

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Особливості обліку і аналізу витрат на виробничих підприємствах та
їх вдосконалення на ТОВ «ГЕЛФ»

Виконала: студент 2 курсу, групи 8.0718
спеціальності облік і оподаткування,
освітньої програми облік і аудит
спеціалізації облік і аудит у підприємстві

В.В. Мигован

Керівник к.е.н., професор Рибалко О.М.

Рецензент: д.е.н., професор Варламова І.С.

Запоріжжя – 2019

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Освітня програма облік і аудит
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Шмиголь
« _____ » _____ 2019 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Миговану Володимиру Вадимовичу

1. Тема роботи: Особливості обліку і аналізу витрат на виробничих підприємствах та їх вдосконалення на ТОВ «ГЕЛФ» керівник роботи Рибалко О.М., к.е.н., професор, затверджені наказом ЗНУ від 04 липня 2019 року № 1110-с.
2. Строк подання студентом роботи 16 грудня 2019 р.
3. Вихідні дані до роботи: Закон України про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7, № 9, 26, статистичні дані, Податковий кодекс України, облікові дані та звітність ТОВ «ГЕЛФ», а також монографічні дослідження та наукові статті вітчизняних і зарубіжних авторів.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): з'ясувати економічний зміст, визначення та класифікацію витрат на виробництво; виокремити особливості витрат діяльності виробничого підприємства ТОВ «ГЕЛФ»; провести аналіз виробництва продукції на ТОВ «ГЕЛФ».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить: 10 рис., 18 табл. і 3 формули.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., професор Рибалко О.М.	02.09.2019	02.09.2019
2	к.е.н., професор Рибалко О.М.	30.09.2019	30.09.2019
3	к.е.н., професор Рибалко О.М.	21.10.2019	21.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	серпень 2019	виконано
2.	Написання вступу	серпень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	вересень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	грудень 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студент _____
(підпис)В.В. Мигован
(ініціали та прізвище)Керівник роботи _____
(підпис)О.М. Рибалко
(ініціали та прізвище)**Нормоконтроль пройдено**Нормоконтролер _____
(підпис)В.В. Сьомченко
(ініціали та прізвище)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 124 с., 10 рис., 18 табл., 3 формули, 6 додатків, 53 літературних джерел.

Об'єктом дослідження є процес обліку і аналізу витрат на виробничих підприємствах та їх вдосконалення в умовах ринкової економіки на ТОВ «ГЕЛФ».

Метою кваліфікаційного дослідження є вивчення організації та методики бухгалтерського обліку і аналізу витрат на виробництво в сучасних ринкових умовах, шляхів вдосконалення обліку та прогнозування обсягів реалізації продукції.

Для досягнення поставленої мети в кваліфікаційній роботі поставлені такі завдання:

- проаналізувати склад виробничих витрат та систематизувати підходи до їх класифікації як основи формування науково обґрунтованого переліку класифікаційних ознак для цілей бухгалтерського обліку з урахуванням потреб системи управління;

- виявити особливості організації бухгалтерського обліку витрат на виробництво та проблемні питання, що потребують формування науково обґрунтованих пропозицій щодо їх вирішення в умовах налагодження внутрішніх комунікаційних зв'язків між підсистемами управління;

- визначити організаційні підходи до економічного аналізу витрат на виробництво та запропонувати прогнозування обсягу реалізації продукції на підприємстві.

Методи дослідження – логічного аналізу; групування і статистичного аналізу; економіко-математичні методи.

В процесі виконання кваліфікаційної роботи:

- запропоновано склад і класифікацію витрат на виробництво, виходячи з узагальнення і теоретичного обґрунтування виділених ознак, до

дозволить виокремити об'єкти аналітичного обліку як основу для формування інформаційного забезпечення управління ними;

– запропоновано введення реєстру бухгалтерського обліку «Журнал 5» для зосередження в одному обліковому реєстрі усіх витрат виробництва у цілому по підприємству незалежно від того, на яких синтетичних рахунках ведеться їх облік, як основи без додаткових вибірок і нагромадження для складання фінансової звітності (Ф-2), що сприяє удосконаленню обліково-аналітичного забезпечення управління витратами;

– запропоновано сферу впливу асортименту структурних зрушень на головні показники підприємства, що дозволяє визначити їх рівень у виробничій собівартості продукції.

Розроблені науково обґрунтовані підходи можуть використовуватись при вирішенні організаційних та економічних питань розробки шляхів оптимізації виробничих витрат на підприємстві.

На основі одержаних результатів проаналізовані питання про визначення і класифікацію витрат на виробничих підприємствах, організацію бухгалтерського обліку, досліджено чинну первинну документацію зведеного обліку витрат на виробництво та калькування собівартості продукції, проаналізовано структуру й асортимент продукції, зроблено аналіз її собівартості, запропоновано шляхи вдосконалення обліку та прогнозування обсягів реалізації продукції в сучасних ринкових умовах. Теоретичні результати роботи доповнюють сучасну концепцію управління системами зменшення виробничих витрат.

ВИТРАТИ, ВИРОБНИЦТВО, ПІДПРИЄМСТВО, КЛАСИФІКАЦІЯ,
ОБСЯГ, ПРОДУКЦІЯ, ПОСЛУГИ, СОБІВАРТІСТЬ, ТОВАР, РЕАЛІЗАЦІЯ,
АНАЛІЗ, ДІЯЛЬНІСТЬ

SUMMARY

Qualifying work: 124 pp., 10 fig, 18 tabl., 6 appendices, 53 references.

The object of the study is the process of accounting and analysis of costs at manufacturing enterprises and their improvement in a market economy at GELF LLC.

The purpose of the qualification research is to study the organization and methodology of accounting and analysis of production costs in modern market conditions, ways to improve accounting and forecast sales volumes.

To achieve this goal in the qualification work set the following tasks:

- analyze the composition of production costs and systematize approaches to their classification as the basis for the formation of a scientifically sound list of classification features for accounting purposes, taking into account the needs of the management system;

- identify the peculiarities of accounting production costs and problematic issues that require the formation of scientifically sound proposals for their solution in terms of establishing internal communication links between management subsystems;

- to define organizational approaches to economic analysis of production costs and to propose the volume of sales of products at the enterprise.

Research methods – logical analysis; grouping and statistical analysis; economic and mathematical methods.

In the process of performing qualification work:

- proposed composition and classification of production costs, based on the generalization and theoretical justification of the selected features, to allow to distinguish the objects of analytical accounting as a basis for the formation of information support management;

- it is proposed to enter the register of accounting "Journal 5" to concentrate in one accounting register all production costs in the whole enterprise, regardless

of which synthetic accounts are kept as bases without additional samples and accumulation for preparation of financial statements (F-2), which contributes to the improvement of accounting and analytical support for cost management;

– the sphere of influence of assortment of structural shifts on the main indicators of the enterprise is offered that allows to determine their level in production cost of production.

Developed scientifically sound approaches can be used in solving organizational and economic issues of developing ways to optimize production costs at the enterprise.

On the basis of the obtained results, the issues of determination and classification of costs at manufacturing enterprises, organization of accounting, the current primary documentation of consolidated accounting of production costs and cost calculation of products are analyzed, the structure and range of products are analyzed, the cost analysis is proposed and the ways are proposed volume of sales in today's market conditions. Theoretical results complement the modern concept of managing production cost reduction systems.

COSTS, PRODUCTION, ENTERPRISE, CLASSIFICATION, VOLUME,
PRODUCTS, SERVICES, COSTS, GOODS, REALIZATION, ANALYSIS,
ACTIVITIES

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Перелік умовних позначень, символів, одиниць, скорочень і термінів	
Вступ.....	11
1 Економічний зміст, визначення та класифікація витрат на виробництво	
1.1 Економічний зміст та визначення витрат виробництва.....	15
1.2 Класифікація витрат на виробництво.....	17
1.3 Групування витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції.....	20
2 Особливості обліку витрат діяльності виробничого підприємства ТОВ «ГЕЛФ»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	47
2.2 Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.....	50
2.3 Зведений облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.....	73
3 Аналіз виробництва продукції на ТОВ «ГЕЛФ»	
3.1 Аналіз обсягів, динаміки, структури та асортименту виробництва продукції.....	85
3.2 Аналіз собівартості продукції.....	89
3.3 Шляхи вдосконалення обліку та прогнозування обсягів реалізації продукції.....	93
Висновки.....	103
Перелік посилань.....	106
Додаток А Баланс (Звіт про фінансовий стан) за 2016 р.....	110
Додаток Б Баланс (Звіт про фінансовий стан) за 2017 р.....	113

Додаток В Баланс (Звіт про фінансовий стан) за 2018 р.....	116
Додаток Д Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2016 р.....	119
Додаток Е Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2017 р.....	121
Додаток Ж Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2018 р.....	123

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ,
СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

ВР – Верховна Рада

ЗУ – Закон України

Мінфін – Міністерство фінансів України

МСБО – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

п. – пункт

П(С)БО – положення (стандарт) бухгалтерського обліку

ТОВ – товариство з обмеженої відповідальністю

ПДВ – податок на додану вартість

р. – рік

тис. грн. – тисяч гривень

ВСТУП

В умовах ринкової економіки бухгалтерський облік є особливо важливою функцією ефективного управління виробничими і комерційними структурами, знярядям контролю за раціональними і економічним використанням ресурсів з метою досягнення комерційного успіху і виконання фінансових обов'язків перед державою. Опанування знаннями бухгалтерського обліку, контролю і аналізу господарської діяльності з метою виявлення слабких місць у роботі підприємств і знаходження шляхів подальшого покращання їх роботи є головною метою керівника підприємства, менеджера, економіста, бухгалтера.

Удосконалення побудови своєчасного і достовірного бухгалтерського обліку нерозривно пов'язане з вирішенням актуальних завдань в галузі економіки: виявленню внутрішньогосподарських резервів підприємств, запобіганню зловживанням і перевитратам, зниженню собівартості продукції, підвищенню продуктивності праці, рентабельності виробництва продукції (робіт, послуг). Досягненню комерційного успіху сприяють чітко налагоджений облік і контроль.

Чітка побудова бухгалтерського обліку підвищує роль його як основного засобу контролю за додержанням режиму економії і комерційного успіху в усіх підприємствах. Управління рівнем виробничих витрат у значній мірі залежить від інформаційного забезпечення системою бухгалтерського обліку даного процесу, що обумовлює необхідність здійснення теоретичних і методичних розробок у даному напрямку. Наявність невирішених проблемних питань під час організації бухгалтерського обліку та веденні бухгалтерського обліку витрат на виробництво, визначення їх складу та класифікації для інформаційного забезпечення системою бухгалтерського обліку потреб управління, порядком здійснення економічного аналізу поведінки витрат зумовило необхідність їх вирішення з урахуванням

напрацювань вітчизняних та зарубіжних вчених. Це й обумовило актуальність теми та основних напрямків нашого дослідження.

В основі організації обліку витрат на виробництво лежать наступні принципи: документування витрат і повне їх відображення на рахунках обліку виробництва; групування витрат по об'єктам обліку і місцям їх виникнення; відповідність об'єктів обліку витрат з об'єктами калькулювання собівартості продукції, показників обліку фактичних витрат з нормативними, плановими; розширення кола витрат, які відносяться на об'єкти обліку за прямим призначенням; здійснення оперативного контролю за витратами виробництва і формуванням собівартості продукції.

Метою кваліфікаційної роботи є вивчення організації та методики бухгалтерського обліку і аналізу витрат на виробництво в сучасних ринкових умовах, шляхів вдосконалення обліку та прогнозування обсягів реалізації продукції.

Відповідно до визначеної мети в кваліфікаційній роботі було поставлено такі завдання:

- проаналізувати склад виробничих витрат та систематизувати підходи до їх класифікації як основи формування науково обґрунтованого переліку класифікаційних ознак для цілей бухгалтерського обліку з урахуванням потреб системи управління;

- виявити особливості організації бухгалтерського обліку витрат на виробництво та проблемні питання, що потребують формування науково обґрунтованих пропозицій щодо їх вирішення в умовах налагодження внутрішніх комунікаційних зв'язків між підсистемами управління;

- визначити організаційні підходи до економічного аналізу витрат на виробництво та запропонувати прогнозування обсягу реалізації продукції на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес обліку і аналізу витрат на виробничих підприємствах та їх вдосконалення в умовах ринкової економіки на ТОВ «ГЕЛФ».

Предметом дослідження є існуючі теоретичні, організаційні, методичні та практичні підходи до визначення, класифікації, групування, обліку витрат та його вдосконалення, аналізу виробництва продукції та прогнозування обсягів її реалізації.

Інформаційною базою дослідження кваліфікаційної роботи обрано виробниче підприємство – ТОВ «ГЕЛФ» .

Інструментарії дослідження склали такі методи: логічного аналізу (при уточненні й упорядоченні термінології); групування і статистичного аналізу (при аналізі витрат на виробництво продукції); економіко-математичні методи (при дослідженні асортименту, структури випуску продукції).

Методологічною основою вивчення є постанови законодавчої і виконавчої влади України з питань виходу промисловості з економічної кризи та підвищення рівня виробництва; матеріали досліджень вітчизняних і зарубіжних вчених, опубліковані у періодичних виданнях та розміщені у мережі Інтернет.

Основні результати, що відображають, наукову новизну дослідження, полягають у такому:

- запропоновано склад і класифікацію витрат на виробництво, виходячи з узагальнення і теоретичного обґрунтування виділених ознак, дозволить виокремити об'єкти аналітичного обліку як основу для формування інформаційного забезпечення управління ними;

- запропоновано введення реєстру бухгалтерського обліку «Журнал 5» для зосередження в одному обліковому реєстрі усіх витрат виробництва у цілому по підприємству незалежно від того, на яких синтетичних рахунках ведеться їх облік, як основи без додаткових вибірок і нагромадження для складання фінансової звітності (Ф-2), що сприяє удосконаленню обліково-аналітичного забезпечення управління витратами;

- запропоновано схему впливу асортименту структурних зрушень на головні показники підприємства, що дозволяє визначити їх рівень у виробничій собівартості продукції.

Розроблені науково обґрунтовані підходи можуть використовуватись при вирішенні організаційних та економічних питань розробки шляхів оптимізації виробничих витрат на підприємстві.

На основі одержаних результатів проаналізовані питання про визначення і класифікацію витрат на виробничих підприємствах, організацію бухгалтерського обліку, досліджено чинну первинну документацію зведеного обліку витрат на виробництво та калькування собівартості продукції, проаналізовано структуру й асортимент продукції, зроблено аналіз її собівартості, запропоновано шляхи вдосконалення обліку та прогнозування обсягів реалізації продукції в сучасних ринкових умовах. Теоретичні результати роботи доповнюють сучасну концепцію управління системами зменшення виробничих витрат.

Результати дослідження та їх практичне застосування, викладені в магістерській роботі обговорювались на XIV Міжнародній науково-практичній конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (07-08 листопада 2019 року, м. Запоріжжя, ЗНУ). Були надруковані тези доповідей на тему: «Сучасні методи управління витратами підприємства».

Кваліфікаційна робота складається з вступу, 3 розділів, висновків, списку використаної літератури.

Загальний обсяг роботи становить 124 сторінок, на яких розміщено 10 рисунків, 18 таблиць, 3 формул, 6 додатків та 53 пункти списку використаних джерел.

1 ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ, ВИЗНАЧЕННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

1.1 Економічний зміст та визначення витрат виробництва

В роботі були використані розробки вчених з питань організації і методики обліку витрат та собівартості продукції. Більшість наукових публікацій і дисертацій присвячені саме цій темі і є предметом дискусії науковців. Серед наукових праць слід відмітити монографії професора В.Ф. Палія, професора П.С. Безруких, І.О. Ламикіна, професора В.Б. Івашкевича, професора І.І. Поклада. За останні роки видано монографії М.Д. Врублевського, Л.В. Нападовської. Багатоплановість проблем обліку витрат зумовила необхідність їх розгляду в дисертаційних дослідженнях, зокрема: А.М. Герасимовича, Н.М. Негай, А.В. Озеран, О.В. Олійник, В.В. Сопко, В.І. Стоян.

Процес виробництва є основною стадією кругообігу засобів, на які створюється продукт праці. Тут відбувається з'єднання робочої сили засобами виробництва, виготовляється новий продукт. Вироблений продукт реалізується споживачу. В процесі виробництва об'єктами обліку виступають витрати на виготовлення продукції, які складають собівартість продукції, а також об'єктами обліку є наявність і рух готової продукції.

Процес виробництва продукції (робіт, послуг) потребує здійснення певних витрат. Визначення витрат дається у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [35].

Витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для

отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам міжнародних стандартів фінансової звітності і застосовуваному у національних стандартах принципу відповідності витрат доходам. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [35]. Нормами П(С)БО 16 суворо регламентуються умови визнання витрат підприємства (рисунок 1.1).

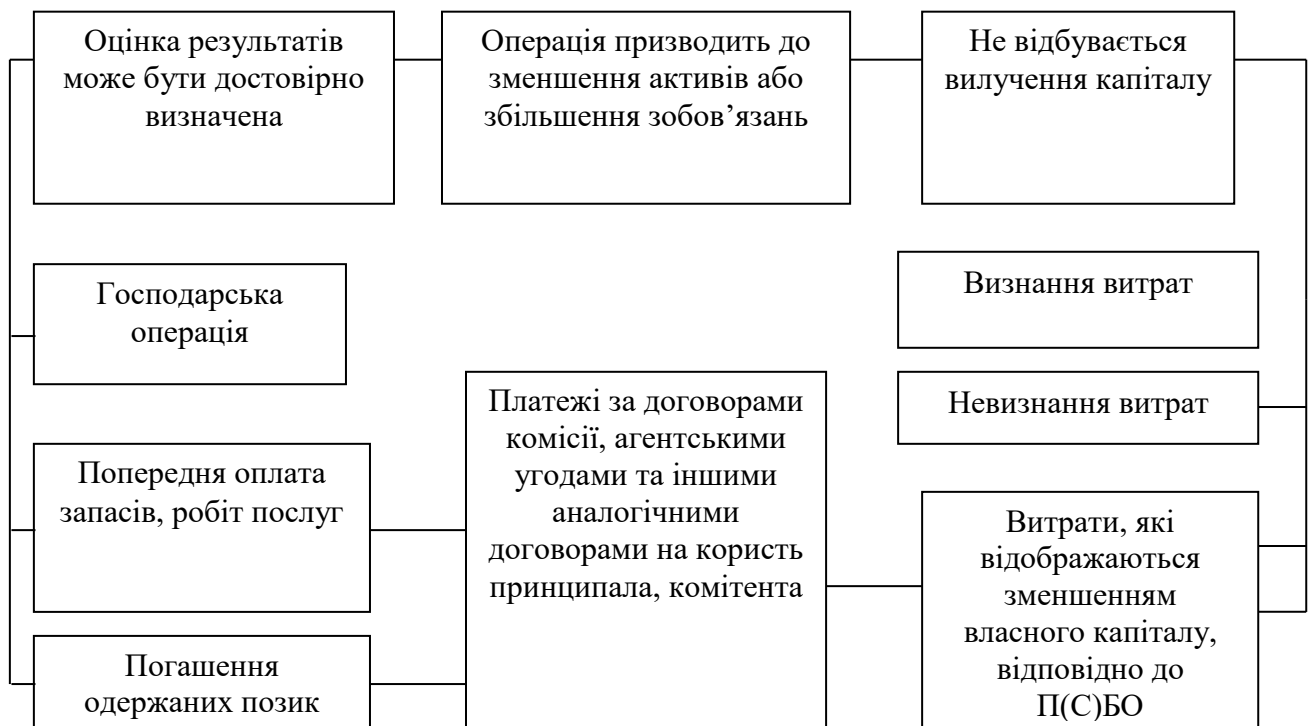


Рис. 1.1 Визнання витрат відповідно до П(С)БО 16

Так, витрати визнаються за наступних умов.

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Наприклад, списання матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати робітникам підприємства.

2. Визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу

економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів. Наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів.

3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. Наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів.

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат. Дотримання цієї умови означає, що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів, документально підтверджена.

Витрати підприємства відрізняються за складом, економічним призначенням, залежністю від обсягів виробництва тощо.

1.2 Класифікація витрат на виробництво

Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення, для визначення собівартості продукції, тобто локальних затрат. Велике значення має класифікація витрат в управлінні ними і перш за все – для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління (рисунок 1.2).

До основних відносять витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг). В будь-якому виробництві вони складають найважливішу частину витрат, досягаючи в окремих галузях 90% собівартості.

Накладні витрати виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва і управлінням ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством.

За ступенем залежності від обсягів діяльності витрати поділяються на змінні і постійні. Змінними називаються витрати, величина яких змінюється

пропорційно зміні обсягу виробництва (випуску). Звідси, розмір цих витрат на кожен одиницю продукції залишається незмінним. До постійних відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва (прикладом можуть слугувати адміністративні витрати) [11, С. 259-262].



Рис. 1.2 Класифікація витрат

Слід відмітити, що поділ на змінні і постійні витрати в певній мірі є умовним, так як в чистому вигляді вони не проявляються: змінні витрати на одиницю продукції змінюються під впливом організаційно-технічних заходів, величина постійних витрат – при суттєвій зміні обсягу виробництва.

Тому більш правильно їх називати умовно-змінними і умовно-постійними витратами. За складом витрати можуть бути одноелементними або комплексними.

Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. Характерним прикладом статті комплексних витрат є загальновиробничі витрати, в які входять практично всі економічні елементи.

За способом включення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі [10, С. 182-183]. Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів, називаються прямими. До складу прямих матеріальних витрат відносяться ті, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, а саме:

- сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці: заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг;
- інші виробничі витрати: відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу.

Непрямий розподіл витрат призводить до неточностей у визначенні собівартості окремих видів продукції, тому при організації обліку повинна приділятися увага збільшенню питомої ваги прямих витрат [16, с. 518].

За доцільністю витрачання виділяють продуктивні витрати, до яких відносяться виправдані, чи доцільні для даного виробництва витрати.

Відповідно до непродуктивних відносять витрати, які утворюються з причин, що свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо). У випадку ідеальної організації технології виробництва і праці всі витрати повинні бути тільки продуктивними.

До поточних відносять витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. Це, як правило основна частина витрат на виробництво. Одноразовими є витрати, пов'язані з підготовкою виробництва (впровадження нової продукції, її суттєва модернізація), резервуванням витрат на оплату відпусток і виплату одночасної винагороди за вислугу років тощо.

1.3 Групування витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції

Групування витрат в їхньому економічному утриманні здійснюється для організації контролю за рівнем витрат у цілому по підприємству, визначення загального обсягу використаних підприємством матеріальних, трудових і грошових ресурсів.

Витрати операційної діяльності групуються по економічних елементах витрат відповідно п. 21 П(С)БО 16 «Витрати» (рисунок 1.3): матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні витрати» включаються витрати згідно п. 22 П(С)БО 16 «Витрати». Вартість матеріальних ресурсів у залежності від способу їхнього придбання (одержання) визначається підприємством відповідно п.п. 9-15, а їхня оцінка при використанні у виробництві (вибутті) – п.п. 16-23 П(С)БО 9 «Запаси».

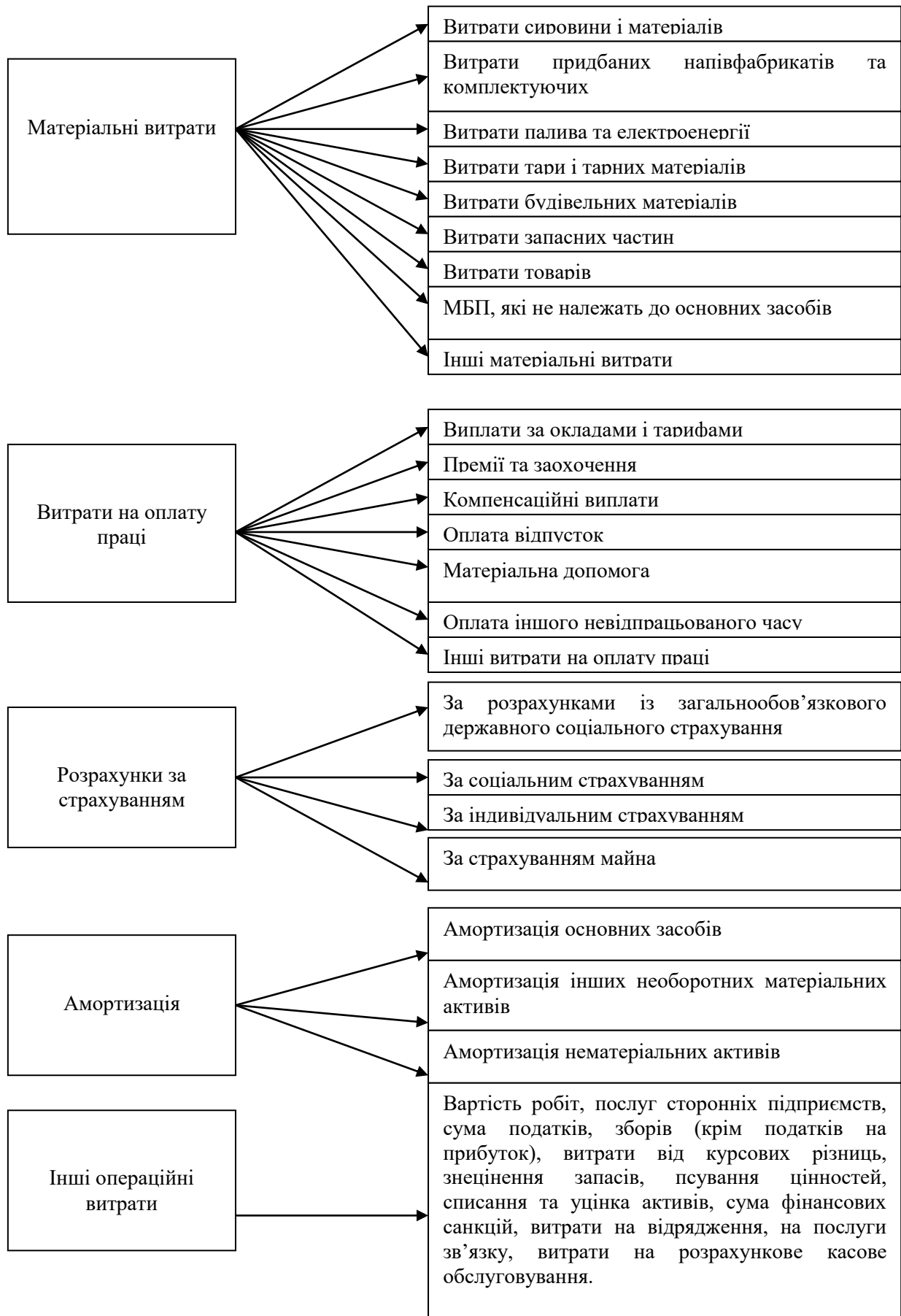


Рис. 1.3 Групування витрат за економічними елементами

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з доставкою і транспортуванням запасів, у тому числі вантажно-розвантажувальні роботи, включаються у відповідні елементи витрат і враховуються відповідно п. 9, абзац 5 П(С)БО 9 «Запаси». До складу елемента «Матеріальні витрати» можуть включатися наступні витрати:

– витрати на придбання в сторонніх організаціях чи підприємствах сировини і матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів, тари і тарних матеріалів, палива, олій, енергії, запасних частин, будівельних матеріалів, шин, малоцінних і предметів, що не належать до основних засобів, молока і продуктів лікувально-профілактичного харчування і засобів індивідуального захисту у випадках, передбачених законодавством, інших виробничих запасів виготовлених власними силами, запасних частин і комплектуючих виробів, використаних на:

– виробництво продукції;
– забезпечення технологічного процесу виробництва продукції, її якості і надійності;

– проведення усіх видів ремонту, технічного огляду й обслуговування, реконструкції, модернізації основних засобів (технологічного устаткування, його агрегатів і вузлів, будинків, споруджень і тому подібного), у тому числі отриманих по договорах лізингу (оренди);

– забезпечення робіт, пов'язаних з дотриманням правил безпеки праці, протипожежної і сторожової охорони, санітарно-гігієнічних, природоохоронних і інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації;

– забезпечення роботи апарата керування підприємства і його структурних підрозділів, включаючи транспортне обслуговування, зв'язане з керуванням виробництвом, а також технічні засоби керування: обчислювальну техніку, засоби зв'язку, сигналізації тощо, котрі перебувають на балансі підприємства;

– утримання і експлуатацію приміщень і території підприємства;

- утримання, при наявності, законсервованих основних засобів;
- винаходи і раціоналізацію, проведення дослідно-експериментальних і конструкторських робіт, виготовлення і дослідження;
- забезпечення робіт, пов'язаних із професійною підготовкою, перепідготовкою і підтримкою професійної майстерності працівників підприємства по профілю їхньої діяльності безпосередньо на підприємстві.

При оцінці статті витрат «Матеріальні витрати» варто пам'ятати, що з витрат на матеріальні ресурси, що включаються в собівартість виготовленої продукції, вираховується вартість зворотних відходів [4, С. 212-214].

Зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, теплоносіїв і інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва продукції і втратили, або цілком, або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні і фізичні) і використовуються надалі не по прямому первісному призначенню, а реалізуються на сторону [45, с. 329].

В елемент «Витрати на оплату праці» включаються наступні витрати:

- основна заробітна плата (по окладах, відрядним і погодинним тарифам);
- премії і заохочення;
- оплата відпусток і іншого невідпрацьованого часу;
- компенсаційні виплати;
- матеріальна допомога;
- інші витрати на оплату праці.

Склад елемента «Витрати на оплату праці» регламентований п. 23 П(С)БО16 «Витрати» і обчислюється згідно прийнятим підприємством системам оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, витрати на оплату праці фізичних осіб, що знаходяться з підприємством у трудових і договірних відносинах, і інші заохочення і виплати, виходячи з тарифних ставок, у виді премій, заохочень, погашення вартості товарів (робіт, послуг), відповідно до договорів цивільно-правового характеру, інші виплати в грошовій і натуральній формі, що встановлені

Положенням про оплату праці, колективним договором чи за домовленістю сторін.

Структура і перелік витрат підприємства, пов'язаних з оплатою праці, формується відповідно до Закону України «Про оплату праці», Інструкцією зі статистики заробітної плати.

З метою регулювання відносин і інтересів трудового колективу, власників і уповноважених ними органів, а також для можливості планування витрат по статті «Витрати на оплату праці» і контролю за дотриманням діючих нормативних актів України по даному питанню, на підприємстві необхідна наявність колективного договору, положень про оплату праці і преміюванню [6, с. 449].

До елемента витрат «Відрахування на соціальні заходи» належать витрати, передбачені п. 24 П(С)БО 16 «Витрати», зокрема:

- збір на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включаючи збір на обов'язкове соціальне страхування;
- інші обов'язкові відрахування на соціальні заходи, визначені законодавством.

В елемент «Амортизація» включаються наступні витрати:

- амортизація основних засобів;
- амортизація нематеріальних активів;
- амортизація інших необоротних активів.

Розрахунок амортизації основних засобів і нематеріальних активів і віднесення їх на собівартість робіт (послуг) здійснюються згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», норми яких передбачають шість методів амортизації основних засобів:

- прямолінійний;
- метод зменшення залишкової вартості;
- метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний;
- виробничий.

Вибір методів нарахування амортизації в обов'язковому порядку відображається в наказі про облікову політику підприємства [32, С. 82-84].

До складу елемента «Інші операційні витрати» підприємство може відносити витрати, що включаються в собівартість виготовленої продукції, не враховані в попередніх елементах витрат, а саме:

- витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням нових видів продукції;
- наднормативні витрати на виробництво нових видів продукції в період їхнього освоєння;
- витрати на освоєння нового виробництва, цехів і агрегатів (пускові витрати), раціоналізацію;
- витрати, пов'язані з використанням природної сировини, плату за воду, що вибирається з водогосподарчих систем у границях затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів, за викиди і скидання забруднюючих речовин у навколишнє середовище, розміщення відходів і інших видів шкідливого впливу в межах лімітів;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- транспортні послуги і послуги експедування;
- роботи і послуги виробничого характеру, що виконуються сторонніми організаціями чи структурними підрозділами підприємства, що не належать до основного виду його діяльності (виконання лабораторних аналізів, ремонт і перевірка приладів обліку, що перебувають на балансі підприємства, дослідження внутрішнього стану трубопроводів тощо);
- проведення поточного ремонту, проведення технічного огляду і технічного обслуговування основних виробничих фондів, у тому числі узятих у тимчасове користування за угодами оперативної оренди (лізингу), за винятком їхньої реконструкції і модернізації;
- здійснення контролю, за виробничими процесами і якістю продукції;
- забезпечення правил техніки безпеки праці, пожежної і сторожової охорони (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств за пожежну і

сторожову охорону), санітарно-гігієнічних і інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, і контролю за діяльністю підприємств у встановленому законодавством порядку;

- забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, одягом, захисними пристроями і спеціальним харчуванням у випадках, передбачених законодавством;

- поточні витрати, пов'язані зі утриманням і експлуатацією фондів природоохоронного призначення (очисних споруд, фільтрів тощо), витрати на поховання екологічно небезпечних відходів, оплата послуг сторонніх організацій за прийняття, збереження і знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стокових вод, інші види поточних витрат;

- витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій і організацією виробництва, поліпшенням якості продукції, що виробляється в ході виробничого процесу;

- витрати на проведення інших робіт власними силами, власне виробництво електричного й іншого видів енергій, а також на трансформацію і передачу придбаної енергії до місця її споживання включається у відповідні елементи витрат;

- втрати від нестачі матеріальних цінностей у межах норм природного збитку;

- сума оплаченої орендної (лізингової) плати за користування наданими в оперативну і фінансову оренду (лізинг) основними фондами;

- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків і інших кредитно-фінансових установ, включаючи оплату за розрахункове обслуговування, одержання гарантій, вексельного авалю, факторингових і договірних операцій, облік боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, поштово-телеграфних послуг і інших витрат, пов'язаних із грошовим обігом;

- витрати на протипожежну і сторожову (включаючи воєнізовану) охорону (у частині, що стосується іншої операційної діяльності);

- витрати на використання і обслуговування технічних засобів керування: обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;
- витрати консультативного й інформаційного характеру, пов'язані з забезпеченням поточної діяльності підприємства;
- витрати на прийняття, збереження, і знищення екологічно небезпечних відходів;
- оплата робіт і послуг виробничого характеру, що виконуються сторонніми підприємствами, організаціями чи структурними підрозділами даного підприємства, що не відносяться до основного виду його діяльності;
- суми податків, зборів і інших передбачених законодавством обов'язкових платежів;
- витрати на офіційну публікацію звітів (балансів) про фінансовий стан підприємств у засобах масової інформації, якщо це передбачено законодавством;
- витрати за користування автомобільними стоянками; витрати на проведення рекламних заходів;
- витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і поширення подарунків, включаючи безкоштовне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями в передбачених законодавством розмірах;
- придбання довідників, технічних паспортів і інших документів експлуатаційної, технічної і виробничої діяльності;
- витрати на службові відрядження працівників у межах норм, передбачених законодавством;
- витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад;
- витрати на забезпечення нормальних умов праці і техніки безпеки відповідно до вимог діючого законодавства;
- витрати, пов'язані з професійною підготовкою і перепідготовкою по профілю підприємства в українських навчальних закладах фізичних осіб, що знаходяться в трудових відносинах з підприємством;
- оплата вартості ліцензій, сертифікатів і інших спеціальних дозволів,

виданих державними органами для ведення господарської діяльності підприємства, включаючи оплату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема, в органах місцевого самоврядування, їхніх виконавчих органах, витрати на придбання ліцензій, надання державних послуг по медичній сертифікації персоналу й інших спеціальних дозволів на право надання будь-яких, пов'язаних зі звичайною діяльністю підприємства послуг;

- витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з емісією цінних паперів; витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства, у тому числі з питань законодавства, і підписку спеціалізованих періодичних видань, а також на проведення аудита, відповідно до діючого законодавства, включаючи проведення добровільного аудита за рішенням підприємства;

- витрати на утримання і експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури: дитячих ясел чи садків, дитячих таборів відпочинку; закладів середнього і середнього професійно-технічного утворення і закладів підвищення кваліфікації працівників підприємства; закладів охорони здоров'я, пунктів безкоштовного медичного обстеження, профілактики і допомоги працівникам підприємства;

- витрати на обов'язкове страхування життя чи здоров'я працівників у випадках, передбачених законодавством;

- операційні курсові витрати (втрати від курсових різниць, знецінювання запасів, псування цінностей, списання й уцінки активів, суми фінансових санкцій тощо);

- витрати на утримання приміщень, що надаються безкоштовно підприємствам суспільного харчування чи використовуються підприємствами самостійно для обслуговування працівників, що знаходяться з підприємствами в трудових відносинах; витрати на проведення поточного ремонту приміщень, на освітлення, опалення, водопостачання і каналізацію,

електропостачання, а також на паливо для готування їжі;

– сума нарахованих (сплачених) податків, зборів (обов'язкових платежів), згідно законодавства України.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється у всіх, галузях народного господарства. Це дає можливість встановити потребу в основних та оборотних засобах, показує, скільки і яких засобів витрачено, незалежно від того, де вони вироблені і на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат. Таке, групування використовується для складання кошторису виробництва.

В свою чергу, складання кошторису допомагає пов'язати план по собівартості з іншими розділами плану, визначити завдання по зниженню собівартості продукції, а також порівняти ефективність витрат на різних підприємствах і розробити міжгалузевий баланс, необхідний для планування цін [24]. Але класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. З цією метою застосовують класифікацію витрат за статтями калькуляції – в залежності від їх призначення та місця виникнення.

Витрати, пов'язані з виробництвом і збутом (реалізацією) продукції (робіт, послуг), при плануванні, обліку і калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг) групуються по статтях:

а) виробничі витрати:

- 1) сировина і матеріали;
- 2) зворотні відходи (віднімаються);
- 3) покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
- 4) паливо й енергія на технологічні цілі;
- 5) основна заробітна плата;
- 6) додаткова заробітна плата;
- 7) відрахування на соціальні заходи;

8) витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва продукції;

9) витрати на інструменти і пристрої цільового призначення;

10) витрати на утримання і експлуатацію устаткування;

11) загальновиробничі витрати;

12) втрати внаслідок неминучого технічного браку;

13) супутня продукція (віднімається);

14) витрати допоміжних виробництв;

б) невиробничі операційні витрати:

1) адміністративні витрати;

2) витрати на збут;

3) інші операційні витрати.

У приведену вище типову номенклатуру статей калькуляції міністерства за узгодженням з Мінекономіки і Мінфіном можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології й організації виробництва відповідної галузі і питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також поєднувати кілька типових статей калькуляції в одну чи виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

До статті калькуляції «Сировина і матеріали» відноситься вартість:

– сировини і матеріалів, що входять до складу виробленої продукції, створюючи її основу, є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг);

– покупних матеріалів, використовуваних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу й пакування продукції.

До цієї ж статті відносяться витрати, пов'язані з використанням природної сировини, у частині відрахувань для покриття витрат на геологорозвідку і геологопошук корисних копалин, на рекультивацію земель, плата за деревину, продану на корені, і за воду, збирану з водогосподарчих систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших

природних ресурсів.

Витрати по статті калькуляції «Сировина і матеріали» включаються безпосередньо в собівартість окремих видів продукції і замовлень (прямі витрати).

Витрати на покупні матеріали, що використовуються в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу й пакування продукції, віднесення яких безпосередньо на собівартість окремих видів продукції ускладнено, включаються в собівартість продукції в наступному порядку:

- встановлюються норми витрат цих матеріалів на кожен вид продукції;
- відповідно до встановлених норм витрат і цінам матеріалів встановлюються кошторисні ставки на одиницю продукції, що періодично переглядаються відповідно до зміни норм витрат матеріалів чи цін;
- фактичні витрати на зазначені матеріали включаються в собівартість окремих видів продукції, товарної продукції і незавершеного виробництва пропорційно кошторисним ставкам.

Допускається не встановлювати кошторисні ставки покупних матеріалів на одиницю продукції, а відносити на собівартість їхні фактичні витрати пропорційно витратам по нормі.

В окремих галузях промисловості стаття калькуляції «Сировина і матеріали» може бути деталізована з урахуванням характеру, структури й організації виробництва.

Зокрема, у машинобудівній, суднобудівній, харчовій, окремих виробництвах хімічної і нафтохімічної промисловості можливе виділення в окрему комплексну статтю калькуляції напівфабрикатів власного виробництва.

При цьому під напівфабрикатами власного виробництва розуміють продукти, отримані в окремих цехах, переділах, що ще не пройшли усі встановлені технологічним процесом операції в наступних цехах, переділах

цього ж підприємства чи комплектуванню у вироби.

Не відносяться до напівфабрикатів матеріали, зроблені підприємством для власних нестатків (металеві вироби, електроди, інструменти загального призначення й ін.), що оприбутковуються на відповідний балансовий рахунок товарно-матеріальних цінностей, надалі обліку, не відрізняються від покупних.

У статтю калькуляції «Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій» включається вартість:

- покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, що підлягають монтажу чи додатковій обробці на даному підприємстві;
- робіт і послуг виробничого характеру, виконуваних сторонніми підприємствами чи структурними підрозділами підприємства, що не відносяться до основного виду діяльності.

До робіт і послуг виробничого характеру відносяться: здійснення окремих операцій по виготовленню продукції, обробка споживчої сировини і матеріалів, часткова обробка напівфабрикатів і виробів і ін. за умови, що ці послуги відносяться безпосередньо на собівартість конкретних видів продукції.

Вартість покупних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, робіт і послуг виробничого характеру включається безпосередньо в собівартість окремих виробів і замовлень (прямі витрати).

До статті калькуляції «Паливо й енергія на технологічні цілі» відносяться витрати на усі види палива й енергії (як отримані від сторонніх підприємств і організацій, так і виготовлені самим підприємством), що безпосередньо використовуються в процесі виробництва продукції.

В окремих галузях промисловості (металургійної, машинобудівної, хімічної й ін.) до таких витрат відносяться:

- витрати на паливо для плавильних агрегатів, домен, мартенівських печей, для нагрівання металу в прокатних, штампувальних, пресових,

термічних і інших цехах;

- для проведення відповідно до технологічного процесу іспитів виробів (стендових і контрольних іспитів турбін, дизелів і інші);

- витрати на електроенергію для електропечей у сталеплавильному, феросплавному і ливарному виробництвах для електродугового зварювання, електролізу, електрохімічних процесів, одержання стиснутого повітря, кисню і холоду для технологічних нестатків, проведення іспитів виробів і інші.

Витрати на паливо й енергію на технологічні цілі відносяться безпосередньо на собівартість окремих видів продукції на основі показань контрольно-вимірювальних приладів (прямі витрати).

Витрати на паливо й енергію на технологічні цілі, віднесення яких безпосередньо на собівартість окремих видів продукції ускладнено, включаються в собівартість продукції пропорційно кошторисним ставкам.

Витрати на покупну енергію складаються з витрат на її оплату по встановлених тарифах.

Витрати на власне виробництво електричного й іншого видів енергії, а також на трансформацію і передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються в собівартість продукції цих підприємств по цеховій собівартості, крім тих випадків, коли виробництво електроенергії планується в складі продукції, що реалізується, і якщо вона відпускається по встановленим тарифам [7, С. 358-365].

Витрати палива й енергії на опалення виробничих приміщень, внутрішнє і зовнішнє освітлення й інші господарські нестатки відображаються в загальновиробничих витратах, витрати палива й енергії на транспортні роботи, пов'язані з обслуговуванням виробництва, і на приведення в дію устаткування — у витратах на утримання і експлуатацію устаткування.

В енергоємних виробництвах витрати на енергію доцільно виділити в окрему статтю калькуляції «Енергія на технологічні цілі».

Витрати на сировину, матеріали, покупні напівфабрикати і

комплектуючі вироби, паливо, енергію й інші матеріальні ресурси формуються, виходячи з цін їхнього придбання, включаючи витрати на транспортування, збереження, доставку, що здійснюються сторонніми організаціями, матеріальних витрат, пов'язаних із транспортною доставкою (у тому числі вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів, транспортом і персоналом підприємства, втрат від нестачі матеріальних цінностей у шляху в межах норм природного збитку [12, С. 129-131].

У статті калькуляції «Зворотні відходи» відбивається вартість зворотніх відходів, що віднімається з загальної суми матеріальних витрат, віднесеної на собівартість продукції.

До статті калькуляції «Основна заробітна плата» відносяться витрати на виплату основної заробітної плати, обчисленої згідно прийнятим підприємством системам оплати праці, у виді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції (прямі витрати).

Заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг), безпосередньо включається в собівартість відповідних видів продукції (груп однорідних видів продукції).

Частина основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг), віднесення якої безпосередньо в собівартість окремих видів продукції ускладнено, включається в собівартість на основі розрахунку (виходячи з обсягу виробництва, переліку робочих місць і норм обслуговування) кошторисної ставки цих витрат на одиницю продукції (виріб, замовлення, машинокомплект і ін.).

Фактична заробітна плата цих робітників включається в собівартість окремих видів продукції, товарного випуску і незавершеного виробництва пропорційно кошторисним ставкам. Ці ставки періодично переглядаються при зміні обсягу виробництва, технології тарифних ставок і ін.

До статті калькуляції «Додаткова заробітна плата» відносяться витрати на виплату виробничому персоналу підприємства додаткової заробітної

плати, нарахованої за роботу понад установлену норму, за трудові успіхи і винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих задач і функцій (прямі витрати).

До статті калькуляції «Відрахування на соціальні заходи» відносяться:

– відрахування на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включаючи відрахування на обов'язкове медичне страхування й обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;

– відрахування на державне (обов'язкове) пенсійне страхування (в Пенсійний фонд), а також відрахування на додаткове пенсійне страхування.

Відрахування на обов'язкове соціальне страхування й обов'язкове пенсійне страхування здійснюються відповідно до законодавства від суми витрат на оплату праці працівників, зайнятих виробництвом продукції (робіт, послуг) [39, С. 195-197].

Відрахування на додаткове пенсійне страхування здійснюється відповідно до порядку, установленому законодавством.

До статті калькуляції «Витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва продукції» відносяться витрати:

– на підготовчі роботи у видобувних галузях;

– підвищені витрати на виробництво нових видів продукції в період їхнього освоєння, включаючи перші видання нових книг, а також витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням випуску продукції, не призначеної для серійного чи масового виробництва;

– на освоєння нового виробництва, цехів і агрегатів (пускові витрати); на винаходи і раціоналізацію.

Витрати, пов'язані з освоєнням нових видів продукції, відносяться до витрат майбутніх періодів і включаються в собівартість виробів частинами протягом установленного періоду (не більш дворічного терміну з моменту початку їхнього серійного чи масового випуску) виходячи з кошторису цих витрат і кількості продукції, що випускається за цей період.

На підприємствах із багатомоделювним виробництвом, де період його освоєння нетривалий і витрати порівняно невеликі, вони плануються і враховуються в складі загальноновиробничих витрат.

При виготовленні виробів по індивідуальних замовленнях витрати на підготовку виробництва відносяться цілком на собівартість відповідного виробу чи партії виробів.

До витрат на освоєння нового виробництва, цехів і агрегатів (пускові витрати) відносяться: витрати на перевірку готовності нового виробництва, цехів і агрегатів, до введення їх в експлуатацію шляхом комплексного іспиту (під навантаженням) усіх машин і механізмів (експлуатаційна перевірка) з пробним випуском продукції, передбаченої проектом, і налагодженням устаткування.

Пускові витрати визначаються з урахуванням установленого режиму тривалості й інших умов пробної експлуатації й освоєння об'єктів, що вводяться в дію. При складанні кошторису вартість продукції, отриманої в період комплексного іспиту й відповідно до стандартів технічних умов, а також вартість відходів віднімаються з загальної суми пускових витрат.

Така продукція оцінюється по плановій собівартості аналогічної продукції, відходи – за ціною можливого використання чи реалізації.

При підтвердженні кошторису пускових витрат визначається конкретний порядок і терміни списання їх на собівартість продукції. При цьому враховується, що витрати на освоєння нового виробництва, цехів і агрегатів (пускові витрати) включаються в собівартість продукції з початку їхньої промислової експлуатації протягом нормативного терміну освоєння цих виробничих потужностей, але не більш ніж протягом двох років виходячи з загальної суми витрат, тривалості періоду їхнього відшкодування і запланованого обсягу випуску продукції в цьому періоді.

Погашення пускових витрат починається в місяці, що є після місяця, у якому підписаний акт про закінчення комплексного іспиту і спробної експлуатації об'єкта.

Витрати, зроблені після закінчення комплексного іспиту (під навантаженням) усіх машин і механізмів зі спробним випуском продукції і підписанням акта державної комісії про прийняття в експлуатацію, враховуються як звичайні витрати.

До витрат на винаходи і раціоналізацію відносяться витрати на проведення дослідно-експериментальних робіт, на виготовлення й іспит моделей і зразків по винахідницьких і раціоналізаторських пропозиціях, пов'язані з основною діяльністю підприємства, виплати авторських винагород, якщо вони не є роялті.

Витрати на винаходи і раціоналізацію відносяться на собівартість освоєної продукції з початку її виробництва.

До статті калькуляції «Витрати внаслідок технічного неминучого браку» відносяться:

- вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів) з технічних причин;
- вартість матеріалів, зіпсованих при налагодженні устаткування, чи зупинці простою устаткування, через відключення енергії;
- вартість скляних, керамічних і пластмасових виробів, розбитих при транспортуванні на виробництві;
- витрати на усунення технічного неминучого браку.

Остаточним браком вважаються вироби, напівфабрикати і вузли, що не можуть використовуватися по прямому призначенню і виправлення яких технічно неможливо й економічно недоцільно.

До статті калькуляції «Витрати на утримання і експлуатацію устаткування» відносяться:

- витрати на відновлення основних виробничих фондів у виді амортизаційних відрахувань від вартості виробничого і підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту й інструментів зі складу основних виробничих фондів;
- сума сплачених орендарем відсотків (винагороди) за користування

наданими в оперативну і фінансову оренду основними фондами;

- витрати на технічний огляд, технічне обслуговування і ремонт устаткування, у тому числі узятого в тимчасове користування за згодою оперативної оренди (лізингу), за винятком його реконструкції і модернізації;
- витрати на внутрішньозаводське переміщення вантажів;
- інші витрати, пов'язані за утриманням з експлуатацією устаткування.

Витрати на утримання і експлуатацію устаткування кожного цеху відносяться тільки на ті види продукції, що виготовляються в цьому цеху.

Витрати на утримання і експлуатацію устаткування розподіляються між видами продукції (робіт, послуг) за допомогою методів, що забезпечують найбільш точне розрахування їхньої собівартості.

Розподіл зазначених витрат між видами продукції здійснюється виходячи з величини цих витрат за годину роботи устаткування, і тривалості його роботи (з урахуванням вартості, складності, потужності й інших характеристик устаткування) на виготовлення одиниці відповідного виду продукції. Для цього визначаються кошторисні (нормативні) ставки, розраховані на основі даних про кількість машино-годин.

У виробництві, де витрати на утримання і експлуатацію устаткування не виділені в окрему статтю – ці витрати враховуються в складі загальновиробничих витрат [9, с. 63-68].

До статті калькуляції «Загальновиробничі витрати» відносяться:

а) витрати, пов'язані з керуванням виробництвом, а саме:

1) на утримання працівників апарата керування структурних підрозділів;

2) на оплату робіт (послуг) консультаційного й інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням виробництва;

б) витрати на службові відрядження в межах норм, передбачених законодавством;

в) витрати на відновлення основних фондів у виді амортизаційних відрахувань від вартості основних виробничих фондів.

До витрат, пов'язаних зі зносом нематеріальних активів, відносяться суми амортизаційних відрахувань, що визначаються по нормах, розрахованим виходячи з їхньої первісної вартості і терміну корисного користування, але не більш двадцяти років безперервної експлуатації чи терміну діяльності підприємства;

г) сума сплачених орендарем відсотків (винагороди) за користування наданими в оперативну і фінансову оренду основними фондами.

Орендна плата за надані в оперативну оренду приміщення нежилого призначення включається в собівартість продукції (робіт, послуг) у розмірі, визначеному угодами сторін, а комунальної власності – не вище ставок орендної плати, установлені місцевими органами державної виконавчої влади;

д) витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконалюванням технологій і організацією виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності й інших експлуатаційних властивостей у ході виробничого процесу;

е) витрати на обслуговування виробничого процесу:

1) придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, інструментів, пристроїв і інших засобів предметів праці;

2) технічний огляд, технічне обслуговування і ремонт основних виробничих фондів, у тому числі узятих у тимчасове користування по угодах оперативної оренди (лізингу), за винятком їхньої реконструкції і модернізації;

3) контроль за виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг);

4) забезпечення правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних і інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів у встановленому законодавством порядку;

5) забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям,

- обмундируванням, форменим одягом, захисними пристроями і спеціальним харчуванням у випадках, передбачених законодавством;
- ж) витрати на пожежну і сторожову охорону (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств за пожежну і сторожову охорону);
- з) витрати на малоцінні і швидкозношуючі предмети;
- и) платежі по обов'язковому страхуванню майна цехів і цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих у виробництві відповідних видів продукції (робіт, послуг) безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я, передбачених законодавством;
- к) нестачі матеріальних цінностей на виробництві в межах норм природного збитку.

Загальна величина витрат на утримання і експлуатацію устаткування, а також загальновиробничих витрат підприємства в цілому є сумою відповідних витрат цехів основного виробництва; ці ж витрати допоміжних цехів включаються в собівартість валової і товарної продукції підприємства через собівартість робіт і послуг, що виконуються допоміжними цехами для основного виробництва.

Загальновиробничі витрати кожного цеху включаються тільки в собівартість продукції, виготовленої цим цехом (у тому числі в собівартість робіт, послуг, що виконуються для інших цехів чи непромислових господарств).

Загальновиробничі витрати між різними видами продукції розподіляються:

- пропорційно сумі основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг), і витрат на утримання і експлуатацію устаткування;
- пропорційно сумі основних витрат без вартості сировини, матеріалів і напівфабрикатів.

До статті калькуляції «Адміністративні витрати» відносяться:

а) витрати на обслуговування виробничого процесу:

1) придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, інструментів, пристроїв і інших засобів предметів праці;

2) технічний огляд, технічне обслуговування і ремонт основних виробничих фондів загальногосподарського характеру, у тому числі узятих у тимчасове користування по угодах оперативної оренди (лізингу), за винятком їхньої реконструкції і модернізації;

3) контроль за виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг);

4) забезпечення правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних і інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю підприємства у встановленому законодавством порядку;

5) забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом, захисними пристроями і спеціальним харчуванням у випадках, передбачених законодавством;

б) витрати на пожежну і сторожову охорону (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств за пожежну і сторожову охорону);

в) поточні витрати, пов'язані із утриманням і експлуатацією фондів природоохоронного призначення, витрати на поховання екологічно небезпечних відходів, оплата послуг сторонніх організацій щодо приймання, збереження і знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод, інші види поточних витрат на збереження природи, платежі за викиди і скидання забруднюючих речовин у навколишню природне середовище, розміщення відходів і інших видів шкідливого впливу в межах лімітів;

г) витрати, пов'язані з керуванням виробництвом:

1) матеріально-технічне забезпечення апарата керування підприємством і його структурними підрозділами, включаючи транспортне обслуговування;

2) оплата робіт (послуг) консультативного й інформаційного

характеру, пов'язаних із забезпеченням виробництва, збереженням і реалізацією продукції, включаючи послуги по зміні структури керування приватизованим підприємством, а також передбачених законодавством обов'язкових аудиторських перевірок;

3) оплата робіт із сертифікації продукції;

4) оплата послуг інших підприємств по керуванню виробництвом, збереженню і реалізації продукції (робіт, послуг), якщо штатним розкладом підприємства не передбачені відповідні функціональні служби;

5) плата за використання й обслуговування технічних засобів керування: обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;

б) оплата вартості ліцензій і інших державних дозволів для ведення господарської діяльності підприємства;

7) оплата збору за реєстрацію підприємства в органах державного керування, передбаченого законодавством;

д) витрати на службові відрядження в межах норм, передбачених законодавством;

е) витрати, пов'язані з підготовкою і перепідготовкою кадрів:

1) виплата працівникам підприємства середньої заробітної плати по основному місцеві роботи за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації і перепідготовки кадрів;

2) оплата праці кваліфікованих робітників, не звільнених від основної роботи, за навчання учнів і підвищення кваліфікації робітників;

3) витрати базових підприємств на оплату праці за керівництво виробничою практикою загальноосвітніх шкіл, що навчаються, професійно-технічних училищ і студентів вищих навчальних закладів;

4) витрати, пов'язані з виплатою учням професійно-технічних

училищ різниці між стипендією в розмірі тарифної ставки (мінімального окладу) робітника 1 розряду і витратами цих навчальних закладів (на виплату стипендій, забезпечення харчуванням і обмундируванням);

5) оплата відпусток зі збереженням чи цілком частково заробітної плати, наданих відповідно до законодавства особам, що успішно навчаються у вечірньому і заочному вищому і середньому спеціальному навчальному закладах, заочній аспірантурі, у вечірніх і заочних загальноосвітніх школах і вечірніх професійно-технічних училищах, оплата їхнього проїзду до місця навчання і назад, передбачених законодавством;

ж) витрати, пов'язані з набором робочої сили, передбачені законодавством, з урахуванням витрат на оплату випускникам середніх професійно-технічних училищ і молодих фахівців, що закінчили вищий навчальний заклад, вартості проїзду до місця роботи, а також оплачуваної відпустки, що надається їм перед початком роботи;

з) витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад у напрямках, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладеними з транспортними підприємствами (понад вартість, сплаченої працівниками підприємства по діючим тарифам на відповідний вид транспорту чи віднесену за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства);

и) платежі по обов'язковому страхуванню майна підприємства і цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих у виробництві відповідних видів продукції (робіт, послуг) безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я, передбачених законодавством;

к) витрати на сплату відсотків по фінансових кредитах, отриманих для

поповнення власних оборотних коштів, а також для придбання основних виробничих фондів і нематеріальних активів для поточної виробничої діяльності незалежно від терміну кредитування, а також для сплати відсотків за товарні і комерційні кредити; витрати, пов'язані зі сплатою відсотків за користування матеріальними цінностями, узятими в оренду (лізинг);

л) витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків і інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування, одержання гарантій, вексельного авалу, факторингових і договірних операцій, облік боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, поштово-телеграфних послуг і інших витрат, пов'язаних із грошовим обігом;

м) витрати на утримання приміщень, наданих безкоштовно підприємствам суспільного харчування чи використовуваних підприємствами самостійно для обслуговування працівників, що знаходяться з підприємством у трудових відносинах, включаючи амортизаційні відрахування, на освітлення, опалення, водопостачання, електропостачання, а також на паливо для готування їжі;

н) нарахування на заробітну плату й авторські винагороди творчих працівників, що перелічуються у фонди творчих союзів відповідно до законодавства;

о) витрати на відновлення основних фондів у виді амортизаційних відрахувань від вартості основних виробничих фондів.

До витрат, пов'язаних зі зносом нематеріальних активів, відносяться суми амортизаційних відрахувань, обумовлених по нормах, розрахованим виходячи з їхньої первісної вартості і терміну корисного користування, але не більш двадцяти років безперервної експлуатації чи терміну діяльності підприємства;

п) сума сплачених орендарем відсотків (винагороди) за користування наданими в оперативну і фінансову оренду основними фондами.

Орендна плата за надані в оперативну оренду приміщення нежилого

призначення включається в собівартість продукції (робіт, послуг) у розмірі, встановленому угодою сторін, а комунальної власності — не вище ставок орендної плати, установлені місцевими органами державної виконавчої влади;

р) податки які сплачуються, за винятком з прибутку, а також збори й інші обов'язкові платежі, передбачені законами України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України і декретами Кабінету Міністрів України;

с) сплата платежів за використання природних копалин;

т) витрати на обнародування річного звіту (офіційне представлення бухгалтерської звітності в установи й організації, уповноважені на одержання бухгалтерської звітності (балансів) від суб'єктів, що господарюють, а також витрати на офіційну публікацію звітів (балансів про фінансовий стан підприємств у засобах масової інформації, якщо це передбачено законодавством);

у) вартість безкоштовно наданих працівникам окремих галузей народного господарства (відповідно до законодавства) комунальних послуг, витрати на оплату безкоштовно наданого працівникам підприємств відповідно до законодавства житла (суми грошових компенсацій за ненадання безкоштовного житла, комунальних послуг і ін.);

ф) інші витрати, що включаються в собівартість продукції (робіт, послуг) відповідно до законодавства, зокрема пов'язані з нестачею матеріальних цінностей на складах у межах норм природного збитку, виплати на відшкодування шкоди, заподіяного працівнику ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням їм трудових обов'язків, виплата звільненим працівникам вихідної допомоги і середнього заробітку. Витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з емісією цінних паперів.

До статті калькуляції «Інші операційні витрати» відносяться витрати на гарантійний ремонт і обслуговування виготовленої продукції, якщо це

передбачено умовами реалізації продукції, але не більше 2% вартості цієї продукції, витрати на створення резерву сумнівних боргів, витрати на дослідження і розробки, а також інші витрати, пов'язані з основною діяльністю підприємства.

До статті калькуляції «Витрати на збут» відносяться витрати на реалізацію продукції, зокрема:

- на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних, перевалочних, пакувальних, транспортних і страхових витрат постачальника, що включаються в ціну продукції відповідно до базису постачання, передбаченим угодою сторін;
- на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових і посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких включається в ціну продукції відповідно до базису постачання,;
- на сплату експортного мита і митних зборів;
- на рекламу і передпродажну підготовку товарів.

Витрати на пакування продукції включаються в статтю «Витрати на збут», якщо пакування готової продукції виробляється після її здачі на склад. Якщо пакування продукції (відповідно до встановленого технологічного процесу) здійснюється в цехах до здачі її на склад готової продукції, вартість тари включається у виробничу собівартість продукції (у відповідні статті чи калькуляції в статтю, якщо тара виготовляється окремо від виробів).

Групування витрат за статтями калькуляції дає можливість врахувати витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції визначеного виду, з обслуговуванням обладнання, а також витрати по управлінню окремими цехами, підприємством. Воно характеризує спрямованість та цілісність призначення окремих витрат. Класифікація за статтями застосовується в обліку при складанні планових і звітних калькуляцій собівартості конкретних видів продукції. Вона дає можливість здійснювати контроль витрачання коштів та виявити резерви зниження собівартості продукції.

2 ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «ГЕЛФ»

2.1 Організаційно – економічна характеристика підприємства

ТОВ «ГЕЛФ», далі як Товариство, є юридичною особою з дня його державної реєстрації, керується у своїй діяльності чинним законодавством України, Статутом, Установчим Договором, а також внутрішніми локальними нормативними актами. Товариство зареєстровано в м. Запоріжжя.

Метою діяльності Товариства є задоволення потреб населення продовольчими і промисловими товарами, товарами народного споживання, роботами та послугами, одержання прибутку і використання його в інтересах Учасників Товариства, членів трудового колективу та розвитку товариства в цілому.

Товариство займається торгівлею металом, лісоматеріалами, будівельними матеріалами, сантехнікою, водопровідним та опалювальним обладнанням. Чотири роки тому Товариство відкрило нову сферу діяльності у сфері виготовлення та продажу харчової продукції, а саме випікання хлібобулочних виробів.

Майно Товариства складається з основних фондів та обігових коштів, а також цінностей, вартість яких виражена в балансі. Товариство є власником:

- майна, переданого йому Учасниками;
- майна і прибутків, одержаних внаслідок його господарської діяльності;
- надходжень від випуску і розміщення облігацій;
- безоплатних та благодійних внесків, пожертвувань організацій, установ, підприємств, громадян;

- надходжень від здачі майна в оренду;
- іншого майна і коштів, набутих на підставах не заборонених законодавством.

Згідно з предметом діяльності Товариство має право:

- вільно вибирати види діяльності;
- самостійно формувати програму діяльності і вибирати постачальників сировини і споживачів товарів;
- самостійно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність;
- укладати угоди (договори, контракти), у тому числі договори купівлі-продажу, обміну, оренди, підряду, займу, перевезення, зберігання, спільної діяльності, страхування свого майна та інше;
- відповідно до законодавства України, встановлювати ціни на продукцію, товари та тарифи на роботи та послуги;
- створювати філії, представництва, дочірні підприємства на території України та за кордоном;
- брати кредити в установах банків та інших кредиторів;
- випускати облігації;
- здійснювати інші права, які не суперечать чинному законодавству України.

Структура управління підприємства ТОВ «ГЕЛФ» визначена установчим договором про створення підприємства. Цим договором визначаються структурні, господарчі, майнові, фінансові, організаційні і інші взаємовідносини між сторонами. Вищим органом управління ТОВ «ГЕЛФ» є збори Учасників Товариства. Збори Учасників Товариства:

- затверджують статут спільного підприємства і вносять до нього зміни та доповнення;
- призначають керівника підприємства;
- затверджують склад інженерно-технічних працівників;
- делегують право звітності підприємству;
- мають право контролювати фінансово-господарську діяльність

шляхом проведення ревізій та перевірок.

Керівництво підприємством здійснює директор Буднік Павло Іванович, який призначений Загальними зборами Засновників на підставі контракту терміном на 5 років, в якому визначаються права, строки найму, обов'язки і його відповідальність перед засновниками. Директор підприємства забезпечує виконання рішень Загальних зборів Засновників та самостійно вирішує всі питання діяльності підприємства.

ТОВ «ГЕЛФ» здійснює свою діяльність на засадах повного господарського розрахунку, має самостійний баланс, печатку, штамп, а також розрахунковий та спеціальні рахунки. Чистий прибуток, одержаний після розрахунків, залишається у повному розпорядженні підприємства. Частина чистого прибутку від діяльності підприємства, яка визначається зборами Учасників, розподіляється між ними пропорційно їх часткам у статутному капіталі після затвердження річного звіту. За бажанням Учасників виплата часток може здійснюватися товарами. Структура майна ТОВ «ГЕЛФ» та джерела формування за 2017-2018 роки зображені на таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Структура майна ТОВ «ГЕЛФ» та джерел формування
за 2017-2018 роки

Показник	2017 рік, тис. грн.	% до валюти балансу	2018 рік, тис. грн.	% до валюти балансу	Відхи- лення, тис.грн.
1	2	3	4	5	6
Актив					
Всього майна	667,2	100	496,4	100	-170,8
в тому числі:					
1. Основні засоби та інші необоротні активи	413,9	62,0	383,1	77,2	-30,8
2. Оборотні (мобільні) кошти	253,3	38,0	113,3	22,8	-134
Пасив					
Всього джерел	667,2	100	496,4	100	-170,8
в тому числі:					
1. Власні кошти	640,8	96,0	490,4	98,8	-150,4
2. Залучені кошти	26,4	4,0	6,0	3,2	-20,4

ТОВ «ГЕЛФ» здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, а також веде статистичну звітність і подає її в установленому порядку та обов'язі органам державної статистики.

2.2 Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) призначений синтетичний рахунок 23 «Виробництво», до якого відкривається стільки субрахунків, скільки видів діяльності (робіт, послуг) здійснюється підприємством (промисловість, сільське господарство, будівництво, торгівля, наука, допоміжні роботи, витрати на ремонт основних засобів і ін.). Аналітичний облік до рахунка 23 «Виробництво» ведеться по видах виробництв, видам або групам продукції (робіт) і статтям витрат.

На великих підприємствах аналітичний облік витрат може здійснюватися по підрозділах, центрах витрат і відповідальності [60].

По дебету рахунка 23 «Виробництво» і його аналітичним рахункам протягом звітного періоду відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати в кореспонденції з кредитом рахунків:

- 20 «Виробничі запаси» (на вартість витрачених у виробництві матеріалів, покупних напівфабрикатів, що комплектують виробів, технологічного палива й ін.);

- 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» (на вартість використаних у виробництві малоцінних інструментів, пристосувань і ін.);

- 66 «Розрахунки по оплаті праці» (на суму основної і додаткової заробітної плати й інших виплат, нарахованих працівникам, зайнятих виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, що можуть бути прямо віднесені на конкретні об'єкти витрат);

– 65 «Розрахунки за страхуванням» (на суму відрахованої на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, інші соціальні заходи);

– 685 «Розрахунки з різними кредиторами» (на вартість послуг, наданих сторонніми організаціями для виробничих потреб) і ін.

Наприкінці місяця на дебет рахунка 23 «Виробництво» із кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» списуються загальновиробничі витрати в сумі, обчисленої у встановленому порядку, що підлягає включенню в собівартість продукції (робіт, послуг).

Таким чином, на дебеті рахунка 23 «Виробництво» і його аналітичних рахунків наприкінці місяця одержують відображення усі виробничі витрати – як основні, так і накладні.

З кредиту рахунка 23 «Виробництво» списують вартість повернених відходів (у кореспонденції з дебетом рахунка 209 «Інші матеріали»), виробничого непоправного браку, якщо він мав місце (на дебет рахунка 24 «Брак у виробництві»), і виробничу собівартість готової продукції (на дебет рахунка 26 «Готова продукція»).

Сальдо (дебетове) рахунка 23 «Виробництво» відображає витрати в незавершене виробництво (тобто залишки деталей, напівфабрикатів, виробів, що знаходяться в процесі виробництва). Для визначення витрат у незавершене виробництво наприкінці місяця проводиться його інвентаризація, визначається ступінь готовності виробів, а потім проводиться їхня оцінка виходячи з фактичних матеріальних і трудових витрат.

Фактична собівартість продукції за звітній період формується у системі нижчезазначених рахунків. Для визначення виробничої собівартості випущеної продукції (ВСП) слід користуватися формулою 2.1:

$$\hat{A}\tilde{N}\tilde{I} = \hat{I}\hat{A}_i + \hat{A}\hat{A}_i - \zeta\hat{A}-\tilde{I}\tilde{I} - \tilde{N}\tilde{I} \pm \hat{A}\tilde{I} - \hat{I}\hat{A}_E, \quad (2.1)$$

де $\hat{N}\tilde{I}$ – незавершене виробництво на початок калькуляційного періоду, грн.;

$ВВ_{П}$ – виробничі витрати періоду грн.;

$ЗВ$ – зворотні витрати і відходи, грн.;

$ПП$ – побічна продукція, грн.;

$СП$ – супутна продукція, грн.;

$БП$ – брак продукції (технологічний і з вини працівників), грн.;

$НВ_K$ – незавершене виробництво на кінець калькуляційного періоду, грн.

Виробничу собівартість одиниці вироблюваної продукції (1т хлібобулочних виробів) одержуємо за формулою 2.2:

$$\tilde{N}\ddot{I} = \frac{\hat{A}\tilde{N}\ddot{I}}{\hat{E}}, \quad (2.2)$$

де $СП$ – виробнича собівартість виробленої продукції, грн.;

K – кількість виробленої продукції.

При вирахуванні фактичної виробничої собівартості випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт) до витрат у незавершене виробництво на початок місяця додають витрати за місяць (зменшені на вартість повернених відходів) і віднімають витрати в незавершене виробництво на кінець місяця. На фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт) у бухгалтерському обліку роблять запис по кредиту рахунка 23 «Виробництво» і дебетові рахунків:

– 26 «Готова продукція» (на виробничу собівартість готової продукції);

– 90 «Собівартість реалізації» (на виробничу собівартість зданих замовникам робіт, послуг).

У таблиці 2.2 наведено кореспонденцію рахунків основних операцій з обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг).

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво
(рах. № 23, 25)

№ з\п	Назва операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Витрати матеріальних цінностей, списані на виробництво продукції і надання послуг	23, 25, 39	201, 203, 207, 22
2	Витрати допоміжних цехів, включені до собівартості продукції і послуг основного виробництва	23	23
3	Загальновиробничі витрати, включені до собівартості продукції і послуг основного виробництва, допоміжного та ін.	23, 90	91
4	Адміністративні витрати, не включені до собівартості продукції і послуг основного виробництва, допоміжного та ін.	79	92
5	Акцептовані рахунки постачальників за електроенергію, за послуги виробництву	23	63, 68
6	Списані на потреби виробництва малоцінні та швидкозношувані предмети.	23	22
7	Списані на підставі акта відображений знос МШП, що безпосередньо використовувались у виготовленні продукції та наданні послуг	23	13
8	На собівартість продукції віднесено частку затрат, що були відображені як витрати майбутніх періодів	23	39
9	а) МШП, термін експлуатації яких перевищує 1 рік, відображається у складі необоротних активів на субрахунку № 113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», по яких нараховується знос б) МШП терміном експлуатації менше 1 року обліковується у складі оборотних активів (рах. № 22) і списується на витрати в момент передавання їх в експлуатацію	23 23	132 22
10	Списані збитки від невиправного браку продукції, виявленого у виробництві	24 947	23 24
11	Нарахована основна заробітна плата виробничим працівникам, працівникам допоміжних виробництв	23	66
12	Відрахування на соціальні заходи від об'єкта оподаткування	23, 91, 94	65
13	Відображені витрати на виробництво на підставі Авансового звіту підзвітної особи	23, 91	372
14	Збитки від браку, включені до собівартості продукції (робіт, послуг) основного виробництва, допоміжних виробництв; повернення забракованої продукції	23	24
15	Купівельні та комплектуючі вироби, призначені на потреби виробництва, відпущені в переробку	23	202
16	Випущені з виробництва й оприбутковані на складі готова продукція, напівфабрикати, виконані роботи і послуги	26, 25	23

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4
17	Переоцінені у бік зниження (уцінка) суми незавершеного виробництва і сума ПДВ	946	20, 641
18	Здійснена дооцінка напівфабрикатів власного виробництва	25	423
19	Відображена виявлена нестача матеріальних цінностей	947	20, 25
20	Нарахований знос (амортизація) основних засобів (на підприємствах недержавної форми власності)	23, 39	131
21	Собівартість реалізованих робіт і послуг	903	23
22	Списані витрати 30% сировини	23	201
23	Оприбуткована собівартість готової продукції, виробленої із 30% сировини	26	23
24	Списані витрати на переробку 70% сировини	90	23
25	Вартість послуг по переробці 70% сировини	36	70
26	Сума ПДВ по переробці 70% сировини	70	643
27	Списання витрат на рахунок 79	79	90, 94

При цьому варто звернути увагу, що оскільки фактичну собівартість продукції обчислюють тільки наприкінці місяця (після відображення всіх прямих витрат і розподілу непрямих витрат), то протягом місяця отриману з виробництва готову продукцію оприбутковують по прийнятим на підприємстві обліковим цінам, як правило, по плановій собівартості. Це забезпечує можливість відображати рух готової продукції в міру здійснення господарських операцій. Після складання звітної калькуляції планову собівартість готової продукції коректують до фактичної собівартості її виготовлення: на суму економії роблять негативний запис (способом «червоного сторно»), на суму перевитрати – додатковий запис.

Відображення в бухгалтерському обліку витрат по елементах зв'язано з заповненням у Звіті про фінансові результати елементів операційних витрат, здійснених підприємством у процесі своєї діяльності протягом звітного періоду. Для обліку витрат по елементах Планом рахунків передбачені наступні рахунки.

Рахунок 80 «Матеріальні витрати», що призначена для узагальнення інформації про матеріальні витрати, підприємства за звітний період. Ведеться по субрахунках:

801 «Витрати сировини і матеріалів»;

- 802 «Витрати покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів»;
- 803 «Витрати палива й енергії»;
- 804 «Витрати тари і тарних матеріалів»;
- 805 «Витрати будівельних матеріалів»;
- 806 «Витрати запасних частин»;
- 807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення»;
- 808 «Витрати товарів»;
- 809 «Інші матеріальні витрати».

Рахунок 81 «Витрати на оплату праці» призначений для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період. Ведеться по субрахунках:

- 821 «Виплати за окладами і тарифами»;
- 822 «Премії і заохочення»;
- 823 «Компенсаційні виплати»;
- 824 «Оплата відпусток»;
- 825 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»;
- 826 «Інші витрати на оплату праці».

Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» призначений для узагальнення інформації про витрати на соціальні заходи за звітний період. Ведеться по субрахунках:

- 831 «Відрахування на пенсійне забезпечення»;
- 832 «Відрахування на соціальне страхування»;
- 833 «Страхування на випадок безробіття»;
- 834 «Відрахування на індивідуальне страхування».

Рахунок 83 «Амортизація» призначений для узагальнення інформації про суму амортизації, нарахованої за звітний період основних засобів, інших необоротних матеріальних активах, нематеріальних активах. Ведеться по субрахунках:

- 831 «Амортизація основних засобів»;
- 832 «Амортизація інших необоротних матеріальних активів»;

833 «Амортизація нематеріальних активів».

Рахунок 84 «Інші операційні витрати» призначений для обліку операційних витрат, що не відображають на інших рахунках класу 8, зокрема, вартість робіт, послуг сторонніх організацій; сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінювання запасів, псування цінностей, списання уцінки активів, сума фінансових санкцій і ін.

Таким чином, протягом звітного періоду на дебеті рахунків 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати» ведуть облік витрат по елементах, що наприкінці звітного періоду разом з доходами, врахованими на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності», списують безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Всі інші підприємства для обліку витрат використовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності» і рахунок 23 «Виробництво».

Крім того, побудова Плану рахунків забезпечує можливість використання одночасно рахунків класу 8 «Витрати по елементах» і класу 9 «Витрати діяльності». У цьому випадку систематизацію інформації про елементи витрат можна одержати в такий спосіб. Спочатку витрати відбивають на рахунках класу 8, а потім списують на рахунки класу 9 для обліку витрат по функціональній ознаці. Інформацію для заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати забезпечують дані оборотів рахунків класу 8 «Витрати по елементах».

Це дає можливість системним шляхом одержати інформацію про витрати по елементах, а потім перегрупувати ці витрати по центрах відповідальності і видам діяльності [65].

Схема обліку витрат і доходів основної діяльності торговельних підприємств буде аналогічної, за винятком рахунків 23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати» і використання рахунка 28 «Товари» замість рахунка 26 «Готова продукція».

При одночасному використанні в обліку рахунків класу 8 «Витрати по елементах» і класу 9 «Витрати діяльності» підприємства можуть враховувати витрати по елементах, а потім перегрупувати ці витрати по центрах відповідальності і видам діяльності. Основні бухгалтерські проводки по обліку витрат на виробництво та випуску продукції наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Бухгалтерські проводки з обліку витрат на виробництво та випуску продукції

Зміст господарських операцій	Дебет рахунку	Кредит рахунку
Відображення витрат на виробництво продукції (робіт, послуг):		
- прямі матеріальні витрати	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
- прямі витрати на оплату праці	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки по оплаті праці»
- прямі витрати на соціальні заходи	23 «Виробництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»
- неможливі збитки від браку	23 «Виробництво»	24 «Брак в виробництві»
- загальновиробничі витрати (розподіляються між об'єктом витрат)	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
Витрати на виробництво підприємства, які використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами» (за використанням рахунку 23 «Виробництво»).		
Списання елементів виробничих витрат:		
- матеріальні витрати на виробництво	23 «Виробництво»	80 «Матеріальні витрати»
- витрати на оплату праці робітників	23 «Виробництво»	81 «Витрати на оплату праці»
- відрахування на соціальні заходи	23 «Виробництво»	82 «Відрахування на соціальні заходи»
- амортизація необоротних активів	23 «Виробництво»	83 «Амортизація»
- інші виробничі операційні витрати	23 «Виробництво»	84 «Інші операційні витрати»
Оприбуткування отриманих із виробництва:		
- виробничих відходів	209 «Інші матеріали»	23 «Виробництво»
- напівфабрикатів	25 «Напівфабрикати»	23 «Виробництво»
- готової продукції	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
Списання виробничої собівартості виконаних замовниками робіт (послуг)	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»	23 «Виробництво»

Для підприємства виробничої сфери діяльності, що використовують для обліку витрат рахунки класу 9 «Витрати діяльності» і рахунок 23 «Виробництво», існує загальна схема обліку витрат і доходів [39].

У складі витрат на виробництво матеріальні витрати (сировини, матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива й енергії на технологічні цілі) займають значну питому вагу — в окремих галузях до 80 — 85% усіх витрат. Тому правильне відображення їхньої витрати і контроль за раціональним використанням мають важливе значення.

Витрата у виробництві сировини, основних матеріалів і комплектуючих виробів визначається на підставі первинних документів [44] (матеріальних вимог і ін.), у яких вказується найменування (номер) цеху, виробу або замовлення. Це дозволяє вартість витрачених матеріалів відносити безпосередньо на відповідні об'єкти калькулювання. Однак в окремих виробництвах, що виготовляють з однієї вихідної сировини (матеріалу) і в єдиному процесі виробництва, різномірну продукцію, що відноситься до декількох об'єктів калькуляції, віднесення вартості витрачених матеріалів на конкретну продукцію утруднене або зовсім неможливо. Так, у лісопильному виробництві із сировини, що надходить, (цілий рік) у процесі розпилювання одержують різну продукцію: дошки, бруски, бруси й ін.; у нафтопереробному виробництві – бензин, дизельне паливо, дизельна олія й ін. Аналогічно в хімічній, скляній, м'ясо-молочній промисловості й ін. У таких виробництвах фактична витрата матеріалів на окремі види продукції визначається непрямим шляхом пропорційно нормативній витраті на фактичний випуск продукції або ваги виробленої продукції або ж по встановлених коефіцієнтах.

Метод визначення фактичних витрат матеріалів пропорційно нормативним витратам застосовується в машинобудуванні, взуттєвому й іншому виробництвах.

Допоміжні матеріали списуються на окремі види продукції так само, як і основні матеріали, або, шляхом розподілу пропорційно нормативним

витратам основних матеріалів, ваги переробленої сировини або кількості виробленої продукції. Допоміжні матеріали, використані для змісту устаткування, інвентарю й інших основних засобів, списуються на відповідні статті по змісту й експлуатації устаткування, загальновиробничих і загальногосподарських витрат. Витрати на паливо й енергію (отримані з боку або власного вироблення) розподіляють між об'єктами калькулювання на основі показань лічильників. При відсутності вимірювальних приладів ці витрати розподіляють по робочих місцях пропорційно кількості роботи споживаюче паливо або енергію механізмів з урахуванням їх потужності, а в межах робочого місця – по видах виробленої продукції пропорційно кількості відпрацьованих машино-годин. Такий же порядок розподілу й інших енергетичних витрат на технологічні цілі (пари, газу, стиснутого повітря й ін.). Якщо матеріали, паливо й енергія включаються у витрати по змісту устаткування, загальновиробничі витрати, то ці витрати розподіляють між калькуляційними об'єктами разом з іншими витратами непрямым шляхом. Витрати основних матеріалів відображається в калькуляціях двома показниками: без відрахування відходів і за винятком відходів (чистою вагою). Відходи виробництва підрозділяються на безповоротні і поворотні. Безповоротними вважаються відходи, що не можуть бути надалі використані (чади, усушка, розпил і ін.) і оцінці не підлягають [14].

Повернені відходи оприбутковуються на склад по здавальних накладних і оцінюються за цінами можливого використання в господарстві або реалізації. На вартість повернених відходів зменшуються витрати на сировину і матеріали, що в бухгалтерському обліку відображається записом по дебету рахунка 209 «Інші матеріали» і кредитові рахунка 23 «Виробництво».

Для списання витрачених матеріалів на відповідні рахунки синтетичного й аналітичного обліку витрат виробництва бухгалтерія на підставі первинних документів і відомостей і звітів цехів про витрати матеріалів на виробництво окремих виробів (замовлень) складає таблицю №

1 «Відомість розподілу сировини й основних матеріалів по рахунках і статтям витрат».

Дані відомостей розподілу витрат матеріалів служать підставою для відповідних записів у відомостях № 12 (це облікові витрати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати») і № 15 по рахунку 92 «Адміністративні витрати»; крім того, відомість № 12 відбиває витрати матеріалів на потреби основного виробництва (рахунок 23) і на виправлення шлюбу (рахунок 24 «Брак у виробництві») [20].

При цьому кредитуються рахунки 20 «Виробничі запаси» (на вартість витрачених матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів), 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» (на вартість спожитої у виробництві електроенергії, газу, пару, води, стиснутого повітря, отриманих з боку) і ін.

Матеріали, списані протягом місяця на витрати виробництва за обліковими цінами (плановими, покупними), наприкінці місяця коректуються до фактичної собівартості їхнього придбання (шляхом списання відповідної суми відхилення між фактичною їхньою собівартістю і вартістю за обліковими цінами). Цим забезпечується включення в собівартість продукції витрачених матеріалів по фактичній собівартості їхнього придбання.

Контроль за використанням матеріалів у виробництві. Кількість спожитих у виробництві матеріалів не завжди відповідає їх відпуску по первинних видаткових документах. Для попередження втрат матеріальних цінностей у виробництві і забезпечення їх найбільш раціонального використання на підприємствах повинний бути організований жорсткий контроль за витратою матеріалів – як попередній, так і наступний. Попередньою формою контролю за витратою матеріалів є система їхнього нормування і лімітування. У процесі подальшого контролю установлюються відхилення від установлених норм і причини цих відхилень. У практиці діяльності підприємств застосовуються такі основні способи виявлення

відхилень від норм: сигнальної документації, партійного розкрою, інвентарний.

Спосіб сигнального документування полягає в тому, що відхилення від нормативної витрати матеріалів виявляються в кожному окремому випадку на підставі вимог на понадлімітну відпустку матеріалів (на виправлення браку, утрати деталей і т.п.), актів на заміну одного виду матеріалів іншим (при відсутності на складі матеріалу, передбаченого технологічним процесом). Узагальнені по шифрах витрат дані сигнальних документів дають можливість установити наявність відхилень від норм із причин їхнього виникнення [21].

Спосіб партійного розкрою базується на тому, що на кожен партію матеріалів, що відпускається у виробництво, виписується окремий документ - розкрійний лист (карта). У ньому вказується кількість відпущеного матеріалу, кількість виготовлених деталей (виробів), витрата матеріалу по нормі на одиницю і на весь випуск, фактичну витрату матеріалу. Порівнянням фактичної витрати матеріалів з нормативним визначають результат витрати матеріалів (економію або перевитрату) по кожній партії, вказується причина відхилень. Цей спосіб контролю застосовується, наприклад, при розкрої листового заліза в машинобудуванні, шкіряних і тканинних матеріалів у взуттєвому і швейному виробництвах і ін.

Дані, узагальнені по картах розкрою і шифрам виробничих витрат, дають можливість установити загальний розмір відхилень від норм у натуральному вираженні по визначеному виду матеріалу, а після оцінки за обліковою ціною одержують грошове вираження відхилень за рахунок розкрою.

Інвентарний спосіб контролю полягає в тому, що фактична витрата матеріалів на виготовлену продукцію за звітний період (місяць, декаду, зміну) визначають за допомогою інвентаризації невикористаних у виробництві (цеху) матеріалів. До залишку матеріалів на початок, наприклад, місяця (установленого попередньою інвентаризацією), додають надходження

у виробництво матеріалів за звітний місяць (за даними первинних документів) і віднімають залишки невикористаних у виробництві матеріалів на кінець місяця.

Обчислена таким способом фактична витрата матеріалів по кожному їхньому виду (номенклатурному номеру) записують у спеціальну відомість витрати матеріалів за звітний період (місяць, декаду, зміну) і зіставляють з нормативною витратою на фактичний випуск продукції. Відхилення від норм витрат, що визначені по видах матеріалів у цілому по цеху (ділянці, бригаді, окремому виконавцеві), розподіляють між виробами пропорційно нормативній витраті матеріалів.

Перевага інвентарного способу контролю складається в його простоті, чим обумовлене його широке застосування в практиці діяльності підприємств (особливо машинобудуванні). Однак цей метод менш оперативний у порівнянні з іншими, оскільки при ньому утрудняється контроль за витратою матеріалів на окремих робочих місцях, виявлення винуватців відхилень, попередження перевитрати.

На підприємствах розробляються спеціальні класифікації відхилень від норм витрати матеріалів (заміна матеріалу, нераціональний розкрій, неякісні матеріали, несправність устаткування і т.п.) і винуватців (відділ постачання, головний технолог, інструментальний цех, адміністрація цеху, робітник і т.п.). Шифри і результати цих відхилень узагальнюються в рапортах, що передаються керівництву цеху або підприємства.

Матеріали, що залишилися в цеху на кінець місяця неопрацьованими, підлягають поверненню на склад по здавальних накладних. Вартість повернутих і невикористаних, що залишилися в цехах матеріалів, виключається із суми, що списується у витрату на підставі лімітно-заборних карт і вимог. Фактична витрата визначається як залишок невикористаних матеріалів у цехах на початок місяця плюс відпуск матеріалів виробництва за місяць і мінус залишок матеріалів на кінець місяця в цехах. Для цього складають відомість наступного змісту (таблиця 2.4).

Відомість фактичних витрат матеріалів за рахунком 23 «Виробництво»

Цех, шифр об'єкту обліку витрат	Група обліку матері- алів	Номен- клатур- ний номер	Залишок на початок місяця		Поступило за місяць		Залишок на кінець місяця		Витрати на виробництво	
			кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Підсумки такої відомості забезпечують інформацію про витрати по кожному шифрі об'єкта обліку (виробу, групи однорідних виробів, замовленню). Незалежно від застосовуваного методу обліку витрати матеріалів у виробництві на багатьох підприємствах цехи складають звіт про використання сировини, основних матеріалів і напівфабрикатів, у якому по кожному номенклатурному номері матеріалів показують: залишок на початок місяця, надходження за місяць, залишок на кінець місяця, фактична витрата, витрата по нормах, економію або перевитрату. Бухгалтерія складає Зведений звіт про використання матеріалів по укрупненій груповій номенклатурі (у натуральних і грошових вимірниках), на підставі якого роблять відповідні облікові записи [31, с. 28].

Основна заробітна плата виробничих робітників, що знаходяться на відрядній оплаті праці, на підставі первинних документів про вироблення, включається до складу прямих витрат виробництва і безпосередньо відноситься на собівартість відповідної продукції або замовлень. Основна зарплата робітників з погодинною оплатою праці, а також зарплата підсобних робітників, зайнятих у цехах з допоміжними операціями, між видами продукції (об'єктами калькулювання) розподіляється пропорційно відрядній зарплаті (або попередньо обчисленій кошторисній ставці по цих витратах на одиницю продукції). Непрямим шляхом між видами продукції розподіляються також різного роду доплати (бригадирам за керівництво бригадою, за роботу в нічний час і інші виплати, не зв'язані з виготовленням

визначеної продукції) (таблиця 2.5). Додаткова заробітна плата виробничих робітників (премії за виконання і перевиконання виробничих завдань, за економію матеріалів ін.) розподіляється між окремими калькуляційними об'єктами пропорційно основній заробітній платі робітників.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на оплату праці (з використанням рахунків класу 8)

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		Підприємство, яке не використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами»		Підприємство, яке використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами»	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1	Нарахована заробітна плата апарату управління підприємства, їх господарському та обслуговуючому персоналу	23, 91, 92, 93, 94	661	811	661
2	Премії працівникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виконання і перевиконання виробничих завдань; бригадирам, робітникам за економію матеріалів, сировини	23, 91, 92	661	812	66
3	Нарахована компенсація за невикористані відпустки	23, 91, 92, 93	661	813	661
4	Нараховані щорічні і додаткові відпустки, передбачені законодавством	23, 91, 92, 93, 94	661	814	661
5	Оплата пільгового часу підліткам, навчальних відпусток, наданих працівникам, які навчаються у вечірніх і заочних та середніх навчальних закладах, аспірантурі	23, 91, 92, 93, 94	661	815	661
6	Інші витрати на оплату праці	23, 91, 92, 93	661	816	661
7	Якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9	-	-	79	81
8	Якщо підприємство застосовує рахунки класу 9 (облік витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат)			91, 92, 93, 94	81

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5	6
9	У кінці звітнього місяця списання на виробництво витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв			23	81
10	Щомісячне списання (за відповідним розподілом) загальновиробничих витрат на виробництво та собівартість реалізації	23, 90	91	23, 90	91
11	Оприбуткування завершеної виробництвом продукції за фактичною виробничою собівартістю, завершених виконаних робіт та послуг (з урахуванням витрат на оплату праці)	26, 27, 90	23	26, 27 90	23
12	Закриття дебетових оборотів класу 9	79	90, 92, 93, 94	79	90, 92, 93, 94

Деякі види заробітної плати (оплата робочого часу, витраченого робітниками на виконання державних і суспільних обов'язків, оплата простоїв по незалежним від підприємства причинам і ін.) плануються і враховуються в складі загальногосподарських витрат [13, с. 63].

У такий спосіб на дебеті рахунка 23 «Виробництво» і його аналітичних рахунків по статті «Основна заробітна плата» переважно відбиває тільки пряма заробітна плата робітників.

Заробітна плата робітників, зайнятих обслуговуванням і ремонтом основних засобів, працівників допоміжних виробництв, інженерно-технічних працівників, що служать і інших категорій працівників відноситься на дебет відповідних рахунків (91 «Загальновиробничі витрати» і ін.) у кореспонденціях із кредитом рахунка 66 «Розрахунки, по оплаті праці».

По статті «Відрахування на соціальні заходи» враховують збори на обов'язкове державне соціальне і пенсійне страхування. Ці збори визначаються по встановленим законодавством нормам до загального розміру витрат на оплату праці.

Між окремими об'єктами калькулювання збори розподіляються

пропорційно нарахованій основній і додатковій заробітній платі робітників. У бухгалтерському обліку на суму нарахованих зборів роблять запис по дебету рахунка 23 «Виробництво» і кредитові рахунка 65 «Розрахунки по страхуванню».

Витрати на підготовку й освоєння виробництва нових видів продукції і нових технологічних процесів нерідко зв'язані з великими первісними (до переходу на серійний випуск) витратами на проектування і конструювання нового виробу, розробку технологічного процесу його виготовлення, проектування і створення інструментального оснащення (нових штампів, моделей, інструментів і пристосувань тощо), перепланування цехів, перестановку і налагодження устаткування, розробку видаткових нормативів і складання кошторисних калькуляцій; на виготовлення досвідчених зразків або партій виробів, а також на іспит цих зразків у виробника і споживача.

Величина витрат на підготовку й освоєння виробництва нових виробів у різних галузях промисловості не однакова. Цим обумовлений і порядок їхнього обліку. Так, у галузях промисловості, у яких період освоєння виробництва нетривала і ці витрати невеликі (наприклад, у взуттєвій, швейній, трикотажній, інструментальній промисловості й ін.), їх безпосередньо відносять на витрати виробництва (на рахунок 91 «Загальнопромислові витрати»).

У галузях промисловості, де витрати по освоєнню досягають значних розмірів (машино-, турбо-, суднобудування й ін.), їхній облік ведеться по видах виробів і встановленій номенклатурі статей на дебеті рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків. Надалі при переході на серійний або масовий випуск продукції витрати на освоєння поступово погашаються протягом 1-2 років. Розмір щомісячної суми погашення витрат на освоєння визначається спеціальним розрахунком виходячи з кошторису витрат і кількості виробів, намічених до випуску за встановлений період списання. Сума, що включається в собівартість випущеної продукції, визначається множенням норми

(кошторису витрат по освоєнню на одиницю продукції) на фактичну кількість випущених за місяць виробів.

У бухгалтерському обліку щомісячні списання витрат на освоєння відбивають записом: Д-т рахунок 23 «Виробництво» (по статті «Витрати на підготовку й освоєння виробництва»); К-т рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів».

Сальдо нерозподілених витрат на освоєння показується в балансі по статті «Витрати майбутніх періодів».

Виробничим браком вважається продукція (деталі, напівфабрикати, готові вироби), що по своїй якості не відповідають установленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані по своєму прямому призначенню або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Брак прийнятий класифікувати по таких ознаках:

- по характеру виявлених дефектів – на остаточний до поправного;
- по місцю виявлення – на внутрішній (виявлений на самому підприємстві) і зовнішній, (виявлений споживачем – покупцем);
- із причин і винуватців.

Остаточним (непоправним) вважається брак який технічно неможливо або економічно недоцільно виправити (оскільки витрати на його виправлення перевищують витрати на виготовлення відповідного виробу). На кожен випадок остаточного браку складається акт про брак.

На поправний брак акт не складається. При цьому, якщо виправлення такого шлюбу доручається робітникові, що не є винуватцем браку, виписується окреме убрання – сигнальний документ на відповідну витрату заробітної плати і матеріалів. Виправлення браку робітником, що допустив брак, здійснюється без оформлення документів.

У собівартість внутрішнього поправного браку включаються витрати на виправлення (матеріали, заробітна плата); у собівартість зовнішнього остаточного браку включається фактична виробнича собівартість продукції,

витрати на заміну і перевезення продукції, а також сума сплаченого покупцеві штрафу за постачання неякісної продукції (за винятком вартості отриманих матеріалів від браку).

При виявленні покупцем поправного браку до втрат від браку відносяться тільки витрати на його виправлення. До втрат від браку відносяться також витрати на ремонт і гарантійне обслуговування продукції, проданої з гарантією, якщо такий ремонт здійснюється в межах гарантійного терміну, не перевищує встановлену норму (10% вартості продукції, проданої з гарантією). Синтетичний облік втрат від браку ведеться на активному порівняльному рахунку 24 «Брак у виробництві».

По дебету цього рахунка враховують:

- вартість остаточно забракованої продукції (у кореспонденції з кредитом рахунка 23 «Виробництво»);
- витрати на виправлення браку (у кореспонденції з кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки по оплаті праці» і ін.), а також інші витрати, зв'язані з виробничим браком.

По кредиту рахунка 24 «Брак у виробництві» відображають:

- вартість матеріалів (відходів), отриманих від остаточного браку (у кореспонденції з дебетом рахунка 20 «Виробничі запаси»);
- утримання з заробітної плати винуватців браку (у кореспонденції з дебетом рахунка 66 «Розрахунки по оплаті праці»);
- списання утрат від браку на дебет рахунка 374 «Розрахунки по претензіях» (на суму претензії, пред'явленої винуватцеві браку – постачальникові, що поставив неякісні матеріали або комплектуючі вироби, що слугувало причиною браку й ін.).

Невідшкодована сума втрат від браку списується з кредиту рахунка 24 «Брак у виробництві» на дебет рахунка 23 «Виробництво» і включається в собівартість тієї продукції по якій був допущений брак. Таким чином, рахунок 24 «Брак у виробництві» щомісяця закривається (виконуючи функцію калькуляційний і порівняльний рахунки). Аналітичний облік втрат

від браку ведеться: по окремих цехах, видам продукції, статтям витрат, причинам і винуватцям браку у відомості № 14 (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6

Основні бухгалтерські проводки, використовувані при обліку втрат від браку

Зміст господарської операції	Дебет рахунка (субрахунку)	Кредит рахунка (субрахунку)
1	2	3
Витрати на брак в основному і допоміжному виробництвах: – фактична собівартість непоправного браку в основному і допоміжному виробництвах	24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво»
Витрати на виправлення браку в основному і допоміжному виробництвах: – сировина і матеріали по фактичній собівартості	24 «Брак у виробництві»	20 «Виробничі запаси»
Витрати на виправлення браку у споживачів: – сировина, матеріали, що комплектують вироби, запасні частини по фактичній собівартості	24 «Брак у виробництві»	20 «Виробничі запаси»
– заробітна плата робітникам за роботи з виправлення браку	24 «Брак у виробництві»	66 «Розрахунки по оплаті праці»
– оплата витрат на відрядження робітникам, що виправляли брак	24 «Брак у виробництві»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
– вартість робіт з виправлення браку сторонніми організаціями	24 «Брак у виробництві»	685 «Розрахунки з різними кредиторами»
Витрати по остаточно забракованій продукції, повернутої покупцями: а) фактична собівартість продукції: – сторно-витрати по випуску продукції – одночасно – звичайним записом	26 «Готова продукція» 24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво» 23 «Виробництво»
б) транспортні витрати, зв'язані з поверненням продукції, що відшкодовуються покупцеві	24 «Брак у виробництві»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
Зменшення втрат від браку: – вартість браку, прийнятого на облік як матеріальні цінності за цінами можливого використання або реалізації	209 «Інші матеріали»	24 «Брак у виробництві»

Продовження табл. 2.6

1	2	3
– суми, що приєднуються з інших підприємств у відшкодування втрат від недоброякісних матеріалів або несвочасної подачі електроенергії, газу, води і т.п. (у погоджених сумах) – суми, утримані із заробітної плати працівників перед прийняттям винних у допущений брак	374 «Розрахунки по претензіях» 66 «Розрахунки по оплаті праці»	24 «Брак у виробництві» 24 «Брак у виробництві»
Остаточні втрати від браку: – суми втрат від браку на основному виробництві – суми втрат від браку по допоміжним виробництвам	23 «Виробництво» 23 «Виробництво»	23 «Виробництво» 23 «Виробництво»

Задачею аналітичного обліку витрат на виробництво є вирахування фактичної собівартості одиниці продукції. Для цього, незалежно від застосовуваного методу калькулювання, у кожній картці (відомості) аналітичного обліку, що відкривається на виріб або групу виробів, по вертикалі відбивають статті калькуляції, а по горизонталі витрати в незавершене виробництво на початок місяця, витрати за звітний місяць, витрати в незавершене виробництво на кінець місяця, списання витрат на остаточний шлюб, товарний випуск продукції. Таким чином, у картці аналітичного обліку витрат виробництва в розрізі статей калькуляції записується сальдо початкове (витрати в незавершене виробництво на початок місяця), дебетові обороти по рахунку 23 «Виробництво» (витрати за місяць), сальдо кінцеве (витрати незавершеного виробництва на кінець місяця) і кредитові обороти (поворотні відходи, списання на шлюб і товарний випуск продукції) [29, С. 180-182].

Дані про незавершене виробництво на початок місяця беруть з відомості обліку виробництва за попередній місяць. При зміні норм незавершене виробництво переоцінюється, тому що витрати на виробництво повинні відбивати по єдиному рівні норм, досягнутому до початку місяця. Витрати за звітний місяць беруться з відомостей і розрахунків розподілу

витрат по кожній статті калькуляції. Незавершене виробництво на кінець місяця визначається по спеціальному розрахунку за даними інвентаризації.

За даними аналітичного обліку обчислюють фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, послуг). Для цього до витрат у незавершене виробництво на початок місяця додають витрати за звітний місяць і віднімають витрати в незавершене виробництво на кінець місяця, а також вартість поворотних відходів і остаточного браку (якщо він мав місце). При складанні калькуляції одиниці продукції собівартість одиниці продукції за планом береться з планових калькуляцій, а фактична собівартість — обчислюється шляхом розподілу витрат на весь випуск продукції по кожній статті калькуляції на кількість випущених виробів. До незавершеного виробництва відноситься продукція (напівфабрикати, деталі і т.п.), що не пройшла всіх стадій і операцій обробки, передбачених технологічним процесом, а також вироби, закінчені виробництвом але цілком не укомплектовані, що не пройшли іспитів і технічного контролю або не прийняті замовником. Незавершене виробництво і напівфабрикати власного виробництва (вироби, роботи і послуги) відображаються за оцінкою, що застосовується підприємством відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні» (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку виробництва

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, які використовуються в підрозділах основного виробництва	23 «Виробництво»	13 «Знос необоротних активів»
2	Витрачено виробничі запаси на виробництво продукції	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси» 25 «Напівфабрикати»

Продовження табл. 2.7

1	2	3	4
3	Списано і віднесено вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів на витрати основного виробництва	23 «Виробництво»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4	Віднесено на витрати основного виробництва вартість робіт і допоміжних виробництв	23 «Виробництво»	23 «Виробництво»
5	Віднесено частину витрат, із них на освоєння виробництва	23 «Виробництво»	39 «Витрати майбутніх періодів»
6	Проведено нарахування на зарплату працівників основного виробництва до фонду забезпечення виплат відпусток	23 «Виробництво»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
7	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на витрати основного виробництва	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
8	Проведено нарахування на заробітну плату працівників основного виробництва до фондів соціального спрямування	23 «Виробництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»
9	Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки з оплати праці»
10	Віднесено на витрати основного виробництва вартість робіт і послуг, виконаних дочірніми підприємствами	23 «Виробництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
11	Віднесено на витрати основного виробництва суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу)	23 «Виробництво»	80 «Матеріальні витрати» 81 «Витрати на оплату праці» 82 «Відрахування на соціальні заходи» 83 «Амортизація» 84 «Інші операційні витрати»
12	Віднесено загальновиробничі витрати на витрати основного виробництва	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
13	Оприбутковано із основного виробництва готову продукцію на склад по собівартості	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
14	Виявлено і списано із основного виробництва вартість забракованих виробів	24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво»

Від вірогідності показників в обліку незавершеного виробництва в значній мірі залежить правильність визначення собівартості готової продукції. Тому підприємства періодично (як правило, щомісяця) проводять інвентаризацію незавершеного виробництва. Фактична наявність незавершеного виробництва на момент перевірки відбивається в інвентаризаційних описах. У них вказується на якій технологічній операції обробки знаходяться деталі або вироби, яка ступінь їхньої готовності.

Залишки незавершеного виробництва, виявлені інвентаризацією, звіряють з даними оперативного обліку руху деталей і напівфабрикатів і тим самим встановлюють надлишки або нестачі незавершеного виробництва (які в бухгалтерському обліку відбивають аналогічно нестачам і надлишкам матеріалів).

Залишок незавершеного виробництва оцінюється, як правило, по фактичній виробничій собівартості всіх статей калькуляції. В окремих галузях промисловості з коротким технологічним циклом допускається оцінку незавершеного виробництва здійснювати в сумі прямих витрат або по собівартості витрачених матеріалів і напівфабрикатів.

Після оцінки незавершеного виробництва визначають фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, зроблених послуг) за звітний місяць.

2.3 Зведений облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції

Упровадження національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку обумовило зміни деяких існуючих бухгалтерських реєстрів і поява нових, котрі побудовані відповідно до кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку, встановленою Інструкцією про застосування Плану

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України 2003р.

Для обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку запасів, розрахунків по оплаті праці, відрахувань на соціальні заходи пропонується застосовувати Журнал 5 або 5 А та Відомість 5.1 обліку руху запасів.

Методологічними рекомендаціями з застосування нових реєстрів бухгалтерського обліку передбачено замість двох журналів по обліку рахунків витрат вести один – Журнал 5 або 5А, що сполучає в собі властивості не тільки журналів 10 і 10/1, але і 11 і 15.

Журнал 5 (5А) складається з чотирьох розділів і відомості аналітичного обліку запасів. Він призначений для обліку витрат діяльності і відображає кредитові обороти на рахунках обліку запасів, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи. В обох варіантах журналу однаковими по змісту і порядку заповнення є розділи I, що містять дані про кредитові обороти на рахунках 90-99, розділи II, що подають інформацію про витрати по податку на прибуток, витратах фінансової, інвестиційної діяльності й інших витрат, і розділи IV, що містять аналітичні дані до рахунка 28 «Товари» (рисунок 2.1). Трохи відрізняються тільки розділи III журналів 5 і 5А, що містять інформацію про витрати діяльності.

Розділ III Журналу 5 сполучає в собі властивості розділів III А і III Б Журналу 5 А. Він передбачений для тих підприємств, що у своїй обліковій практиці використовують рахунка тільки класу 9 «Витрати діяльності», а дані про елементи витрат одержують з підсумку кредитових оборотів рахунків, відбитих у розділі III Журналу 5.

Для підприємств, що використовують одночасно рахунки класів 8 «Витрати по елементах» і 9 «Витрати діяльності» передбачене ведення Журналу 5 А, що містить два розділи для відображення витрат діяльності: III А «Витрати діяльності» і III Б «Витрати по елементах».

ЖУРНАЛ 5			ЖУРНАЛ 5А	
I. З кредиту рахунків 90-99 в дебет рахунків		=	I. З кредиту рахунків 90-99 в дебет рахунків	
II. Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової, інвестиційної діяльності, інші витрати		=	II. Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової, інвестиційної діяльності, інші витрати	
III. Витрати		=	III А. Витрати діяльності	
IV. Аналітичні дані до рахунку 28 «Товари»		=	III Б. Витрати по елементам	
IV. Аналітичні дані до рахунку 28 «Товари»		=	IV. Аналітичні дані до рахунку 28 «Товари»	
Відомість аналітичного запасів	5.1 обліку	=	Відомість аналітичного запасів	5.1 обліку

Рис. 2.1 Порівняльна структура журналів 5 та 5А

Розділ III А відрізняється від розділу III Журналу 5 кількістю рахунків, що кредитуються, адже крім рахунків обліку запасів, розрахунків по оплаті праці і відрахувань на соціальні заходи він містить рахунки обліку витрат у розрізі економічних елементів. Таким чином, головною особливістю нових бухгалтерських регістрів по обліку витрат є те, що усі витрати виробництва в цілому по підприємству незалежно від того, на яких синтетичних рахунках ведеться їхній облік, відбивають (накопичуються в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі.

У Журналі 5 забезпечується узагальнення усіх витрат на виробництво по елементах і статтям витрат. Для цього з журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 у Журнал 5 переносяться дані про витрати підприємства, що відбиті у відповідних регістрах.

Як бачимо, основним мотивом побудови нових регістрів по обліку витрат є їхня спрямованість на складання фінансової звітності, тобто дані, що утримуються в Журналі 5, без додаткових вибірок і нагромаджень є основою

для складання Звіту про фінансові результати (Ф -2).

Для більшої наочності й аналітичності інформації, а також з позицій спрощення складання фінансової звітності нові журнали по обліку витрат містять розділи, що не були властиві їх попередникам. Особливістю цих розділів є те, що інформацію, що утримується в них, традиційно одержували з різних журналів-ордерів і не обов'язково по обліку витрат. Зупинимося коротко на методиці заповнення розділів I і II журналів 5 і 5 А.

Розділ I Журналу 5 (5А) призначений для узагальнення усіх витрат діяльності підприємства незалежно від джерел їхнього виникнення з наступним списанням на фінансові результати. Він ведеться по кредиту рахунків класу 9 і заповнюється після заповнення розділів II і III Журналу 5 (5 А).

Розділ II Журналу 5 (5 А) містить інформацію про дебетові обороти рахунків класу 9, що не листуються з рахунками, по кредиту яких ведеться розділ III цього ж журналу. Дані по їхньому дебетовому обороті одержують з журналів 1, 2, 3, 4, 6. З введенням у дію Журналу 5 (5 А) з'явилася можливість зосередити в одному обліковому реєстрі усі витрати діяльності в цілому по підприємству незалежно від того, на яких, синтетичних рахунках вони враховуються й у результаті якого виду діяльності виникли. У зв'язку з цим великий обсяг інформації про витрати, що відповідно до побудови того або іншого журналу спочатку зосереджується на рахунках журналів 1, 2, 3, 4, 6, наприкінці місяця переноситься в різні розділи Журналу 5 (5А).

Розділ III Журналу 5 (5А) ведеться по кредиту рахунків запасів, витрат на оплату праці і відрахувань на соціальні заходи, а також рахунків виробництва по напрямках їхнього використання (списання).

Списання сум матеріальних витрат відбувається на основі зведених відомостей, де відбиті напрямки віднесення витрат з виділенням сум транспортно-заготівельних витрат. Зведені відомості формуються на основі машинограм, де указуються вид виробничих запасів, напрямок їхнього списання (замовлення, стаття витрат), цехова комора або склад, з якого

відбулося списання запасів. Машинограми формуються на основі первинних документів, що передаються з цехових комор і складів і містять інформацію про рух матеріальних витрат у виробництві (лімітно-заборні карти, вимоги, убрання).

Дані в графу 6 заносяться на основі бухгалтерських довідок, що складаються на основі:

а) зведених відомостей про фактичну собівартість готової продукції (Д-т 26 – К-т 23), якщо це стосується випуску замовлень основного і допоміжного виробництв;

б) звітів допоміжних виробництв (транспортного, енергетичний цеху) у частини, що стосується списання їхніх витрат на витрати інших цехів і невиробничих господарств (Д-т 20, 23, 91, 93, 94 – К-т 23);

в) зведених відомостей про собівартість оснащення і нестандартного устаткування (Д-т 20, 11 – К-т 23);

г) зведеної машинограми, що містить дані про собівартість бракованої продукції в розрізі замовлень і винних у браку (Д-т 24 – К-т 23);

д) актів приймання-передачі виконаних робіт з поточного і капітального ремонту основних засобів (Д-т 91, 92, 94 – К-т 23).

Графа 7 містить інформацію про утрати від браку. Дані про вартість кінцевого шлюбу одержують зі зведених відомостей або машинограм, що містять інформацію про собівартість шлюбу в розрізі статей калькуляції і про напрямки його списання. Така машинограма ведеться в розрізі замовлень і цехів – винуватців браку і складається на підставі актів про брак.

Графа 8 містить інформацію про напівфабрикати власного виробництва і заповнюється тими підприємствами, що виділяють їх на окремому рахунку.

Графа 9 містить інформацію про готову продукцію.

Графи 10 і 11 містять інформацію про товари за ціною їхньої реалізації і торговельній націнці (знижці).

Графа 13 містить інформацію про витрати майбутніх періодів. Дані для її заповнення одержують на основі розрахунку щоквартального включення

цих витрат у собівартість продукції.

Графи 14 і 15 містять інформацію про розрахунки по страхуванню й оплаті праці. По кредиту рахунків 65 «Розрахунки по страхуванню» і 66 «Розрахунки по оплаті праці» відбивають операції, зв'язані з нарахуванням працівникам підприємства основної і додаткової заробітної плати, премій, допомога з тимчасової непрацездатності і нарахувань на них. Дані для заповнення граф 14 і 15 одержують зі зведених відомостей по нарахуванню заробітної плати і відрахувань у фонди соціального страхування, що формуються на основі машинограм, де вказуються напрямки віднесення витрат по місяцях їхнього виникнення і по об'єктах калькулювання. Основою для заповнення машинограми є первинні документи по нарахуванню видів заробітної плати (табеля обліку робочого часу, маршрутні аркуші, убрання, виробничі завдання).

Графа 16 містить інформацію про загальновиробничі витрати. Дані для заповнення графи 16 одержують з бухгалтерського розрахунку розподілу загальновиробничих витрат по напрямках їхнього списання. Цей розрахунок робиться після зведення даних про загальновиробничі витрати по місяцях їхнього виникнення.

Графа 17 є підсумком граф 3-16 і містить узагальнюючі дані про витрати виробництва, зібрані в Журналі 5. Підсумки граф 17 і 18-23 (з журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7) відбивають у графі 24 як фактичні витрати по напрямках (статтям) операційної і надзвичайної діяльності. У графі 25 ці дані накопичуються для складання звітності за період з початку року.

Дані по рядку 9 «Разом по розділу III» із граф 3-16 Журналу 5 переносяться в Головну книгу.

Журнал 5 А має розділ III А «Витрати діяльності», що відрізняється від розділу III Журналу 5 тільки тим, що в ньому листуються ще і рахунка 8 класу.

Розділ III Б «Витрати по елементах» Журналу 5А заповнюють ті підприємства, що застосовують одночасно рахунка класів 8 «Витрати по

елементах» і 9 «Витрати діяльності». Він побудований таким чином, що по дебету в ньому зосереджені рахунки елементів витрат (80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»), а по кредиту рахунка витрат, що формують ці Елементи (20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», 39 «Витрати майбутніх періодів», 60 «Короткострокові позички», 66 «Розрахунки по оплаті праці»). Дані в графи 3-12, що збігаються з графами 3-8 і 13-15 розділу III А, записують на основі тих же бухгалтерських реєстрів по списанню виробничих запасів, нарахуванню заробітної плати і відрахуванням на соціальні нестатки, що були описані раніш.

У графи 14-19 переносяться дані про склад відповідних елементів витрат з журналів-ордерів 1, 2, 3, 4, 6, 7.

Підсумкові дані по графі 20 (рядка 1.8, 2, 8.3, 5, 4.4 і 5,6 розділи III Б) переносяться в розділ III А Журналу 5 А в відповідну статтю витрат по графах. 17 (із кредиту рахунка 80 «Матеріальні витрати»), 18 (із кредиту рахунка 81 «Витрати на оплату праці»), 19 (із кредиту рахунка 82 «Відрахування на соціальні заходи»), 20 (із кредиту рахунка 83 «Амортизація»), 21 (із кредиту рахунка 84 «Інші операційні витрати»).

Підсумкові дані (рядок 6 «Разом по розділі III Б») по графах 3-12 переносяться в розділ III А, де разом з підсумками по відповідних рахунках із граф 3-15 роздягнула III А записуються в підсумковий рядок 10 «Усього по розділах III А і III Б» розділу III А Журналу 5 А, а відтіля — у Головну книгу.

У графі 21 розділу III Б накопичуються дані по складених елементах витрат за період з початку звітнього року, включаючи поточний місяць.

Підсумкові дані про складових витрат діяльності (рахунка, субрахунку, статті) за період з початку звітнього року утримуються в графі 23 розділу III А Журналу 5 А.

Розділ IV «Аналітичні дані до рахунка 28 «Товари» журналів 5 і 5 А» містить інформацію про аналітичні дані по операціях з товарами і

торговельною націнкою і заповнюється торговельними підприємствами». Цей розрахунок цілком збігається з оборотною відомістю по обліку товарів, що використовувалася на підприємствах дотепер.

Відомість 5.1 аналітичного обліку запасів призначена для обліку виробничих запасів у розрізі синтетичних рахунків або субрахунків і ведеться по центрах відповідальності (матеріально-відповідальним особам, місцям збереження) і напрямкам витрат (синтетичним рахункам або субрахункам обліку витрат). Відомість дозволяє визначити суму і рівень транспортно-заготівельних витрат, а також фактичну собівартість витрачених запасів, якщо підприємство застосовує метод оцінки запасів за середньозваженою вартістю.

Записи у Відомість 5.1 заносяться на основі первинних документів або зведених машинограм, де узагальнюються дані по надходженню на склади або в цехові комори виробничих запасів і по їхньому вибуттю з відповідних місць збереження за визначений звітний період.

Імовірно усього Відомість 5.1 не буде застосовуватися на великих підприємствах мінімум по двох причинах:

– по-перше, вона передбачає розрахунок фактичної собівартості вибуття запасів у випадку застосування методу їхньої оцінки по середньозваженій вартості. Але не всі підприємства використовують саме цей метод оцінки вибуття запасів;

– по-друге, її цілком заміняють зведені машинограми, що ведуться в розрізі цехових комор і складів на більшості підприємств.

Таким чином, нова журнальна форма досить вдала з позицій скорочення робіт з підготовки звітності, має великі аналітичні можливості, більш локальна.

Однак укрупнення деяких облікових показників (груп рахунків, об'єднаних в одному рядку Журналу 5 або 5 А) ускладнить їхню конкретизацію, обумовить необхідність ведення додаткової кількості розшифровок.

Під загальновиробничими розуміють витрати по обслуговуванню виробництва і керуванню роботою цехів і інших підрозділів основного і допоміжного виробництв.

До них відносяться:

- витрати на керування виробництвом (оплата праці апарата керування цехами, ділянками й ін.; витрати на соціальні заходи і медичне страхування апарата керування; витрати на службові відрядження персоналу цехів і ін.);

- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- витрати на зміст, експлуатацію і ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

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

- витрати на опалення, висвітлення, водопостачання, водовідвід і інший зміст виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників керування виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами і якістю продукції, робіт послуг);

- витрати на охорону праці, технікові безпеки й охорону навколишнього природного середовища;

- інші витрати.

Синтетичний облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91

«Загальновиробничі витрати».

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться по кожному цеху окремо по встановленій номенклатурі статей у відомості №12. Місячні підсумки відомостей переносять у журнал-ордер № 10.

Розподіл загальновиробничих витрат. Загальновиробничі витрати підрозділяються на постійні і перемінні [35].

До перемінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і керування виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Такі витрати наприкінці місяця списуються з кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» на дебет рахунка 23 «Виробництво».

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і керування виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Такі витрати розподіляються між витратами на виробництво і собівартістю реалізованої продукції (робіт, послуг) відповідно до методики приведеної в додатку до Положення (стандартові) 16.

Стандарт передбачає віднесення до складу витрат звітного періоду постійних накладних загальновиробничих витрат, виходячи з нормальної виробничої потужності. Різниця між сумою постійних загальновиробничих витрат і їхньою сумою, обчисленої з обліком нормальної виробничої потужності, підлягає віднесенню на собівартість реалізованої готової продукції.

Розподілена сума загальновиробничих витрат списується з кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» на дебет рахунків:

- 23 «Виробництво» (у сумі, що відноситься до витрат виробництва);
- 90 «Собівартість реалізації» (у сумі, що відноситься до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг).

Типову кореспонденцію рахунків по обліку загальновиробничих витрат наведено у таблиці 2.8.

Типові бухгалтерські проводки по обліку загальновиробничих витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано амортизацію по основних засобах і нематеріальних активах загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	13 «Знос необоротних активів»
2	Віднесено виробничі запаси на загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
3	Передано в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4	Оплачені загальновиробничі витрати із каси підприємства	91 «Загальновиробничі витрати»	30 «Каса»
5	Оплачені загальновиробничі витрати із розрахункового рахунку підприємства	91 «Загальновиробничі витрати»	31 «Рахунки в банках»
6	Списано витрати по відрядженню на загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7	Віднесено частину витрат майбутніх періодів на загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
8	Проведено нарахування на заробітну плату до фонду забезпечення виплати відпусток	91 «Загальновиробничі витрати»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
9	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
10	Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального спрямування	91 «Загальновиробничі витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
11	Нараховано заробітну плату працівникам загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці»
12	Віднесено на загальновиробничі витрати вартість робіт і послуг, виконаних дочірніми підприємствами	91 «Загальновиробничі витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
13	Віднесено на загальновиробничі суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу)	91 «Загальновиробничі витрати»	80 «Матеріальні і витрати»; 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи»; 83 «Амортизація»; 84 «Інші операційні витрати»

Продовження табл. 2.8

1	2	3	4
14	Списано загальновиробничі витрати на: а) виробництво б) собівартість реалізованої продукції	23 «Виробництво» 90 «Собівартість реалізації»	91 «Загально-виробничі витрати» 91 «Загальновиробничі витрати»

Загальновиробничі витрати, списані на рахунок виробництва, розподіляються між окремими об'єктами витрат (видами продукції, робіт, послуг) пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників або іншому базисові, установленому галузевою інструкцією.

3 АНАЛІЗ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «ГЕЛФ»

3.1 Аналіз обсягів, динаміки, структури та асортименту виробництва продукції

У процесі аналізу виробничої діяльності підприємства потрібно розглянути такі питання: якість планування виробництва, напруженість і обґрунтованість планів діяльності як у цілому, так і щодо окремих виробничих підрозділів; оцінка виконання планів виробництва, постачання й реалізації продукції, динаміка обсягів виробництва; визначення основних факторів, що впливали на загальні обсяги виробництва протягом останніх років і зокрема у звітному періоді; розкриття взаємозв'язку і взаємозумовленості показників обсягу виробництва, реалізації, асортименту, якості виробів тощо; визначення внутрішньогосподарських резервів зростання обсягів випуску продукції і реалізації, а також розроблення заходів щодо їх повного та ефективного використання.

Для виконання аналітичного дослідження використовують статистичну звітність про виробництво продукції, а також планові матеріали відповідного відділу і бухгалтерські дані про випуск, відвантаження і реалізацію продукції, оперативні дані виробничої діяльності. Бажано також ознайомитись із залишками незавершеного виробництва, готової продукції на складі і товарів.

Аналіз звичайно починаємо з оцінки того, як виконано план виробництва у звітному періоді в цілому по підприємству. Згідно з даними таблиці 3.1, роботу підприємства з випуску продукції у цьому періоді слід вважати цілком задовільно. План з товарної продукції перевиконано на 4,2 %, а зростання проти минулого періоду становить 38,9%.

Ураховуючи складне економічне становище в країні, повсюдний спад

виробництва, доцільно особливо уважно вивчити динаміку обсягів випуску продукції на підприємстві і за попередні роки.

Таблиця 3.1

Обсяг виробництва товарної продукції

Виробництво	Обсяги виробництва продукції, тис. грн..			Відхилення фактичного випуску продукції за звітній період			
	за минулий період	за звітній період		від плану		від минулого періоду	
		за планом	фактично	тис. грн	%	тис грн	%
Товарна продукція, тис. грн.	90	120	125	+5	4,2	+35	38,9

При цьому використання натуральних вимірників обсягів випуску продукції є найбільш слушним, оскільки нейтралізує вплив інфляції. У таблиці 3.2 наведено дані щодо фактичних обсягів випуску товарної продукції підприємством за три роки.

Таблиця 3.2

Динаміка виробництва продукції за три роки

Показники	Трирічний період		
	2016 рік	2017 рік	2018 рік
Товарна продукція у незмінних цінах, тис. грн.	110	98,6	115,2
% до попереднього року	100	89,6	116,8
% до першого року	100	89,6	104,7

Дані таблиці 3.2 свідчить, що обсяги виробництва продукції на підприємстві ТОВ «ГЕЛФ» у попередній рік знижувався і тільки у звітному році почався зворотній процес. Під час аналізу можна розрахувати середньорічний темп зміни виробництва (\bar{T}). Використовують для розрахунку формулу середньо геометричну (формула 3.1):

$$\bar{T} = \sqrt[n]{T_1 \times 2 \times T_3} \quad (3.1)$$

У нашому прикладі середньорічні темпи зміни становили:

$$\bar{T} = \sqrt[3]{1,0 \times 0,896 \times 1,168} = 1,02.$$

Обсяг виробництва можна збільшити, використовуючи дорожчі матеріали і піднімаючи ціни на вироби, або, навпаки, збільшувати в складі рецептур дешевші компоненти, а зекономлені кошти спрямовувати на додатковий випуск. Одним із напрямків деталізації обсягу продукції є визначення його в асортиментно-структурному розрізі. Проведемо аналіз виконання плану за асортиментом на підставі даних таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Виконання плану виробництва продукції за асортиментом, тис. грн.

Вид продукції	за минулий період	Звітний період		
		за планом	фактично	виконання плану, %
Хліб подовий	40	40	38	95
Хліб урожайний	25	23	30	130,4
Хліб Родзинка	10	20	21	105
Сайка	6	17	23	135,3
Кекс	4	20	13	65
Усього	85	120	125	104,2

Отже, як видно із таблиці 3.3 можна вважати, що план з асортименту нашим підприємством виконано не на 100%. Динаміку виконання плану виробництва продукції за асортиментом можна простежити на рисунку 3.1.

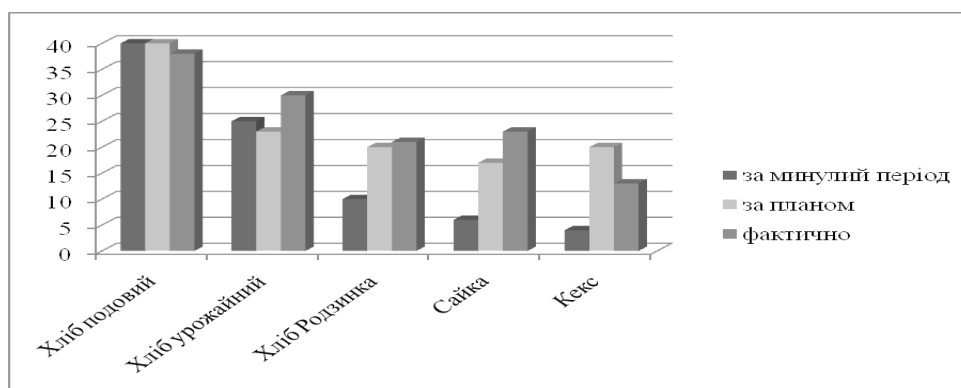


Рис. 3.1 Динаміка виконання плану виробництва продукції

Нерівномірність виконання плану з окремих видів продукції призводить до негативних змін її структури. Дотримання планової структури – це дотримання у фактичному обсязі випуску продукції запланованих співвідношень між окремими її видами.

Таблиця 3.4

Виконання плану виробництва за структурою, тис. грн.

Вид продукції	Випуск продукції у звітному періоді				Фактичний обсяг продукції за плановою структурою	Залікова сума
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %		
Хліб подовий	40	33,3	38	30,4	41,6	38
Хліб урожайний	23	19,2	30	24	24	24
Хліб Родзинка	20	16,7	21	16,8	20,9	20,9
Сайка	17	14,1	23	18,4	17,6	17,6
Кекс	20	16,7	13	10,4	20,9	13
Усього	120	100	125	100	125	113,5

Коефіцієнт додержання планової структури ($K_{стр}$) становить:

$$K_{стр} = \frac{113,5}{125} = 0,908$$

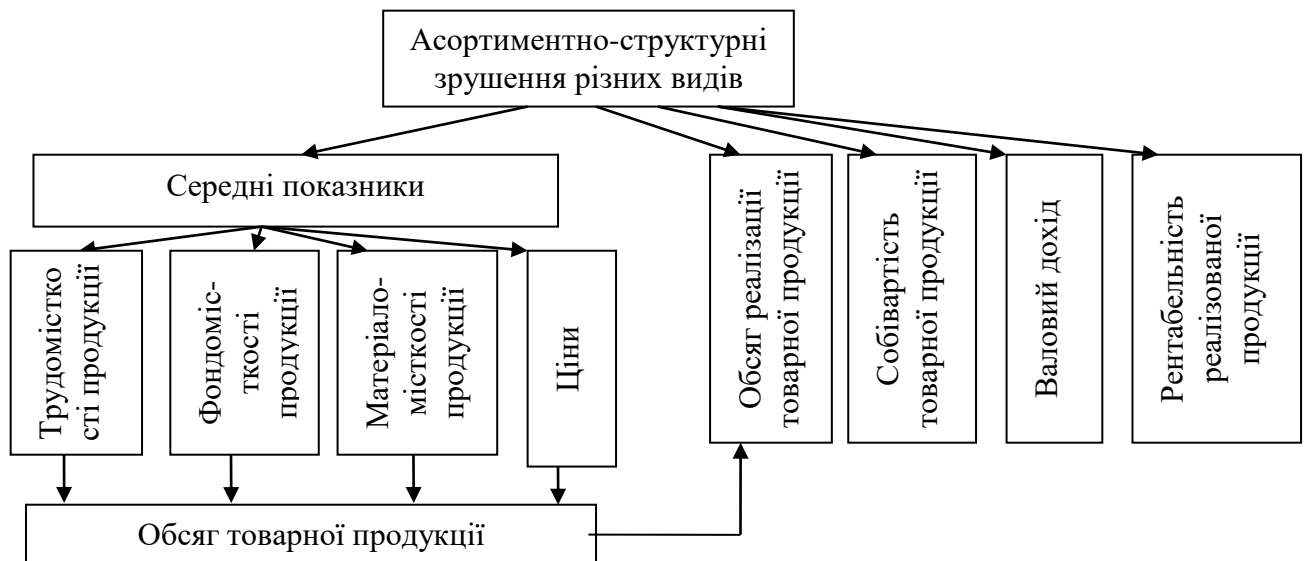


Рис. 3.2 Схема впливу асортиментно-структурних зрушень на головні показники підприємства

Більший інтерес становить вплив структурних зрушень на ключові показники підприємства (рисунок 3.3) [63].

3.2 Аналіз собівартості продукції

Собівартість продукції – це грошова вартість оплати праці, спожитих засобів та предметів праці [27]. У собівартість товарної продукції включають усі витрати підприємства на виробництво.

Собівартість товарної продукції визначається сумою витрат за всіма калькуляційними статтями окремих видів продукції, а собівартість реалізованої продукції — це алгебраїчна сума витрат на товарну продукцію і витрат, які містяться в зміні залишків нереалізованої продукції на початок і кінець року. Тому аналізу собівартості продукції має передувати старання перевірки джерел інформації, яка передбачає оцінку узгодження показників у різних формах звітності, обґрунтованість планових завдань та достовірність відображення фактичних витрат виробництва. Щоб визначити обґрунтованість планового рівня собівартості виробленої продукції, використаємо дані про залишки нереалізованої продукції на початок і кінець року, обсяг реалізації, фактичні витрати на 1 грн. виробленої продукції порівнюємо із плановими, визначимо та оцінимо наявні відхилення.

З таблиці 3.5 бачимо, що за планового обсягу реалізації в оптових цінах підприємства 95 тис. грн. та планового прибутку від реалізації 20 тис. грн., собівартість реалізованої продукції становить 75 тис. грн., а планова собівартість товарної продукції з урахуванням зміни планових залишків нереалізованої продукції на початок і кінець року – 98 тис. грн.

Аналіз собівартості товарної продукції починаємо із загальної оцінки виконання плану собівартості, визначаємо відхилення звітних показників від планових, їх динаміку, виявляють фактори, що вплинули на це відхилення.

Таблиця 3.5

Розрахунок рівня собівартості продукції, тис. грн.

№ п/п	Показник	За оптовими цінами підприємства	За плановою собівартістю	Прибуток	Витрати на 1 грн продукції
1	Залишки нереалізованої продукції на початок року	30	17	13	56,7
2	Реалізація продукції	95	75	20	78,9
3	Залишки нереалізованої продукції на кінець року	55	40	15	72,7
4	Випуск товарної продукції	120	98	22	81,7

На підставі облікових даних одержано таку інформацію: випуск товарної продукції за планом – 120 тис. грн., фактичний – 125 тис. грн.; собівартість продукції за планом – 98 тис. грн., фактично – 138 тис. грн., собівартість фактично випущеної продукції за плановими нормами і фактичною структурою – 105 тис. грн. Порівняння фактичної собівартості з плановою показало, що абсолютне відхилення дорівнює 40 тис. грн. Це відхилення виникло під впливом факторів: зміни обсягу продукції; зміни структури виробленої продукції; зміни рівня витрат.

Для виявлення впливу цих факторів виконаємо такі розрахунки:

– визначимо рівень виконання плану виробництва товарної продукції:

$$\frac{125 \text{ тис. грн}}{120 \text{ тис. грн}} \times 100\% = 104,2\%$$

– підраховуємо собівартість фактичного випуску продукції за плановими нормами і структурою:

$$\frac{98 \text{ тис. грн} \times 104,2\%}{100\%} = 102,1 \text{ тис. грн.}$$

– визначимо вплив зміни обсягу товарної продукції на собівартість:

102,1 тис. грн. – 98 тис. грн. = 4,1 тис. грн.

– визначимо вплив зміни структури на собівартість:

105 тис. грн. – 102,1 тис. грн. = 2,9 тис. грн.

– визначимо вплив зміни рівня витрат на собівартість:

138 тис. грн. – 105 тис. грн. = 33 тис. грн.

Загальне відхилення становить: 4,1 тис. грн. + 2,9 тис. грн. + 33 тис. грн. = 40 тис. грн.

Підприємство допустило небажане зростання собівартості на 2,9 тис. грн. – за рахунок погіршення структури і на 33 тис. грн. – за рахунок зміни рівня витрат. З цього можна зробити висновок про низький рівень господарювання.

Таблиця 3.6

Аналіз собівартості одиниці окремих виробів

Вироби	Собівартість одиниці, грн.			Відхилення (±)			
	минуло-річна	план	звіт	від минулого року		від плану	
				сума, грн.	%	сума, грн.	%
Хліб подовий	8,2	8,5	8,3	+0,1	+8,3	-0,2	-2,35
Хліб урожайний	8,1	8,85	8,6	+0,5	+6,17	-0,25	8,2

Аналіз виконання плану зі зниження собівартості одиниці продукції кожного виду починається з оцінки загальних показників. У процесі аналізу фактичну собівартість одиниці продукції кожного виду порівнюють із плановою і фактичною за попередній період, визначають рівень виконання та відхилення від плану, причини цих відхилень.

Дані таблиці 3.6 свідчать, що планом передбачалося збільшити проти

минулорічної собівартості виробу «Хліб подовий» на 0,3 грн., виробу «Хліб урожайний» – на 0,75 грн. Методика визначення впливу факторів «норма» і «ціна» показано в таблиці 3.7. Дані таблиці 3.7 свідчать, що на виготовлення одиниці виробів матеріальні витрати зросли на 13269 грн.

Таблиця 3.7

Аналіз впливу факторів зміни матеріальних витрат

№ з/п	Вид	Одиниця виміру	План			Фактично			Відхилення, грн.
			Кількість	ціна, грн.	сума, грн.	Кількість	ціна, грн.	сума, грн.	
1	Хліб подовий	кг	1200	8,3	15600	1440	14	20160	4560
2	Хліб урожайний	кг	900	8,6	14400	960	17	16320	1920
3	Хліб Родзинка	кг	577	8,15	6636	660	13	8580	1944
4	Сайка	кг	600	12,5	7500	870	14	12180	4680
5	Кекс	кг	64	4,3	275	80	5,5	440	165
Усього			-	-	44411	-	-	57680	13269

Динаміка впливу факторів зміни матеріальних витрат зазначена на рисунку 3.3.

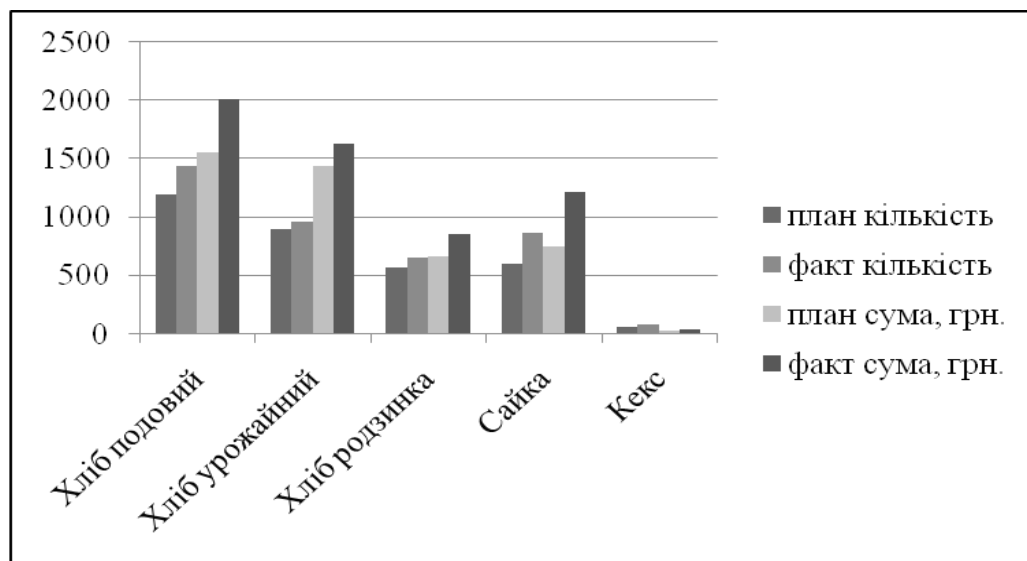


Рис. 3.3 Динаміка впливу факторів зміни матеріальних витрат

3.3 Шляхи вдосконалення обліку та прогнозування обсягів реалізації продукції

Процес ведення бухгалтерського обліку на підприємстві представляє собою сукупність інформаційних і контрольно-організаційних операцій. До інформаційних відносяться операції збору, реєстрації, передачі, зберігання і обробки даних. Контрольно-організаційні операції пов'язані з контролем і використанням одержаної в результаті виконання інформаційних операцій, які займають найбільшу питому вагу в діяльності бухгалтерського апарату, що являється відображенням об'єкту бухгалтерського обліку, як функціональної управлінської роботи.

Перша, яка називається первинним звітом, включає операції збору, реєстрації і передачі звітних даних. Друга стадія, яка включає операції зберігання і обробку звітних даних, може бути визначена, як систематизація і узагальнення даних первинного звіту. Задачі обліку затрат на виробництво інформаційно пов'язані з суміжними дільницями обліку і підсистемами автоматичної системи управління підприємством (АСУП). Лише незначна по об'єму вихідна інформація формується на основі первинних документів.

Отже, умовами функціонування АРМ бухгалтера обліку затрат на виробництво являється формування на машинних носіях необхідної вихідної інформації, яка виникає при рішенні задач по обліку основних засобів, матеріальних цінностей, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, готової продукції, її відвантаження і реалізації. Вказана інформація повинна бути представлена у виді єдиної бази даних бухгалтерських записів, які формуються у відповідності з вимогами АРМ бухгалтера по обліку затрат на виробництво. Зв'язок з другими підсистемами АСУП передбачає використання інформації:

- нормативної бази АСУП в частині нормативів на деталь, виріб;

– підсистеми «Управління якістю» в частині даних про кількість забракованої продукції;

– підсистема «Оперативне управління основним виробництвом» в частині одержання даних про залишки незавершеного виробництва на 1-е число кожного місяця.

Задачі автоматизованого робочого місця бухгалтера (АРМБ) обліку затрат на виробництво пов'язані між собою через єдину базу даних бухгалтерських записів в частині використання інформації про бухгалтерські записи по синтетичних рахунках обліку. Схема взаємозв'язків АРМБ по обліку затрат на виробництво зображена на рисунку 3.4.

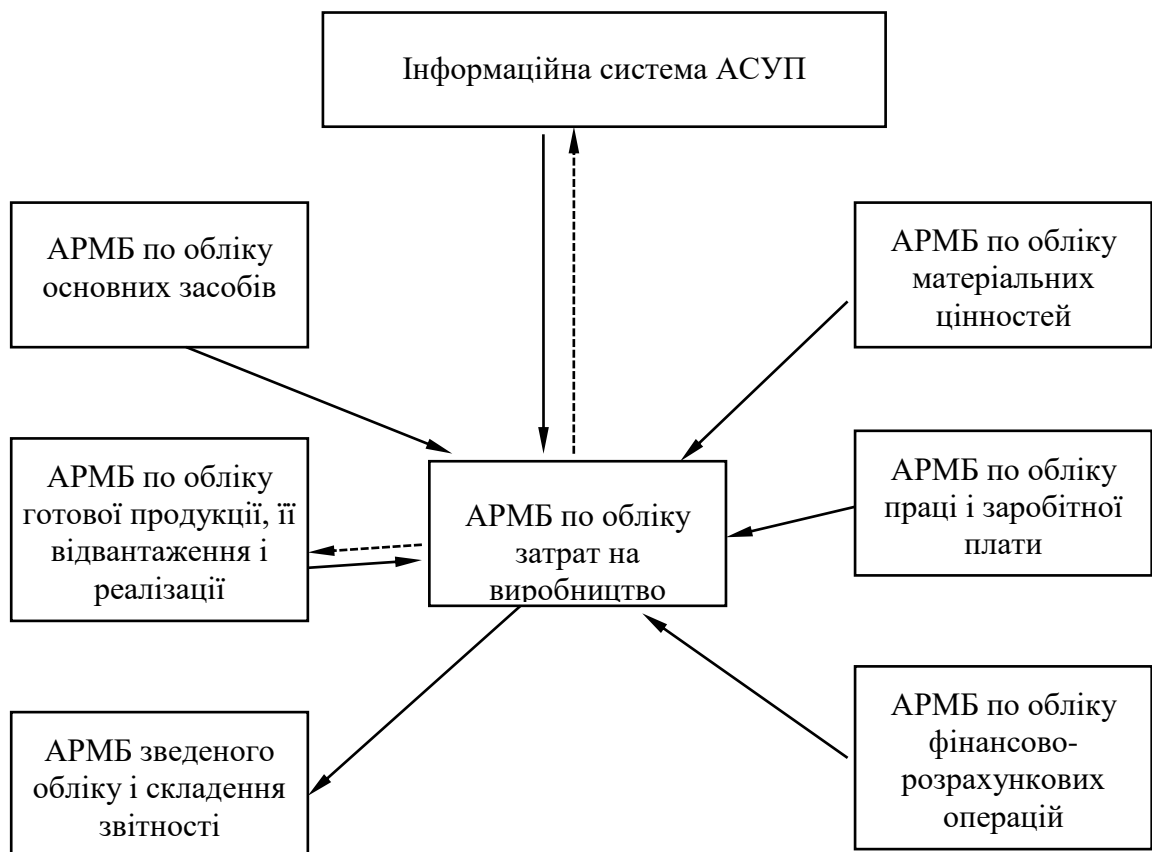


Рис. 3.4 Схема інформаційних взаємозв'язків АРМБ по обліку затрат на виробництво

Організація процесу обліку затрат на виробництво представляється у вигляді деякої системи робочих місць, яка відображає їх взаємодію при

здійсненні реалізації облікових функцій. В цю схему повинні входити робочі місця робітників, функціональні обов'язки яких в будь-якій мірі пов'язані з веденням бухгалтерського обліку. До них слід віднести не тільки осіб, які здійснюють документацію, систематизацію і узагальнення інформації, її використання при виконанні функцій бухгалтерського обліку, але технічний персонал, який забезпечує оформлення документів їх архівування, відображення.

На робочих місцях бухгалтерських робітників обліку затрат на виробництво весь комплекс робіт пов'язаний з вирішенням бухгалтерського обліку в той час як для другого персоналу функції пов'язані з бухгалтерським обліком. Аналіз показав, що організація АРМ для такої категорії персоналу цілеспрямована лише при умовах використання АРМ для виконання його основних функцій. Найбільше раціональним являється ділення АРМ на II категорії (рисунок 3.5).

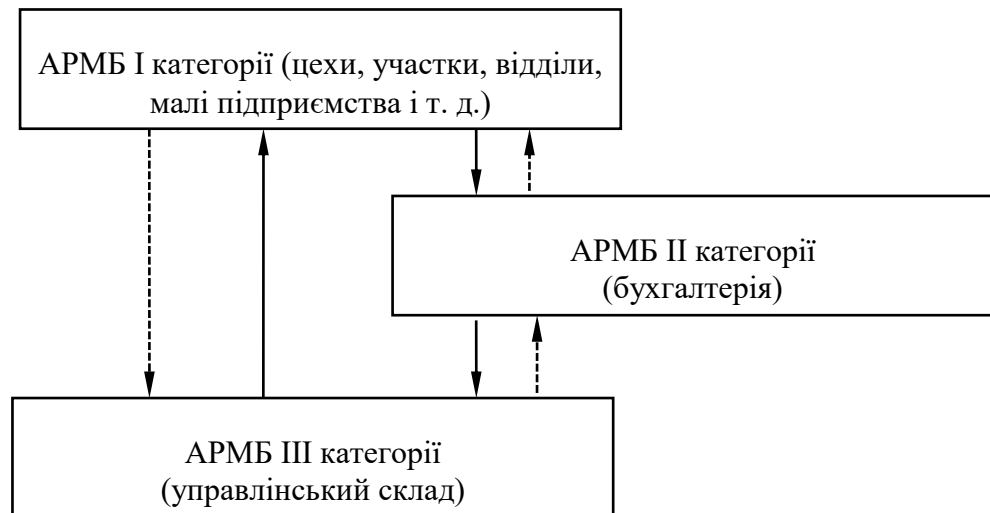


Рис. 3.5 Структурна схема організації АРМБ по обліку затрат на виробництво

Цільова функція обліку затрат на виробництво, виявлення і усунення недоліків організації виробництва і матеріально-технічного забезпечення, направлені на максимальну економію матеріальних і трудових затрат,

підвищення продуктивності праці.

АРМБ обліку затрат на виробництво I категорії призначено для формування і підготовки первинної інформації, яка формується безпосередньо на місцях виникнення інформації. АРМБ вирішує задачі обліку затрат на виробництво, які стосуються підрозділів, дозволяє організувати систематичне своєчасне виявлення відхилень від нормальних умов, а також вести оперативний облік.

З допомогою АРМБ II категорії контролюється інформація, яка одержана з інформації I категорії, вирішуються регламентні і запитні задачі по обліку затрат на виробництво в цілому по підприємству.

АРМБ III категорії призначено для аналізу роботи структурних підрозділів і підприємства в цілому, узагальнення зведених даних затрат на виробництво, здійснення оперативного контролю за використанням трудових, матеріальних і грошових засобів, організації внутрішнього аудиту.

Комплекс задач АРМБ обліку затрат на виробництво реалізується з допомогою директив, об'єднаних в меню. Рішення задач побудовано на використанні трьохрівневого меню. Довідник планових процентів непрямих розходів необхідний для оцінки незавершеного виробництва, допоміжного виробництва, для визначення долі накладних розходів на виріб, замовлення, вид послуг. На III меню довідник має слідуєчу структуру: стаття затрат розрахункова, стаття затрат базова, структурний підрозділ, процент або кошторисна ставка.

Довідник нормативних затрат на деталь, виріб, замовлення, вид послуг необхідний для визначення нормативних затрат продукції (послуг). Довідник має наступну структуру: код виробу (калькуляційна одиниця), структурний підрозділ, стаття затрат, одиниця виміру, кількість, сума.

Довідник допустимості кореспонденції рахунків необхідний для контролю проведених господарських операцій. Він має слідуєчі структури: основний рахунок, кореспондуючий рахунок, допустимість кореспонденції рахунків.

Для здійснення аналізу відхилень від нормальних умов роботи по непрямим розходах складається довідник кошторисних асигнувань на обслуговування виробництва і управління.

При наборі даного довідника на III рівні меню відображається структура довідника: структурний підрозділ, основний рахунок, субрахунок, код аналітичного обліку, стаття затрат, лімітування статті, затрати з початку року, затрати по місяцях. Довідник планової собівартості продукції містить наступні дані: код зведеного обліку (виріб, вид послуг і т.д.), назва виробу, вид послуг, стаття затрат, сума. Даний довідник використовується для аналізу стану фактичних даних, а також для моделювання і прогнозування затрат на виробництво. Довідник причин відхилень від норм розходу необхідний для ідентифікації причин, а також групування даних для прийняття управлінських рішень.

Довідник має наступні структуру: код причин відхилень від норм і найменування причин відхилень від норм. Для здійснення розходів АРМБ по обліку затрат на виробництво необхідна інформація яка поступає з інших АРМБ і інформаційної системи АСУП. Для цього в АРМБ по обліку затрат на виробництво необхідно передбачити функцію «контроль про наявність інформації», яка дозволяє здійснювати аналіз поступаючої інформації і представити бухгалтеру відомості про недостаючу інформацію або про помилки наявні в інформації. Інформація представляється у вигляді повідомлення на екрані. Програмним шляхом контролюється кількість записів, переданих з інших АРМ, значимість показників, допустимість кореспонденції рахунків.

Прогнозування завжди визнавалося важливим елементом планування виробництва. Досі воно є основою для розробки необхідних стратегій. У прогнозуванні обсягів виробництва важливе місце належить розподілу і використанню ресурсів [30, с. 152].

Обсяг виробництва можна розглядати як систему управління. Системний підхід до управління в сучасних умовах став загальновизнаним

явищем. З формальної точки зору система — це сукупність функціональних компонентів, які взаємодіють між собою для досягнення поставленої мети.

Згідно із таблицею 3.8, прогнозований обсяг реалізації за роками дорівнює:

2019 рік – 7877,5 грн.;

2020 рік – 11030 грн.;

2021 рік – 15867 грн.

Таблиця 3.8

Прогноз обсягів реалізації за добу, грн.

№ з/п	Види продукції	Ціна (грн.)	В 2019 році		В 2020 році		В 2021 році	
			Кількість, шт	сума	Кількість, шт	сума	Кількість, шт	сума
1	Хліб подовий	8,00	300	2400	450	3600	750	6000
2	Хліб урожайний	10,00	171	1710	256,5	2565	1050	2992,5
3	Хліб родзинка	9,00	209	1880	543,7	2585	1500	3525
4	Хліб сайка	7,00	192	1347,5	210	1470	1000	2450
5	Кекс	5,00	108	540	162	810	500	900
6	Разом	-	-	7877,5	-	11030	-	15867,5

Використовуючи прогнозні дані щодо обсягів реалізації продукції з таблиці 3.8 за відповідними роками і конкретними видами продукції та норми прямих матеріальних і трудових затрат, можна розрахувати вартість прямих матеріальних затрат і прямих затрат праці на кожний прогнозний рік.

Вартість виготовлених товарів та послуг визначається технологічним процесом і витратами на їх виробництво. Динаміка прогнозу реалізації зображена на рисунку 3.6. Витрати з економічної точки зору – це вартість усіх видів затрат основного і оборотного капіталу на виробництво та реалізацію продукції. Кількість ресурсів ніколи не буває достатньою для забезпечення всіх виробничих потреб. У практичній діяльності рішення про виробництво певної продукції викликає необхідність відмовитися від

використання тих самих ресурсів для виробництва інших споживчих вартостей.

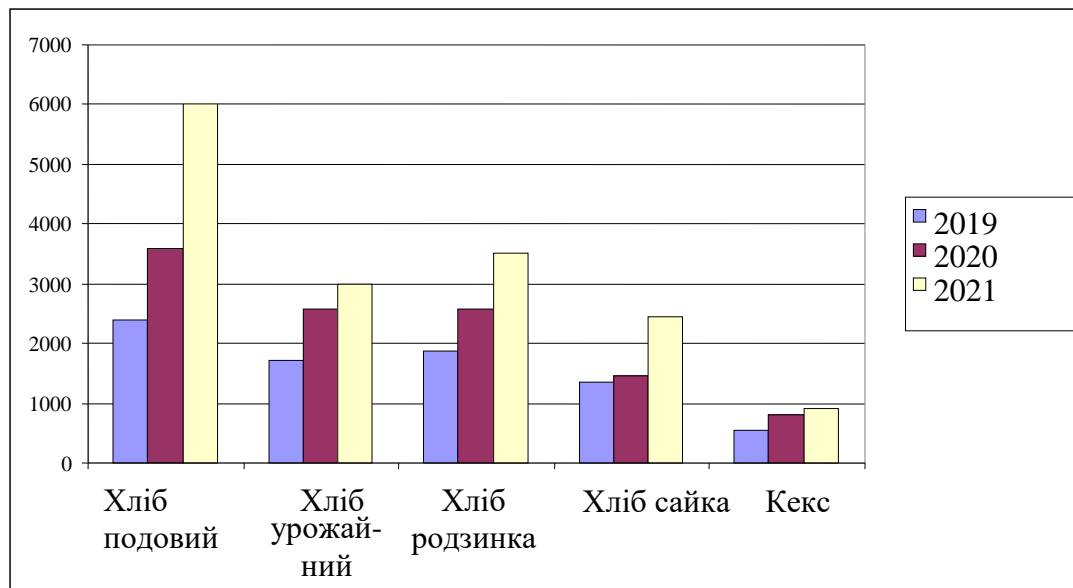


Рис. 3.6 Динаміка прогнозу реалізації

Таким чином, всі витрати виробництва є альтернативними. Це є головною перешкодою, з якою стикається підприємство в процесі реалізації своїх можливостей максимізації прибутку. Тому при визначенні стратегії необхідно точно знати, скільки коштує виробництво того або іншого товару за даних обставин, якими є витрати на його виробництво.

Поняття витрат має кілька значень. Постійні витрати і змінні разом складають загальні витрати. У таблиці 3.9 наведені показники виробничої сітки. Припустимо, що підприємство орендує обладнання, розраховане на 15 тис. годин роботи на місяць за ціною 1,5 грн. за годину, що дорівнює 225 тис. грн. У графі 7 для всіх обсягів виробництва зазначена ця величина. Кожна одиниця праці оцінюється в 1 грн., тому в графі 4 підраховані витрати на оплату праці для різних обсягів праці. Матеріальні витрати на кожну одиницю продукції становлять 2 грн., тому в графі 5 наведено суми матеріальних витрат щодо відповідних обсягів випуску продукції.

Таблиця 3.9

Витрати виробництва

№ рядка	Обсяг випуску продукції (тис. одиниць)	Затрати праці на місяць (тис. годин)	Змінні витрати			Постійні витрати (тис. грн.)	Загальні витрати (тис. грн.)
			Витрати праці (тис. грн.)	Матеріальні витрати (тис. грн.)	Разом змінних витрат (тис. грн.)		
0	–	–	–	–	–	225	225
1	17	50	50	34	84	225	309
2	75	10	10	150	160	225	385
3	105	150	150	210	360	225	585
4	125	200	200	250	450	225	675
5	135	250	250	270	520	225	745
6	144	300	300	288	588	225	813
7	152	350	350	304	654	225	879
8	157	400	400	314	714	225	939
9	160	450	450	320	770	225	995
10	162	500	500	324	824	225	1049

Валовий фінансовий результат за інших рівних умов перебуває у певній залежності від обсягу виробництва. Прогнозний вибір обсягу виробництва, орієнтованого на максимальний прибуток, здійснюється шляхом ретельного аналізу взаємозалежності обсягів виробництва, доходів і витрат. Розглянемо таку залежність за даними таблиці 3.9. У нашому випадку прогнозна ринкова ціна продукції становить 12 грн.

Загальний дохід за кожним можливим обсягом випуску розраховується як добуток обсягу випуску та ціни реалізації. Граничний прибуток обчислюється як різниця між ціною реалізації продукції і сумою граничних витрат. Аналіз таблиці 3.9 показує, що при обсязі виробництва у 17 000 одиниць продукції підприємство має збиток у сумі 105 тис. грн. Таким чином, для оцінки беззбиткового виробництва необхідно визначити нижню критичну точку виробництва.

Для цього розрахуємо додатковий обсяг виробництва, що перевищує 17000 одиниць. Він дорівнює: $105000 / 12 = 8750$ одиниць. Таким чином, нижня критична точка виробництва – 25750 одиниць (17 000 + 8750). За такого обсягу виробництва за ціною 12 грн. загальний дохід становить 309

тис. грн. (12×25750). Починаючи з цього обсягу виробництва до обсягу виробництва у 15 тис. одиниць продукції прибуток постійно зростає і досягає свого максимального значення – 945 тис. грн. Потім прибуток починає зменшуватися.

Отже, верхня критична точка виробництва, яка забезпечує максимальну суму прибутку, становить 157 тис. одиниць продукції.

Менеджери, які при прогнозуванні обсягів виробництва будуть виходити із максимального прибутку на одиницю продукції, не враховують, що у цьому разі сума прибутку становитиме лише 825 тис. грн. Але аналіз таблиці свідчить, що при прогнозуванні доцільніше використовувати загальну суму прибутку. За даними таблиці 3.9, за обсягу виробництва 157 тис. одиниць прибуток сягає свого максимального значення – 945 тис. грн.

Аналіз показує, що оцінка прогнозного обсягу виробництва з позиції максимального прибутку на одиницю продукції не дає можливості визначити фактичний обсяг виробництва, який забезпечить підприємству максимальний прибуток (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10

Прогноз взаємозалежності обсягу виробництва

№ рядка	Обсяг випуску продукції (тис. одиниць)	Ціна, грн.	Загальний дохід (тис. грн.)	Загальні втрати (тис. грн.)	Прибуток (+), збиток (-) (тис. грн.)
0	—	—	—	225	-225
1	17	12	204	309	-105
2	75	12	900	385	515
3	105	12	1260	585	675
4	125	12	1500	675	825
5	135	12	1620	745	875
6	144	12	1728	813	915
7	152	12	1824	879	945
8	157	12	1884	939	945
9	160	12	1920	995	925
10	162	12	1944	1049	895

Витрати виробництва, як вже згадувалося, класифікують на постійні і

змінні. Постійні витрати мають місце навіть тоді, коли підприємство не виробляє продукції. До таких витрат відносяться:

- орендна плата за обладнання;
- амортизація необоротних активів;
- адміністративні витрати та інші в залежності від специфіки виробництва та його організації.

Таким чином, підприємство зазнає збитків, які дорівнюють його постійним витратам. Для українських підприємств така ситуація є досить поширеною і може бути зумовлена різними чинниками: зміною ринкової ситуації, зниженням конкурентоспроможності продукції, диверсифікацією виробництва тощо. У таких випадках, щоб зменшити збитки, підприємство повинно виробляти продукцію зі збитками. В залежності від попиту на продукцію, а також ціни можливої реалізації у таких випадках стратегія підприємства полягає у мінімізації витрат або припиненні випуску продукції, якщо виробнича діяльність не зменшує постійні витрати.

ВИСНОВКИ

Становлення ринкових відносин в нашій державі обумовлює необхідність удосконалювати господарський механізм і зокрема управління економічними процесами на підприємствах і об'єднаннях незалежно від форм власності. Важливе місце в системі управління ланками економіки – підприємством і їх підрозділами займається бухгалтерський облік і аналіз господарської діяльності.

Ці можливі функції управління забезпечують понад 40% інформації, яка використовується керівниками і оперативними працівниками і майже вся інформація як подається в формі вищезгаданими органами і державним економічним органом.

Витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Так, витрати визнаються за наступних умов:

- зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Наприклад, списання матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати робітникам підприємства;

- визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів. Наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів;

- негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. Наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів;

- можлива достовірна оцінка суми витрат. Дотримання цієї умови означає, що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних

стандартів, документально підтверджена.

Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення; для визначення собівартості продукції, тобто локальних затрат. Велике значення класифікації затрат – в управлінні ними і перш за все – для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління.

Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва (випуску). Звідси, розмір цих витрат на кожен одиницю продукції залишається незмінним. До постійних відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва (прикладом можуть слугувати адміністративні витрати). Слід відмітити, що поділ на змінні і постійні витрати в певній мірі є умовним.

Вирішення питань удосконалення первинного обліку являється своєчасним ще і тому що в недалекому майбутньому виробничий облік відділиться від фінансового і виробничими будуть в більш повній мірі змушені до обліку операцій виробничого процесу і аудиту результатів.

Процес ведення бухгалтерського обліку на підприємстві представляє собою сукупність інформаційних і контрольних-організаційних операцій. До інформаційних відносяться операції збору, реєстрації, передачі, зберігання і обробки даних.

Отже, умовами функціонування автоматизованого робочого місця (АРМ) бухгалтера обліку затрат на виробництво являється формування на машинних носіях необхідної вихідної інформації, яка виникає при рішенні задач по обліку основних засобів, матеріальних цінностей, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, готової продукції, її відвантаження і реалізації. Вказана інформація повинна бути представлена у виді єдиної бази даних бухгалтерських записів, які формуються у відповідності з вимогами АРМ бухгалтера по обліку затрат на виробництво.

На робочих місцях бухгалтерських робітників обліку затрат на

виробництво весь комплекс робіт пов'язаний з вирішенням бухгалтерського обліку в той час як для другого персоналу функції пов'язані з бухгалтерським обліком. Аналіз показав, що організація АРМ для такої категорії персоналу цілеспрямована лише при умовах використання АРМ для виконання його основних функцій.

Цільова функція обліку затрат на виробництво, виявлення і усунення недоліків організації виробництва і матеріально-технічного забезпечення, направлені на максимальну економію матеріальних і трудових затрат, підвищення продуктивності праці.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський і фінансовий облік. Житомир : ПП «Рута», 2007. 669 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. Житомир : ЖІТІ, 2007. 608 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Житомир : ПП «Рута», 2006. 544 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Олійник О.В. Організація бухгалтерського обліку. Житомир : Рута, 2006. 576 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Житомир: «Рута», 2006. 640 с.
6. Білуха М.Г. Теорія бухгалтерського обліку. Київ : КДТЕУ, 2006. 692 с.
7. Голова С.Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в Украине. Днепропетровск : ТОВ «Баланс-клуб», 2016. 768 с.
8. Головка Т. В., Сагова С. В. Стратегічний аналіз. Київ : КНЕУ, 2009. 200 с.
9. Горецкая Н.Г. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в Украине. Київ : редакция газеты «Бухгалтерия. Налоги. Бизнес», 2014. 255 с.
10. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : А.С.К., 2006. 223 с.
11. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях. Київ : А. С. К., 2007. 624 с.
12. Девашук Л.Г., Єрмолаєв В.І. та ін. Теоретичні основи та практика бухгалтерського обліку : навч. посіб. Харків : ТОВ «Одіссей», 2016. 496 с.
13. Дерій В.А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві : курс лекцій. Тернопіль : Джура, 2015. 92 с.
14. Доля В.Т. Экономический анализ: теория и практические

методики. Київ : Кондор, 2016. 208 с.

15. Іващенко В.І., Болюх М.А. Економічний аналіз господарської діяльності. Київ : ЗАТ «НІЧЛАВА», 2014. 204 с.

16. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине. Київ : А.С.К., 2007. 864 с.

17. Заходжай В.Б. Базидевич К.С. Теорія бухгалтерського обліку. Київ : ЄУФІМБ, 2015. 365 с.

18. Іваненко В.М. Курс Економічного аналізу. Київ : КНЕУ, 2009. 264 с.

19. Кадуріна Л. О. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Київ : Слово, 2017. 288 с.

20. Калина А.В. Современный экономический анализ и прогнозирование. Київ : МАУП, 2008. 272с.

21. Кожанова Є.П. Економічний аналіз. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2016. 209 с.

22. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : «Знання», 2016. 378 с.

23. Косміна Р.М. Бухгалтерський облік. Київ : Вища школа, 2012. 176 с.

24. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : А.С.К., 2006. 548 с.

25. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік на підприємствах України. Київ : А.С.К., 2007. 784 с.

26. Лукин В.А. Основы бухгалтерского и налогового учета. Харків : Курсор, 2014. 156 с.

27. Маляревский Ю.Д. Теорія бухгалтерського обліку. Харків : ХДЕУ, 2008. 372 с.

28. Мних Є.В. Економічний аналіз. Київ : Центр навчальної літератури, 2013. 412 с.

29. Оленко І.П., Серікова Г.М. Облік, аналіз і аудит Харків : ВД

«ІНЖЕК», 2014. 380 с.

30. Осмоловский В.В. Теория анализа хозяйственной деятельности. Минск : Новое знание, 2008. 320 с.

31. Пархоменко В.М. Організація бухгалтерського обліку в Україні. Київ : Компас, 2008. 44 с.

32. Пархоменко В.М. Формирование бухгалтерского учета в Украине. Луганск : Промдрук ДСД «Луганск», 2011. 272 с.

33. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ МФУ від 30.11.1999 р. №291. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 18.11.2019).

34. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. 2755-VI URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 20.11.2019).

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерством фінансів України від 31.12.1999 р. №318. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 18.11.2019).

36. Попович П. Я. Економічний аналіз та аудит на підприємстві. Тернопіль : Економічна думка, 2014. 199 с.

37. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. №996-XIV. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 28.11.2019).

38. Прокопенко І. Ф. Курс економічного аналізу. Київ : Атака, 2014. 384 с.

39. Пушкар М.С. Теоретичні основи бухгалтерського обліку : підручник для вузів. Тернопіль : ТАНГ, 2008. 348 с.

40. Разгонова Л.М. Калькуляция и бухгалтерский учет затрат. Запорожье : Полиграф, 2014. 79 с.

41. Серединська В.М. Теорія економічного аналізу. Тернопіль : Укрмедкнига, 2014. 324 с.

42. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. Київ : КНЕУ, 2005. 580 с.

43. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу : підручник. Київ : КНЕУ, 2006. 258 с.
44. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. Львів : ЛБУ НБУ, 2014. 485 с.
45. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. Київ : А.С.К., 2006. 784 с.
46. Церетели Л.Г. Учет производства продукции и услуг. Запорожье: Полиграф, 2013. 47 с.
47. Чабанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік : посібник. Київ : Академія, 2006. 671 с.
48. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз. Київ : КНЕУ, 2006. 556 с.
49. Bond Cecil J. Credit management handbook: A complete guide to credit and accounts receivable operations.- New York : McGraw-Hill, 1993. 724 p.
50. Williamson Oliver E. Comparative economic organization [Text] : the analysis of discrete structural alternatives. San Francisco : International center for economic growth, 1994. 46 p.
51. Morgenstern Ralf. Incentive structures in economic experiments: A neuroeconomic analysis of decision making under risk : diss. Magdeburg : Fak. für Wirtschaftswissenschaft der Otto-von-Guericke Univ. Magdeburg, 2013. 167 p.
52. Selected issues in agricultural policy analysis in the Near East. Rome : FAO, 1995.125 p.
53. Erdemoglu Elif. The economic analysis of the internationalization of financial reporting standards: IFRS internationalization from a law and economic perspective: diss. Hamburg : Fak. für Rechtswissenschaft der Univ. Hamburg, 2014. 217 p.

Додаток А

Баланс (Звіт про фінансовий стан) за 2016 р.

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство ТОВ «ГЕЛФ»

за ЄДРПОУ

Територія

за КОАТУУ

Організаційно-правова форма господарювання

за КОПФГ

Вид економічної діяльності

за КВЕД

Середня кількість працівників¹

Адреса, телефон

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту

про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого

наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

за міжнародними стандартами фінансової звітності

Баланс (Звіт про фінансовий стан)

за 2016 р.

Форма № 1 Код

за

1801001

ДКУД

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	421,7	412,4
первісна вартість	1011	1035,2	1068,8
знос	1012	613,5	656,4
Інвестиційна нерухомість	1015		

Продовження Додатку А

Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом І	1095	421,7	412,4
ІІ. Оборотні активи			
Запаси	1100	297,2	254,4
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	112,2	0,8
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	2,9	
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	13,1	33,1
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190	2,9	
Усього за розділом ІІ	1195	427,9	287,3
ІІІ. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс	1300	849,6	700,7
Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
І. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	290,0	250,0
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	330,0	380,2
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	5,0	28,0
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом І	1495	625,0	658,2
ІІ. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		

Продовження Додатку А

Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525	34,8	
Усього за розділом II	1595	34,8	
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	120,0	
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620	56,8	27,5
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	2,0	4,6
розрахунками з оплати праці	1630	9,4	9,9
Поточні забезпечення	1660	1,6	
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		0,5
Усього за розділом III	1695	189,5	42,5
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	849,6	700,7

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток Б

Баланс (Звіт про фінансовий стан) за 2017 р.

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство ТОВ «ГЕЛФ»

за ЄДРПОУ

Територія

за КОАТУУ

Організаційно-правова форма господарювання

за КОПФГ

Вид економічної діяльності

за КВЕД

Середня кількість працівників¹

Адреса, телефон

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту

про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого

наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

за міжнародними стандартами фінансової звітності

Баланс (Звіт про фінансовий стан)

за 2017 р.

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	412,4	413,9
первісна вартість	1011	1068,8	1117,2
знос	1012	656,4	703,3
Інвестиційна нерухомість	1015		

Продовження Додатку Б

Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	412,4	413,9
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	254,4	228,4
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	0,8	21,7
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		2,1
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	33,1	1,1
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	287,3	253,3
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс	1300	700,7	667,2
Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	250,0	250,0
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	380,2	349,4
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	28,0	(46,4)
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495	658,2	640,8
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		

Продовження Додатку Б

Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620	27,5	13,6
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	4,6	2,9
розрахунками з оплати праці	1630	9,9	9,9
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	0,5	
Усього за розділом III	1695	42,5	26,4
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	700,7	667,2

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток В

Баланс (Звіт про фінансовий стан) за 2018 р.

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство ТОВ «ГЕЛФ»

за ЄДРПОУ

Територія

за КОАТУУ

Організаційно-правова форма господарювання

за КОПФГ

Вид економічної діяльності

за КВЕД

Середня кількість працівників¹

Адреса, телефон

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту

про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого

наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

за міжнародними стандартами фінансової звітності

Баланс (Звіт про фінансовий стан)**за 2018 р.**

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	413,9	383,1
первісна вартість	1011	1117,2	1128,7
знос	1012	703,3	745,6
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		

Продовження Додатку В

Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	413,9	383,1
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	228,4	71,5
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	21,7	41,4
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	2,1	0,2
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	1,1	0,2
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	253,3	113,3
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс	1300	667,2	496,4
Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	250,0	250,0
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	349,4	234,3
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(46,4)	6,1
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495	640,8	490,4
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		

Продовження Додатку В

Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620	13,6	1,4
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	2,9	1,4
розрахунками з оплати праці	1630	9,9	3,2
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695	26,4	6,0
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	667,2	496,4

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток Д

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2016 р.

Підприємство _____ Дата (рік, місяць, число) _____ за ЄДРПОУ _____
 ТОВ «ГЕЛФ» _____ (найменування)

КОДИ	
	01

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 2016 р.**

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1342,5	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(1134,4)	()
Валовий: прибуток	2090	208,1	
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120	0,9	
Адміністративні витрати	2130	(85,5)	()
Витрати на збут	2150	(4,7)	()
Інші операційні витрати	2180	(63,1)	()
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	55,7	
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	(21,5)	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	34,2	
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	6,16	
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	28,0	
збиток	2355	()	()

Продовження Додатку Д

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	722,9	
Витрати на оплату праці	2505	165,5	
Відрахування на соціальні заходи	2510	62,2	
Амортизація	2515	42,9	
Інші операційні витрати	2520	146,4	
Разом	2550	1139,9	

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник
Головний бухгалтер

Додаток Е

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2017 р.

Дата (рік, місяць, число)
 Підприємство ТОВ «ГЕЛФ» за ЄДРПОУ _____
 (найменування)

КОДИ	
	01

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 2017 р.**

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1050,4	1342,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(930,5)	(1134,4)
Валовий:			
прибуток	2090	119,9	208,1
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120		0,9
Адміністративні витрати	2130	(77,7)	(85,5)
Витрати на збут	2150	(6,4)	(4,7)
Інші операційні витрати	2180	(107,7)	(63,1)
Фінансовий результат від операційної діяльності:			55,7
прибуток	2190		
збиток	2195	(71,9)	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220	0,6	
Інші доходи	2240	30,0	
Фінансові витрати	2250	(5,1)	(21,5)
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування:			34,2
прибуток	2290		
збиток	2295	(46,4)	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		6,16
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:			28,0
прибуток	2350		
збиток	2355	(46,4)	()

Продовження Додатку Е

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	549,2	722,9
Витрати на оплату праці	2505	164,3	165,5
Відрахування на соціальні заходи	2510	62,5	62,2
Амортизація	2515	46,8	42,9
Інші операційні витрати	2520	107,7	146,4
Разом	2550	930,5	1139,9

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник
Головний бухгалтер

Додаток Ж

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2018 р.

Дата (рік, місяць, число)		КОДИ	
		01	
Підприємство	ТОВ «ГЕЛФ»	за ЄДРПОУ	
(найменування)			
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)			
за 2017 р.			
		Форма № 2 Код за ДКУД	1801003

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	294,9	1050,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(251,1)	(930,5)
Валовий: прибуток	2090	43,8	119,9
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120	101,2	
Адміністративні витрати	2130	(52)	(77,7)
Витрати на збут	2150	(1,1)	(6,4)
Інші операційні витрати	2180	(84,5)	(107,7)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	7,4	
збиток	2195	()	(71,9)
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		0,6
Інші доходи	2240		30,0
Фінансові витрати	2250	()	(5,1)
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	7,4	
збиток	2295	()	(46,4)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	1,3	
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	6,1	
збиток	2355	()	(46,4)

Продовження Додатку Ж

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	180,7	549,2
Витрати на оплату праці	2505	47,5	164,3
Відрахування на соціальні заходи	2510	17,9	62,5
Амортизація	2515	16,5	46,8
Інші операційні витрати	2520	12,4	107,7
Разом	2550	275,0	930,5

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник
Головний бухгалтер