістю між такими економічними категоріями як витрати, доходи та грошові потоки. В цьому контексті виникає потреба в запровадженні на підприємстві процесу бюджетування. Тільки завдяки такому підходу до підвищення управління підприємством оперативно можна виявляти перевитрати та шляхи економії ресурсів.

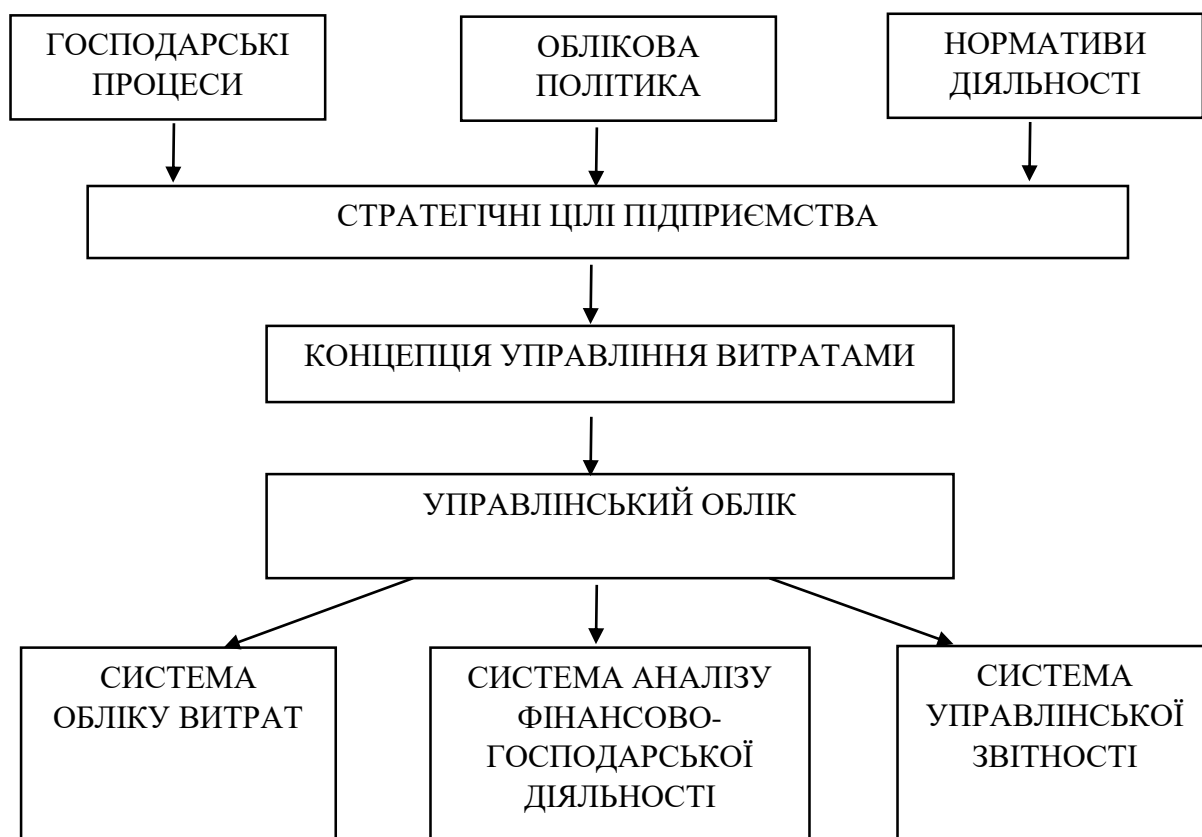
Вирішення дискусійних моментів формування та розподілу ресурсів підприємства на засадах здійснення змін може забезпечити управлінський облік.

Формування такого обліку здійснюється на основі трьох складових: «господарські процеси, облікова політика конкретного підприємства і нормативна база даного виду діяльності» [21] (рис. 3.4).

У результаті процесу формуються три складові управлінського обліку: облік витрат, показники діяльності і управлінська звітність. Основою для формування системи управлінського обліку є вибір базової концепції управління витратами

Будь-яке підприємство прагне досягти фінансову стабільність, але мало хто знає шляхи до успіху. Аналізуючи даний показник можна зробити висновки щодо розмірів сукупного обсягу залучених коштів у кредиторів та інвесторів, а також раціональності використаних ресурсів підприємством. Щоб досягти дану ціль, недостатньо лише мати комп'ютеризовану систему бухгалтерського обліку та достовірну бухгалтерську інформацію, потрібно впровадити технологію управління 21 століття – бюджетування. Саме впровадження «бюджетування» як

елементу управлінського обліку сприятиме посиленню механізму контролю на підприємстві.



*Рис. 3.4. Основні етапи формування системи управлінського обліку*

Бюджетування – інструмент, спрямований на формування інформаційного базису для вдосконалення процесу управління витратами та обґрунтованого контролю за показниками.

Долішня Т. І. зазначає, що «бюджетування – це сучасна управлінська технологія, яка дає змогу аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники з метою обґрунтування прийняття управлінських рішень» [12].

В літературних джерелах виокремлюють наступні види бюджету: статичний – направлений на встановлений рівень активної діяльності, показники доходу та видатків залежать від розміру реалізації товарів, робіт, послуг; гнучкий – на відміну від статичного, направлений не на весь рівень активності, а на визначений діапазон, включаючи перелік альтернатив реалізації.

Всі види бюджетів залежать від мети та завдань підприємства і тому доцільним є виражати їх на основі розробленої системи економічних показників, що пов'язані зі стратегією розвитку підприємства. В якості системи таких показників найчастіше використовують збалансовану систему показників. «Збалансована система показників уявляє собою ретельно підібраний набір показників діяльності підприємства, розроблений на основі його стратегії» [50].

Система бюджетування розглядає цілком повний цикл управління. Як стверджують науковці: «Процес бюджетування консолідується на всі рівні управління» [39].

Процес бюджетування включає такі етапи: теоретичний; методичний та організаційний. На досліджуваному підприємстві запровадження бюджетування нагальне питання сьогодні.

Для запровадження бюджетування важливим є визначення його принципів. «Вибір принципів залежить від мети управління та стратегії діяльності підприємства, а також від внутрішніх і зовнішніх обмежень та умов здійснення господарської діяльності. Щодо мети управління, то варто відзначити, що багато керівників сприймають процес бюджетування не як метод управління підприємством, а лише як інструмент збору та обробки даних з метою проведення аналізу та складання фінансової звітності» [37].

На наше переконання, система бюджетування повинна базуватися на даних аналітичного обліку та формувати оперативну звітність для контролю та аналізу діяльності будь-якого центру відповідальності підприємства.

Основою для розробки системи бюджетування є майно та ресурси підприємства, враховуючи шляхи його утворення. Структура бюджету залежить від розміру бізнесу, кваліфікації розроблювачів та об'єкта, що є основою для створення плану, а його розділи складаються на один рік з поділом їх на квартали або місяці.

Бюджетування має ряд переваг: раціональний розподіл ресурсів, порівняння отриманих результати із запланованими, проведення аналізу з метою визначення

ефективності та результативності діяльності, підвищення рівня мотивації у робітників та забезпечення стійких комунікаційних зв'язків між ними.

Однак на етапі створення кошторису, не винятком є проблеми, що виникають через відсутність знань та практичних навичок з питань бюджетного управління, відсутність самого управлінського обліку на підприємстві, відсутність практично-аналітичних навичок по розробленню системи з довгострокового, середньострокового та поточного планування.

Дані проблеми не є загрозою для впровадження бюджетування, адже мають прості методи їх вирішення: впровадження внутрішньогосподарського обліку, наявність практичних тренінгів та курсів з підвищення кваліфікації спеціалістів за напрямками роботи та керівників.

Після прийняття відповідного рішення про впровадження бюджетування на підприємстві визначають порядок його здійснення. Керівництву підприємства потрібно визначити терміни формування бюджетів; перелік відповідальних осіб за формування; терміни надання бюджетів для розгляду та затвердження; порядок контролю за виконанням бюджетів виробничих і номінальних центрів витрат; аналізу результатів діяльності центрів відповідальності для прийняття управлінських рішень.

При формуванні бюджетів на відповідний період варто використовувати елементи планування (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Основні етапи бюджетування діяльності за центрами відповідальності підприємства з виробництва питної води та безалкогольних напоїв

Етап	Назва етапу	Характеристика
1	Планування обсягів випуску продукції	Сектор управлінського обліку формує: бюджет реалізації продукції, бюджет виробництва продукції, бюджет собівартості виготовленої продукції та бюджети прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат та витрат на збут.
2	Планування обсягів закупівлі сировини для напоїв	Сектор управлінського обліку формує бюджет заготівлі сировини на підставі укладених договорів
3	Формування бюджетів центрів відповідальності	Сектор управлінського обліку, фінансово-економічний відділ та керівники центрів відповідальності здійснюють підготовку проєктів бюджетів виробничих і номінальних центрів витрат на основі бюджетів реалізації продукції, собівартості реалізованої продукції, собівартості виготовленої продукції
4	Узгодження бюджетів	Бюджети центрів відповідальності узгоджуються між собою з урахуванням особливостей технології та організації виробництва
5	Затвердження бюджетів	Сформовані бюджети реалізації продукції, собівартості реалізованої продукції, собівартості виготовленої продукції, бюджети за центрами відповідальності виносяться на розгляд і затвердження керівництву підприємства
6	Доведення бюджетів до виконавців (центрів відповідальності)	Затвержені бюджети передаються структурним підрозділам, керівництво яких відповідає за досягнення показників, затверджених у цих бюджетах
7	Здійснення контролю за виконанням бюджетів центрами відповідальності	Складання щодаки керівниками центрів відповідальності внутрішньої звітності – звітів про виконання бюджетів виробничих і номінальних центрів витрат та здавання їх працівникам сектору управлінського обліку
8	Аналіз результатів контролю виконання бюджетів центрами відповідальності	Працівники сектора управлінського обліку аналізують відхилення фактичних даних виконання бюджетів від запланованих показників та узагальнюють інформацію для розроблення заходів з усунення недоліків роботи виробничих і номінальних центрів витрат для прийняття управлінських рішень
9	Прийняття управлінських рішень	Розроблення заходів для усунення недоліків роботи виробничих і номінальних центрів витрат та коригування бюджетів з метою узгодження бюджетних і фактичних показників

Таким чином, з врахуванням вищенаведеного, встановлено, що бюджетування надає змогу підприємству не лише раціонально використовувати ресурси, передбачити майбутні проблеми та можливість залучення кредитних коштів, але й є важливим інструментом для виходу з кризового стану в умовах пандемії COVID-19.

### **Висновки до розділу 3**

Доведено, що облікова політика в частині формування витрат і калькулювання собівартості продукції має концептуальний зв'язок з бухгалтерським обліком та прийняттям управлінських рішень. Формування облікової політики – складний процес, вимагає наявності організаційних; технічних; кадрових аспектів. При цьому не закінчується затвердженням Наказу про облікову політику, а продовжується до моменту припинення діяльності підприємства.

Встановлено, що бюджетування надає змогу підприємству не лише раціонально використовувати ресурси, передбачити майбутні проблеми та можливість залучення кредитних коштів, але й є важливим інструментом для виходу з кризового стану в умовах пандемії COVID-19.

## ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне обґрунтування та вирішення завдання, яке полягає в дослідженні організації та методики бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю витрат, їх теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, мають таке трактування.

1. Доведено, що витрати – це виражені у грошовій формі ресурси, які використовуються підприємством у процесі діяльності, розмір яких може бути достовірно визначено та очікується досягнення поставлених цілей.

2. Для пізнання витрат, використовується метод їх класифікації. Класифікація витрат – поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними.

3. Запропонована класифікація витрат сприятиме розумінню призначення та функціональної ролі в управлінні діяльністю підприємства різних видів витрат.

4. Вивчення облікової практики та результати проведеного дослідження свідчать про наявність виокремлення у діяльності більшості підприємств центрів витрат, однак чинна методика обліку витрат не відповідає сучасним інформаційним вимогам управління, що зумовлено низьким рівнем застосування систем відповідальності на різних рівнях управління та недостатнім урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності суб'єктів господарювання.

5. ТОВ «СПШКО» здійснює виробництво і реалізацію питної води та сильногазованих безалкогольних напоїв і користується монопольним правом щодо виробництва та реалізації виробленої продукції на території міста Бердичева та Житомирської області, що контролюється відповідними державними органами.

6. Формування витрат на підприємстві є ефективним, про що свідчать відносні показники ефективності формування витрат та їх зміни протягом досліджуваних років, простежується тенденція до зростання загальних витрат, чистого доходу в сукупності з доходами від інших видів діяльності вистачає, що

дозволяє перекрити всі понесені підприємством витрати, наслідком цього є постійно зростаючий розмір нерозподіленого прибутку на підприємстві.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексєєва А. В., Васильєва В. Г. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 23, ч. 1. С. 5–9
2. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу: підруч. Київ : КНЕУ, 2013.
3. Бондаренко Н. М., Безкоморна О. Д. Сутність та класифікація витрат підприємства. URL: <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201482/111.html>
4. Бондаренко Н. М., Кореннова В. В. Організація внутрішнього контролю виробничих витрат на підприємстві. *Вісн. ОНУ ім. І. І. Мечникова*, 2013. Т. 18, вип. 4/1. С. 45–48
5. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік : підруч.; 8-е вид., доп. і перероб. Житомир : Рута, 2009. 912 с.
6. Варченко О. М., Свиноус І. В., Іванова Л. С., Ткаченко К. В., Биба В. А. Методичні підходи до управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2020. № 12. С. 19–26
7. Верига Ю.А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2015. 315 с.
8. Гаврильченко О. Формування облікової політики підприємства щодо обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. *Вісн. ХНТУСГ: Економічні науки*. 2008. Вип. 71. С. 54-61
9. Гайдучок Т. С., Дмитренко О. М. Використання збалансованої системи показників у стратегічному управлінському обліку підприємств. *Наукові горизонти*. 2018. № 11 (72). С. 46–55.
10. Гайдучок Т. С., Киян А. В. Облікове забезпечення управління витратами підприємств. *Economic development strategy in terms of European integration* : proceedings of the International scientific-practical conference, 27 May 2016. Kaunas : Baltija Publishing, 2016. P. 259–263.

11. Гайдучок Т. С., Мостепанюк А. В. Механізм управління операційними витратами лісогосподарських підприємств поліського регіону України: облікове та аналітичне забезпечення. *The scientific method*. 2017. № 6 (6), Vol. 1. S. 55–63
12. Долішня Т. І. Бюджетування як один із інструментів ефективного формування та управління витратами. *Сталий розвиток економіки*. 2011. Вип. 7. С. 179-183
13. Економічна енциклопедія: у 3-х т. / За ред. С.В. Мочерного. Київ : Академія, 2002. Т. 1. 864 с.
14. Золотницька Ю. В. Внутрішньогосподарський контроль витрат на виробництво продукції хмелярства: управлінський аспект. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 3. С. 176–179.
15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом М-ва фінансів України від 30 листоп. 1999 р. № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
16. Когут У. І. Критерії класифікації витрат підприємства. URL: [http://vlp.com.ua/files/08\\_27.pdf](http://vlp.com.ua/files/08_27.pdf)
17. Кравченко М. В., Блажко А. В., Вільхова Т. В. Вдосконалення обліку витрат на виробництво продукції на аграрному підприємстві. *Вчені записки ТНУ ім. В. І. Вернадського. Сер. Економіка і управління*. 2019. Т. 30, №4. С. 134-139
18. Кравченко О. В., Леоненко К. О. Проблеми організації обліку витрат виробництва. *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 25. С. 841-846
19. Кубік В. Д. Вплив облікової політики підприємства на формування собівартості виробництва.
20. Кудінов Е. О. Механізм управління витратами торговельного підприємства: інституціональний підхід. *Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво*. 2014. № 3 (78). С. 81–84.
21. Лозовицький Д. С. Система калькулювання собівартості продукції як складова системи управлінського обліку підприємства. *Наукові записки*. 2007. №2/12. С. 20-27

22. Маркетингове дослідження ринку мінеральної води в Україні. URL: <https://pro-consulting.ua/ua/pressroom/marketingovoe-issledovanie-rynka-mineralnoj-vody-v-ukraine>

23. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємств : наказ Мін-ва фінансів України від 27 черв. 2013 р. № 635. URL: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=382876&cat\\_id](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id)

24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» / Рада з міжнар. стандартів бух. обліку, станом на 1.01. 2012. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

25. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / за ред. С. Ф. Голова; пер. з англ. Київ, 2000. Ч. 2. 1272 с.

26. Наталенко Д. С., Тютюнник С. В. Відображення інформації про витрати у фінансовій звітності. *Актуальні проблеми соціально-економічних систем в умовах трансформаційної економіки* : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., 12-13 квіт. 2016р. Дніпропетровськ, 2016. С. 471–475.

27. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ М-ва фінансів України від 07 лют. 2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

28. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)

29. Пастернак Я. П. Облікова політика підприємств у частині організації бухгалтерського обліку витрат. *Наук. вісн. Херсонського держ. ун-ту*. 2016. Вип. 17, ч. 3. С. 146-150

30. Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755 / Верх. Рада України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Мін-ва фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL :

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

33. Пономаренко І. В. Аналіз ринку мінеральних вод в Україні. *Економіка та управління підприємствами*, 2018. Вип. 25. С. 411-418

34. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 груд. 2017 р. № 2258 / Верх. Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

35. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 07 лип. 1999 р. № 996 / Верх. Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

36. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ М-ва фінансів України від 28 берез. 2013 р. № 433. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>

37. Рибаківа Л. П. Облік і внутрішній контроль витрат підприємств з виробництва цукру : дис. ...к.е.н : 08.00.09 / Львівська комерц. академія. Львів. 2016. 337с.

38. Розвиток ринку безалкогольних напоїв в Україні. URL: <https://sostav.ua/publication/rozvitok-rinku-bezalkogolnikh-napo-v-v-ukra-n-85469.html>

39. Савка Ю. В. Контекст та робочі принципи бюджетування як технології управління. *Наук. вісн. Херсонського держ. ун-ту. Сер. Екон. науки*. 2016. Вип. 18, ч. 2. С. 81-84

40. Сахчинская Н. С. Учетная политика коммерческих организаций: методология формирования и механизм реализации : автореф. дис. ... докт. экон. наук; 08.00.12 / Сахчинская Н.С. Тольятти: Тольят. гос. ун - т, 2011. 38 с.

41. Сіра Ю. В. Методика контролю витрат на виробництво продукції на вітчизняних молокопереробних підприємствах. *Вісник Львівської комерційної академії. Сер. Економічна серія*. 2011. № 36. С. 352–355.

42. Скригун Н. П. Економічна сутність категорії витрат виробництва. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2007. № 4 (71). С. 11–15.

43. Собченко А. Теоретичні аспекти побудови обліку витрат на

виробництво продукції рослинництва. *Agricultural and resource economics: international scientific e-journal*. 2016. Vol. 2, № 2. С. 36-46. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/areis\\_2016\\_2\\_2\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/areis_2016_2_2_6).

44. Танасійчук А. М., Середницька Л. П., Габрид А. І. Особливості формування сучасного ринку мінеральної води. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics»*, 2020. №19. С. 178-182

45. Футоранська Ю. М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні. *Фінансовий контроль*. 2009. № 2(31). С. 20–24.

46. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2002. 656 с.

47. Чаленко А. Ю. О Неопределенности термина «механизм» в экономических исследованиях. URL: [http://www.kapitalrus.ru/articles/article/o\\_neopredelennosti\\_termina\\_mehanizm\\_v\\_ekonomiceskih\\_issledovaniyah/](http://www.kapitalrus.ru/articles/article/o_neopredelennosti_termina_mehanizm_v_ekonomiceskih_issledovaniyah/)

48. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под. ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. 2-е изд., стереотип. Москва : Финансы и статистика, 1996. 560 с.

49. Юнацький М. О. Концептуальна основа формування облікової політики підприємства для цілей бухгалтерського. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 6(3). С. 159-163

50. Kaplan R. S., Norton P. P. *The Strategy – Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston: Harvard Business School Press, 2001. 352 с.

# ДОДАТКИ