

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему Облік витрат і калькулювання собівартості продукції на АТ
«ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ФЕРОСПЛАВІВ»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0710-оа-з
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми «Облік і аудит»

А. В. Гринь

Керівник: к.е.н., доцент Урусова З.П.

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

**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»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____ Н.М. Проскуріна
«___» _____ 2021 року

**З А В Д А Н Н Я
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ**

Гринь Анастасії Вікторівні

1. Тема роботи: Облік витрат і калькулювання собівартості продукції на АТ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ФЕРОСПЛАВІВ»
керівник роботи Урусова Зінаїда Петрівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 30 червня 2021 р. № 967-с.
2. Строк подання студентом роботи: 30 листопада 2021 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні аспекти облікового процесу формування витрат на підприємстві; вивчити особливості обліку витрат та калькулювання собівартості на АТ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ФЕРОСПЛАВІВ»; розробити напрями удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на АТ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ФЕРОСПЛАВІВ».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 23 рис., 18 табл. і 4 формули

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Урусова З.П.	05.07.2021	05.07.2021
2	к.е.н., доцент Урусова З.П.	12.09.2021	12.09.2021
3	к.е.н., доцент Урусова З.П.	03.10.2021	03.10.2021

7. Дата видачі завдання: 05 липня 2021 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	05.07.2021 р. – 30.07.2021 р.	виконано
2.	Написання вступу	01.08.2021 р. – 08.08.2021 р.	виконано
3.	Виконання першого розділу	09.08.2021 р. – 12.09.2021 р.	виконано
4.	Виконання другого розділу	13.09.2021 р. – 01.10.2021 р.	виконано
5.	Виконання третього розділу	02.10.2021 р. – 16.10.2021 р.	виконано
6.	Написання висновків	17.10.2021 р. – 01.11.2021 р.	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	01.11.2021 р. – 29.11.2021 р.	виконано
8.	Подання роботи на кафедрі	30.11.2021 р.	виконано

Студент _____ А.В. Гринь
(підпис)

Керівник роботи _____ З.П. Урусова
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко
(підпис) (ініціали та прізвище)

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ	5
РЕФЕРАТ	
SUMMARY	
ВСТУП.....	9
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ	
1.1 Економічна сутність витрат в діяльності підприємства та їх значення в сучасних умовах господарювання	14
1.2 Нормативно-правове регулювання облікового забезпечення формування витрат підприємства	34
1.3 Методи та способи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.....	45
РОЗДІЛ 2 СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ НА АТ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ФЕРОСПЛАВІВ»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	67
2.2 Документальне оформлення обліку витрат на підприємстві.....	72
2.3 Організація аналітичного та синтетичного обліку витрат на підприємстві.....	82
РОЗДІЛ 3 НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА АТ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ФЕРОСПЛАВІВ»	
3.1 Впровадження системи управління загальновиробничими витратами на підприємстві.....	91
3.2 Пропозиції щодо удосконалення документального обліку витрат на підприємстві.....	97
ВИСНОВКИ	111
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	114

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 122 с., 3 розділи, 23 рис., 18 табл., 78 джерел.

ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ, АДМІНІСТАТИВНІ ВИТРАТИ, ВИТРАТИ НА ЗБУТ, ПРЯМІ ТА ПОСТІЙНІ ВИТРАТИ, СОБІВАРТІСТЬ, КАЛЬКУЛЮВАННЯ, НОРМАТИВНИЙ МЕТОД, ПОЗАМОВНИЙ МЕТОД, ПОПЕРЕДІЛЬНИЙ МЕТОД

Об'єктом дослідження є процес формування витрат на підприємстві.

Предмет дослідження складають теоретичні, науково-методичні засади та прикладний інструментарій облікового забезпечення витрат підприємства.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-організаційних аспектів обліку витрат підприємства, а також розробка напрямів їх удосконалення.

У процесі дослідження використовувалися загальні методи та методики наукових знань, зосереджені та систематизовані основні принципи бухгалтерської економіки: абстрактно-логічний метод, метод пізнання; аналізу та синтезу, індукції та дедукції; методи функціонально-логічного аналізу та організаційного моделювання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку витрат та калькулювання собівартості. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– запропоновано вести аналітичний облік рахунку 91 «Загальні виробничі витрати» з відкриттям субрахунків та відповідними статтями витрат до них, які повністю враховуватимуть специфіку діяльності підприємства;

– запропоновано методи розподілу загально виробничих витрат у розрізі окремих субрахунків, що дозволить на підприємстві підвищити

ефективність контролю за формуванням накладних витрат і правильністю їх віднесення до собівартості продукції;

– розроблено алгоритм вибору бази для розподілу загальновиробничих витрат та їх бухгалтерського відображення при виготовленні декількох видів продукції, що дозволить якомога точніше забезпечити виділення непрямих витрат для відповідних об'єктів розрахунку та більш точно відслідковувати послідовність дій у бухгалтерському відображенні розподілу накладних витрат підприємства;

– запропонована ієрархічна структура центрів відповідальності, що дозволить підприємству отримувати достовірну інформацію про початкове накопичення витрат виробництва, контролювати їх використання та приймати оптимальні управлінські рішення;

– розроблено графік документообігу з обліку витрат в цілому, та більш детальний графік документообігу з обліку матеріальних витрат на виробництво фракціонованих феросплавів;

– запропоновано електронну форму для поточного аналізу собівартості продукції підприємства з метою своєчасного виявлення та аналізу відхилень на кожному етапі розрахунку виробничої собівартості;

– розроблено картку аналітичного обліку витрат на виробництво продукції на підприємстві, яка надасть змогу бухгалтеру: в повній мірі володіти інформацією про склад витрат на виробництво конкретної марки фракціонованих феросплавів.

Отримані результати спрямовані на узагальнення теоретичних положень та практичних аспектів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємства, які можуть впроваджуватися в практику роботи виробничих підприємств. Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємств у сучасних умовах господарювання, своєчасне одержання та інформаційну базу для ефективного аналізу діяльності підприємства керівництвом.

SUMMARY

Qualifying work contains 122 pp., 3 sections, 23 fig., 18 tab., 78 references.

OVERALL PRODUCTION COSTS, ADMINISTRATIVE COSTS, SALES COSTS, DIRECT AND FIXED COSTS, COST, CALCULATION, NORMATIVE

The object of research is the process of cost formation in the enterprise.

The subject of the study are theoretical, scientific and methodological principles and applied tools for accounting costs of the enterprise.

The purpose of the qualification work is to study the theoretical and organizational aspects of accounting for enterprise costs, as well as to develop areas for improvement.

The research used general methods and techniques of scientific knowledge, concentrated and systematized the basic principles of accounting economics: abstract-logical method, method of cognition; analysis and synthesis, induction and deduction; methods of functional-logical analysis and organizational modeling.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a set of issues related to the improvement of cost accounting and costing. In the course of the research the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

- it is proposed to keep analytical records of account 91 «Total production costs» with the opening of sub-accounts and the corresponding items of expenses to them, which will fully take into account the specifics of the enterprise;

- proposed methods of distribution of overhead costs in terms of individual sub-accounts, which will increase the efficiency of control over the formation of overhead costs and the correctness of their attribution to the cost of production;

- developed an algorithm for selecting the base for the distribution of overhead costs and their accounting in the manufacture of several products, which

will ensure the most accurate allocation of indirect costs for the relevant objects of calculation and more accurately track the sequence of actions in accounting for overhead costs;

- the proposed hierarchical structure of responsibility centers, which will allow the company to obtain reliable information about the initial accumulation of production costs, control their use and make optimal management decisions;

- the schedule of document circulation on the account of expenses as a whole, and the more detailed schedule of document circulation on the account of material expenses for production of fractionated ferroalloys is developed;

- the electronic form for the current analysis of the prime cost of production of the enterprise for the purpose of timely detection and the analysis of deviations at each stage of calculation of production prime cost is offered;

- developed a card of analytical accounting of production costs at the enterprise, which will allow the accountant: to have full information about the composition of production costs of a particular brand of fractionated ferroalloys.

The obtained results are aimed at generalization of theoretical provisions and practical aspects of cost accounting and calculation of the cost of production of the enterprise, which can be implemented in the practice of production enterprises. The practical application of the proposed recommendations will ensure adequate reflection of operations for cost accounting and costing of enterprises in modern business conditions, timely receipt and information base for effective analysis of the enterprise management.

ВСТУП

У загальній системі показників, що відображають ефективність фінансово-господарської діяльності підприємств, основне місце належить витратам. Формуючи рівень цін на товари і послуги, витрати виступають як важіль для оптимального використання всіх ресурсів підприємства, а організація виробництва якісної продукції за меншими витратами є одним із шляхів підвищення її конкурентоспроможності. Щоб забезпечити зниження вартості реалізованої продукції, необхідно постійно управляти витратами на їх виробництво, домогтися відносного скорочення як прямих, так і непрямих витрат. Зменшення прямих витрат вимагає значних капіталовкладень для впровадження нової технології. Отже, відносна економія накладних витрат (на одиницю продукції), а також їх планування, ефективний розподіл і контроль, можуть бути важливим резервом для зниження собівартості продукції. У зв'язку з цим питання обліку та аналізу накладних витрат підприємств є одними з найважливіших у системі економічних досліджень, оскільки їх рішення спрямовані на підвищення ефективності виробництва.

Аналіз літературних джерел для обліку та аналізу витрат дозволяє зробити висновок, що багато робіт вчених і економістів присвячено вивченню цієї конкретної теми. Значний внесок у вирішення цієї проблеми зробив І.А. Белоусова, М.І. Бондар, Ф.Ф. Ефімова, А.М. Герасимович, Л. Гнилицька, З.В. Гуцайлюк, С.В. Голов, В.В. Євдокимов, З.В. Задорожний, М.В. Кужельний, С.А. Левицкая, Л. Ловінська, А.Н. Мазуренко, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, П.Л. Сук, М. Чумаченко, В. Швець та інші вчені. Однак дослідження показали, що на вітчизняних підприємствах мало уваги приділяється організації, обліку та аналізу витрат.

Недоліком вітчизняної системи бухгалтерського обліку є його орієнтація на звітність. Основним завданням бухгалтерського обліку є звітність або до податкових органів, або до статистичного офісу. Оскільки

покликання бухгалтерської служби полягає в наданні інформації для цілей внутрішнього управління. У зв'язку з цим, незважаючи на значні наукові досягнення, питання обліку та аналізу витрат підприємств в сучасних умовах нестабільної економічної ситуації та постійних змін у законодавстві залишаються актуальними і потребують подальшого детального вивчення.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-організаційних аспектів обліку витрат підприємства, а також розробка напрямів їх удосконалення.

Виходячи з поставленої мети дослідження, в роботі вирішувались такі основні завдання:

- проаналізувати сутність витрат підприємства;
- дослідити методичні підходи до розподілу витрат на підприємствах;
- проаналізувати нормативно-правове регулювання облікового забезпечення формування витрат підприємства;
- дослідити стан облікового забезпечення витрат на досліджуваному підприємстві;
- запропонувати напрями удосконалення обліку витрат на підприємстві;

Об'єктом дослідження є процес формування витрат на підприємстві.

Предмет дослідження складають теоретичні, науково-методичні засади та прикладний інструментарій облікового забезпечення витрат підприємства.

У процесі дослідження використовувалися загальні методи та методики наукових знань, зосереджені та систематизовані основні принципи бухгалтерської економіки в активі вітчизняних та зарубіжних дослідників облікового забезпечення витрат. Для аналізу концептуального апарату та структурної побудови основних визначень використовувався абстрактно-логічний метод пізнання; теоретичні основи формування та розподілу витрат досліджувалися за допомогою використання аналізу та синтезу, індукції та дедукції; Методи функціонально-логічного аналізу та організаційного моделювання застосовувалися на етапі розробки моделей для оптимального

розподілу загальних витрат виробництва та їх включення в собівартість.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку, зокрема з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; програмні документи та постанови уряду з економічних питань тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку витрат та калькулювання собівартості. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- запропоновано вести аналітичний облік рахунку 91 «Загальні виробничі витрати» з відкриттям субрахунків та відповідними статтями витрат до них, які повністю враховуватимуть специфіку діяльності підприємства;

- запропоновано методи розподілу загальновиробничих витрат у розрізі окремих субрахунків, що дозволить на підприємстві підвищити ефективність контролю за формуванням накладних витрат і правильністю їх віднесення до собівартості продукції;

- розроблено алгоритм вибору бази для розподілу загальновиробничих витрат при виготовленні декількох видів продукції, що дозволить якомога точніше забезпечити виділення непрямих витрат для відповідних об'єктів розрахунку;

- розроблено алгоритм бухгалтерського відображення розподілу загальновиробничих витрат, що надасть змогу більш точно відслідковувати послідовність дій у бухгалтерському відображенні розподілу накладних витрат підприємства;

- запропонована ієрархічна структура центрів відповідальності, що дозволить підприємству отримувати достовірну інформацію про початкове накопичення витрат виробництва, контролювати їх використання та

приймати оптимальні управлінські рішення;

– розроблено графік документообігу з обліку витрат в цілому, та більш детальний графік документообігу з обліку матеріальних витрат на виробництво фракціонованих феросплавів;

– запропоновано електронну форму для поточного аналізу собівартості продукції підприємства з метою своєчасного виявлення та аналізу відхилень на кожному етапі розрахунку виробничої собівартості;

– розроблено картку аналітичного обліку витрат на виробництво продукції на підприємстві, яка надасть змогу бухгалтеру: в повній мірі володіти інформацією про склад витрат на виробництво конкретної марки фракціонованих феросплавів; здійснювати аналіз витрат з метою пошуку шляхів зниження собівартості продукції; оперативно формувати інформацію на запити різних служб.

Отримані результати спрямовані на узагальнення теоретичних положень та практичних аспектів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємства, які можуть впроваджуватися в практику роботи виробничих підприємств. Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємств у сучасних умовах господарювання, своєчасне одержання та інформаційну базу для ефективного аналізу діяльності підприємства керівництвом.

Основні положення і результати дослідження, що викладені в науковій роботі пройшли апробацію шляхом обговорення на XVI Міжнародній науково-практичній конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (25-26 листопада 2021 року). Були надруковані тези доповідей: «Особливості формування собівартості на підприємствах металургійної галузі», «Роль соціальної відповідальності для колективів підприємств». Опубліковані наступні статті: «Економічна сутність витрат в діяльності підприємства» (збірник статей молодих вчених *«Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства»*. Випуск 6.) та «Обліково-аналітичне

забезпечення формування витрат підприємства» (Фінансові стратегії інноваційного розвитку економіки. Видавничий дім «Гельветика», 2021. № 2 (50)).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань. Основний зміст викладено на 122 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Економічна сутність витрат в діяльності підприємства та їх значення в сучасних умовах господарювання

Кваліфіковане управління, спрямоване на оптимізацію фінансових результатів, є рушійним елементом сучасного суспільства. Для прийняття ефективних управлінських рішень власнику необхідна інформація про витрати на виробничий процес у всіх його аспектах – відповідно до їх структури, видів, облікової політики для відображення витрат. Значну роль у виробничих витратах, собівартості товарів (робіт, послуг) грають комплексні витрати – так звані непрямі витрати, які пов'язані безпосередньо з виробничим процесом, але забезпечують його функціонування за умов допоміжних структурних підрозділів підприємства, створюють необхідні умови для виробництва.

У діяльності будь-якого підприємства існують витрати, пов'язані з організацією та управлінням, які належать до неоднорідних груп витрат. Ці витрати пов'язані із здійсненням усіх видів діяльності підприємства: постачання, виробництва, збуту, капітальних вкладень. Витрати на організацію виробництва та управління поділяються на дві групи: загальновиробничі та адміністративні.

Витрати виробництва є основними складовими підприємства в цілому. Досить важко оцінити важливість наявності інформації про виробничі витрати для діяльності підприємства.

На сьогодні тривають дискусії між вченими щодо поняття «витрати виробництва». Доцільно детальніше розглянути генезис сприйняття й

формування наукової думки щодо витрат виробництва. Визначення поняття «витрати виробництва» на основі різних джерел наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Визначення поняття «витрати виробництва»

Автор	Визначення поняття «витрати виробництва»
1	2
Беляев О.О., Белело А.С. [1]	«Витрати виробництва – це грошовий вираз тих затрат підприємства (фірми), які показують, у що обходиться для нього створення відповідної продукції (товарів, послуг)».
Бутинець Ф.Ф. [2]	«Витрати виробництва – вираження в грошовій формі поточних витрат трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції».
Мочерний С. В., Устенко О. А. [3]	«Витрати виробництва – витрати на придбання основних факторів, виробництва, тобто робочої сили, засобів виробництва (в тому числі землі) для виготовлення продукції протягом певного періоду».
Волкова І. А. [4]	«Витрати підприємства на виробництво являють собою важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки та відтворюють у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції».
Лень В.С., Гливенко В.В. [5]	«Витрати виробництва – сукупність витрат живої та уречевленої праці (засобів та предметів праці) на виробництво продукції».
Скирпан О.П., Палюх М.С. [6]	«Витрати виробництва – витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошей), безпосередньо пов'язані з виробництвом економічних благ».
Ткаченко Н.М. [7]	«Витрати виробництва – це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі виконану роботу (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва (теперішньому)), з відповідними на неї нарахуваннями та ін».

Отже, витрати виробництва – це поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції, які виражені у грошовій формі.

Ми пропонуємо розглянути, як різні автори та економісти визначають поняття «виробничі витрати».

Так, Войтенко Т. і Вороня Н. вважають, що «виробничі витрати на організацію виробництва та управління цехами, секціями, відділами, бригадами та іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин та устаткування, інших витрати, пов'язані з виробничим процесом, які не можна віднести

безпосередньо до конкретного об'єкта витрат, називаються накладними витратами» [8].

За результатами поглибленого термінологічного аналізу досліджуваного визначення Мазуренко А.А. стверджує, що «відсутність чіткого визначення поняття «накладні витрати» призводить до неправильної їх класифікації як витрат, в їх економічній природі вони не належать до накладних витрат» [9].

Пушкар М.С., Щирба М.Т. визначають виробничі витрати як «витрати на обслуговування основних і допоміжних виробничих цехів та їх управління, а також витрати на організацію і координацію виробничого процесу в них» [10].

Ластовецький В.А. загальновиробничі (накладні) витрати розглядає як «витрати, які не відносяться до основних витрат за рахунок технології виробництва; ті, що формують технологічну вартість (собівартість) продукції (робіт, послуг) – вартість технологічних матеріалів, праці та експлуатації засобів праці» [11].

Економіст Цал-Цалко Ю. розглядає накладні витрати як «невід'ємну частину виробничих витрат (робіт, послуг), не мають прямого зв'язку з технологічним процесом основних і допоміжних структурних підрозділів підприємства, пов'язаних тільки з його організацією, забезпечення та створення необхідних виробничих умов для підрозділів та здійснення управління» [12].

За визначенням науковців Сук Л.К. та Сук П.Л., накладні витрати – це «непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва, управлінням структурними підрозділами підприємства» [13]. Єгорова Ю. розглядає загальновиробничі витрати як «витрати на утримання виробництва та управління роботою цехів та інших підрозділів основного та допоміжного виробництва» [14].

Підсумовуючи вищевикладене, ми визначаємо накладні витрати як сукупність виробничих витрат, пов'язаних з організацією виробничих

процесів в рамках основного і допоміжного виробництва, а саме:

- здійснення технологічних процесів переробки сировини і матеріалів на етапах виготовлення продукції (послуг);
- перевірка готовності кінцевого продукту на підставі дотримання його технологічних показників, отримання готової продукції на складі;
- забезпечення координації управління виробничим процесом з метою створення всіх необхідних умов для виробництва [15].

Отже, накладні витрати – це витрати на підрозділи, майстерні, майданчики, команди, офіси для організації та управління виробничим процесом, витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання, будівель і споруд для загальних виробничих цілей, які не можуть бути безпосередньо пов'язані з певною вартістю об'єкт. Накладні витрати мають значну частку в загальному структурному будівництві витрат основної діяльності, поєднуючи різні витрати у функціональних областях.

Усі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції, робіт і послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за індивідуальними замовленнями) чи груп однорідних виробів.

Собівартість реалізованої продукції – це виражені в грошовій формі сукупні витрати на виготовлення і випуск продукції (робіт, послуг). Собівартість продукції є найважливішим якісним показником, що характеризує результати діяльності всього колективу по підвищенню ефективності виробництва [16].

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються [17]:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;

- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [17].

Склад виробничої собівартості продукції наведено на рисунку 1.1.



Рисунок 1.1 – Склад виробничої собівартості продукції

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством [17].

Формування, облік і розподіл накладних витрат є складним процесом і займають важливе місце в процесі роботи підприємства, що займається виробництвом товарів (робіт, послуг). Правильно надана інформація про витрати підприємства впливає на прийняття подальших управлінських рішень, що визначають фінансові результати діяльності підприємства. Таким чином, дані про виробничі витрати (включаючи накладні витрати) є основним джерелом для визначення резервів для зниження собівартості продукції (робіт, послуг) та підвищення рентабельності підприємства за рахунок постійного та постійного моніторингу матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Саме тому раціональний підхід до обліку накладних витрат, вибіро правильного методу обліку та базового розподілу накладних витрат є актуальною проблемою [18].

Питання обліку та розподілу накладних витрат підприємства розглядали у своїх працях багато вітчизняних та іноземних економістів, таких як Ф.Ф. Ефімова, С.Ф. Голов, К. Друри, В.І. Єфіменко, Є. М. Осадчий, В.Ф. Пиро, А.Ю. Редька, J. G. Siegel, J. K. Shim. Особливу увагу цій проблемі приділили Г. Г. Хелком, Д. Т. Декостер і М.Т. Зібель. Незважаючи на великий обсяг роботи, яку вже провели провідні вчені, варто зазначити, що це питання не розкрито повністю і потребує подальшого вивчення.

Слід зазначити, що немає чіткого визначення загальновиробничих витрат і у П(С)БО 16 «Витрати», яке визначає лише склад накладних витрат. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» накладні витрати є визнаними витратами, які не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним способом. У зв'язку з цим вони

повинні бути розподілені, тобто належать до цих об'єктів не безпосередньо, а опосередковано, використовуючи відповідні розрахунки [17].

П(С)БО 16 «Витрати» пропонує перелік витрат, які є частиною накладних витрат, критерії розподілу таких витрат на змінні і фіксовані (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Структура статей та елементів витрат, що зараховуються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) [17]

Склад витрат фінансової звітності, згідно з НП(С)БО 1		Склад витрат (номенклатура), які можна зарахувати до конкретного об'єкта витрат, згідно з П(С)БО 16
1		2
Загально – виробничі витрати (рах. 91)	Непрямі (опосередковані) а) змінні	«Витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), відповідно до фактичної потужності звітного періоду»
	б) постійні розподілені	«Амортизація основних коштів і нематеріальних активів загальновиробничого (цехового) призначення»
		«Витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, страхування, оперативну оренду основних коштів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення»
		«Витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень»
в) постійні нерозподілені	«Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплату праці, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників і апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами за якістю продукції, робіт, послуг)»	
	«Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі, витрати матеріалів, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій)»	
		«Конкретний склад не визначено, частина витрат, що не підлягають розподілу, згідно з обраною базою»

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» підприємствам надано право самостійно визначати перелік та склад фіксованих та змінних загальних

витрат [35]. Ця інформація повинна бути задокументована, а саме, відображена у Наказі про облікову політику підприємства. Протиріччя фінансового та управлінського обліку накладних витрат, незважаючи на гармонізацію нормативних актів П(С)БО 16 «Витрати» і Податкового кодексу, чітко проявляються в податковому обліку. Так, відразу після прийняття Податкового кодексу накладні витрати були зараховані до інших витрат (параграфи 138.10.1) як частина витрат звітного періоду (параграфи 138.5) [19]. З 1 серпня 2011 року накладні витрати, відповідно до Закону України № 3609 від 07.07.2011, «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення деяких норм Податкового кодексу України», стали складною вартістю виготовленої і реалізованої продукції (робіт, послуг). Нормативні удосконалення призвели до зміни підходів до дати визнання накладних витрат для цілей оподаткування: як частина витрат, змінні та фіксовані загальновиробничі витрати визнаються як витрати в період визнання доходу від продажу; перманентні нерозподілені – включаються до витрат періоду за їх вчиненням, звичайно, як частина вартості реалізації.

До адміністративних відносять витрати пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому.

Адміністративні витрати – загальногосподарські витрати, що включають витрати на утримання управлінського персоналу, витрати на їх відрядження, на утримання основних засобів що перебувають в загальному користуванні та інших матеріальних не обігових активів загального призначення (амортизація, ремонт, комунальні послуги, оренда) послуги юристів та аудиторів, транспортні послуги, витрати на пошту та канцелярію, суми винагород охоронним агенціям, перераховані податки та збори. Величина адміністративних витрат впливає на фінансові результати господарства [20].

Адміністративні витрати пов'язані з обслуговуванням виробництва й управлінням ним в масштабі всього підприємства. Дані витрати входять до

складу накладних витрат. Тому мають подібні ознаки, такі як: неможливість віднесення на виробництво конкретної продукції; виникнення поза процесом виробництва і (чи) збуту. І тому призупинення випуску конкретного виду продукції не призводить до зникнення накладних витрат.

У процесі управління накладними втратами відповідно до чинних нормативних документів групуються за такими комплексними статтями:

- загальновиробничі витрати;
- адміністративні (загальногосподарські витрати);
- витрати на збут (позавиробничі або комерційні витрати) [21].

У свою чергу ці статті мають бути деталізовані. З цією метою уточнена, конкретизована класифікація накладних витрат підприємства пропонується для практичного використання у процесі управління, яку подано на рис. 1.2.



Рисунок 1.2 – Класифікація накладних витрат підприємства

Класифікація накладних витрат необхідна передусім для розуміння того, як ними управляти, а також дає змогу організувати за єдиною

методологією планування, облік, аналіз та поточний контроль і створити належний механізм стимулювання їх зниження. На основі наведеної класифікації можна точніше (на конкретних прикладах) показати різницю між будь-якими компонентами витрат, розробити відповідний механізм управління накладними витратами на усіх стадіях розвитку виробництва [22].

Адміністративні витрати мають комплексний характер, до них відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. Конкретний склад витрат визначається П(С)БО 16 «Витрати», де зазначено, що адміністративні витрати формують:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення [17].

При побудові обліку адміністративних витрат підприємства за центрами відповідальності виникає необхідність розробки такої класифікації

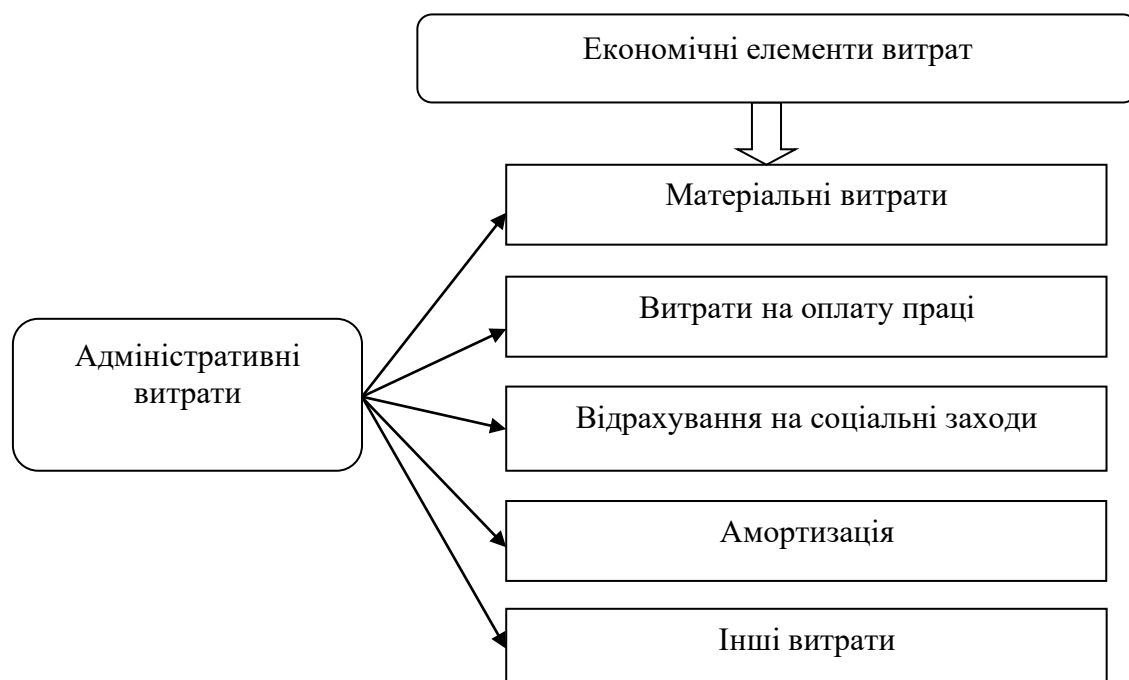
адміністративних витрат, яка б повністю задовольняла потреби кожного центру відповідальності, враховуючи при цьому організаційну структуру та особливості господарювання. Виходячи з цього, адміністративні витрати підприємства доцільно групувати за такими центрами відповідальності та статтями витрат (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Групування адміністративних витрат за центрами відповідальності

Центри відповідальності	Статті адміністративних витрат
Дирекція	Витрати на управління адміністративно-управлінського персоналу Загальні корпоративні та представницькі витрати Витрати на оплату зв'язку загальногосподарського призначення Витрати на винагороди за професійні послуги Витрати на врегулювання суперечностей у судових органах Інші витрати загальногосподарського призначення
Господарський відділ	Витрати на утримання та експлуатацію та ремонт основних засобів, інших необоротних активів загальногосподарського призначення Витрати на охоронну службу, об'єктів загальногосподарського призначення
Відділ механіки	Витрати на транспортне обслуговування, пов'язане з управління підприємством
Відділ охорони праці	Витрати на забезпечення охорони праці та техніки безпеки
Відділ постачання	Витрати на організацію процесу придбання сировини, матеріалів, газ, вода, електроенергії, інструментів, пристроїв та інших засобів та предметів праці
Відділ кадрів	Витрати пов'язані з набором робочої сили та з професійною підготовкою працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу
Бухгалтерія	Витрати пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших фінансово-кредитних установ Погашення вартості основних засобів, інших необоротних активів, нематеріальних активів загальногосподарського призначення, нарахування амортизаційних відрахувань Витрати зі страхування майна та ризиків Податки та збори, інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг))

Адміністративні витрати є комплексними витратами, і особливе місце в класифікації займає їх розподіл за економічними елементами, дає можливість більш детально відносити витрати та спостерігати за змінами в їх загальній

структурі (рис. 1.3).



Рисуннок 1.3 – Класифікація адміністративних витрат за економічними елементами

Необхідно зазначити, що класифікація витрат за економічними елементами використовується підприємствами в основному для побудови системи фінансового обліку, тоді як у системі управлінського обліку витрати розглядаються в розрізі статей калькуляції. Якщо класифікація за елементами показує загальну суму адміністративних витрат, то на відповідну статтю калькуляції відносяться лише частина витрат за елементами, яка може бути включена в ціну окремих видів продукції.

З точки зору планування і контролю найбільш важливою ознакою для класифікації адміністративних витрат є те, як змінюється їхня динаміка залежно від змін обсягу виробництва чи інших показників діяльності [23]. За відношенням до обсягів виробництва адміністративні витрати поділяються на постійні і змінні; за періодами виникнення їх класифікуються на витрати поточних, минулих і майбутніх періодів; за значимістю адміністративних витрат для планування, контролю і прийняття ефективних управлінських

рішень їх доцільно класифікувати на регульовані і нерегульовані (рис. 1.4).

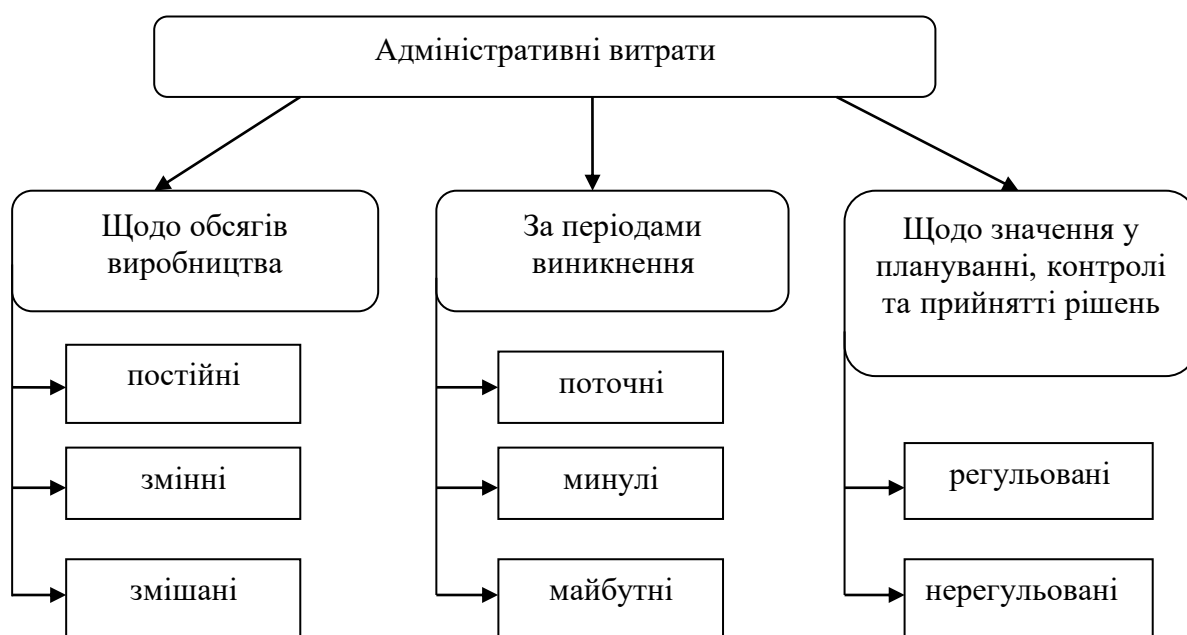


Рисунок 1.4 – Класифікація адміністративних витрат

До постійних відносяться витрати, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Змінні непрямі витрати змінюються прямо або майже прямо пропорційно до зміни обсягу виробництва. Виділяють також змішані (напівзмінні чи напівпостійні) витрати, величина яких змінюється зі зміною обсягу виробництва, але на відміну від змінних витрат – не в прямій пропорції. Іншими словами, ці витрати містять як постійну, так і змінну складову.

До нерегульованих або фіксованих адміністративних витрат можна віднести частину витрат, які в основному визначаються потужністю підприємства. Вони включають амортизацію, податки, витрати на страхування і заробітну плату персоналу, який обслуговує виробничий процес. Розмір цих витрат залежить від розміру планованої потужності. Коли потужність вже визначена, абсолютний розмір витрат практично не залежить від того, наскільки потужність фактично використовується [24].

Таблиця 1.4 – Класифікація адміністративних витрат

Ознака	Характеристика
Комплексність витрат (номенклатурні статті)	оплата праці загальногосподарського персоналу, відрахування на соціальні заходи, витрати на службові відрядження управлінського персоналу, загальні корпоративні витрати, витрати на утримання основних засобів і нематеріальних активів загальногосподарського призначення, амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальногосподарського призначення, винагороди за професійні послуги, витрати на зв'язок, витрати на врегулювання спорів у судах, податки та збори та інші обов'язкові платежі передбачені законодавством (крім тих, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг), плата за послуги банків, інші загальногосподарські витрати
За центрами відповідальності	адміністративні витрати дирекції, загальногосподарської частини, відділу механізації, відділу охорони праці, відділу постачання, відділу кадрів, бухгалтерії
За економічними елементами	матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати
За відношенням до обсягів виробництва	постійні, змінні, змішані
За періодом виникнення	адміністративні витрати минулих періодів, майбутніх і поточних періодів
За можливістю регулювання	регульовані, нерегульовані

Інша частина адміністративних витрат залежить від керівництва підприємства. Іноді їх ще називають витратами на управління або програмованими витратами. До них відносяться витрати на дослідження, проведення консультацій, витрати на організацію заходів, спрямованих на підвищення кваліфікації співробітників. Ці витрати відображають політику адміністрації і не пов'язані з поточними змінами обсягу виробництва. Крім того, характерною особливістю програмованих витрат є те, що їхній розмір у критичний момент може бути зменшений без зміни обсягу виробництва і реалізації [25].

В сучасних умовах використання цієї класифікаційної ознаки адміністративних витрат набуває особливої актуальності, тому вид класифікації адміністративних витрат за ознакою можливості регулювання на регульовані і нерегульовані є складовою раціональної класифікації адміністративних витрат. Так, раціональна класифікація управлінських

витрат може бути структурована в порядку, відображеному в табл. 1.4. Приведені ознаки дають змогу досягти раціональності у класифікації адміністративних витрат підприємства.

Таким чином, адміністративні витрати відіграють дуже важливу роль в процесі діяльності будь-якого підприємств в умовах ринкової економіки, мають комплексний характер та спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

Незважаючи на належну увагу теоретиків й практиків до складних проблем збуту, доречно відзначити, що і досі не сформована єдина думка щодо суті цієї важливої, як у теоретичному, так і в практичному сенсі, категорії. Здається навіть, на перший погляд, в елементарному трактуванні збуту провідні науковці не дійшли згоди і надалі по різному трактують це поняття. Нами проведено аналіз поняття «збут» на основі вивчення праць вчених-економістів різних історичних періодів. Отримані результати подані у табл. 1.5.

Таблиця 1.5 – Поняття «збут» у працях вчених-економістів різних історичних періодів [26, 27]

Автор	Запропоновані дефініції визначення поняття «збут»
Ф. Кене	«Збут – це стосунки обміну і пов’язані з ними ринкові відносини які виникли за наявності різних товарів та різних власників цих товарів через розподіл праці»
А.Сміт	«Збут – процес коли особа володіє товаром і має на меті не використовувати його або особисто спожити, а обміняти на інші предмети, рівна кількості праці, яку він може купити на нього або отримати в своє розпорядження»
А.Р.Ж. Тюрго	«Збутовий процес – загальна свобода продажу яка є єдиним засобом забезпечити, з одного боку, продавцеві – ціну, здатну заохочувати виробництво, з іншої – покупцеві – як найкращий товар за як найкращою ціною»
Дж. Р Еванс та Б.Берман	«Збут – це система заходів відповідного виробника продукції із забезпечення її реалізації на ринках»

Отже, як свідчать дані таблиці 1.5, вчені-економісти доволі різноманітно трактують поняття збут.

В таблиці 1.6 зроблена спроба порівняння думок сучасних вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів щодо понять «збут» та «витрати на збут».

Таблиця 1.6 – Визначення сучасними вченими – економістами понять «збут» та «витрати на збут»

Автор	Визначення понять «збут» та «витрати на збут»
Ф. Бутинець [2]	«Збут – процес передачі виготовленого товару покупцеві на підставі авансових звітів, накладних та інших фінансових документів»
В. Власов [28]	«Розглядає збут як комплекс заходів, що здійснюються після виходу продукції із підприємства. Збут вважається цілісною системою процесів, тоді як продаж - завершальний процес збуту товару»
Н. Гудзенко [29]	«Збут – це завершальна стадія кругообороту капіталу; підсистема господарської діяльності, що включає процес переміщення продукції від виробника до споживача, спрямований на задоволення потреб останнього; управління рухом товарів з визначенням фінансового результату, який формується при створенні нової вартості в процесі виробництва»
Й. Даньків, М. Остап'юк [30]	«Розглядають збут як завершальну стадію кругообігу засобів суб'єкта господарювання, на якій здійснюються товарно-грошові відносини між виробником продукції та покупцем»
П. Зав'ялов, В. Демідов [31]	«Збут – фінальна стадія – прямий контакт продавця й споживача»
Ю. Неруш [32]	«Збут – вид діяльності і структурні формування, які займаються рекламою, реалізацією, транспортуванням продукції і наданням послуг покупцям»
Г.В. Осовська [33]	«Збут» – «реалізація продукції, вважаючи це «доведенням продукції до кінцевого споживача»
В.М. Панасюк [34]	«Збут – дія, яка настає з того моменту, як виріб залишив виробниче приміщення, і завершується передаванням продукції покупцеві»
М. Пушкарь [10]	«Збут – це процес, який визначається принципом виробляти лише те, що знаходить попит у споживача, а не нав'язувати йому вироблену продукцію. Витрати на збут – це витрати пов'язані з доведенням існуючої продукції до споживача та маркетингові витрати, пов'язані з вивченням та стимулюванням попиту і розширення частки ринку виробника»
О. Скирпан, М. Палюх [35]	«Витрати на збут – це витрати, пов'язані з реалізацією продукції»
Н. Ткаченко [7]	«Суміщає зміст понять «реалізація» і «збут» товарів, вважаючи дану проблему визначальною для всієї економіки, адже вона виступає найпершою передумовою усього товаропровідного середовища від виробника до споживача водночас із посередником, фінансовими, страховими й іншими елементами ринкової інфраструктури»
В. Сопко [36]	«Витрати на збут – це процес, при якому на першому етапі формуються елементи затрат, на другому проводиться їх списування на фінансові результати у внутрішньогосподарському обліку – визначається їх можливість прямого або непрямого віднесення на вид продукту»

З іншого боку, діяльність у сфері збуту це не стільки продаж

виготовленої продукції, а пошук ринків її збуту, та виявлення всіх чинників які б сприяли збільшенню клієнтської бази, та збільшенню попиту і активне впровадження даних чинників для оптимізації збутового процесу.

Такі тенденції зсуву центру витрат із власне виробництва на збут спостерігаються нині і в українській економіці. Опрацьовуючи низку досліджень, щодо господарського циклу продукції, констатуємо, що на сьогодні тільки 2% часу відводиться на виготовлення товару, а 98% – пов'язані з його збутом [37, с. 250].

За основними стадіями руху товару структура витрат наступна: на перевезення (включно із завантаженням і розвантаженням транспортних засобів) – 62,5% і на складування – 37,5%. Поточним витратам належить – 86,1%, а одноразовим витратам – 13,9% [37, с. 254].

Щодо класифікації витрат, то А. Шиманська пропонує класифікацію витрат на збут, поділяючи витрати на збут на:

- основні витрати на збут (витрати на управління збутом);
- додаткові витрати на збут (витрати на складування продукції, витрати на затарювання та упаковку продукції, витрати на транспортування);
- витрати на маркетинг [37, с. 27].

Н. Гавришко вважає, що витрати на збут за економічним змістом можна поділити на [38]:

- додаткові – пов'язані з продовженням процесу виробництва у сфері збуту – витрати на транспортування, зберігання продукції, сортування, комплектування, упаковку;
- чисті – обумовлені процесами реалізації продукції, актами купівлі-продажу і зміною форм вартості – витрати на укладання договорів, обслуговування актів купівлі-продажу, на управління збутовою діяльністю.

Маркетинг і збут є сферами діяльності, у межах яких доцільно організувати облік витрат за центрами їх виникнення, центрами відповідальності, зовнішніми сегментами, що дозволить керівникам відповідних рівнів управління оперативно приймати рішення; забезпечить

посилений контроль над раціональним витрачанням коштів; дасть змогу оцінити внесок кожного центру відповідальності, зовнішнього сегмента в загальний результат діяльності підприємства [38].

Збут займає відповідне місце в інформаційному середовищі та обліковій системі підприємства. Для глибшого розуміння місця збуту в інформаційному середовищі та обліковій системі підприємства наведено рис. 1.5.



Рисунок 1.5 – Інформаційне середовище та обліково-контрольна система процесу збуту в підприємстві

Метою ведення обліку збутової діяльності є інформаційне забезпечення управління доходами і витратами збутової діяльності; формування фінансових результатів, оцінка доцільності та ефективності передбачених збутовою політикою заходів, можливість планування оптимального розміру витрат на їх проведення, контроль збутових операцій [39]. Вона формує структуру облікової моделі, від якої залежить оцінка та аналіз ефективності збутових операцій. Тому виникає потреба у визначенні інформаційних потреб

підприємства: структури, обсягу, змісту документів, періодичності представлення інформації у звітності.

Методи обліку витрат на збут розглядають, як способи побудови аналітичних позицій з формування збутових витрат для обґрунтованого калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і управління ними.

Методом бухгалтерського обліку з наукової точки зору виступає економічне моделювання фінансової діяльності підприємства. В практичній сфері, облікові методи використовуються під час опрацювання результатів діяльності підприємства, які відображені в офіційних документах [39, с. 71].

Вивчаючи облік витрат на збут та планові і фактичні калькуляції, як один елемент, зазначимо, що його доцільно розглядати, поділяючи на кілька стадій. На першій стадії проводиться розподіл збутових витрат між об'єктами обліку, а також включається організація аналітичного обліку витрат на збут; друга стадія – передбачає планову і фактичну калькуляцію собівартості виготовленої продукції.

З вище наведеної інформації, зауважимо, що методи калькулювання варто досліджувати, як окремі методи збутових витрат, які використовуються при визначенні собівартості готової продукції підприємства. Таким чином, під методом калькулювання розуміють сукупність прийомів розподілу витрат на збут за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкту калькулювання.

Зазвичай, використовують такі основні методи обліку витрат на збут: простий, попередільний, позамовний, нормативний. Проте часто проявляється не зрозуміле розділення методів обліку збутових витрат і калькуляції.

У підходах вчених-економістів існують певні відмінності: одні прирівнюють дані поняття, інші – дотримуються думки, що тільки методи калькулювання можуть використовуватися для визначення собівартості виготовленої продукції.

Вихідною класифікаційною ознакою методів обліку витрат, на збут на

наш погляд, є об'єкти обліку витрат на збут, які слід розподіляти на аналітичні та госпрозрахункові позиції. Решта ознак є такими, що поглиблюють характеристику відображуваних витрат на збут і за значимістю є не менш важливими.

Нижче наведемо класифікацію методів обліку витрат на збут за відповідними ознаками:

- за складом об'єктів обліку витрат на збут: аналітичні позиції (види продукції, технологічні процеси, окремі замовлення); госпрозрахункові позиції (структурні підрозділи, центри відповідальності);

- за ступенем деталізації витрат на збут: елементи витрат та статті витрат;

- за повнотою включення витрат на збут: повні витрати та обмежені витрати;

- за величиною включення витрат на збут : реальні витрати, середні та нормативні витрати;

- за оперативністю і рівнем контролю за витратами на збут: нормативний та ненормативний метод;

- за способом оцінки готової реалізованої продукції : за фактичною, нормативною та справедливою вартістю;

- за відображенням витрат на збут в системі рахунків: інтегрований та автономний метод [38, с.185].

Способи обчислення собівартості продукції поєднуються із методами обліку витрат на збут, чітко не виокремлюються. Проте, використовуючи різні способи, можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, хоча загальна сума витрат тут залишається незмінною. Тому вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття рішень.

Облік витрат і калькуляції – це єдиний процес, який складається з двох етапів:

1. Етап – облік витрат, який включає організацію аналітичного обліку і

розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;

2. Етап – калькуляції собівартості, що включає операції за визначенням собівартості виробів і одиниць продукції [40, с.96].

Між обліком витрат та калькулюванням існує тісний взаємозв'язок, оскільки розроблення калькуляцій здійснюють на підставі обліку витрат (рис. 1.6).

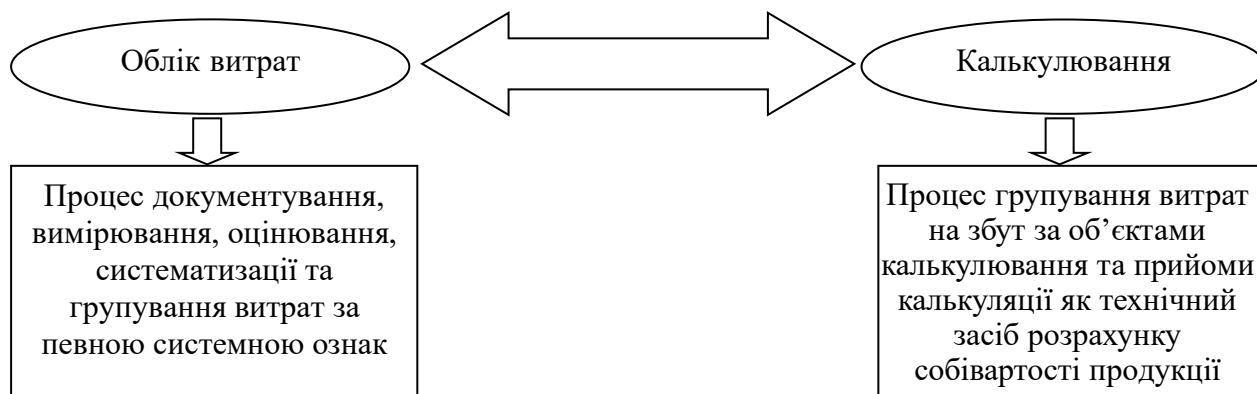


Рисунок. 1.6 – Сутність обліку витрат та калькулювання

1.2 Нормативно-правове регулювання облікового забезпечення формування витрат підприємства

Процес обліку та аналітичного забезпечення формування витрат підприємства регулюється у значній кількості правових документів, детальне вивчення та систематизація яких необхідна, оскільки ці витрати поєднують різні складові функціональних областей та відіграють важливу роль у формуванні витрат основної діяльності підприємства. На підставі розроблених і затверджених на національному та міжнародному рівні нормативних документів власники підприємств визначають конкретні правила обліку та внутрішнього аудиту загальновиробничих витрат, залежно від поставлених завдань для подальшого вирішення. На основі цього для

забезпечення належної організації обліку та аналізу витрат підприємства велике значення має приділятися систематизації нормативних документів, що регулюють бухгалтерський облік та аналіз у цій сфері [41].

Слід зазначити, що в сучасних умовах управління законодавство є досить динамічним, а тому необхідно проводити систематичний аналіз положень нормативно-правових актів, що регулюють облік і аналіз витрат на підприємствах України.

Нормативна база може надавати рекомендації, встановлювати зобов'язання щодо надання певних прав суб'єкту господарювання. Таким чином, державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється органами, які мають відповідні повноваження [42].

Вважаємо, що особливості періоду формування ринкових відносин виявляються в необхідності об'єднання змісту міжнародного права, Податкового кодексу України, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), чинних законів України, інших нормативних документів з питань формування витрат, їх розподіл, розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг). Враховуючи викладене, система нормативно-правових актів з регулювання обліку витрат на підприємствах України представлена 5-ступінчатою структурою (рис. 1.7).

На рис. 1.7 систематизовано законодавчі акти, що регламентують процес ведення обліку витрат, починаючи від міжнародних правових норм до робочих документів підприємства. На національному рівні діє наступне правило: якщо норми одного законодавчого акта суперечать нормам іншого, то пріоритет належить вищому рівню структури.

Важливим компонентом міжнародного права є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), які є консультативними і розроблені для гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та облікової політики, що застосовуються в різних країнах, а також для досягнення можливості порівняння результатів різних підприємств.

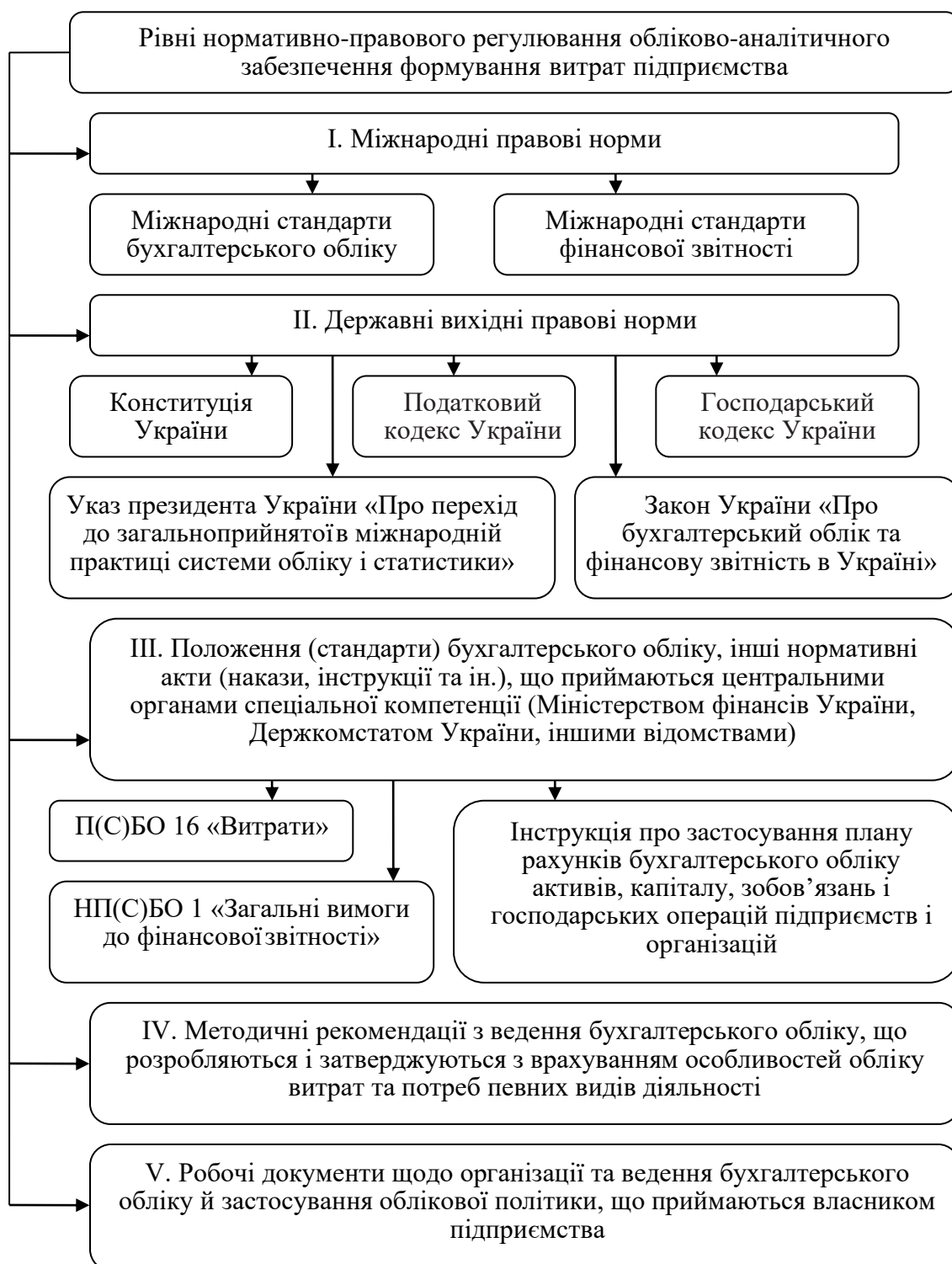


Рисунок 1.7 – Система нормативно-правового регулювання обліково-аналітичного забезпечення формування витрат підприємства

Відповідно до Конституції України, нормативно-правова база господарської діяльності на основі різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності встановлюється Господарським

кодексом України [43].

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері стягнення податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків і зборів в Україні, порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенція наглядових органів, повноважень і обов'язків своїх посадових осіб при здійсненні податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [19]. Отже, витрати підприємства формують базу для оподаткування податку на прибуток, і, зокрема, загальні виробничі витрати впливають на формування важливої складової фінансового результату до оподаткування – собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг).

Суб'єкти господарювання, що здійснюють облік витрат, повинні дотримуватися загальних принципів його ведення, які передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Ці принципи є базовими, і їх дотримання є безперечною умовою бухгалтерського обліку [44].

Національні стандарти та нормативні документи, розроблені відповідно до вимог правового поля другого рівня, зокрема, НП(С)БУ 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», визначає цілі, склад і принципи складання фінансової звітності та визнання вимог до розкриття її елементів. Відповідно до цього стандарту, витрати являють собою «зменшення економічних вигод у формі вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу через його вилучення або розподіл власники)» [45].

Останнім часом для українських підприємств усе більшої актуальності набуває трансформація фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Найбільш впливовою статтею, що визначає прибуток підприємства, є витрати його діяльності. Тому однією з найважливіших проблем є трансформація витрат підприємства. Їх відображення в обліку та звітності за національними та міжнародними

стандартами є неоднозначним та суперечливим. Міжнародні стандарти фінансової звітності – інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, оцінки активів і зобов'язань, що надає можливість об'єктивно розкривати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень [46].

Необхідно відзначити, що окремого міжнародного стандарту, який визначає методологію обліку витрат і собівартості, немає. Питання, що стосуються поняття, оцінки, визнання, класифікації витрат та собівартості, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСБО (IAS) 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби» і т.п. [47].

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну та визнання витрат) та деякі інші.

МСФЗ 2 «Запаси» передбачає загальний підхід, відповідно якому виокремлюють дві категорії витрат: затрати на продукт та витрати періоду.

Вітчизняний П(С)БО 16 «Витрати» не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Проте, категорії «витрати» і «затрати» мають різну природу і значення. Так, під «витратами» слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов'язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Окреме місце займають витрати періоду, що являють собою витрати,

які не включені до складу вартості запасів і відносяться з часом, з урахуванням принципу відповідності, до складу витрат звітного періоду. Крім того, слід підкреслити, що п. 14 МСФЗ 2 «Запаси» регламентує склад витрат періоду, який містить понаднормові виробничі витрати, витрати на зберігання, не включаючи витрати на внутрішньовиробниче зберігання, що пов'язано з особливостями технологічного циклу, а також адміністративні накладні витрати і витрати на збут.

В таблиці 1.7 наведено порівняльну характеристику визначення, класифікації та оцінки витрат відповідно до вимог П(С)БО, МСФЗ, ПКУ.

Як видно з таблиці 1.7, визначення терміну «витрати» у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, проте, ПКУ містить посилання на форму здійснення витрат. Найбільш принципові суперечності виявлено щодо класифікації та складу витрат діяльності. Перш за все, слід зазначити, що в ПКУ не дано визначень видів діяльності, немає поділу діяльності на звичайну та надзвичайну. Натомість є пункт [19] 14.1.84, згідно з яким: інші терміни для цілей розділу 3 використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними і міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Поряд з цим, в п. 1 ст. 138 ПКУ [19] проігноровано норми національних П(С)БО в частині поділу витрат на операційні (основні операційні та інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності (фінансові, інвестиційні, інші). Згідно з вищезазначеним пунктом ПКУ, слід розуміти що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, що операційними витратами діяльності є тільки собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Таблиця 1.7 – Порівняння витрат за МСФЗ, П(С)БО, ПКУ

МСФЗ [47]	П(С)БО [17]	ПКУ [19]
1	2	3
Стандарт, який регламентує		
Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну та визнання витрат) та деякі інші.	-
Визначення терміну		
Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу.	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (ст. 14.1.27)
Класифікація та групування витрат		
МСФЗ виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю.	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічним елементам і статтям витрат. Виділяють також прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів й надзвичайні витрати.	Витрати класифікуються в залежності від видів діяльності (138.1.1. Витрати операційної діяльності та інші витрати) та по економічним елементам (прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; амортизація, загальновиробничі витрати, витрати на придбання послуг, прямо пов'язаних з виробництвом та інших прямих витрат); непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні і комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати.
Елементи витрат		
Встановлена класифікація: за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) (п. 91). За функціями витрат: – собівартість реалізації,	1) собівартість реалізованої продукції (містить розподілені та недорозподілені загальновиробничі витрати); 2) витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до	1) витрати операційної діяльності: 1.1) собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг 1.2) витрати банківських установ

Продовження таблиці 1.7

1	2	3
<p>– витрати на збут, – адміністративні витрати, – інші витрати (п. 92).</p>	<p>собівартості реалізації: 2.1) адміністративні витрати; 2.2) витрати на збут; 2.3) інші операційні витрати 3) фінансові витрати; 4) втрати від участі в капіталі; 5) інші витрати звичайної діяльності 6) надзвичайні витрати [п. 10-20].</p>	<p>2) інші витрати: 2.1) загальновиробничі витрати 2.2) адміністративні витрати 2.3) витрати на збут 2.4) інші операційні витрати 2.5) фінансові витрати 2.6) інші витрати звичайної діяльності 2.7) амортизація 2.8) інші витрати господарської діяльності, до яких розділом 3 ПКУ прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат [5, ст. 138]</p>
Визнання витрат		
<p>Витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають без посередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій.</p>	<p>Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.</p>	<p>Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг (п. 138.4); інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються, з урахуванням окремих особливостей (п. 138.5). Тобто діє принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.</p>
Оцінка витрат		
<p>Відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат, але в деяких стандартах, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки.</p>	<p>Відсутні спеціальні, викладені в окремому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом.</p>	<p>Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерії (п. 138.2).</p>

Таким чином, п. 138.1 ПКУ потребує уточнення і до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування віднести: витрати основної операційної діяльності (собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг), витрати іншої операційної діяльності

(адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати), інші витрати (фінансові, інвестиційні, інші витрати звичайної діяльності, надзвичайні витрати).

У Концептуальній основі Міжнародних стандартів [47] витрати класифікуються за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) та за функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати. Таким чином, спостерігається невідповідність у класифікації доходів та витрат у самих МСФЗ.

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надано наступне визначення витрат: витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) [45].

Витрати, звичайно, означають споживання ресурсів (грошей, запасів, основних засобів тощо) в процесі діяльності підприємства та включають: собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію тощо. Крім того, до витрат належать збитки від інших операцій (продажу основних засобів) та подій (стихійного лиха), а також нереалізований збиток (наприклад, збиток від курсових різниць).

Витрати відображаються у Звіті про сукупні прибутки та збитки, коли існує зменшення майбутніх економічних вигод, пов'язаних зі зменшенням активу або зі збільшенням зобов'язань, що може бути достовірно визначено. Це означає, що витрати визнаються одночасно з визнанням зобов'язання (наприклад, нарахування заробітної плати) або зі зменшенням активів (реалізація товару) [48]. Витрати підприємства відносяться на той період, у якому вони були фактично отримані (понесені).

Доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів та витрат. Наприклад, матеріальні витрати, зарплата,

накладні витрати, що включені до складу собівартості продукції, визнають як витрати на момент отримання доходу від реалізації цієї продукції. Якщо надходження економічних вигод очікуються протягом кількох облікових періодів і важко встановити їхній зв'язок з доходом конкретного періоду, витрати визнаються у вигляді систематичного та раціонального розподілу між відповідними звітними періодами (наприклад, амортизація).

Витрати слід негайно визнавати у Звіті про сукупні прибутки та збитки, якщо:

- видатки не надають майбутніх економічних вигод;
- економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив балансу;
- виникають зобов'язання без визнання активу [48].

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність).

Отже, за МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій.

Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Відрізняється також класифікація та групування витрат.

Міжнародні стандарти виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі

звичайної діяльності організації, та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю. У П(С)БО 16 витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати [17].

Згідно з податковими правилами собівартість виготовленої та реалізованої готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- загальновиробничих витрат, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну) [17].

Порівняння структури витрат, що включаються до бухгалтерської та податкової собівартості у зведеному вигляді, наведено в таблиці 1.8.

Аналіз нижченаведеної таблиці 1.8 свідчить про єдність елементів витрат, які визнаються в бухгалтерському обліку, з метою оподаткування. Тобто загальний зміст собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) за Податковим кодексом України і П(С)БО 16 співпадає, а різниця полягає лише в деталізації елементів витрат.

Отже, питання регуляторного регулювання обліку витрат є актуальним у зв'язку з постійним вдосконаленням та впровадженням нових стандартів у законодавчі акти.

Таблиця 1.8 – Структура бухгалтерської і податкової собівартості [49]

П(С)БО 16			Податковий кодекс України	
Собівартість реалізованої продукції (Д-т 90 – К-т 26, 91)	Виробнича собівартість готової продукції (Д-т 26 – К-т 23)	Прямі матеріальні витрати (Д-т 23)	Собівартість виготовленої та реалізованої продукції (п. 138.8, 138.9)	Прямі матеріальні витрати (пп. 138.8.1)
		Прямі витрати на оплату праці (Д-т 23)		Прямі витрати на оплату праці (пп. 138.8.2)
		Інші прямі витрати (Д-т 23)		Амортизація виробничих ОЗ та НМА (п. 138.8)
		Змінні загальновиробничі витрати (Д-т 91)		Загальновиробничі витрати (пп. 138.8.5)
		Розподілені постійні загальновиробничі витрати (Д-т 23-К-т 91)		Вартість послуг, прямо пов'язаних із виробництвом (п. 138.8)
	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати (Д-т 90 – К-т 91)			
Наднормативні виробничі витрати		Інші прямі витрати (п. 138.9)		

Систематизувавши та проаналізувавши основні складові нормативно-правової бази бухгалтерського та аналітичного забезпечення формування загальних виробничих витрат підприємства, було встановлено, що всі досліджувані нормативні акти спрямовані на організацію та сприяння обліку та аналізу рівня та структура витрат в Україні.

1.3 Методи та способи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

На різних підприємствах і навіть у різних виробництвах та господарствах одного підприємства облік витрат на виробництво та розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) ведеться різними методами. Вибір методу залежить від галузевих характеристик, обсягу та

періодичності виробництва, організації та технології виробництва, методів планування, стану технічного регулювання та інших факторів.

Що розуміють під методом обліку витрат і калькулювання собівартості? Це комплекс прийомів організації документування та відображення витрат на виробництво, які дають змогу визначити фактичну собівартість продукції (робіт, послуг) та отримати необхідну інформацію для контролю процесу формування собівартості [50].

Існує три основні методи обліку витрат і калькуляції собівартості:

- нормативний;
- позамовний;
- попередільний.

Примітка: в залежності від особливостей технології та організації виробництва на одному підприємстві (у різних галузях) може використовуватись не один, а декілька методів обліку. Це дозволяє максимально використовувати переваги окремих методів ухвалення управлінських рішень.

При виборі методу обліку виробничих витрат або їх комбінації необхідно врахувати:

- організаційну структуру управління виробництвом;
- тип виробництва (масове, великосерійне, дрібносерійне або одиничне (індивідуальне)), його складність;
- характер технологічного процесу;
- номенклатуру продукції, що випускається, її складність;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність НЗВ [51].

Враховуючи ці фактори, підприємства у своєму виробництві традиційно використовують такі методи обліку собівартості продукції та калькулювання собівартості продукції:

- нормативний – у масовому та великосерійному виробництві;
- попередільний з елементами нормативного – у виробництві виробів,

однорідних за вихідним матеріалом і характером обробки (лиття, прокат, поковки тощо);

– попроцесний з елементами нормативного – у виробництвах з обмеженою номенклатурою;

– позамовний з елементами нормативного – у дрібносерійному та одиничному виробництвах;

– позамовний – при виготовленні експериментальних виробів і на ремонтних роботах.

Як бачимо, підприємство має з чого обирати. Метою всіх методів розрахунку вартості однаково – отримати інформацію про собівартість одиниці виробленої продукції для ціноутворення, контролю витрат, оцінки НЗВ і готової продукції. Про суть кожного з основних методів ми розглянемо далі.

Нормативний метод обліку виробничих витрат – найпрогресивніший. Характеризується тим, що у підприємстві з кожного виду продукції виходячи з діючих і кошторису витрат за початок звітного місяця проводять нормативний розрахунок. З нормативного розрахунку визначають фактичну вартість продукції (робіт, послуг), оцінюють дефіцит продукції і на розмір НЗВ [52].

Зауважимо: норми витрат матеріальних і трудових ресурсів встановлюються відповідно до проектної, технологічної та іншої документації на виробництво продукції. Вони утворюють взаємопов'язану систему, яка регулює всі сторони господарської діяльності підприємства. Розміри можуть змінюватися (як правило, знижуватися) з розвитком виробництва та покращенням використання матеріальних і трудових ресурсів.

Нормативний метод застосовується на підприємствах обробних виробництв з масовим і великосерійним виробництвом, де випускаються різні складні вироби, що складаються з великої кількості деталей і комплектуючих. Наприклад, на підприємствах машинобудівної, швейної,

взуттєвої, трикотажної, шинної промисловості та ін.

Перевагами нормативного методу обліку витрат і калькуляції є те, що він дозволяє, не чекаючи кінця місяця, отримувати дані про фактичну собівартість продукції, а також регулярно аналізувати причини відхилень і виявляти відповідальних за них. Систематичне документування відхилень від норм дозволяє встановити причини відхилень на момент їх виникнення, тоді як при інших методах причини і винних у відхиленнях, якщо вони виявлені, то після складання звітнього кошторису витрат.

Застосовуючи нормативний метод, необхідно дотримуватися таких основних принципів:

- встановлення техніко-економічних методів нормування розумних норм витрат сировини, палива, енергії, заробітної плати та інших витрат на всі види продукції, а також попереднє (перед початком виробничого процесу) складання на їх основі розрахунку нормативної вартості одиниці продукції (робіт, послуг) (нормативний розрахунок).

Нормативні розрахунки проводяться для всіх видів продукції, що випускається підприємством. При цьому такі кошториси можуть складатися окремо на деталі, вузли і вироби в цілому або безпосередньо на виріб (тобто без групування за деталями і вузлами);

- ведення протягом місяця обліку змін діючих норм для коригування нормативної собівартості, визначення впливу цих змін на собівартість продукції та ефективність заходів, що спричинили зміни норм.

Зауважимо: перед нормативним розрахунком усі зміни норм, що запроваджуються протягом місяця, вносяться лише 1 числа наступного місяця. Тому рекомендується приурочити такі зміни та їх застосування до зазначеної дати. При зміні норм протягом звітнього місяця різниця між нормами, наведеними в нормативному розрахунку, та новими нормами до кінця звітнього місяця визначається окремо:

- облік фактичних витрат протягом місяця з розподілом їх на витрати за нормами та відхиленнями від норм;

– встановлення та аналіз причин, а також умов виникнення відхилень від норм у місцях їх виникнення;

– визначення фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) як алгебраїчної суми нормативної собівартості, відхилень від норм та зміни самих норм [53].

Нормативний метод обліку витрат на виробництво своїми принципами групування витрат та оперативного контролю за дотриманням норм витрат доповнює інші методи обліку, такі як позамовний, попередільний, попроцесний.

Послідовність обліку фактичних витрат нормативним методом на всіх підприємствах здійснюється окремо за витратами, за нормами та витратами, що є відхиленнями від норм. В цьому випадку облік відхилень від норм досягається шляхом щоденного документування основних витрат за їх видами, що сприяє своєчасному встановленню розміру та причин позитивних чи негативних відхилень фактичних витрат від чинних норм.

Від’ємні відхилення (перевитрати) свідчать про певні порушення в технології, організації та управлінні виробництвом. Це можуть бути перевитрата сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів в результаті поломок обладнання, неякісного інструменту, заміни сировини та матеріалів, оплата робіт, не передбачених технологічним процесом, доплати в випадок недотримання нормальних умов праці тощо.

Позитивні відхилення (економія), у свою чергу, свідчать про реалізацію заходів, спрямованих на зниження витрат, досягнення економії матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. До них, зокрема, належать більш раціональний розкрій матеріалів, використання зворотних відходів замість повноцінних матеріалів, використання більш продуктивного обладнання та техніки тощо [54].

Відхилення, які не враховані в документах, встановлюються за допомогою інвентаризації НЗВ.

Такий механізм:

- забезпечує своєчасне виявлення: економії або додаткових витрат через відхилення від встановленого технологічного процесу; зміни складу споживаної сировини, напівфабрикатів і матеріалів; зміни асортименту продукції, її сорту;

- служить основою для належного контролю та аналізу собівартості продукції, обґрунтованого розрахунку фактичної собівартості продукції, контролю за дотриманням та вдосконаленням стандартів.

Виявлення відхилень від установлених норм ведуть за такими основними статтями калькуляції:

- сировина та матеріали;
- напівфабрикати;
- паливо та енергія на технологічні цілі;
- основна і додаткова заробітна плата робітників виробництва.

Періодично на підставі даних обліку за цехами та дільницями складаються зведення (відомості) про відхилення.

Причини та винні у виникненні відхилень зазначаються окремо за статтями калькуляції. Аналіз звітів (інформації) про відхилення дозволяє вживати заходів щодо усунення перевитрат та запобігання втратам.

Крім того, дані нормативної методики обліку відхилень дозволяють:

- аналізувати матеріаломісткість і трудомісткість продукції за окремими галузями та видами продукції;
- посилити контроль за раціональною організацією виробництва та праці;
- проводити організаційні та технічні заходи щодо ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Фактичну вартість за нормативною методикою можна встановити двома способами:

1. Якщо об'єктом обліку витрат на виробництво є окремі види продукції (робіт, послуг), то відхилення від норм, а також їх зміни, можуть бути віднесені до цих видів продукції (робіт, послуг) прямим підрахунком.

Фактична собівартість цих видів продукції визначається методом прямого підрахунку за такою формулою 1.1:

$$\Phi = \Pi \pm B \pm Z, \quad (1.1)$$

де Φ – фактична собівартість продукції (робіт, послуг);

Π – поточні витрати за встановленими нормами;

B – величина відхилень від чинних норм витрат;

Z – величина змін чинних норм витрат.

2. Якщо об'єктом обліку виробничих витрат є групи однорідної продукції, фактична вартість кожної продукції встановлюється шляхом розподілу відхилень від норм та змін норм пропорційно до нормативних витрат на виробництво певної продукції.

Сутність та принципи позамовного методу.

З назви легко здогадатися, що об'єктом розрахунку у цьому методі є виробниче замовлення, яке відкривається для продукту (невеликої групи продуктів) або частини продукту, окремої роботи чи послуги. Як правило, кожне замовлення призначене для окремого покупця, споживача, одержувача. На такі замовлення враховуються виробничі витрати.

Цей метод використовується:

– з одноразовим або дрібносерійним виробництвом продукції, особливо за умови, що продукція, що випускається для кожного замовлення, якщо не унікальна, то принаймні істотно відрізняється від продукції інших замовлень;

– у виробництві складної та великогабаритної продукції (предметів);

– у виробництві з тривалим технологічним циклом;

– при виконанні робіт та наданні послуг.

Таким чином, позамовний метод використовується на підприємствах, які випускають поодинокі екземпляри, що не повторюються, або невеликі

партії продукції одного типу, при виробництві продукції, яка є унікальною або виготовляється на замовлення. Зокрема, він використовується у важкому машинобудуванні, суднобудуванні, авіабудуванні, будівництві, науці та інтелектуальних послугах (аудит, консалтинг), меблевій промисловості, ремонтних роботах тощо. Цей метод можна застосовувати лише за умови, що основні матеріали, основна заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві, та інші прямі витрати більш-менш легко ідентифікуються з конкретними продуктами, роботами чи послугами (або їх групами) [55].

Суть цього методу полягає в наступному: усі прямі витрати обліковуються в розрізі встановлених статей калькуляції за окремими виробничими замовленнями. Решта витрат обліковуються за місцем їх виникнення та включаються до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази (ставки) розподілу.

При виготовленні великогабаритних виробів із тривалим виробничим процесом замовлення видаються не на виріб загалом, а на його вузли, компоненти, які є закінченими конструкціями.

Основні характеристики методу:

- концентрація даних про всі понесені витрати та їх віднесення до окремих видів робіт або серій готової продукції;
- визначення витрат на кожну укомплектовану партію, а не на період часу;
- ведення лише одного рахунку «Виробництво» у Головній книзі. Цей рахунок розшифровується у картках аналітичного обліку витрат, що ведуться за кожним замовленням, що знаходиться у виробництві на кінець звітного періоду.

Зауважимо, що позамовний метод обліку має недоліки. Основні з них – неможливість складання бухгалтерського кошторису до завершення роботи над кожним конкретним замовленням. Це, у свою чергу, ускладнює оперативний контроль та аналіз рівня витрат підприємства в цілому та його окремих цехів, зумовлює необхідність використання умовної оцінки при

оприбуткуванні на виробництво окремих виробів для часткового виконання виробничого замовлення. Крім того, до недоліків позамовного методу можна віднести складність і громіздкість інвентаризації НЗВ.

У практиці виробничого обліку використовують кілька варіантів позамовного методу. Найчастіше повна вартість замовлення загалом визначається після його виконання. У той же час, при серійному виробництві часто не розраховують вартість кожного продукту, що входить у замовлення.

При виробництві великогабаритних одиничних виробів із тривалим технологічним циклом для скорочення розрахункового періоду визначають вартість окремих технологічних та складальних частин виробу відповідно до встановленої комплектації.

Можлива калькуляція і часткового виробництва і комплектів однакових деталей для різних виробів, а також повний випуск запасних частин обмеженого асортименту та спеціального призначення. Для ремонтних робіт розраховуються виконані обсяги, виражені в умовних одиницях ремонтної складності [56].

Можливо, що витрати систематизуються за основним виробом певної серії, а собівартість модифікованої продукції калькулюються шляхом додавання до витрат за розцінками на ці модифікації відхилень, знайдених по замовленню в цілому.

З використанням позамовного методу обов'язковою умовою є система відкриття виробничих замовлень. Таким чином, кожне прийняте у виробництво замовлення реєструється і йому надається номер (наступний з початку року), який стає його кодом до завершення. Після відкриття замовлення на продукт чи роботу необхідно оформити всю первинну технологічну та облікову документацію з обов'язковим зазначенням коду (коду) замовлення. Як правило, замовлення відкриваються на ту кількість продукції, випуск якої заплановано на місяць. Це дає змогу визначати фактичну вартість виробництва на щомісячній основі.

Слід мати на увазі: якщо одні й ті ж вироби з тривалим виробничим

циклом запускаються у виробництво в різні періоди, то на кожен товар відкривається окреме замовлення. Якщо виготовляються складні вироби з тривалим технологічним циклом (великі унікальні машини, верстати, прокатні стани тощо), замовлення можна відкривати не на виріб в цілому, а на окремі технологічні та складальні одиниці відповідно до заданої конфігурації. Це дозволить, не чекаючи повного завершення всіх робіт, на певному етапі виробництва виявити фактичну вартість окремих конструктивних елементів і одиниць продукції.

На кожне замовлення відкривається Картка аналітичного обліку витрат. У ній зазначається: назва, вид та кількість товарів; клієнт; час виконання замовлення; виконавські майстерні; планова вартість. Дані, які відображаються в Картці аналітичного обліку витрат, повинні повністю збігатися з даними первинних документів. Вони відображаються на рахунку 23 «Виробництво» до закінчення роботи на це замовлення.

При цьому слід враховувати, що необхідно організувати належний контроль за здійсненням витрат та правильний витяг первинних документів відповідно до нормативно-технічної документації. Це гарантує, що витрати на відповідні замовлення будуть правильно віднесені, а матеріали та деталі, написані для одного замовлення, не будуть використані для виконання іншого замовлення.

Після закінчення виготовлення або виконання роботи замовлення закривається. Після оголошення про закриття замовлення не повинно бути випуску матеріалів та нарахування заробітної плати. При використанні позамовного методу прями витрати на підставі первинних документів, що відображають виробництво, витрати матеріалів і т. д., групуються окремо за кожним замовленням і включаються у відкрити для такого замовлення картку аналітичного обліку витрат з обов'язковим зазначенням коду замовлення. Але непрямі витрати до включення у вартість того чи іншого замовлення необхідно розподілити пропорційно до прийнятої бази розподілу.

Фактична собівартість замовлення у разі позамовного способу

визначається лише після закінчення виготовлення продукції або робіт (незалежно від тривалості їх виготовлення) шляхом підсумовування всіх витрат за цим замовленням. До цього моменту вся вартість усіх невиконаних замовлень є вартістю НЗВ [57].

Але це правило не «залізне». У деяких випадках допускається умовна оцінка часткового звільнення замовлення. Це можливо, коли продукція доставляється на склад або безпосередньо замовнику до закінчення замовлення в цілому (частковий відпуск за замовленням). У цьому випадку продукція оцінюється так:

- виробничі витрати, що обліковуються за цим замовленням, поділяються на кількість продукції, як готової, так і що знаходиться в НЗВ (розраховується виходячи з готовності на підставі даних оперативного обліку щодо виконання замовлення);
- отримане значення множиться на кількість виробленої (готової продукції) продукції.

Решта витрат на незавершені замовлення залишається на балансі як НЗВ.

Зауважимо, що повернення матеріалів виключається з виробничої собівартості замовлення за прямою ознакою (номери замовлень вказуються в первинних документах, що відображають ці операції). Вартість зворотних відходів вираховується з виробничої собівартості замовлення, якщо її можна віднести до конкретного замовлення. В іншому випадку він розподіляється між виробничими замовленнями.

Оскільки застосування цього методу не передбачає розрахунку вартості окремих деталей, щодо вартості внутрішнього остаточного браку використовуються спрощені методи його оцінки. Наприклад, такі деталі можна оцінити за нормами витрати основних матеріалів, напівфабрикатів та прямих витрат на оплату праці робітників, зайнятих на виробництві, з відрахуваннями на соціальну діяльність. Крім того, дефектні деталі можуть бути оцінені у розмірі вартості відновлення таких деталей замість викинутих

за вирахуванням вартості відходів і сум, стягнутих з винних. Для виробів, які потребують розбирання та демонтажу перед відвантаженням замовнику, витрати на ці роботи, якщо вони включені в технічний процес, включають вартість виробу під замовлення на його виготовлення. Якщо демонтаж і розбирання проводиться за бажанням замовника, то на них слід оформити окреме замовлення. При цьому витрати на ці роботи не включаються до виробничих витрат, а включаються до витрат, пов'язаних із реалізацією продукції.

Фактична собівартість одиниці виробленої продукції визначається після замовлення шляхом поділу суми врахованих витрат за статтями калькуляції за вирахуванням повернення невикористаних матеріальних цінностей, що мало місце, а також відходів, кількості виробленої продукції за цим замовленням.

Зауважимо, що в індивідуальному та дрібносерійному виробництвах позазовний метод може застосовуватися з використанням основних елементів нормативного обліку витрат на виробництво. При цьому всі витрати на виробництво обліковуються за окремими замовленнями з віднесенням до витрат за ставками та відхиленнями від них. Фактична собівартість продукції визначається лише після виконання замовлення шляхом калькулювання витрат за нормами та відхилень від них, як у методі обліку нормативних витрат.

Сутність і принципи попередільного методу [58].

Об'єктом калькулювання при попередньому методі є переділ, а рамках переділу – окремі види продукції, об'єднані в розрахункові групи.

Переділ – це завершена частина технологічного процесу чи сукупність виробничих операцій, у яких із сировини виходить проміжний продукт (напівфабрикат) чи готовий продукт із напівфабрикату. Виділення цього проміжного продукту здійснюється за умови, що він має власний напрямок використання і тому може бути проданий на стороні.

Перелік переділів визначається на основі технологічного процесу та

виходячи з можливостей планування, обліку та калькулювання собівартості продукції кожного переділу та оцінки НЗП.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво в основному використовується на підприємствах і виробництвах з повторюваною, однорідною сировиною, матеріалами і характером переробки масової продукції. При цьому продукція виробляється в умовах однорідного, безперервного і, як правило, короткого технологічного процесу або ряду послідовних процесів, кожен з яких (або їх група) становить окремі самостійні переділи.

Отже, зазначений метод характерний:

- для масового виробництва, при якому готовий продукт отримують шляхом обробки сировини (заготівель) у кілька етапів (переділів, процесів), що йдуть один за одним. У цьому випадку частина продукту проходить усі стадії та продається як кінцевий продукт переробки. Інші частини можуть пройти тільки ту чи іншу кількість початкових стадій та будуть реалізовані як проміжні продукти;

- для виробництва більш менш однорідної продукції;

- у разі короткого технологічного циклу;

- за умови, що весь виробничий процес можна розбити на операції, що постійно повторюються.

Попередільний метод може застосовуватися також у виробництвах із комплексним використанням сировини.

Класичними прикладами попередільного виробництва є нафтопереробна, хімічна, металургійна, текстильна, цементна, лакофарбова, харчова, борошномельна, целюлозно-паперова, скляна промисловість. У таких галузях процес виробництва готової продукції складається переважно з кількох послідовних технологічно завершених переділів. Вони, як правило, розраховують собівартість виробництва кожного переділу, тобто не тільки готової продукції, а й напівфабрикатів, оскільки їх можна частково (іноді в значних обсягах) продати на сторону як готову продукцію.

Об'єктом обліку та калькулювання собівартості можуть бути як окремі види, так і групи продукції, які об'єднуються за принципом однорідності сировини, виробництва на одному обладнанні, складності виробництва та обробки тощо. І тут витрати можуть враховуватися за цехами (переділи, фази, етапи) загалом, а вартість окремих товарів, які входять у розрахункові групи, розраховуватися економічно обгрунтованими методами. Перелік переділів, котрим ведеться госпрозрахунок і калькуляція продукції, і навіть вартісні групи продукції, компанія встановлює сама.

Різновидом попередільного методу є однопредільний (простий) метод обліку витрат і калькуляції собівартості. Використовується в масовому виробництві добувної промисловості (видобуток вугілля, видобуток нафти тощо), в окремих хімічних галузях, у галузях, що виробляють однорідну продукцію або послуги (пара, стиснене повітря, електроенергія, кисень тощо), де зазвичай не є НЗВ, а виробництво продукції відбувається в одному технологічному процесі.

Об'єктом госпрозрахунку у разі є один переділ. Однак для максимальної локалізації витрат у рамках переділу доцільно згрупувати їх за процесами, стадіями або іншими елементами технологічного процесу.

Таким чином, можна використовувати підтип одноетапного методу, наприклад, процес обліку витрат. При цьому методі об'єкти обліку витрат – це окремий процес у складі всього виробничого процесу.

Особливістю попроцесного методу є прямі та непрямі витрати, що обліковуються за статтями калькуляції на весь випуск продукції. У свою чергу, диференціація витрат проводиться по кожному технологічному процесу (фазі), по цехам і дільницям (сервісам) та іншим центрам їх походження.

Основними характеристиками попроцесного методу є:

- групування виробничих витрат продукції за окремими підрозділами чи розділами без прив'язки до окремих замовлень;
- списання витрат за календарний період (тиждень або місяць), а не за

час, необхідний для оформлення окремого замовлення;

– відкриття кількох аналітичних субрахунків до рахунку 23 «Виробництво». В цьому випадку вводять стільки аналітичних субрахунків, скільки цехів (ділянок) чи етапів виробничого процесу.

Попроцесний метод обліку собівартості використовується підприємствами, які масово виробляють однорідну продукцію або мають безперервний цикл виробництва, де доцільніше вести облік витрат, співвіднесених з продукцією, виробленою за певний період часу, ніж намагатися співвідносити їх з окремими видами продукції або замовленнями підприємства.

Багато використовувати покроковий розрахунок, якщо підприємство виробляє однотипну продукцію і безперервно переміщається з однієї технологічної області в іншу.

Послідовність обліку в попередньому методі: витрати продукції враховується за цехами (переділи, фази, етапи) та за статтями витрат. Прямі витрати відображаються в поточному обліку не за видами продукції, а за переділами чи стадіями виробництва, навіть якщо в одному переділі можна отримати продукти різних видів. У межах кожного переділу прямі витрати враховуються за видами напівфабрикатів чи готової продукції або груп однорідних продуктів. Витрати утримання і експлуатації устаткування враховуються шляхом переділу, а в межах переділу розподіляються за видами (групам) продукції порядку, встановленому підприємством [58].

Загальновиробничі витрати обліковуються відповідно за цехами і підприємству в цілому. Їх розподіляють між напівфабрикатами та готовими виробами відповідно до обраного на підприємстві способу.

Калькуляцію собівартості продукції (напівфабрикатів) попередільним методом складають за даними, отриманими від переділу. При цьому витрати, враховані в першому розділі, включаються до собівартості другого. При другому переділі витрати першого і другого переділів підсумовуються і переносять на наступний (третій) переділ і до останнього переділу, в

результаті якого отримують готову продукцію. Іншими словами, собівартість продукції кожного наступного переділу складається з вартості напівфабрикатів, отриманих в результаті попереднього переділу, та витрат на їх переробку. Розрахунок останнього переділу – це розрахунок вартості готової продукції.

Фактична собівартість одиниці переділу визначається щомісяця в результаті розподілу суми витрат, накопичених за період часу або в процесі (перерозподіл), на кількість одиниць, вироблених протягом цього періоду або в ході цього процесу (переділ).

При попроцесному методі обліку витрат виробництва загальна собівартість продукції визначається шляхом додавання витрат наступного поділу до загальних витрат минулих періодів. При цьому виробнича собівартість одиниці продукції розраховується шляхом ділення загальної суми виробничих витрат за певний період часу на кількість одиниць готової продукції, виробленої за той самий період часу.

Але слід мати на увазі: залишки НЗВ можуть бути в кожному переділі. Більше того, якщо при позачерговому методі вартість НЗВ визначається підсумовуванням витрат за всіма незавершеними замовленнями, то в попередньому методі для розрахунку суми витрат за всіма незавершеними переділами недостатньо. Сума НЗВ повинна включати суму витрат на завершені переділи, що належать до продуктів, для яких переділ не є повним виробничим циклом. Це потребує окремого розрахунку проміжних продуктів. У витратах на подальші перерозподіли споживання напівфабрикатів відображається у комплексній статті «Напівфабрикати власного виробництва».

Розрахунок собівартості окремих видів продукції в умовах однопредільного методу також залежить від наявності перехідних залишків НЗВ. У тих переробних виробництвах, де за умовами технологічного процесу є перехідні залишки НЗВ, виникає необхідність їх обліку та розподілу всіх виробничих витрат між випуском готової продукції та НЗВ [59].

У деяких галузях немає НЗВ. Отже, немає необхідності розподіляти витрати між випуском готової продукції та НЗВ, а в деяких галузях – також між окремими видами продукції. І тут собівартість одиниці виробленої продукції визначається шляхом розподілу всіх виробничих витрат за кількість продукції, виробленої в розрахунковий період.

Попередільний метод обліку виробничих витрат має супроводжуватися використанням найважливіших елементів нормативної методики, що передбачає систематичне виявлення як відхилень фактичних витрат від чинних стандартів, і змін у цих стандартах.

При цьому в первинній документації та оперативній звітності відображають (за зміну, добу, декаду тощо) не лише фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, технологічного палива та енергії, а й їх споживання за нормами або зведеними нормативами (рецептури тощо).

Метод «Директ-Костинг» – витрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому виробництві

Метод «Стандарт-Костинг» – планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об'єктами не передбачається. Метод має «західне» походження [60].

Залежно від галузевих особливостей технології та організації виробництва на промислових підприємствах використовуються різні методи розподілу витрат на виробництво між окремими видами продукції та, як наслідок, методи розрахунку собівартості продукції. Якщо розглянуті нами методи обліку витрат виділяються з урахуванням групування витрат за виробництво по об'єктах обліку, то класифікація методів розрахунку ґрунтується на характерних способах розрахунку собівартості одиниці виробленої продукції. Існує сім способів розрахунку собівартості об'єкта калькулювання та одиниці продукції (рис. 1.8).

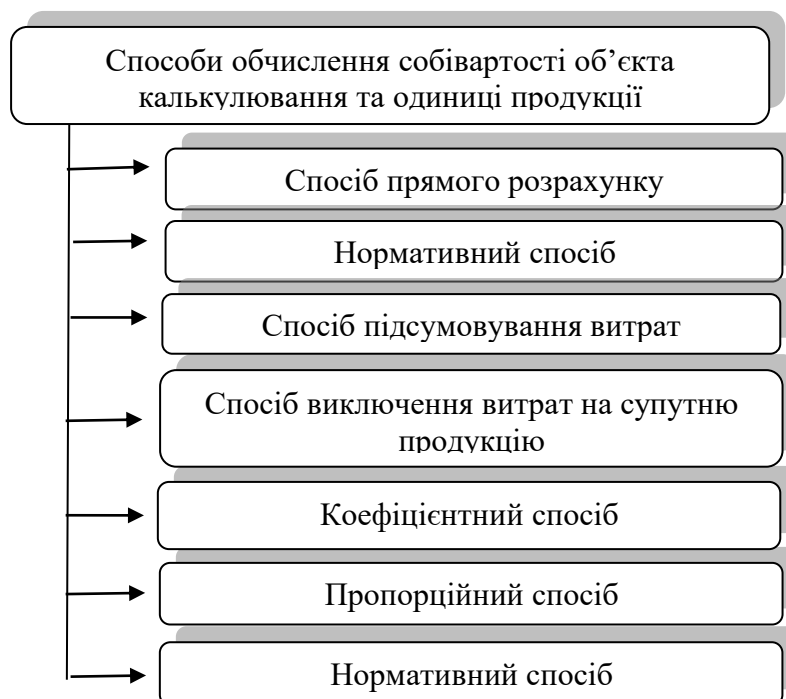


Рисунок 1.8 – Способи обчислення собівартості об'єкта калькулювання та одиниці продукції

Далі розглянемо про кожен спосіб окремо (рис. 1.8).

1. Спосіб прямого розрахунку. Цей спосіб є найпростішим і в той же час найнадійнішим. Суть його полягає в тому, що собівартість продукції в цілому визначається на основі обліку прямих витрат, а собівартість одиниці розраховується шляхом ділення загальної собівартості цього товару на його кількість. Собівартість розраховується способом прямого калькулювання, коли об'єкти обліку витрат збігаються з об'єктом калькуляції. Спосіб прямого обліку доцільно застосовувати в галузях, де виробляється однотипна продукція або кілька виробів, якщо є технічна можливість вести облік витрат по кожному виду продукції окремо.

2. Нормативний спосіб. Цей спосіб є невід'ємною частиною нормативного способу обліку витрат та калькуляції витрат. Таким чином, для застосування нормативної методики на підприємстві необхідно затвердити норми та стандарти, розрахувати нормативну собівартість одиниці продукції, а також вести достовірну документацію та облік відхилень від діючих норм і

стандартів. Порядок калькуляції собівартості одиниці виробленої продукції прибічниками цього методу залежить від того, як компанія враховує виробничі витрати: по одному виду продукції чи з групам однорідних товарів.

3. Спосіб підсумовування витрат. Цей спосіб заснований на визначенні фактичної собівартості об'єкта калькуляції або одиниці продукції шляхом підсумовування витрат на окремі частини виробу або процесів технологічного циклу його виготовлення в розрізі статей калькуляції та поділу сум, отриманих на фактична кількість продукції. Цей метод є пріоритетним для галузей, де облік витрат і калькуляція собівартості продукції ведеться превентивним (попроцесним) способом.

4. Спосіб вилучення витрат на супутню продукцію. У основі цього лежить поділ продукції, одержуваної у комплексному виробництві, на основну і супутню. Для визначення вартості основних продуктів вартість супутніх продуктів не розраховується, і вартість цих продуктів за встановленими орієнтовними цінами виключається із загальних витрат. Розглядається комплексне виробництво, у якому у межах єдиного технологічного процесу (у єдиному агрегаті – печі, реактори) з одного виду сировини одночасно виробляють кілька видів продукції, що має різну споживчу цінність і, як наслідок, різну ціну.

Спосіб виключення витрат на супутню продукцію поширений у хімічній, нафтопереробній, харчовій промисловості, чорній і кольоровій металургії, тобто в галузях, де один продукт є чітко вираженим основним продуктом, а всі інші – супутні, займаючи незначну питому вагу. За своїм змістом метод відносно простий. При застосуванні виробнича собівартість основної продукції визначається наступним чином (формула 1.2):

$$BC_{\text{осн. прод.}} = BC_{\text{процесу}} - B_{\text{суп. прод.}} \quad (1.2)$$

Однак іноді точно оцінити супутні товари не так просто. Отже, цей

метод слід використовувати у тих випадках, коли можна чітко ідентифікувати основні та супутні товари та коли вартість супутніх товарів щодо загальної вартості незначна. Нагадаємо, що вартість побічних продуктів може бути визначена згідно з п.11 П(С)БО 16: справедлива вартість – під час реалізації на сторону; вартість можливого використання – при використанні на підприємстві. При великій питомій вазі супутньої продукції в загальній сумі витрат потрібно використовувати коефіцієнтний або пропорційний спосіб.

5. Коефіцієнтний спосіб. Цей спосіб використовується для калькулювання собівартості продукції в умовах одночасного виробництва кількох видів продукції, пряме віднесення витрат на яку неможливе. Його використання буде найбільш доцільним у виробництві супутньої продукції, коли в одному технологічному циклі одночасно отримують кілька видів продукції, і при цьому відсутня супутня продукція. Суть розрахунків за цим способом у тому, що всі продукти відповідно до коефіцієнтів розподілу переводять в умовні одиниці, після чого визначають їх собівартість, а потім калькулюють собівартість одиниці кожного продукту.

6. Пропорційний спосіб. Цей спосіб підходить як складних, так спеціалізованих виробництв, які виробляють одночасно кілька видів продукції. Суть його полягає в наступному: собівартість загального випуску розподіляється між видами продукції пропорційно до обраної бази розподілу, а собівартість одиниці продукції розраховується для кожного виду безпосередньо. Витрати можуть розподілятися пропорційно плановій або нормативній собівартості, рідше пропорційно оптовим цінам, фізичній вазі, основній заробітній платі працівників, зайнятих на виробництві, верстатогодинам тощо. При цьому визначаються відповідні індекси. Наприклад, індекс розподілу пропорційно фізичній вазі кожного окремого продукту в загальному випуску розраховується так (формула 1.3):

$$\text{Індекс розподілу} = \frac{\text{Фізична вага окремого продукту}}{\text{Загальна фізична вага}}, \quad (1.3)$$

Собівартість одиниці виробленої продукції при пропорційному методі калькулювання, можливо визначити загалом по продукту чи шляхом розрахунку витрат з кожної позиції розрахунку.

7. Комбінований спосіб. Цей спосіб використовується в тих випадках, коли використання кожного з перерахованих вище способів окремо неможливо або не забезпечує розумного розрахунку вартості. Це поєднує кілька описаних методів. Використання комбінованого методу доцільно у галузях, де виробляється кілька видів основної та супутньої продукції.

Алгоритм визначення собівартості продукції певного виду за допомогою цього методу може виглядати так:

- визначити собівартість супутньої продукції в порядку, передбаченому методом елімінації витрат;

- визначити загальну собівартість основної продукції шляхом зменшення загальної виробничої собівартості процесу на собівартість супутньої продукції;

- розподіляти собівартість виробництва між основними видами продукції з використанням економічно обґрунтованих показників, порядок монтажу яких передбачено пропорційним методом розподілу витрат (формула 1.4):

$$BC_{\text{окремого продукту}} = BC_{\text{осн. продуктів}} \times \text{Індекс розподілу економ. обґрунт.}, \quad (1.4)$$

У ході дослідження проведено узагальнення теоретичних аспектів бухгалтерського та аналітичного забезпечення витрат на підприємстві, основні положення яких можна сформулювати таким чином:

- формування, облік та розподіл накладних витрат є складним процесом і займає важливе місце у процесі діяльності підприємства, що займається виробництвом товарів (робіт, послуг). Правильно надана інформація про витрати підприємства впливає на прийняття подальших управлінських рішень, визначальних фінансових результатів підприємства.

Тому раціональний підхід до обліку накладних витрат, вибір правильної методики обліку та принципового розподілу накладних витрат є актуальним завданням;

– процес обліково-аналітичного забезпечення формування загальновиробничих витрат підприємства регламентується в значній кількості нормативних документів, детальне вивчення та систематизація яких необхідна, оскільки ці витрати поєднують різні складові функціональних напрямків і відіграють важливе значення. роль у діяльності підприємства. У сучасних економічних умовах законодавство є досить динамічним, тому необхідно проводити системний аналіз положень нормативно-правових актів, що регулюють облік та аналіз витрат на українських підприємствах.

– вибір методу обліку та калькулювання собівартості продукції залежить від виду продукції (робіт, послуг), її складності, обсягу та періодичності виробництва, виду та характеру технологічного процесу, а також організації виробництва на підприємстві. підприємство. Облік фактичних витрат за нормативним методом ведеться окремо у частині витрат за нормами та у частині витрат, що відхиляються від норм. Позамовний метод використовується на підприємствах, які виробляють повторні поодинокі екземпляри або невеликі партії однотипної продукції, а також при виготовленні унікального виробу або на замовлення. Об'єктом калькуляції собівартості при застосуванні запобіжного методу є перерозподіл, а в межах перерозподілу – окремі види продукції, об'єднані в калькуляційні групи.

– для розрахунку собівартості об'єкта калькулювання та одиниці продукції можуть використовуватись: метод прямого розрахунку, метод підсумовування витрат, метод вилучення вартості супутніх товарів, нормативний, коефіцієнтний, пропорційний або комбінований метод. Комбінований метод розрахунку застосовується у випадках, коли використання кожного з шести інших методів окремо неможливе або не забезпечує розумного розрахунку вартості. Вибраний компанією метод розподілу витрат може бути постійним [61].

РОЗДІЛ 2

СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ НА АТ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ФЕРОСПЛАВІВ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

АТ «Запорізький завод феросплавів» (ВАТ «ЗЗФ») – одне з найбільших в Європі виробників феросплавів. Перспективи заводу гарантовані близькістю сировинної та енергетичної бази Придніпров'я з добре розвиненими транспортними системами. Все це і широкі ділові зв'язки з вітчизняними та зарубіжними фірмами дозволяють виробляти сотні тисяч тон на рік кремністих і марганцевих сплавів. Акціонерне товариство «Запорізький завод феросплавів» – стабільний виробник феросплавів, що динамічно розвивається, один з найбільших в Європі і світі не лише за обсягами виробництва, але і за номенклатурою сплавів що випускаються. Доля виробництва підприємства в Україні складає 30-35%, у світовому об'ємі феросплавів –1-2%.

Юридична адреса підприємства: м. Запоріжжя, вул. Діагональна, 11.
Статутний капітал: 227 955 000,00 грн.

Головою Правління Акціонерного товариства «Запорізький завод феросплавів» є Кравченко Павло Олександрович.

За майже вікове існування підприємство у клієнтів має репутацію надійного партнера, постачальника феросплавів, які відповідають найвищим вимогам. Напрацьований багаторічний досвід, роками підтверджена надійність, а також перспектива підприємства, що розвивається, дозволяють робити сотні тисяч тон марганцевих та кремнійвмісних сплавів в рік.

АТ «Запорізький завод феросплавів» сьогодні – це:

– 29 рудовідновлювальних електричних печей, одна з яких піч на

ультра низькій частоті;

- 2 печі постійного струму;
- 3 шахтно-щілинних печі для виробництва вапна;
- виробництво марганцевих та кремнійвмісних сплавів, таких як ФС75, ФС70, ФС65, ФС45, ФС25, МнС17, МнС25, ФМн78, ФМн88, Мн95 – всього більше 20 марок сплавів;
- виробництво фракціонованих феросплавів;
- можливість робити відвантаження товарної продукції: автотранспортом; в залізничних вагонах; в 20-ти футових морських контейнерах; через морські та річкові порти на судах класу річка-море;
- виробництво щебеня, піску і щебенево-піщаної суміші з матеріалу оксидного алюмосилікатного;
- виробництво шлаковиливних блоків.

Завод є порівняно чистий для металургії в екологічному відношенні – все виробництво відбувається в електропечах, в залежності від призначення – обладнані газоочисними пристроями, що забезпечують уловлювання газів і пилу не менше 99,9%. Працює ділянка грудкування пилу власного виробництва. Частина феросплавного газу використовується замість природного для виробництва вапна, сушки технологічного посуду і тепло-водо постачання заводу.

Діють замкнуті оборотні цикли постачання технічною водою. Забезпечення стабільного рівня технології і високої якості продукції здійснюється за допомогою точної виміральної, контролюючої і інформаційної техніки, керованої висококваліфікованим досвідченим персоналом. Для задоволення вимог споживачів збільшений асортимент фракціонованої товарної продукції. Якість управління товарної продукції підтвердження міжнародним стандартом якості ISO 9001 : 2015.

Основні споживачі – українські металургійні комбінати, країни експорту – Туреччина, країни ЄС, Білорусія, Казахстан, Єгипет, Японія, Південна Корея.

Принциповим технічним проривом в технології виробництва феросплавів є:

- розвиток і успішне впровадження способу розливання в нефутеровані порожнини з відсівів зі сплавів власного виробництва, який повністю задовольняють вимоги, що пред'являються до якості металу. Цей спосіб розливання, разом з існуючими – гарантують рівномірний розподіл хімічних елементів в зливках сплавів, а дробильно-сортувальні установки дозволяють отримати продукцію різного фракційного складу згідно із замовленням споживачів та можливістю упаковки в м'які контейнери типу «БІГ-БЕГ»;

- роботи по переобладнанню печей на постійний струм і ультранизьку частоту (УНЧ) струму;

- впровадження ефективних способів переробки відсівів від фракціонування феросплавів.

З метою розробки і впровадження прогресивних технологій – підприємство проводить безперервне вдосконалення, підвищення як технічного, так і якісного рівня виробництва і його економічної складової. Нині завод освоює передові способи виробництва сплавів з особливими вимогами за якістю і залучення до технології нових видів сировини і матеріалів.

У таблиці 2.1 наведено динаміку фінансових показників діяльності АТ «Запорізький феросплавний завод».

Таблиця 2.1 – Динаміка фінансових показників діяльності АТ «Запорізький феросплавний завод», млн. дол.

Показники	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Продажі	281.4	328.9	232.0	211.2	281.7	244	235	199
Прибуток	16.6	38.3	-2.2	15.9	79.6	5.0	-19.5	31
Рентабельність	5.9%	11.7%	-1.0%	7.5%	28.3%	2.24%	-8.3%	15.8%
Чистий дохід	-15.9	5.9	-7.1	6.8	62.0	4.0	-23.2	25
Маржинальний чистий дохід	-5.6%	1.8%	-3.1%	3.2%	22.0%	1.69%	-9.9%	12.7%
Капітальні витрати	4.0	2.0	1.5	0.3	0.7	2.0	-	4

З наведених даних в таблиці 2.1 видно, що протягом останніх років підприємство значно скоротило випуск продукції. Це в першу чергу пояснюється через значні обмеження, що виникли в наслідок пандемії коронавірусу та введених карантинних заходів. Проте, можна зазначити, що у 2020 році у порівнянні з 2019 роком підприємство значно покращило свої фінансові показники.

Середня чисельність персоналу на підприємстві становить 2955 чол., середньорічна заробітна плата складає 167 тис. грн.

Структура продажів за продуктами у 2020 році наведена на рис. 2.1.

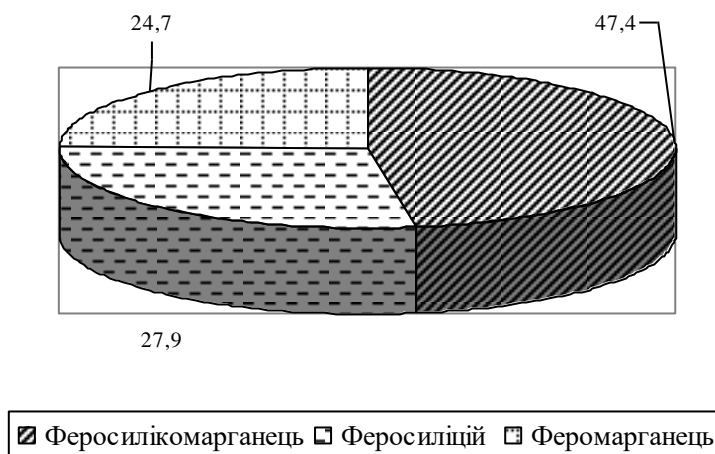


Рисунок 2.1 – Структура продажів за продуктами у 2020 р.

Структура продажів за географією у 2020 році наведена на рис. 2.2.

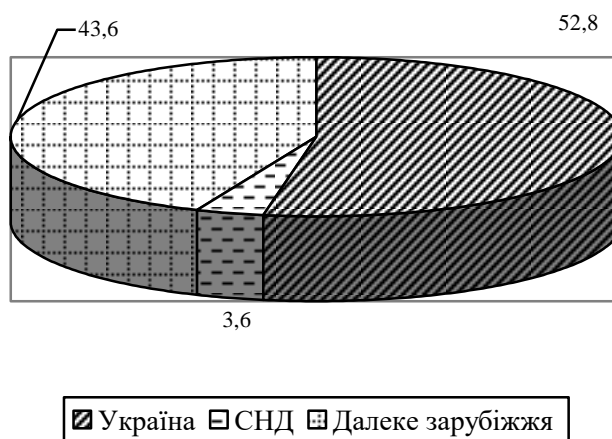


Рисунок 2.2 – Структура продажів за географією у 2020 р.

Головна бухгалтерія АТ «Запорізький завод феросплавів» входить до фінансового відділу Дирекції з фінансово-економічних питань товариства та забезпечує ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової та статистичної звітності, вірогідність сум витрат виробництва та прибутку від реалізації продукції. Здійснює калькуляцію собівартості продукції, робіт і послуг. На основі первинних документів забезпечує складання бухгалтерської звітності.

На рисунку 2.3 зображена організаційна структура бухгалтерії АТ «Запорізький завод феросплавів».

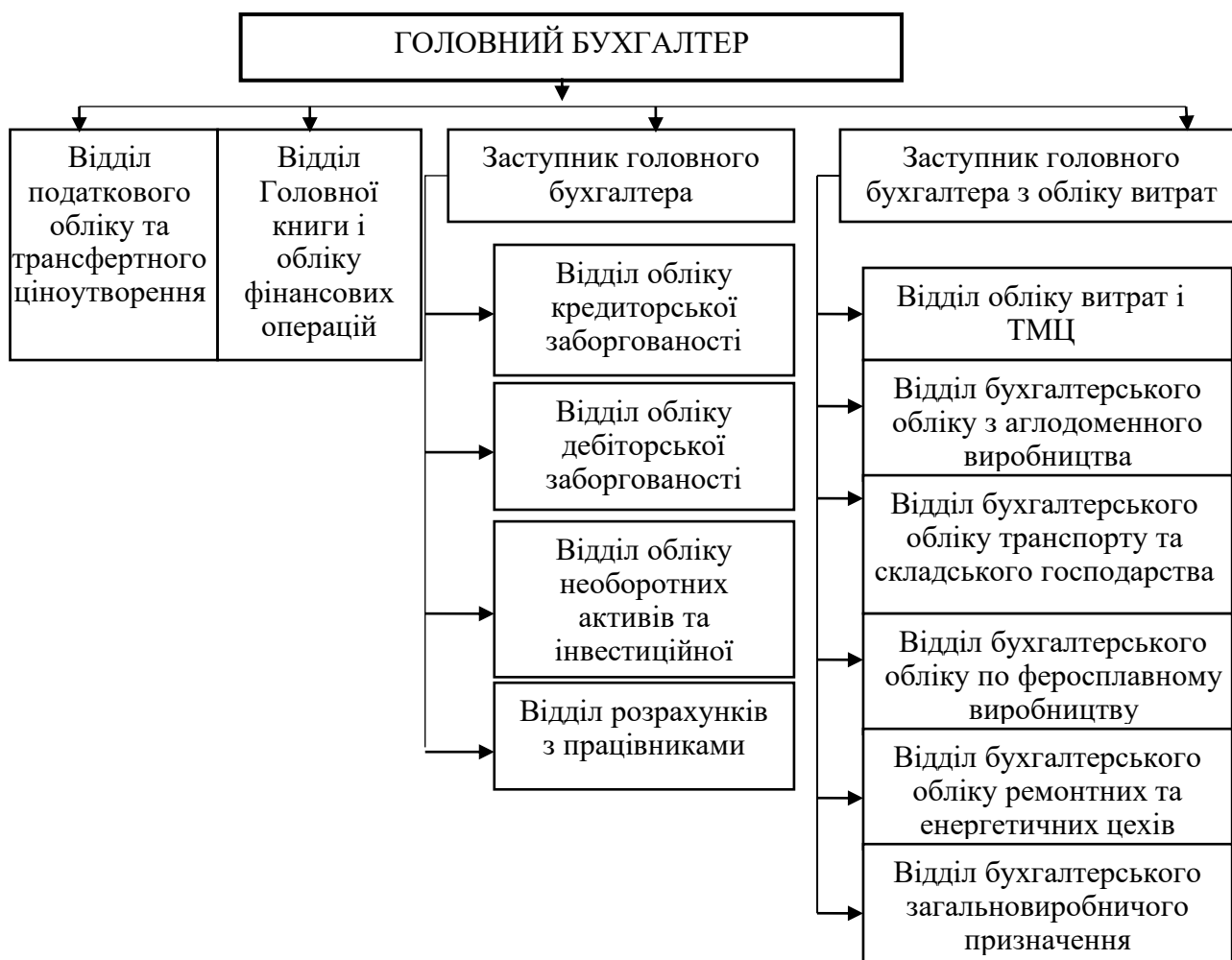


Рисунок 2.3 – Організаційна структура Головної бухгалтерії АТ «Запорізький завод феросплавів»

2.2 Документальне оформлення обліку витрат на підприємстві

Бухгалтерський облік на АТ «Запорізький завод феросплавів» ведеться відповідно до вимог Національних положень (Стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Згідно П(С)БО 16 кожне підприємство має право розробляти і використовувати для управління своєю номенклатуру статей витрат.

На АТ «Запорізький завод феросплавів» основним документом, що регламентує облік витрат підприємства, є «Методологія уніфікації витрат АТ «Запорізький завод феросплавів». Вона чітко зазначає номенклатуру і характеристику статей, які складають собівартість продукції (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Статті витрат, що складають собівартість продукції на АТ «Запорізький завод феросплавів»

№п/п	Стаття витрат	Витрати
1.	Сировина, паливо та допоміжні матеріали	Сировина, основні матеріали, напівфабрикати, паливо, відходи, брак, додаткові матеріали, паливо технологічне, енергетичні витрати, допоміжні матеріали, основна з/п виробничих працівників
2.	Змінне обладнання	Інструмент та малоцінний інвентар, змінне обладнання
3.	Витрати по футеровці	Витрати по футеровці
4.	Формовочні матеріали	Формовочні матеріали
5.	Технічне обслуговування та ремонт	Поточні ремонти машин та обладнання, приміщень та споруд; технічне обслуговування машин та обладнання, приміщень та споруд
6.	Транспортні витрати	Робота транспортних цехів
7.	Амортизація	Амортизація основних засобів
8.	Витрати з охорони праці	Заходи з попередження нещасних випадків, заходи з попередження захворювань на виробництві, заходи з покращення умов праці, інші витрати з охорони праці, спецодяг та спецвзуття, спецхарчування та спецмило
9.	Інші витрати	Утримання апарату управління цехом, витрати на випробування, витрати з раціоналізаторства та винаходів, утримання загальнопромислового персоналу та інші.

Завданням обліку процесу виробництва безпосередньо є:

- облік матеріальних і трудових витрат, пов'язаних із процесом виробництва;
- розмежування здійснених витрат між кількістю готової продукції та виробами, що перебувають у незавершеному виробництві;
- визначення собівартості одиниці готової продукції, аналіз динаміки зміни структури собівартості продукції у розрізі елементів витрат [39].

АТ «Запорізький завод феросплавів» використовує журнальну форму обліку. Для обліку витрат виробництва використовуються журнал №5 (відображає Кт 23, 91 рахунків) і відомість (відображає Дт 23, 91 рахунків).

Застосування журналів по групі взаємопов'язаних рахунків на АТ «Запорізький завод феросплавів» робить записи більш наочними, сприяє скороченню обсягу облікової роботи, полегшує складання звітності. Найбільша перевага цієї форми бухгалтерського обліку для комбінату АТ «Запорізький завод феросплавів» – можливість зручно формувати інформацію для фінансової звітності.

На АТ «Запорізький завод феросплавів» використовують таку технологію обробки облікових даних, як часткова автоматизація. Складання звітності та облік витрат ведеться з використанням програмного забезпечення «ORACLE», розробленого власне самим підприємством. Облік виробничої собівартості феросплавів ведеться в програмних комплексах «АСУ Меню» та «New Buh».

Різноманітність прийомів обліку і калькулювання собівартості продукції визначаються галузевими особливостями та передбачає застосування різних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Особливості технологічних процесів металургійного виробництва передбачають застосування попередільного методу калькулювання собівартості продукції. Як правило це багатопередільний метод.

АТ «Запорізький завод феросплавів» використовує попередільний (рис. 2.4) і позамовний методи обліку витрат. Попередільний метод використовується для обліку витрат основного виробництва, а позамовний –

для допоміжного виробництва. Попередільний метод характеризується тим, що виготовлення кінцевого продукту поділено на підприємстві на ряд технологічних процесів, які представляють собою переділи. Перетворення сировини в готову продукцію відбувається в умовах безперервного ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких утворюють собою окремі самостійні переділи (фази, стадії) виробництва.

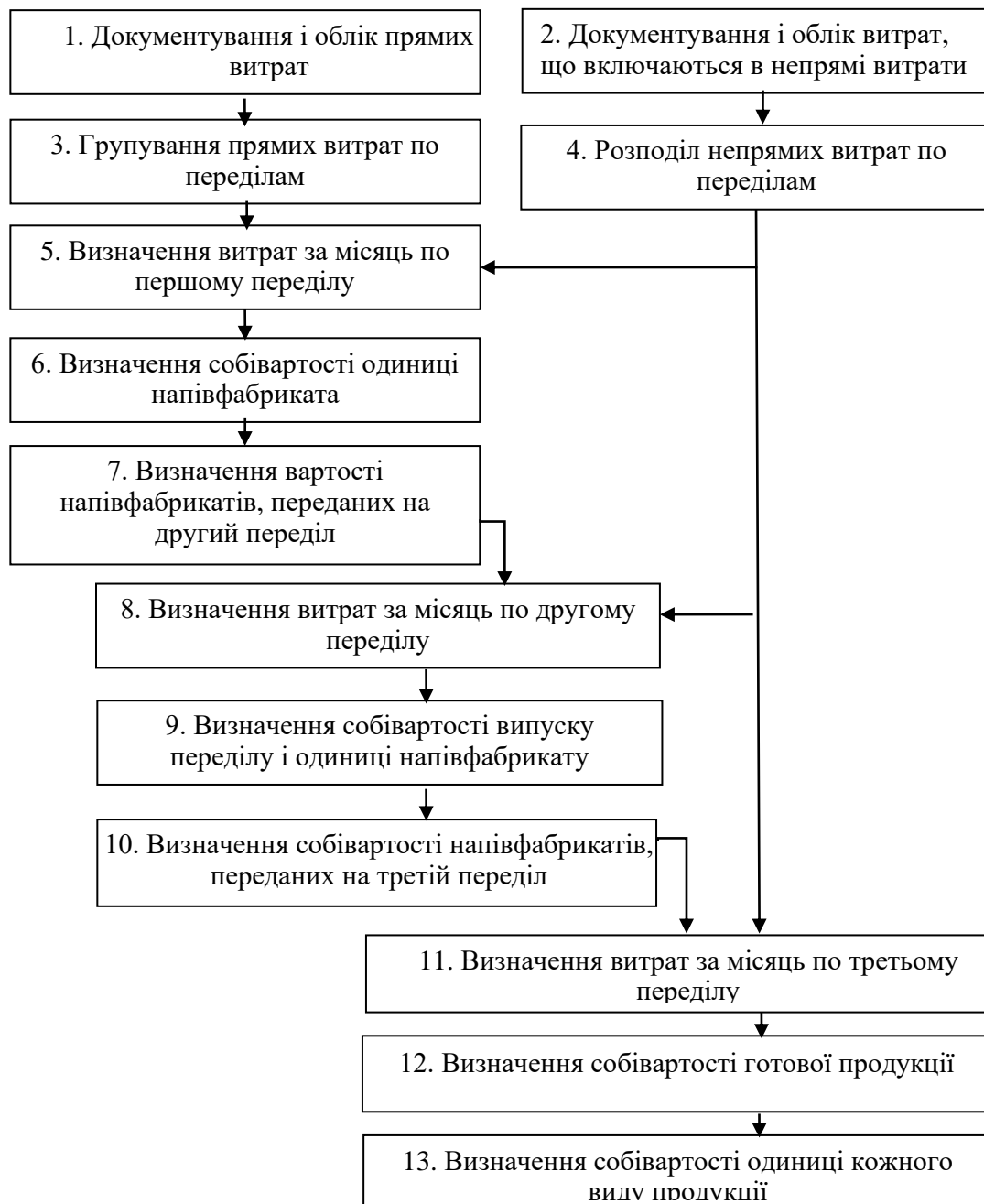


Рисунок 2.4 – Послідовність обліку при попередільному методі на АТ «Запорізький завод феросплавів»

Готовий виріб, який включає в себе результати попередніх переділів (включаючи собівартість напівфабрикатів виготовлених у попередньому цеху) отримують наприкінці останнього переділу. Тобто собівартість продукції, що випущена кожним цехом, складається з понесених витрат і собівартості напівфабрикатів, виготовлених на попередньому етапі (переділі) виробництва.

Дані обліку витрат на виробництво продукції використовуються для визначення результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток і удосконалення виробництва, планово-економічних і аналітичних розрахунків.

Для обліку виробничої собівартості підприємства використовують рахунок 23 «Виробництво» (рис. 2.5). Він призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), а також для обліку на окремих субрахунках витрат.

23 «Виробництво»

Дебет	Кредит
Сальдо на початок – витрати на незавершене виробництво на початок звітного періоду	
Прямі витрати, пов'язані безпосередньо з випуском продукції, виконанням робіт та наданням послуг	Сума фактичної собівартості готової продукції, виконаних робіт та послуг
Оборот – витрати за місяць	Оборот – фактична собівартість готової продукції, виконаних робіт та послуг
Сальдо на кінець – вартість незавершеного виробництва на кінець звітного періоду	

Рисунок 2.5 – Структура рахунку 23 «Виробництво»

Зокрема, цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат:

– промислових і сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції;

- підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-вишукувальних робіт;
- підприємств транспорту та зв'язку на надання послуг;
- науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;
- підприємств громадського харчування на випуск власної продукції;
- дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних шляхів; підприємств, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік витрат за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню;
- інших підприємств та організацій;
- допоміжних (підсобних) виробництв [3].

Прямі витрати, які пов'язані безпосередньо з випуском продукції, виконанням робіт та наданням послуг, списуються в дебет рахунку 23 з кредиту рахунків виробничих запасів, розрахунків з персоналом з оплати праці та ін. З кредиту рахунку 23 списуються готові вироби, які були випущені з виробництва і надійшли на склад, тобто відображаються суми фактичної собівартості завершеної виробництвом продукції. Суми фактично виконаних робіт та послуг списуються у дебет рахунку 90. Залишок на рахунку 23 «Виробництво» на кінець місяця показує вартість незавершеного виробництва. Залишок на початок та кінець періоду за рахунком 23 відображається у другому розділі активу балансу (рядок 1100) на початок та кінець періоду [67].

Відображення в обліку витрат на виробництво здійснюється на підставі первинних документів.

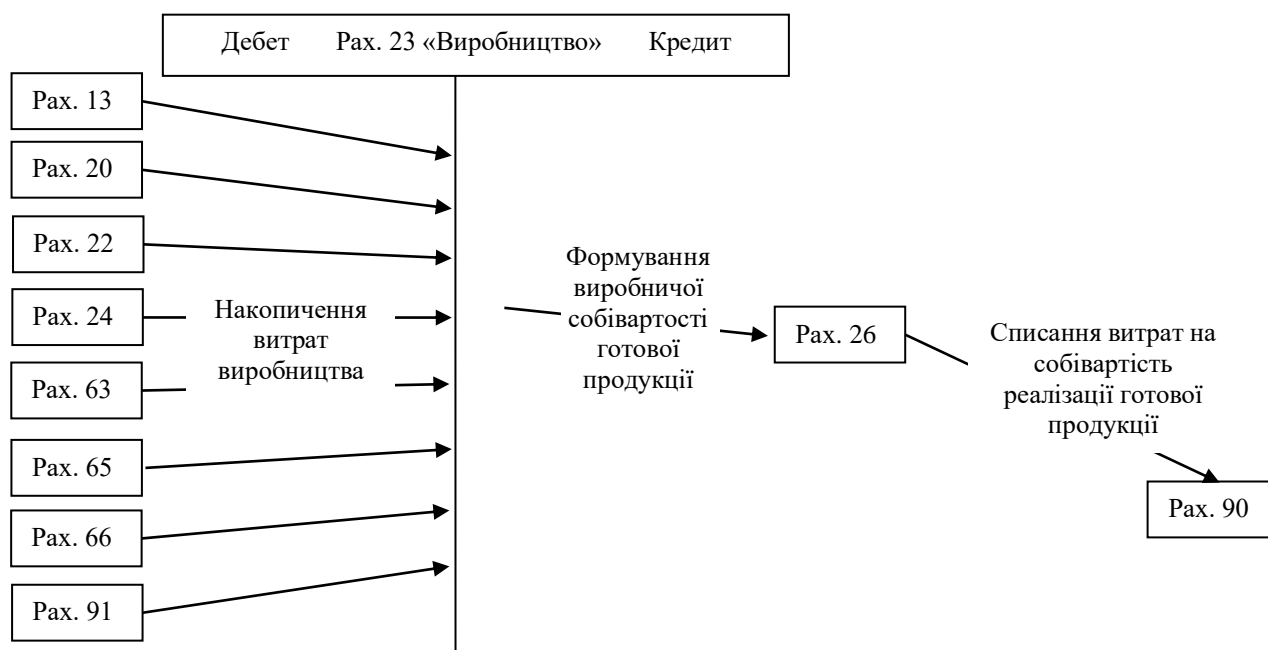


Рисунок 2.6 – Схема обліку витрат на рахунку 23 «Виробництво»

Відображення витрат на виробництво продукції в облікових регістрах та звітності наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Відображення витрат на виробництво продукції в облікових регістрах та звітності

Витрати на виробництво	Відображення	
	в облікових регістрах	у фінансовій звітності
	Розділ III Журналу 5(5А)	Рядок 1100 форма №1 «Баланс»

Так, у первинних документах повинні реєструватись всі факти відпущення матеріальних запасів зі складу, нарахування заробітної плати виробничим працівникам, виникнення інших прямих та загальновиробничих витрат, які утворюють показник собівартості продукції.

Первинний облік витрат на виробництво феросплавної продукції повинен забезпечувати оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних та грошових витрат на виробництво

продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах (бригадах, цехах тощо).

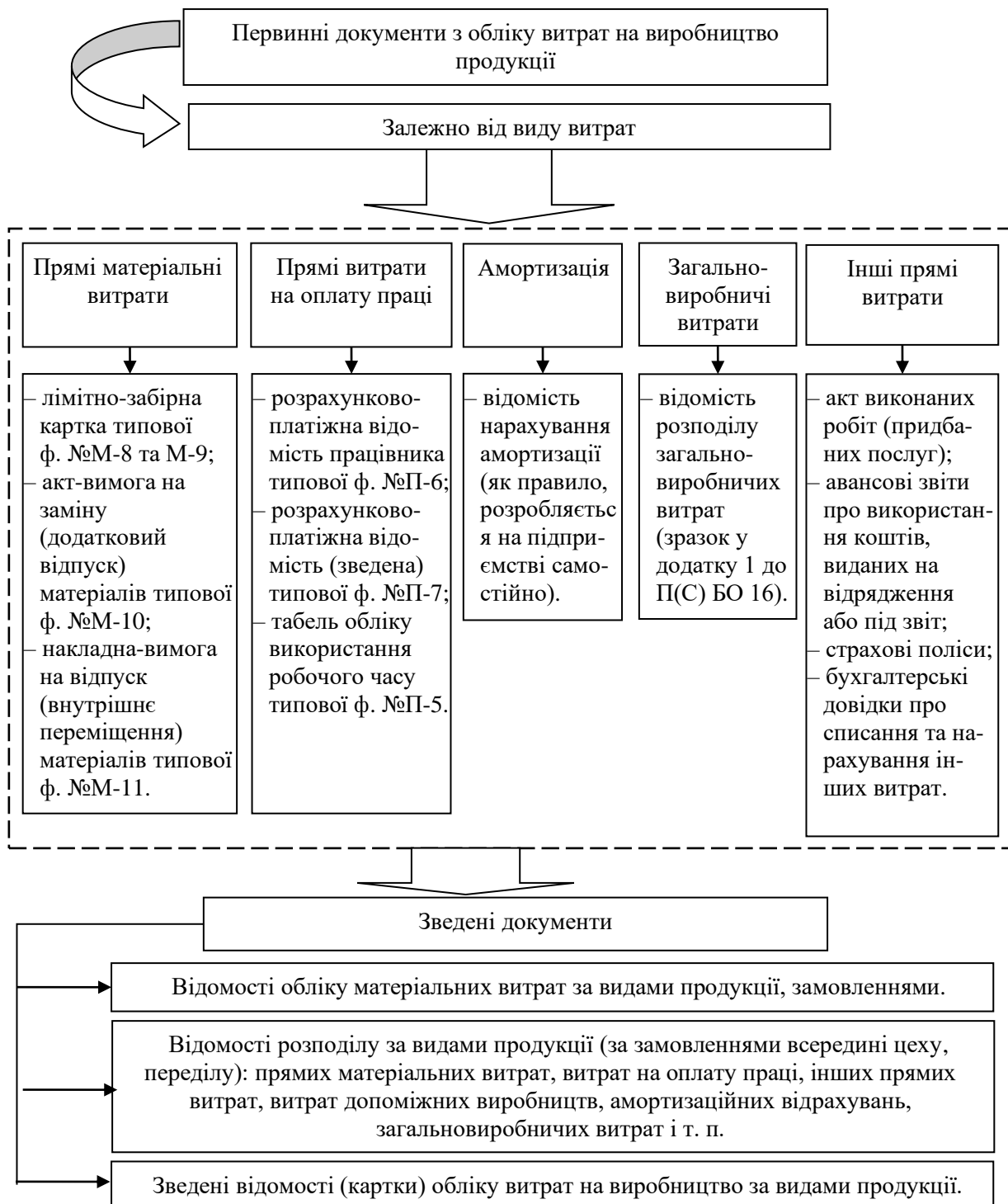


Рисунок 2.7 – Первинні документи з обліку витрат на виробництво продукції

Так, у первинних документах повинні реєструватись всі факти

відпущення матеріальних запасів зі складу, нарахування заробітної плати виробничим працівникам, виникнення інших прямих та загально виробничих витрат, які утворюють показник собівартості продукції металургійної промисловості. Облік таких витрат здійснюється в розрізі окремих об'єктів (виробництв, видів або груп виготовленої продукції).

Списання сировини та основних матеріалів на виробництво сталі в феросплавному цеху відображається в бухгалтерському обліку на підставі наступних первинних документів: Добовий рапорт обліку витрачання шихтових та додаткових матеріалів; Акт на списання додаткових матеріалів.

В феросплавному цеху витрачання основних шихтових матеріалів визначається на підставі результатів зважування, проведеного прийомоздавачем вантажів і багажу ЦТВС (ваги шихтового двору). Прийомоздавач вантажів і багажу із електронної системи зважування завантажує дані в програму «Феросплав», далі дані потрапляють в базу електронних паспортів, на підставі яких формується «Добовий рапорт обліку витрачання шихтових та додаткових матеріалів» за минулу добу. Він підтверджує списання матеріалів у виробництво [68].

Списання додаткових матеріалів, які використовуються у виробництві злитків сталі мартенівського цеху, і не фіксуються в паспортах плавок, відображується на підставі «Актів на списання додаткових матеріалів у виробництво». На підставі актів проводиться списання наступних видів ТМЦ: окалини, вапняка, магнезитового порошку. У зв'язку з неможливістю віднесення витрачання додаткових матеріалів на конкретну плавку, такі матеріали списують у виробництво за певний період – декаду.

Первинним бухгалтерським документом, який підтверджує передачу феросплавів з одного цеху в інший цех, є прийомо-здавальний акт. Він заноситься в систему АСУ уповноваженою начальником цеху особою та формується на паперовому носії один раз в декаду з урахуванням коригувань ваги злитків згідно довідки відділу технології та якості по браку.

На підставі даних форми «Добовий рапорт про прийомку плавок»

щоденно формується здавальна накладна ф. 9, яка підтверджує оприбуткування в обліку феросплавів, поступаючих в цех і на склад ЦПС.

Всі витрати, що складають виробничу собівартість накопичуються у зведеній відомості витрат (форма «Аналітичний облік витрат на виробництво продукції»). Відомість аналітичного обліку витрат виробництва продукції заповнюється на основі відомостей розподілу матеріалів, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальне страхування, амортизації основних засобів та інших витрат. При цьому одні витрати виробництва в відомості аналітичного обліку відносяться на види продукції прямим шляхом, а інші розподіляються між видами продукції непрямим шляхом, пропорційно встановленим базам.

Базою розподілу для загальновиробничих витрат на АТ «Запорізький завод феросплавів» є основна заробітна плата + амортизація (пропорційно переділам).

Дані, що відображаються у зведеній відомості витрат, переносяться у звітні калькуляції, які визначають фактичну собівартість продукції за статтями витрат. Звітні калькуляції складаються щомісячно. У звіті об'єктами калькулювання собівартості є вироблена цехами продукція та виконані ними роботи (послуги).

Сировина та основні матеріали, що списуються на виробництво сталі, відображаються у калькуляції мартенівського цеху в рядку «Задано»; витрати на оплату праці основних робітників, нарахування на заробітну плату, амортизація обладнання виробничого призначення та послуги сторонніх організацій – в рядку «Витрати по переділу».

Основні статті зведеної калькуляції мартенівського цеху з виробництва сталі наведено на рисунку 2.8.

У лютому 2019 р. у феросплавному цеху АТ «Запорізький завод феросплавів» на виробництво феросіліцію було відпущено: основну сировину та матеріали на суму 500881272,26 грн., напівфабрикати власного виробництва – 1125762077,19 грн., додаткові матеріали – 30918385,93 грн..

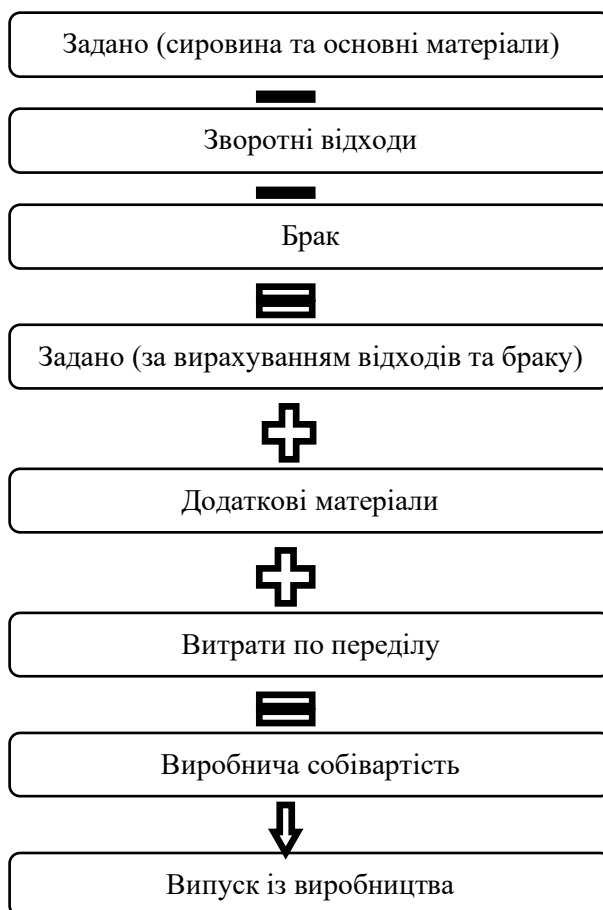


Рисунок 2.8 – Основні статті зведеної калькуляції феросплавного цеху

Отримано відходи матеріалів з виробництва на суму 43810906,06 грн.; виявлено брак на суму 2456806,43 грн.; нараховано заробітну плату робітникам основного виробництва у сумі 7338699,65 грн. та відображено відповідні нарахування; нараховано амортизацію на основні засоби виробничого призначення на суму 6262827,01 грн.; змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати склали 15602957,56 грн., інші витрати – 208008199,76 грн.

Розрахунок виробничої собівартості сталі наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Розрахунок виробничої собівартості сталі

№	Стаття	Сума, грн.
1	2	3
1.	Основна сировина та матеріали	500 881 272,26
2.	Напівфабрикати власного виробництва	1 125 762 077,19
3.	Відходи	(43 810 906,06)
4.	Брак	(2 456 806,43)

Продовження таблиці 2.4

1	2	3
5.	Додаткові матеріали	30 918 385,93
6.	Заробітна плата	7 338 699,65
7.	Нарахування на заробітну плату (7 338 699,65×22%)	1 614 513,92
8.	Амортизація	6 262 827,01
9.	Змінні та постійні розподілені загальнопромислові витрати	15 602 957,56
10.	Інші витрати	208 008 199,76
11.	Виробнича собівартість (p.1 + p.2 – p.3 – p.4 + p.5 + p.6 + p.7 + p.8 + p.9 + p.10)	1 850 121 220,80

2.3 Організація аналітичного та синтетичного обліку витрат на підприємстві

Важливе значення на підприємстві має правильна організація аналітичного обліку витрат та його своєчасність.

Аналітичний облік представляє собою деталізацію синтетичного обліку з метою отримання більшого обсягу інформації для контролю та аналізу господарської діяльності.

Аналітичний облік по рахунку 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестись за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Аналітичний облік витрат на виробництво кожне підприємство організовує відповідно до характеру виробничого процесу, а також особливостей продукції, що випускається, або робіт, що виконуються (послуг, що надаються). Базуючись на загальних правилах ведення бухгалтерського обліку, бухгалтерія підприємства забезпечує працівників інформацією, необхідною для контролю, аналізу та планування господарської діяльності, а також для прогнозування фінансових результатів. Дані аналітичного обліку використовуються при складанні внутрішньої звітності, яка будується на інформації про види і кількість продукції, про центри

відповідальності і статті витрат.

Організація обліку витрат на виробництво значною мірою обумовлюється особливістю технологій, організацією виробництва, характером продукції, що випускається. У залежності від характеру технологічного процесу розрізняють дві групи підприємств: видобувні й обробні. За технологічною ознакою створення продукту виробництва поділяються на:

– виробництва, у яких кінцевий продукт виходить шляхом послідовної переробки із сировини. Технологічний процес у цих виробництвах характеризується рядом переділів (процесів). Продукт кожного переділу називається напівфабрикатом і передається в наступний переділ;

– виробництва, у яких в окремих цехах створюються окремі деталі, що збираються в проміжні вузли, агрегати, що з'єднуються в остаточному підсумку в закінчений виріб.

Ступінь спеціалізації підприємства і масовість випуску продукції впливають на організацію обліку витрат. За цією ознакою розрізняють виробництва: одиничні, серійні і масові.

Порядок обліку витрат на виробництво значною мірою визначається особливостями організації виробництва.

Основними виробничими підрозділами промислового підприємства є цехи або самостійні ділянки.

Цехом називається відокремлена в адміністративно-господарському розумінні виробнича частина підприємства, яка складається з декількох ділянок, що спеціалізуються на випуску певної продукції (заготовок, деталей, вузлів, виробів) або на виконанні однорідних технологічних процесів.

Розрізняють наступні види цехів:

– основні, де здійснюється основний виробничий процес з випуску продукції, що поділяється на три стадії – заготівельну, обробну та збирально-оздоблювальну. До основних цехів відносяться цехи, що виготовляють продукцію, яка за своїм призначенням не відрізняється від тієї, на якій

спеціалізується підприємство, але з такого ж основного матеріалу (не з його відходів), та цехи, які випускають напівфабрикати (наприклад, цех нормалей – гвинтів, шайб, гайок тощо);

– допоміжні, які не беруть безпосередньої участі у виготовленні продукції, але забезпечують безперебійність виробничого процесу в основних цехах: інструментальний, модельний, ремонтно-механічний тощо;

– обслуговуючі, які сприяють нормальній роботі основних та допоміжних цехів;

– побічні, які займаються переробкою відходів основного виробництва та виготовленням товарів широкого вжитку. Побічне виробництво може бути організовано як самостійна галузь роботи підприємства, яка виконує частину його основної виробничої програми (наприклад, виготовлення паркету з відходів та обрізків деревини);

– експериментальні, які призначені для виготовлення дослідних зразків виробів та виконання експериментальних робіт [21].

Виробнича структура цеху – це сукупність його ділянок, допоміжних і обслуговуючих ланок, форма їх зв'язків, характер спеціалізації та кооперування для спільного процесу виготовлення продукції.

Ділянка представляє собою первинний виробничий підрозділ промислового підприємства.

Ділянки можуть входити до складу цехів або бути самостійними структурними підрозділами. Підприємства, що мають безцехову структуру, складаються тільки з їх самостійних ділянок.

В залежності від масштабів виробництва та характеру спеціалізації ділянка може мати різні назви: майстерня – це велика та слабо спеціалізована ділянка; відділ цеху – це велика ділянка або декілька функціонально пов'язаних ділянок (в поточному виробництві вузько спеціалізована ділянка називається лінією, в серійному – конвейером).

Допоміжні виробництва – це сукупність цехів та інших підрозділів підприємства, зайнятих обслуговуванням основного виробництва,

виконанням робіт для нього і наданням йому послуг.

Допоміжними вважаються виробництва, які забезпечують інші підрозділи свого підприємства різними видами енергії (електроенергією, парою, газом), транспортними послугами, виконують ремонт основних засобів, виготовляють інструменти, штампи, запасні частини, будівельні матеріали, деталі, конструкції тощо. Деяка частина продукції, робіт або послуг допоміжних виробництв може бути реалізована стороннім споживачам (підприємствам, організаціям, установам, фізичним особам) [69].

Отже, аналітичний облік витрат виробництва ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестись за підрозділами підприємства та центрами витрат. Витрати, що складаються у допоміжних, обслуговуючих та побічних цехах являються накладними витратами виробництва та підлягають розподілу між видами продукції для включення фактичних витрат до собівартості.

Облік витрат на виробництво при журнальній формі обліку ведуть в Журналі №5 або 5А. Два варіанти Журналу передбачено для різних видів ведення обліку витрат: з використанням (Журнал 5А) чи без використання (Журнал 5) рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» розписують обов'язково як у Журналі 5, так і в Журналі 5А. Записи в даний реєстр виконуються на підставі первинних облікових документів із заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи, витрачання матеріальних ресурсів і інших витрат. При цьому витрати розподіляються за напрямками (рахунками, субрахунками, статтями калькуляції і т. ін.).

У першому розділі Журналу 5 (5А) наводять зведені витрати виробництва за підприємством в цілому: дебет рахунків виробництва 23, собівартості реалізації 90, загальновиробничих витрат 91, адміністративних витрат 92, витрат на збут 93, інших витрат операційної діяльності 94, витрат

від надзвичайної діяльності 99 і кредит рахунків обліку виробничих ресурсів (20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91 та ін.).

У другому розділі Журналу 5 (5А) відображаються витрати підприємства за податком на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності (за рахунками 95, 96, 97), інші витрати.

Інформація за графами даного розділу береться за кредитом рахунків із Журналів 1, 2, 3, 4, 6.

Безпосередньо для систематизації інформації щодо витрат діяльності в Журналі 5 призначений розділ III «Витрати діяльності». У стовпцях зазначені рахунки, які є «джерелами» витрат, а в рядках – напрямки (статті) витрат операційної та надзвичайної діяльності. По рядках рахунку 23 «Виробництво» підприємства вказують об'єкти витрат (види, групи продукції, послуг основного виробництва, об'єкти будівництва, підсобні виробництва).

Записи до реєстрів обліку витрат за заробітною платою і витратами матеріальних ресурсів здійснюються за первинними документами. Нарахована заробітна плата, витрата матеріалів, відрахування на соціальні заходи, інші витрати розподіляються за напрямками витрат (статтями, рахунками, субрахунками – тобто за рядками Журналу 5). Підсумкові дані за рядком 9 «Усього за розділом III» із граф 13-16 переносяться в Головну книгу. Графа 24 показує суму витрат за місяць, графа 25 – наростаючим підсумком з початку року.

Таким чином, за дебетом рахунка 23 «Виробництво» проводиться накопичення прямих витрат виробництва в кореспонденції з кредитом рахунків 13, 20, 22, 24, 63, 65, 66, 91. За кредитом цього рахунка витрати списуються на собівартість реалізації послуг – у дебет рахунка 90 з кредиту рахунка 23. Сальдо на кінець місяця, кварталу, року за рахунком відсутнє.

За дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» проводиться накопичення витрат накладного характеру загальновиробничого призначення (зарплата майстрів, слюсарів-ремонтників, нарахування на зарплату,

амортизація цехів тощо). За кредитом списуються накопичені витрати на рахунок 23 (у частині розподілених витрат).

При цьому обирається база розподілу загальновиробничих витрат, наприклад, сума прямих витрат. Сальдо на кінець місяця, кварталу, року по рахунку відсутнє.

За дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» щомісяця відбивається накопичення виробничої собівартості з кредиту рахунка 23. За кредитом щомісяця проводиться закриття рахунка в дебет рахунка 79 «Фінансові результати». Сальдо на кінець місяця, кварталу, року по рахунку відсутнє.

Отже, собівартість готової продукції формується послідовно на рахунках 23, 91, 90, 79 (за дебетом у частині прямих витрат).

Наприкінці місяця дані синтетичного й аналітичного обліку узагальнюються, звіряються, заповнюється Журнал №5 для запису в Головну книгу. Для деталізації обліку кожне підприємство має право розробити управлінський (робочий план рахунків), включаючи до нього лише ті, що мають практичне застосування на даному підприємстві.

Робочий план рахунків – добірка синтетичних і аналітичних рахунків, призначених для відбиття господарської діяльності конкретного суб'єкта господарювання. Кількість синтетичних і аналітичних рахунків робочого плану рахунків має визначатися масштабами діяльності суб'єкта господарювання і може налічувати від кількох десятків до кількох сотень [69].

Робочий план рахунків затверджується керівником підприємства АТ «Запорізький завод феросплавів». Але порядок використання кожного рахунка є незмінним, встановленим інструкцією зі застосування плану рахунків. Стабільність плану рахунків є важливою передумовою підвищення якості облікової роботи.

Розглянемо докладніше структуру субрахунків, призначених для обліку витрат виробництва на АТ «Запорізький завод феросплавів» (таблиця 2.5).

Кожен субрахунок доповнюється місцями виникнення витрат (табл.

2.6).

Таблиця 2.5 – Фрагмент управлінського плану рахунків АТ «Запорізький завод феросплавів»

№ рахунку	Назва балансового рахунку
1	2
23100	Витрати на основне виробництво
23108	Витрати на поточні ремонти надліміту в податковому обліку (основне виробництво) НВР
23110	Витрати на поточний ремонт основних засобів (основне виробництво)
23120	Витрати на капітальний ремонт основних засобів (основне виробництво)
23130	Витрати на капітальне будівництво (основне виробництво)
23199	Резерв на знецінення незавершеного виробництва
23200	Витрати на допоміжне виробництво
23208	Витрати на поточні ремонти надліміту в податковому обліку (допоміжне виробництво) НВР
23210	Витрати на поточний ремонт основних засобів (допоміжне виробництво)
23220	Витрати на капітальний ремонт основних засобів (допоміжне виробництво)
23230	Витрати на капітальне будівництво (допоміжне виробництво)
23300	Витрати на виробництво структурних підрозділів
23308	Витрати на поточні ремонти надліміту в податковому обліку в структурних підрозділах НВР
23310	Витрати на поточний ремонт основних засобів у структурних підрозділах
23320	Витрати на капітальний ремонт основних засобів у структурних підрозділах
23330	Витрати на капітальне будівництво в структурних підрозділах
23400	Витрати на виробництво в структурних підрозділах непромислової сфери
23408	Витрати на поточні ремонти надліміту в податковому обліку в структурних підрозділах непромислової сфери НВР
23410	Витрати на поточний ремонт основних засобів у структурних підрозділах непромислової сфери
23420	Витрати на капітальний ремонт основних засобів у структурних підрозділах непромислової сфери
23430	Витрати на капітальне будівництво в структурних підрозділах непромислової сфери

В управлінському плані рахунків АТ «Запорізький завод феросплавів» використовуються субрахунки 9-го порядку, наприклад 23100/0301 «Витрати на основне виробництво фракціонованих феросплавів феросплавного цеху».

Як бачимо з таблиць 2.5 та 2.6, перші 2 цифри (23) – № субрахунку основного плану рахунків; третя, четверта та п'ята (100) – означає, що це витрати саме на основне виробництво; шоста та сьома – номер цеху, восьма та дев'ята – номер переділу, до якого відносяться витрати.

Таблиця 2.6 – Місця виникнення витрат по мартенівському цеху на комбінаті АТ «Запорізький завод феросплавів»

№ цеху	Назва цеху/підрозділу/складу
1	2
0300	Феросплавний цех
0301	Феросплавний цех Виробництво фракціонованих феросплавів
0302	Феросплавний цех Виробництво щебеня, піску і щебенево-піщаної суміші
0303	Феросплавний цех Виробництво марганцевих та кремній вмієних сплавів
0311	Феросплавний цех Дробільно-сортувальний цех
0320	Феросплавний цех Консервація обладнання
0321	Феросплавний цех Рудовідновлювальні електричні печі
0352	Феросплавний цех Утримання медпункту
0371	Феросплавний цех Загальновиробничі витрати
0398	Феросплавний цех Капремонт, що капіталізується

Журнал господарських операцій з виробництва фракціонованих феросплавів феросплавного цеху АТ «Запорізький завод феросплавів» з використанням робочого плану рахунків наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Журнал господарських операцій з виробництва фракціонованих феросплавів феросплавного цеху АТ «Запорізький завод феросплавів»

№	Господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
1.	Нарахування зносу основних засобів виробничого призначення	23100	13100	3 021
2.	Нарахування зносу МНМА строком служби понад один рік	23100	13221	802
3.	Нарахування зносу тари	23100	13251	391
4.	Списання сировини у виробництво (металолом)	23100	20140	313 973
5.	Списання сировини у виробництво (фероматеріали)	23100	20150	20 434
6.	Повернення відходів сировини від виробництва	20172	23100	13 258
7.	Списання основних матеріалів у виробництво	23100	20180	20 642
8.	Повернення відходів основних і допоміжних матеріалів від виробництва (б/у)	20720	23100	15 991
9.	Списання палива на виробництво (кокс)	23100	20310	45 885
10.	Списання запасних частин механічної групи на виробництво	23100	20710	4 907
11.	Списання МШП у виробництво (спецоснастка)	23100	22150	41
12.	Списання на виробництво послуг, робіт, відпущених цехами-підрядниками	23100	23200	33 848
13.	Введення в експлуатацію змінного обладнання	23100	22400	10 647
14.	Списання напівфабрикатів у виробництво	23100	25000	751 600

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5
15.	Списання на виробництво витрат на роботи, послуги, наданих вітчизняними постачальниками	23100	63150	54
16.	Розрахунки з вітчизняними підрядниками за поточними ремонтами	23110	63140	2 250
17.	Нарахування єдиного внеску на соціальне страхування	23100	65110	1 935
18.	Нарахування заробітної плати працівникам основного виробництва	23100	66100	4 899
19.	Списання на виробництво робіт, послуг, наданих структурними підрозділами комбінату	23100	68301	48 522
20.	Списання на виробництво розподіленої частини загальновиробничих витрат	23100	91900	613
21.	Списання фактичної собівартості послуг з утримання медпункту на інші адміністративні витрати	92900	23100	5
22.	Випуск напівфабрикатів власного виробництва за фактичною собівартістю	25000	23100	1 235 210

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА АТ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ФЕРОСПЛАВІВ»

3.1 Впровадження системи управління загальновиробничими витратами на підприємстві

Постійне вдосконалення та глибокі економічні перетворення потребують змін у якісному аспекті економічних відносин, включаючи бухгалтерський облік. Сьогодні облік витрат є надзвичайно важливим для всіх суб'єктів господарювання та для держави в цілому. Проблеми обліку витрат включають значні зміни, пов'язані з розширенням спектру облікових об'єктів, забезпечуючи гнучкість у використанні існуючих та розробку нових методів обліку, змінюючи місце бухгалтера в управлінні бізнес-процесами.

У сучасних умовах дуже важливо для підприємств вибрати метод обліку накладних витрат і базу їх розподілу, оскільки він залежить від повноти включення накладних витрат у собівартість продукції і, як наслідок, зменшення або збільшення у чистому прибутку є джерелом подальшої діяльності підприємства [71].

Кожна компанія у відповідності зі специфікою діяльності вибирає певні методи розподілу витрат на змінні та константи. Але проблема по суті виникає у разі виникнення змішаних – умовно-фіксованих і умовно-змінних витрат. Вони значно ускладнюють процес обліку витрат. У пропозиції щодо поліпшення обліку таких витрат можна відзначити більш поглиблене вивчення характеру їх виникнення, а саме відповідного діапазону.

Ефективне управління змішаними витратами можливе за умови визначення впливу факторів витрат на їх вартість і існування відносин між

ними протягом певного періоду часу. Для вирішення проблеми необхідно вдосконалити нормативну базу, а саме:

– необхідно удосконалити класифікацію накладних витрат, які б містили оптимальну кількість знаків, розкривали цільове призначення та економічний зміст витрат, враховували організаційну структуру та особливості;

– необхідно деталізувати план рахунків бухгалтерського обліку з уточненням накладних витрат.

Як і проблема визначення складу змінних і постійних витрат, визначення оптимального методу розподілу накладних витрат пов'язане також з недосконалістю сучасної нормативної бази. Таким чином, існує потреба в перегляді цих питань. При виборі бази розподілу слід звернути увагу на те, що існує пропорційна або майже пропорційна залежність між зміною накладних витрат і, відповідно, зміною бази розподілу [72].

Оскільки основними проблемами обліку накладних витрат є відсутність однозначної класифікації витрат і організація аналітичного обліку, з метою систематизації обліку пропонується вести аналітичний облік рахунку 91 «Загальні виробничі витрати» з відкриттям наступних субрахунки:

911 – «Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»;

912 – «Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»;

913 – «Транспортні витрати»;

914 – «Витрати на управління виробництвом»;

915 – «Витрати на єдиний податок»

916 – «Інші витрати».

Так як при розподілі загальновиробничих витрат є необхідність їх поділу на постійні і змінні, то рекомендується до даних субрахунків вносити такий перелік статей витрат (табл. 3.1)

Таблиця 3.1 – Пропоновані субрахунки та статті витрат, які до них належать

Субрахунок	Статті витрат	Постійні	Змінні
911 «Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»	Амортизація	+	
	Витрати на утримання і експлуатацію		+
	Заробітна плата і відрахування на соціальні заходи спеціаліста, який обслуговує обладнання	+	
912 «Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»	Амортизація	+	
	Витрати на утримання та експлуатацію	+	
	Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи охоронця виробничого приміщення	+	
913 «Транспортні витрати»	Витрати, пов'язані з транспортуванням об'єкту робіт до приміщення	+	
	Витрати, пов'язані з транспортуванням робочої бригади на місце роботи		+
914 «Витрати на управління виробництвом»	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи управлінського персоналу виробництва	+	
	Витрати на службові відрядження	+	
	Канцтовари	+	
915 «Витрати на єдиний податок»	Витрати на єдиний податок		+
916 «Інші витрати»	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи інших робітників приміщення	+	
	Інші загально виробничі витрати	+	

Оскільки накладні витрати включають статті витрат, які відрізняються за змістом, використання єдиної бази дистрибуції призводить до неточного розрахунку вартості окремих видів продукції. Тому пропонуємо використовувати єдину дистрибутивну базу, а також різні бази розподілу в контексті окремих субрахунків загальних виробничих витрат.

Методи розподілу для субрахунків рахунку 91 (рис. 3.1).

Впровадження системи управління загальновиробничими витратами на підприємстві дозволяє підвищити ефективність контролю за формуванням накладних витрат і правильністю їх виписування до собівартості продукції.



Рисунок 3.1 – Пропоновані методи розподілу загальновиробничих витрат у розрізі окремих субрахунків

Основними умовами організації системи управління загальними виробничими витратами є точність, об'єктивність, своєчасність і чіткість, дотримання цілей управління, стратегічна орієнтація та орієнтація на кінцевий фінансовий результат. Необхідно керуватися тісною причинно-наслідковою зв'язком між об'єктами та непрямими витратами для визначення правильної розподільної бази. Показник при виборі бази для розподілу повинен якомога точніше забезпечити виділення непрямих витрат для відповідних об'єктів розрахунку.

Підсумовуючи інформацію, нами розроблено структуровану процедуру вибору бази для розподілу загальновиробничих витрат (рис. 3.2).

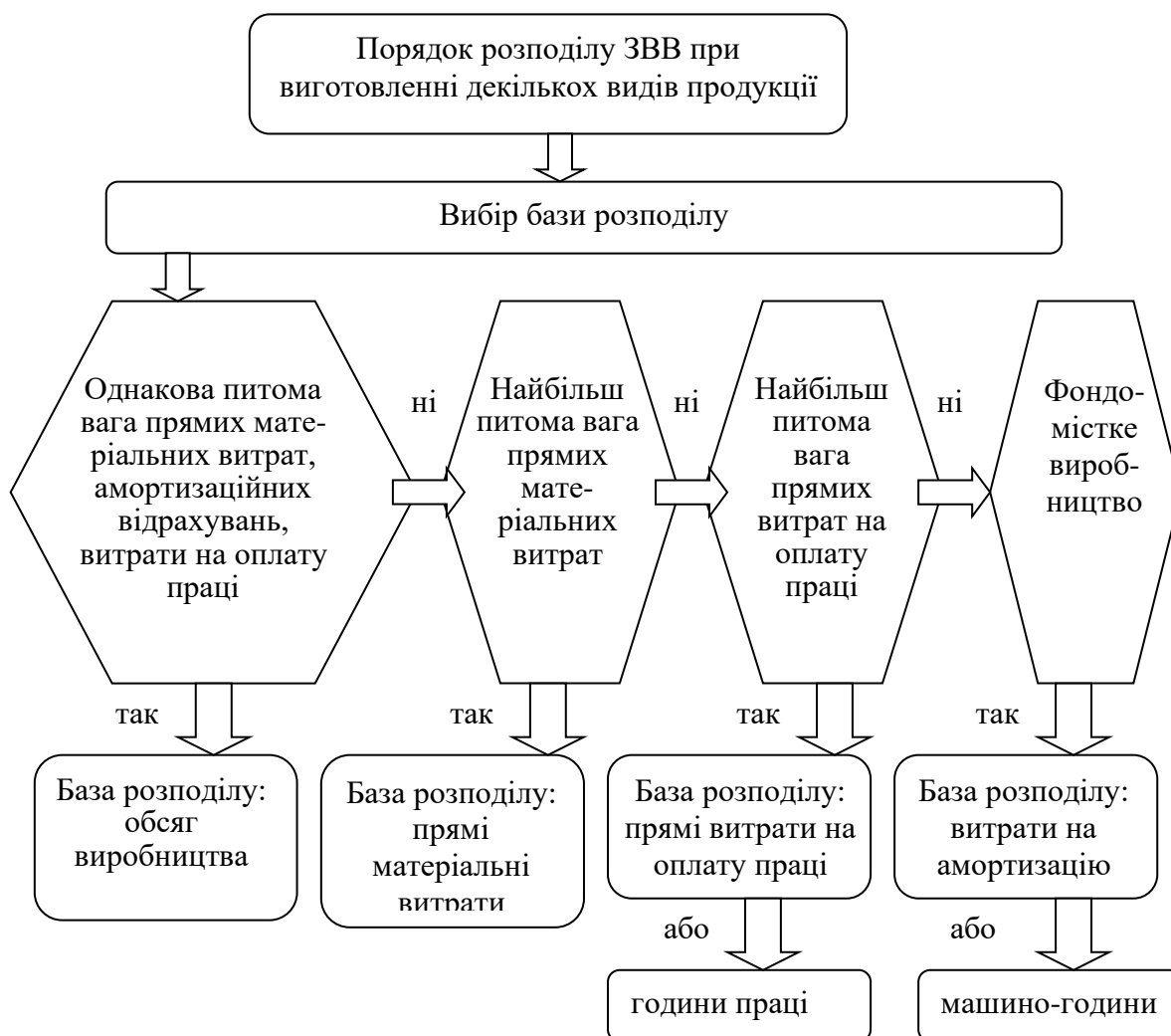


Рисунок 3.2 – Алгоритм вибору бази для розподілу загальновиробничих витрат при виготовленні декількох видів продукції

Тому вищенаведена запропонована послідовність дій щодо вибору бази розподілу накладних витрат залежно від частки окремих елементів може бути використана підприємством, що займається виробництвом декількох видів продукції. В залежності від питомої ваги кожного з елементів накладних витрат здійснюється подальший вибір їх розподільної бази. Обсяг виробництва є основою для розподілу загальновиробничих витрат у випадку тієї ж частки таких витрат, як прямі матеріальні витрати, витрати на робочу силу, амортизацію.

Наступним кроком є визначення найбільшої частки вищезгаданих

елементів накладних витрат. Якщо найбільшу частку серед загальних витрат займають прямі матеріальні витрати, то, відповідно, вони є основою для розподілу витрат на підприємстві. Але у випадку переважання прямих трудових витрат, тоді існують два варіанти вибору бази розподілу – безпосередньо трудові витрати або години роботи. У випадку капіталомісткого виробництва можливі також два варіанти бази розподілу – амортизаційні витрати або машинні години [73].

Для наочного відображення загальновиробничих витрат в бухгалтерському обліку пропонуємо використовувати наступний алгоритм (рис. 3.3).

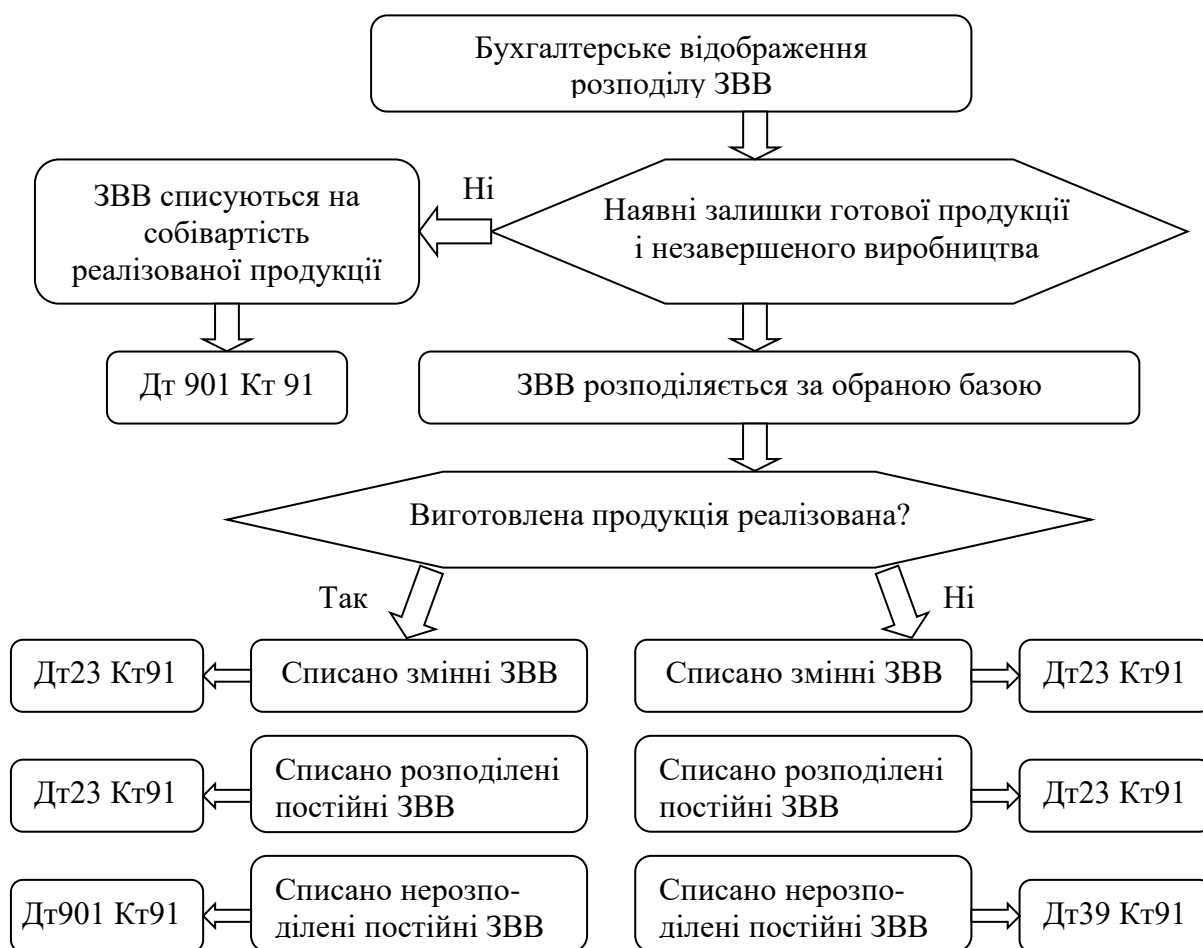


Рисунок 3.3 – Алгоритм бухгалтерського відображення розподілу загальновиробничих витрат

Розроблений алгоритм дозволяє більш точно відслідковувати

послідовність дій у бухгалтерському відображенні розподілу накладних витрат підприємства. На початковому етапі необхідно визначити наявні залишки готової продукції та незавершене виробництво. Якщо наведені вище залишки доступні, то накладні витрати списуються на вартість реалізованої продукції. В іншому випадку накладні витрати розподіляються відповідно до певної бази дистрибуції. Залежно від того, чи продаються продукти чи ні, у бухгалтерському обліку підприємства здійснюється подальше відображення змінних розподілених та нерозподілених накладних витрат.

3.2 Пропозиції щодо удосконалення документального обліку витрат на підприємстві

Характерною рисою економіки України є її перехідний стан, а отже, постійний розвиток. Постійне вдосконалення та глибокі економічні перетворення вимагають змін якісної сторони економічних відносин, в тому числі й обліку. На сьогодні питання обліку витрат є надзвичайно важливим для всіх господарюючих суб'єктів і для держави в цілому.

Головною умовою ефективного управління виробничим підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Таку інформацію надає облік витрат виробництва, який є центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Від належної організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції багато в чому залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних та кількісних показників та оптимальне ціноутворення. Величина витрат представляє собою головний резерв підвищення прибутку підприємства [73].

Збільшення розмірів підприємства, розгалуження його структури, зростання потоків оперативної інформації та необхідність приймати значну кількість адміністративних рішень створюють певні перешкоди на шляху його прибуткової діяльності.

Виходячи з практики роботи металургійних підприємств, пропонується як організаційну одиницю системи управління розглядати центр відповідальності, котрий доцільно вважати не тільки інструментом внутрішнього контролю діяльності окремих підрозділів, а й використовувати як основу для оцінювання діяльності підприємства загалом.

З огляду на специфіку діяльності підприємств металургійної галузі, з метою систематизації центрів відповідальності для цілей обліку і внутрішнього контролю витрат виробництва в роботі запропонована їх ієрархічна структура, що дозволить металургійному підприємству отримувати достовірну інформацію про початкове накопичення витрат виробництва, контролювати їх використання та приймати оптимальні управлінські рішення (рис. 3.4).

На удосконалення та підвищення достовірності формування показників виробництва сталі спрямовано запропонований поетапний порядок складання внутрішньої звітності виробничих підрозділів у розрізі цехів та звітності за центрами витрат: Звіт головного інженера; Звіт начальника феросплавного цеху; Звіт майстра участка, що відображає роботу усіх сегментів діяльності та уможливорює підвищення достовірності формування показників управлінського обліку за рахунок подання форм звітності виробничих підрозділів за ієрархічною системою в розрізі контрольованих витрат.

На підприємстві АТ «Запорізький завод феросплавів» відсутній затверджений графік документообігу з обліку витрат. Тому його запровадження є доцільним.



Рисунок 3.4 – Системати зація центрів відповідальності на
АТ «Запорізький завод феросплавів»

Рух документів з обліку виробничих витрат на підприємстві АТ «Запорізький завод феросплавів» зображено на рисунку 3.5.

Отже, після укладання керівником підприємства договору з покупцем про вироблення продукції на замовлення, головний бухгалтер підприємства оформлює платіжне доручення на попередню оплату. При отриманні робіт і послуг, отриманих від підрядників для виробничих потреб, керівник підписує акт приймання-здачі виконаних ними робіт, який стає підставою для віднесення головним бухгалтером цих витрат на собівартість продукції. Від начальника цеху головний бухгалтер отримує звіт про рух продукції і напівфабрикатів, а також виробничий звіт з відповідними первинними документами. Після звірки даної документації головний бухгалтер робить

записи до реєстрів аналітичного обліку, звідки дані переносяться до журналу.

№	Зміст операції	Замовник	Підрядник	Керівник підприємства	Головний бухгалтер	Начальник цеху	Завідуючий складом
1.	Укладання договору про виготовлення продукції на замовлення	○	→	○			
2.	Оформлення платіжного доручення на попередню оплату				○		
3.	Отримано роботи і послуги виробничого призначення		○	→	○		
4.	Оприбуткування одержаних у виробництво зі складу сировини і матеріалів				↓	○	←
5.	Приймання від начальника цеху звітів про рух продукції і напівфабрикатів				○		
6.	Приймання виробничих звітів з підтверджуючими первинними документами				○		
7.	Звірка звітів з відомостями руху продукції, розрахунково-платіжними відомостями, зі звітами МВО, показників обсягів виробництва, виходу продукції і напівфабрикатів				○		
8.	Запис до реєстрів аналітичного обліку витрат на виробництво				○		
9.	Відображення витрат в журналі				○		
10.	Підсумкові дані з журналів переносять до головної книги				○		

Рисунок 3.5 – Документообіг з обліку формування витрат підприємства АТ «Запорізький завод феросплавів»

Чітка побудова бухгалтерського обліку витрат відповідно до змін, що відбуваються в його організації й техніці ведення, підвищує роль обліку як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попереджень ризику у виробничо-господарській діяльності підприємств, у системі оподаткування, у складанні

балансу, звіту про фінансові результати, різноманітної фінансової звітності тощо.

Управління витратами доцільно у всіх сферах діяльності підприємства й має велике значення та цінність для всіх місць виникнення і центрів витрат.

Слід зазначити, що в промисловості головною складовою собівартості продукції є матеріальні витрати (до 90%). До складу прямих матеріальних витрат входить сировина, основні матеріали, покупні напівфабрикати, паливо, енергія, а також витрати на таропакувальні матеріали та інструмент, запасні частини і т.д. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

На підприємстві АТ «Запорізький завод феросплавів» також відсутній затверджений графік документообігу з обліку матеріальних витрат на виробництво марганцевих та кремній вмісних сплавів у феросплавному цеху (рис. 3.6). Тому його запровадження є доцільним.

Таким чином, у феросплавному цеху витрачання основних матеріалів визначається на підставі результатів зважування, проведеного прийомоздавачем вантажів і багажу ЦТВС. Прийомоздавач вантажів і багажу із електронної системи зважування завантажує дані в програму «Сталь-прокат», далі дані потрапляють в базу електронних паспортів плавок.

На підставі електронних даних про вагу та інформації про завалку матеріалів в печі, майстри блоків феросплавних печей цеху формують паспорт плавки, який містить інформацію про фактичну кількість використаної сировини та матеріалів на виробництво феросиліція, в паперовій та електронній формі. Паспорт плавки в паперовому вигляді після завершення плавки передається економісту для контролю відповідності даних паспортів плавок на паперовому носії електронному варіанту паспорта плавки. Економіст кожного дня до 10.00 годин проводить звірку за минулу добу, після чого паспорти плавок на паперовому носії передаються у відділ технології та якості для зберігання.

№	Зміст операції	Прийомо-здавач вантажів та багажу ЦТВС	Майстер блоку МЦ	Відділ технології та якості	Економіст	Бухгалтер	Уповноважена начальником цеху особа	Матеріально-відповідальна особа
1.	Зважування основних матеріалів та завантаження даних в програму «Сталь-прокат»	*						
2.	Формування паспорту плавки		*					
3.	Контроль відповідності даних паспортів плавки на паперовому носії електронному варіанту				*			
4.	Зберігання паспортів плавки			*				
5.	Формування «Добового рапорту обліку витрачання шихтових та додаткових матеріалів»						*	
6.	Відображення документа в базі					*		
7.	Формування «Акта на списання додаткових матеріалів у виробництво»							*
8.	Відображення документа в базі					*		
9.	Формування довідки з браку			*				
10.	Формування прийомо-здавального акту злитків сталі (з урахуванням коригування ваги злитків відповідно до довідки ВТЯ з браку) та внесення в базу АСУ						*	
11.	Контроль відображення документа в базі					*		
12.	Формування ф.9 «Здавальної накладної»						*	
13.	Відображення документа в базі					*		

Рисунок 3.6 – Документообіг з обліку матеріальних витрат на виробництво феросиліція у феросплавного цеху АТ «Запорізький завод феросплавів»

На підставі електронних паспортів плавки формується «Добовий рапорт обліку витрачання шихтових та додаткових матеріалів» за минулу добу, який підтверджує списання матеріалів у виробництво. Розпорядженням начальника цеху затверджуються особи, відповідальні за

складання такого документу. Документ складається, підписується та надається у бухгалтерію цеху не пізніше 12.00 години наступної доби. Бухгалтер відображує документ в інформаційній базі.

Списання додаткових матеріалів, які використовуються у виробництві злитків сталі мартенівського цеху, і не фіксуються в паспортах плавок, відображується на підставі «Актів на списання додаткових матеріалів у виробництво». Акт складає матеріально-відповідальна особа та надає у бухгалтерію цеху до 12.00 години наступної за декадою доби. Бухгалтер відображує документ в інформаційній базі.

Первинним бухгалтерським документом, який підтверджує передачу феросиліція із феросплавного цеху в обтискний цех, є прийомо-здавальний акт. Він щоденно заноситься в систему АСУ уповноваженою начальником цеху особою. Прийомо-здавальний акт формується на паперовому носії один раз в декаду з урахуванням коригувань ваги феросиліція згідно довідки відділу технології та якості по браку (надається подекадно старшим майстром ВТЯ), підписується та надається в бухгалтерію цеху не пізніше 12.00 години наступної за декадою доби. Бухгалтер контролює достовірність інформації, внесеної в базу уповноваженою особою.

На підставі даних форми «Добовий рапорт про прийомку плавок відділу технології та якості феросплавного цеху і передачу їх в обтискний цех або на склад ЦПС» і форми «Облік металу по маркам сталі» системи «Сталь-прокат» в АСУ щоденно формується здавальна накладна ф. 9, яка підтверджує оприбуткування в обліку феросиліція, поступаючих в обтискний цех і на склад ЦПС. Розпорядженням начальника цеху затверджуються особи, відповідальні за складання даного документу. Здавальна накладна складається, підписується та надається в бухгалтерію цеху не пізніше 12.00 години наступної доби. Бухгалтер відображує документ в інформаційній базі.

Також з метою повного розуміння процесу обліку феросиліція феросплавного цеху у різних програмних комплексах наведено структурно-

логічну схему обліку матеріальних витрат на виробництво фракціонованих феросплавів в феросплавному цеху АТ «Запорізький завод феросплавів» у розрізі використовуваних інформаційних баз (рис. 3.7).

Варто відзначити високий рівень автоматизації різних ділянок обліку на АТ «Запорізький завод феросплавів», в тому числі і обліку виробничої собівартості.

Оскільки розрахунок собівартості на АТ «Запорізький завод феросплавів» автоматизовано (він здійснюється програмно в декілька етапів), то є доцільним запровадження електронної форми для поточного аналізу собівартості продукції з метою своєчасного виявлення та аналізу відхилень на кожному етапі розрахунку (таблиця 3.2).

Представлена форма дозволяє порівнювати розраховану собівартість звітного періоду з плановою собівартістю та з фактичною собівартістю попереднього звітного періоду по кожному виду продукції. Для цілей аналізу відхилень, що більше або рівне 10%, можна знехтувати (відхилення собівартості можливе і за рахунок інших причин: зміни цін на сировину, матеріали, електроенергію, природний газ та ін.; недосконалості плану собівартості).

В роботі запропоновано удосконалену форму зведеного документу з обліку витрат на виробництво фракціонованих феросплавів в феросплавному цеху АТ «Запорізький завод феросплавів» – картку аналітичного обліку витрат на виробництво (за видами продукції).

Документ містить детальну інформацію про витрати на виробництво певної марки фракціонованих феросплавів – у розрізі виробничих відділень феросплавного цеху по кожній статті калькуляції з урахуванням браку.

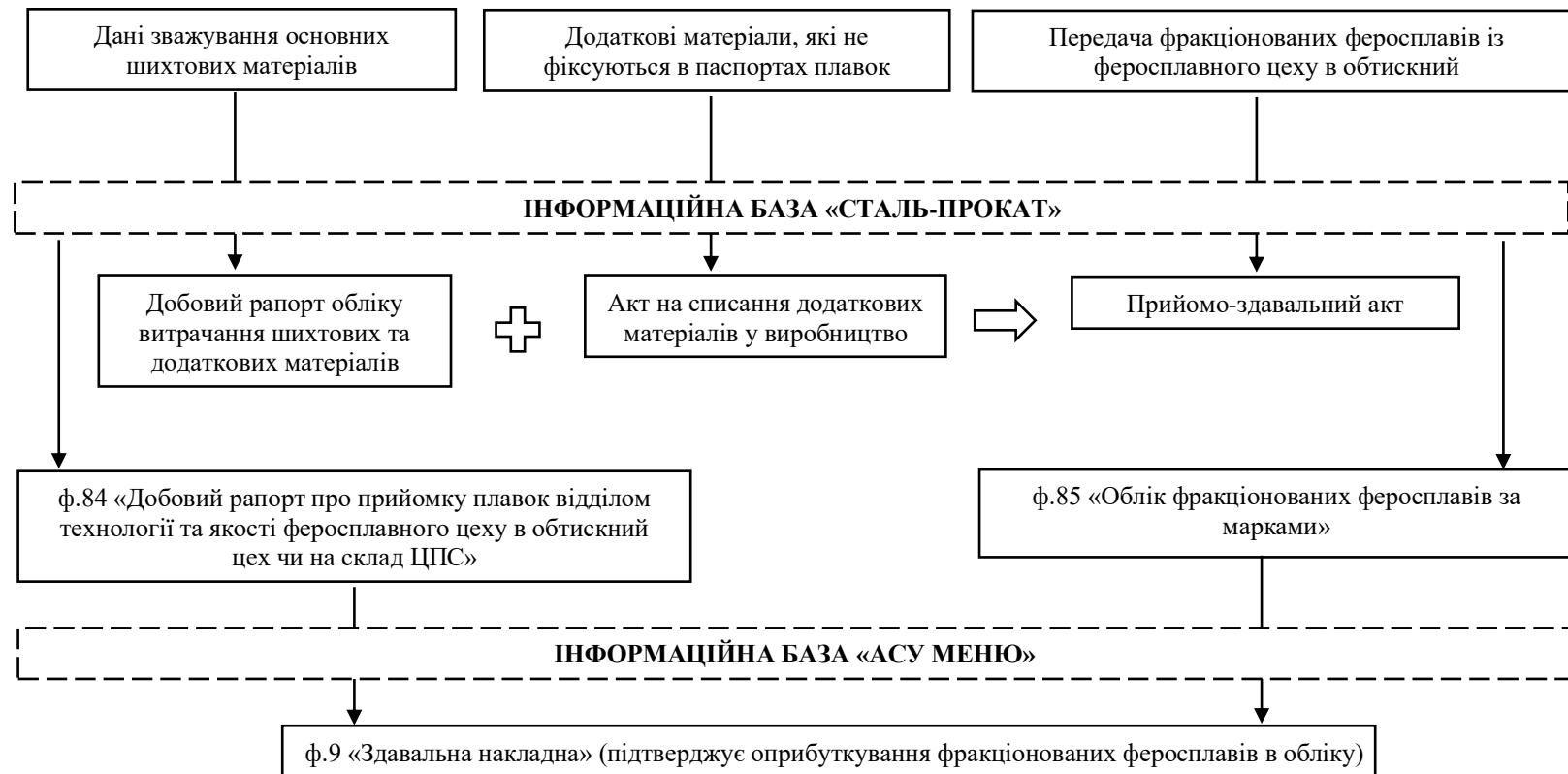


Рисунок 3.7 – Схема обліку матеріальних витрат на виробництво фракціонованих феросплавів в феросплавноиу цеху АТ «Запорізький завод феросплавів» у розрізі використовуваних інформаційних баз

Таблиця 3.2 – Порівняльний аналіз собівартості продукції

№ п/п	№ калькуляції	Найменування продукції	Номенклатура	Сорт	Фактична с/в продукції звітного періоду	Фактична с/в продукції попереднього періоду	Планова с/в продукції звітного періоду	Відхилення с/в звітного періоду від с/в попереднього періоду			Відхилення с/в звітного періоду від планової с/в звітного періоду		
								Припустиме відхилення 10% (у абсол. вираж.)	Відхилення	% відх.	Припустиме відхилення 10% (у абсол. вираж.)	Відхилення	% відх.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.	0303001	Сталь в злитках	110000001	1	5000,00	4800,00	5100,00	500,00	200,00	4%	500,00	100,00	2%

У таблиці 3.3 наведено розроблену картку аналітичного обліку витрат на виробництво продукції на АТ «Запорізький завод феросплавів».

Таблиця 3.3 – Картка аналітичного обліку витрат на виробництво на АТ «Запорізький завод феросплавів»

Картка аналітичного обліку витрат на виробництво №1										
(за кодами продукції)										
Цех: Феросплавний										
Період: січень 2019 р.										
Вид продукції: СТАЛЬ КОНСТРУКЦІЙНА 08КП										
Статті калькуляції	Залишок НЗВ на початок місяця	Витрати за місяць						Списання на брак	Списання на випуск	Залишок НЗВ на кінець місяця
		Усього	У тому числі по виробничим відділенням							
			Шихтовий відділ	Розливний проліт	Пічний проліт	Шихтовий відкриток	Міксерне відділення			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Сировина і матеріали, у т.ч.:										
– марганець металевий										
– марганець азотовий										
– феросиліцій										
– феромарганець										
– феросилікомарганець										
– металургійне вапно										
– щебінь										
Покупні комплектуючі вироби і напівфабрикати										
Зворотні відходи (віднімаються)										
Основна і додаткова заробітна плата										
Відрахування на соціальні заходи										
Загальновиробничі витрати										
Втрати внаслідок технічно неминучого браку										
Разом виробнича собівартість										

Застосування на підприємстві запропонованої картки аналітичного

обліку витрат на виробництво надасть змогу бухгалтеру:

- в повній мірі володіти інформацією про склад витрат на виробництво конкретної марки сталі;
- здійснювати аналіз витрат з метою пошуку шляхів зниження собівартості продукції;
- оперативно формувати інформацію на запити різних служб (як внутрішніх: планово-економічного відділу, відділу технології та якості, виробничого відділу та ін.; так і зовнішніх: наприклад, аудиторів, а також за вимогою Антидемпінгового комітету чи контролюючих органів).

Підсумовуючи практичні аспекти обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на АТ «Запорізький завод феросплавів», були зроблені наступні висновки:

Оскільки основними проблемами обліку накладних витрат є відсутність однозначної класифікації витрат і організація аналітичного обліку, з метою систематизації обліку пропонується вести аналітичний облік рахунку 91 «Загальні виробничі витрати» з відкриттям наступних субрахунків: 911 «Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»; 912 «Витрати на утримання та експлуатацію виробничих приміщень»; 913 «Транспортні витрати»; 914 «Витрати на управління виробництвом»; 915 «Вартість єдиного податку»; 916 «Інші витрати». Оскільки розподіл загальновиробничих витрат зумовлює необхідність їх поділу на фіксовані і змінні, то в роботі заборонено на ці субрахунки скласти рекомендований перелік статей витрат.

Оскільки накладні витрати включають статтю витрат, які відрізняються за змістом, використання єдиної бази дистрибуції призводить до неточного розрахунку вартості окремих видів продукції. Тому пропонується використовувати єдину дистрибутивну базу, а також різні бази розподілу в контексті окремих субрахунків загальних виробничих витрат. Методи розподілу за субрахунками рахунку 91: 911 пропорційно часу експлуатації обладнання; 912 години роботи; 913 прямий метод, 914 заробітна плата

управлінського персоналу виробництва; 915 пропорційно нарахованій заробітній платі; 916 в процентному відношенні до чистої виручки від реалізації.

На удосконалення та підвищення достовірності формування показників виробництва сталі спрямовано запропонований поетапний порядок складання внутрішньої звітності виробничих підрозділів у розрізі цехів та звітності за центрами витрат: Звіт головного інженера; Звіт начальника мартенівського цеху; Звіт майстра участка, що відображає роботу усіх сегментів діяльності та уможлиблює підвищення достовірності формування показників управлінського обліку за рахунок подання форм звітності виробничих підрозділів за ієрархічною системою в розрізі контрольованих витрат.

Розроблено графік документообігу з обліку витрат в цілому, та більш детальний графік документообігу з обліку матеріальних витрат на виробництво фракціонованих феросплавів у феросплавному цеху АТ «Запорізький завод феросплавів».

Також з метою повного розуміння процесу обліку сталі феросплавного цеху у різних програмних комплексах наведено структурно-логічну схему обліку матеріальних витрат на виробництво фракціонованих феросплавів в феросплавному цеху АТ «Запорізький завод феросплавів» у розрізі використовуваних інформаційних баз.

Запропоновано електронну форму для поточного аналізу собівартості продукції АТ «Запорізький завод феросплавів» з метою своєчасного виявлення та аналізу відхилень на кожному етапі розрахунку виробничої собівартості.

Запропоновано удосконалену форму зведеного документу з обліку витрат на виробництво фракціонованих феросплавів в феросплавному цеху АТ «Запорізький завод феросплавів» – картку аналітичного обліку витрат на виробництво (за видами продукції). Застосування на підприємстві наведеного документу надасть змогу бухгалтеру: в повній мірі володіти інформацією про

склад витрат на виробництво конкретної марки фракціонованих феросплавів; здійснювати аналіз витрат з метою пошуку шляхів зниження собівартості продукції; оперативно формувати інформацію на запити різних служб (як внутрішніх: планово-економічного відділу, відділу технології та якості, виробничого відділу та ін.; так і зовнішніх: наприклад, аудиторів, а також за вимогою Антидемпінгового комітету чи контролюючих органів).

ВИСНОВКИ

У ході дослідження було проведено синтез теоретичних та прикладних аспектів бухгалтерського забезпечення витрат на підприємстві, основні положення яких можна сформулювати таким чином:

– формування, облік та розподіл накладних витрат є складним процесом і займає важливе місце у процесі діяльності підприємства, що займається виробництвом товарів (робіт, послуг). Правильно надана інформація про витрати підприємства впливає на прийняття подальших управлінських рішень, визначальних фінансових результатів підприємства. Тому раціональний підхід до обліку накладних витрат, вибір правильної методики обліку та принципового розподілу накладних витрат є актуальним завданням;

– процес обліково-аналітичного забезпечення формування загальновиробничих витрат підприємства регламентується в значній кількості нормативних документів, детальне вивчення та систематизація яких необхідна, оскільки ці витрати поєднують різні складові функціональних напрямків і відіграють важливе значення. роль у діяльності підприємства. У сучасних економічних умовах законодавство є досить динамічним, тому необхідно проводити системний аналіз положень нормативно-правових актів, що регулюють облік та аналіз витрат на українських підприємствах.

– вибір методу обліку та калькулювання собівартості продукції залежить від виду продукції (робіт, послуг), її складності, обсягу та періодичності виробництва, виду та характеру технологічного процесу, а також організації виробництва на підприємстві. підприємство. Облік фактичних витрат за нормативним методом ведеться окремо у частині витрат за нормами та у частині витрат, що відхиляються від норм. Позамовний метод використовується на підприємствах, які виробляють повторні поодинокі екземпляри або невеликі партії однотипної продукції, а також при

виготовленні унікального виробу або на замовлення. Об'єктом калькуляції собівартості при застосуванні попередільного методу є перерозподіл, а в межах перерозподілу – окремі види продукції, об'єднані в калькуляційні групи.

– для розрахунку собівартості об'єкта калькулювання та одиниці продукції можуть використовуватись: метод прямого розрахунку, метод підсумовування витрат, метод вилучення вартості супутніх товарів, нормативний, коефіцієнтний, пропорційний або комбінований метод. Комбінований метод розрахунку застосовується у випадках, коли використання кожного з шести інших методів окремо неможливе або не забезпечує розумного розрахунку вартості. Вибраний компанією метод розподілу витрат може бути постійним.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку витрат та калькулювання собівартості. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– запропоновано вести аналітичний облік рахунку 91 «Загальні виробничі витрати» з відкриттям субрахунків та відповідними статтями витрат до них, які повністю враховуватимуть специфіку діяльності підприємства;

– запропоновано методи розподілу загальновиробничих витрат у розрізі окремих субрахунків, що дозволить на підприємстві підвищити ефективність контролю за формуванням накладних витрат і правильністю їх віднесення до собівартості продукції;

– розроблено алгоритм вибору бази для розподілу загальновиробничих витрат при виготовленні декількох видів продукції, що дозволить якомога точніше забезпечити виділення непрямих витрат для відповідних об'єктів розрахунку;

– розроблено алгоритм бухгалтерського відображення розподілу загальновиробничих витрат, що надасть змогу більш точно відслідковувати

послідовність дій у бухгалтерському відображенні розподілу накладних витрат підприємства;

- запропонована ієрархічна структура центрів відповідальності, що дозволить підприємству отримувати достовірну інформацію про початкове накопичення витрат виробництва, контролювати їх використання та приймати оптимальні управлінські рішення;

- розроблено графік документообігу з обліку витрат в цілому, та більш детальний графік документообігу з обліку матеріальних витрат на виробництво фракціонованих феросплавів;

- запропоновано електронну форму для поточного аналізу собівартості продукції підприємства з метою своєчасного виявлення та аналізу відхилень на кожному етапі розрахунку виробничої собівартості;

- розроблено картку аналітичного обліку витрат на виробництво продукції на підприємстві, яка надасть змогу бухгалтеру: в повній мірі володіти інформацією про склад витрат на виробництво конкретної марки фракціонованих феросплавів; здійснювати аналіз витрат з метою пошуку шляхів зниження собівартості продукції; оперативно формувати інформацію на запити різних служб.

Отримані результати спрямовані на узагальнення теоретичних положень та практичних аспектів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємства, які можуть впроваджуватися в практику роботи виробничих підприємств. Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємств у сучасних умовах господарювання, своєчасне одержання та інформаційну базу для ефективного аналізу діяльності підприємства керівництвом.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Беляєв О. О., Бебело А. С. Політична економія : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2001. 328 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. Міжнародний збірник наукових праць *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*, 2012. Вип. 1 (22). С.11-18.
3. Мочерний С. В., Устенко О. А. Основи економічної теорії : навч. посіб. Тернопіль : Астон, 2001. 507 с.
4. Волкова І. А. Фінансовий облік – 2 : навч. посіб, Київ : Центр навчальної учбової літератури, 2009. 224 с.
5. Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посіб. Київ : Центр навчальної учбової літератури, 2008. 608 с.
6. Скирпан О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2008. 407 с.
7. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. Київ : Алерта, 2013. 982 с.
8. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про обліку витрат на виробничому підприємстві : навч. посіб. Харків : Фактор. 2005. 266 с.
9. Мазуренко О. М. Бухгалтерський облік та аналіз загальногвиробничих витрат : теорія, методика, організація : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 Житомир, 2010. 21 с.
10. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2009. 260 с.
11. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики : монографія. Чернівці: Прут, 2005. 200 с.
12. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУП, 2002.

656 с.

13. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Знання, 2010. 631 с.
14. Єгорова Ю. Формуємо собівартість. *Дебет-Кредит*. 2013. № 21. С. 22-31.
15. Бондаренко Н.М., Полгородник Н.В. Облік і контроль загальнопромислових витрат на промисловому підприємстві. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Випуск 1-2 (07). С.74-79. URL : [https://www.evzdia_2017_1\(2\)__17%20\(1\).pdf](https://www.evzdia_2017_1(2)__17%20(1).pdf)
16. Беренда Н., Коваль А. Загальнопромислові витрати як складова операційних витрат, сутність та особливості їх розподілу. *Ukrainian food journal*. 2013. Vol. 2, Issue 2. С. 245-252. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/UFJ_2013_2_2_16.
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31 грудня 1999 р. Дата оновлення: 03.11.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 15.10.2021).
18. Бондарчук Н.В., Половко А.В. Система управління витратами загальнопромислового характеру як напрям підвищення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання. *Молодий вчений*. 2016. № 12 (39). С.667-670. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_12_161
19. Податковий кодекс : Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення : 27.07.2021).
20. Вініченко І. І., Кравченко О. О. Економічний зміст та формування витрат підприємства. *Економіка та держава*. 2015. № 11. С.14- 17. URL : http://www.economy.in.ua/pdf/11_2015/5.pdf

21. Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М., Партин Т.І. Бухгалтерський облік : підручник. Львів : Видавництво Львівська політехніка, 2011. 340 с.
22. Кучеренко Т.Є., Матрос О.М., Підлубна О.Д. Накладні і непрямі витрати підприємства як інструмент управлінського обліку. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Випуск 22. С. 949-954. URL : <http://global-national.in.ua/issue-22-2018/30-vipusk-22-kviten-2018-r/4030-kucherenko-t-e-matros-o-m-pidlubna-o-d-nakladni-i-nepryami-vitrati-pidpriemstva-yak-instrument-upravlinskogo-obliku>
23. Іванюта О. В., Самчук К. І. Бухгалтерський облік формування загальнопромислових витрат цехів основного виробництва великих промислових підприємств машинобудівної галузі. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 22. С. 54-64. URL : http://www.investplan.com.ua/pdf/22_2016/14.pdf
24. Світлична В.Ю., Шеховцова О.О. Організаційні питання формування, розподілу і обліку загальнопромислових витрат підприємств. *Комунальне господарство міст*. 2012. №104. С. 254-260. URL : <http://khg.kname.edu.ua/index.php/khg/article/view/627/622>
25. Тюхтій М. В., Пономаренко О. Г. Загальнопромислові витрати : концептуальні аспекти вітчизняного та зарубіжного досвіду облікового відображення. *Вісник Полтавської державної аграрної академії*. 2014. № 3. С. 116-119. URL : http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/68339/1/Serpeninova_zahalnovyrobnychi_vytraty.pdf
26. Економічна енциклопедія : в 3 т. / ред. Б. Гаврилишина. Тернопіль : ТАНГ, 2010. Т. 3. 863 с.
27. Економічний словник-довідник. / за ред. : С. В. Мочерного. Київ : Феміна, 1995. 368 с.
28. Власов В.М. Финансовый учет : науч. пособ. Минск : ЮНИТИ, 2005. 285 с.
29. Гудзенко Н.М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності

- сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Нац. аграр. ун-т. Київ, 2006. 25 с.
30. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік : підручник. Київ : Знання, 2007. 469 с.
 31. Завьялов П. С., Демидов В.Е. Формула успеха : маркетинг. Минск : Международные отношения, 2003. 320 с.
 32. Неруш Ю.М. Коммерческая логистика : учебник. Минск : ЮНИТИ, 2003. 495 с.
 33. Осовська Г.В. Основи менеджменту : навч. посіб. Київ : «Кондор», 2003. 556 с.
 34. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект : монографія. Тернопіль : Астон, 2005. 288 с.
 35. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік : навч. посіб. Т: ТНЕУ, 2008. 407 с.
 36. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ : КНЕУ 2000. 578 с.
 37. Шиманська А. Класифікація витрат на збут промислового підприємства. *Маркетинг в Україні*. 2014. № 5. С. 24–28.
 38. Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Тернопіль, 2001. 19 с.
 39. Боднарчук В.В. Засоби виробництва: економічні поняття та їх місце в системі бухгалтерського обліку. *Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали ІХ міжнар. наук. конференції*. Житомирський державний технічний університет. Житомир: ЖДТУ, 2010. С. 297 -300.
 40. Боярова О.А., Стріюк Ю.В. Щодо проблеми обліку загальновиробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах. *Економічні науки. Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10 (3). С. 78–83. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(3\)__14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(3)__14).

41. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Міжнародний збірник наукових праць. 2010. Вип. 2. С. 77-83. URL : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/12.pdf
42. Козакова О.В. Нормативно-правове забезпечення обліку загальнопромислових витрат підприємства. *Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи* : Матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (25-26 жовтня 2018 р): В 3 т. Том 1. Дніпро: Друкарня. С. 36-38
43. Конституція України : офіц. текст. Київ : КМ, 2013. 96 с.
44. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. Дата оновлення: 16.11.2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 20.09.2021).
45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
46. Лисенко А. М. Система нормативно-правового регулювання обліку та аудиту загальнопромислових витрат підприємства. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. Економічні науки. 2015. Вип. 27. С.234-245. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2015_27_30
47. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / [пер. з англ.]; за ред. С.Ф. Голова. Київ : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. 1272 с.
48. Ралко К.В. Правове забезпечення обліку витрат на виробництво. URL : http://www.rusnauka.com/18_APSN_2014/Economics/7_172780.doc.htm
49. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і

- звітність : підручник. Київ : лерта, 2007. 954 с.
50. Бондаренко Т.Ю. Теоретичні та практичні аспекти розподілу загальноновиробничих витрат. *Економіка Крима*. 2010. № 2 (31). С. 150-153.
 51. Довбуш В.І. Проблемні аспекти розподілу загальноновиробничих витрат та їх облік на сільськогосподарських підприємствах. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2011. № 10. С. 114-118.
 52. Дроздова О.Г. Бухгалтерський облік розподілу загальноновиробничих витрат: методичний аспект. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(2). С. 396-400. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2016_1%282%29__72
 53. Левицька І.О. База розподілу загальноновиробничих витрат як інструмент оптимізації собівартості продукції. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 1 (79). С.31-35. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2017_1_7
 54. Мервенецька В. Особливості обліку та розподілу загальноновиробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 2-3. С.35-40.
 55. Проскура К. П., Горбуненко Л. В. Методичні підходи до розподілу загальноновиробничих витрат та їх вплив на рівень податкового навантаження виробничого підприємства. *Ефективна економіка*. 2016. № 8. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5104>
 56. Серпенінова Ю. С., Думенко В. В. Специфіка розподілу загальноновиробничих витрат на сільськогосподарському підприємстві. *Вісник СумДУ*. Серія «Економіка». 2017. № 4. С. 134-139. URL : http://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/08/17_%D0%A1%D0%B5%D1%80%D0%BF%D0%B5%D0%BD%D1%96%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0.pdf
 57. Скорнякова Ю. Б. Загальноновиробничі витрати: вибір та обґрунтування бази розподілу. *Економіка та держава*. 2018. № 7. С. 39-43. URL : <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4103&i=7>

58. Степаненко О. І. Загальновиробничі витрати: порядок розподілу між об'єктами калькулювання. *Економічний потенціал країни: наукові підходи та практика реалізації* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 26–27 лют. 2016 р.). Одес. нац. ун-т ім. І. І. Мечникова та ін.; редкол.: С. О. Якубовський (відп. за вип.) та ін. Одеса : ОНУ ім. І. І. Мечникова, 2016. С. 211–214.
59. Струк Н. С., Мулінська Г. В. Проблемні аспекти розподілу загальновиробничих витрат у обліковій системі ділового партнерства будівельних організацій. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. Том 15. № 2. С. 177-186.
60. Сушарник Я. А. Методика розподілу непрямих витрат на підприємствах сільського господарства. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2015. №2. С.53-59. URL : <http://efm.vsau.org/files/pdfa/2693.pdf>
61. Методи обліку витрат. *Податки & бухоблік* Квітень, 2016. № 32 URL : <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/april/issue-32/article-17161.html>
62. Гринь А.В. Урусова З.П. Особливості формування собівартості на підприємствах металургійної галузі. Збірник матеріалів XVI Міжнародної науково-практичної конференції «*Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях*» (25-26 листопада 2021 року). / за ред. А.В. Череп. Запоріжжя : Видавництво ЗНУ, 2021, С. 87-89
63. Гринь А.В. Урусова З.П. Роль соціальної відповідальності для колективів підприємств. Збірник матеріалів XVI Міжнародної науково-практичної конференції «*Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях*» (25-26 листопада 2021 року). / за ред. А.В. Череп. Запоріжжя : Видавництво

- ЗНУ, 2021, С. 141-142
64. Гринь А.В., Урусова З.П. Економічна сутність витрат в діяльності підприємства. *Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства* : збірник статей молодих вчених. Випуск 6. за ред. А.В. Череп. Запоріжжя : ЗНУ, 2021, С. 87-95
 65. Гринь А.В., Сьомченко В.В, Урусова З.П. Обліково-аналітичне забезпечення формування витрат підприємства. *Фінансові стратегії інноваційного розвитку економіки*. Видавничий дім «Гельветика», 2021. № 2 (50). С. 88-92
 66. Кодимська Т.Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах. *Економіка: реалії часу*. 2013. №1(6). С. 196-200. URL : <https://economics.opu.ua/files/archive/2013/№1/196-200.pdf>
 67. Куцик П.О., Мазуренко О.М. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства : монографія. Львів: Видавництво «Растр-7», 2014. 288 с.
 68. Мазуренко О.М. Облік загальновиробничих витрат у системі управління підприємством. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 3(12). URL : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/68519/64037>
 69. Огійчук М. Ф. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.
 70. Поліщук І.Р., Боднар О.В. Розвиток методики бухгалтерського обліку процесу виробництва. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія: Економічні науки. 2012. № 3 (61). С. 155–157.
 71. Примаченко О. Л. Організація обліку загальновиробничих витрат на сільськогосподарських підприємствах. *Формування ринкової економіки* : зб. наук. пр. / за ред. : О. О. Беляєв (відп. ред.) та ін. Київ : КНЕУ, 2011. Ч. 2. С. 459–465.

72. Шмиголь Н.М., Рибалко О.М., Єременко П.В. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах. *Вісник Запорізького національного університету*. 2015. № 3 (27). С. 108-114.
73. Collier P. *Accounting for Managers: interpreting accounting information*. Wiley, 2009. 532 p.
74. Say J.-B. *A Treatise on political economy*. Philadelphia: Lippincott, Grambo & Co., 2004. 846 p.
75. Smith, Adam *The Wealth of Nations* edited by R.H. Campbell and A.S. Skinner, The Glasgow edition of the Works and Correspondence of Adam Smith, vol. 2b, 1976. 678 p.
76. Turgot A.R.G. *Quand Turgot régnait en Limusin: un tremplin vers le pouvoir*. Gallimard, 1979. 645 p.
77. Louwers T., Ramsay R., Sinason D., Strawser J. *Auditing and assurance services*. McGraw-Hill, 2008. 847 p.
78. Scott William *Financial Accounting Theory*. London : Hardback, 2008. 450 p.