

УДК 657

Т.Р. Хомяк, аспір.

Львівська комерційна академія

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПОЛОЖЕННЯ

(Представлено д.е.н., проф. Легенчуком С.Ф.)

Розглянуто особливості організації бухгалтерського обліку виробничих витрат лікєро-горілочаних підприємств, на основі чого виявлено проблемні питання та обґрунтовано напрями їх вирішення. Зокрема обґрунтовано механізм вибору варіантів обліку об'єктів, які пов'язані з елементами виробничих витрат, а також запропоновано використовувати на даних підприємствах інтегрований нормативно-попередільний метод калькулювання.

Ключові слова: *організація бухгалтерського обліку, витрати, виробничі витрати, калькулювання.*

Постановка проблеми. Питання ефективного та раціонального обліку витрат підприємств, зайнятих виробництвом і реалізацією алкогольної продукції, дуже гострий. Сформована на більшості з них внутрішня облікова система не відповідає сучасним вимогам управління і потребує серйозного реформування. Основною умовою реформування лікєро-горілочаних підприємств є створення нової системи бухгалтерського обліку та калькулювання виробничих витрат. Жорстка конкуренція і надмірність виробничих потужностей позначили гостру необхідність формування повної, оперативної та достовірної інформаційної та аналітичної баз для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а також у проведенні наукових досліджень організації бухгалтерського обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції лікєро-горілочаних підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми організації бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах різних галузей національної економіки дослід О. Бужимська, С.Ф. Голов,
М.В. І пко, О.П. Погрібна. Серед зарубіжних вчених, які присвятили свої дослідження проблемам організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

варто виділити М.А. Вахрушина, А.Велш Глен, Г.Шорт Деніел, Дж.Беррі (Barry J.Epstein), Аббас Алі Мірза (Abbas Ali Mirza), Мардургер Данель (Marburger Daniel), М.В.Е. Глаутьєр (Glautier M.W.E.).

Метою дослідження є розробка положень облікової політики в частині виробничих витрат як організаційної складової бухгалтерського обліку на лікєро-горілочаних підприємствах.

Викладення основного матеріалу. Організація бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції це комплекс заходів, які спрямовані на налагодження облікової системи підприємства як структурного елемента інформаційно-комунікаційних зв'язків в системі управління всією діяльністю лікєро-горілочаного підприємства та її елементів, зокрема процесу виробництва, виробничих витрат та собівартості продукції. Рациональна організація бухгалтерського обліку дозволить підвищити ефективність управління діяльністю підприємства, адже слугуватиме інформаційним джерелом прийняття управлінських рішень, які є адекватними діючій економічній системі як на мікро-, так і на макрорівні.

Зважаючи на це, основою організації обліку витрат на лікєро-горілочаних підприємствах є формування облікової політики. З даного приводу О.В. Олійник зазначає: «Організація бухгалтерського обліку на підприємстві передбачає перш за все розробку облікової політики підприємства, що забезпечує (при ретельно обгрунтованій обліковій політиці) ефективність ведення бухгалтерського обліку. Облікова політика представляє собою “інструмент” організації обліку на конкретному підприємстві, який включає сукупність способів і процедур ведення обліку, що використовується з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності» [4, С. 49].

Важливе значення облікової політики полягає не лише в суто регламентації ведення бухгалтерського обліку всієї діяльності лікєро-горілочаних підприємств загалом та виробничих витрат зокрема, але й в тому, що є вагомим управлінським інструментом. На значенні облікової політики в управлінні підприємством неодноразово наголошували вчені-економісти. Зокрема О.В. Шакина та Т.В. Федосенко, які зазначають: «система бухгалтерського обліку самостійно моделюється організаціями, виходячи з єдиних правових норм, методичних основ, а також конкретних умов функціонування та специфіки діяльності. Облікова політика є важливим інструментом ефективного управління. В силу впливу вибраних способів ведення обліку на фінансові потоки і майновий стан, облікова політика є

важливим інструментом ефективного управління у всіх господарюючих суб'єктах, незалежно від сфери дальності та організаційно-правових форм. [6, С. 352]. У свою чергу, П.Житний зазначає: «Облікова політика здійснюється таким чином, щоб на основі певної методики збору й обробки даних забезпечити потреби менеджменту в достатній оперативній, релевантній інформації для прийняття рішень. Зміст облікової політики являє собою внутрішній регламент з методології, організації та методики ведення фінансового й управлінського обліку. Такий регламент необхідний для зведення різнорідних нормативних актів, що стосуються ведення обліку в єдиній системі з погодженням вибраного варіанта облікових процедур з користувачами інформації» [1, С. 4].

Процес формування облікової політики на лікеро-горілчаних підприємствах є складним управлінським процесом, адже облікова політика виступає вагомим інструментом і в економічному управлінні такими результуючими показниками як прибуток підприємства, а також на її основі формується інформаційна база прийняття управлінських рішень.

Таким чином, облікова політика спрямована на формування ефективного механізму облікового відображення виробничих витрат лікеро-горілчаних підприємств, заснованого на виборі методів обліку окремих об'єктів. В бухгалтерському та податковому законодавстві України існує багатоваріативність обліку того чи іншого об'єкта, що, в свою чергу, впливає на систему обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості. Така багатоваріативність передбачає формування систем калькулювання.

Задля обґрунтування напрямів формування положень облікової політики в частині виробничих витрат та їх впливу на калькулювання собівартості готової продукції лікеро-горілчаних підприємств визначимо максимальну кількість підходів. Для цього застосуємо методи та принципи комбінаторики. Вперше в дослідженнях проблем бухгалтерського обліку дані методи були застосовані О.А. Лаговською [3, С. 54] для обґрунтування формування фінансових результатів.

Зокрема, автор стверджує: «Виходячи з основних положень теорії ймовірності можна стверджувати, що обрання кожного варіанта облікового відображення певної події з числа альтернативно можливих є елементарною подією. Згідно з основним принципом комбінаторики (правила добутку): нехай потрібно виконати одну за одною k деяких дій.

Якщо першу дію можна виконати n_1 , після цього другу дію – n_2 способами, після першої і другою діями третю дію – n_3 способами і так до k -ї дії, можна виконати n_k способами, то всі k дії разом можна виконати $n_1 \times n_2 \times n_3 \times \dots \times n_k$ способами» [3, С. 55].

У підручнику з комбінаторики даний метод описано таким чином: «Якщо об'єкт А можна вибрати n способами й після кожного такого вибору об'єкт В можна вибрати m способами, то вибір упорядкованої пари (А, В) можна здійснити $n \times m$ способами» [2, С. 12].

Задля визначення можливих варіантів собівартості готової продукції на основі методу комбінаторики, проаналізуємо всі можливі варіанти обліку об'єктів, що пов'язанні з окремими елементами витрат.

В таблиці 1 представлено кількість можливих варіантів формування окремих елементів виробничих витрат лікєро-горілчанних підприємств, що передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

*Вплив варіативності бухгалтерського обліку
на виробничі витрати лікєро-горілчанних підприємств*

Елементи витрат	Кількість варіантів	Варіанти	Закріплення в законодавстві
1	2	3	4
Матеріальні витрати	5	Методи списання запасів: - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - середньозваженої собівартості; - нормативних затрат; - ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - ціни продажу	П(С)БО 9 «Запаси»
Витрати на оплату праці	2	Формування резерву на виплату відпусток: - резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із виплатою відпусток з одночасним включенням даної суми до витрат періоду; - відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із виплатою відпусток	П(С)БУ 26 «Виплати працівникам»; П(С)БО 11 «Зобов'язання»
Витрати на соціальні заходи	2	Формування резерву на додаткове пенсійне страхування: - резервування коштів для	

		майбутніх витрат, пов'язаних із додатковим пенсійним забезпеченням з одночасним включенням даної суми до витрат періоду; - відмова від резервування коштів для майбутніх витрат на додаткове пенсійне забезпечення	
--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
Амортизація	5	Методи нарахування амортизації на основні засоби: - прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискороного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий	П(С)БО 7 «Основні засоби»
	2	Методи нарахування амортизації на малоцінні необоротні активи: - амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом; - амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості	
	2	Критерії віднесення необоротних активів до основних засобів: - застосування податкової норми віднесення активів до основних засобів; - застосування власної норми віднесення активів до основних засобів з метою ведення бухгалтерського обліку	
Інші витрати	6	База розподілу загальновиробничих витрат: - нормальна виробнича потужність; - години праці; - заробітна плата; - обсяг діяльності; - прямі витрати;	П(С)БО 16 «Витрати»

		- інша база	
--	--	-------------	--

Джерело: розроблено автором

Виходячи з представлених даних в таблиці, можна спостерігати варіанти формування собівартості в розрізі елементів витрат. Зокрема, шляхом вибору методу оцінки запасів при їх списанні сума матеріальних витрат (собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), середньозваженої собівартості, нормативних затрат, ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, ціни продажу) може варіюватися шість разів.

Формування резерву на виплату відпусток дозволяє виділити два варіанти формування витрат на оплату праці: резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із виплатою відпусток з одночасним включенням даної суми до витрат періоду; відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із виплатою відпусток. Витрати на соціальне страхування залежать від формування резерву на додаткове пенсійне страхування.

Амортизація як елемент витрат може впливати на калькулювання собівартості готової продукції лікєро-горілочних підприємств шляхом вибору одного з: 5-ти методів нарахування амортизації на основні засоби (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий); 2-х методів нарахування амортизації на малоцінні необоротні активи (амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом; амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 % його вартості); 2-х критеріїв віднесення необоротних активів до основних засобів (застосування податкової норми віднесення активів до основних засобів; застосування власної норми віднесення активів до основних засобів з метою ведення бухгалтерського обліку).

На формування інших витрат впливає вибір бази розподілу загально-виробничих витрат, зокрема нормальна виробнича потужність; години праці; заробітна плата; обсяг діяльності; прямі витрати; інша база.

Таким чином, застосовуючи основний принцип комбінаторики (правила добутку), можна розрахувати кількість варіантів собівартості готової продукції лікєро-горілочних підприємств за формулою:

$$k = n_1 \cdot n_2 \cdot n_3 \cdot n_4 \cdot n_5 \cdot n_6 \cdot n_7 \quad (1)$$

де k – кількість варіантів формування собівартості готової продукції; n_1 – кількість методів списання запасів; n_2 – кількість методів нарахування резерву на виплату відпусток; n_3 – кількість методів нарахування резерву на додаткове пенсійне страхування; n_4 – кількість методів нарахування амортизації на основні засоби; n_5 – кількість методів нарахування амортизації на малоцінні необоротні активи; n_6 – вибір критерію віднесення об'єкта необоротних активів до основних засобів; n_7 – кількість баз розподілу загальновиробничих витрат.

Застосовуючи дану формулу, розрахунок матиме такий вигляд:

$$k = 5 \cdot 2 \cdot 2 \cdot 5 \cdot 2 \cdot 2 \cdot 6 = 2400 \text{ варіантів.}$$

Таким чином, застосовуючи той чи інший варіант обліку об'єктів, пов'язаних із відповідним елементом витрат на лікєро-горілчані підприємства, можна сформуванати 2400 варіантів собівартості. Саме тому з метою вибору найбільш ефективного варіанта, що відповідає стратегії діяльності підприємства, запитам внутрішніх та зовнішніх користувачів, технології виробництва лікєро-горілчані виробів та не суперечить чинному бухгалтерському та податковому законодавству, необхідно значну увагу приділяти формуванню положень облікової політики. Крім того, облікова політика повинна бути направлена на обґрунтування вибору методу калькулювання собівартості продукції та обліку виробничих витрат.

Основними положеннями щодо формування облікової політики в частині калькулювання собівартості продукції є обрання методу обліку окремих об'єктів, які впливають на формування відповідного елемента витрат, а також вибір методу обліку виробничих витрат та методу калькулювання собівартості лікєро-горілчаної продукції.

Виходячи з представленого розрахунку кількості варіантів формування собівартості готової продукції лікєро-горілчані підприємств, необхідним є закріплення в обліковій політиці окремого методу для ведення обліку тих чи інших об'єктів. Розглянемо особливості обліку матеріальних витрат. Варіативність даного елемента витрат залежить від обрання методу списання виробничих запасів. Зокрема, чинним бухгалтерським законодавством передбачено п'ять методів списання запасів: собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), середньозваженої собівартості, нормативних затрат, ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, ціни продажу. При виборі того чи іншого методу, управління та бухгалтерська служба лікєро-горілчані підприємств керуються особливостями технологічного процесу та специфікою виростання того чи іншого виду сировини.

В таблиці 2 представлено склад матеріальних витрат в собівартості лікєро-горілочної продукції.

Таблиця 2

*Склад матеріальних витрат в собівартості
готової продукції лікєро-горілочних підприємств*

Вид виробничих запасів	Метод списання запасів	Характеристика
1	2	3
Етиловий спирт	собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Етиловий спирт ґатунку Екстра
		Запаси, що вибувають списуються за цінами, запасів які перші надійшли
Вода	ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Вода питна з міського водопроводу. Витрачання води: 9–12 дав на 1 дал спирту, в тому числі 2,0–2,5 дав на технологічні цілі, 5–6 дав на мийку пляшок, 1–2 дав на отримання пара, решта на господарські потреби
		Облік фактичної собівартості по кожній конкретній одиниці товару

Продовження табл. 2

1	2	3
Хімічні речовини для пом'якшення води	середньозваженої собівартості	Залежить від жорсткості води
		Розрахунок вартості одиниці запасів, виходячи з середніх цін на початок та на кінець періоду
Активоване вугілля	середньозваженої собівартості	Залежить від якості спиртового розчину
		розрахунок вартості одиниці запасів, виходячи з середніх цін на початок та на кінець періоду
Цукор	собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Приготування цукрового сиропу 65,8 %
		Запаси, які вибувають списуються за цінами, запасів які перші надійшли
Крохмальна патока	середньозваженої собівартості	Для приготування спиртового розчину
		Розрахунок вартості одиниці запасів, виходячи з середніх цін на початок та на кінець періоду
Свіжі та сушені плоди і ягоди	собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Залежить від виду продукції
		Запаси, які вибувають списуються за цінами, запасів які перші надійшли
Сушені трави та цедра	середньозваженої собівартості	Залежить від виду продукції
		Розрахунок вартості одиниці запасів, виходячи з середніх цін на початок та на кінець періоду
Кора дерев	середньозваженої собівартості	Залежить від виду продукції
		Розрахунок вартості одиниці запасів, виходячи з середніх цін на початок та на кінець періоду

Закінчення табл. 1

1	2	3
Харчові барвники	середньозваженої собівартості	Використовуються для смакових цілей
		Розрахунок вартості одиниці запасів, виходячи з середніх

		цін на початок та на кінець періоду
Спиртові морси та соки	собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Залежить від виду продукції
		Запаси, які вибувають списуються за цінами, запасів, які перші надійшли

Джерело: розроблено автором

Для приготування лікєро-горілочаних виробів у виробництві використовується велика кількість видів виробничих запасів. Кожен з запасів має свою специфіку, пов'язану з особливостями та вимогами до зберігання.

Виходячи з цього, для кожного окремого виду виробничих запасів на лікєро-горілочаних підприємствах необхідно закріпити в обліковій політиці методи їх списання.

Виходячи з представленої таблиці, при формуванні положень облікової політики, управління та бухгалтерська служба повинні передбачити застосування трьох методів списання запасів при їх вибутті.

Зокрема, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) (етилового спирту, цукру, свіжих та сушених плодів і ягід, спиртових морсів та соків), ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів (питної води), середньозваженої собівартості (хімічні речовини для пом'якшення води, активованого вугілля, крохмальної патоки, сушених трав та цедри, кори дерев, харчових барвників). Кожен із зазначених методів, разом з видами виробничих запасів, повинен бути прописаний в положенні про облікову політику лікєро-горілочаного підприємства.

Досліджуючи особливості організації бухгалтерського обліку виробничих витрат на ЗАТ «Львівський лікєро-горілочаний завод» та ДП «Житомирський лікєро-горілочаний завод», було встановлено, що нарахування амортизації та облік зносу основних засобів ведеться в залежності від виду основного засобу в межах дозволених методів Податковим кодексом України. В обліковій політиці ЗАТ «Лікєро-горілочаний завод» передбачено, що амортизація основних засобів нараховується відповідно до П(С)БО № 7 «Основні засоби».

Також встановлено строки корисного використання по відповідних групах: Група 3: будівлі – 20 років (240 місяців), споруди – 15 років (180 місяців), передавальні пристрої – 10 років (120 місяців); Група 4: машини та обладнання – 5 років (60 місяців),

електронно-обчислювані машини – 2 роки (24 місяці), а також інших для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми, інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони, мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн.; Група 5: транспортні засоби – 5 років (60 місяців); Група 6: інструменти, прилади, інвентар, меблі – 4 роки (48 місяців); Група 9: інші основні засоби – 12 років (144 місяці); Група 11: МНМА.

Вважаємо, що в положенні про облікову політику лікєро-горілчаних підприємств необхідно передбачати метод нарахування амортизації не лише в межах груп передбачених П(С)БО №7 «Основні засоби», Планом рахунків бухгалтерського обліку, але й гармонізувати з положеннями Податкового кодексу України.

З цією метою пропонуємо до положень облікової політики щодо обрання методу амортизації давати економіко-технологічне обґрунтування обрання того чи іншого методу для певного виду основних засобів, а також формувати додаток до облікової політики з затвердженим методом нарахування амортизації для кожного окремого виду або об'єкта основних засобів.

В таблиці 3 представлено форму такого додатка.

Таблиця 3

Форма додатку до облікової політики щодо затвердження методу нарахування амортизації

Форма МА 1

Приватне акціонерне товариство
«Львівський лікєро-горілчаний завод»
 (назва підприємства)

Додаток X

Методи амортизації на основні засоби

№ з/п	Вид / група	Об'єкти	Рахунок	Призначення	Строк КВ	Метод
1	Машини та обладнання	Фільтр для пом'якшення води	104.х.1	Виробниче	60 міс.	Виробничий

п
---	-------

Джерело: розроблено автором

Застосування даного додатку до облікової політики лікеро-горілчаних підприємств сприятиме підвищенню ефективності управління основними засобами підприємства та собівартістю готової продукції в частині амортизації як елемента витрат.

Бухгалтер на основі даного додатку вносить зміни до інвентарних карток основних засобів. Сформовані таким чином положення облікової політики забезпечать гармонізацію фінансового та податкового обліку, адже залежно від призначення основного засобу визначається його місце в розрахунки бази оподаткування податком на прибуток підприємств, встановленні строки корисного використання та обраний метод нарахування амортизації мають бути узгоджені зі статтю 145 «Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації» Податкового кодексу України.

Наступною складовою, яка впливає на калькулювання собівартості продукції лікеро-горілчаних підприємств в частині амортизації як елемента витрат, є амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів. З даного приводу погоджуємося з чинними підходами на ЗАТ «Львівський лікеро-горілчаний завод» та ДП «Житомирський лікеро-горілчаний завод». Так дослідження положень про облікову політику даних підприємств вказує на те, що амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів нараховують у першому місяці їх використання у розмірі 100 % їх вартості.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Наказ про облікову політику одиницю обліку окремих об'єктів нематеріальних активів. Амортизацію нематеріальних активів нараховують прямолінійним методом, а термін корисного використання кожного об'єкта і чинники, що впливають на нього, відображають в акті, складеному інвентарною комісією.

Згідно з Наказом про облікову політику на ЗАТ «Львівський лікеро-горілчаний завод» нарахування заробітної плати здійснюється за відрядною та погодинною формою оплати праці для виробничого і адміністративного персоналу відповідно. Нарухування основної заробітної плати робітникам, яким встановлена відрядна оплата праці, здійснюється на підставі підсумкових даних про обсяг виконаних ними

робіт чи наданих послуг. Облік праці та основної заробітної плати працівників ЗАТ «Львівський лікero-горілчаний завод» здійснюють на підставі Табеля обліку використання робочого часу. Табелі обліку використання робочого часу (типова форма № П-12) працівником показує фактичні години роботи в межах норм, понаднормові години роботи кожного працівника ЗАТ «Львівський лікero-горілчаний завод», а також їх роботи в нічний час. Щодо нарахування резерву на виплату відпусток та додаткового пенсійного страхування на вітчизняних лікero-горілчаних підприємствах вони не застосовуються. Резерв на виплату відпусток не нараховується, адже підприємство працює постійно, а не сезонно. Щодо додаткового пенсійного страхування, то даний елемент соціального розвитку використовують лише окремі підприємства даної галузі. Таким чином, в обліковій політиці положення щодо даних об'єктів не прописуються, що передбачає автоматичне обрання варіанта – відмова від резервування коштів для майбутніх витрат.

Вагомою складовою собівартості готової продукції лікero-горілчаних підприємств є база розподілу загальновиробничих витрат. Чинним бухгалтерським законодавством передбачено 6-ть баз розподілу загальновиробничих витрат: нормальна виробнича потужність; години праці; заробітна плата; обсяг діяльності; прями втрати; інша база. Порядок розподілу загальновиробничих витрат на лікero-горілчаних підприємствах залежить від обраного методу калькулювання собівартості готової продукції. Зважаючи на особливості технологічного процесу, дані витрати повинні розподілятися як між окремими виробами, так і між етапами технологічного процесу виробництва лікero-горілчаної продукції.

Таким чином, нами обґрунтовано механізм формування положень облікової політики щодо виробничих витрат в частинні вибору методів обліку об'єктів, які пов'язані з елементами витрат. Запропонований підхід є специфічним для лікero-горілчаних підприємств, що пов'язано з технологічним процесом та економічними факторами. Використання запропонованого механізму на лікero-горілчаних підприємствах дозволить підвищити ефективність управління як окремими елементами витрат, так і собівартістю готової продукції, а також процесом виробництва лікero-горілчаних виробів в цілому.

Наступною складовою формування облікової політики лікero-горілчаних підприємств як складової організації бухгалтерського обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції є вибір методу калькулювання та методу обліку витрат. Адже, як

стверджує М.С. Пушкар, «одним із основних елементів управління виробництвом та собівартістю зокрема є калькулювання. В процесі калькулювання співставляються витрати на виробництво з кількістю виготовленої продукції і визначається вартість одиниці. Витрати на виробництво завжди знаходяться в центрі уваги працівників управління промислових підприємств, що пояснюється рядом причин: необхідність раціонального використання обмежених ресурсів; забезпечення зростання прибутків за рахунок економії ресурсів; отримання показника, який характеризує ефективність використання всіх видів ресурсів (собівартість продукції); планування ресурсів на одиницю продукції та аналіз фактичних витрат з метою виявлення відхилень і причин; співставлення доходів та витрат для визначення маржинального доходу; прийняття рішень щодо удосконалення технології існуючих виробів і визначення ефективності заходів; вирішення питань розширення асортименту продукції, використання потужностей підприємства, освоєння нових видів продукції» [5, С. 223].

У свою чергу, С.Р. Яцишин вказує: «Досить часто калькулюванню не приділяється належна увага. Однією з причин є те, що перевіряючі та контролюючі органи в основному звертають увагу на суворе дотримання законодавства в частині правомірності включення витрат у собівартість продукції в цілому по підприємству, вважаючи визначення собівартості окремих її видів справою самого підприємства. Тому працівники бухгалтерських служб, в першу чергу, визначають правомірність включення витрат виробництва, а не правдивість та обґрунтованість калькулювання собівартості окремих видів продукції. Крім того, інфляційні процеси призвели до того, що на багатьох підприємствах калькулюванню собівартості продукції приділяють недостатню увагу» [7, С. 35–36].

Проте, зважаючи на те, що сьогодні ефективність діяльності підприємств залежить від раціональної організації бухгалтерського обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції вибір методу калькулювання та взагалі впровадження даного інструменту управління витратами на лікєро-горілочаних підприємствах є необхідною передумовою їх розвитку. Це пов'язано з тим, що калькулювання вирішує ряд завдань у процесі управління діяльністю процесом виробництва та витратами підприємств різних галузей, зокрема підприємств лікєро-горілочаної промисловості.

Процес вибору методу калькулювання та методу обліку витрат є досить важливим питанням організації бухгалтерського обліку виробничих витрат на лікєро-горілочаних підприємств. Управління та

бухгалтерська служба повинні обґрунтувати обрання того чи іншого методу калькулювання та обліку виробничих витрат. Обраний метод калькулювання повинен дозволити формувати собівартість готової продукції лікеро-горілчаних підприємств не лише на кінцевому етапі, але й на всіх етапах технологічного циклу задля комплексного управління процесом виробництва. В практиці діяльності вітчизняних та зарубіжних підприємств різних галузей застосовуються різноманітні методи калькулювання, які, в свою чергу, висвітлюються в науковій та навчальній літературі.

Таким чином, велика кількість методів калькулювання дає можливість вибору для підприємств. Проте сучасна бухгалтерська наука та практика не дає повного уявлення про вибір певного методу калькулювання собівартості готової продукції для підприємств галузі. Особливо гостро проблема вибору методу калькулювання стоїть на підприємствах лікеро-горілчаної промисловості.

Досліджуючи особливості організації бухгалтерського обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції підприємств харчової промисловості України, в тому числі ряду лікеро-горілчаних підприємств (ПрАТ «Львівський лікеро-горілчаний завод», ДП «Житомирський лікеро-горілчаний завод», Українська алкогольна компанія «ОЛІМП», ТОВ «Алкогольні традиції», ТзОВ «Золотоніський лікеро-горілчаний завод “Златогор”», ТОВ «Горобина», ТОВ Київський лікеро-горілчаний завод «Столичний Стандарт», ТОВ «Станіславська торгова компанія»), ми дійшли висновку, що для вітчизняної облікової практики характерні такі методи калькулювання собівартості продукції:

- попередільний (попроцесний) (при використанні даного методу витрати враховуються за встановленими статтями калькуляції по всьому виробничому процесу або, крім того, за окремих стадіях процесу виробництва) та позамовний метод (при позамовній калькуляції об'єктом калькулювання є окреме замовлення, окрема робота, яка виконується відповідно до особливих вимогам замовника, і термін виконання кожного замовлення відносно невеликий);

- повної собівартості (формується зі всіх витрат підприємства, пов'язаних із процесом виробництва й управління підприємством) та неповної собівартості (складається з витрат підрозділів підприємства (цехів, ділянок)).

Стосовно методів обліку виробничих витрат, то на даних підприємствах використовуються методи: нормативних витрат (затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість

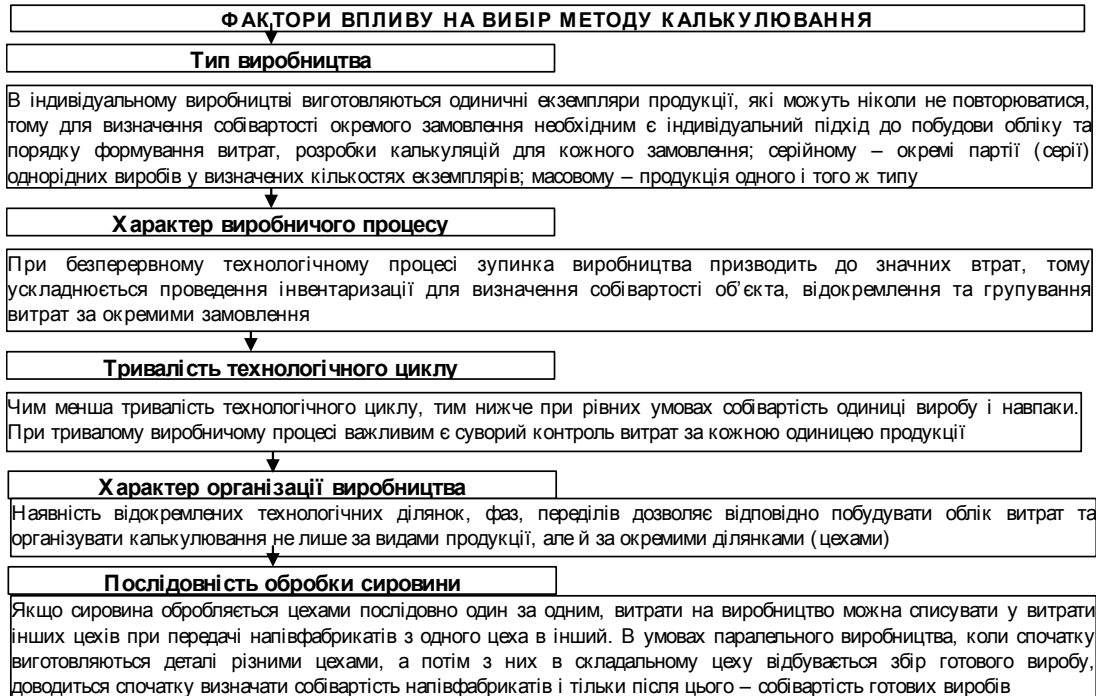
продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва) та фактичних витрат (витрати обліковуються за фактично понесеними витратами).

Вважаємо, що на вибір методу калькулювання та методу обліку виробничих витрат впливають такі фактори: тип виробництва, характер виробничого процесу (перервний, безперервний), тривалість технологічного циклу, характер організації виробництва, послідовність обробки сировини (паралельна, послідовна), ступінь готовності продукції. Залежно від особливостей даних факторів визначається обрання та механізм застосування того чи іншого методу на підприємствах, зокрема на підприємствах лікєро-горілочної промисловості.

Характеристика зазначених факторів та їх місце у виборі методів калькулювання та обліку виробничих витрат на лікєро-горілочних підприємств представлено на рисунку 1.

Технологічний процес виробництва лікєро-горілочних виробів вказує на необхідність застосування на даних підприємствах попередільного методу калькулювання собівартості продукції. В свою чергу, значна увага законодавства щодо якості готової продукції та процесу виробництва вимагає застосування нормативного методу обліку витрат. Тому для підприємств лікєро-горілочної промисловості пропонуємо застосування інтегрованого нормативно-попередільного методу.

Сутність даного методу калькулювання та обліку виробничих витрат полягає в формуванні нормативної собівартості продукції на кожному окремому етапі виробництва лікєро-горілочної продукції, а також періодичний облік відхилень в розрізі елементів витрат.



Джерело: розроблено автором

Рис. 1. Фактори впливу на вибір методу калькулювання

Впровадження запропонованого методу потребує відповідного закріплення в обліковій політиці лікєро-горілочного підприємства.

В положенні про облікову політику лікєро-горілочного підприємства необхідно закріпити даний метод, а також описати переділи, відповідно до яких формується собівартість. Зокрема такими переділами виступають: підготовка сировини; приготування суміші та попереднє фільтрування; оброблення, фільтрування, коригування міцності; розлив горілки; етикування, маркування, пакування.

В межах кожного переділу виробничі витрати повинні групуватися за елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація, інші витрати).

Для кожного переділу та елемента витрат відкривається окремий аналітичний рахунок на рахунку 23 «Виробництво».

У зв'язку із застосуванням нормативного методу обліку витрат на підприємстві, організовується дві системи обліку виробничих витрат: постійна та періодична. В постійній системі обліку витрат відображаються витрати за плановими нормами, складеними відповідно до виробничих потужностей та обсягів виробництва. Відображення таких витрат здійснюється щоденно. При періодичній системі обліку витрат відображаються відхилення від запланованих витрат.

Періодичні відображення визначаються організацією документообігу на підприємстві та елементом витрат. На рисунку 2 представлено запропонований підхід до формування положень облікової політики в частині виробничих витрат лікєро-горілочних підприємств.

Формування положень облікової політики відповідно до зазначених на рисунку 2 пропозицій, є основою організації системи бухгалтерського обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції.

Організований таким чином бухгалтерський облік дозволить формувати ефективно інформаційне забезпечення управлінських рішень щодо процесів виробництва та реалізації готової продукції, а також діяльності лікєро-горілочного підприємства взагалі.

Витяг

Приватне акціонерне товариство
 «Львівський лікєро-горілочний завод»
 назва підприємства

НАКАЗ № 1

Від 02 січня 2013 р.

**ПРО ЗАТВЕРДЖЕННЯ
 ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА
 НА 2013 р.**

a.1. Для обліку господарських операцій діяльності ПРАТ «Львівський лікєро-горілочний завод» використовується робочий план рахунків (додаток А).

b. Для обліку операцій зі списання виробничих запасів використовуються наступні методи списання запасів при їх вибутті:

b.1 собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) для списання етилового спирту, цукру, свіжих та сушених плодів і ягід, спиртових морсів та соків;

b.2 ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів для обліку витрачання питної води;

b.3 середньозваженої собівартості для списання Хімічні речовини для пом'якшення води, активованого вугілля, крохмальної патоки, сушених трав та цедри, кори дерев, харчових барвників.

c. Необоротні активи визнаються основними засобами відповідно до Податкового кодексу України. Межею віднесення встановлено 2500 грн.

d. Амортизація.

d.1. амортизація на основні засоби нараховується відповідно до методів передбачених П(С)БО 7 та класифікацією основних засобів відповідно до Податкового кодексу України. Порядок нарахування амортизації на конкретні об'єкти основних засобів міститься в додатку Х: Форма МА 1 «Методи нарахування амортизації на основні засоби»;

d.2. амортизація на малоцінні необоротні матеріальні активи нараховується у першому місяці їх використання у розмірі 100% їх вартості;

d.3. амортизація на нематеріальні активи нараховується прямолінійним методом.

c.1. Бухгалтерський облік виробничих витрат та калькулювання собівартості лікєро-горілочної продукції здійснюється на основі інтегрованого нормативно-попередільного методу.

c.2. Витрати відображаються на рахунках в розрізі наступних переділів:

- підготовка сировини;
- приготування суміші та попереднє фільтрування;
- оброблення, фільтрування, кригування міцності;
- розлив горілки;
- етикування, маркування, пакування.

c.3. Витрати окремого переділу обліковуються в розрізі елементів.

c.4. Витрати відображаються на рахунках за двома системами:

- постійна система обліку витрат – витрати відображаються щоденно за плановими нормами, складеними у відповідності до виробничих потужностей та обсягів виробництва;

- періодична система обліку витрат – відображаються відхилення від запланованих витрат. Матеріальні витрати та інші витрати відображаються щотижня, витрати на оплату праці, соціальні заходи та амортизація в кінці місяця.

c.5. Витрати кожного наступного переділу включають прями виробничі витрати, пов'язані з поточним переділом та витрати попередніх переділів згрупованих за елементами витрат.

Джерело: розроблено автором

*Рис. 2. Запропонований підхід до формування положень
 облікової політики в частині обліку виробничих витрат
 лікєро-горілочних підприємств*

Таким чином, нами обґрунтовано напрями удосконалення організації бухгалтерського обліку виробничих витрат на основі розробленого підходу до формування облікової політики. Розроблений підхід до формування облікової політики лікєро-горілочаних підприємств в частині виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції сформований на основі аналізу нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік в Україні та систему оподаткування, а також вивчення технологічних та економічних особливостей діяльності підприємств галузі, які впливають на систему управління.

Запропонований підхід до формування облікової політики лікєро-горілочаних підприємств полягає в двох напрямках:

- по-перше, вибір методів обліку об'єктів, які пов'язані з відповідними елементами витрат. На основі вивчення П(С)БО виявлено можливі варіанти обліку таких об'єктів та запропоновано підхід до їх вибору на лікєро-горілочаних підприємств. Вибір того чи іншого методу обумовлений технологічними характеристиками виробництва лікєро-горілочної продукції, а також стратегію діяльності підприємства;

- по-друге, вибір методів обліку витрат та калькулювання собівартості. На основі вивчення наукових праць та практики діяльності вітчизняних лікєро-горілочаних підприємств та вимог законодавства щодо організації їх виробництва та якості продукції запропоновано використання інтегрованого нормативно-попередільного методу калькулювання.

Впровадження в практику діяльності лікєро-горілочаних підприємств вказаного підходу дозволить підвищити ефективність інформаційного забезпечення інших підсистем управління в сучасних умовах господарювання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На основі вивчення підходів до організації бухгалтерського обліку виробничих витрат лікєро-горілочаних підприємств визначено, що на даних підприємствах можна використовувати такі підходи: облік витрат за елементами, облік витрат за місцями виникнення, облік за центрами відповідальності, облік витрат за носіями. На підприємстві можуть обирати один або декілька підходів залежно від сформованої системи управління та запитів користувачів. Обґрунтовано, що обрання того чи іншого методу на підприємствах лікєро-горілочної промисловості повинно відповідати обраним методам калькулювання собівартості готової продукції та обліку витрат. Обрання місць виникнення витрат та центрів відповідальності залежить від внутрішньої організації

системи управління виробничими процесами на підприємстві лікеро-горілчаної промисловості. Це, в свою чергу, обумовлює те, що на кожному підприємстві досліджуваної галузі вибір місць виникнення витрат та центрів відповідальності буде різним, адже це залежить від прерогативи управлінського апарату.

Основною складовою організації бухгалтерського обліку витрат на підприємства лікеро-горілчаної промисловості є формування облікової політики. Значна роль облікової політики в частині витрат лікеро-горілчаної промисловості пов'язана з тим, що вона направлена на формування ефективного механізму облікового відображення виробничих витрат лікеро-горілчаних підприємств оснований на виборі методів обліку окремих об'єктів, варіативність яких обумовлена бухгалтерським та податковим законодавством України.

Задля обґрунтування напрямів формування положень облікової політики в частині виробничих витрат та їх впливу на калькулювання собівартості готової продукції лікеро-горілчаних підприємств визначено максимальну кількість підходів на основі застосування методів комбінаторики. На основі принципу добутку визначено 2400 варіантів собівартості готової продукції підприємств лікеро-горілчаної продукції. Визначення такої кількості варіантів пов'язано з об'єктами, які відповідають конкретному елементу витрат.

На основі вивчення галузевих особливостей діяльності лікеро-горілчаного підприємства та напрямів регулювання виробничих витрат бухгалтерським та податковим законодавствами, запропоновано підходи щодо вибору методів обліку матеріальних витрат (списання виробничих запасів), витрат на оплату праці та соціальні заходи (нарахування резервів майбутніх виплат, вибір форм та систем оплати праці), амортизація (вибір методу нарахування амортизації). Кожен метод обґрунтовано виходячи з особливостей технології виробництва, сучасного стану галузі та стратегії діяльності лікеро-горілчаних підприємств.

Досліджено особливості калькулювання на підприємствах різних галузей національного господарства та теоретичних підходів в науковій літературі, обґрунтовано необхідність застосування інтегрованого нормативно-попередільного методу. Сутність даного методу полягає в формуванні нормативної собівартості лікеро-горілчаної продукції на кожному окремому етапі виробництва, а також періодичний облік відхилень в розрізі елементів витрат. Це, в свою чергу, обумовило необхідність відображення виробничих витрат в двох системах обліку: періодичній та постійній. Планові витрати

відображаються в постійній системі, а відхилення в періодичній залежно від надходження первинних документів.

Вказане вище дозволило сформулювати положення облікової політики підприємства лікєро-горілочної промисловості в частинні виробничих витрат. Зокрема, обґрунтовано необхідність закріплення: по-перше, способів списання запасів за різними методами, по-друге, критеріїв визнання основних засобів, по-третє, методів нарахування амортизації на основні засоби, малоцінні необоротні активи та нематеріальні активи, по-четверте, обрання нормативно-попередільного методу, по-п'яте, кількість переділів, по-шосте, відображення витрат в постійній та періодичній системах обліку.

Список використаної літератури:

1. *Житний П.* Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / *П.Житний* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.
2. *Карнаух Т.О.* Комбінаторика : навч. посібник / *Т.О. Карнаух* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://unicyb.kiev.ua/~tkarnaukh/Publications/DM/Counting/CountingPublic.pdf>.
3. *Лаговська О.А.* Доходи та фінансові результати як об'єкти облікової політики / *О.А. Лаговська*// Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир. – 2006. – № 2 (36). – С. 53–59.
4. *Олійник О.В.* Формування облікової політики щодо витрат підприємства / *О.В. Олійник* // Технічний прогрес та ефективність виробництва / Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» : зб. наук. праць. – Вип. 24. – Харків : НТУ «ХПГ», 2001. – 280 с.
5. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / *Михайло Семенович Пушкар.* – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.
6. *Шакина О.В.* Проблемы формирования учетной политики потребительского общества на материалах Янтиковского райпо / *О.В. Шакина, Т.В. Федосенко* // Молодежь и кооперация – 2005 : тезисы докладов ХХІХ итоговой студенческой научной конференции. – Чебоксары : Русика, 2005. – С. 352–353.

7. Яцишин С.Р. Особливості калькулювання собівартості продукції в умовах формування ринкових відносин / С.Р. Яцишин // Технічний прогрес та ефективність виробництва / Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» : зб. наук. пр. – Вип. 24. – Харків : НТУ «ХПІ»?. – 2001. – С. 35–38.

Хомяк Тарас Русланович – аспірант Львівської комерційної академії.

Наукові інтереси:

- організація бухгалтерського обліку.

Стаття надійшла до редакції 04.09.2013