

approaches allocation of materiality. The example data reporting, general ledger and trial balances stacked structure of major assets and liabilities balance algorithms of materiality for each segment balance, debit and credit turnovers accounts. This allowed the author to develop and prove cost-effective way of using a uniform level of materiality in the audit of financial statements.

Key words: materiality, audit criteria and methods segment.

T. BUROVA

Mykolaev

СУЩЕСТВЕННОСТЬ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

В научной статье проведен анализ мировой и украинской практики оценки уровня существенности при аудите на примере США, Великобритании и других стран. В Украине предлагается установить несколько последовательных этапов разработки критериев и способов существенности при проверке отчетности. Описанные два подхода распределения уровня существенности. На примере данных отчетности, Главной книги и оборотно-сальдовой ведомости составлены структура крупнейших статей актива и пассива баланса, алгоритмы уровня существенности по каждому сегменту баланса, дебетовых и кредитовых оборотов бухгалтерских счетов. Это позволило автору разработать и обосновать экономически эффективный способ использования единого уровня существенности при аудите финансовой отчетности.

Ключевые слова: сущность, аудит, критерии и способы, сегмент.

Стаття надійшла до редколегії 29.10.2015

УДК 657.6

В. В. ВОЛОШИНА

м. Миколаїв

riddle-vvv@mail.ru

ОРГАНІЗАЦІЯ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА: ГАЛУЗЕВИЙ АСПЕКТ

У статті досліджено сутність операційних витрат, їх вплив на фінансовий стан харчового підприємства. Представлено різні підходи щодо застосування сучасної методики організації обліку витрат підприємства. Досліджено сутність організації обліку витрат як системної категорії та запропоновано інтегровану систему організації їх обліку з урахуванням особливостей харчової галузі. Розширено класифікацію об'єктів обліку витрат. Здійснено систематизацію науково-методологічних основ та принципів організації обліку витрат підприємства. Розроблено напрями організації інтегрованої системи бухгалтерського обліку витрат виробництва.

Ключові слова: операційні витрати, організація обліку, класифікація витрат, калькулювання собівартості продукції, система.

Ефективно управляти діяльністю підприємства можна лише володіючи достовірною, повною і детальною інформацією про наявність і використання ресурсів. Тому бухгалтерський облік витрат займає особливе місце в системі управління, оскільки на основі облікових даних попередніх періодів здійснюється процес планування господарської діяльності, аналіз і контроль досягнутих результатів, регулювання виявлених відхилень з ураху-

ванням обсягів випуску продукції та визначення її собівартості.

Собівартість продукції є важливим показником ефективності діяльності підприємства та його стабільності на ринку. Для управлінського персоналу підприємств достовірне визначення собівартості продукції забезпечує управління прибутком підприємством і водночас ускладнюється зовнішніми умовами функціонування підприємства, які полягають

необхідності зниження ціни молочної продукції та, відповідно, оптимізації її собівартості для максимізації фінансових результатів діяльності. Заради цієї мети науковці та практики в сфері бухгалтерського обліку намагаються вирішити ряд проблемних питань щодо організації обліку витрат, калькулювання, контролю та аналізу собівартості продукції.

Дослідженню питань організації обліку аналізу й контролю витрат, калькулювання собівартості продукції присвячені праці українських вчених: М. Т. Білухи, О. С. Бородкіна, Б. І. Валуєва, Ю. А. Вериги, А. М. Герасимовича, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, В. І. Єфіменка, Я. Д. Крупки, В. М. Жука, М. В. Панасюка та інших. Проте, питання раціональної організації та методики обліку операційних витрат на підприємствах харчової галузі вимагають додаткового дослідження та з'ясування ряду теоретичних і практичних проблем, оскільки зарубіжний досвід не може бути прямо перенесений у діяльність вітчизняних підприємств, а власний – вимагає адаптації до ринкових реалій. Серед таких проблем можна виділити: не оптимальність та обмеженість облікової політики; недосконалість форм облікової документації; відсутність оптимального переліку статей непрямих витрат і визначення обґрунтованої бази їх розподілу між об'єктами калькулювання; вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; недосконалість інформаційного забезпечення системи управління виробництвом.

Метою дослідження є наукове узагальнення теоретико-методичних положень та практичних рекомендацій щодо організації обліку та контролю витрат виробництва на підприємствах харчової промисловості із врахуванням сучасних тенденцій бухгалтерського обліку.

За сучасних умов господарювання у підприємств все частіше виникає необхідність вести бухгалтерський облік витрат і визначати собівартість продукції (робіт, послуг), не лише обмежуючись вимогами чинної нормативно-правової бази. Виникнення такої необхідності зумовлено такими причинами: суб'єкт господарювання повинен мати інформацію щодо вартості виробництва кожного виду продукції, що надасть йому можливість приймати рішен-

ня щодо цін, структури виробництва й збуту, напрямів інвестування та авансування матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; існує потреба здійснення аналізу щодо якості й наслідків попередньо прийнятих рішень, порівняння витрат, доходів і фінансових результатів за окремими видами продукції та структурними підрозділами; використання одержаної інформації в процесі розробки планів, бюджетів, стратегій, програм розвитку тощо.

Таким чином, завдання бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції знаходяться в сфері інтересів підприємства та належать до сфери організації бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік витрат передусім визначається інформаційними потребами користувачів. Для складання та подання фінансової звітності достатньо узагальненої інформації про витрати протягом звітного періоду. Для управління ж необхідна більш повна й детальна інформація для обґрунтування цін на продукцію, аналізу ефективності виробничої діяльності, планування обсягів виробництва й прибутку. Тому організація бухгалтерського обліку витрат повинна враховувати економічні наслідки управлінських рішень. Саме на основі облікових даних попередніх періодів здійснюються планування виробничої діяльності, аналіз і контроль досягнутих результатів, регулювання виявлених відхилень. Сукупність умов, в яких функціонує система обліку витрат на підприємстві, його завдання, науково-методологічні основи та принципи організації обліку, властивості витрат як об'єкта обліку та управління представлені на рис. 1.

Для організації бухгалтерського обліку необхідно врахувати вплив кожного з названих елементів в системі бухгалтерського обліку витрат. Вагомий вплив на організацію бухгалтерського обліку витрат мають насамперед зовнішні фактори, що визначають умови функціонування підприємства в цілому. Так, В.М. Жук виділяє фактори, що існують об'єктивно, незалежно від людей і впливають на витрати виробництва: клімат, наявність природних ресурсів, протяжність території, нагромаджуючи на необхідності їх врахування для адекватного визначення реальних витрат підприємства [2].

Зовнішні фактори, що формують завдання бухгалтерського обліку витрат на підприємствах харчової промисловості									
Зміни вимог бізнесу		Зміни нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку		Розвиток сучасних методів обліку		Розвиток інформаційних технологій			
Завдання обліку витрат									
Оцінюючі		Контрольні		Оптимізаційні		Соціально-економічні		Інформаційно-аналітичні	
своєчасне, достовірне обчислення собівартості продукції, фінансових результатів		забезпечення збереження майна, попередження виникнення недостач цінностей		виявлення резервів зниження собівартості продукції, підвищення рентабельності		підтвердження обґрунтованості встановлення цін для протидії застосуванню демпінгових чи монопольно високих цін		забезпечення адміністрації достовірною і повною інформацією для прийняття управлінських рішень	
Науково-методологічні основи обліку витрат									
Принципи бухгалтерського обліку			Нормативна база						
принцип нарахування і відповідності доходів і витрат	принцип історичної (фактичної) собівартості	принцип обачності	<u>1 рівень</u> Податковий кодекс України, Закони України	<u>2 рівень</u> Укази Президента України і Постанови Кабінету Міністрів	<u>3 рівень</u> Положення (стандарту) бухгалтерського обліку, План рахунків	<u>4 рівень</u> Методичні рекомендації (інструкції, вказівки)	<u>5 рівень</u> Організаційно-розпорядчі документи підприємства		
Вимоги до організації обліку витрат									
Розробка облікової політики підприємства	Відповідність вимогам чинного законодавства	Визначення складу витрат, що відносяться на собівартість продукції за прямою ознакою	Документування витрат у момент їх виникнення	Групування витрат за статтями, носіями, підрозділами	Узгодження об'єктів обліку з об'єктами калькулювання	Зв'язок обліку витрат з номенклатурою рахунків бухгалтерського обліку			

Рис. 1. Система бухгалтерського обліку витрат: організаційно-методологічні аспекти

Вплив територіальних особливостей функціонування підприємства на систему бухгалтерського обліку витрат є надзвичайно актуальний для харчових підприємств. В першу чергу, це стосується природно-кліматичного аспекту, пов'язаного із сукупними (базовими) та специфічними (додаткове перевищення сукупних витрат виробництва порівняно з витратами в нормальних умовах за рахунок несприятливих природно-кліматичних умов) витратами. Відповідно, специфічні витрати збільшують собівартість виробів, внаслідок чого знижується їх конкурентоспроможність

на ринку. Врахування специфічних витрат необхідне на етапі прийняття рішення про розміщення підприємства.

Наступними факторами, що впливають на організацію бухгалтерського обліку витрат, є особливості бізнесу, тобто організаційно-правова форма та належність підприємства до певної галузі економічної діяльності, яка визначає перелік продукції, що випускається, порядок обчислення собівартості за окремими видами продукції. До характерних особливостей діяльності підприємств харчової галузі відносяться: ступінь спеціалізації та комбіну-

вання, безперервність роботи протягом року, ступінь механізації та автоматизації технологічного процесу, обсяг сировини, що переробляється.

Серед внутрішніх факторів організації облікового процесу на підприємстві слід виділити кваліфікацію персоналу, наявність і ефективність системи внутрішнього контролю, застосування інформаційних технологій. Зазначені фактори зумовлюють постановку завдань обліку витрат, що згруповані в оцінюючі, контрольні, оптимізаційні, інформаційно-аналітичні та соціально-економічні. Таке групування ілюструє призначення обліку витрат, сприяє його раціональній організації.

До оціночних завдань обліку витрат відносяться: оцінка доцільності виробництва, виробництва чи придбання комплектуючих виробів, напівфабрикатів; формування інформації для оцінки можливості та доцільності зміни технології та організації виробництва; облік обсягу, асортименту і якості виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг. До контрольних завдань обліку витрат відносяться: контроль за виконанням плану за обсягом, асортиментом і якістю продукції; порівняння фактичного рівня витрат з нормативним, розрахунковим значенням і рівнем ринкових цін; забезпечення збереження майна, попередження виникнення нестач, крадіжок цінностей; визначення складу і розмежування виробничих витрат за їх економічним змістом, центрами відповідальності, елементами, статтями, між реалізованою і нереалізованою продукцією, звітними періодами та іншим ознакам. До оптимізаційних завдань обліку витрат відносяться: сприяння підвищенню рентабельності підприємства, окупності виробничих і технологічних програм; управління якістю продукції і підвищення науково-технічного рівня організації виробництва; сприяння раціональному і ефективному використанню ресурсів; виявлення резервів зниження собівартості продукції.

До інформаційно-аналітичних завдань обліку витрат відносяться: забезпечення адміністрації інформацією для прийняття управлінських рішень; формування відповідної інформації про обсяги витрат і виготовленої продукції (робіт, послуг) в передбаченій

системі документів, облікових реєстрів та звітності; своєчасне і точне визначення доходу, витрат, інших доходів і витрат, кінцевого фінансового результату; забезпечення обґрунтованого обчислення результатів виробничих діяльності структурних підрозділів. До соціально-економічних завдань обліку витрат – питання створення чи ліквідації філій, кадрові питання стосовно залучення додаткових працівників; сприяння кращій організації праці і розвитку творчої ініціативи [4].

Обліковий процес значною мірою залежить від прийнятої на підприємстві облікової політики, зумовленої інтересами різних груп користувачів облікової інформації. У положеннях облікової політики підприємства повинна міститися інформація про склад витрат і порядок формування собівартості, зокрема перелік об'єктів витрат, постійних і змінних витрат, перелік центрів витрат і відповідальності, застосовувані методи обліку й калькулювання, бази розподілу загальновиробничих витрат, перелік супутньої, побічної продукції і зворотних відходів, порядок оцінки, оцінка залишків незавершеного виробництва, класи рахунків, що застосовуються для обліку витрат.

Для внутрішнього використання доцільно також розробити положення про політику господарювання, що регулюватиме у взаємозв'язку з обліковою питання планування, аналізу і контролю витрат, обов'язки окремих підрозділів підприємства, що надають дані для розрахунку собівартості, терміни надання таких даних, методичні аспекти.

Інструктивною базою для вибору об'єктів витрат є галуzeві методичні рекомендації. Водночас дослідник Ю. В. Сіра пропонує групувати об'єкти витрат за групами виконуваних функцій, а саме об'єктами обліку використання ресурсів, перетворення ресурсів виготовлення нового продукту. Відповідно до цього розширено класифікацію об'єктів обліку витрат (табл. 1).

Наприклад, в якості об'єкта обліку витрат можна виділити процес «Проведення санітарно-технічних заходів». Таким чином, буде відомо, скільки коштують підтримка санітарно-технічних норм у процесі виробництва, прибирання цехів, дезінфекція обладнання,

Таблиця 1

Класифікація об'єктів обліку витрат

Об'єкти обліку витрат за	видами ресурсів	елементами витрат
	перетворенням ресурсів	центри відповідальності, організаційна ланка, структурний підрозділ, бригада, робоче місце
	виготовленням нового продукту	виріб, статті калькуляції, група продукції, об'єкти основних засобів і капітальних вкладень, проект, замовлення
	операціями	процес, переділ, діяльність

контрольні перевірки чистоти, як вартість такого процесу змінюється в часі.

Сьогодні вчені частіше замислюються над організацією інтегрованої системи бухгалтерського обліку витрат на виробництво, яка б задовольняла потреби управлінської ланки. На думку В. Дерія [1], цей процес необхідно починати з удосконалення аналітичного обліку. Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів і виробничої структури підприємства класифікацію рахунків обліку виробництва будується ієрархічним методом класифікації з використанням послідовної системи кодування. Аналітичний облік витрат на виробництво за таких умов необхідно вести за місцями виникнення витрат, центрами витрат і центрами відповідальності.

Загалом більшість вчених визначають напрями організації бухгалтерського обліку

витрат підприємства залежно від того, що вважається об'єктом обліку витрат. При цьому можливі облік витрат за видами, місцями виникнення, центрами відповідальності та носіями витрат (рис. 2). Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку витрат вони повинні бути класифіковані так, щоб кожен первинний документ відображав один вид витрат. Для зручності обліку й наступного аналізу на конкретному підприємстві кожному виду витрат привласнюється реєстраційний номер.

Облік витрат за елементами – необхідна умова для підсумкового контролю витрат, що дозволяє підприємству оцінити структуру собівартості виготовленої продукції: процентне співвідношення окремих елементів собівартості у загальній сумі витрат на виробництво. В результаті аналізу структури собівар-



Рис. 2. Напрями організації інтегрованої системи бухгалтерського обліку витрат виробництва

тості в підприємства з'являється можливість визначити наявні резерви щодо її зниження. Облік витрат за місцями виникнення – наступний напрям організації обліку витрат виробництва. Під місцем виникнення витрат (окремі робітники, ділянки, бригади, цехи, стадії, переділи, процеси, відділи підприємства) розуміють структурний підрозділ підприємства, за показниками якого організовуються планування, нормування й облік витрат виробництва з метою їх контролю. Кожна ділянка має відповідний реєстраційний номер, що фіксується в номенклатурі місць виникнення витрат на підприємстві. Місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво за економічними елементами й статтями калькуляції. Вони часто підрозділяються на місця виникнення основних (підрозділи, що безпосередньо виготовляють і продають продукцію на сторону) та допоміжних витрат (підрозділи, що виготовляють продукції для внутрішнього споживання). Для кожного місця виникнення витрат у бухгалтерському обліку обираються одиниці виміру, необхідні для наступного калькулювання собівартості продукції [3].

Третім напрямом обліку виробничих витрат є облік за центрами відповідальності – сегментами підприємства, підрозділами, за результатами роботи яких існує можливість оцінити виконання менеджерами визначених адміністрацією підприємства завдань. Організація бухгалтерського обліку за центрами відповідальності полягає в забезпеченні нагромадження даних про витрати та доходи за кожним центром відповідальності таким чином, щоб відхилення від кошторису (плану, затвердженого для центра відповідальності) могли бути віднесені на відповідальну особу. Використані ресурси фактично відображаються за дебетом рахунку «Виробництво» за нормативними (плановими) показниками. Відхилення від нормативних витрат відображаються на рахунках відхилень (позитивні відхилення накопичуються за кредитом, негативні – за дебетом).

Фактичні дані за результатами роботи центрів відповідальності відображаються бухгалтером у звітах про виконання кошторису, що складаються через короткі проміжки часу. З цих звітів керівники центрів відповідально-

сті одержують інформацію про відхилення від кошторису за різними статтями витрат для оперативного реагування на них.

Четвертий напрям обліку витрат – облік за носіями. Залежно від технології і характеру продукції носіями витрат можуть бути виробчи чи напівфабрикати, групи однорідних виробів, серії однойменних виробів чи індивідуальні групи виробів (замовлення), будівельні об'єкти, закінчені етапи будівництва, види робіт і послуг тощо. Якщо на підприємстві однорідна продукція виготовляється з однакової вихідної сировини та відрізняється тільки розмірами й модифікаціями, то в підприємства з'являється можливість мінімізувати кількість носіїв витрат, а отже, спростити процедуру калькулювання.

Таким чином, організація бухгалтерського обліку витрат на підприємстві має забезпечувати ефективність і дієвість системи управління, зокрема надавати можливість оперативно отримувати необхідну облікову інформацію про витрати виробництва та своєчасно приймати необхідні управлінські рішення з метою забезпечення раціонального використання виробничих ресурсів. Організація такої системи вимагає особливого підходу до вибору основних елементів і напрямів організації бухгалтерського обліку як в сфері методології, так і в сфері кадрового та технічного забезпечення.

Отже, необхідною передумовою достовірного та відображення витрат виробництва в бухгалтерському обліку є раціональна його організація, що передбачає вибір об'єктів витрат, методів обліку витрат залежно від особливостей діяльності підприємства та стратегії його розвитку, а також достатній рівень компетентності облікового персоналу.

Список використаних джерел

1. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. — Тернопіль : ТНЕУ, Екон. думка, 2010. — 272 с.
2. Жук В. М. Облік витрат виробництва: методологічні аспекти / В. М. Жук // Стратегія розвитку України (економіка, соціологія, право): наук. журнал / відп. ред. О. П. Степанов. — К. : НАУ. — 2011. — Вип. 1—2. — С. 484—487.
3. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект: монографія / В. М. Панасюк. — Тернопіль : Астон, 2012. — 288 с.
4. Пархоменко В. Бухгалтерський облік операційних витрат / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 10. — С. 3—9.

V. VOLOSHINA
Mykolaiv

COMPANY INTEGRATED ACCOUNTING SYSTEM OPERATING COSTS

In the article the essence of operating costs, their impact on the financial position of the food business. Presented different approaches to the use of modern methods of accounting costs. The essence of accounting cost categories and the system as proposed integrated system of accounting organization allowing for the food industry. Extended classification of objects of cost accounting. Systematize scientific and methodological foundations and principles of accounting costs. Directions organization integrated accounting system production costs.

Keywords: operating costs, organization of accounting, classification of costs, costing production system.

В. В. ВОЛОШИНА
г. Николаев

ОРГАНИЗАЦИЯ ИНТЕГРИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИОННЫХ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ: ОТРАСЛЕВОЙ АСПЕКТ

В статье исследована сущность операционных расходов, их влияние на финансовое состояние пищевого предприятия. Представлены различные подходы по применению современной методики организации учета затрат. Исследована сущность организации учета затрат как системной категории и предложено интегрированную систему организации их учета с учетом особенностей пищевой отрасли. Расширена классификация объектов учета затрат. Проведена систематизация научно-методологических основ и принципов организации учета затрат предприятия. Разработаны направления организации интегрированной системы бухгалтерского учета издержек производства.

Ключевые слова: операционные расходы, организация учета, классификация затрат, калькуляция себестоимости продукции, система.

Стаття надійшла до редколегії 26.10.2015

УДК 338.48 (477)

С. С. ГАЛАСЮК
м. Одеса
svetlana-galasyuk@rambler.ru

НАПРЯМИ АКТИВІЗАЦІЇ МОЛОДІЖНОГО ТУРИЗМУ В ОДЕСЬКОМУ РЕГІОНІ

У статті визначені групи факторів, які перешкоджають та сприяють розвитку молодіжного туризму в Одеському регіоні. Проаналізовано комплекс заходів з організації молодіжного туризму. Звернено увагу на нестачу бюджетних засобів розміщення, туристичних маршрутів для молоді та пропозицій для власників посвідчень ISIC. Зроблено висновок про необхідність об'єднання зусиль місцевих органів влади, громадських організацій та представників туристичного бізнесу для розвитку молодіжного туризму та запропоновано впровадити заходи з активізації туризму на території Одеської області.

Ключові слова: молодіжний туризм, хостели, посвідчення ISIC, регіон.

Розвиток внутрішнього та в'їзного туризму на території Одеської області потребує системності і комплексності, оскільки сама галузь «туризм» носить яскраво виражений міждисциплінарний характер, задіюючи різні сектори

економіки, культуру, природну спадщина тощо.

Основними чинниками, стримуючими розвиток молодіжного туризму в Україні та Одеській області, є наступні: