

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік і аналіз витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718-1-з спеціальності облік і оподаткування, освітньої програми облік і аудит спеціалізації облік і аудит на підприємствах малого бізнесу

Агаєва С.Ш.

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

Рецензент: к.е.н., доцент Уманська Ю.М.

Запоріжжя
2019

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Освітня програма облік і аудит
Спеціалізація облік і аудит на підприємствах малого бізнесу

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедри _____ Н.М. Шмиголь
«___» _____ 2019р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Агаєвій Світлані Шовгіївні

1. Тема роботи: Облік і аналіз витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал», керівник роботи Рибалко О.М., к.е.н., професор, затверджені наказом ЗНУ від 04.07.2019 р., № 1111-с.
2. Строк подання студентом роботи 2 грудня 2019 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки: дослідити і уточнити економічну сутність витрат на виробництво; визначити роль обліку витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал»; Аналіз собівартості продукції та шляхи її зниження на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал».
5. Перелік графічного матеріалу:
3 рис., 12 табл. і 2 формули.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	к.е.н., професор Рибалко О.М.	19.08.2019	19.08.2019
2	к.е.н., професор Рибалко О.М.	16.09.2019	16.09.2019
3	к.е.н., професор Рибалко О.М.	07.10.2019	07.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

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

Студентка _____
(підпис)

С.Ш. Агаєва

Керівник роботи _____
(підпис)

О.М. Рибалко

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

Ю.М. Уманська

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 108 с., 3 рис., 12 табл., 2 формули, 3 додатки, 54 літературних джерел.

Об'єктом дослідження є процес обліку і аналізу витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції.

Метою кваліфікаційного дослідження є вивчення теоретичних та методичних засад відображення в обліку витрат на виробництво, узагальнення діючої практики і розробка на цій основі рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку і аналізу витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції.

Методи дослідження – індукція і дедукція, системний аналіз, логічний та історичний підхід, методи порівняння, вибіркового обстеження та групування, монографічний та елементи економіко-статистичного методу.

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

удосконалено:

- облік витрат на виробництво щодо витрат на утримання й експлуатацію машин та устаткування доцільно вести відокремлено, оскільки, по-перше, вони відмінні від загальновиробничих витрат за економічним змістом та цільовим призначенням, по-друге, вплив технічного поступу, комплексна автоматизація й механізація виробництва призведуть до зростання цих витрат і збільшення їхньої частки у собівартості продукції;

набули подальшого розвитку:

- визначення сутності та класифікація витрат на виробництво, що виникають внаслідок дії чи події у господарському житті суб'єкта для отримання економічної вигоди, що приводить до збільшення активів і зумовлює збільшення зобов'язань, і навпаки.

- досліджено ролі оперативного та управлінського обліків в системі

управління підприємством;

– проаналізовано існуючі теоретико-практичні засади та практику відображення витрат на виробництво продукції, виробничу собівартість за статтями калькуляції, елементами витрат, за прямими і накладними статтями витрат та витрат на одну гривню товарної продукції;

– запропоновано шляхи зниження собівартості продукції та економії матеріальних ресурсів.

Результати кваліфікаційного дослідження можуть бути використані для подальшого вдосконалення управлінського обліку витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції на підприємствах.

ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО, СОБІВАРТІСТЬ
ПРОДУКЦІЇ, ВИТРАТИ, ОБЛІК ВИТРАТ, БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК,
ФІНАНСОВА ДІЯЛЬНІСТЬ, БАЛАНС

SUMMARY

Qualifying work: 108 pp., 3 rice, 12 tables, 2 formulas, 3 appendices, 54 literary sources.

The object of the study is the process of accounting and analysis of production costs and the calculation of the cost of production.

The purpose of the qualification research is to study the theoretical and methodological grounds of reflecting production cost accounting, generalizing current practices and developing recommendations for improving the accounting system and analyzing production costs and calculating production costs on this basis.

Research methods – induction and deduction, systematic analysis, logical and historical approach, comparison methods, sampling and grouping, monograph and elements of economic and statistical method.

The main results reflecting the scientific novelty of the research are as follows:

improved:

- accounting vytrat nA production on vytrat nA utrymannya and ekspluatatsiyu mashyn ta ustatkuvannya expedient to conduct vidokremleno, because, firstly, they are different from zahalnovyrobnychyh vytrat za economic content ta disbursement pryznachennyam, secondly, the impact of technical progress kompleksna avtomatyzatsiya and mehanizatsiya vyrobnytstva lead to increase these costs and increase their share in the cost of production;

gained further development:

- the definition of the essence and the classification of production costs arising from the act or event in the economic life of the entity to obtain economic benefits, which leads to an increase in assets and causes an increase in liabilities, and.

- the role of operational and management accounting in the enterprise management system is investigated;

- analyzed existing theoretical and practical principles and practice of displaying costs of production, production cost of costing items, cost elements, direct and costly costs of production;

- ways of reducing the cost of production and saving material resources have been proposed.

The results of the master's study can be used to further improve the management accounting of production costs and the calculation of the cost of production at enterprises.

PRIVATE JOINT STOCK COMPANY, PRODUCTION COSTS, COSTS,
COST ACCOUNTING, ACCOUNTING, FINANCIAL ACTIVITIES, BALANCE
SHEET

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Перелік умовних позначень, символів, одиниць, скорочень і термінів	
Вступ.....	11
1 Економічна сутність витрат на виробництво	
1.1 Економічна сутність та класифікація витрат.....	15
1.2 Основні методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.....	26
1.3 Роль управлінського обліку в підвищенні ефективності виробництва.....	51
2 Облік витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	55
2.2 Синтетичний та аналітичний облік витрат на виробництво продукції.....	61
2.3 Формування собівартості продукції та основні методи калькуляції... ..	65
2.4 Удосконалення обліку витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції.....	73
3 Аналіз собівартості продукції та шляхи її зниження	
3.1 Аналіз виробничої собівартості продукції за статтями калькуляції та за елементами витрат.....	78
3.2 Аналіз собівартості продукції за прямими і накладними статтями витрат та витрат на одну гривню товарної продукції.....	82
3.3 Шляхи зниження собівартості продукції та економія матеріальних ресурсів.....	89
Висновки.....	96

Перелік посилань.....	101
Додаток А Класифікація витрат підприємства.....	106
Додаток Б Фактична структура витрат на виробництво продукції за 2018 рік.....	107
Додаток В Кошторис виробництва ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» на 2019 рік.....	108

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ,
СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

грн. – гривня

Дт – дебет

ін. – інше

КМУ – Кабінет Міністрів України Кт – кредит

КОРО – книга обліку розрахункових операцій

од. – одиниця

п. – пункт

п.п. – підпункт

ПДВ – податок на додану вартість

ПрАТ – приватне акціонерне товариство

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

р. – рік

РК – розрахункові квитанції

РРО – реєстратор розрахункових операцій

с/р – субрахунок

ст. – стаття

ТЗВ – транспортно-заготівельні витрати

тис. – тисяча

ФВА – функціонально-вартісний аналіз

ВСТУП

Здійснення економічних реформ в Україні протягом останніх років направлене на трансформацію всього господарського механізму відповідно до умов діяльності в ринковій економіці. Найбільше змін і перетворень зазнали господарські механізми та система управління виробничих підприємств. Ці перетворення стосуються і бухгалтерського обліку, аналізу та контролю, оскільки для адекватного відображення господарських процесів та забезпечення системи управління релевантною інформацією потрібна більш оперативна, гнучка до ринкових умов і надійна інформаційна система.

Незважаючи на те, що витрати як економічна категорія виникають на кожному підприємстві, питання методики його обліку і аналізу залишаються дискусійними, що й обумовило дослідження даного питання. Серед наукових праць слід відмітити монографії В.Ф. Палія, П.С. Безруких, І.О. Ламикіна, В.Б. Івашкевича, І.І. Поклада, М.Д. Врублевського, Л.В. Нападовської. Найбільшу увагу вони приділяли питанню відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку та кореспонденції рахунків, менше – визначенню собівартості продукції та визнанню витрат. Безперечно, це важливі аспекти, які потребують уваги, зокрема при формуванні облікової політики господарюючих суб'єктів. Про майже не розглянуті питання методики обліку витрат. Однак проблеми обліку витрат на виробництво та визначення собівартості продукції досі залишаються темою дискусій, які розгортаються як в періодичній пресі, так і на науково-практичних конференціях. Однак невирішені питання ще залишаються.

Значимість вказаної проблематики та необхідність вирішення визначених питань обумовили вибір теми кваліфікаційного дослідження та основні напрямки удосконалення обліку та аналізу показників витрат на виробництво продукції та обчислення її собівартості.

Метою кваліфікаційного дослідження є вивчення теоретичних та

методичних засад відображення в обліку витрат на виробництво, узагальнення діючої практики і розробка на цій основі рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку і аналіз витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати наступні завдання:

- дослідити і уточнити сутність категорії витрат на виробництво та їх класифікації;
- визначити роль обліку в системі управління підприємством;
- проаналізувати існуючі теоретичні і методичні засади та практику відображення в обліку витрат на виробництво продукції;
- внести пропозиції щодо шляхів удосконалення обліку витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції;
- проаналізувати виробничу собівартість продукції за статтями калькуляції та за елементами витрат;
- проаналізувати собівартість продукції за прямими і накладними статтями витрат та витрат на одну гривню товарної продукції;
- запропонувати шляхи зниження собівартості продукції та економії матеріальних ресурсів.

Об'єктом дослідження є процес обліку і аналізу витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, правових, методичних та прикладних питань обліку і аналізу витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції.

Методологічною основою роботи є системний підхід до розкриття процесів формування витрат виробництва. Дослідження проводилось із застосуванням діалектичного підходу до вивчення теоретичних засад і сучасного стану обліку й аналізу витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції.

До основних загальнонаукових методів дослідження, що

застосовувались автором, належать індукція і дедукція, системний аналіз економічних процесів та синтез його результатів, логічний та історичний підхід до вивчення економічних категорій і практики ведення обліку витрат на виробництво продукції. При дослідженні методик проведення аналізу застосовувались методи порівняння, вибіркового обстеження та групування, монографічний та елементи економіко-статистичного методу.

Інформаційною базою дослідження обрано ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал».

Результати магістерського дослідження можуть бути використані для подальшого вдосконалення управлінського обліку витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції на підприємствах.

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

удосконалено:

– облік витрат на виробництво щодо витрат на утримання й експлуатацію машин та устаткування доцільно вести відокремлено, оскільки, по-перше, вони відмінні від загальновиробничих витрат за економічним змістом та цільовим призначенням, по-друге, вплив технічного поступу, комплексна автоматизація й механізація виробництва призведуть до зростання цих витрат і збільшення їхньої частки у собівартості продукції;

набули подальшого розвитку:

– визначення сутності та класифікація витрат на виробництво, що виникають внаслідок дії чи події у господарському житті суб'єкта для отримання економічної вигоди, що приводить до збільшення активів і зумовлює збільшення зобов'язань, і навпаки.

– досліджено ролі оперативного та управлінського обліків в системі управління підприємством;

– проаналізовано існуючі теоретико-практичні засади та практику відображення витрат на виробництво продукції, виробничу собівартість за статтями калькуляції, елементами витрат, за прямими і накладними статтями

витрат та витрат на одну гривню товарної продукції;

– запропоновано шляхи зниження собівартості продукції та економії матеріальних ресурсів.

Наукові положення основних результатів дослідження та їх практичне застосування обговорювались на таких науково-практичних конференціях: VII Міжнародна науково-практична конференція «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції» (23.05.2019, м. Одеса), «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (07-11.11.2019, м. Запоріжжя). Основні положення роботи викладені в наступних тезісах: «Аналіз обліку витрат операційної діяльності», «Облік витрат діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення». Була опублікована стаття на тему: «Шляхи удосконалення обліку витрат на промислових підприємствах».

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

Загальний обсяг роботи становить 108 сторінок, на яких розміщено 3 рисунки, 12 таблиць, 2 формули, 3 додатки та 54 пункти списку використаних джерел.

1 ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

1.1 Економічна сутність та класифікація витрат

Витрати та собівартість як економічні категорії та об'єкти обліку, зокрема, виправдано завоювали центральне місце в системі бухгалтерського обліку.

Для того щоб вирішувати питання обліку витрат, насамперед з'ясуємо, що ж таке «витрати».

Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. В.П. Поддєрьогін дає наступне визначення: «витрати – це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання». Е.Ф. Борисов зазначає, що «витрати виникають у результаті зменшення коштів підприємства або збільшення його зобов'язань, які виникають в процесі господарської діяльності з метою отримання прибутку і призводять до зменшення величини власного капіталу».

Під економічними витратами Ф.Ф. Бутинець розуміє «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів [5, с. 238]. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів.

Наявність різних точок зору щодо сутності витрат обумовлена різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі, і виробничого

процесу, зокрема. Можна виділити два основоположних підходи. Перший базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію у процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складових і структури. Дана орієнтація була переважаючою в розумінні сутності економічного життя у вітчизняній науці та практиці, відповідно відбувався процес формування поглядів на поняття витрат виробництва і в бухгалтерській сфері.

Типовим тлумаченням витрат виробництва за даного підходу є наступне: «витрати – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції» [10, с. 210]. Другий підхід базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеженість всіх видів ресурсів і альтернативність варіантів застосування, та по-своєму визначає сутність вартості та її складових елементів. Даний підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається в прикладному аспекті як складовий елемент ціни, що формується під дією сукупності факторів у системі функціонування ринку на основі зміни попиту та пропозиції.

В економічній літературі до цього часу немає єдиної точки зору щодо правомірності та необхідності вживання двох термінів, вихідних понять фінансової системи: «затрати» та «витрати». У бухгалтерському обліку поширена диференційована інтерпретація цих понять, чим, як вважається, досягається достовірне формування фінансового результату.

Окрім достовірності визначення фінансового результату, обґрунтований облік витрат дозволяє керувати діяльністю підприємства, досягати зменшення витрат і збільшення накопичень шляхом надання даних про фактичні витрати. Надзвичайно важливою є правильна обробка та впровадження на підприємстві тих методів обліку витрат, які дозволяють контролювати рух продукції, збереженість та раціональне використання матеріальних цінностей і майна підприємства в цілому.

П(С)БО 16 «Витрати» визначає витрати як зменшення економічних

вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [30].

Але, П(С)БО 16 «Витрати» має досить загальний характер і не враховує особливості кожної галузі виробництва, міністерствам та відомствам надано право розробляти методичні рекомендації з питань організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у відповідних галузях.

Тому з облікової точки зору, на наш погляд, доцільним буде наступне визначення витрат як таких, що виникають внаслідок дії чи події у господарському житті суб'єкта для отримання економічної вигоди, що приводить до збільшення активів і зумовлює збільшення зобов'язань, і навпаки.

Для управління менеджерам потрібні не просто дані про витрати, а інформація про об'єкт витрат – продукцію, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

У бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності та застосовуваному в національних стандартах принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Згідно з пунктами 5-8 П(С)БО 16 «Витрати» витрати визнаються за наступних умов:

– зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Наприклад, списання

матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати персоналу підприємства;

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

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

– можлива достовірна оцінка суми витрат [42, с. 148].

Розрахунки планової собівартості окремих виробів, товарної і валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів і виробництва в цілому, для планування, а також для формування цін.

Ціллю обліку собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції числення фактичної собівартості окремих видів і всієї продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів.

Дані обліку витрат використовуються для оцінки і аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, направлених на розвиток і удосконалення виробництва, для планово-економічних і аналітичних розрахунків.

Залежно від характеру і призначення виконуваних процесів виробництво ділиться на: основне і допоміжне (підсобне). До основного виробництва відносяться виробництва, цехи, ділянки, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції. Допоміжне (підсобне) виробництво призначено для обслуговування цехів основного виробництва: виконання робіт по ремонту основних засобів, забезпечення інструментом,

запасними частинами для ремонту устаткування видами енергії (паром, холодом), тарою, транспортними і іншими послугами. До нього відносяться ремонтні цехи, експериментальні, енергетичні, паросилове господарство, компресорні, тарні, транспортні і інші підрозділи.

Усі витрати на виробництво включаються в собівартість окремих видів продукції, робіт і послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених по індивідуальних замовленнях), груп однорідних виробів, типових представників виробів, полуфабрикатів.

В управлінському обліку витрат виробництва одним із важливіших аспектів є їх класифікація. Саме розчленування загальної суми витрат та групування їх за певними ознаками дозволяє оцінювати їхню поведінку та залежність від обсягу виробництва, або вплив на нього.

Управлінський облік передбачає створення детальної класифікаційної схеми витрат. Необхідність в різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх збирання і розподілу зростає з ускладненням господарської діяльності підприємства.

Класифікація витрат виробництва продукції наведена у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація витрат виробництва продукції

Ознаки	Витрати
1	2
1. По центрах відповідальності (місцю виникнення витрат)	Витрати виробництва, цеху, ділянки, технологічного переділу, служби
2. По видах продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію
3. По єдності складу (однорідності) витрат	Одноелементні, комплексні
4. За видами витрат	Витрати по економічних елементах, витрати по статтями калькуляції
5. За способами перенесення вартості на продукцію	Витрати прямі, непрямі
6. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Витрати змінні, постійні

Продовження табл. 1.1

1	2
7. По календарних періодах	Витрати поточні, довгострокові, одноразові
8. По доцільності витрачання	Продуктивні, непродуктивні
9. За визначенням відношення до собівартості продукції	Витрати на продукцію, витрати періоду

Найбільш економічно доцільний підхід до побудови системи обліку витрат – це виділення типових груп рішень (наприклад, контроль за трудовими витратами або використанням матеріалів) і вибір відповідних об'єктів обліку витрат (наприклад, продукція або підрозділ).

Дані таблиці 1.1 свідчать про те, що класифікаційних ознак може бути безліч. Але, варто підкреслити, що багатогранність ознак, за якими групують витрати, свідчить про його творчий характер. Виходячи з конкретних особливостей виробництва на тому чи іншому підприємстві, та з урахуванням потреб, зумовлених необхідністю прийняття управлінських рішень менеджерами щодо регулювання діяльності центрів відповідальності, пошуку резервів зниження виробничих витрат, застосовується та чи інша класифікація, причому не ізольовано, а в поєднанні. Перехрестна класифікація витрат дозволяє виявляти допущені прорахунки у їх формуванні, прогнозувати на перспективу, забезпечувати ефективний контроль їхньої доцільності.

Для правильної організації обліку витрат у відповідності з їх особливостями, складом та значенням у процесі виробництва, а також для потреб контролю, аналізу, обчислення собівартості та управління витратами їх поділяють на групи (класифікують) за тими ознаками, які визначаються метою класифікації. В основу класифікації витрат в обліку покладено принцип: різні витрати для різних цілей, тобто мета, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику та склад окремих груп витрат (Додаток А). Наведена класифікація витрат є найбільш вичерпною, оскільки враховує всі види витрат, що можуть виникати на підприємстві під час господарської діяльності. Наведемо коротко характеристику окремих груп витрат.

Вичерпані (спожиті) витрати – це витрати звітного періоду, що призводять до зменшення активів або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді. До них можна віднести витрати сировини і матеріалів, нарахування оплати праці і т. ін. на виробництво продукції, яка реалізована у звітному періоді. Вичерпані витрати відображають у звіті про фінансові результати як собівартість реалізованої продукції.

Невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної господарської діяльності для отримання доходу у майбутньому. До таких витрат можна віднести витрати на придбання матеріалів, які ще не витрачені (не спожиті), товарів, які ще не реалізовані і відображаються у складі активів підприємства як запаси.

За визначенням відношення до собівартості продукції, відповідно до іншої класифікації витрат, розрізняють витрати на продукцію і витрати періоду. Витрати на продукцію – це витрати, що пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів для реалізації, тобто це – виробничі витрати. Витрати на виробництво продукції створюють виробничу собівартість продукції (робіт, послуг). Витрати періоду – це витрати, які не включаються у виробничу собівартість і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це витрати на управління, збут продукції і інші операційні витрати [6, с. 276].

Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом. Це означає, що при вирішенні питання про доцільність прямого віднесення витрат на конкретний об'єкт обліку витрат (вид продукції, замовлення тощо) необхідно керуватися принципом співвідношення витрат і вигод. До прямих відносять в першу чергу вартість основних матеріалів та зарплати, витрачених на виготовлення конкретного виду продукції.

Непрямі витрати – витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкту витрат економічно можливим шляхом. Непрямі витрати

формують комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають декілька елементів), які відрізняються по їх функціональній ролі у виробничому процесі.

Одні й ті витрати можуть бути одночасно прямими для одного об'єкта обліку витрат і непрямими – для іншого (наприклад, опалення і освітлення цеху – прямі витрати цеху, але непрямі витрати для конкретного виду продукції, яка виробляється у цьому цеху). Прямі і непрямі витрати виділяють і в іншій класифікації за способами перенесення вартості на продукцію [3, с. 367].

Основні витрати – це прямі витрати на продукцію, без яких саме виробництво продукції стає неможливим. До основних відносять: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати (амортизація, орендна плата тощо, які можна віднести на конкретний об'єкт обліку витрат).

Накладні виробничі витрати – це витрати на продукцію, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом (непряма зарплата, витрати на утримання обладнання, утримання виробничих приміщень тощо). Це загальновиробничі витрати. Їх розподіляють між окремими видами продукції умовно, пропорційно до попередньо обраної бази. У класифікації Ф.Ф. Бутинця, витрати поділяються на основні та накладні за своїм економічним змістом.

У зарубіжній практиці управлінського обліку досить часто прямі витрати на оплату праці та виробничі накладні витрати об'єднують в одну групу і визначають їх як конверсійні витрати, тобто витрати на обробку сировини і матеріалів з метою перетворення їх у готові вироби [11, с. 189].

Взаємозв'язок деяких з витрат наведено на рисунку 1.1.

Релевантні витрати – це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення. Поняття релевантних витрат дуже широко використовується в управлінському обліку, тому зупинимося на їхній характеристиці дещо детальніше.

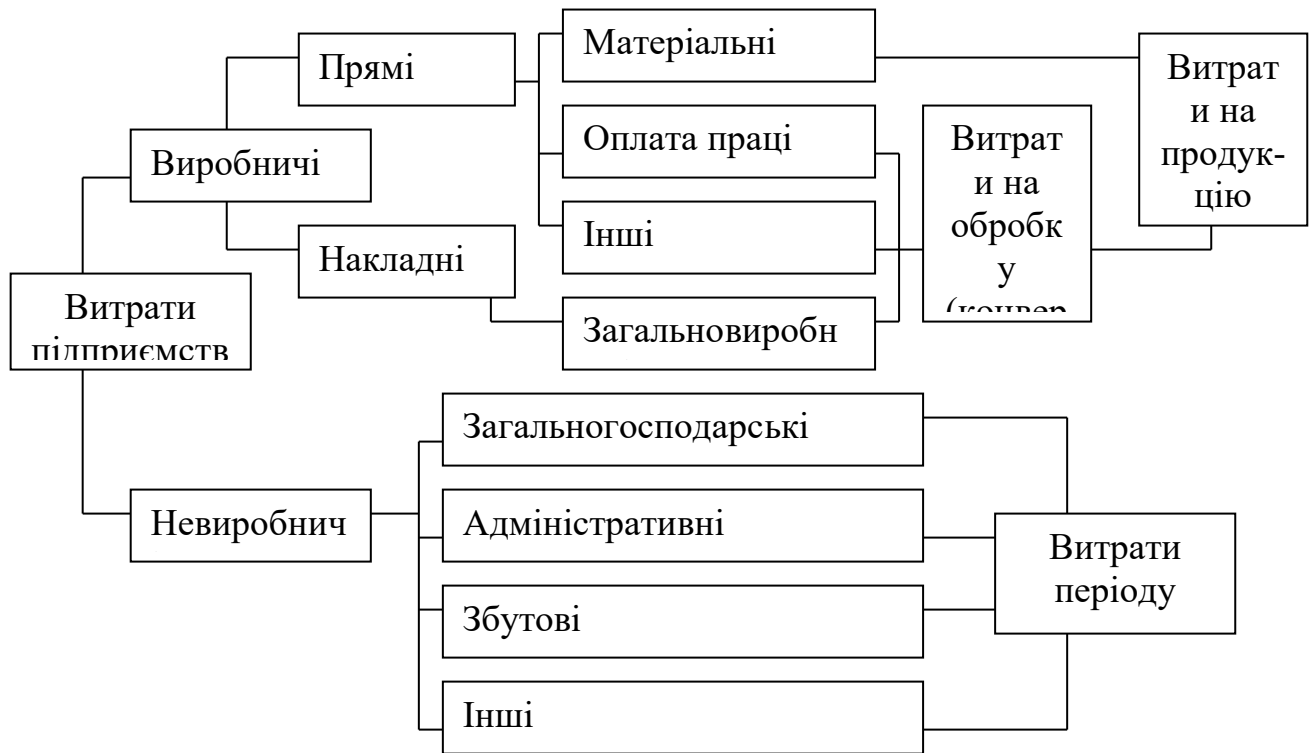


Рис. 1.1 Взаємозв'язок різних видів витрат

Релевантні витрати повинні відповідати таким критеріям:

- вони повинні бути пов'язаними із завданням підприємства, конкретними проектами, рішеннями, сприяти зростанню потенціалу підприємства та зміцненню благополуччя власників;
- вони повинні змінюватися залежно від можливого управлінського рішення, тобто залежати від управлінського рішення;
- вони повинні відноситися до майбутніх витрат, тому що всі минулі витрати залишаються незмінними, щоб не сталося в майбутньому.

Нерелевантні витрати – це витрати, які не залежать від прийнятого (або можливого) управлінського рішення. До них належать не лише минулі витрати, а й частина майбутніх витрат, які будуть незмінними при різних варіантах рішення.

Різні варіанти рішення зумовлюють різні витрати. У практиці

управлінського обліку витрати, що складають різницю між окремими варіантами альтернативних рішень, називають по-різному: диференціальними, приростними, додатковими, інкрементними.

Постійні витрати – це такі витрати, сума яких не залежить від обсягу виробництва, тобто вони не змінюються при зміні обсягу виробництва до певної межі (наприклад, витрати на освітлення приміщення цеху не залежать прямо від кількості окремих видів продукції, що в ньому виготовлені).

Змінні витрати – це витрати, сума яких пропорційно змінюється залежно від зміни обсягу виробництва (наприклад, витрати основних матеріалів на виготовлення продукції).

Змінні і постійні витрати виділяє і інша класифікація за класифікаційною ознакою по ступеню впливу обсягу виробництва на рівень витрат.

Дійсні (реальні) витрати – це витрати, які зумовлюють зменшення активів або збільшення зобов'язань і вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Дійсні витрати відображають в системі обліку в міру їх здійснення (наприклад, нарахування оплати праці, списання витрачених матеріалів і т. ін.).

Можливі витрати – це втрачена вигода, коли вибір одного варіанта рішення зумовлює відмову від іншого варіанта альтернативного рішення, який також забезпечував одержання певної вигоди. У такому випадку вибір одного варіанта призводить до втрати вигоди, яку міг би забезпечити інший варіант. Сума цієї втраченої вигоди і враховується як можливі витрати. Їх ще називають альтернативними, або можливими витратами.

Маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції понад досягнутий рівень, тобто це сума змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції.

Середні витрати – це середня арифметична собівартість одиниці продукції, розрахована відношенням загальної суми витрат до кількості одиниць виготовленої продукції.

Контрольовані витрати – це такі витрати, рівень яких менеджер може контролювати або змінювати своїми діями (рішеннями). Рівень контрольованості витрат залежить від рівня управління та часу, протягом якого здійснюється контроль за витратами.

Неконтрольовані витрати – це витрати, які менеджер не може контролювати та на які не може впливати своїми рішеннями. По суті, зовсім неконтрольованих витрат не буває, але є витрати, які не може проконтролювати конкретний менеджер за відведений період часу.

Виходячи з іншої класифікації витрат, по видам витрати класифікуються по економічним елементам і по статтям калькуляції.

Під економічним елементом витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат в грошовому виразі по їх видам. Статті калькуляції показують, як формуються ці витрати для визначення собівартості продукції – одні витрати по – по комплексних статтях (включають декілька елементів). При цьому один елемент витрат може бути присутній в декількох статтях калькуляції.

Як видно з наведених класифікацій, існує велика кількість витрат. Більшість класифікацій збігаються у визначеннях класифікаційних ознак та віднесеннях витрат до тієї чи іншої ознаки. Але існують і розбіжності у класифікаціях, що можна побачити із наведених видів витрат. Це зумовлено тим, що у кожній галузі народного господарства є специфічні особливості організації виробничого процесу, а отже, і складу та структури виробничих витрат. Але, незважаючи на галузеві особливості, завжди у процесі виробництва беруть участь засоби праці, предмети праці та робоча сила, а у деяких галузях – природні ресурси (землі, сонячна енергія тощо). Використання цих елементів виробництва зумовлює витрати підприємств у процесі їх господарської діяльності. Ці витрати здійснюються у вигляді вартості використаних предметів праці (сировини, матеріалів, палива тощо), витрат на оплату праці та частини вартості використаних засобів праці у розмірі їх амортизації. Природні фактори, як правило, грошової оцінки не мають, і їх використання не збільшує суми витрат на виробництво.

Склад витрат, які відносяться на собівартість виготовленої продукції у бухгалтерському обліку, регламентується Положення (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», а у податковому обліку – Податковим кодексом України. Тому наступне питання, яке потребує розгляду, це основні методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

1.2 Основні методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції

Під методом обліку витрат у широкому значенні розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання [24, с. 54].

Сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати, називають місцем виникнення витрат. До місць виникнення витрат відносяться структурні підрозділи (цехи, відділи, ділянки), які є об'єктам нормування, планування, обліку та контролю витрат виробництва з метою управління ними [21, с. 17].

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 них належать 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 деталей – 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 і допоміжних цехів;
- побічні, які займаються переробкою відходів основного виробництва та виготовленням товарів широкого вжитку;
- експериментальні, які призначені для виготовлення дослідних зразків виробів і виконання експериментальних робіт.

Допоміжні виробництва – це сукупність цехів та інших підрозділів підприємства, зайнятих обслуговуванням основного виробництва, виконанням робіт для нього та наданням йому послуг. Обліково-обчислювальну роботу з визначення собівартості промислової продукції можна поділити на три етапи.

На першому етапі прямі виробничі витрати накопичуються на калькуляційних рахунках, а загальновиробничі - на збірно-розподільчих. На другому етапі:

- змінні загальновиробничі витрати розподіляються за кожним об'єктом витрат з використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності підприємства у звітному періоді;
- постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загально виробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

На третьому етапі відбувається оцінка залишків незавершеного виробництва, яка здійснюється згідно з галузевим порядком калькулювання собівартості готової продукції, за винятком понесених внаслідок технічно неминучого браку, відшкодування зносу спеціального інструменту та витрат

на освоєння виробництва нових видів продукції. Допускається оцінка незавершеного виробництва за сумою прямих виробничих витрат.

Розмір незавершеного виробництва уточнюється при проведенні інвентаризації. Там, де поточний облік витрат ведеться не окремо за кожним об'єктом калькуляції, а в цілому (наприклад, за групами однорідних виробів), виникає необхідність позасистемного розподілу витрат в межах кожної групи виробів між окремими видами продукції, що входять до цієї групи [25, с. 99].

Одним з важливих завдань управлінського обліку є калькулювання собівартості продукції. Собівартість продукції – це грошовий вираз витрат на її виробництво. Собівартість продукції (робіт, послуг) підприємства складається з витрат, пов'язаних з використанням в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво [41, с. 352]. Собівартість продукції є якісним показником, в якому концентровано відображаються результати господарської діяльності організації, її досягнення і резерви. Чим нижча собівартість продукції, тим більшою є економія праці, краще використовуються основні фонди, матеріали, паливо, тим дешевше виробництво продукції обходиться як підприємству, так суспільству в цілому.

Залежно від об'єкта та інших ознак виділяють такі види собівартості згідно з таблицею 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація показників собівартості

Ознака класифікації	Показник
Місце виникнення витрат	Цехова собівартість
	Виробнича собівартість
Тривалість періоду	Середньомісячна собівартість
	Квартальна собівартість
	Середньорічна собівартість
Метод розрахунку	Планова собівартість

	Нормативна собівартість
	Фактична собівартість
Об'єкти розрахунку	Собівартість одиниці продукції
	Собівартість порівнянної продукції
	Собівартість непорівняльної продукції
	Собівартість усієї товарної продукції (витрати на одну гривню товарної продукції)

У собівартість товарної продукції включають усі витрати підприємства на виробництво. Собівартість реалізованої продукції дорівнює собівартості товарної продукції плюс виробнича собівартість продукції, реалізованої із залишків минулого періоду. Цехова собівартість — це витрати конкретного цеху на виробництво продукції. Виробнича собівартість показує всі витрати підприємства на виробництво продукції. Цехові витрати в більшості галузей промисловості включаються в собівартість окремих видів продукції через розподіл їх пропорційно сумі заробітної плати робітників.

Витрати, які відносяться на собівартість продукції, визначаються галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). До собівартості продукції, зокрема, включаються витрати праці, засобів і предметів праці на виробництво продукції на підприємстві. До них відносяться:

- витрати на підготовку і освоєння виробництва;
- витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), зумовлені технологією і організацією виробництва, включаючи витрати на контроль виробничих процесів і якості продукції, що випускається; витрати, пов'язані з раціоналізацією й винахідництвом;
- витрати по обслуговуванню виробничого процесу, забезпеченню нормальних умов праці й техніки безпеки; витрати, пов'язані з набором робочої сили, підготовкою та перепідготовкою кадрів; відрахування на державне соціальне страхування; витрати по управлінню виробництвом тощо.

Крім цього, до собівартості продукції (робіт, послуг) включаються

також втрати від браку, від простоїв за внутрішньовиробничими причинами, нестач матеріальних цінностей у виробництві й на складах в межах норм природного збитку.

За ознакою часу собівартість поділяється на планову (нормативну) і фактичну собівартість. До розрахунку планової (нормативної) собівартості включаються максимально допустимі витрати підприємства на виготовлення продукції, передбачені планом на минулий період. Фактична собівартість характеризує розмір дійсно затрачених засобів на випущену продукцію [42, с. 254]. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», до фактичної собівартості повинні включатись лише виробничі витрати: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і загальновиробничі витрати.

Повна собівартість складається з виробничої собівартості, витрат на збут і адміністративних (загальногосподарських) витрат. Показник повної собівартості використовується не для оцінки активів, а для цілей довгострокового планування та для визначення ціни на продукцію.

Розглядаючи методи обліку виробничих витрат, було б доречно зазначити, що вони нерозривно пов'язані із способами обчислення собівартості продукції. Кожному способу аналітичного групування витрат відповідає певний спосіб визначення собівартості.

Виробничі витрати узагальнюються в наступних розрізах:

- відображення витрачання матеріальних і трудових ресурсів в певній системі первинних документів, зазначаючи коди аналітичних позицій, на які відносяться витрати;
- групування витрат в розрізі центрів витрат виходячи з інтересів системи управління;
- оцінка використаних на виробництво ресурсів;
- співставлення згрупованих даних з діючими планами, нормами, кошторисами;
- зведення даних про витрати на виробництво за встановленою номенклатурою статей об'єктів калькулювання;

– деталізація і розшифровка даних в аналітичному обліку.

Таке узагальнення забезпечується застосуванням певного методу обліку витрат в поєднанні із конкретним прийомом визначення собівартості калькуляційного об'єкту. Дане поєднання називається видом калькулювання або методом обліку собівартості.

Метод обліку собівартості (вид калькулювання) характеризується сукупністю способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомів визначення собівартості калькуляційних одиниць.

В залежності від повноти охоплення обліком виробничих витрат розрізняють облік повної собівартості, яка включає постійні та змінні, виробничі і невиробничі витрати, та облік неповної собівартості (тобто калькулювання на основі лише тільки змінних витрат). В залежності від оперативності контролю собівартості ведуть облік фактичних витрат (для складання звітної калькуляції) або облік нормативної собівартості (якому передуює складання нормативної, планової чи кошторисної калькуляції), згідно з рисунком 1.2.

В калькуляційному обліку об'єкти вказують ознаку групування витрат (замовлення, переділ тощо) і одночасно характеризують вид калькулювання (позамовний, попередільний тощо), який залежить від прийнятого методу аналітичного обліку витрат.

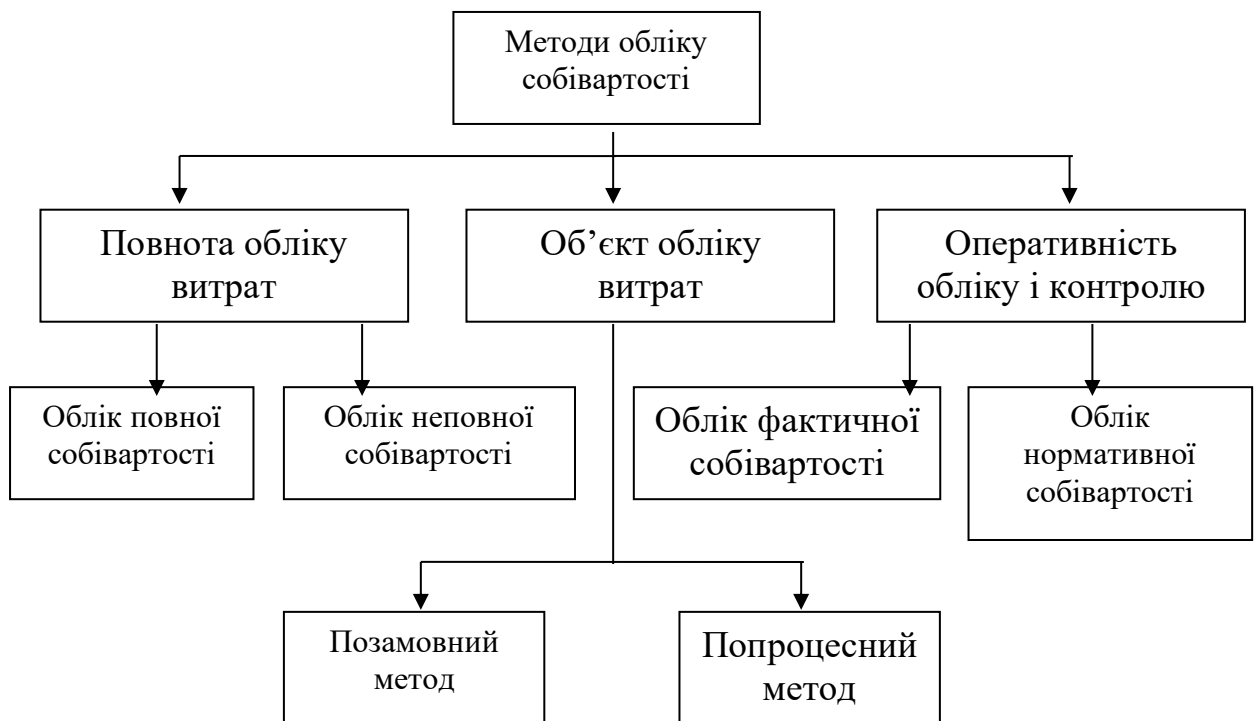


Рис. 1.2 Класифікація методів обліку собівартості

Способи калькуляції доповнюють методи обліку витрат і означають технічні прийоми розрахунку собівартості продукції за допомогою певних процедур. Послідовність та порядок розрахунків у калькуляції залежить від технології створення продукції, можливостей локалізації витрат за калькуляційними об'єктами, наявності супутніх і побічних видів продукції та інших обставин.

Метод обліку собівартості (вид калькулювання) є сукупністю способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами визначення собівартості калькуляційних одиниць. Він залежить від типу організації і технології виробництва та включає в себе принципи збору інформації з центрів витрат про витрачені ресурси, узагальнення і розподіл непрямих витрат [46, с. 98].

В залежності від виду продукції, її складності, типу і характеру організації виробництва на промислових підприємствах застосовуються попроцесний (попередільний) і позамовний методи обліку фактичної

собівартості продукції.

Спосіб нагромадження (сумування) витрат полягає в тому, що собівартість калькуляційного об'єкту і одиниці визначається сумуванням витрат за частинами продукції або продукції в цілому, за процесами, переділами.

При позамовному методі обліку витрат витрати послідовно нагромаджуються в картках з початку виконання замовлення і до його закінчення.

Спосіб розподілу витрат використовується у виробництвах комплексної переробки сировини при отриманні декількох видів продукції із одного процесу і неможливості прямого обліку витрат по кожному калькуляційному об'єкту, а також при організації аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів. Такий спосіб досить поширений в хімічній промисловості, кольоровій металургії, сільському господарстві.

Спосіб прямого розрахунку полягає в тому, що зібрані витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів діляться на кількість калькуляційних одиниць по кожному об'єкту в розрізі статей калькуляції або елементів витрат. Цей спосіб є універсальним і використовується завжди в кінцевому розрахунку собівартості продукції. При цьому у сполученні з іншими способами калькуляції він не називається.

Спосіб виключення витрат застосовується при розмежуванні витрат і визначенні собівартості основної і супутньої продукції, які отримуються в одному процесі, і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку. Цей спосіб поширений у хімічній промисловості, сільському господарстві тощо [43, с. 179].

На практиці можуть застосовуватись різні види калькуляції, за часом складання в залежності від мети і завдання їх використання. За часом складання калькуляції поділяються на: директивні (попередні) та звітні. Директивні калькуляції складаються для обґрунтування і удосконалення

нормативів витрат виробництва, цін; встановлення допустимих меж трудових і матеріальних витрат за статтями калькуляції у відповідності до конкретних умов і способів виготовлення продукції, видів робіт й послуг, визначення величини і складу витрат, які залежать й не залежать від діяльності структурного підрозділу тощо.

Директивні калькуляції поділяються на нормативні (стандартні), кошторисні та планові.

Нормативні (стандартні) калькуляції застосовуються з метою встановлення допустимих витрат на виробництво продукції на основі науково обґрунтованих норм. Бухгалтер повинен постійно пам'ятати про калькуляцію, і при розробці норм вміти знайти внутрішні резерви економії ресурсів і зниження собівартості продукції. Нормативні калькуляції впроваджуються на тих підприємствах, де налагоджене нормативне господарство, і калькуляції складаються на основі чинних норм.

Планова калькуляція складається на основі виробничих норм і дозволяє визначити допустимий обсяг витрат на виробництво продукції виходячи з досягнутого рівня організації праці і управління, рівня техніки і технології виробництва, масштабів підприємства тощо. Планова калькуляція відрізняється від нормативної тим, що вона складається за усередненими нормами за певний період (квартал, рік), а нормативна калькуляція – за чинними нормами за кожний період.

Кошторисна калькуляція застосовується, як правило, в будівельних організаціях і представляє собою визначення ціни будівельної продукції. Кошторисна калькуляція дає можливість аналізувати структуру витрат на виробництво, визначати прибуток і рентабельність будівельного комплексу. Кошторис необхідний для розрахунків забудовника з генеральним підрядчиком, який веде будівництво об'єкту на підставі договору.

Звітні калькуляції складаються на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво. Порівнюючи директивні калькуляції із звітними, знаходять відхилення за окремими статтями витрат і

вцілому по виробу. За рівнем охоплення витрат або місцем їх здійснення калькуляції поділяються на:

- галузеві;
- повні;
- виробничі;
- внутрішньогосподарські;
- змінних витрат;
- технологічні.

Галузеві калькуляції відображають рівень собівартості певного виду продукції у конкретній галузі (наприклад, собівартість цукру, електроенергії, перевезень певних видів вантажів тощо). Повні калькуляції відображають витрати на виробництво та збут продукції. Виробничі калькуляції складаються за всіма статтями витрат на виробництво. Внутрішньогосподарські калькуляції доцільно складати на продукцію окремих цехів основного та допоміжних виробництв. Калькуляція змінних витрат містить лише прямі витрати на виробництво.

Технологічні калькуляції складаються на окремі деталі, вузли, і характеризують рівень технології на підприємстві. При порівнянні собівартості окремих деталей можна прийняти рішення щодо власного виробництва чи закупки цих деталей у постачальника.

За характером виробництва калькуляції поділяються на:

- масові (періодичні);
- індивідуальні;
- проміжні.

Масові (періодичні) калькуляції складаються за певний період з метою розрахунку середньої собівартості одного виробу.

Індивідуальні калькуляції складаються лише після завершення виробництва окремого замовлення або групи виробів.

На окремі етапи робіт по об'єктах з тривалим циклом виробництва складаються проміжні калькуляції.

В залежності від об'єкту калькуляції поділяються на:

- загальні;
- параметричні;
- за центрами витрат.

Загальні калькуляції відображають собівартість певного виду продукції в цілому по підприємству.

Калькуляція за центрами витрат - це розрахунок собівартості продукції певного підрозділу підприємства. Ця калькуляція доповнює і деталізує загальну, відображає, яка частина собівартості формується у конкретному підрозділі.

Параметричні калькуляції дають уявлення про собівартість продукції в розрахунку на одиницю певного параметру. Наприклад, собівартість однієї кінської сили двигуна, одного місця автобуса, однієї години експлуатації машини, 1 т потужності заводу тощо.

З системою калькулювання пов'язаний ряд робіт, які вимагають методологічного вирішення. До них, зокрема, відносяться:

- визначення переліку витрат, які включаються до собівартості продукції, і тих, що відносяться за рахунок інших джерел фінансування (прибутку, фондів, бюджетних асигнувань тощо);
- визначення переліку статей витрат на виробництво, що прийняті для обліку і калькулювання;
- обґрунтування методики відображення витрат та їх оцінка по кожній статті калькуляції;
- встановлення принципів розподілу витрат між готовою (товарною) продукцією і незавершеним виробництвом;
- розробка обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, робіт і послуг;
- оцінка незавершеного виробництва;
- визначення переліку об'єктів калькуляції і калькуляційних одиниць;
- розробка форми калькуляційного листа;

– встановлення центрів витрат і сфер відповідальності та видів продукції, по яким складаються стандартні (нормативні) та фактичні калькуляції.

Як видно з наведеного переліку, обсяг калькуляційної роботи досить великий, а характер робіт складний, тому до цієї роботи повинні залучатись висококваліфіковані працівники.

Калькулювання може здійснюватись як в межах облікової системи (впорядкований регулярний процес), так і на вимогу (наприклад, збір і аналіз витрат, пов'язаних з заміною обладнання). Звісно, постійне калькулювання більш дорожче, ніж те, що проводиться час від часу, і рішення про те, наскільки деталізовані дані повинні поступати з системи виробничого обліку на регулярній основі, приймається виходячи із зіставлення витрат і доходів.

Позамовний метод калькулювання собівартості. В залежності від виду продукції, її складності, типу і характеру організації виробництва на промислових підприємствах застосовуються попроцесний і позамовний види калькулювання.

Галузь застосування позамовного калькулювання – цехи собівартості одиничного та дрібносерійного виробництва, які виготовляють продукцію за замовленнями окремих споживачів, а також компетентні виробництва. Цей метод застосовують також і в інструментальних цехах машинобудівних підприємств для обліку витрат на виробництво спеціальних інструментів, приладів та інших виробів, що виготовляються за замовленнями споживачів. Позамовне калькулювання застосовують у всіх ремонтно-механічних цехах підприємств машинобудування.

На підприємствах одиничного і дрібносерійного виробництва виготовляють ексклюзивні вироби, які не повторюються, або невеликі серії одного виду виробу. При виробництві таких виробів в бухгалтерії на кожне замовлення (дрібну серію виробів) відкривають картку обліку витрат і випуску. Підставою для відкриття замовлення є договір, укладений підприємством-виробником продукції з її замовником. Враховуючи

тривалість виробничого циклу складних виробів, які складаються з багатьох деталей, замовлення можуть відкрити не на готовий виріб, а на його окремі елементи (деталі). Виконання замовлення за окремими конструктивними елементами майбутнього виробу дає можливість заводу-виробнику частково здавати продукцію замовнику, а замовнику по частинам виконувати монтаж виробу. Це прискорює введення в експлуатацію нових виробничих потужностей [26, с. 198].

Кожному замовленню присвоюють черговий номер (шифр), який в подальшому обов'язково зазначають у всіх документах, оформлюючи отримання матеріалів на виконання замовлення і нарахування заробітної плати виробничим робітникам. Це дає можливість всі витрати, що відносяться до виготовлення конкретного замовлення, збирати на картках, і обчислювати фактичну собівартість кожного замовлення за прямими витратами. Витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництва, які відносяться до всіх замовлень, розподіляються між ними пропорційно до прийнятої на даному підприємстві бази (пропорційно до кошторисних ставок, заробітної плати виробничих робітників тощо).

Об'єктом калькулювання при позамовному методі є собівартість кінцевого замовлення, за яким виготовлені вироби пройшли випробування і прийняті відділом технічного контролю або представником замовника. Витрати в межах кожного замовлення групують за статтями.

За наявності великої кількості первинних документів, що характерно для одиничного і дрібносерійного виробництва, при складанні звітних калькуляцій повинен бути встановлений суворий контроль за правильністю зроблених записів в картках обліку витрат і випуску по завершених замовленнях, що закриваються. Для перевірки правильності або точності записів при віднесенні фактичних витрат на дане замовлення використовують переліки потрібних матеріалів і напівфабрикатів, які зазначаються в специфікаціях, перелік необхідних операцій обробки, який міститься в технологічних картках, і кошторисні розрахунки даного замовлення.

Виявленні в результаті такої перевірки неправильно віднесені витрати повинні бути списані з кредиту рахунку 23 «Виробництво» в зменшення витрат по даному замовленню. Таке ж списання роблять і на суму відпущених, але не використаних для виготовлення даного замовлення матеріалів, деталей, напівфабрикатів. Невикористані матеріальні цінності здаються на склади, при цьому кредитується відповідний субрахунок рахунку 20 «Виробничі запаси».

Групування витрат на виконання замовлення за статтями представляє собою, по суті, вже готову калькуляцію його собівартості. Для кінцевого складання калькуляції собівартості продукції сумують усі враховані за замовленням прямі і непрямі витрати та вираховують з цієї суми вартість повернутих на склад невикористаних матеріалів, деталей, напівфабрикатів та відходів. При виготовленні за замовленням одного виробу, його собівартістю буде загальним підсумком витрат даного замовлення. Якщо ж за замовленням виготовляється декілька виробів (або невелика серія), то фактичну собівартість одиниці визначають шляхом ділення загальної фактичної суми витрат по замовленню на загальну кількість виробів.

У звітній калькуляції наводяться показники, які дають можливість порівнювати фактичну і планову собівартість. Це дає можливість визначити, наскільки знизилась собівартість одиниці продукції порівняно з плановою як в цілому, так і по кожній статті витрат.

Найбільш важливим фактором зниження собівартості порівняльної продукції є застосування прогресивніших норм витрат матеріальних ресурсів і трудових нормативів, що, у свою чергу, залежить від своєчасності й повноти проведення організаційно-технічних заходів, запровадження нової техніки і технології, механізації та автоматизації виробничих процесів, удосконалення організації виробництва і праці. Необхідно оцінити виконання плану організаційно-технічних заходів за кількістю впроваджених новинок, обсягом виробничих витрат і фактично отриманим економічним ефектом.

Нині багато фірм в Україні змушені постійно підвищувати ціни. Вони

роблять це, усвідомлюючи, що зростання цін спричиняє незадоволення споживачів, дистриб'юторів та торгового персоналу. Однією з головних причин цього є стійке зростання витрат, зумовлене стійкою інфляцією. Зростання витрат, що перевищує темп зростання продуктивності праці, призводить до зниження норм прибутку та змушує підприємства регулярно збільшувати ціни. Часто до підвищення цін призводять постійні інфляційні очікування або побоювання запровадження державного контролю над цінами. Іншою причиною цього є наявність надмірного попиту. Коли фірма не може повністю задовольнити потреби своїх замовників, вона може підняти ціни, увести нормований розподіл товару або зробити і те, і інше одночасно. Ціни можна збільшити практично непомітно, скасувавши знижки та поповнивши асортимент дорожчими видами товару, а можна зробити це і не маскуючись.

Собівартість продукції за економічними елементами стосовно фактичного обсягу продукції відображає другий розділ звіту про фінансові результати – форма 2, а стосовно планового – сам план.

Для виготовлення замовлень, як правило, витрачається значна за сумою, масою і номенклатурою кількість матеріалів. На зворотній стороні калькуляції подається докладне розшифрування витрат за статтями основних матеріалів, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів із зазначенням по їх головним групам кількості та вартості.

Позамовне калькулювання ускладнюється такими факторами:

- необхідністю щомісячного виявлення вартості незавершеного виробництва, що є доволі складним і громіздким процесом в умовах наявності великої кількості деталей і замовлень в одиничному та дрібносерійному виробництві;
- заповненням великої кількості первинних документів відповідно до шифрів замовлень, які відкриваються за основними видами продукції,
- капітальному ремонту обладнання, за різними замовленнями і послугами, які виконуються на сторону.

Попроцесний метод калькулювання собівартості. При попроцесному калькулюванні витрати збираються в розрізі окремих виробничих процесів (простий метод) або стадій технологічного процесу (попередільний метод). Собівартість одиниці виробу визначається шляхом ділення загальної суми витрат на кількість (вагу) виготовленої продукції.

В основних цехах при попередільному калькулюванні, як правило, переважає напівфабрикатний спосіб обліку виробничих витрат, хоча по відношенню до окремих цехів та переділів застосовується і безнапівфабрикатний спосіб калькулювання собівартості. У будь-якому випадку облік виробничих витрат ведеться по кожному переділу. При напівфабрикатному способі калькуляція собівартості складається окремо на продукцію кожного переділу, а калькуляція останнього переділу є калькуляцією собівартості готової продукції. При безнапівфабрикатному способі калькуляція собівартості складається тільки на готову продукцію.

Умови застосування того чи іншого варіанту обліку витрат на виробництво встановлюються в галузевих інструкціях.

Облік основних технологічних витрат при попередільному калькулюванні ведеться за переділами. Всередині кожного переділу прямі витрати (матеріали та заробітну плату виробничих робітників з відрахуваннями) обліковують за видами напівфабрикатів або готових виробів або за групами однорідної продукції. Об'єднання продукції в єдині калькуляційні групи проводять за ознакою однорідності сировини та основних матеріалів, а також за складністю обробки [7, с. 248].

Облік витрат на утримання та експлуатацію обладнання ведуть по переділах, а всередині кожного переділу розподіляють за видами (групами) продукції пропорційно до кількості відпрацьованих машино-годин або до інших баз розподілу. Облік цехових витрат ведеться відповідно по цехам. Ці непрямі витрати розподіляються пропорційно до обраної бази.

На кожному переділі можуть бути витрати в незавершеному виробництві. Це потребує розмежування витрат по переділу між продукцією,

яка закінчена обробкою, та незавершеним виробництвом. Якщо ж залишки незавершеного виробництва незначні або стабільні, то всі витрати по переділу відносять тільки на собівартість продукції, що випускається.

Аналітичний облік ведеться по переділах за групами однорідної продукції, а собівартість окремих її видів всередині групи визначають за допомогою коефіцієнтів.

Іноді калькуляційною одиницею може виступати група виробів певної складності. Виготовлені вироби можуть відрізнятися за масою та конфігурацією, тому неможливо визначати собівартість одиниці виробу шляхом ділення загальної суми витрат на кількість придатної продукції, адже це може призвести до викривлення її собівартості.

Всі виготовлені вироби розбивають на групи, в залежності від ступеня складності їх виготовлення. Перерахунок в умовні одиниці здійснюють за допомогою коефіцієнтів. Для встановлення коефіцієнту планові витрати на одиницю виробів однієї з груп, що має найбільшу питому вагу у випуску продукції, прирівнюють до одиниці, по відношенню до якої розраховуються коефіцієнти решти груп.

Якщо частка витрат на утримання і експлуатацію обладнання значна, такі витрати, як амортизація основних засобів, витрати на їх поточний ремонт, знос і ремонт змінного обладнання та інструментів, можна відображати окремими статтями. Окремою позицією в калькуляціях можна показувати і витрати по внутрішньозаводському переміщенню напівфабрикатів (відходів), якщо останні передають з цеху в цех, минаючи заводські склади.

Дані звітних калькуляцій при попередільному методі обліку витрат порівнюють з плановими, і в результаті виявляють відхилення фактичної собівартості від планової. Великий ефект дає організація в процесі виробництва систематичного обліку відхилень від норм за причинами і винуватцями. Для цього необхідно на основі науково обґрунтованих норм витрат складати нормативні калькуляції. Необхідно також вибрати найбільш

раціональну форму поєднання бухгалтерського і оперативного обліку відхилень від встановлених норм. В цих умовах облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості можна буде організувати за передільно-нормативним методом.

Планування і калькулювання собівартості можна здійснювати при попередільному методі з застосуванням елементів нормативного методу обліку і організації оперативного обліку відхилень від норм в процесі виробництва в заготівельних цехах з одиничним і дрібносерійним виробництвом при великій номенклатурі заготовок, що виробляються (відливок, пакувань, штампованих заготовок).

В умовах дії П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати» виникають певні особливості у веденні попередільного калькулювання.

Суть попередільного методу полягає в тому, що вартість усіх виробничих витрат (прямих та непрямих), які були понесені на підприємстві протягом одного звітного періоду поділяється на загальну кількість зразків готової продукції, виготовлених протягом цього звітного періоду, в результаті чого отримують вартість одного зразка.

При використанні попередільного методу обліку витрат на виробництво важливими кроками є, по-перше – облік фізичної кількості зразків продукції, виробництво яких було розпочато протягом звітного періоду, по-друге – фізична кількість зразків продукції, виробництво яких було закінчене протягом звітного періоду, по-третє – фізична кількість зразків продукції на кінець звітного періоду.

Фізична кількість зразків продукції може бути виражена в таких одиницях обліку, як тони, кілограми, літри, штуки, пляшки, пачки та ін., в залежності від виду продукції, яка виготовляється, та від того, в якому вигляді вона реалізується.

Для зручності аналізу та контролю за витратами виробництва потрібно готувати виробничий звіт, але підприємства повинні самі вирішувати доцільність його складання та вибирати метод оцінки напівфабрикатів.

Використання методу ФІФО означає, що при складанні виробничого звіту вважається, що з усієї кількості зразків готової продукції, виробництво яких було завершено протягом звітної періоду (в одному переділі виробництва), першими були виготовлені зразки, які на початок звітної періоду знаходились в процесі виробництва, а потім ті зразки, виробництво яких було розпочато та закінчено впродовж цього звітної періоду. Тобто зі всієї кількості зразків, виробництво яких було завершено на кінець звітної періоду, спочатку закінчувались ті зразки, виробництво яких було розпочато в минулому звітному періоді, а потім ті, виробництво яких було розпочато в поточному звітному періоді.

Структура виробничого звіту складається з двох частин. Перша частина призначається для визначення собівартості еквіваленту та зразку готової продукції, а друга – для розподілу всіх виробничих витрат між зразками продукції, які були передані в другій переділ виробництва, та зразкам, роботи по яким були розпочаті в поточному звітному періоді, але які на кінець цього звітної періоду залишаються в процесі виробництва. При цьому необхідно звернути увагу, що в усі виробничі витрати входять як витрати, які понесені в поточному звітному періоді, так і витрати минулого періоду для початку робіт по виготовленню зразків, роботи по яким в минулому періоді не були закінчені. При цьому вдається вирахувати точну історичну (фактичну) собівартість зразків продукції [18, с. 534].

Нормативний метод калькулювання собівартості. Основним напрямком впорядкованого обліку витрат на виробництво і ведення оперативного обліку на підприємствах одиничного і дрібносерійного виробництва є впровадження елементів нормативного обліку. Типізація виробничих процесів, інструментів, введення поточних і автоматичних ліній для виготовлення універсальних деталей створює умови для розробки стійких нормативів витрат, організації обліку відхилень і змін норм.

Враховуючи складність розробки нормативів, останні можна встановлювати на певні типи виробів або розраховувати нормативи прямих

витрат тільки по найбільш важливих деталях.

Своєчасний вплив на рівень витрат на виробництво і формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і отримання економії засобів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод який застосовується в різних галузях промисловості.

Важливими завданням нормативного обліку є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дозволяє розкривати невраховані при плануванні і в практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок тощо).

Нормативний метод обліку ґрунтується на:

- нормуванні витрат і обов'язковому складанні нормативний калькуляцій по кожному виробу;
- щомісячному або щоквартальному обліку внесених змін у встановлені норми;
- систематичному виявленні відхилень фактичних витрат від поточних норм витрат матеріалів і заробітної плати;
- калькулюванні фактичної собівартості груп (типів) однорідної продукції виходячи з їх нормативної собівартості і відхилень від норм;
- аналізі відхилень за причинами і винуватцями.

При цьому до однорідних груп продукції відносять вироби з однаковими технологіями виготовлення, трудомісткістю і складом матеріалів. В умовах застосування у виробі типізованих деталей розширюються можливості об'єднання на підприємствах машинобудування машин і приладів в однорідні групи.

Нормативний метод обліку витрат виробництва дозволяє своєчасно виявляти і встановлювати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва і управління.

Всі випадки відхилення від норм повинні оформлюватись відповідними документами і обліковуватись. Облік відхилень ведеться з метою забезпечення своєчасної інформації про розміри і причини додаткових, не передбачених нормами витрат, і прийняття необхідних організаційних і технічних заходів.

При нормативному методі повинен здійснюватись систематичний облік змін діючих норм. Цей облік ведеться на підставі повідомлень про зміни норм і використовується для уточнення нормативних калькуляцій.

На підприємствах повинен бути встановлений порядок оформлення змін норм, а також повідомлення зацікавлених відділів і цехів про ці зміни. За повідомленням про зміни норм вносяться зміни в технічну і планову документацію, які є основою для оформлення первинних документів (вимог, лімітних карток, робочих нарядів, маршрутних листків тощо), де зазначаються діючі витратні норми для видачі сировини, матеріалів і напівфабрикатів, а також для нарахування оплати праці.

При нормативному методі обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції підставою для визначення фактичної собівартості є нормативна калькуляція.

Чинні норми - це обумовлені технологічним процесом норми, за якими виконуються відпуск сировини й матеріалів та оплата виконаних робіт. Відхиленням від норм вважаються як економія, так і додаткові витрати сировини, матеріалів, заробітної плати та інші додаткові витрати (в тому числі викликані заміною сировини й матеріалів, оплатою робіт, не передбачених технологічним процесом, доплатам за відхилення від нормальних умов роботи тощо).

Нормативні калькуляції складаються на всі види виробів, які випускає

підприємство. При виготовленні ж окремих видів виробів в різних виконаннях нормативна собівартість визначається для кожного варіанту виконання окремо. Нормативні калькуляції можуть складатись послідовно на деталі, вузли, складальні з'єднання і вироби в цілому або, тільки на вироби в цілому. Калькуляція на деталі та вузли складається тільки за статтями основних витрат. При цьому в калькуляціях на виріб в цілому додаються витрати на обслуговування виробництва і управління, а витрати на матеріали розшифровуються по окремим групам матеріалів. При безцеховій структурі управління нормативні калькуляції розраховують по підприємству в цілому.

Облік зміни норм впровадження у виробництво організаційно-технічних заходів, більш досконалого обладнання, раціоналізаторських пропозицій призводить до зниження витрат матеріалів і заробітної плати на одиницю продукції, а отже, і до змін встановлених за ними нормативів. Ці зміни фіксує відділ підготовки виробництва в спеціальних повідомленнях, які складають окремо на зміни норм витрат матеріалів, нормативного часу і розцінок, цехових та інших витрат. В повідомленнях наводяться назва деталі (виробу), якої стосується зміна норм, стара і нова норми, різниця від зміни норми, дата і обґрунтування причини введення нової норми.

Облік змін норм потребує своєчасного уточнення нормативів. Основна частка змін норм відноситься до трудових витрат.

Зміни норм обов'язково групують по причинах, найменуваннях виробів, їх однорідних групах, цехах. На підставі повідомлень зміни норм вносять в нормативні калькуляції. Нові змінені норми, як правило, вводяться з 1-го числа наступного місяця (кварталу).

Облік змін норм дає можливість уточнювати фактори формування фактичної собівартості і виявляти економічну ефективність впроваджених раціоналізаторських пропозицій і проведених організаційно-технічних заходів. В усіх виробництвах у разі змін норм виникає необхідність переоцінки незавершеного виробництва на цю ж дату. Це викликано тим, що витрати залишку незавершеного виробництва, які переходять на перше число

звітнього місяця, розраховані за старими нормами, а звітна калькуляція, яка складена, виходячи із витрат, за новими нормами. Переоцінку незавершеного виробництва проводять з використанням коефіцієнтів (індексів змін норм).

Важливим і обов'язковим моментом організації нормативного від систематичного методу є облік в процесі виробництва відхилень від норм витрат, встановлених на початок місяця, по матеріалам (по кожному найменуванню) і заробітній платі виробничих робітників. Відпуск матеріалів проводять зі складів в межах встановлених нормативів за лімітно-забірними картками та іншим видатковими документами, а нарахування заробітної плати – за нормативами часу та розцінками. Усі випадки виявлених відхилень від встановлених норм фіксують в окремих документах, не враховані ж в документах відхилення встановлюють за допомогою інвентаризації незавершеного виробництва.

В кінці звітнього періоду складають зведену відомість відхилень за причинами і винуватцями окремо по матеріалах і заробітній платі. Аналіз цих відхилень дає можливість вживати заходів щодо ліквідації перевитрат, недопущенню втрат, поширювати досвід економного витрачання матеріалів і використання робочого часу.

Відхилення від норм у високомеханізованому і автоматизованому виробництві з масовим і великосерійним випуском продукції забезпечує постійність залишків незавершеного виробництва. В цих умовах відхилення від норм відносять повністю тільки на готову (товарну) продукцію. В інших виробництвах з нестабільними залишками незавершеного виробництва відхилення від норм відносять як на готову (товарну) продукцію, так і на незавершене виробництво.

Фактична собівартість продукції (однорідних груп або видів виробів) при нормативному методі обліку обчислюється не шляхом прямого підрахунку за статтями витрат, а як алгебраїчна сума нормативних витрат, змін норм і відхилень від норм.

Для складання калькуляції собівартості використовують дані зведеного

обліку витрат на виробництво, який ведеться в бухгалтерії в спеціальних відомостях по групах однорідних виробів і статтях витрат.

У відомості обліку витрат на виробництво, побудованій за калькуляційними статтями витрат, узагальнюються всі витрати, пов'язані з виготовленням однорідної групи виробів в цехах підприємства. Дані про витрати на матеріали, заробітну плату та інші витрати наводяться у відомості вже у згрупованому по цехах вигляді. У відомості з метою спрощення наведені тільки відхилення від норм витрат, враховані зміни норм у звітному місяці.

Нормативну собівартість всієї товарної продукції розраховують як добуток кількості відвантаженої продукції на діючі в звітному періоді норми витрат по кожній статті калькуляції.

Фактичну собівартість одиниці продукції визначають за допомогою індексів відхилень, розрахованих як відношення фактичної собівартості товарної продукції до нормативної [9, С. 341-342].

Через велике аналітичне значення калькуляцій для виявлення резервів зниження собівартості виробів за даними за рік, більш широко застосовується форма калькуляційного листа, в якій сполучені показники планової і звітної калькуляції, в силу чого вона називається планово-звітною. Калькуляція містить наступні три розділи:

1. Собівартість одиниці виробу;
2. Розшифрування витрат на матеріали і напівфабрикати;
3. Розшифрування витрат на заробітну плату.

В калькуляційному листі містяться всі показники, необхідні для проведення аналізу факторів зниження собівартості порівняно з минулим роком і з планом. Розшифрування витрат на матеріали дає можливість прослідкувати, за якими позиціями матеріалів і напівфабрикатів допущені відхилення (економія або перевитрати), і який вплив на відхилення фактичних витрат матеріальних цінностей здійснили кількісні і вартісні фактори. Крім того, можна простежити зміни не тільки витрат заробітної

плати на одиницю продукції, але й трудомісткості її виготовлення порівняно з плановими і нормативними витратами, а також з рівнем минулого року.

Переваги нормативного обліку полягають в тому, що з'являється:

- можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм;
- відокремлений облік змін норм, тобто контролю за здійсненням режиму економії;
- укрупнення об'єктів обліку, оскільки нормативні калькуляції складають по всім видам виробів, а відхилення враховують по групам однорідної продукції, внаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання;
- охоплення нормативними калькуляціями переважної частини витрат;
- можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва.

Сьогодні розвиток нормативного методу повинен відбуватись в напрямку його комплексного використання як для бухгалтерської реєстрації витрат і обчислення собівартості продукції, так і для робіт, пов'язаних з підготовкою виробництва, його оперативним плануванням, розрахунком споживчих ресурсів і аналізом собівартості. При такому розширеному використанні нормативного обліку останній виступає як метод, що дозволяє органічно пов'язувати підготовку виробництва, планування, облік витрат, калькулювання і аналіз собівартості у взаємопов'язаний комплекс, який ґрунтується на чинних нормах витрат при системному обліку їх змін. Використовуючи інформацію про зміни чинних норм і відхилень від них, підприємства можуть своєчасно коригувати потребу в товарно-матеріальних цінностях.

Вибір методу обліку витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції залежить від того, наскільки на підприємстві розвинутий управлінський облік та яку роль він відіграє.

1.3 Роль управлінського обліку в підвищенні ефективності виробництва

Управлінський облік в Україні в даний час є одним з основних облікових джерел інформаційного забезпечення управлінської діяльності багатьох підприємницьких структур.

Цей термін увійшов до нашого наукового і професійного обороту відносно недавно. Якщо не рахувати практично єдиного наукового дослідження по управлінському обліку в промисловому виробництві США, написаного професором, академіком НАН України Н. Чумаченко, що вийшов в світ в 1971 р., то тільки на початку 90-х років ХХ в. ми мали можливість ознайомитися з перевідними виданнями іноземних авторів по управлінському обліку і контролінгу.

Перший навчальний посібник з управлінського обліку, підготовлений вітчизняним науковцем – професором, завідувачим кафедрою бухгалтерського обліку в промисловості Тернопільської академії народного господарства М. Гармашем, було випущено тільки в 1995 р. Статус офіційно узаконеного цей термін придбав лише в 1999 р., коли Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначив цей вид обліку як синонім внутрішньогосподарчого обліку.

Тому не дивно, що донині продовжуються гострі наукові дискусії з таких питань: чи має управлінський облік свою нішу в системі облікових дисциплін; в чому полягає принципова відмінність між управлінським обліком і контролінгом.

Першим основним дискусійним питанням є те, чи існує взагалі управлінський облік як такий. Дві протилежні точки зору із цього приводу було опубліковано в професійному науково-практичному журналі «Бухгалтерський облік і аудит».

Це стаття професора В. Ластовецького «Який вид обліку не є управлінським?» [19, с. 40] і відповідь на неї академіка Н. Чумаченко

«Управлінський облік вимагає підтримки» [50, с. 89]. Якщо коротко, то суть статті В. Ластовецького зводиться до того, що «всі без виключення дані обліку і звітності потрібні для управління, тобто є управлінськими» [19, с. 41]. Що стосується цього твердження, то, на нашу думку, немає ніяких підстав не погоджуватися з автором, хоча, можливо, слова «потрібні для управління» слід би було замінити на «можуть бути використані в управлінні» [19, с. 44].

Аналізуючи історичні аспекти розвитку управлінського обліку, Н. Чумаченко переконливо доводить, що цей облік не тільки займає видне місце в обліковій системі, але і є значно ширше «власне обліку, його можна назвати системою управління собівартості продукції» [50, с. 95].

Дещо своєрідний погляд на управлінський облік мають професор Ф. Бутинець і учні його наукової школи, які вважають, що в системі облікових дисциплін може мати місце тільки бухгалтерський управлінський облік, який розглядає «питання бухгалтерського обліку з погляду управління, тобто надання облікових даних фахівцям для ухвалення управлінських рішень на основі одержаної облікової інформації», а управлінський облік – це «конгломерат», об'єднуючий п'ять-шість дисциплін економічного напрямку, і через це називати його обліком не можна [2, с. 333]. Проте якщо дотримуватися такої логіки, то необхідно ввести в науковий обіг «статистичний управлінський облік», а також «податковий» і інші управлінські обліки, адже, за справедливим твердженням В. Ластовецького, кожний облік є управлінським.

Аналіз тлумачень сутності управлінського обліку, приведених в науковій і учбовій літературі, дозволив згрупувати їх в чотири групи. Управлінський облік – це:

- процес ідентифікації, вимірювання, збору, систематизації, накопичення, аналізу, інтерпретації і передачі інформації, що використовується в управлінні;

- підсистема обліку, пов'язана з деталізацією витрат на виробництво і калькуляцією собівартості продукції для управлінської системи;

– економічна система, пов'язана з підготовкою і забезпеченням управління інформацією;

– підсистема обліку, що забезпечує фінансову і нефінансову інформацію, необхідну для ухвалення рішень, направлених на досягнення стратегічної мети підприємства;

– інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю і аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних і стратегічних управлінських вирішень.

Відмінності між приведеними визначеннями управлінського обліку на перший погляд ніби і непомітні, проте при глибшому аналізі вони все-таки істотні.

Проте раціональне зерно у всіх цих наукових дискусіях все-таки може бути, адже не ми відкрили або придумали цей вид обліку. Його вивчають в найпрестижніших університетах, а використовують, причому досить ефективно, в щонайпотужніших корпораціях миру. Останнім часом і на багатьох вітчизняних підприємствах, де навіть створені спеціальні відділи управлінського обліку.

Роль управлінського обліку заключається:

– по-перше, управлінський облік перш за все є системою інформаційного забезпечення управлінських рішень. Керівнику підприємства або менеджеру високого рівня, які ухвалюють управлінські рішення, не обов'язково знати, наприклад, бухгалтерські записи і реєстри. Основна задача управлінського обліку – представлення інформації у такому вигляді і формі, які необхідні управлінцю, і саме тоді, коли вона йому потрібна. Причому ця інформація повинна бути достовірною, систематизованою, відповідно згрупованою або деталізованою (залежно від потреб) і, по можливості, наочною і зручною для використання;

– управлінський облік є одночасно як обліком (в традиційному розумінні цього терміну), так і способом формування управлінської інформації;

– інформація, яка використовується в управлінському обліку, формується як з внутрішніх (облікових і не облікових) джерел, так і із зовнішніх;

– інформація, що використовується для ухвалення управлінських рішень (інформація власне управлінського обліку), часто формується на основі даних інших видів обліку – бухгалтерського (фінансового), статистичного, виробничого (оперативного), податкового. Власне виходячи з цього кожний вид обліку можна вважати пов'язаним з управлінням;

– об'єм даних, які використовуються в управлінському обліку, але які формуються в інших видах обліку, залежить від конкретних управлінських потреб. Наприклад, для оцінки рівня певних витрат в ціні продукції достатньо знати тільки їх питому вагу, закладену в ціні. Проте коли цей рівень починає зростати (щодо нормативу або рівня попередніх періодів), то для аналізу і ухвалення конкретного управлінського рішення необхідна інформація про складові витрат, центри витрат, види продукції і інше.

Таким чином, управлінський облік – це окремий самостійний вид обліку, основним призначенням якого є збір, обробка, аналіз і інтерпретація інформації, необхідної для ухвалення управлінських рішень. Цей облік займає особливе місце в обліковій системі підприємства, оскільки об'єднує облік з управлінням. Пройшовши в своєму розвитку шлях від виробничого обліку витрат до стратегічного управління витратами, на сьогодні він є однією з основних функцій управління витратами підприємства і тому потребує вивчення.

2 ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА ОБЧИСЛЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПрАТ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ЗАЛІЗОБЕТОННИХ ШПАЛ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Приватне акціонерне товариство «Запорізький завод залізобетонних шпал» створено на базі ВАТ «Запорізького заводу залізобетонних конструкцій № 10» в 2003 році. У лютому 2003 року були розпочаті будівельні роботи на двох лініях з випуску залізобетонних шпал СБ-3 для швидкісних доріг і залізобетонних брусів для стрілочних переводів.

28 травня 2003 року була випущена перша шпала, а через місяць – комплект брусів. 9 липня 2003 р ПрАТ «ЗЗЖШ» почав серійний випуск залізобетонних шпал і брусів. Проектанти, будівельники і працівники підприємства за 4 місяці зробили майже неможливе – організували стабільну роботу нового підприємства. Підприємство за 2003 р вийшло на планові потужності, і кожен рік збільшує потужність, вводячи в дію нові технологічні лінії. Липень 2004 року – введена в дію третя лінія по виробництву залізобетонних шпал Ш 1. Вересень 2007 року – одночасно розпочато реконструкцію в бетоносмесительном цеху і будівництво четвертої технологічної лінії. Це дало можливість збільшити випуск залізобетонних шпал і брусів, товарного бетону.

Трудовий колектив підприємства постійно працює над вдосконаленням технологічних процесів з використанням енергозберігаючих технологій. Технологічний процес побудований на використанні обладнання найвідоміших і надійних виробників: Україна, Білорусія, Бельгія, Італія.

Встановлено перші в Україні бетонозмішувачі для випуску жорстких сумішей, $V = 2,5$ м³, автоматичні лінії виробництва з комп'ютерезірованим

управлінням технологічного процесу.

2012 рік – освоєння нових видів продукції з перспективними видами кріплення: АРС – шпала ШС-АРС з рейковим кріпленням типу АРС; Пандрол – шпала залізобетонна анкерна з рейковим кріпленням типу «Пандрол».

Підприємство є одним з основних постачальником продукції «Укрзалізниці», постійно працює над підвищенням експлуатаційної надійності залізобетонних шпал та брусами для стрілочних переводів.

Номенклатура продукції, що виробляється:

- шпали залізобетонні типу СБ-3-0;
- шпали залізобетонні типу Ш 1-1;
- стрілочні переводи різних марок (М 1/11, М 1/9, М1 / 6, М 1 / 9-03, Дн-300, 400, 330, БСУ, ПЗ) рейок типу Р 65 для укладання в дорогу шириною 1520 мм;
- полушпали для підкранових колій КШ-27;
- фундаментні блоки типу ФБ;
- товарний бетон і розчин.

Вищим органом керування заводу є загальні збори, що вправі приймати рішення з будь-яких питань діяльності підприємства. Загальні збори збираються у випадку неплатоспроможності підприємства, а також при наявності інших обставин, якщо вони зачіпають інтереси підприємства в цілому.

Генеральний директор забезпечує виконання рішень загальних зборів акціонерів, Наглядацької Ради, розпоряджень Президента; розпоряджається майном підприємства в межах компетенції; відкриває рахунки в банках, укладає угоди і забезпечує їх виконання; у встановленому порядку приймає на роботу і звільняє персонал; представляє підприємство в рамках компетенції; виконує інші функції, що впливають з Статуту і Положення про Дирекцію. Генеральний Директор підзвітний Загальним Зборам і Наглядацькій Раді. Для контролю за діяльністю виконавчого органу елеватору загальні збори акціонерів обирає Наглядацьку Раду і його главу (Президента). Наглядацька Рада обирається одночасно з обранням Президента і знімає з себе повноваження при переобранні Президента. Наглядацька Рада діє

на підставі Положення, що затверджується Загальними Зборами акціонерів. Президент обирається Загальними Зборами терміном на 5 років, але не більше, ніж на 3 терміни підряд.

Контроль за фінансово-господарською діяльністю здійснює ревізійна комісія. Перевірки фінансово-господарської діяльності Дирекції ревізійна комісія здійснює з доручення Загальних Зборів, Наглядацької Ради і за власною ініціативою. Ревізійної комісії суспільства повинні бути представлені всі матеріали, бухгалтерські й ін. Документи, особисті пояснення посадових осіб на їхню вимогу.

У цей час на підприємстві працюють 340 осіб, у тому числі 44 осіб – адміністративно-управлінський персонал.

На підприємстві діє єдина система організації заробітної плати. Основою організації заробітної плати є схема посадових окладів (тарифних ставок і відрядних розцінок для робітників), система доплат і надбавок відповідно до діючого законодавства (за умов праці, за професійну майстерність, за роботу в нічний час доби, у понаднормовий час і т.д.) і система преміювання. Преміювання за результати діяльності встановлюється щомісяця. ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» застосовує журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку, що заснована на використанні принципу систематизації і накопичування даних первинних документів безпосередньо в регістрах аналітичного і синтетичного обліків відповідно до діючого Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні.

Записи в накопичувальних регістрах виконують за показниками, необхідними для управління і контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємництва, а також для складання періодичної і річної бухгалтерської звітності. Основними регістрами на підприємстві є журнали-ордери, що ведуться по кредиту синтетичних рахунків і дебету кореспондуючих рахунків. Використовують також регістри аналітичного обліку: відомості, таблиці, книги і картки. Наприкінці місяця підсумкові дані кредитових оборотів із журналів-ордерів переносять до Головної книги, у якій підраховують обороти по дебету кожного рахунку. Головну книгу

використовують для узагальнення даних журналів-ордерів, взаємної перевірки зроблених записів по окремих розрахунках і складання звітного балансу. У Головній книзі відображаються початкове сальдо, поточні обороти і сальдо на кінець звітного періоду по кожному синтетичному рахунку. За методом подвійного запису сума дебетових і кредитових оборотів, а також дебетових і кредитових сальдо мають бути між собою рівними. Головна книга відкривається на рік. Послідовність облікових записів при журнально-ордерній формі наведено на рисунку 2.1.

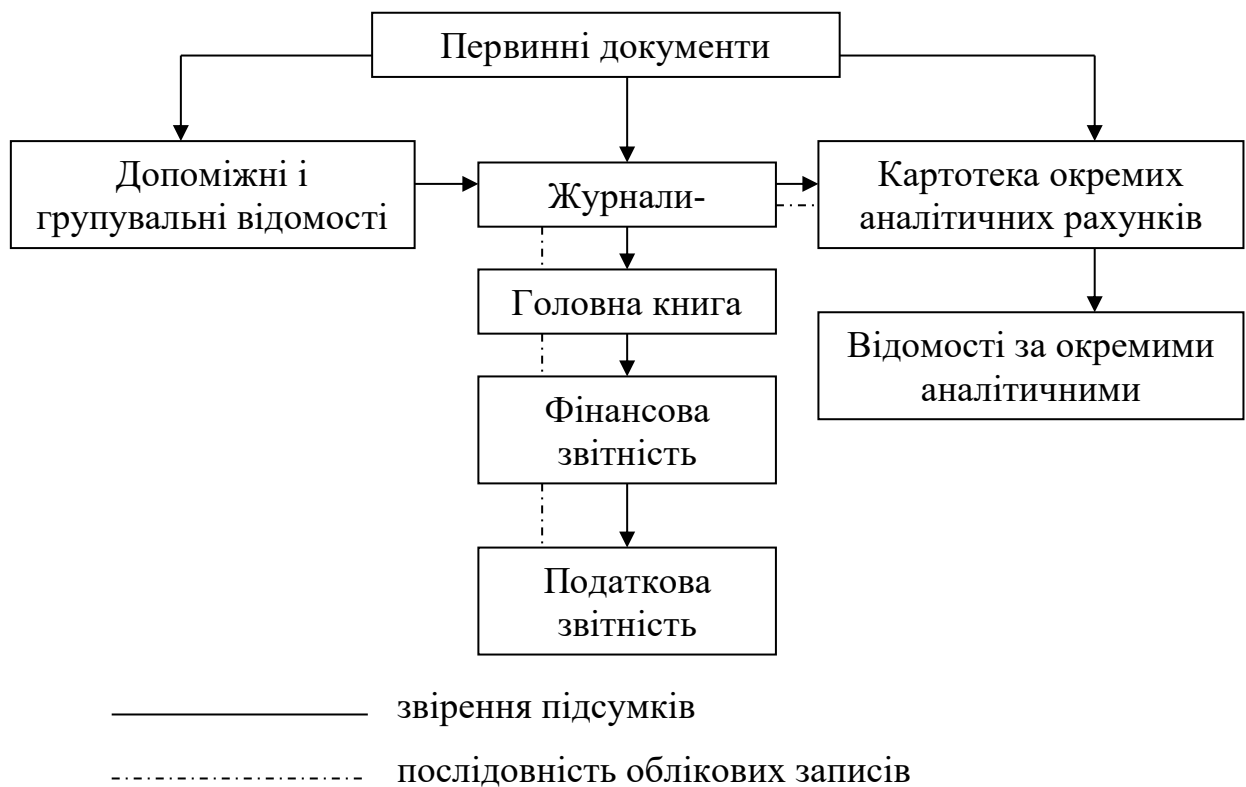


Рис. 2.1 Загальна схема журнально-ордерної форми обліку

Бухгалтер з обліку розрахункових операцій веде облік основних засобів, займається нарахуванням амортизації, а також веде облік по розрахунках з постачальниками, покупцями та іншими дебіторами і кредиторами, облік матеріалів, запасів та інших матеріальних цінностей, а також займається розрахунком собівартості продукції та веде облік матеріальних витрат.

Бухгалтер-касир здійснює облік розрахунків по заробітній платі та інших розрахунках з готівковими коштами.

Головний бухгалтер забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності; організовує контроль за відображенням на розрахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та приходуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

Попередня оцінка фінансового стану підприємства здійснюється на підставі даних бухгалтерського балансу. Однією із основних завдань є виявлення змін у складі майна підприємства та джерел їх формування. З цією метою визначимо відношення окремих статей активу та пасиву, їх питому вагу в загальній валюті балансу та винайдемо суму відхилень в структурі основних статей балансу.

За даними таблиці 2.1 за звітний період активи балансу збільшилися на 868,2 тис.грн. головним чином за рахунок збільшення основних засобів та інших необоротних активів на 871,8 тис.грн. В той же час зменшилась загальна сума обігових коштів на 2,1 тис.грн. Але поряд з цим зросли готова продукція та товари. Підприємство протягом року збільшило власні кошти на 1768,6 тис.грн. Для характеристики стану підприємства важливе значення має аналіз джерел формування його майна. Кредиторська заборгованість зменшилася в порівнянні із минулим роком на 1643,2 тис.грн. В той же час спостерігається збільшення короткострокових кредитів на 631,7 тис.грн та довгострокових зобов'язань на 111,1 тис.грн.

Таблиця 2.1

Структура майна ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» та джерел формування за 2017-2018 роки

Показник	2017 рік, тис.грн.	% до валюти	2018 рік,	% до валюти	Відхи -
----------	-----------------------	----------------	--------------	----------------	------------

Актив	11046	100	11914,5	100	868,2
Всього майна					
в тому числі:					
1. Основні засоби та інші	7379,9	66,8	8251,7	69,3	871,8
необоротні активи					
2. Оборотні (мобільні)	3654,7	33,1	3652,6	30,7	- 2,1
кошти					
2.1. Запаси	2135,4	19,3	669	5,6	-
2.2. Готова продукція	5,1	0,0	21,7	0,2	16,6
2.3. Дебіторська	1242,4	11,25	2095	17,6	852,6
2. Грошові кошти та цінні	271,8	2,46	848,6	7,1	576,8
папери					
3. Витрати майбутніх	11,7	0,11	10,2	0,1	-1,5
Пасив					
Всього джерел	11046	100,00	11914,5	100,0	868,2
в тому числі:					
1. Власні кошти	7834,8	70,93	9603,4	80,6	1768,6
2. Залучені кошти	3211,5	29,07	2311,1	19,4	-900,4
2.1. Довгострокові			111,1	0,9	111,1
2.2. Короткострокові	452,3	4,09	1084	9,1	631,7
кредити та займи					
2.3. Кредиторська	2759,2	24,98	1116	9,4	-
заборгованість					1643,2

У складі оборотних коштів при загальному зменшенні їх долі на 2,4% звертає на себе увагу збільшення дебіторської заборгованості на 852,6 тис.грн. із збільшенням найбільш мобільної частини (ліквідної) оборотних активів – грошових коштів на 576,8 тис.грн. (або 4,64%).

За даними «Звіту про фінансові результати», виручка від реалізації у 2018 році склала 38894,9 тис.грн. Собівартість реалізованої продукції становила 26941,2 тис. грн.. Загальні витрати склали 4465,4 тис.грн. Чистий прибуток підприємства за цей період – 1295,6 тис.грн. Таким чином, рентабельність продаж склала:

$$\text{Чиста рентабельність продаж} = 1295,6 / 32973,0 = 3,9\%$$

Поелементне відображення витрат показує зміну рівня собівартості продукції під впливом раціонального використання трудових ресурсів, основних фондів і оборотних коштів (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2

Витрати на виробництво за 2018 рік

Економічні елементи	Сума, тис. грн.				
	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Рік
Матеріальні витрати	3898,6	5328,6	6225,5	5025,1	20477,8
Амортизація	96,9	77,1	78,5	304	556,5
Витрати на оплату праці	427,4	454,5	499,8	1585,5	2967,2
Відрахування на соціальні заходи	160,3	170,4	187,4	407,6	925,7
Інші операційні витрати	193,5	342,4	470,9	1064,8	2071,6
Разом:	4776,7	6373	7462,1	8387	26998,8
У т.ч. постійні витрати	253,8	432,4	713,4	425,7	1825,3
Змінні витрати	4522,9	5940,6	6748,7	7961,3	25173,5

Як видно з таблиці 2.2, витрати підприємства збільшуються з кожним кварталом. Збільшилися витрати на амортизацію, витрати на заробітну плату й відрахування на соціальне страхування. Структура витрат за 2018 рік наведена у Додатку Б.

2.2 Синтетичний та аналітичний облік витрат на виробництво продукції

Найбільша кількість господарських операцій, здійснюваних на підприємстві, пов'язане з виникненням витрат. ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» веде облік витрат на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» (таблиця 2.3).

Відповідно до Інструкції № 291 рахунок 23 «Виробництво» призначений для обліку й узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). По дебету рахунку 23 «Виробництво» відбиваються прямі матеріальні, трудові й інші прямі витрати; виробничі накладні витрати; втрати від браку продукції (робіт, послуг).

Таблиця 2.3

Відображення в бухгалтерському обліку вартості витрат на виробництво за

березень 2018 р.

Зміст операції	Кореспондуючий запис		Сума, грн
	Дебет рахунку	Кредит рахунку	
Відображено вартість сировини й матеріалів, переданих для виробництва продукції	23	2011	2230338
Відображено вартість пакувальних матеріалів	23	204	2229
Втрати від браку	23	24	713
Відображено вартість палива, електроенергії, води й ремонтні роботи	23	631	90977
Нараховано заробітну плату основному виробничому персоналу	23	661	53576
Віднесена до витрат на виробництво сума внесків на обов'язкове пенсійне страхування, нарахована на заробітну плату основного виробничого персоналу	23	651	16810
Віднесена до витрат на виробництво сума внесків на обов'язкове соціальне страхування, нарахована на заробітну плату основного виробничого персоналу	23	652	2105
Віднесена до витрат на виробництво сума внесків на страхування на випадок безробіття, нарахована на заробітну плату основного виробничого персоналу	23	653	785
Відображена отримана в результаті розподілу сума загальновиробничих витрат	23	91	121007
Списано сировину на брак	24	23	6985
Списано сировину зі складу на виробництво	2011	23	5902
Відпущено на склад готову продукцію	26	23	2454348

У плані рахунків для узагальнення інформації про суми

загальвиробничих витрат призначений рахунок 91 «Загальвиробничі витрати». Облік загально виробничих витрат на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Облік загальвиробничих витрат за березень 2018 р.

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет рахунків	Кредит рахунків	
Нараховано амортизацію на вартість основних засобів загальвиробничого призначення	91	131	19306
Відображено вартість виробничих запасів, визнана витратами звітного періоду	91	2013, 203, 2031, 204, 205, 207, 2071	17650
Списано вартість МШП, визнана витратами звітного періоду	91	22	6148
Нараховано амортизацію на вартість інших необоротних матеріальних активів загальвиробничого призначення	91	132	682
Відображено вартість послуг сторонніх організацій (вода, електроенергія)	91	631	5933
Відображено вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних з виробничим процесом	91	6851	619
Нараховано заробітну плату персоналу	91	661	52574
Нараховано суму зборів на пенсійне страхування, розрахована на оплату праці загальвиробничого персоналу	91	651	15413
Нараховано суму зборів на соціальне страхування, розрахована на оплату праці загальвиробничого персоналу	91	652	1930
Нараховано суму зборів по страхуванню на випадок безробіття, розрахована на оплату праці загальвиробничого персоналу	91	653	719

У плані рахунків для узагальнення інформації про собівартість реалізації призначений рахунок 90 «Собівартість реалізації» (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5

Облік собівартість реалізації за березень 2018 р.

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет рахунку	Кредит рахунку	
Відображено собівартість реалізованої у звітному періоді готової продукції	901	26	2444374
Відображено фінансовий результат основної діяльності	791	901	2444374

Рахунок 79 «Фінансові результати» призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. На даному рахунку відбувається безпосереднє вирахування фінансового

результату (прибутку й збитку) як загального підсумку діяльності підприємства за звітний період (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6

Облік фінансових результатів за березень 2018 р.

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет рахунку	Кредит рахунку	
Списано дохід від реалізації продукції	701	79	2898923
Списана на фінансовий результат собівартість реалізованої готової продукції	79	901	2444375
Списані на фінансовий результат адміністративні витрати, понесені протягом звітного періоду: – на утримання адміністративно-виробничого персоналу; – на службові відрядження; – на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів; – загальногосподарського призначення; – на охорону, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, канцелярські витрати	791	92	162303
Списані на фінансовий результат витрати на збут, понесені у звітному періоді: – витрати пакувальних матеріалів; – витрати на транспортування товарів і продукції відповідно до умов договору; – витрати на маркетинг і рекламу; – витрати на оплату праці й виплату комісійних продавцям, торговельним агентам, працівникам відділу збуту; – утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів які використовуються для збуту продукції	791	93	90805
Списані на фінансовий результат інші витрати операційної діяльності, понесені протягом звітного періоду	791	94	11954
У порядку закриття рахунку 79 списана сума прибутку, понесена у звітному періоді	791	441	189487

Отже, ми розглянули порядок відображення у обліку фінансових результатів діяльності підприємства. Тепер розглянемо порядок формування собівартості продукції на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал».

2.3 Формування собівартості продукції та основні методи калькуляції

Собівартість продукції – це грошова вартість оплати праці, спожитих засобів та предметів праці. У собівартість товарної продукції включають усі витрати підприємства на виробництво. Собівартість реалізованої продукції дорівнює собівартості товарної продукції плюс виробнича собівартість продукції, реалізованої із залишків минулого періоду.

Цехова собівартість – це витрати конкретного цеху на виробництво продукції.

Виробнича собівартість включає всі статті, крім адміністративних витрат і витрат на збут. Повна собівартість включає всі витрати. Вона вираховується для обґрунтування ціни, визначення конкурентоспроможності та інших розрахунків.

Собівартість товарної продукції визначається сумою витрат за всіма калькуляційними статтями окремих видів продукції, а собівартість реалізованої продукції – це алгебраїчна сума витрат на товарну продукцію і витрат, які містяться в зміні залишків нереалізованої продукції на початок і кінець року.

Цехові витрати в більшості галузей промисловості включаються в собівартість окремих видів продукції через розподіл їх пропорційно сумі заробітної плати робітників.

Сума цехових витрат за лютий 2018 р. на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» становила 75 тис. гривень, а основна заробітна плата робітників – 100 тис. гривень. Це означає, що в собівартість окремих видів продукції цехові витрати будуть включені в розмірі 75 % від суми основної заробітної плати виробничих робітників, нарахованої за окремими видами продукції.

Суть інших видів собівартості продукції впливає вже із самої їх назви.

Собівартість продукції – це основний якісний показник роботи підприємства. Її рівень відбиває досягнення та недоліки роботи як підприємства в цілому, так і кожного структурного підрозділу. Систематичне

зниження собівартості продукції має важливе народногосподарське значення, бо дає змогу за стабільних ринкових цін збільшувати прибуток на кожну гривню витрат, підвищує конкурентоспроможність продукції.

За ринкових відносин завдання щодо зниження собівартості продукції централізовано не планується, а ефективність роботи підприємств оцінюється за допомогою показника прибутку. Однак це ще більше посилює значення проблеми зниження собівартості, бо від рівня собівартості залежить конкурентоспроможність продукції, фінансовий стан підприємства, матеріальний та культурний рівень життя його працівників, виконання надходжень до бюджету країни.

Собівартість продукції не має єдиного об'єктивного значення. Її величина залежить від методики розрахунку. При одних і тих самих витратах, при одному й тому ж обсягу виробництва, застосовуючи різну методику розрахунку можна отримати різні значення собівартості. Підвищення ролі та значення показника собівартості в управлінні виробництвом, в оцінці діяльності та стимулюванні колектив підприємств викликає необхідність класифікації цього показника в плануванні та обліку за багатьма характерними ознаками.

Згідно з Національними П(С)БО до виробничої собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) включаються лише прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і загальновиробничі витрати. Не включаються до виробничої собівартості, а списуються на витрати періоду, в якому вони були здійснені: понаднормові витрати і нестачі запасів; витрати на зберігання, крім тих, які необхідні у виробничому процесі, що передував наступній стадії виробництва; адміністративні витрати та витрати на збут.

Виробнича собівартість готової продукції включає витрати на всю виготовлену продукцію за звітний період (включно з такою, яка залишилась нереалізованою на кінець періоду). Величина виробничої собівартості готової продукції відрізняється від виробничої собівартості реалізованої

продукції, зокрема, на суму так званих нерозподілених постійних загально виробничих витрат, які входять лише до складу собівартості реалізованої продукції.

Технологічна собівартість включає прямі витрати на робочому місці, ділянці; характеризує рівень витрат на здійснення окремих технологічних операцій, на виготовлення окремих деталей, вузлів тощо. При порівнянні собівартості окремих деталей можна прийняти рішення щодо власного виробництва чи придбання деталей у постачальника.

Виробнича собівартість – технологічна собівартість, збільшена на суму витрат, пов'язаних з управлінням виробничими підрозділами, що випускають продукцію. Характеризує рівень витрат на виготовлення продукції.

Повна собівартість на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» складається з виробничої собівартості, витрат на збут і адміністративних витрат. Цей показник інтегрує загальні витрати підприємства, які пов'язані як з виробництвом, так і з реалізацією продукції. Показник повної собівартості використовується не для оцінки активів, а для цілей довгострокового планування та визначення ціни на продукцію.

Планова собівартість визначається з врахуванням прийнятих норм витрат матеріальних ресурсів, тарифних ставок та норм виробітку, а також планових показників виробництва продукції. Метою планування собівартості є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, необхідних в плановому періоді для виробництва кожного виду і всієї промислової продукції підприємства, яке відповідає вимогам її якості. Розрахунки планової собівартості окремих виробів, товарної і валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних засобах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва в цілому, для внутрішньозаводського планування, а також для формування цін.

Фактична собівартість може відрізнятися від планової, так як вона характеризує реальні витрати на виробництво та реалізацію. Величина цих

відхилень залежить від продуктивності праці, ефективності використання основних і оборотних засобів та інших факторів виробництва. Ще однією причиною відхилень фактичного рівня собівартості від запланованого можуть бути також зміни цін і тарифів на засоби виробництва та послуги.

Фактичні дані обліку витрат на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» використовуються для оцінки і аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, направлених на розвиток і удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків.

Управління собівартістю продукції являє собою повторюваний процес, в ході якого постійно намагаються знайти можливість обґрунтованого зменшення витрат. В рамках одного виробничого циклу і в найбільш загальному вигляді цей процес може бути представлений у вигляді досить очевидних послідовних процедур:

- прогнозування і планування витрат (визначаються довго і короткострокові тенденції змін окремих видів витрат, задаються їх орієнтири, що забезпечують вихід на певні значення показників прибутку і рентабельності);

- нормування витрат (встановлюються технічні обґрунтовані нормативи в натуральних і вартісних оцінках за окремими видами витрат, технологічними процесами, центрами відповідальності);

- облік витрат (враховуються витрати в заданій номенклатурі статей);

- калькулювання собівартості;

- аналіз витрат і собівартості (аналізуються фактичні витрати в порівнянні з плановими завданнями і нормативами, виявляються причини відхилень, визначаються резерви зниження собівартості);

- контроль і регулювання процесу управління витратами у випадку відхилення від запланованої динаміки витрат (вносяться поточні зміни до системи управління витратами, систем планування і нормування).

Безумовно, витрати, які підприємство вимушене нести в ході виробничого процесу, об'єктивні, і підприємство саме визначає собівартість продукції. Разом з тим держава певним чином регулює цей процес шляхом нормування витрат, що відносяться до собівартості і беруть до уваги при розрахунку розміру прибутку до оподаткування.

При аналізі та плануванні витрат і собівартості продукції найбільшого розповсюдження на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» одержали дві класифікаційні ознаки: економічний елемент і стаття калькуляції.

Калькулювання – це обчислення собівартості продукції (окремих виробів), яке потрібне для обґрунтування цін на продукцію, розрахунку рентабельності виробництва, аналізу витрат, на виробництво однакової продукції на різних підприємствах, визначення економічної ефективності різних організаційно-технічних заходів. Його об'єктом може бути продукція чи роботи (послуги), собівартість яких обчислюється. Так, головний об'єкт калькулювання – це готова продукція, яка поставляється на ринок. Калькулювання іншої продукції, робіт (послуг) має допоміжне значення.

У світовій практиці господарювання застосовуються різні методи калькулювання, що зумовлено різним призначенням калькуляцій, типом виробництва та традиціями управління.

Найчастіше використовується калькулювання за повними і неповними витратами. Метод калькулювання за повними витратами передбачає включення в калькуляцію всіх видів витрат, що стосуються виробництва продукції. Метод калькулювання за неповними витратами передбачає охоплення не всіх витрат на виробництво продукції. Частиною непрямих витрат не відносять на собівартість окремих виробів, а безпосередньо віднімають від виручки за певний період під час визначення прибутку. Таким методом є «direct-cost», за якого на собівартість окремих виробів відносять лише прямі витрати, а непрямі – на період.

Істотно впливають на методи калькулювання широта номенклатури

продукції підприємства та специфіка виробництва. Коли підприємство випускає один вид продукції, собівартість одиниці продукції обчислюється діленням сукупних витрат за певний період на кількість виготовленої продукції.

Таким чином, методи калькулювання, які застосовуються на підприємстві, прямо впливають на розрахунок собівартості продукції.

Нормативний облік дозволяє здійснювати повсякденний і безупинний оперативний облік поточних витрат на виробництво і контроль за ними як органічну складову частину бухгалтерського обліку. Система нормативного обліку універсальна, вона може використовуватися на підприємствах будь-якої галузі, при будь-якому методі групування витрат за об'єктами обліку.

Даний метод калькулювання використовується і у досліджуємому нами підприємстві ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал». Нормативна калькуляція складається на основі діючих на день виготовлення витрат на конкретний вид виробу в розрізі витрат за елементами собівартості, у тому числі витрати на матеріали, на електроенергію, воду, транспорт, а також витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Суть нормативного методу зводиться до того, що витрати на виробництво обліковуються з поділом їх на три елементи обліку:

- витрати в межах норми виходу виробів;
- зменшення (економія) або збільшення (перевитрати) витрат порівняно з нормою (квотою, кошторисом тощо) внаслідок зміни норми під впливом технічного прогресу;
- відхилення витрат порівняно з нормою (квотою, кошторисом, планом тощо) у бік зменшення (економія) або збільшення (перевитрати).

Вимірниками об'єкту калькулювання є калькуляційні одиниці, які дають можливість розрахувати витрати на виробництво по кожній статті окремо і в цілому на одиницю випущеної продукції. Економічне призначення калькуляційних одиниць полягає в забезпеченні адекватного відображення споживчих якостей та їх кількісних характеристик. При виборі

калькуляційної одиниці враховуються умови виробництва і споживання продукту, якісні та кількісні параметри.

Калькулювання на будь-якому підприємстві, незалежно від його виду діяльності, розміру і форми власності, організується відповідно до наступних принципів: науково обґрунтована класифікація виробничих витрат; встановлення об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання; вибір калькуляційної одиниці; вибір методу розподілу непрямих витрат; розмежування витрат по періодах; відокремлений облік поточних витрат на виробництво продукції і капітальних вкладень; вибір методу обліку витрат.

Відповідно до принципів калькулювання і організується обчислення собівартості (калькулювання), що складається з цілого комплексу робіт, виконання яких становить основний зміст форми подання їх результатів – калькуляції.

Наведемо основні з них, які використовуються на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал»:

- економічне обґрунтування витрат та їх групування для цілей визначення собівартості;
- розробка та обґрунтування методів вартісної оцінки кожного елементу витрат, розмежування їх між одержаною продукцією і незавершеним виробництвом;
- визначення обсягу продукції, що калькулюється, встановлення періодичності (строків) калькулювання;
- обчислення собівартості забракованої продукції при наявності браку;
- виявлення та оцінка величини зворотних відходів виробництва;
- визначення собівартості всієї одержаної продукції та її одиниці, включаючи складання калькуляцій, розподіл витрат між супутніми видами продукції, а також обґрунтування оцінки побічної продукції.

Для визначення фактичної собівартості випущеної продукції слід мати дані про кількість, якість та вартість таких факторів калькулювання: готова продукція, незавершене виробництво на початок та кінець періоду

калькулювання, відходи виробництва, супутня, побічна та допоміжна продукція, остаточний брак виробництва.

Крім того, потрібно визначити втрати від браку, який можна виправити. Ці дані дають змогу скласти загальну формулу, алгоритм калькуляційного процесу.

Незавершене виробництво зумовлює два моменти в калькуляційному процесі:

- вартість незавершеного виробництва на початок калькульованого періоду слід додати до загальної суми витрат поточного періоду;
- вартість незавершеного виробництва слід вирахувати остаточної суми витрат, яка залишається після виконання ряду процедур.

Наявність відходів виробництва зумовлює необхідність виключення їх вартості із загальної суми витрат. Наявність супутньої продукції зумовлює необхідність обліку витрат на її одержання, а наявність побічної продукції – розподіл витрат між готовою та побічною продукцією на підставі калькуляції або виключення вартості побічної продукції. Якщо собівартість побічної продукції не калькулюється, її оцінюють на підставі облікових цін.

Калькулювання собівартості продукції на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» завершують розрахунком фактичної собівартості одиниць вимірювання окремих видів продукції. Це завжди зводиться до простої арифметичної дії: загальну суму собівартості окремого виду продукції ділять на кількісні характеристики виду.

Загалом калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) умовно можна поділити на три етапи. На першому етапі обчислюється собівартість всієї випущеної продукції в цілому, на другому – фактична собівартість по кожному при управлінні виду продукції, на третьому – собівартість одиниці продукції, виконаної роботи або послуги.

Об'єктивно на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» необхідне застосування певних методів обліку витрат і калькулювання

собівартості продукції (робіт, послуг), які дозволяють обґрунтовано відносити витрати до конкретного найменування з урахуванням технологічних та організаційних особливостей виробництва і відображення в обліку формування їхніх споживних властивостей. При цьому вибір методу не може бути довільним, а повинен враховувати об'єктивні умови конкретного виробництва, зокрема, тривалість виробничого циклу, кількісні і якісні характеристики продукції, можливість розмежування витрат за елементами.

2.4 Удосконалення обліку витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції

Облік, який є найтрудомісткішою функцією управління накладними витратами, на більшості підприємств здійснюється на основі підходів до організації обліку накладних витрат, що діяли раніше. Накладні витрати класифікують за такими комплексними статтями: витрати на утримання й експлуатацію машин та устаткування; загальновиробничі витрати; адміністративні (загальногосподарські) витрати; витрати на збут (комерційні) витрати.

Щодо витрат на утримання й експлуатацію машин та устаткування, то вони, відповідно до правил ведення обліку, тепер на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» долучаються до складу загальновиробничих витрат. На нашу думку, облік цих витрат доцільно й надалі вести відокремлено, оскільки, по-перше, вони відмінні від загальновиробничих витрат за економічним змістом та цільовим призначенням, по-друге, вплив технічного поступу, комплексна автоматизація й механізація виробництва призведуть до зростання цих витрат і збільшення їхньої частки у собівартості продукції.

Недоліком організації обліку витрат на утримання й експлуатацію машин та устаткування є те, що їх здебільшого обліковують лише в розрізі цехів, а на окремих підприємствах такий облік взагалі не ведуть. Оскільки облік загальновиробничих, адміністративних та збутових витрат є досить трудомісткий, то підприємства ведуть такий облік загальним методом, тобто в цілому по підприємству.

Практика формування накладних витрат на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» є незадовільною, що негативно впливає на процес управління ними. Крім того, дані про фактичні витрати за рахунками комплексних витрат можна одержати лише в середині наступного за звітним місяця. Така ситуація не дає змоги керівництву оперативно впливати на їх рівень. Важливо своєчасно визначити причини та спроби ліквідації надмірних витрат.

Важливим етапом аналізу накладних витрат є дослідження їхньої структури й динаміки за такими збільшеними економічними елементами: матеріальні витрати; амортизація основних засобів і нематеріальних активів; зношення малоцінних необоротних активів; витрати на оплату праці, витрати на соціальне страхування та податки; послуги допоміжних цехів обслуговуючих господарств та сторонніх організацій; інші витрати. Аналіз цієї структури дає змогу визначити основні напрями пошуків резервів зниження собівартості продукції.

За таких тенденцій зміни частки накладних витрат виробнику ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» треба звернути увагу на резерви з оплати праці працівників адміністративних підрозділів, послуг допоміжних цехів, обслуговуючих господарств і сторонніх організацій. Урахування тенденцій та закономірностей формування накладних витрат є обов'язковим при розробленні стратегічних програм економічного розвитку. Це особливо актуально для ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал», яке випускаючи конкурентоспроможну продукцію, не може реалізувати цю перевагу через відсутність практики використання всього комплексу засобів

конкурентної боротьби: цінової політики, ефективних методів стимулювання, створення позитивного іміджу тощо.

Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» не прогнозують рівень накладних витрат, не складають їхні планові кошториси, немає затверджених нормативів. Складаючи планові калькуляції та визначаючи рівень цін, за основу беруть фактичний рівень витрат у відсотках до основної (або загальної) заробітної плати робітників виробництва.

Зниження якості планової роботи на досліджуваному підприємстві, або її повна відсутність, відображає негативну тенденцію. Без такої роботи в реальних умовах господарювання неможливо забезпечити конкурентоспроможність продукції та стабільність економічної ситуації.

Одним із важелів регулювання накладних витрат є їх нормування, а саме: визначення максимально допустимої величини накладних витрат у загальних витратах на виробництво товарної продукції. Окремо на календарний рік треба визначати нормативи адміністративних витрат, витрат на збут, витрат на утримання й експлуатацію машин і устаткування та інших загальновиробничих витрат.

При визначенні нормативних величин накладних витрат, ми пропонуємо враховувати їх базовий рівень. Визначаючи нормативний рівень постійної частини накладних витрат на майбутній період, необхідно враховувати прогнозований рівень інфляції. Розрахувавши відносні (у відсотках) нормативні складові накладних витрат на плановий рік, можна легко визначити їх абсолютні значення. Планові суми треба розподіляти за місцями виникнення та окремими статтями накладних витрат. Тобто треба складати планові кошториси за видами накладних витрат, на підставі яких формують зведений кошторис.

Метою складання кошторису накладних витрат є:

- допомога плануванню щорічних операцій;
- координація діяльності виробничих і загальногосподарських

підрозділів підприємства й забезпечення гармонійності їхнього функціонування;

- доведення планів до керівників структурних підрозділів;
- стимулювання (мотивація) діяльності керівництва для досягнення цілей організації; управління виробництвом;
- оцінка ефективності роботи керівництва.

Процес складання кошторису сприяє конкретизації намічених планів і гарантує, що керівництво плануватиме майбутні операції беручи до уваги можливі зміни умов діяльності в наступному році, й визначатиме заходи, яких треба вживати насамперед, щоб заздалегідь передбачити ймовірні проблеми.

Відповідальність за складання кошторису накладних витрат на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» доцільно покласти на керівника виробничого підрозділу підприємства. Кошторис накладних витрат слід складати за окремими статтями щодо прогнозованого обсягу виробництва. Він необхідний для здійснення управління й контролю за рівнем накладних витрат в окремому підрозділі.

Для ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» складання кошторису є завданням складним і клопітним, оскільки для його підготовки необхідно проробити багато операцій з цифрами. Тому підприємству слід використовувати комп'ютерні програми або ж інформаційні таблиці. Шляхом простої зміни даних кошторис можна швидко перевірити з мінімальною витратою зусиль.

Та головна перевага використання комп'ютерів у тому, що керівництво може оцінити множину варіантів перед кінцевим затвердженням кошторису. Комп'ютеризовані моделі можуть накопичувати фактичні результати період за періодом і робити необхідні розрахунки, щоб видати звіт про виконання кошторису. Визначення ефективності управління накладними витратами на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» доцільно здійснювати на основі загальної моделі, яка характеризує результат зіставлення величини

накладних витрат із результатами виробничо-господарської діяльності підприємства, досягнутими за рахунок формування цих витрат.

Отже, ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» доцільно переглянути наявні системи управління витратами, зокрема накладними, підвищувати ефективність управління ними з метою забезпечення конкурентоспроможності їхньої продукції на ринках збуту.

3 АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТА ШЛЯХИ ЇЇ ЗНИЖЕННЯ

3.1 Аналіз виробничої собівартості продукції за статтями калькуляції та за елементами витрат

Відомо, що витрати підприємства залежно від їх призначення виражаються різними показниками. Згідно з чинними законодавством та інструктивними матеріалами визначаються такі показники:

- сукупні витрати;
- кошторис виробництва;
- собівартість валової, товарної і реалізованої продукції.

Показник сукупних витрат введено в систему економічних обчислень та обліку на підприємствах для визначення оподаткованого прибутку відповідно до Податкового кодексу України. Він є синтетичним показником і включає не лише ті витрати, що формують собівартість продукції, а й інші. Тому цей показник при аналізі собівартості продукції не розглядається.

Кошторис виробництва – це витрати підприємства, пов'язані з основною діяльністю за певний період, незалежно від того, відносять їх на собівартість продукції в цьому періоді чи ні. Кошторис виробництва і собівартість загального обсягу продукції, як правило, не збігаються. Кошторис виробництва складають за економічними елементами, до яких належать:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Перелічені статті витрат складають також елементи операційних витрат, які відображаються у другому розділі форми 2 «Звіт про фінансові

результати» і враховуються при аналізі фінансових результатів підприємства.

Елементи операційних витрат форми 2 становлять:

- виробнича собівартість продукції;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

Кошторис виробництва, за яким аналізується собівартість валової продукції і собівартість товарної продукції ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал», поданий у додатку В.

Кошторис виробництва, який складається на рік, а потім може протягом року коригуватися залежно від зміни виробничих ситуацій, є основним джерелом аналізу собівартості продукції за елементами витрат.

Аналіз собівартості продукції за елементами витрат здійснюється з метою вивчення зміни рівня собівартості продукції під впливом використання ресурсів підприємства (трудових, засобів праці, предметів праці). Такий аналіз необхідний також для того, щоб вивчити матеріало-, енерго-, трудо- та фондомісткість й встановити вплив технічного прогресу на структуру витрат. В таблиці 3.1 відображається аналіз собівартості продукції ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» за елементами витрат за 2018 рік. З проведеного аналізу собівартості продукції за елементами витрат видно, що витрати на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» за звітний період збільшилися на 2,7 тис. грн. Матеріальні витрати (за винятком вартості зворотних відходів) збільшилися на 3 тис. грн. за рахунок підвищення цін на сировину. Покупні комплектуючі вироби та напівфабрикатів зменшилися на 0,3 тис. грн. У зв'язку з економією витрат на паливо в звітному році вони зменшилися на 0,8 тис. грн. А витрати по електроенергії збільшилися на 0,3 тис. грн. Витрати за статтями собівартості відрізняються від витрат за елементами тим, що вони відображають витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацію продукції за звітний період.

Таблиця 3.1

Аналіз собівартості продукції ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» за елементами витрат за 2018 рік

Елементи витрат	За планом		Фактично		Відхилення
	сума, тис. грн.	питома вага	сума, тис. грн.	питома вага	сума, тис. грн.
Матеріальні витрати	20474,8	75,8	20477,8	75,8	+3,0
Сировини і матеріалів	20000,2	74,1	20000,2	74,1	
покупних комплектуючих виробів та напівфабрикатів	227,8	0,8	27,5	0,8	-0,3
палива	120	0,4	119,2	0,4	-0,8
енергії	73,8	0,3	74,1	0,3	+0,3
інших матеріальних витрат	53	0,2	56,8	0,2	+3,8
Витрати на оплату праці	2967,2	11,0	2967,2	11,0	
Відрахування на соціальні заходи	925,7	3,4	925,7	3,4	
Амортизаційні відрахування	556,5	2,1	556,5	2,1	
Інші витрати	2071,9	7,7	2071,6	7,7	-0,3
Витрати на виробництво	26996,1	100,0	26998,8	100,0	+2,7
Обсяг товарної продукції	35272,8		35063,4		-209,4

Групування витрат за статтями калькуляції дозволяє характеризувати зв'язок витрат з результатами, їх роль у технологічному процесі, управлінні й обслуговуванні, відокремити прямі й непрямі витрати, змінні й постійні і таким чином детальніше виявити можливості їх економії.

Аналіз собівартості продукції за статтями калькуляції передбачає наступні етапи:

- аналіз виробничої собівартості продукції в цілому, у тому числі окремих статей калькуляції;
- детальний аналіз окремих статей калькуляції, тобто аналіз прямих і непрямих витрат на виробництво продукції.

Важливим показником загальної собівартості продукції є собівартість її окремих видів. Для аналізу використовують планові та фактичні калькуляції

собівартості продукції. Об'єктом калькулювання можуть бути продукція чи роботи. Проте головний об'єкт калькулювання – це готові вироби, які поставляються за межі підприємства. Враховуючи значну трудомісткість процесу калькулювання, підприємства обмежуються калькулюванням собівартості лише найважливіших видів продукції.

Під час аналізу встановлюють ступінь виконання плану за собівартістю окремих видів продукції, вивчають відхилення за статтями калькуляції від плану або базових показників, визначають причини, що зумовили значні відхилення за найбільш вагомими статтями калькуляції.

Якщо підприємство тривалий час випускає певний вид продукції, обов'язково треба вивчити динаміку показників її собівартості за цей період. Вважається, що собівартість продукції має тенденцію до постійного зниження. І це правильно. Проте існують і протилежні напрями її зміни. Так, підвищення якості продукції у деяких виробництвах поєднується із зростанням її собівартості. Причому її зростання, починаючи з певної межі, може мати нестримний характер. Аналіз собівартості окремих видів продукції слід закінчувати пошуком резервів її зниження. Поточні резерви собівартості включають усі види непродуктивних витрат (як явні, так і приховані), а також виявлені під час аналізу перевитрати ресурсів і надмірні витрати грошових коштів. Перспективні резерви зниження собівартості продукції передбачають проведення значних організаційних, технологічних, конструкторських та інших видів робіт, що, до речі, потребує певних додаткових інвестицій. Собівартість одиниці продукції розраховують за формулою 3.1:

$$C_i = \Pi/Gi + V \quad (3.1)$$

де Π – умовно-незмінні витрати;

V – змінні витрати;

Gi – обсяг виробництва.

Насамперед це стосується можливого збільшення обсягів виробництва. Добре відомо, що за інших рівних обставин збільшення обсягів виробництва знижує собівартість продукції через відносно сталі витрати на управління виробництвом. Цей шлях зниження собівартості хоч і дуже простий, але має певні згасаючі можливості одержання позитивного ефекту. До того ж, наявні виробничі потужності підприємства і попит на даний виріб можуть обмежувати збільшення обсягів виробництва продукції.

3.2 Аналіз собівартості продукції за прямими і накладними статтями витрат та витрат на одну гривню товарної продукції

У собівартості товарної продукції витрати сировини, матеріалів, палива і енергії відображаються у двох розрізах:

- за прямими статтями калькуляції;
- за статтями накладних (непрямих) комплексних витрат.

До прямих витрат відносяться:

- сировина і матеріали;
- зворотні відходи;
- закуплені та комплектуючі вироби і напівфабрикати;
- допоміжні матеріали;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна та додаткова зарплата виробників з відрахуваннями на соціальні потреби та інші витрати, розмір яких залежить від обсягу й асортименту продукції.

Аналіз витрат на матеріали, покупні вироби і напівфабрикати, паливо, електроенергію починається із загальної оцінки їх величини у собівартості всієї товарної продукції за прямими статтями калькуляції. Для цього на

Сировина і основні матеріали, без відходів	20000,2	20000,2	20006,2	20008,4	+8,2	-	+6	+2,2
Покупні напівфабрикати	227,8	227,8	227,5	227,8	-0,3	-	-0,3	-

У зв'язку зі зростанням обсягу виробництва витрати на сировину і матеріали і на покупні вироби та напівфабрикати не зросли. За рахунок зміни структури асортименту випущеної продукції витрати сировини і матеріалів зросли на 6,0 тис. грн., а покупних виробів і напівфабрикатів зменшились на 0,3 тис. грн.

ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» під впливом зміни рівня витрат у собівартості окремих видів продукції допустило перевитрату сировини і матеріалів на 2,2 тис. грн.

Важливо зазначити, що рівень матеріальних витрат у собівартості всієї товарної продукції та її одиниці складається під впливом двох груп факторів:

- норм витрат сировини, матеріалів, повторно використовуваних відходів, покупних виробів і напівфабрикатів, палива і енергії;
- цін на спожиті матеріальні цінності і тарифів на електроенергію.

До накладних (непрямих) витрат належить решта витрат, абсолютна величина яких залишається переважно постійною. Згідно з п. 15 ПБО це:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо, відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями і т. д.);
- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого

призначення;

- витрати на утримання, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших матеріальних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу;

- інші витрати (від браку, оплата простоїв тощо).

Для того щоб визначити і проаналізувати рівень витрат на одну гривню продукції, необхідно здійснити ряд додаткових розрахунків. Це стосується передусім необхідності перерахунку фактичного обсягу виготовленої продукції на планову собівартість, планові ціни, а також урахування зміни цін на сировину, матеріали і товарну продукцію у звітному періоді.

На зміну витрат на одну гривню товарної продукції впливають такі фактори:

- зміна структури й асортименту продукції;

- зміна рівня витрат (собівартості окремих виробів);

- зміна цін на сировину, матеріали і паливо;

- зміна цін на готову продукцію.

Для більш глибокого вивчення причин зміни собівартості аналізують звітні калькуляції по окремих виробках, порівнюють фактичний рівень витрат на одиницю продукції з плановими і даними минулих періодів у цілому і по статтях витрат.

Вплив факторів на зміну рівня собівартості одиниці продукції вивчають за допомогою факторної моделі (формула 3.2):

$$C_i = A_i \div V\Pi_i + B_i \quad (3.2)$$

де A_i – сума постійних витрат на весь випуск i -той продукції;

$V\Pi_i$ – обсяг випуску i -тої продукції;

V_i – рівень перемінних витрат на одиницю i -тої продукції.

Вихідні дані для аналізу узяті з калькуляції фундаментних блоків за березень місяць 2016, 2017, 2018 р. (таблиці 3.3, 3.4).

З таблиці 3.3 можна зробити наступні висновки:

– витрати на сировину і матеріали збільшилися на 49,9 грн. у 2017 році в порівнянні з 2016 роком, а в 2018 році вони зменшилися на 97,36 грн.;

– витрати по паливу й електроенергії також збільшилася в 2017 – на 11,26 грн., а в 2018 році змінилися на 7,18 грн. убік зменшення – скорочення витрати палива;

– витрати по заробітній платі збільшилися на 2,15 грн. у 2018 році стосовно попередніх років, що спричинило за собою збільшення статті «Відрахування на соціальне страхування»;

– загальновиробничі витрати значно змінилися убік збільшення (майже в два рази) у 2018 році стосовно 2017, зміна склала – 54,13 грн.

Таблиця 3.3

Витрати на виробництво фундаментних блоків

Статті витрат	Роки					
	2016 р.		2017 р.		2018 р.	
	на 10 шт.	грн.	на 10 шт.	грн.	на 10 шт.	грн.
Сировина і матеріали	1022,41	899152,58	11072,4	854576,85	975,04	821376,7
Паливо і електроенергія	28,74	25278,4	440,00	31871,39	32,82	27644,05
Заробітна плата робітників, зайнятих в виробництві	20,21	17774	220,20	16096,85	29,35	24723,37
Відрахування на соціальні заходи	7,53	6624,22	77,21	5744,94	11,22	9449,19
Загально виробничі витрати	62,66	55108,44	665,98	52874,58	120,11	101179,25
Втрати від браку	0,36	317,36	00,42	334,71	-	-
Ітого собівартість	1141,92	1004254,9	11206,2	961199,32	1169,2	984959,35

Кількість	879,445		7796,87		842,4	
-----------	---------	--	---------	--	-------	--

З вищесказаного можна зробити більш загальний висновок: витрати на виробництво фундаментних блоків збільшилися в 2017 р. у порівнянні з 2016 р. і зменшилися в 2018 р. стосовно 2017 року.

Використовуючи дані формули 3.2 і таблиць 3.3, 3.4 зробимо розрахунок впливу факторів на зміну собівартості хліба Заводського методом ланцюгової підстановки за березень 2016 і 2017 р.:

$$C_{2016} = A_{2016} / \text{ВВП}_{2016} + B_{2016} = (25,42 / 879,445 \times 0,65 + 0,72) \times 1000 / 0,65 = 1136,6 \text{ грн.}$$

$$C_{\text{усл.1}} = A_{2016} / \text{ВВП}_{2017} + B_{2016} = (25,42 / 796,87 \times 0,65 + 0,72) \times 1000 / 0,65 = 1139,59 \text{ грн.}$$

$$C_{\text{усл.2}} = A_{2017} / \text{ВВП}_{2017} + B_{2017} = (26,81 / 796,87 \times 0,65 + 0,72) \times 1000 / 0,65 = 1141,34 \text{ грн.}$$

$$C_{2017} = A_{2017} / \text{ВВП}_{2017} + B_{2017} = (26,81 / 796,87 \times 0,65 + 0,76) \times 1000 / 0,65 = 1202,87 \text{ грн.}$$

Таблиця 3.4

Вихідні дані для факторного аналізу собівартості фундаментного блоку за березень місяць 2016, 2017, 2018 р.р.

Показник	Роки		
	2016 р.	2017 р.	2018 р.
Обсяг виробництва, т	879,445	796,87	842,40
Сума постійних витрат, тис. грн.	25,42	26,81	48,04
Сума змінних витрат на одиницю продукції, грн.	0,72	0,76	0,73
Собівартість одиниці продукції	0,74	0,78	0,76
Собівартість 1 т, грн.	1141,92	1206,21	1169,23

Загальна зміна собівартості одиниці продукції складає:

$$\Delta C_{\text{заг}} = C_{2017} - C_{2016} = 1202,87 - 1136,6 = 66,27 \text{ грн.},$$

у тому числі за рахунок зміни:

– обсягу виробництва продукції

$$\Delta C(\text{ВВП}) = C_{\text{усл.1}} - C_{2016} = 1139,59 - 1136,6 = 2,99 \text{ грн.};$$

– суми постійних витрат

$$\Delta C(A) = C_{\text{усл.2}} - C_{\text{усл.1}} = 1141,34 - 1139,59 = 1,75 \text{ грн.};$$

– суми питомих перемінних витрат

$$\Delta C(B) = C_{2017} - C_{\text{усл.2}} = 1202,87 - 1141,34 = 61,53 \text{ грн.}$$

Збільшення собівартості фундаментного блоку в порівнянні з 2016 р. відбулося за рахунок збільшення суми перемінних витрат.

Зробимо розрахунок впливу факторів на зміну собівартості фундаментного блоку за березень 2017 і 2018 р.:

$$C_{2017} = A_{2017} / \text{ВВП}_{2017} + B_{2017} = (26,81 / 796,87 \times 0,65 + 0,76) \times 1000 / 0,65 = 1202,87 \text{ грн.}$$

$$C_{\text{усл.1}} = A_{2017} / \text{ВВП}_{2018} + B_{2017} = (26,81 / 842,4 \times 0,65 + 0,76) \times 1000 / 0,65 = 1201,06 \text{ грн.}$$

$$C_{\text{усл.2}} = A_{2018} / \text{ВВП}_{2018} + B_{2017} = (48,04 / 842,4 \times 0,65 + 0,76) \times 1000 / 0,65 = 1226,26 \text{ грн.}$$

$$C_{2018} = A_{2018} / \text{ВВП}_{2018} + B_{2018} = (48,04 / 842,4 \times 0,65 + 0,73) \times 1000 / 0,65 = 1180,1 \text{ грн.}$$

Загальна зміна собівартості одиниці продукції складає:

$$\Delta C_{\text{заг}} = C_{2018} - C_{2017} = 1180,1 - 1202,87 = -22,77 \text{ грн.}$$

У тому числі за рахунок зміни:

– обсягу виробництва продукції

$$\Delta C(\text{ВВП}) = C_{\text{усл.1}} - C_{2017} = 1201,06 - 1202,87 = -1,81 \text{ грн.};$$

– суми постійних витрат

$$\Delta C(A) = C_{\text{усл.2}} - C_{\text{усл.1}} = 1226,26 - 1201,06 = 25,2 \text{ грн.};$$

– суми питомих перемінних витрат

$$\Delta C(B) = C_{2018} - C_{\text{усл.2}} = 1180,1 - 1226,26 = -46,16 \text{ грн.}$$

Зменшення собівартості фундаментного блоку у 2018 р. відбулося за рахунок зменшення суми перемінних витрат. Сума постійних і перемінних витрат у свою чергу залежить від рівня ресурсоемності і зміни вартості матеріальних ресурсів у зв'язку з інфляцією.

Фактичні витрати на одиницю продукції в 2017 р. у порівнянні з

попереднім роком збільшилися на 0,04 грн., це відбулося за рахунок зміни статті «Сировини і матеріалів» і «Паливо й електроенергія». У 2018 році в порівнянні з 2016 р. фактичні витрати збільшилися на 0,02 грн. – це відбулося за рахунок змін у статтях «Зарплата працівникам, зайнятим у виробництві», «Відрахування на соціальне страхування» і в більшому ступені за рахунок статті «Загальновиробничі витрати».

Витрати на одиницю фундаментного блоку за 2018 р. зменшилися на 22,77 грн. у порівнянні з 2017 роком, і збільшилися в 2017 р. на 66,27 грн. у порівнянні з 2016 роком.

Ці зміни відбулися за рахунок наступних факторів:

- обсягу виробництва: $2,99 - 1,81 = 1,18$ грн.
- суми постійних витрат: $1,75 + 25,2 = 26,95$ грн.
- суми питомих перемінних витрат: $61,53 - 46,16 = 15,37$ грн.

Для аналізу окремих видів продукції необхідний аналогічний аналіз по кожному виду продукції. Собівартість продукції в 2017 році збільшилася, а в 2018 році знизилася, це відбувається в основному з за зміни перемінних витрат, хоча постійні витрати теж змінюються, але це не робить сильного впливу, тому що вони займають не значну частину в собівартості хліба.

Як зазначено вище, зміна у виробничій собівартості походить із за зміни перемінних витрат, до яких відносяться витрати на сировину, матеріали, паливо й електроенергію, заробітну плату, відрахування і частину загальновиробничих витрат.

3.3 Шляхи зниження собівартості продукції та економія матеріальних ресурсів

Зниження собівартості – один із факторів економії господарських ресурсів і тому є найважливішим резервом зростання прибутку підприємств і

підвищення рентабельності виробництва. В умовах ринкових відносин, що розвиваються і поглиблюються, коли кожне підприємство повинно забезпечити розширення і вдосконалення виробництва за рахунок власних накопичень, одним з головних завдань працівників економічних служб, керівників і всіх спеціалістів підприємств є пошук і мобілізація внутрішньогосподарських резервів зниження собівартості продукції (робіт, послуг).

Виходячи зі значення собівартості як узагальнюючого якісного показника виробництва, необхідно поділяти фактори зниження собівартості за двома основними ознаками:

- за елементами виробництва — праця, предмети і засоби праці;
- за характером умов і заходів, спрямованих на удосконалення виробництва, що визначають скорочення витрат праці і засобів виробництва на одиницю продукції, а також зниження собівартості за основними елементами.

Основними факторами зниження собівартості при поділі їх за першою ознакою є:

- зростання продуктивності праці і відповідна зміна середньої заробітної плати;
- зниження норм витрачання сировини, матеріалів і палива;
- скорочення транспортних витрат по доставці засобів виробництва;
- зміна цін на засоби виробництва і транспортних тарифів;
- покращення техніко-економічних показників використання основних засобів при встановленій нормі амортизації та їх вартості.

Основними факторами зниження собівартості при поділі їх за другою ознакою є:

- впровадження передової техніки — механізація і автоматизація, електрифікація і хімізація виробництва, покращення конструкції виробів, впровадження передових технологічних процесів тощо;
- покращення організації виробництва на основі його концентрації та

спеціалізації, удосконалення організації управління підприємством та більш раціонального територіального розміщення виробництва, покращення умов матеріально-технічного забезпечення та організації праці тощо;

- підвищення кваліфікації і культурно-технічного рівня робітників.

Якщо на підприємстві не обчислюють собівартість конкретних видів виробів, то збитковість одних видів продукції вуалюється прибутковістю інших, що заважає мобілізації резервів підприємства. Такі факти спостерігаються на передових і рентабельних підприємствах, де збитковість значної кількості виробів залишається непоміченою через високу рентабельність продукції в цілому. Тому, ще одним фактором зниження собівартості, є її обчислення по всій номенклатурі продукції.

Аналіз собівартості продукції закінчується зведеним підрахунком резервів її зниження та розробкою заходів, спрямованих на використання виявлених резервів. Резерви зниження собівартості продукції – це кількісно вимірні можливості економії витрат живої та уречевленої праці.

Зниження собівартості одиниці продукції і витрат на 1 гривню продукції досягається двома способами:

- збільшенням обсягу виробленої продукції;
- ліквідацією непродуктивних витрат і невиправданих перевитрат за елементами і калькуляційними статтями витрат, економнішим витрачанням матеріальних, трудових і грошових запасів і запровадженням прогресивних організаційних та технічних заходів підвищення ефективності виробництва.

Резерви зниження собівартості можна виявляти на ранніх стадіях життєвого циклу виробів і у процесі виробництва.

На ранніх стадіях життєвого циклу виробів ефективним методом виявлення резервів зниження собівартості продукції є функціонально-вартісний аналіз (ФВА).

Завданнями проведення ФВА є:

- підвищення конкурентоздатності продукції;
- підвищення якості об'єкта в цілому або його складових частин;

- зниження витрат на виробництво (зниження матеріаломісткості, фондомісткості, трудомісткості, енергомісткості);
- підвищення продуктивності праці;
- заміна дефіцитних, імпортних матеріалів, комплектуючих виробів;
- збільшення обсягу продукції без додаткових матеріальних вкладень;
- ліквідація «вузьких місць» у виробництві;
- зниження експлуатаційних і транспортних витрат;
- підвищення екологічності виробництва;
- розробка нових або вдосконалення існуючих конструкцій, технологічних процесів, систем організації праці і керування виробництвом, прогнозування розвитку об'єктів тощо.

Результат проведення ФВА – зниження витрат на одиницю корисного ефекту – може бути виражений:

- підвищенням споживчих властивостей виробу при одночасному скороченні витрат;
- підвищенням споживчих властивостей при збереженні або економічно виправданому збільшенні витрат;
- скороченням витрат при збереженні або обґрунтованому зниженні функціональних параметрів виробу до необхідного рівня.

Основна особливість ФВА собівартості – обмеження кількості досліджуваних виробів, а за окремими з них – обмеження кількості внутрішньовиробничих резервів зниження витрат (матеріальних, трудових та ін.). Об'єктами вивчення ФВА за окремими виробами можуть бути дорогі деталі і вузли низької якості, гостро дефіцитні матеріали й ін.

Резерви зниження собівартості, виявлені ФВА, вишукують шляхом виявлення й усунення зайвих витрат, закладених у недосконалість конструкції виробу в цілому або його деталей, відсталості технології й організації виробництва. Основну увагу тут приділяють виявленню неекономічних технічних рішень, непотрібних і невикористаних функцій, недовикористаних функціональних ресурсів (щодо механічної міцності,

класу точності і т. ін.), відхилень від нормальних умов, передбачених процесами виготовлення і організації виробництва й ін.

Зниження зайвих витрат або їх повне усунення роблять у межах основної конструкції виробу, змінюють лише окремі елементи, але зберігають їхній взаємозв'язок і взаємодію з іншими складовими частинами виробу. Функціонально-вартісний аналіз виробів, здійснений з метою зниження собівартості, у першу чергу проводять за виробами, що мають найбільшу питому вагу в загальному випуску продукції за умови збереження її в перспективі. Можна використовувати й інші критерії для добору об'єкта ФВА, наприклад, питому вагу даного виробу в загальній трудомісткості матеріальних витрат, витрати конкретного матеріалу й ін. За цими критеріями встановлюють і черговість проведення ФВА.

Після добору об'єктів аналізу складають план проведення ФВА, що включає:

- аналіз зібраної інформації;
- вказівку конкретних об'єктів аналізу;
- аналіз конструкцій і деталей, виготовлених за визначеною технологією і при визначеній організації виробництва, що дає змогу окреслити завдання щодо зниження витрат на їхнє виготовлення;
- напрямки пошуку ідей і пропозицій за вирішенням запланованих завдань;
- експертизу ідей і пропозицій, добір найбільш реальних для рекомендації ФВА;
- підготовку рекомендацій;
- прийняття рішень за рекомендаціями ФВА і забезпечення їхнього впровадження.

Для узагальнення даних про витрати складають таблицю, де відображають деталі і вузли, їх вартість за статтями калькуляції, у тому числі й податки, що відносяться до собівартості продукції. На підставі даних цієї таблиці утворюють узагальнену характеристику, досліджуваного об'єкта, в

якій і відбирають деталі для ФВА, визначають конкретні завдання щодо зниження витрат на їхнє виготовлення.

Важливе значення мають побудова й аналіз функціональної моделі. Цю роботу виконує головний конструктор або група його фахівців, її результатом є формулювання головної функції на базі чіткого з'ясування всієї її сукупності. На підставі проведеного аналізу формулюють завдання щодо усунення виявлених функціональних надмірностей і визначення їхньої вартості.

Якщо в результаті аналізу не виявлені функціональні надмірності, то резерви зниження собівартості виробництва за допомогою ФВА визначають як можливості заміни дешевшими матеріалами при збереженні якості, заміни купованих комплектуючих для виготовлення на власному виробництві і т. ін.

На наступному етапі аналізу вивчають технологію виготовлення виробів і можливості їх здешевлення, наприклад, за рахунок зменшення непотрібних деталей, скорочення деяких операцій або їх об'єднання і т. ін.

Важливим етапом ФВА є генерування ідей за допомогою методів інженерної творчості – «мозкового штурму» конференції ідей тощо. Висунуті ідеї і пропозиції фіксують у спеціальних картках, в яких відображають суть ідей та ескізи деталей, вузлів і т. д., прізвище, ім'я, по батькові учасників обговорення і прийняте рішення, яке оформляють у формі протоколу і затверджує головний інженер або інша уповноважена на це особа, що дозволяє захищати авторські права.

За прийнятими для впровадження ідеями розробляють конкретні заходи, спрямовані на зниження витрат на виробництво, і контролюють їхнє виконання, що сприяє підвищенню рентабельності та конкурентноздатності продукції.

А взагалі, вирішальною умовою використання виявлених резервів зниження собівартості продукції є підвищення продуктивності праці на основі досягнень науково-технічного прогресу. Запровадження нової техніки, комплексної механізації та автоматизації виробничих процесів,

удосконалення технології, запровадження прогресивних видів матеріалів, ліквідація втрат, удосконалення планування, обліку й аналізу витрат забезпечуватимуть використання наявних резервів і зниження собівартості продукції.

При аналізі матеріальних витрат потрібно враховувати до якої галузі належить підприємство, що досліджується. Це зумовлює різний вміст матеріалів і сировини у собівартості продукції, тобто матеріаломісткість продукції. Взагалі в обробних галузях виробництва частка цих витрат дуже велика. Після цього слід також встановити, які технологічні процеси використовуються і наскільки вони досконалі та сучасні, тобто безвідходні. Сьогодні слід звертати особливу увагу на витрати палива та електроенергії у зв'язку з їх дефіцитністю і великою вартістю.

Аналіз матеріальних витрат полягає в порівнянні фактичного обсягу їх з плановим чи базовим і в обчисленні дії окремих факторів на виявлені відхилення. Специфіка цих факторів і конкретна методика їх дослідження залежать від особливостей технології, а також від видів сировини, матеріалів і енергоносіїв, які використовуються.

Проте завжди слід виявляти вплив двох таких факторів:

- зміни питомих витрат сировини й матеріалів на одиницю продукції – фактор «норм»;
- зміни собівартості заготівлі одиниці сировини та матеріалів – фактор «цін».

Останній фактор складається з таких трьох підфакторів:

- зміни купівельних цін з урахуванням усіх доплат і знижок;
- транспортних витрат, до яких належать і вантажно-розвантажувальні витрати;
- заготівельних витрат.

Зміна питомих витрат сировини й матеріалів може також відбуватися під впливом причин: пов'язаних із виконанням плану технічного розвитку в заходах, спрямованих на зниження норм витрачання; зумовлених різними

іншими відхиленнями від поточних норм витрат.

ВИСНОВКИ

У першому розділі, виходячи з проведеного аналізу літератури, набуло подальшого розвитку визначення витрат. У економічній літературі існує безліч визначень витрат. У бухгалтерському обліку, виходячи з діючих стандартів обліку, розповсюджене таке визначення: «Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань». Але варто зазначити, що збільшення активів логічно веде до збільшення зобов'язань, і навпаки. Цей принцип закладено і в основу подвійного запису. А те, що дає нам стандарт – «зменшення активів» або «збільшення зобов'язань», само по собі суперечить суті подвійного запису, за яким кожна операція спричиняє вартісну зміну як мінімум двох об'єктів обліку. Тому вважаємо таке визначення не зовсім обґрунтованим. Крім того, таке розуміння суті самих витрат прямо впливає на організацію та методику їх обліку й відображення у фінансовій звітності.

Тому з облікової точки зору доцільним буде наступне визначення витрат як таких, що виникають внаслідок дії чи події у господарському житті суб'єкта для отримання економічної вигоди, що приводить до збільшення активів і зумовлює збільшення зобов'язань, і навпаки.

Виходячи з цілей класифікації, запропоновано виділити найбільш важливі ознаки класифікації витрат: за оцінкою запасів та визначення фінансових результатів; за прийняттям управлінських рішень; за контролем виконання; за обчисленням собівартості та за складанням фінансової звітності. В основу класифікації витрат в управлінському обліку покладено принцип: різні витрати для різних цілей, тобто мета, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику та склад окремих груп витрат. Наведена класифікація витрат є найбільш вичерпною, оскільки враховує всі види витрат, що можуть виникати на підприємстві під час господарської діяльності. Наведено коротку характеристику окремих груп витрат.

Основним напрямком впорядкованого обліку витрат на виробництво і ведення оперативного обліку на підприємствах одиничного і дрібносерійного виробництва є впровадження елементів нормативного обліку. Нормативний метод обліку витрат виробництва дозволяє своєчасно виявляти і встановлювати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва і управління. Враховуючи складність розробки нормативів, останні можна встановлювати на певні типи виробів або розраховувати нормативи прямих витрат тільки по найбільш важливих деталях. Виходячи з наведених переваг нормативного методу обліку витрат та обчислення собівартості продукції на підприємствах його розвиток повинен відбуватись в напрямку комплексного використання як для бухгалтерської реєстрації витрат і обчислення собівартості продукції, так і для робіт, пов'язаних з підготовкою виробництва, його оперативним плануванням, розрахунком споживчих ресурсів і аналізом собівартості.

Управлінський облік – це окремий самостійний вид обліку, основним призначенням якого є збір, обробка, аналіз і інтерпретація інформації, необхідної для ухвалення управлінських рішень. Цей облік займає особливе місце в обліковій системі підприємства, оскільки об'єднує облік з управлінням. Його можна назвати системою управління собівартості продукції, адже вибір методу обліку витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції залежить від того, наскільки на підприємстві розвинутий управлінський облік та яку роль він відіграє.

Виходячи з розглянутої ролі управлінського обліку, на підприємстві доцільно в структурі «Бухгалтерія» створити окремий структурний підрозділ з управлінського обліку витрат на виробництво. Це надасть можливість, по-перше, вести окремо управлінський облік на підприємстві, по-друге, слідкувати за складом витрат на виробництво продукції і, по-третє, аналізувати динаміку витрат та вносити пропозиції щодо зниження собівартості продукції. В штаті структурного підрозділу з управлінського

обліку витрат на виробництво повинно бути як мінімум три висококваліфікованих спеціаліста: головний спеціаліст з управлінського обліку витрат на виробництво, спеціаліст з калькулювання собівартості продукції, спеціаліст-аналітик.

Облік витрат на утримання й експлуатацію машин та устаткування доцільно вести відокремлено від загальновиробничих витрат, оскільки, по-перше, вони відмінні від загальновиробничих витрат за економічним змістом та цільовим призначенням, по-друге, вплив технічного поступу, комплексна автоматизація й механізація виробництва призведуть до зростання цих витрат і збільшення їхньої частки у собівартості продукції. Оскільки, за П(С)БО 16 «Витрати», витрати на утримання і експлуатацію устаткування повинні враховуватися у складі загально виробничих витрат, то потрібно виділити ці витрати у окремому субрахунку 911 «Витрати на утримання і експлуатацію устаткування». Це дозволить підприємству окремо обліковувати ці витрати та окремо відносити їх на собівартість продукції. Адже, не все устаткування може використовуватися на виробництво тієї чи іншої продукції. Тому недоцільно відносити усю суму цих витрат на собівартість продукції. Також доцільно ввести аналітичний облік витрат на утримання і експлуатацію устаткування за видами обладнання та їх витратами на утримання.

Важливим етапом аналізу накладних витрат є дослідження їх структури й динаміки за такими збільшеними економічними елементами: матеріальні витрати; амортизація основних засобів і нематеріальних активів; зношення малоцінних необоротних активів; витрати на оплату праці, витрати на соціальне страхування та податки; послуги допоміжних цехів обслуговуючих господарств та сторонніх організацій; інші витрати. Аналіз цієї структури дає змогу визначити основні напрями пошуків резервів зниження собівартості продукції. Урахування тенденцій та закономірностей формування накладних витрат є обов'язковим при розробленні стратегічних програм економічного розвитку.

Одним з важелів регулювання накладних витрат є їх нормування. При

визначенні нормативних величин накладних витрат, ми пропонуємо враховувати їх базовий рівень. Визначаючи нормативний рівень постійної частини накладних витрат на майбутній період, необхідно враховувати прогнозований рівень інфляції. Планові суми треба розподіляти за місцями виникнення та окремими статтями накладних витрат. Тобто треба складати планові кошториси за видами накладних витрат, на підставі яких формують зведений кошторис. Відповідальність за складання кошторису накладних витрат на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» доцільно покласти на керівника виробничого підрозділу підприємства. Кошторис накладних витрат слід складати за окремими статтями щодо прогнозованого обсягу виробництва. Він необхідний для здійснення управління й контролю за рівнем накладних витрат в окремому підрозділі.

Аналіз собівартості продукції за елементами витрат здійснюється з метою вивчення зміни рівня собівартості продукції під впливом використання ресурсів підприємства (трудових, засобів праці, предметів праці). Такий аналіз необхідний також для того, щоб вивчити матеріало-, енерго-, трудо- та фондомісткість й встановити вплив технічного прогресу на структуру витрат. З проведеного аналізу собівартості продукції за елементами витрат видно, що витрати на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» за звітний період збільшилися на 2,7 тис. грн. Витрати за статтями собівартості відрізняються від витрат за елементами тим, що вони відображають витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацію продукції за звітний період. Групування витрат за статтями калькуляції дозволяє характеризувати зв'язок витрат з результатами, їх роль у технологічному процесі, управлінні й обслуговуванні, відокремити прямі й непрямі витрати, змінні й постійні і таким чином детальніше виявити можливості їх економії.

Зниження собівартості – один із факторів економії господарських ресурсів і тому є найважливішим резервом зростання прибутку підприємств і підвищення рентабельності виробництва. Резерви зниження собівартості можна виявляти на ранніх стадіях життєвого циклу виробів і у процесі

виробництва. На ранніх стадіях життєвого циклу виробів ефективним методом виявлення резервів зниження собівартості продукції є функціонально-вартісний аналіз (ФВА). Результатом проведення ФВА на ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» може бути зниження витрат на одиницю корисного ефекту. Це буде виражатися у підвищенні споживчих властивостей виробу при одночасному скороченні витрат; підвищенні споживчих властивостей при збереженні або економічно виправданому збільшенні витрат; скороченні витрат при збереженні або обґрунтованому зниженні функціональних параметрів виробу до необхідного рівня. Отже, застосування функціонально-вартісного аналізу на підприємстві дозволить мати інформацію про витрати, а отже дасть можливість для пошуку шляхів зниження цих витрат на виробництво продукції.

Отже, ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» доцільно переглянути наявні системи управління витратами, зокрема накладними, підвищувати ефективність управління ними з метою забезпечення конкурентоспроможності їх продукції на ринках збуту.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Бутинець Т.А., Чижевська Л.В. Фінансовий облік. Київ: : Атіка, Літера ЛТД, 2009. 623 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Житомир : Інститут змісту, 2003. 589 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів вузів спеціальності 7.050100 «Облік і аудит». Житомир : ЖІТІ, 2003. 640 с.
4. Бутинець Ф.Ф., Горецька І.О. Міжнародний бухгалтерський облік. Житомир : ЖІТІ, 2008. 448 с.
5. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевські Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: підручник. Житомир: ЖІТІ, 2002. 480 с.
6. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Житомир : ПП «Рута», 2001. 383 с.
7. Власова В.М. Основи підприємницької діяльності: економічна теорія, маркетинг, фінансовий менеджмент. Київ : Думка, 2009. 496 с.
8. Камлик М.І. Бухгалтерський облік та звітність в Україні: збірник нормативно-правових актів. Київ : Атіка, Літера ЛТД, 2015. 752 с.
9. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : Думка, 2008. 704 с.
10. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. Київ : Екаунтінг, 2010. 304 с.
11. Грабова Н.В. Теорія бухгалтерського обліку: навч.посібник. Київ : А.С.К., 2002. 223 с.
12. Грабова Н.П., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях : учебное пособие. Київ : А.С.К., 2000. 264 с.
13. Друри Колин. Введение в управленческий и производственный

учет: учебное пособие для вузов. Перевод с англ. пол ред. Н.Д. Эриашвили. Мінськ : Аудит-ЮНИТИ, 2010. 783 с.

14. Іващенко В.І., Болух М.А.. Економічний аналіз господарської діяльності: навчальний посібник. Київ : ЗАТ «Нічлава», 2009. 420 с.

15. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ МФУ від 30.11.99р. №291. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 15.09.2019).

16. Калинина А.В. Современный экономический анализ и прогнозирование. Київ : МАУП, 2009. 254 с.

17. Киселева Т.К. Стратегия и тактика управления. Учет и калькулирование себестоимости, принципы и методы. Запорожье : ЗЦНТЭИ, 2017. 77 с.

18. Кужельний М.П. Теорія бухгалтерського обліку. Київ : КНЕУ, 2009. 353 с.

19. Ластовецький В. Який вид обліку не є управлінським? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. №4. С. 40-44.

20. Лень В.С. Управлінський облік: навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2010. 287 с.

21. Максимова О. Навчитися правильно рахувати затрати – перший крок до управління ними. *Баланс*. 2016. № 14. С. 12-18.

22. Мамедова Э. В помощь бухгалтеру. Калькулирование себестоимости. Запорожье : Полиграф, 2010. 61 с.

23. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: пер. з англ. За ред. С.Ф. Голови. Київ : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 200. 736 с.

24. Нападівська Л.В. Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ : ЛПРА, 2015. 450 с.

25. Олійник О. І, Юр'єва С.І., Рибальченко Л.І. Бухгалтерський облік на підприємствах України із застосуванням міжнародних стандартів:

методичний посібник. Харків : Основа, 2012. 678 с.

26. Петрик О.Л. Аудит: методологія і організація: монографія. Київ : КНЕУ, 2010. 260 с.

27. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ МФУ від 30.11.99р. №291. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 25.10.2019).

28. Поддєрьогін В.П. Фінанси підприємства. Київ : Лібра, 2006. 528с.

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ МФУ від 31.12.1999 р. №318. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 15.10.2019).

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ МФУ від 31.12.1999 р. №318. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 30.10.2019).

31. Попович П.Я. Методи розрахування собівартості на промислових підприємствах. *Деньги и технологи*. 2011. № 9. С. 32-34.

32. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: підручник. Тернопіль : Економічна Думка, 2011. 254 с.

33. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999р. №996-XIV. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 05.03.2018).

34. Пушкар М.С. Управлінський облік. Тернопіль : Поліграфіст, 2009. 164 с.

35. Райзберг Б.А. Курс економіки: підручник. Мінськ : ИНФРА-М, 2009. 720 с.

36. Рибалко О.М. Удосконалення управлінського обліку витрат виробництва на підприємствах АПК України. *Вісник Сумського державного аграрного університету. Серія «Фінанси і кредит»*. 2010. №2. С. 64-68.

37. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие. Минск : Новое знание, 2010. 540 с.

38. Сергеев С.В Себестоимость продукции: нормативная база. Харьков : Фактор, 2015. 200 с.
39. Скоун Т. Управленческий учет: пер с английского под ред. Н.Д. Эриашвили. Мінськ : Аудит-ЮНИТИ, 2008. 240 с.
40. Скрипник П.М., Савченко А.П., Белопольский Н.Г. Оперативный учет и анализ в управлении предприятиями. Київ : Техніка, 2008. 204 с.
41. Сопко В. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 1999. 508 с.
42. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ : КНЕУ, 2008. 200 с.
43. Степанюк А. Л., Білоусова І. А. Нормування та облік на промислових підприємствах. Київ : Техніка, 2015. 381 с.
44. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник для студ. вищ. навч. закладів економічної спеціальності. Київ : А. С. К., 2009. 784 с.
45. Хорнгрен Ч.Т. Управленческий учет: учебное пособие. Київ : СИРА, 2008. 146 с.
46. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: перевод с английского. Мінск : Финансы и статистика, 2008. 416 с.
47. Циглик І., Кропельницька С. Економічний аналіз в системі підприємництва. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. №4. С. 7-10.
48. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз: навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2010. 324 с.
49. Шеремет А.Д. Управленческий учет: учебное пособие. Мінськ : ФБК-ПРЕСС, 2010. 512 с.
50. Accounting for climate change : uncertainty in Greenhouse gas inventories- verification, compliance and trading / ed. D. Lieberman [a. o.]. Dordrecht: Springer, 2007. 159 p.
51. Danos, Paul., E. A. Imhoff, Burr Ridge. Introduction to financial accounting. Illinois [etc.] : Irwin, 1994. XXII, 949 p.

52. Household Accounting : Experience in Concepts and Compilation / Department of Economic and Social Affairs, Statistics Division. New York : UN, 2000.

53. International Accounting and Reporting Issues: 2000 Review: report by the Secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development. UNCTAD. New York; Geneva: UN, 2000. 152 p.

54. Links between Business Accounting and National Accounting. Department of Economic and Social Affairs, Statistics Division. New York : UN, 2000. 267 p.

Додаток А

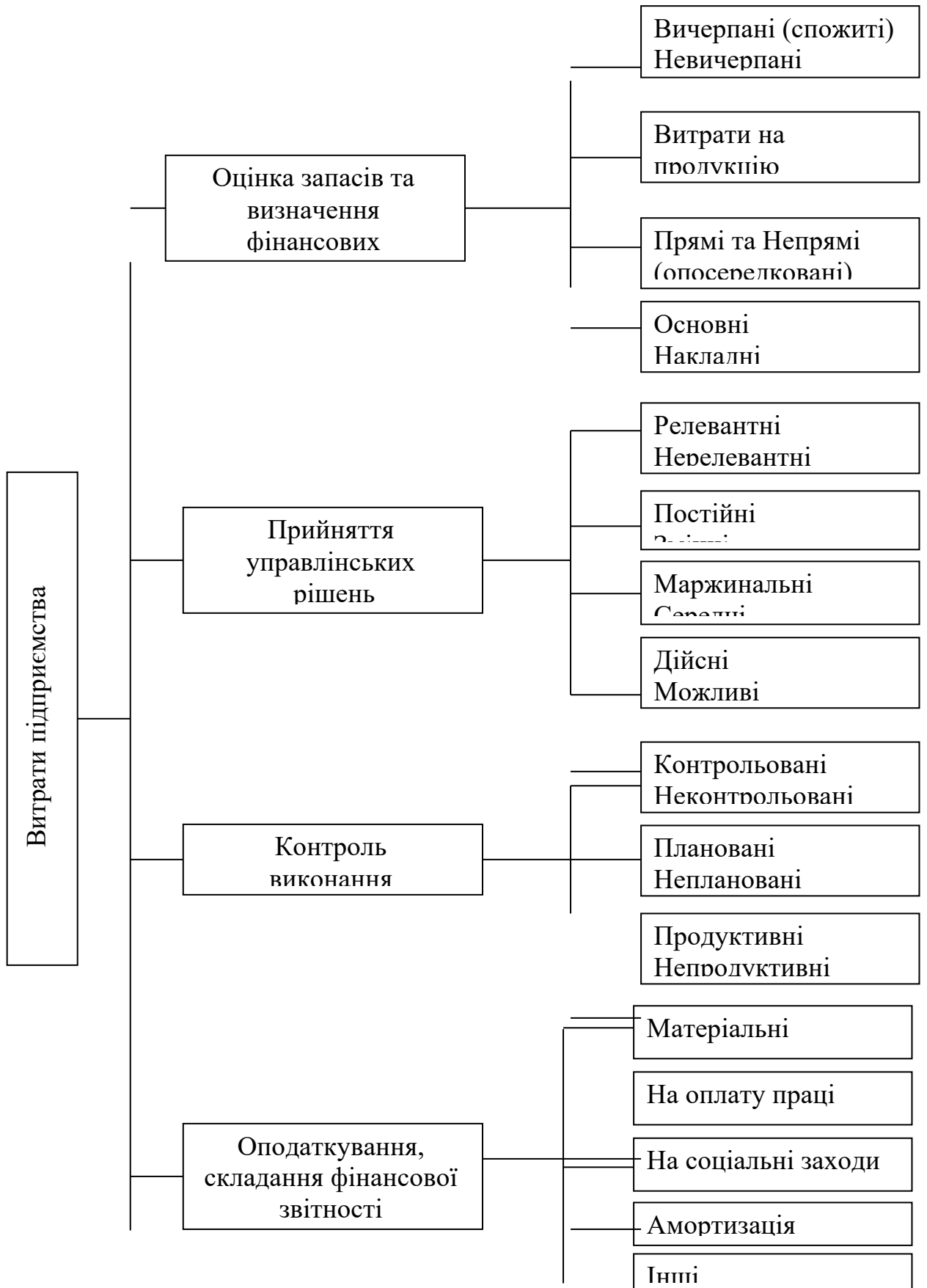


Рис. А.1 Класифікація витрат підприємства

Додаток Б



Рис. Б.1 Фактична структура витрат на виробництво продукції за 2018 р.

Додаток В

Таблиця В.1

Кошторис виробництва ПрАТ «Запорізький завод залізобетонних шпал» на 2019 рік

Елементи витрат	Звіт за 2018 рік (тис. грн.)	План на наступний 2019 рік (тис. грн.)
Матеріальні витрати	20477,8	24573,36
Заробітна плата	2967,2	3560,64
Відрахування на соціальні потреби	925,7	1110,84
Амортизація основних засобів і нематеріальних активів	556,5	667,8
Інші витрати	2071,6	2485,92
Витрати на виробництво усього	26998,8	32398,56
Витрати, які не включаються у виробничу собівартість продукції	102,15	122,58
Зміна залишків витрат майбутніх періодів (приріст віднімається, зменшення додається)	-	-
Зміна залишків резерву майбутніх платежів (приріст додається, зменшення віднімається)	-	-
Собівартість валової продукції	26896,65	32275,98
Зміна залишків незавершеного виробництва (приріст віднімається, зменшення додається)	-12,4	-14,8
Виробнича собівартість товарної продукції	26909,05	32290,78