

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік і контроль непрямих виробничих витрат ПрАТ «Центральний гірничозбагачувальний комбінат»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718
Спеціальності облік і оподаткування,
освітня програма облік і аудит

С.Г. Павликівська

Керівник: к.н.держупр, доцент Пушкарь І.В.

Рецензент: д.е.н., професор Васильчук І.П.

Запоріжжя 2019

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

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Освітній рівень магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування, освітня програма облік і аудит

ЗАТВЕРДЖУЮ:

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

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Павликівській Світлані Григорівні

1. Тема роботи: Облік і контроль непрямих виробничих витрат ПрАТ «Центральний гірничозбагачувальний комбінат» Пушкарь І.В., к.н.держупр, доцент, затвержені 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 (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретико-методичні засади обліку та контролю непрямих виробничих витрат; вивчити організацію та методику обліку та контролю непрямих виробничих витрат; розробити рекомендації щодо вдосконалення методики обліку непрямих виробничих витрат та контрольно-аналітичних процедур в ПРАТ «ЦГЗК».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): 2 рис., 23 табл. та 2 формули.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.н.держупр, доцент Пушкар І.В.	19.08.2019	19.08.2019
2	к.н.держупр, доцент Пушкар І.В.	16.09.2019	16.09.2019
3	к.н.держупр, доцент Пушкар І.В.	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 _____

С.Г. Павликівська

Керівник роботи _____

І.В.Пушкар

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

Ю.М. Уманська

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 133 с., 2 рис., 23 табл., 10 додатків, 60 джерел.

ВИТРАТИ, БАЗА РОЗПОДІЛУ, ПРОДУКЦІЯ, НЕПРЯМІ ВИРОБНИЧІ
ВИТРАТИ, КАЛЬКУЛЯЦІЯ, КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ, КОНТРОЛЬ,
СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК, АКТ РЕВІЗІЇ

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку і контролю непрямих виробничих витрат.

Об'єкт дослідження – процес обліку, форми та методи контролю непрямих виробничих витрат в ПРАТ «ЦГЗК».

Метою кваліфікаційної роботи є уточнення та обґрунтування особливостей організації і методики обліку і контролю непрямих виробничих витрат та розробка наукових і практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики їх обліку та контрольньо-аналітичних процедур.

Методи дослідження: загальнонаукові – аналогія, порівняння, абстракція, вимірювання взаємозв'язків, аналіз, синтез, індукція, дедукція, історичний і логічний підходи (у дослідженні економічної сутності витрат, аспектів організаційних й методичних положень обліку й контролю операцій з розподілу непрямих виробничих витрат); спеціальні методи – статистичних групувань, подвійного запису та балансового узагальнення, тощо.

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

– узагальнено теоретичні і практичні питання чіткої та досконалої класифікації непрямих виробничих витрат, яка містить оптимальну кількість ознак, розкриває цільове призначення й економічний зміст витрат, враховує організаційну структуру та особливості виробництва;

– розроблено пропозиції щодо деталізації плану рахунків бухгалтерського обліку з конкретизацією статей загальновиробничих витрат та визначення оптимального методу розподілу загальновиробничих витрат.

– запропоновано методичні пропозиції з розподілу загальновиробничих витрат на постійні і змінні з метою коригування точності обчислення собівартості продукції, що дозволить вирішити нагальні проблеми з обліку і розподілу загально виробничих витрат.

Набули подальшого розвитку:

– використання окремих субрахунків по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» для систематизації обліку непрямих виробничих витрат;

– ведення спеціальної відомості розподілу непрямих виробничих витрат, яка буде відповідати потребам кожного окремого цеху або підрозділу;

– складання накопичувальної відомості по кожному напрямку (статті) загальновиробничих витрат в процесі перевірки загальної суми непрямих виробничих витрат, які визначені в дебеті рахунка 91, використовуючи інформацію з первинних документів.

Отримані результати дослідження спрямовані на вдосконалення методики і організації обліку й контролю непрямих виробничих витрат, які можуть бути впроваджені у діяльність ПРАТ «ЦГЗК», що дозволить посилити інформаційну і контрольну функції бухгалтерського обліку та підвищити ефективність управління цими операціями на підприємстві.

SUMMARY

Qualification work: 133 p., 1 fig., 23 tables, 10 applications, 60 sources.

COSTS, DISTRIBUTION BASIS, PRODUCTS, INDIRECT MANUFACTURING COSTS, CALCULATION, CLASSIFICATION OF COSTS, CONTROL, SYNTHETIC ACCOUNTING, ACT ACT

The subject of the study is a set of theoretical, methodological and practical aspects of accounting and control of indirect production costs.

The object of study is the process of accounting, forms and methods of control of indirect production costs at PJSC "TSGZK".

The purpose of qualification work is to clarify and substantiate the features of the organization and methodology of accounting and control of indirect production costs and to develop scientific and practical recommendations for improving their accounting methods and control and analytical procedures.

Research methods: general science – analogy, comparison, abstraction, measurement of relationships, analysis, synthesis, induction, deduction, historical and logical approaches (in the study of the economic nature of costs, aspects of organizational and methodological provisions of accounting and control of transactions for the allocation of indirect production costs) ; special methods – statistical groupings, double entry and balance generalization, etc.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a complex of issues related to the improvement of accounting and increase of the efficiency control of indirect production costs. In the course of the research the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

- generalized theoretical and practical issues of clear and perfect

classification of indirect production costs, which contains the optimal number of features, reveals the purpose and economic content of costs, takes into account the organizational structure and features of production;

- proposals for detailing the accounting account plan were elaborated, specifying items of overhead costs. and determining the optimal method of allocating overhead.

- methodological proposals for the distribution of overhead costs for fixed and variable components are proposed to correct the accuracy of the cost of production calculation, which will solve urgent problems of accounting and distribution of overhead costs.

Have further developed:

- use of separate subaccounts on account 91 “General production costs” for systematic accounting of indirect production costs;

- maintaining a specific allocation of indirect production costs that will meet the needs of each individual shop or unit;

- compilation of cumulative information in each direction (article) of production costs in the process of checking the total amount of indirect production costs, which are defined in the debit of the account 91, using information from primary documents.

The results of the study are aimed at improving the methodology and organization of accounting and control of indirect production costs, which can be implemented in the activities of PJSC "TSGZK", which will enhance the information and control functions of accounting and improve the efficiency of managing these operations at the enterprise.

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Скорочення та умовні позначки	
Вступ.....	11
1 Теоретичні основи організації обліку та контролю непрямих виробничих витрат	
1.1 Економічна сутність витрат та їх визнання.....	17
1.2 Класифікація та оцінка непрямих виробничих витрат.....	28
1.3 Огляд законодавчих та нормативних документів, що регламентують облік і контроль непрямих виробничих витрат.....	40
2. Організація та методика обліку непрямих виробничих витрат та її удосконалення в ПРАТ «ЦГЗК»	
2.1 Характеристика діяльності підприємства та аналіз його фінансового стану.....	50
2.2 Побудова облікового процесу та документування операцій з обліку непрямих виробничих витрат.....	67
2.3 Аналітичний та синтетичний облік непрямих виробничих витрат....	76
2.4 Порядок складання та відображення у звітності непрямих виробничих витрат.....	82
2.5 Удосконалення обліку непрямих виробничих витрат.....	94
3 Порядок контролю непрямих виробничих витрат та його удосконалення в системі управління	
3.1 Організація внутрішнього контролю непрямих виробничих витрат	100
3.2 Порядок проведення контролю непрямих виробничих витрат.....	105
3.3 Узагальнення матеріалів контролю та методика складання акту	

ревізії.....	114
3.4 Напрямки удосконалення контролю непрямих виробничих витрат в системі управління.....	119
Висновки.....	129
Перелік джерел посилання.....	134
Додаток А Баланс (Звіт про фінансовий стан).....	140
Додаток Б Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).....	142
Додаток В Аналітичний баланс.....	143
Додаток Д Структура бухгалтерії.....	145
Додаток Е Графік документообігу.....	146
Додаток Ж Положення про бухгалтерію.....	147
Додаток И Розшифровка загальноновиробничих витрат.....	153
Додаток К Наказ на проведення рквізії.....	160
Додаток Л Програма ревізії.....	161
Додаток М Акт ревізії.....	162

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ПРАТ – Приватне акціонерне товариство;

П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

ПДВ – Податок на додану вартість;

ЗУ – Закон України;

КМУ – Кабінет Міністрів України;

млн. – мільйон;

тис. – тисяча;

м. – метри;

табл. – таблиця;

р.,рр. – рік, роки;

грн. – гривня;

дод. – додаток;

рис. – рисунок;

Дт, Кт – дебет, кредит.

ВСТУП

Перехід на ринкові засади господарювання передумовлює комплекс заходів, направлених на підвищення рентабельності всіх галузей економіки, раціональне і ефективне використання матеріальних і фінансових ресурсів. В зв'язку з цим набуває значущої ролі вплив вартісних факторів на ефективність виробництва, обліку і контролю за формуванням собівартості продукції. Собівартість як комплексний показник повинен максимально поєднувати і відображати у вартісній формі технологічні і організаційно-економічні умови виробництва. Тільки за цієї умови показник собівартості може бути успішно використаний для покращення управління виробництвом, оцінки економічної ефективності використання основних фондів і оборотних активів, вибору оптимального варіанту технології процесу виробництва і організації його управління. В контексті цих вимог набирає актуальності відповідна організація обліку непрямих виробничих витрат.

Удосконалення побудови своєчасного і достовірного бухгалтерського обліку нерозривно пов'язане з вирішенням актуальних завдань в галузі економіки. Бухгалтерський облік повинен всебічно і повно охоплювати та систематизувати господарську діяльність підприємства, забезпечувати управління інформацією, здатною контролювати і оцінювати їх господарську діяльність.

Чітка побудова бухгалтерського обліку підвищує роль його як основного засобу контролю за додержанням режиму економії і комерційного успіху в усіх підприємствах.

Важливе значення відіграє науково-обґрунтований бухгалтерський облік витрат виробництва, що формує інформацію про використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, собівартості виробництва і

реалізації, а в кінцевому результаті показники ефективності роботи підприємства і об'єднань.

Облік витрат на виробництво продукції має найбільшу специфіку в зв'язку з особливостями технології виробництва на підприємствах різних галузей і підгалузей промисловості.

Поряд з необхідністю вивчення загальних завдань організації і методології обліку і контролю витрат в промисловості виникає суттєва необхідність засвоєння тих особливостей формування витрат, розподілу комплексних витрат, методів калькулювання собівартості виробів, які визначаються галузевими факторами.

За ринкових умов господарювання жодне підприємство при здійсненні своєї діяльності, не може обійтись без витрат, які безпосередньо не можна віднести на собівартість продукції, тобто непрямих витрат. Особливістю непрямих витрат є те, що вони поділяються на накладні виробничі витрати, та невиробничі накладні витрати.

Сума непрямих виробничих витрат (загальновиробничі витрати) розподіляється на види продукції пропорційно до обраної бази розподілу і відповідно включається до виробничої собівартості продукції. Частка непрямих витрат на підприємстві досить значна, і від правильності вибору бази розподілу непрямих виробничих витрат буде в значній мірі залежати собівартість виготовленої продукції, а отже і величина отриманого прибутку. При плануванні невиробничих накладних витрат, суму таких витрат, можна більше скоротити.

Протягом останнього часу в економічній теорії існують різні підходи щодо визначення витрат виробництва, їх класифікації та розподілу. Термін «витрати» відображено у працях вчених-політекономів (Мочерного С.В., Фанделя Г.), фінансистів (Загорського В.С., Вовчак О.Д., Благуна І.Г., Чуя І.Р.), економістів підприємств (Мельник Л.Г., Ватаманюка З.Г., Панчишина С.М., Харіва П.С., Хопчан М.І. та ін.), менеджерів у сфері витрат

(Трубочкіної А.М., Турило А.А., Грещака М.Г., Коцюби О.С., Карпової Т.П., Нападовської Л.В., Огійчука М.Ф., Нашкерської Г.В., Олійник О.В., Пушкаря М.С., Сопка В.В., Соколова Я.В., Сука Л.К., Сука П.Л., Цветкової Н.М.), мовознавців (Бусела В.Т., Грінченка Б.В.) тощо. Ці теоретики і практики зробили вагомий внесок у розвиток обліку витрат, проте ще й досі залишилось чимало неузгоджених і недосліджених питань. До них можна віднести: визначення сутності витрат на виробництво продукції; розробка науково обґрунтованих принципів їх класифікації та розподілу загально-виробничих витрат.

Метою кваліфікаційної роботи є уточнення та обґрунтування особливостей організації і методики обліку і контролю непрямих виробничих витрат та розробка наукових і практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики їх обліку та контрольно-аналітичних процедур.

Завдання для досягнення мети в процесі дослідження наступні:

- визначити економічну сутність витрат;
- з'ясувати ознаки класифікації та оцінки непрямих виробничих витрат;
- оглянути нормативно-законодавчу базу з організації обліку і контролю непрямих виробничих витрат;
- дати характеристику галузі, результатів діяльності підприємства та оцінку його фінансового стану;
- розкрити порядок організації та методики обліку і контролю непрямих виробничих витрат;
- охарактеризувати звітність і порядок відображення в ній непрямих виробничих витрат;
- дослідити методику проведення контролю непрямих виробничих витрат;
- розкрити порядок відображення непрямих виробничих витрат у звітності;

– вивчити порядок узагальнення матеріалів контролю та складання акту ревізії;

– розробити і обґрунтувати пропозиції щодо покращення організації обліку і контролю непрямих виробничих витрат.

Об’єкт дослідження – процес обліку, форми та методи контролю непрямих виробничих витрат в ПРАТ «ЦГЗК».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку і контролю непрямих виробничих витрат.

Методи дослідження: загальнонаукові – аналогія, порівняння, абстракція, вимірювання взаємозв’язків, аналіз, синтез, індукція, дедукція, історичний і логічний підходи (у дослідженні економічної сутності витрат, аспектів організаційних й методичних положень обліку й контролю операцій з розподілу непрямих виробничих витрат); спеціальні методи – статистичних групувань, подвійного запису та балансового узагальнення, економічного аналізу (у дослідженні тенденцій, що склались у галузі), тощо.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– узагальнено теоретичні і практичні питання чіткої та досконалої класифікації непрямих виробничих витрат, яка містить оптимальну кількість ознак, розкриває цільове призначення й економічний зміст витрат, враховує організаційну структуру та особливості виробництва;

– розроблено пропозиції щодо деталізації плану рахунків бухгалтерського обліку з конкретизацією статей загальновиробничих витрат та визначення оптимального методу розподілу загальновиробничих витрат.

– запропоновано методичні пропозиції з розподілу загальновиробничих витрат на постійні і змінні з метою коригування точності обчислення собівартості продукції, що дозволить вирішити нагальні проблеми з обліку і розподілу загально виробничих витрат.

Набули подальшого розвитку:

– використання окремих субрахунків по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» для систематизації обліку непрямих виробничих витрат;

– ведення спеціальної відомості розподілу непрямих виробничих витрат, яка буде відповідати потребам кожного окремого цеху або підрозділу;

– склання накопичувальної відомості по кожному напрямку (статті) загальновиробничих витрат в процесі перевірки загальної суми непрямих виробничих витрат, які визначені в дебеті рахунка 91, використовуючи інформацію з первинних документів.

За методологічну основу роботи було взято діалектичний підхід до вивчення і розкриття сучасного стану обліку і контролю непрямих виробничих витрат на підприємстві. Теоретичною та методичною основою для написання кваліфікаційної роботи стали законодавчі та нормативні акти, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (фінансової звітності), національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які регламентують порядок, методологічні принципи і напрямки організації обліку й контролю непрямих виробничих витрат, праці вітчизняних і зарубіжних учених та спеціальна періодична література з питань обліку, контролю непрямих виробничих витрат, практичні матеріали ПРАТ «ЦГЗК»; Інтернет-ресурси.

Отримані результати дослідження спрямовані на вдосконалення методики і організації обліку й контролю непрямих виробничих витрат, які можуть бути впроваджені у діяльність ПРАТ «ЦГЗК», що дозволить посилити інформаційну і контрольну функції бухгалтерського обліку та підвищити ефективність управління цими операціями на досліджуємому підприємстві.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну

оцінку науковців на Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Молода наука-2019» (м. Запоріжжя : ЗНУ, 2019).

Крім того питання обліку та контролю непрямих виробничих витрат було розглянуто в статті «Витрати виробництва в умовах обмеженості ресурсів» та опубліковано в науковому фаховому виданні Національного авіаційного університету «Проблеми системного підходу в економіці» (Випуск №3 (71), Київ – 2019).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 133 сторінках друкованого тексту.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

1.1 Економічна сутність витрат та їх визнання

В економічній теорії існують різні підходи щодо визначення витрат виробництва та їх класифікації. Витратами виробництва називаються витрати ресурсів на виготовлення товарів і послуг, виражені у грошовій формі. У процесі виробництва здійснюються витрати живої та уречевленої праці. У витратах виробництва затрати праці набувають форми затрат капіталу.

У вітчизняній економічній літературі витрати виробництва поділяються на витрати суспільства і витрати його первинних ланок – підприємств. Витрати суспільства – це сукупність витрат (матеріальних та живої праці), що відображають вартість виробництва кінцевої продукції для суспільства. Тобто це усі затрати суспільно необхідної праці на виробництво кінцевої продукції. Вони складаються зі спожитих засобів виробництва, заробітної плати, прибутку і набувають форми вартості продукції.

Витрати підприємства – це сукупність усіх спожитих ресурсів на виробництво того чи іншого продукту. Вони характеризують вартість виробництва продукції для підприємства. Витрати підприємства складаються зі спожитих засобів виробництва та заробітної плати і набувають форми собівартості продукції. Різниця між вартістю продукції і собівартістю дорівнює розміру прибутку підприємства. Витрати підприємств виражають реальні виробничі відносини ринкової системи господарювання.

У західній економічній літературі проблема витрат виробництва розглядається з інших позицій. Основою теорії витрат виробництва є феномен обмеженості економічних ресурсів та можливості їх

альтернативного використання. На думку вчених-економістів, витрати виробництва щодо окремого підприємства можна поділити на економічні (вмінені) та бухгалтерські (явні) витрати.

Економічні (вмінені) витрати – це явні (зовнішні) витрати виробництва (витрати на придбання ресурсів, що не належать власникам підприємства) та ще й неявні (внутрішні), або альтернативні витрати (власні виробничі ресурси підприємства). Тобто, це вартість усіх виробничих ресурсів незалежно від того, чи вони є власністю підприємства, чи купуються на ринку.

Бухгалтерські витрати – це усі витрати виробництва, які пов'язані з придбанням необхідних для забезпечення випуску продукції ресурсів за ринковими цінами. Тобто, це грошові витрати на придбання виробничих ресурсів, що не належать підприємству.

У деяких випадках у підприємницькій діяльності виникають витрати, які підприємства не зможуть собі відшкодувати за жодних умов. Такий вид витрат називають незворотними витратами підприємства.

У країнах з ринковою економікою також розрізняють постійні та змінні витрати. Постійні витрати - це витрати на обслуговування і управління виробництвом, які підприємство несе незалежно від обсягів виробництва продукції (послуг), тобто їх розмір є незмінним, яка б кількість товару не вироблялася. Вони оплачуються і тоді, коли не виробляється ніякої продукції. До них належать витрати на опалення, освітлення, амортизаційні відрахування, утримання управлінського персоналу, охорони, виплата відсотків за позиками, орендна плата, страхові внески тощо.

До змінних витрат виробництва належать витрати на сировину, матеріали, електроенергію, заробітну плату робітникам, тобто усі витрати, які не належать до постійних. Їх зараховують до змінних витрат тому, що вони змінюються залежно від обсягу виробництва підприємства. Загальну суму постійних і змінних витрат на кожному конкретному рівні виробництва

називають валовими витратами виробництва.

Економічне розуміння витрат базується на проблемі обмеженості ресурсів і можливості їхнього альтернативного використання. Застосування ресурсів у одному виробничому процесі виключає можливість їхнього використання за іншим призначенням.

З позицій бухгалтерського підходу до виробничих витрат варто відносити всі реальні, фактичні витрати, що здійснюються в грошовій формі. Такими можуть бути: заробітна плата робітників; плата за оренду будинків, споруджень, верстатів, устаткування; оплата транспортних витрат; оплата послуг банків, страхових компаній і т.д.

З позицій економічного підходу до витрат виробництва варто відносити не тільки фактичні витрати, здійснювані в грошовій формі, але і не оплачувані фірмою витрати, пов'язані з упущеною можливістю самого оптимального застосування своїх ресурсів.

Про витрати вчені-економісти написали чимало. Суперечки точаться навколо того, що він означає, коли і як вживати терміни «витрати», «затрати», «витрати на виробництво», «затрати на виробництво». Плутанину в термінах посилює вживання в російській науковій мові аж трьох термінів близьких до українських: «расходы», «затраты», «издержки».

З метою вироблення власної точки зору щодо суті, часу і умов застосування термінів, пов'язаних з витратами представимо погляди на це різних вчених-економістів.

Вчені-політекономи розглядають витрати у загальноекономічному аспекті як одну із важливих економічних категорій. Правда, переважна їх більшість вживає категорію «затрати на виробництво», «витрати на виробництво». Зокрема, в «Економічній словнику» зазначено: «Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва продукту виробничі фонди підприємства» [25, С.110].

Витрати на виробництво розглядаються і як «витрати на придбання

основних чинників виробництва: робочої сили, засобів виробництва (засобів і предметів праці, в тому числі землі) та інших для виготовлення продукції протягом певного періоду» [25, С.113].

Витрати на виробництво, на думку деяких вчених, є вартістю ресурсів, залучених до виготовлення кінцевої продукції фірми. В економічній науці розрізняють економічні та бухгалтерські витрати. Першим видом більше оперують економісти-теоретики, другим – бухгалтери [45,48].

Німецький вчений Г.Фандель в своїй праці «Теорія виробництва і витрат» (за редакцією Зоріної В.Н.) зазначає, що витрати – це затрати факторів виробництва у вартісному вимірі» [13]. Згодом цей вчений дає і визначення терміну «затрати». Він розглядає їх як участь факторів виробництва у виробничому процесі шляхом їх поглинання або часткової віддачі виробничого потенціалу [213].

В іншому перекладному виданні «Особливості бухгалтерського обліку в США...», виданому у Житомирі за редакцією доктора економічних наук, професора Ф.Ф.Бутинця, сказано: «Витрати – це те, що фірма платить для того, щоб вести діло і отримувати доход» [7, С.11].

Вчені-фінансисти оцінюють витрати з точки зору їх відповідності доходам звітного періоду та рівня їх впливу на формування фінансових результатів діяльності, особливо чистого прибутку підприємства. Якщо визначень терміну «доходу» є достатньо у спеціальній літературі з фінансів, то визначень терміну «витрати» бракує. Зокрема, одне із них: «Витрати підприємства – виражена в грошовій формі вартісна оцінка господарської (підготовка, організація, здійснення виробництва й реалізації продукції), фінансової, соціальної діяльності» [7].

Вчені-економісти, які спеціалізуються на науковій проблематиці з економіки підприємств споглядають на витрати з точки зору витрат, як важливого чинника, що забезпечує організацію виробництва і збуту продукції (робіт, послуг). Якщо підприємство функціонує у звичайному

режимі, воно зобов'язане здійснювати потрібні для нього витрати.

Так, Білоусова І виділяє такі поняття як «витрати виробництва» і «витрати підприємства». Витрати виробництва, на їхній погляд, є витратами живої та уречевленої праці в процесі виробництва. Такі витрати поділяються на витрати і витрати підприємства; виокремлюють також витрати постійні, змінні, середні, граничні тощо [1] .

Витрати підприємства, за переконанням згаданих вище авторів, варто трактувати як сукупність матеріальних витрат і живої праці, що показує, скільки коштує виробництво підприємству та виступають у формі собівартості продукції.

Досить багато уваги витратам приділяють вчені-економісти, що досліджують проблеми менеджменту. Їх цікавить, насамперед, управління витратами підприємства. Зокрема, Ільків Л. А. трактує витрати підприємства як обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мет. Як відомо, витрати бувають інвестиційні (разові) та поточні [16].

Бурляй О.Л., вивчаючи проблеми управління затратами підприємства, виходить із аксіоми тотожності понять «витрати» і «затрати». На її думку витрати матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів у вартісному виразі і є затратами підприємства [8].

Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. стверджують, що витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети [48].

Тепер детальніше про погляди вчених-економістів у сфері обліку, аналізу та аудиту.

Чимало науковців не дають власного визначення терміну «витрати», зокрема, Сук Л.К. та Мельничук Б.В. користуються тим, яке вважається офіційним і подане у національному положення (стандарті) бухгалтерського

обліку (НП(с)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [27, 44].

Проте, у багатьох виданнях вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти у сфері обліку, аналізу та аудиту дали власне трактування терміну «витрати». Зокрема, Ф.Ф.Бутинцем подано російські («расходы», «издержки») аналоги та англійські (costs, expenses) і три варіанти їх значення: офіційне; витрат, як грошового вираження суми ресурсів, використаних з певною метою; витрат, як економічного показника роботи підприємства, що характеризує суму витрат понесених в процесі господарської діяльності [5].

Професор Пушкар М.С. зазначає: «Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)» [40, С.75].

Під поняттям «затрати» професор В.В. Сопко розуміє використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці [41].

Заслуговує на увагу думка Ластовецького В.О.: «Якщо зусилля на виготовлення продукції є первісними, основоположними, то, природно, вони є базисними витратами підприємства. Саме за допомогою цих витрат здійснюється процес поєднання живої та уречевленої праці, тобто безпосереднє виробництво. Над базисними функціонують різні інші витрати, які викликаються розподільчими, транспортними (логістичними), сервісними, координаційними процесами, і прямо чи опосередковано пов'язані з виробництвом, обертанням продукції. Усі ці процедури причетні до виготовлення та обертання продукції «пронизують» зверху до низу (і навпаки) всі сфери та всіх суб'єктів суспільного економічного життя. А тому витрати усіх рівнів мають взаємозалежність і взаємозумовленість» [19, С.85].

З позиції класифікації витрат, вважає Ластовецький В.О., доцільно було б ввести класифікаційну ознаку базовості витрат виробництва з поділом їх на базові (конституційні, провідні, визначальні) та небазові (попутні, супровідні, невизначальні).

Професор Нападовська Л.В. стверджує, що термін «витрати» згідно з національними стандартами, означає використання (відтік) грошових коштів. Вона переконана, що під затратами слід розуміти сукупність затрат на виробництво та її реалізацію. Термін «затрати» має інший економічний зміст та призначення на відміну від терміна «витрати», який використовується в фінансовому обліку. В системі управлінського обліку, на думку Л.В. Нападовської, варто послуговуватись терміном «затрати» [26].

За переконанням професора О.В. Олійник, в системі вітчизняної науки доцільно вживати термін «витрати», адже цей термін використовується українцями протягом багатьох віків [29].

Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами.

В багатьох наукових дослідженнях розглянуті питання класифікації витрат і доходів підприємства. Як приклад можна взяти класифікацію витрат та доходів запропоновану професором Загороднім А.Г. [14]:

1. Спосіб зарахування до собівартості (прямі та непрямі).
2. Відношення до обсягу виробництва (постійні і змінні).
3. Відношення до господарського процесу (основні, накладні).
4. Порядок віднесення на період генерування прибутку (на продукт, на період).
5. За видами (елементи витрат, статті калькуляції).
6. За можливістю контролю (контрольовані, неконтрольовані).
7. За центрами витрат і центрами відповідальності (за окремими видами продукції, структурними підрозділами, відповідальними особами).
8. За функціями управління (виробничі, комерційні, адміністративні)

Також можна виділити класифікацію витрат Ластовецького В.О. за

центрами відповідальності (місцем виникнення витрат) – витрати окремих виробництв, цехів, дільниць, технологічних переділів тощо, з розподілом на витрати: основного виробництва (тобто тих, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції; допоміжного (підсобного) виробництва призначеного для обслуговування цехів основного виробництва (ремонтні цехи, експериментальні, енергетичні, транспортні підрозділи тощо) [19].

1. За видами продукції, робіт, послуг – витрати на окремі вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, напівфабрикати, одноразові замовлення тощо.

2. За єдністю складу – одноелементні та комплексні (які складаються з кількох економічних елементів).

3. За видами витрат – за економічними елементами, за статтями калькуляції.

4. За способами перенесення вартості на продукцію – прямі і непрямі (які не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом).

5. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат – змінні і постійні: змінні витрати – це витрати, абсолютна величина яких зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується з його зниженням (витрати на сировину, матеріали, технологічне паливо і енергію, на оплату праці виробничого персоналу з відрахуваннями на соціальні заходи тощо); постійні витрати – це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється (це витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва).

6. За календарними періодами: поточні – в яких періодичність менше місяця; довгострокові – пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), який не планується завершити раніш ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати);

одноразові – здійснюються один раз з періодичністю більше місяця і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

7. За доцільністю витрачання: продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва; непродуктивні – необов'язкові, що виникають у результаті недоліків в організації виробництва, порушення технології тощо.

8. За визначенням відношення до собівартості: витрати на продукцію – прямі і загальновиробничі витрати з них складається виробнича собівартість продукції (робіт, послуг); витрати періоду – витрати, які не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені; це адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Усі витрати підприємства повинні бути підтверджені документально. Порядок формування первинних бухгалтерських документів регламентується Законом від 16.07.1999 р. № 996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Зокрема у п. 1 ст. 9 Закону зазначено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи [32].

Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

У разі якщо платник податку здійснює виробництво товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним

циклом виробництва за умови, що договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапної їх задачі, до витрат звітнього податкового періоду включаються витрати, пов'язані з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг у цьому періоді.

Інші витрати визнаються витратами того звітнього періоду, в якому вони були здійснені, згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку, з урахуванням наступного:

- датою здійснення витрат, нарахованих платником податку у вигляді сум податків та зборів, вважається останній день звітнього податкового періоду, за який проводиться нарахування податкового зобов'язання з податку та збору;

- датою збільшення витрат платника податку від здійснення кредитно-депозитних операцій є дата визнання процентів;

- витрати, понесені платником податку у вигляді благодійних чи інших внесків або вартості товарів (робіт, послуг) до неприбуткових організацій, включаються до складу витрат за датою фактичного перерахування таких внесків або вартості товарів (робіт, послуг).

Класифікація витрат тісно пов'язана з обліковою та управлінською політикою підприємства в цілому.

Внаслідок проведеного дослідження встановлено, що основними організаційними та технологічними чинниками, які зумовлюють вибір методу обліку витрат на гірничо-збагачувальних підприємствах є наступні:

- великі обсяги виробництва;
- попередільна структура виробничого процесу;
- велика відстань окремих виробничих підрозділів один від одного;
- велика матеріалоемність та енергоемність виробництва;
- можливість реалізації на зовнішньому ринку продукції переділів як повноцінного товару.

Вище зазначені особливості виробництва гірничо-збагачувальних підприємств Кривого Рогу мають суттєвий вплив на вибір методу обліку витрат.

При виборі методу обліку витрат повинні враховуватися особливості виробничих процесів гірничо-збагачувальних підприємств Кривбасу, основними з яких є: великі обсяги виробництва, попередільна структура виробничого процесу, велика відстань окремих виробничих підрозділів один від одного, велика матеріалоємність та енергоємність виробництва, можливість реалізації на зовнішньому ринку продукції переділів як повноцінного товару.

Попередільному методу особливу увагу у своїх дослідженнях приділяє Бутинець Ф.Ф., зазначаючи що вагоме місце у формуванні собівартості належить напівфабрикатам [5].

Аналітичний облік витрат на виробництво можна здійснювати за об'єктами калькулювання, що є перевагою даного методу. При цьому вважається, що по передільний метод є досить складним та трудомістким, що потребує додаткового обліку витрат, як за переділами, так і за різними видами продукції.

Основними способами виживання і підтримки конкурентоспроможності підприємств гірничо-збагачувальної галузі вважають підтримання певного рівня і нарощування обсягів виробництва, а також відтворення та розширення виробничих потужностей.

Однак поряд з цим необхідність пошуку резервів зменшення виробничих витрат може стати запорукою підвищення ефективності діяльності.

Важливим аспектом калькулювання собівартості продукції гірничо-збагачувальних підприємств є порядок розподілу загальновиробничих витрат, особливості якого визначаються характером технологічного процесу та організаційною структурою підприємств галузі.

Основною проблемою при розподілі є недостатність оперативного обліку, що полягає в тому, що повні дані про фактичні витрати у виробничих підрозділах можуть бути отримані в бухгалтерії через місяць після звітного.

Ці дані на момент їх отримання будуть застарілими і не дозволять оперативно аналізувати виробничі процеси в підрозділах і, відповідно, приймати управлінські рішення щодо подолання проблем.

1.2. Класифікація та оцінка непрямих виробничих витрат

Одним з факторів підтримання конкурентоспроможності продукції (робіт, послуг промислового характеру) є організація ефективного процесу управління витратами підприємства, складовою частиною якого є планування і контроль витрат, облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

Питання обчислення собівартості виробничої продукції завжди було і до цього дня є одним з найважливіших, як для цілей прийняття управлінських рішень, так і для визначення фінансового результату діяльності підприємства.

Виробниче планування та облік – одні з найскладніших процесів на промисловому підприємстві. Управління виробництвом тісно пов'язане з управлінням закупками запасів, реалізацією продукції, трудовими ресурсами і заробітною платою, основними засобами підприємства і фінансами.

Облік виробничих витрат і методи калькулювання собівартості продукції значною мірою залежать від особливостей галузі промисловості, до якої відноситься підприємство, типу і виду виробництва, характеру його організації та технологічного процесу, різноманітності виготовленої продукції, масовості її випуску, об'єкта калькулювання, структури

підприємства і центрів виникнення витрат.

Ці особливості визначають відмінності в документальному оформленні витрат, групуванні та систематизації даних первинних документів, у побудові аналітичного обліку, а звідси і в способах обчислення собівартості одиниці продукції.

Разом з тим технологічні та організаційні особливості виробничих підприємств впливають не тільки на склад витрат, але і на вибір методів, технічних прийомів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. Вони знаходять своє вираження у виборі об'єктів обліку і калькулювання, структурі витрат на виробництво, відмінності методів розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, між різними групами, видами і сортами виробів.

Загальні правила формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності за законодавством України встановлено в П(С)БО 16 «Витрати». У міжнародній практиці бухгалтерського обліку облік витрат регулює МСБО 2 «Запаси».

У П(с)БО 16 «Витрати» приведено поняття собівартості продукції, чітко встановлено склад витрат, що включаються до складу виробничої собівартості, наведено класифікацію та склад невиробничих витрат. На відмінну від П(с)БО 16 «Витрати» в МСБО 2 «Запаси» відсутня чітка класифікація витрат та відсутні їх складові [38].

У зв'язку з тим, що процес формування собівартості виробництва має свої особливості, підготовлені і введені в дію галузеві Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг).

Проте галузеві методичні рекомендації носять рекомендаційний характер, тому у випадках невідповідності окремих їх норм до вимог П(С)БО 16 «Витрати» за основу беруться вимоги нормативного акта вищого рівня, тобто положення (стандарту) бухгалтерського обліку.

В практиці планування та обліку визначається собівартість усієї

продукції та одиниці конкретного виробу по калькуляційних статтях витрат.

Процес обліку витрат на виробництво та процес калькулювання – це єдиний облікований процес, пов'язаний з обліком випуску (виготовлення) продукції.

Під калькулюванням собівартості продукції розуміється сукупність прийомів і способів, що забезпечують обчислення собівартості виробленої продукції, виконаних робіт або наданих послуг. Це є частина виробничого обліку, який охоплює всі стадії підготовки і отримання інформації про процес виробництва і реалізації продукції.

В основі калькулювання лежить калькуляційна процедура.

Калькуляція – це частина процесу калькулювання, спосіб розрахунку (сукупність розрахункових процедур) собівартості одиниці продукції.

Облік витрат на виробництво і формування собівартості продукції – по суті два взаємопов'язаних етапи єдиного облікового процесу. Ці процеси протікають відносно незалежно один від одного.

Однак перший процес (облік витрат на виробництво) є необхідною умовою реалізації другого процесу (формування собівартості продукції). Формування собівартості продукції організовується в розрізі об'єктів калькулювання, тобто в розрізі номенклатури продукції, що випускається. Основними методологічними проблемами є вибір об'єкту калькулювання, методу обліку витрат, порядку розподілу непрямих витрат, способу оцінки незавершеного виробництва і готової продукції.

Основними принципами організації обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції є:

- незмінність прийнятої методології обліку протягом року;
- документування витрат і повне їх відображення на рахунках обліку виробництва;
- обґрунтована класифікація витрат на виробництво;
- регламентація складу собівартості продукції;

- встановлення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць;
- локалізація витрат за характером, видами виробництва, місцями виникнення, об'єктами обліку і калькулювання;
- вибір методів розподілу непрямих витрат;
- розмежування витрат по періодах;
- доцільність розширення кола витрат, що відносяться на об'єкти обліку за прямим призначенням;
- здійснення оперативного контролю за витратами виробництва і формуванням собівартості продукції;
- вибір способів розрахунку собівартості калькуляційній одиниці та інші.

Саме витрати є об'єктом нашого дослідження. Крім спожитих затрат (основна частина) до витрат включаються так звані калькуляційні витрати які прямо не пов'язані з реальними не спожитими затратами (амортизаційні нарахування, нарахована орендна плата тощо), і витрати, вартісна оцінка яких відрізняється від величини відповідних їм затрат (різниця між обліковою та фактичною вартістю ресурсів при нормативному методі обліку). На сьогодні існують нормативно встановлена класифікація витрат відповідно до П(С)БО №16 та методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених наказом Державного комітету промислової політики країни від 09.07.2007 № 373.

За місцем відповідальності витрати на виробництво групуються за виробництвами, цехами, дільницями, технологічними переділами та іншими адміністративно відокремленими структурними підрозділами.

Відповідно до них витрати класифікують за такими ознаками (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Класифікація витрат за ознаками

№ з/п	Ознаки	Витрати
1	За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби
2	За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення тощо
3	За єдністю складу витрат	Однорічні і комплексні
4	За видами витрат	Витрати за економічними елементами та статтями калькуляції
5	За способом перенесення вартості на продукцію	Витрати прямі, не прямі
6	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Витрати змінні, постійні
7	За календарними періодами	Поточні, довгострокові і одноразові
8	За доцільністю витрачання	Продуктивні, не продуктивні витрати
9	За визначенням відношення до собівартості продукції	Витрати на продукцію, витрати періоду

Отже, розкриємо суть кожного виду.

Визначення витрат за місцями формування й центрами відповідальності необхідне для того, щоб створити умови, при яких виробничі підрозділи й функціональні служби підприємства несли би відповідальність за результати своєї діяльності, й насамперед за виконання завдань по зниженню собівартості за статтями витрат не тільки у своїх функціональних службах, але й у первинних виробничих підрозділах.

Визначаючи галузеві особливості видобутку залізної руди на Криворізьких шахтах стає зрозумілим, що впровадження обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності є найбільш ефективним тому, що надає змогу не тільки здійснювати контроль за витратами, але й оцінити вклад кожного структурного підрозділу в загальну величину прибутку та виявити резерви зниження собівартості продукції.

Місця виникнення витрат – це структурні підрозділи підприємства, в яких організовується планування, нормування і облік витрат виробництва з метою контролю та управління витратами.

Місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат на

виробництво по елементам і статтям калькуляції.

На шахтах всі технологічні ділянки, які входять до складу структурного підрозділу відповідно до всього технічного циклу видобутку корисних копалин ділять на бригади, яким притаманні однорідні функції і виробничі операції. Особливість гірничодобувного виробництва полягає в тому, що габаритна по розмірам техніка та складність її обслуговування передбачає роботу не однієї людини, а цілої бригади на одиницю обладнання. Згідно методичних рекомендацій з обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності на гірничодобувних підприємствах (для фахівців з економіки) облік витрат виробництва по місцях їх виникнення своїм об'єктом має першу чергу ті витрати, які залежать від діяльності відповідного структурного підрозділу і на які колектив цієї ланки може здійснювати безпосередній вплив.

Усі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції робіт і послуг, груп однорідних виробів, типових представників виробів, напівфабрикатів.

За єдністю складу витрати поділяються на одноелементні та комплексні. Одноелементні складаються з одного елементу витрат (однорідні за складом), мають єдиний економічний зміст і є первинними. До них належать матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування тощо. Комплексні складаються з кількох економічних елементів, охоплюють кілька елементів витрат. Їх групують за економічним призначенням у процесі калькулювання та організації внутрішнього економічного управління. Наприклад, витрати на утримання й експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати тощо [49].

За видами витрати класифікують за економічними елементами та статтями калькуляції. Під економічними елементами розуміють сукупність однорідних витрат в грошовому виразі за їх видами. Статі калькуляції

показують, як формуються ці витрати для визначення собівартості продукції – одні витрати показуються за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями. При цьому один елемент витрат може бути присутнім у кількох статтях калькуляції.

За способом перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі. Прямі – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом і які включаються до його фінансової собівартості (прямі матеріальні витрати тощо). Непрямі – це витрати, які неможливо прямо віднести до визначеного об'єкта витрат, тому їх групують за видом та характером визначеної однорідності, а потім розподіляють між об'єктами витрат пропорційно обраній базі розподілу (загальновиробничі тощо). При цьому одні й ті самі витрати можуть бути одночасно прямими та непрямими відносно різних об'єктів, тобто можна сказати, що цей поділ є суто індивідуальний і залежить від організаційно технологічних особливостей підприємства та конкретних видів діяльності [12].

Так непрямі виробничі витрати на ПРАТ «ЦГЗК» представленні наступними калькуляційними статтями:

1. Витрати на утримання та експлуатацію обладнання. До них можна віднести: витрати на проведення контрольно-діагностичних, кріпильних, регулювальних, мастильних операцій та очисних робіт тощо з перевірки вимірювальних приладів та реєстраційної апаратури, заміни шлангів, пальників та контактів автогенного і електрозварювального устаткування, шлангів та з'єднань пневматичного інструменту, заміни та зшивання приводних пасів і транспортерних стрічок, заміни клапанів, шибєрів, засувок та інших запасних частин передавального устаткування.

2. Загальноцехові витрати: вартість послуг цеху контрольно-вимірювальних приладів й автоматики щодо знімання показників вимірювальних приладів та первинної обробки цих показників, вартість

послуг цехів і допоміжних виробництв.

3. Амортизація обладнання та транспортних засобів: витрати на утримання власних і залучених зі сторони транспортних засобів (вантажних автомобілів, авто- та електрокарів, паровозів, тепловозів та інших видів нетехнологічного транспорту), які забезпечують переміщення матеріалів, Інструментів, деталей, заготовок тощо з базового складу до цехів і доставки готової продукції на склади зберігання.

4. Поточний догляд та ремонт обладнання: витрати на проведення ремонтів, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів.

5. Енергетичні витрати обладнання: вартість мастильних, обтиральних матеріалів, емульсій для охолодження, спожитих палива, електроенергії, води, пари, стисненого повітря та інших видів енергії на приведення в рух верстатів, кранів, насосів, підйомників, пресів, іншого виробничого та підйомно-транспортного устаткування.

6. Послуги допоміжних виробництв з обслуговування обладнання.

7. Заробітна плата і відрахування робітників, які обслуговують обладнання.

8. Інші витрати пов'язані з використанням обладнання: інші витрати, які належать до витрат на утримання та експлуатацію устаткування, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів і включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), але не належать до раніше перелічених витрат.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, вони поділяються на постійні та змінні. Постійні – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції

істотно не змінюється. Лише за істотних змін обсягу виробництва, наслідком якої є зміни виробничої та організаційної структури підприємства, стрибкоподібно міняється величина постійних витрат, після чого вона знову залишається постійною. До них належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва [49].

Змінні витрати – це витрати, загальна сума яких за певний час залежить від обсягу виготовленої продукції. До них належать витрати на сировину і матеріали, технологічне паливо і енергію тощо.

Витрати на виробництво поділяються за календарними періодами на поточні, довгострокові та одноразові. Поточні, тобто постійні, звичайні витрати, або витрати, у яких періодичність менше місяця. Довгострокові – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору, який не планується завершити раніше дев'яти місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу. Одноразові, тобто однократні витрати, або витрати, які здійснюються один раз і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

Розподіл витрат за цим принципом має велике значення з точки зору ефективності стратегічного і тактичного управління витратами виробничого підприємства. У довгостроковому періоді всі виробничі чинники набувають змінного характеру, оскільки планова межа є досить великою, щоб змінити розмір або характер виробництва. Ця додаткова технологічна гнучкість обумовить більш низькі середні витрати у тривалому періоді. Отже, знання довгострокової динаміки витрат може мати вирішальний вплив на прийняття рішень про розвиток виробництва або вибір спрямування нових капітальних вкладень.

За доцільністю витрачання витрати поділяються на продуктивні і непродуктивні. Продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва. Непродуктивні – необов'язкові, що виникають у результаті

певних недоліків організації виробництва [19].

За визначенням відношення до собівартості продукції розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду. Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом, вони створюють виробничу собівартість. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції. Витрати періоду – це витрати, що не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати.

Що стосується наукових досліджень з питань класифікації, то у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі пропонується близько двох десятків класифікацій витрат, які в основному мають загальний характер. Проте майже кожна з них має у своєму складі деякі відмінні види.

Так, Бутинець Ф.Ф вважає, що для прийняття управлінських рішень вкрай необхідно розрізнити витрати ще й на релевантні та не релевантні. Релевантні – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення. Не релевантні, які не залежать від прийняття рішень [5].

До того ж, розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, необхідно враховувати не лише дійсні (реальні), а й можливі витрати. Дійсні – це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Вони відображаються в бухгалтерських регістрах в міру їх виникнення. А можливі – це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення.

Ще одну класифікацію пропонує Бутинець Ф.Ф. для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи керівництв. Це контрольовані та неконтрольовані витрати. Контрольовані – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або може чинити на них значний вплив. Неконтрольовані – ті, які керівник не може контролювати.

Голов С. Ф. зазначає, що частина змінних витрат зумовлена

технологією діяльності [9]. Такі витрати називають технологічними змінними витратами (Engineered Variable Costs). Це змінні витрати, що виникають внаслідок безпосереднього зв'язку між споживанням ресурсів і випуском продукції.

Типовим прикладом технологічних витрат є прямі матеріальні витрати, енергія на технологічні цілі тощо. Величина постійних витрат здебільшого зумовлена потужністю підприємства. Тому ці витрати називають обов'язковими постійними витратами (Committed Fixed Costs) – постійні витрати, що визначаються потужністю підприємства.

Прикладом таких витрат є амортизація, орендна плата, страхування майна, заробітна плата ключового персоналу тощо. Розмір цих витрат залежить від проектованої величини потужності. Втім, коли потужність уже визначено, абсолютна величина обов'язкових витрат практично не змінюється залежно від ступеня використання потужності.

При зміні обсягу діяльності доволі важко змінити ці витрати за короткий час. Через це обов'язкові витрати мають тенденцію залишатися незмінними щодо зміни обсягу діяльності в межах коротких періодів (квартал, рік). Однак за тривалі періоди, що охоплюють кілька років, значні зміни попиту можуть спричинювати зміну обов'язкових витрат.

Разом із тим, на думку Голова С.Ф., витрати можуть змінюватися внаслідок відповідних управлінських рішень. Такі витрати називають дискреційними (Discretionary Costs) – це витрати, розмір яких визначає керівництво підприємства і які не мають прямого зв'язку зі змінами поточної діяльності. До таких витрат належать витрати на дослідження і розробки; рекламу; підвищення кваліфікації персоналу тощо.

Дискреційні витрати можуть бути постійними або змінними залежно від підходу керівництва до визначення величини їх. Наприклад, керівництво може запланувати витрати на рекламу в сумі 700 000 грн на рік або 3% від продажу. Характерною особливістю дискреційних витрат є те, що в

критичний момент величина їх може бути знижена без зміни обсягу діяльності.

Отже, змінні та постійні витрати мають доволі складну структуру.

Деякі автори пропонують класифікувати витрати промислових підприємств за двома напрямками: за належністю їх до виду діяльності та функціями управління. За цією моделлю витрати спочатку групують залежно від видів діяльності і розрізняють дві великі групи: витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності, та витрати, що виникають у процесі надзвичайної діяльності. У свою чергу, витрати від звичайної діяльності розподіляють на витрати від операційної (основної та неосновної) діяльності та не операційної (фінансової та інвестиційної) діяльності [9].

До витрат основної операційної діяльності промислових підприємств належать витрати: виробничої діяльності, що формують собівартість реалізованої продукції (прямі витрати та загальновиробничі витрати); організаційно-управлінської (адміністративної) діяльності; збутової та маркетингової діяльності (витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари, витрати на маркетинг, рекламу тощо).

Крім того, до витрат основної операційної діяльності належать інші операційні витрати (витрати на розробку нових видів продуктів, собівартість реалізованої валюти тощо).

До витрат не операційної діяльності належать: фінансові витрати від участі в капіталі, тобто збитки, отримані підприємством у наслідок невдалих інвестицій; фінансові витрати (витрати на проценти по отриманим кредитам чи фінансовій оренді); собівартість реалізації фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати які виникають у процесі звичайної не операційної діяльності.

1.3 Огляд законодавчих та нормативних документів, що регламентують облік і контроль непрямих виробничих витрат

Порядок надання інформації підприємствами про понесені в ході діяльності витрати, а також вимоги до їх визнання, регламентуються нормативними документами. Це дозволяє організувати облік та здійснювати контроль за обґрунтованістю та повнотою відображення непрямих виробничих витрат підприємства в обліку.

Бухгалтерський облік утворює нерозривну єдність з середовищем, у взаємозв'язку з яким він проявляє свою цілісність, зокрема, з системою законодавчого регулювання.

Основними нормативними документами, що регламентують облік і контроль непрямих виробничих витрат є: Податковий кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про акціонерні товариства», Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», Закон України «Про оплату праці», Указ Президента України «Про положення про Державну фінансову інспекцію», Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами № 550, НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(с)БО 16 «Витрати», Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку», Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості № 373, Інструкція про службові відрядження в межах України та закордон, План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція про його застосування та інші.

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні представлена п'ятьма рівнями, кожен з яких охоплює ряд документів (рис. 1.1).

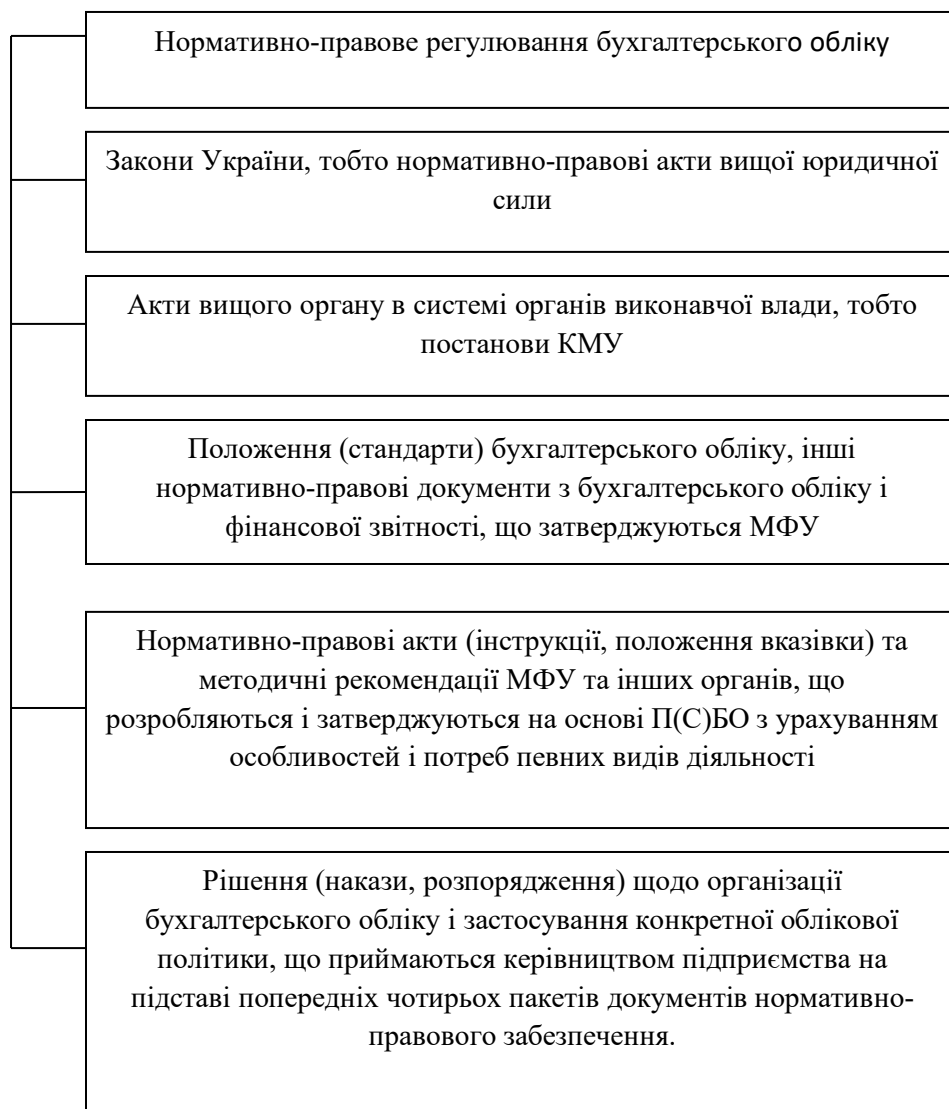


Рис. 1.1 – Структура нормативно - правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Згідно Указу Президента України «Про Положення про Державну фінансову інспекцію України» від 06.08.2014 № 310 Державна фінансова інспекція України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України, входить до системи органів виконавчої влади і забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю [35].

Характеристика нормативної бази, що використана для розкриття теми дослідження представлена у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Характеристика нормативних документів з обліку непрямих виробничих витрат

Назва документу	Дата затвердження	Коротка характеристика
1	2	3
<p>Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зі змінами та доповненнями</p>	<p>ВР України Закон №996 від 16.07.99р.</p>	<p>Закон України визначає правові засади регулювання організації, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в Україні. Закон складається з 5 розділів і 15 статей. В першому розділі «Загальні положення» визнається сфера дії законодавчого акту, мета та основні принципи бухгалтерського обліку та звітності. В другому розділі «Державне регулювання бухгалтерського обліку» визначається мета державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. В III розділі «Організація та ведення бухгалтерського обліку» визначаються способи ведення обліку на підприємстві, первинні облікові документи та реєстри обліку, інвентаризація активів. У IV розділі «Фінансова звітність» визначають загальні вимоги до фінансової звітності та контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік. В п'ятому розділі «Прикінцеві положення» розглянутий порядок застосування штрафних санкцій та надані указівки КМУ щодо забезпечення контролю.</p>
<p>Податковий Кодекс України</p>	<p>від 01.01.2011 р. із змінами, внесеними згідно із Законом № 2856 – VI (2856 - 17) від 23.12.2010 р.</p>	<p>Регулює відносини, що виникають у сфері справлення податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.</p>

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань та господарських операцій	Наказ МФУ № 291 від 30.11.1999р.	План рахунків обліку являє собою перелік рахунків та схем реєстрації і групування на них фактів фінансового – господарської діяльності. В ньому по десятирідній системі наведені коди і назви синтетичних рахунків (першого порядку) та субрахунків (другого порядку). Перша цифра коду – клас рахунку, друга – номер синтетичного, а третя – номер субрахунку.
Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Наказ МФУ № 291 від 30.11.1999р.	Інструкція встановлює признання і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово – господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форми власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі – підприємства). Ведення позабалансових рахунків здійснюється за простою системою (без застосування методу подвійного запису).
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Наказ МФУ № 7 від 07.02.2013р.	Цим Положенням визначаються мета, склад і принцип підготовки фінансової звітності та вимог до визначення і розкриття її елементів. Положення містить такі розподіли, як: Загальні положення: Мета фінансової звітності: Склад та елементи фінансової звітності: Звітний період: Якісні характеристики фінансової звітності: принципи підготовки фінансової звітності;
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Наказ МФУ від 28.05.1999р.	Зазначене положення визначає порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності і складається з різних розділів: Загальні положення : Виправлення помилок і зміни в облікових цінах: Зміни в обліковій політиці, події після дати балансу.

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
П(С)БО 16«Витрати»	Наказ МФУ № 318 від 31.12.1999р.	Положення визначено методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності, а також зазначається склад витрат та їх визначення.
МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Видачник IASB від 01.01.2012 р.	Цей стандарт визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання. Він установлює загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту.
МСБО 2 «Запаси»	Видачник IASB від 01.01.2012 р.	Метою цього Стандарту є визначити підхід до обліку запасів. Головним питанням обліку запасів є визначення суми собівартості, яка повинна визначитися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визначення витрат. Він також надає рекомендації щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів.
Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості	Наказ Держкомітету промислової політики України від 07.07.2007 р. № 373	Розглянуті питання класифікації та розподілу затрат, приводиться детальний опис усіх калькуляційних статей, визначається мета калькулювання собівартості продукції і використання отриманих при калькулюванні даних для ціноутворення, визначення обсягу і номенклатури виробництв.
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	Наказ МФУ від 24.05.1995р. № 88	Це положення надає поняття первинного документу в облікових регістрах та встановлює порядок виправлення помилок в них.
Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті	Наказ Мінтрансу від 10.02.1998р. № 43	Регламентує порядок встановлення норм витрат на паливно-мастильні матеріали.

Основними завданнями Держфінінспекції України є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, а також внесення пропозицій щодо її формування [34]. Закон України «Про основні засади здійснення державного передбачає здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно, за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів, дотриманням законодавства про державні закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні.

Постанова Кабінету Міністрів «Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами» від 20.04.2006 № 550 [35] визначає процедуру проведення інспектування в міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та

організаціях, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно, а на підставі рішення суду – в інших суб'єктів господарювання.

Підставами для здійснення позапланових заходів є: подання суб'єктом господарювання письмової заяви до відповідного органу державного нагляду (контролю) про здійснення заходу державного нагляду (контролю) за його бажанням; неподання у встановлений термін суб'єктом господарювання документів обов'язкової звітності без поважних причин, а також письмових пояснень про причини, які перешкоджали поданню таких документів; настання аварії, смерті потерпілого внаслідок нещасного випадку або професійного захворювання, що було пов'язано з діяльністю суб'єкта господарювання.

За результатами здійснення планового або позапланового заходу посадова особа органу державного нагляду (контролю), у разі виявлення порушень вимог законодавства, складає акт.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV, затв. Верховною Радою України від 16.07.99 р. визначено правові принципи регулювання, організації ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, дія даного законодавчого акту поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правових форм і форм власності, а також на підприємства іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність відповідно до чинного законодавства [32].

Даним законодавчим актом передбачено:

– державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової

звітності з метою захисту інтересів користувачів та удосконалення бухгалтерського обліку і звітності;

– застосування принципів та методів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та не суперечать міжнародним стандартам;

– розробку галузевими міністерствами та іншими органами виконавчої влади методичних рекомендацій щодо застосування національних П(С)БО відповідно до галузевих особливостей;

– напрями діяльності Методологічної ради з бухгалтерського обліку тощо.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (затверджено Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73, зареєстрований в Міністерстві юстиції України зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868) визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

Наказ № 373 від 09.07.2007 «Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості» передбачає застосування Методичних рекомендацій для здійснення планування, ведення обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт і послуг промислового характеру як на промислових підприємствах, так і в непромислових організаціях, які випускають промислову продукцію, незалежно від форм власності і господарювання. В методичних рекомендаціях наведені методичні та

методологічні рішення щодо: групування витрат за економічними елементами, розподілу виробничих витрат між об'єктами обліку виробничих витрат та визначення собівартості продукції; особливостей формування собівартості продукції при використанні давальницької сировини; складання кошторисів витрат на виробництво, планової (нормативної) калькуляції; методів обліку витрат і калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); особливостей планування та обліку у допоміжних виробництвах; обліку незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва; зведеного обліку витрат на виробництво; калькулювання фактичної собівартості одиниці продукції, особливостей калькулювання собівартості продукції, одержаної в комплексному виробництві; номенклатури витрат загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут; визначення ціни та рентабельності виробництва продукції (робіт, послуг).

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, а також Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій» затверджена наказом Міністерства фінансів України за №291 від 30.11.1999р. встановлюють позначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність та рух активів, капіталу, зобов'язань і фактів фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків та бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм власності і видів діяльності.

Таким чином, витрати підприємства – це сукупність усіх спожитих ресурсів на виробництво того чи іншого продукту. Вони складаються зі спожитих засобів виробництва та заробітної плати і набувають форми собівартості продукції. Різниця між вартістю продукції і собівартістю

дорівнює розміру прибутку підприємства.

При виборі методу обліку витрат повинні враховуватися особливості виробничих процесів гірничо-збагачувальних підприємств Кривбасу, основними з яких є: великі обсяги виробництва, попередільна структура виробничого процесу, велика відстань окремих виробничих підрозділів один від одного, велика матеріалоємність та енергоємність виробництва, можливість реалізації на зовнішньому ринку продукції переділів як повноцінного товару.

Важливим аспектом калькулювання собівартості продукції гірничо-збагачувальних підприємств є порядок розподілу загальновиробничих витрат, особливості якого визначаються характером технологічного процесу та організаційною структурою підприємств галузі.

Визначаючи галузеві особливості гірничо-збагачувальних підприємств, є необхідним впровадження обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності та найбільш ефективним тому, що надає змогу не тільки здійснювати контроль за витратами, але й оцінити вклад кожного структурного підрозділу в загальну величину прибутку та виявити резерви зниження собівартості продукції.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕПРЯМИХ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ В ПРАТ «ЦГЗК»

2.1 Характеристика діяльності підприємства та аналіз його фінансового стану

ПРАТ «ЦГЗК» входить до складу гірничо-металургійного комплексу України. До складу гірничо-металургійного комплексу Дніпропетровської області входять 28 провідних підприємств. Серед них 10 – з видобування металевих руд.

Продукція комбінату представлена на ринках України, Китаю та країн Центральної та східної Європи. За вмістом заліза ЦГЗК – кращий виробник в Україні.

Проаналізуємо стан реалізації продукції ПРАТ «ЦГЗК» у 2016-2018 роках на внутрішньому ринку та на експорт (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1 – Стан реалізації продукції ПРАТ «ЦГЗК» у 2016-2018 роках на внутрішньому ринку та на експорт, тис. грн.

Показник	2016	2017	2018	Відхилення	
				2017 / 2016	2018 / 2017
Реалізація на внутрішньому ринку	1389701	180175	353353	-1209526	173178
Реалізація на експорт	5854292	10668778	11199884	4814486	531106
Всього	7243993	10848953	11553237	3604960	704284

Структура реалізації продукції ПРАТ «ЦГЗК» у 2016-2018 роках наведено на рисунку 2.1.

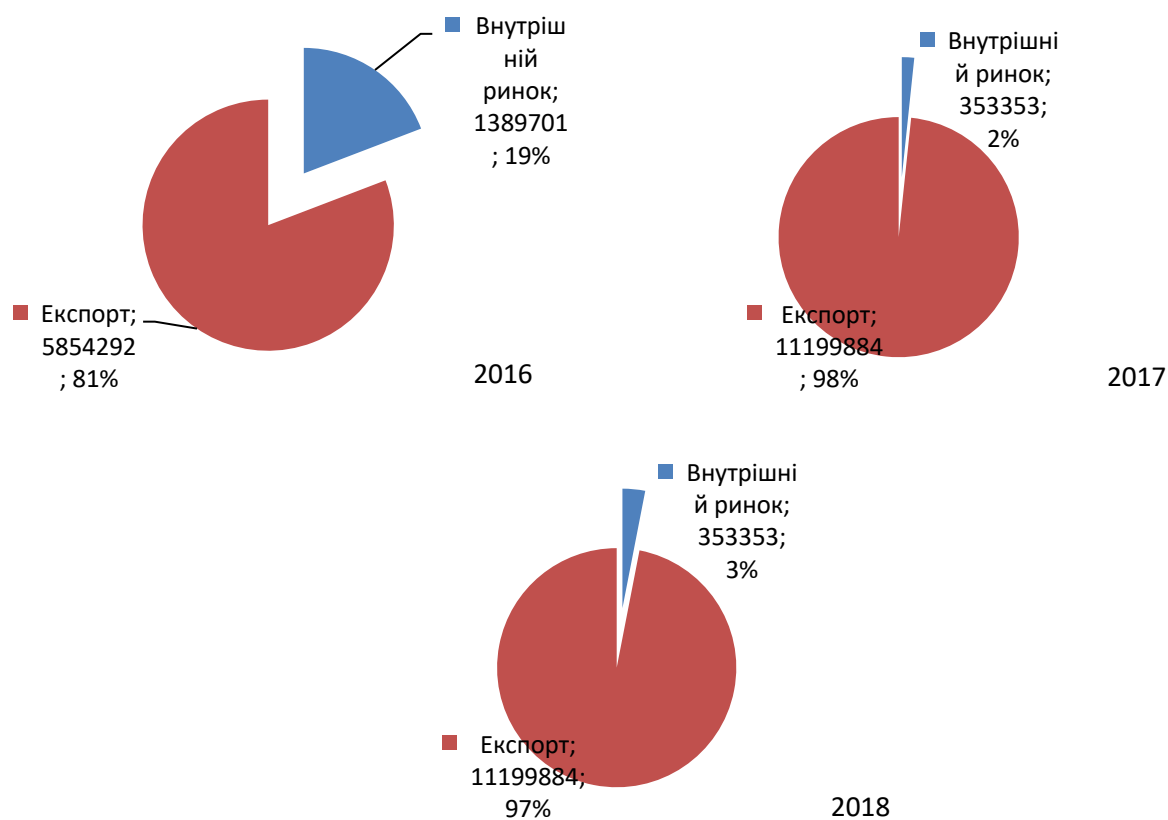


Рисунок 2.1 – Структура реалізації продукції ПРАТ «ЦГЗК» у 2016-2018 роках, тис. грн./%

Динаміка реалізації продукції ПРАТ «ЦГЗК» у 2016-2018 роках наведена на рисунку 2.2.

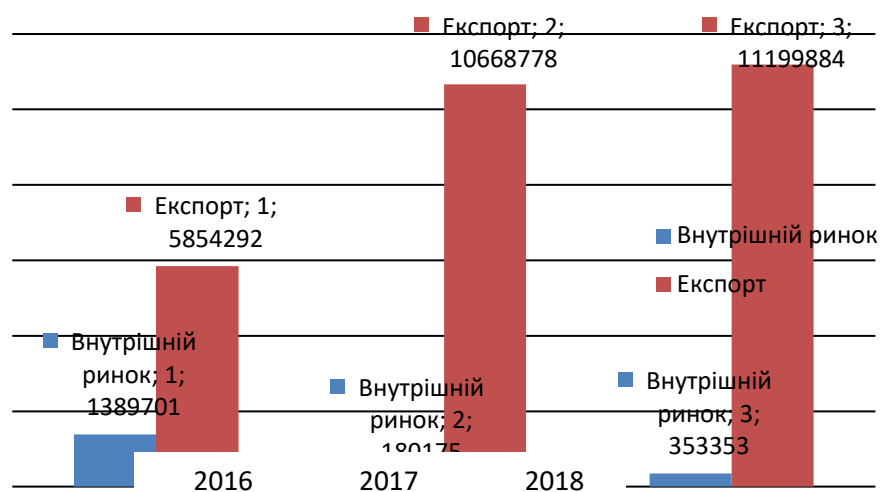


Рисунок 2.2 – Динаміка реалізації продукції ПРАТ «ЦГЗК» у 2016-2018 роках, тис. грн.

Згідно рисунку 2.1 видно, що ПРАТ «ЦГЗК» більшу частину продукції реалізовує на експорт в країни Китаю та Центральної і східної Європи: у 2016 році – 81%, у 2017 році – 98%, у 2018 році – 97%.

З рисунку 2.2 видно, що динаміка реалізації продукції ПРАТ «ЦГЗК» у 2017 році на внутрішньому ринку зменшилася на 1209526 тис. грн., а у 2018 році – зросла на 173178 тис. грн., динаміка реалізації продукції ПРАТ «ЦГЗК» на експорт зростає із року в рік: на 4814486 тис. грн. у 2017 році та на 531106 тис. грн. у 2018 році. В цілому обсяг реалізації продукції ПРАТ «ЦГЗК» за 2017 рік зріс на 3604960 тис. грн., а у 2018 році – на 704284 тис. грн.

Залізну руду на Центральному ГЗК добувають в кар'єрі, тобто відкритим способом. А також підземним способом – в шахті. До складу комбінату входить шахта імені Орджонікідзе – це одна з найстаріших шахт Криворіжжя. Вперше в Україні на ЦГЗК була розроблена і впроваджена технологія переробки хвостів збагачення і використання їх як вторинної сировини. Дана технологія дозволяє щорічно звільняти ємності шламосховища і виробляти залізозмісний концентрат з хвостів збагачення.

Отже, ПРАТ «Центральний гірничо-збагачувальний комбінат» спеціалізується на видобутку, переробці і виробництві сировини для чорної металургії – окатишів і залізородного концентрату. Підприємство є єдиним в Україні, який одночасно використовує відкритий і підземний способи видобування руди, а також залучає до переробки відходи збагачення.

Сировинна база підприємства – великі родовища залізистих кварцитів, представлені Глеєватського (кар'єр №1), Петровським (кар'єр №3), Артемівським (кар'єр №4) родовищами, а також полем шахти ім. Орджонікідзе. Промислові запаси кварцитів в контурах становлять 51, 146, 159 і 106 млн. т. відповідно.

До складу комбінату поряд з трьома кар'єрами і шахтою входять три фабрики (дробильна, збагачувальна і огрудкування), а також допоміжні цехи,

що обслуговуюють основне виробництво.

Основні показники діяльності ПРАТ «ЦГЗК» за 2016-2018 роки представлені в таблиці 2.2 (згідно річних звітів підприємства, і зокрема, балансу (звіту про фінансовий стан) (додаток А) та звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (додаток Б).

Таблиця 2.2 – Основні техніко-економічні показники фінансово-господарської діяльності ПРАТ «ЦГЗК» за 2016-2018 роки

№ з/п	Показники	2016	2017	2018	Абсолютне відхилення, тис. грн.		Відносне відхилення, %	
					2017 / 2016	2018 / 2017	2017 / 2016	2018 / 2017
1	Валюта балансу, тис. грн.	12615388	14217607	15644657	1602219	1427050	112,70	110,04
2	Власний капітал, тис. грн.	6007569	7121893	7977429	1114324	855536	118,55	112,01
3	Позиковий капітал, тис. грн.	6607819	7095714	7667228	487895	571514	107,38	108,05
4	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	7102181	10727577	11338790	3625396	611213	151,05	105,70
5	Собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	3197372	5690238	6802916	2492866	1112678	177,97	119,55
6	Кількість працюючих, чол.	6843	6521	4574	-322	-1947	95,29	70,14
7	Чистий прибуток, тис. грн.	2218888	2709012	2254188	490124	-454824	122,09	83,21

Як видно з таблиці 2.2 валюта балансу підприємства за 2017 рік зростає

на 1602219 тис. грн. (112,70%), а у 2018 році – на 1427050 тис. грн. (110,04%), що вказує на зростання активізації діяльності підприємства. Власний капітал за 2017 рік зріс на 1114324 тис. грн.. (118,55%), а у 2018 році – зріс на 855536 тис. грн. (112,01%), що характеризується позитивно і вказує на зростання фінансової стійкості підприємства. Позиковий капітал підприємства зростав протягом трьох років на 487895 тис. грн. (107,38%) та на 571514 тис. грн. (108,05%) відповідно, і, взагалі, характеризується негативно, оскільки вказує на зростання залежності підприємства від своїх кредиторів.

Протягом аналізованого періоду спостерігається тенденція до зростання реалізації продукції на підприємстві, про що свідчить динаміка чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). За останні три роки вартісний обсяг реалізації збільшився на 3625396 тис. грн. (або 151,05%) та на 611213 тис. грн. (105,70%) відповідно. Таке збільшення пов'язано, головним чином, зі збільшенням фізичного обсягу реалізації продукції та зростанням ціни продукції підприємства.

Протягом 2016-2018 років виробнича собівартість реалізованої продукції зростала: у 2017 році на 2492866 тис. грн. (177,97%) та на 1112678 тис. грн. (119,55%) у 2018 році, що пов'язано із зростанням цін на залізорудну сировину, збільшення трудомісткості, матеріаломісткості та енергомісткості виробництва.

Середня кількість працюючих на протязі з 2016 року по 2018 рік зменшилась відповідно на 322 осіб та на 1947 осіб, у відсотках темп змін склав 95,29% та 70,14% відповідно, що відбулося за рахунок автоматизації виробництва, яке потребує меншої чисельності працівників.

Загальний результат діяльності ПРАТ «ЦГЗК» за 2016-2018 роки мав додатне значення і зріс за 2017 рік на 490124 тис. грн. (або на 122,09%), однак досить негативним в діяльності підприємства є зменшення суми чистого прибутку за 2018 рік на 454824 тис. грн. (або на 16,79%).

Фінансовий стан підприємства багато в чому залежить від того, які кошти воно має в своєму розпорядженні і звідки вони вкладені. По мірі власності використаний капітал підрозділяється на власний і позичений. По строку використання розрізняють капітал довгостроковий, короткостроковий і постійний.

В ході аналізу фінансового стану необхідно, перш за все, вивчити структуру активу і пасиву балансу (звіту про фінансовий стан) (додаток А). Вихідним документом для аналізу стане аналітичний баланс (додаток В).

Так, аналізуючи структуру балансу ПРАТ «ЦГЗК» можна зробити наступні висновки. ПРАТ «ЦГЗК» є матеріаломістким підприємством. Питома вага необоротних активів на підприємстві на початок 2017 року – 48,58%, на кінець 2017 року – 45,09%, на кінець 2018 року – 43,30%). За 2017 рік сума необоротних активів підприємства зросла на 278125 тис. грн. (або на 104,54%) (за питомою вагою – зменшилася на 3,49%), а за 2018 рік – зросла на 367579 тис. грн. (або на 105,74%) (за питомою вагою – на 1,79%).

Сума оборотних активів зросла на 1314891 тис. грн. (або на 120,27%) (за питомою вагою зменшилися на 1,79%). За 2018 рік обсяг оборотних активів зріс на 1068674 тис. грн. (або на 113,70%) (за питомою вагою зросли на 1,79%).

В складі загальної вартості оборотних активів сума виробничих запасів ПРАТ «ЦГЗК» зросли на 116401 тис. грн. (на 134,25%) за 2017 рік, за 2018 їх вартість зросла на 117346 тис. грн. (або на 125,72%). За питомою вагою обсяг виробничих запасів за 2017 рік зріс на 0,52%, а за 2018 рік – зріс на 0,46%.

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги за 2017 рік зросла на 1289647 тис. грн. (126,21%), за 2018 рік зросли на 1150076 тис. грн. (118,52%). За питомою вагою сума товарної дебіторської заборгованості зросла на 4,70% у 2017 році, а у 2018 році зросла на 3,34%.

Сума нетоварної дебіторської заборгованості за 2017 рік зменшилася на 106713 тис. грн. (85,30%), за 2018 рік – зросла на 64888 тис. грн. (110,48%).

За питомою вагою змінили відбулися наступним чином: за 2017 рік зменшення на 1,40%, за 2018 рік – зростання на 0,01%.

Грошові кошти та їх еквіваленти за 2017 рік зменшилися на 37002 тис. грн. (92,61%), за 2018 рік – зменшилися на 279677 тис. грн. (39,72%). За питомою вагою гроші та їх еквіваленти у 2017 році зменшилися на 0,71%, а у 2018 – зменшилися на 2,09%.

Витрати майбутніх періодів у 2017 році зросли на 52558 тис. грн. (15073,79%), у 2018 році – зросли на 16041 тис. грн. (130,32%). За питомою вагою сума витрат майбутніх періодів щороку зростала: 0,37% у 2017 році та 0,07% у 2018 році.

Аналізуючи джерела утворення засобів підприємства слід відмітити, що питома вага власного капіталу ПРАТ «ЦГЗК» на початок 2017 року – 47,62%, на кінець 2017 року – 50,12%, на кінець 2018 року – 50,99%. За 2017 рік сума власного капіталу зросла на 1114324 тис. грн. (118,55%) (за питомою вагою – зростання склало 2,50%), за 2018 рік сума власного капіталу зросла на 855536 тис. грн. (112,01%)(за питомою вагою – зросла на 0,87%).

Позиковий капітал ПРАТ «ЦГЗК» за 2017 рік зріс на 478692 тис. грн. (107,24%) (за питомою вагою – зменшився на 2,50%) , за 2018 рік позиковий капітал зріс на 580717 тис. грн. (108,19%) (за питомою вагою – зменшився на 0,87%).

Довгострокова заборгованість ПРАТ «ЦГЗК» за 2017 рік зросли на 94914 тис. грн. (112,54%), у 2018 – зменшилися на 1928 тис. грн. (99,77%). За питомою вагою сума довгострокової кредиторської заборгованості майже не змінилася, а у 2018 році зменшилася на 0,56%.

Поточна кредиторська заборгованість та забезпечення зросли за 2017 рік на 383778 тис. грн. (106,56%), а за 2018 рік – на 582645 тис. грн. (109,35%). За питомою вагою поточні зобов'язання у 2017 році зменшилися на 2,50%, у 2018 – на 0,30%.

Зростання валюти балансу ПРАТ «ЦГЗК» за 2017 рік склало 1602219

тис. грн. (112,70%), а за 2018 рік – зросла на 1427050 тис. грн. (110,04%), що свідчить про загальне зростання ділової активності підприємства та активізації його діяльності.

Рентабельність – один із головних вартісних показників ефективності виробництва, який характеризує рівень віддачі активів і ступінь використання капіталу у процесі виробництва. Аналіз рентабельності підприємства дозволяє визначити ефективність вкладення коштів у підприємство та раціональність їхнього використання.

Показники прибутковості підприємства розраховані в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Аналіз показників рентабельності ПРАТ «ЦГЗК»

№ з/п	Показник	Алгоритм розрахунку	2017	2018	Відхилення
1	Чистий прибуток		2709012	2254188	-454824
2	Прибутковість основної діяльності	<u>Чистий дохід від реалізації продукції</u> Собівартість реалізованої продукції	1,885	1,667	-0,218
3	Прибутковість власного капіталу	<u>Чистий прибуток (збиток)</u> Власний капітал	0,413	0,299	-0,114
4	Прибутковість авансованого капіталу	<u>Чистий прибуток (збиток)</u> Валюта балансу	0,202	0,151	-0,051
5	Прибутковість позикового капіталу	<u>Чистий прибуток (збиток)</u> [(Поз.кап.на п.р + Поз.кап.на к.р.)/2]	0,396	0,306	-0,090
6	Прибутковість необоротних активів	<u>Чистий прибуток (збиток)</u> Необоротні активи	0,432	0,342	-0,090
7	Прибутковість оборотних активів	<u>Чистий прибуток (збиток)</u> Оборотні активи	0,379	0,270	-0,109

Прибуток ПРАТ «ЦГЗК» за рік зменшився на 454824 тис. грн., що є досить негативним в оцінці загальної діяльності підприємства. Однак, якщо сума прибутку показує абсолютний ефект від діяльності, то рентабельність

характеризує міру цієї ефективності, тобто відносний ступінь прибутковості підприємства або продукції, що виробляється. У загальній формі рентабельність розраховують як відношення прибутку до витрат чи застосованих ресурсів (капіталу).

Прибутковість основної діяльності свідчить, що на 1 грн. собівартості товару приходиться відповідно на початок і кінець 2018 року 1,885 грн. і 1,667 грн. чистого доходу від реалізації. Зменшення показника в динаміці на 0,218 характеризується негативно.

Рентабельність власного капіталу засвідчує ефективне використання власного капіталу, можливість його примноження. Вона забезпечується отриманням чистого прибутку в результаті господарської діяльності. Власний капітал слід вважати ефективно використаним, якщо його рентабельність відповідає дохідності довгострокових фінансових інвестицій в банку (в сучасних умовах >10 %). Станом на початок 2018 року прибутковість власного капіталу складала 0,413, на кінець – 0,299. Зменшення за рік показника на 0,114 є негативним.

Рентабельності авансованого капіталу показує, що на початок 2018 року на 1 грн. валюти балансу припадає 20,2 коп. чистого прибутку, а на кінець – 15,1 коп. чистого прибутку. Зменшення показника в динаміці на 5,1 коп. характеризується негативно.

Прибутковість позикового капіталу свідчить, що у 2017 році на 1 грн. запозичених коштів припадало 39,6 коп. чистого прибутку, а у 2018 році – 30,6 коп., а зменшення показника в динаміці на 9 коп. характеризується негативно.

Рентабельність необоротних активів за рік зменшилася на 0,09: з 0,432 на початок 2018 року до 0,342 – на кінець, що характеризується негативно. Таку ж характеристику має показник рентабельності оборотних активів, тобто зниження показника за рік з 0,379 до 0,27 характеризується негативно.

Коефіцієнти структури капіталу, що використовуються при аналізі, в

економічній літературі називають також коефіцієнтами боргу. Вони показують боргове навантаження на капітал підприємства. Аналіз фінансової стійкості (платоспроможності) підприємства здійснюється шляхом розрахунку основних коефіцієнтів: коефіцієнта концентрації власного капіталу (фінансової незалежності, автономії), коефіцієнта фінансування; коефіцієнта концентрації позикового капіталу, коефіцієнта співвідношення власного і позикового капіталу, коефіцієнта забезпеченості власними оборотними засобами; коефіцієнта маневреності власного капіталу; коефіцієнта фінансового лівериджу; коефіцієнта покриття процентів. Розраховані показники фінансової стійкості наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Аналіз показників фінансової стійкості довгострокової перспективи ПРАТ «ЦГЗК»

№ з/п	Показник	Алгоритм розрахунку	2017	2018	Відхилення
1	Коефіцієнт концентрації власного капіталу (фінансової незалежності)	<u>Власний капітал</u> Валюта балансу	0,501	0,510	0,009
2	Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	<u>Позиковий капітал</u> Валюта балансу	0,499	0,490	-0,009
3	Коефіцієнт співвідношення власного і позикового капіталу	<u>Позиковий капітал</u> Власний капітал	0,995	0,961	-0,034
4	Коефіцієнт фінансування	<u>Валюта балансу</u> Власний капітал	1,995	1,961	-0,034
5	Коефіцієнт залежності від довгострокових зобов'язань	Довгострокові зобов'язання	0,1196	0,1066	-0,013
		Власний та прирівняний капітал			

Коефіцієнт фінансової незалежності (забезпеченості власним капіталом) характеризує частку власного капіталу в сукупному капіталі. Чим більше значення цього показника, тим більшою є фінансова незалежність підприємства від кредиторів. Мінімальна частка власного капіталу повинна складати не менше 50% сукупного капіталу, задіяного в господарській

діяльності. Вона засвідчує можливість підприємства погасити борги власними коштами.

На ПРАТ «ЦГЗК» коефіцієнт фінансової незалежності у 2017 році склав 50,1%, у 2018 – 51,0%. Зростання даного показника на 0,009 характеризується з позитивної точки зору і вказує на достатність власного капіталу для фінансової незалежності підприємства.

Коефіцієнт заборгованості (співвідношення позикового і власного капіталу, фінансового ризику) показує, яка частина діяльності підприємства фінансується за рахунок позикового капіталу. Так, показники фінансового ризику показують, що у 2017 році в загальній сумі засобів, авансованих у діяльність підприємства, 49,9% припадало на позиковий капітал. Зменшення цього показника (0,009%) вказує на погіршення в діяльності підприємства і посилення залежності від позикових коштів.

Коефіцієнт фінансової стійкості характеризує пропорцію різних джерел фінансування господарської діяльності (позикового і власного капіталу, прийнятих за 1). Максимально допустиме значення коефіцієнта фінансової стійкості – не більше 1, яке засвідчує не тільки ступінь ризикованості діяльності, але й можливість підприємства погасити борги власним капіталом.

Для підприємств зі сталими показниками фінансово-господарської діяльності, які забезпечують рентабельну роботу і самофінансування, значення коефіцієнта фінансової стійкості є економічно доцільним в розмірі 0,5. Показник за рік зменшився з 0,995 до 0,961, що є позитивним.

Коефіцієнт фінансування є зворотним коефіцієнту концентрації власного капіталу. Зростання цього показника в динаміці означає збільшення частки позичених коштів у фінансуванні підприємства. Якщо його значення наближається до одиниці (або 100%), то це означає, що власники повністю фінансують своє підприємство. Так, у 2017 році в кожній 1,99 грн., вкладеній в активи підприємства, 99 коп. – позикові. У 2018 році в кожній 1,96 грн.,

вкладеній в активи підприємства, 96 коп. – позикові. Зниження цього показника в динаміці характеризується позитивно.

Коефіцієнт залежності від довгострокових зобов'язань характеризує залежність підприємства від довгострокових зобов'язань. Цей показник знизився в динаміці на 0,013, що свідчить про зниження залежності підприємства від довгострокових зобов'язань, але слід зазначити, що ця залежність є незначною.

На наступному етапі оцінки фінансового стану підприємства слід проаналізувати фінансову стійкість короткострокової перспективи (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5 – Аналіз показників фінансової стійкості короткострокової перспективи ПРАТ «ЦГЗК»

№ з/п	Показник	Алгоритм розрахунку	2017	2018	Відхилення
1	Оборотні активи (ОА)		7748745	8801378	1052633
2	Власні оборотні засоби (ВОЗ)	Власний капітал + Довгострокові зобов'язання - Необоротні активи	1567136	2053165	486029
3	Нормальні джерела формування оборотних активів (НДФОА)	ВОЗ + Короткострокові кредити банків + Векселі видані + Кредиторська заборгованість по товарним операціям	2250501	2762557	512056

Величина власних оборотних коштів характеризує ту частину власного капіталу підприємства, яка є джерелом покриття поточних активів підприємства. Від'ємне значення цього показника показує, що підприємству не вистачить власних коштів для покриття поточної заборгованості. Зниження цього показника – негативна тенденція діяльності підприємства. Показники величини власних оборотних коштів ПРАТ «ЦГЗК» має позитивне значення, а його зростання в динаміці вказує на поліпшення

ситуації.

Для оцінки платоспроможності і фінансової стійкості не тільки розраховують співвідношення між поточними активами і поточними зобов'язаннями, але також визначають і їхню різницю. Різниця між поточними активами і поточними зобов'язаннями складає чистий робочий капітал підприємства. При порівнянні чистого робочого капіталу двох періодів видно, що він зріс на 512056 тис. грн., що є позитивним в діяльності підприємства.

Оскільки фінансова стійкість передбачає здатність підприємства погасити свої зобов'язання за кредитами в строк та в повному обсязі, з відповідною сплатою відсотків, необхідним є аналіз платоспроможності та ліквідності підприємства (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6 – Аналіз показників ліквідності ПРАТ «ЦГЗК»

№ з/п	Показник	Алгоритм розрахунку	2017	2018	Відхилення
1	Коефіцієнт поточної ліквідності	<u>Оборотні активи</u> Поточні зобов'язання	1,251	1,301	0,050
2	Коефіцієнт швидкої ліквідності (критичної)	<u>Оборотні активи - Запаси</u> Поточні зобов'язання	1,178	1,217	0,039
3	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)	Грошові кошти та їх еквіваленти+ Поточні <u>фінансові інвестиції</u> Поточні зобов'язання	0,078	0,032	-0,046

Ліквідність – це здатність підприємства перетворювати свої активи в гроші для покриття своїх необхідних платежів в міру настання їх строків та швидкість здійснення цього. Чим коротше період, тим вище ліквідність даного виду активів. Ліквідність підприємства означає наявність у нього оборотних коштів в розмірі достатньому для погашення короткострокових зобов'язань, передбачених контрактами.

Коефіцієнт поточної ліквідності характеризує спроможність підприємства за рахунок наявних оборотних активів виконувати свої грошові

зобов'язання, передусім сплачувати борги. Для забезпечення належного рівня платоспроможності підприємствам доцільно забезпечувати значення цього показника на рівні 1,5-2,5, при якому величина оборотних активів в 1,5-2,5 рази більша від величини боргових зобов'язань. Тоді за рахунок грошових коштів від поточної реалізації оборотних активів забезпечується своєчасне погашення поточних зобов'язань. На початок та кінець 2018 року коефіцієнт поточної ліквідності на ПРАТ «ЦГЗК» був недостатнім: 1,251 на початок року та 1,301 – на кінець року. Зростання показника в динаміці на 0,05 є позитивним моментом.

Коефіцієнт швидкої ліквідності показує, на скільки підприємство здатне виконати свої поточні зобов'язання за рахунок високоліквідних активів. Рекомендоване значення цього показника 0,6-0,8. У 2017 році підприємство було здатне виконати свої поточні зобов'язання за рахунок високоліквідних активів на 117,8%, а у 2018 році – на 121,7. Зростання цього показника на 3,9% вказує на поліпшення ліквідності.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує здатність підприємства терміново розрахуватись з короткостроковими зобов'язаннями. Рекомендоване значення показника коливається в межах 0,25-0,5. Цей показник недостатній: на початок 2018 року – 0,078, на кінець – 0,032, що вказує на те, що підприємство не матиме змогу терміново розрахуватися зі всіма своїми кредиторами, а його зниження на 0,046 вказує на погіршення абсолютної ліквідності підприємства.

На останньому етапі аналізу фінансового стану дамо оцінку імовірності банкрутства підприємства. Передбачення банкрутства – задача з непростих. Найбільшою проблемою є те, що якість системних методів обмежена щодо розрахунку за вибірковими критеріями реального часу, які унеможливають їх використання наперед. Оскільки такі фінансові показники обраховані за даними минулих станів підприємств, слід звернути увагу на використання якісних показників, які відображають теперішній час і мають забарвлення

майбутнього. Z-рахунок Альтмана був запропонований у 1968 році відомим економістом Едвардом І. Альтманом і являє собою функцію від декількох показників, що характеризують економічний потенціал підприємства і результати його роботи за минулий період.

Формула Z-рахунку у загальному вигляді визначена (2.1):

$$Z = 1,2 X1 + 1,4 X2 + 3,3X3 + 0,6 X4 + X5 \quad (2.1)$$

де X1 – оборотний капітал / сукупні активи;

X2 – нерозподілений прибуток / сукупні активи;

X3 – прибуток від операційної діяльності / сукупні активи;

X4 – ринкова вартість акцій / зобов'язання;

X5 – виручка від реалізації / сукупні активи.

Таблиця 2.7 – Прогноз імовірності банкрутства ПРАТ «ЦГЗК» за методом Альтмана

№ з/п	Показник	Алгоритм розрахунку	На початок	На кінець
1	X1	<u>Оборотні активи</u> Всього активів	0,549	0,567
2	X2	<u>Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)</u> Всього активів	0,311	0,369
3	X3	<u>Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування</u> Всього активів	0,233	0,144
4	X4	<u>Власний капітал</u> Позиковий капітал	1,004	1,040
5	X5	<u>Доход (виручка) від реалізації</u> Всього активів	0,755	0,725
6	Z	Результат	3,221	3,021

За даними розрахунку таблиці 2.7 видно, що імовірність банкрутства ПРАТ «ЦГЗК» на початок та кінець року – низька.

Таким чином, аналіз основних техніко-економічних показників діяльності ПРАТ «ЦГЗК» та оцінка його фінансового стану показав наступне.

Фінансовий стан є важливою характеристикою ділової активності і надійності підприємства. Він визначається наявним на підприємстві майном та джерелами його фінансування, а також фінансовими результатами діяльності підприємства.

Діяльність підприємства у 2017-2018 роках принесла прибуток. Показники фінансової стійкості вказують на стабільний фінансовий стан та незначну залежність від кредиторів підприємства. У 2018 році два з трьох показників ліквідності значно переважають нормативні значення.

Крім того, слід зауважити, що в звітному році, комбінат вчасно й у повному обсязі здійснював поточні платежі в бюджет, Пенсійний фонд, вчасно виплачував заробітну плату працівникам комбінату. Таким чином, ПРАТ «ЦГЗК» в черговий раз довів стабільність, як у фінансовому стані, так і в платоспроможності підприємства. Негативним можна вважати лише незначне зменшення основних коефіцієнтів, що визначають фінансове становище підприємства.

ПРАТ «ЦГЗК» має стабільні ринки збуту власної продукції на внутрішньому ринку і за кордоном. Намічена керівництвом програма подальшого зростання виробництва продукції та покращення її якісних показників передбачає заходи щодо комплексної технічної реконструкції та переозброєння підприємства, реалізація яких потребує значних капіталовкладень, які ПРАТ «ЦГЗК» планує вирішувати насамперед за рахунок збільшення власних коштів, а при недостатності останніх — за рахунок залучених коштів. В 2018 році на ринку залізородної сировини головними факторами, які мали вплив (безпосередній або опосередкований) на конкурентоспроможність продукції ПРАТ «ЦГЗК», були:

- наслідки кризи в металургійній галузі;
- складна політична та економічна ситуація в країні;
- високий ступінь конкуренції на ринку ЗРС;
- значний вплив світових тенденцій на світовому ринку ЗРС на

регіональний ринок;

– конкурентоздатність продукції.

Звідси завданням комбінату є створення іміджу конкурентоспроможного, фінансово-стійкого підприємства.

В зв'язку з цим плануються наступні заходи:

– збільшення частки комбінату в постачаннях як на внутрішній ринок, так і на експорт;

– підтримання партнерських відносин з постійними покупцями залізорудної продукції;

– розробка проектів з підвищення якості продукції та зниження її собівартості;

– застосування різних форм розрахунків за відвантаженою продукцію для створення привабливих фінансових умов для споживачів;

– ведення збутової політики на умовах відвертості і прозорості з дотриманням термінів постачання;

– освоєння випуску інших видів сировини, що дозволить диверсифікувати ринок ЗРС.

Основними заходами, що дозволяють мінімізувати негативний вплив галузевих ризиків, являються наступні:

– розширення ринків збуту за рахунок завоювання нових ринків та посилення позицій на європейському ринку; укладання довгострокових контрактів;

– постійний моніторинг вітчизняних і зарубіжних ринків сировини, матеріалів і обладнання, укладання договорів з надійними та перевіреними постачальниками;

– впровадження комплексної програми довгострокового розвитку підприємства, спрямованої на пошук внутрішніх резервів по зниженню енергоспоживання, підвищенню продуктивності праці, скороченню непродуктивних витрат.

2.2 Побудова облікового процесу та документування операцій з обліку непрямих виробничих витрат

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах, в установах та організаціях – це система методів, способів, заходів, які забезпечують його оптимальне функціонування та розвиток відповідно до мети, цілей та місії.

Раціональна організація бухгалтерського обліку передбачає таку його будову, при якій він забезпечив би своєчасне виконання завдань планування, контролю, управління та надання повної правової й неупередженої інформації при мінімальних затратах засобів і праці.

Бухгалтерський облік на підприємствах, в установах та організаціях ведеться безперервно з моменту реєстрації підприємства, установи, організації до моменту ліквідації.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві перебувають у компетенції керівника (власника) підприємства у відповідності з чинним законодавством та установчими документами.

Законом України від 16 липня 1999 р. № 996-ІУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено, що підприємство самостійно визначає облікову політику. Облікова політика затверджується наказом керівника підприємства. Вона є важливим правовим документом роботи бухгалтерів. В ній необхідно відображати організацію бухгалтерського обліку і всі положення, особливо ті, які мають неоднозначне тлумачення в офіційних документах.

Облікова політика підприємства включає сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Раціональна організація бухгалтерського обліку ґрунтується на застосуванні, в першу чергу, загальноприйнятих передумов:

- вивчення структури, технології та організації виробництва;
- організація облікового апарату та праці облікових працівників;
- організація облікового процесу (визначення обсягу облікових робіт);
- організація досконалого володіння працівниками бухгалтерії (бухгалтером, власником) діючої законодавчої та нормативної бази щодо питань ведення бухгалтерського обліку.

Весь обліковий процес складається з трьох етапів його здійснення: первинного обліку; поточного обліку; підсумкового обліку.

Етап первинного обліку: процес документування та оцінки господарських явищ і процесів.

Етап поточного обліку: процес облікової реєстрації господарських операцій на бухгалтерських рахунках та в облікових регістрах.

Етап підсумкового обліку: процес узагальнення даних поточного обліку в бухгалтерській звітності.

На кожному етапі облікового процесу є необхідність самостійної організації підприємством в особі власника або виконавчого органу (посадової особи) наступних заходів щодо обліку:

- визначення облікової номенклатури (перелік господарських явищ та процесів, які підлягають відображенню у системі бухгалтерського обліку);

- визначення способів та техніки відображення облікових номенклатур (вибір форми обліку);

- вибір матеріальних носіїв інформації, їх рух і збереження (відповідно до форми бухгалтерського обліку, облікової номенклатури та засобів обчислювальної техніки).

Сукупність об'єктів бухгалтерського обліку визначається змістом фінансово-господарської діяльності підприємства та вимогами управління, контролю та оцінки діяльності.

Бухгалтерський облік на підприємствах, в установах та організаціях може здійснюватися бухгалтерською службою (відділом), що є

самостійним, підрозділом підприємства і очолюється головним бухгалтером або штатним бухгалтером або централізованою бухгалтерією чи спеціальною організацією (аудиторською фірмою) або нештатним фахівцем-бухгалтером (підприємець без створення юридичної особи) на договірних засадах, якщо підприємство, установа, організація не мають бухгалтерської служби. Структура бухгалтерської служби на ПРАТ «ЦГЗК» наведена в додатку Д.

Облік непрямих виробничих витрат повинен ґрунтуватися на основних принципах бухгалтерського обліку й фінансової звітності. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік та фінансова звітність повинні ґрунтуються на таких основних принципах:

- обачності, який означає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- повного висвітлення, який означає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- автономності, який означає, що кожне підприємство повинно розглядається як окрема юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- послідовності, яким встановлюється постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

- безперервності, який передбачає, що оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде

тривати далі;

– нарахування та відповідність доходів і витрат, який означає, що визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

– превалювання сутності над формою, який встановлює, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

– історичної (фактичної) собівартості, який означає, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

– єдиного грошового вимірника, яким встановлюється, що вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

– періодичності, який означає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Графік документообігу - це графік або схема, які описують рух первинних документів на підприємстві від моменту їх створення до моменту передачі на зберігання. Графік документообігу на ПРАТ «ЦГЗК» наведений у (додаток Е).

По кожному документу графік документообігу містить, як правило, такі розділи:

– порядок створення документа: кількість примірників; відповідальний за виписку; відповідальний за оформлення; відповідальний за виконання, термін виконання;

– порядок перевірки документа: відповідальний за перевірку; хто представляє на перевірку; порядок подання, термін подання;

- порядок обробки документа: виконавець, термін виконання;
- порядок передачі документа до архіву: виконавець, термін передачі.

Працівники підприємства, установи (начальники цехів, майстри, табельщики, працівники планово-економічного, фінансового відділів, відділів праці і заробітної плати, постачання, комірники, підзвітні особи, працівники бухгалтерії та інші) створюють і представляють документи, що відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю вручається виписка з графіка.

Відповідальність за дотримання графіка документообігу, а також відповідальність за своєчасне і доброякісне створення документів, своєчасну передачу їх для відображення в бухгалтерському обліку та звітності, за достовірність даних у документах несуть особи, які створили і підписали ці документи. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу по підприємству, установі здійснює головний бухгалтер.

Відповідно до Положення про головних бухгалтерів вимоги головного бухгалтера в частині порядку оформлення операцій і представлення в бухгалтерію або на обчислювальні установки необхідних документів і відомостей є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства, установи (додаток Ж).

Сутність бухгалтерських документів полягає в тому, що вони є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій, в документах фіксуються факти здійснення господарських операцій, документація є важливим елементом методу бухгалтерського обліку.

Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених відповідним органом державної влади. Якщо яка-небудь форма не затверджена або застосування затвердженої форми не є обов'язковим, підприємство має право розробити і застосовувати свою власну форму. Головне, щоб вона містила усі обов'язкові реквізити.

Оформлення первинних документів може здійснюватися як на готових

бланках – чорнилом темного кольору (кульковою ручкою, на друкарській машинці), так і за допомогою комп'ютерної техніки.

Правильно організований облік витрат в розрізі статей калькуляції, за місцями їх виникнення та за видами продукції дає керівництву достатній обсяг інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

На підприємстві комп'ютеризація обліку витрат на виробництво охоплює широке коло трудомістких операцій.

До них відносять: групування виробничих витрат за напрямками витрачання, складання кошторисів собівартості наданих послуг, зведений облік витрат на виробництво, відображення на рахунках синтетичного обліку кореспонденції рахунків.

Специфікою комп'ютеризації обліку витрат на виробництво є те, що тут значною мірою використовуються дані, отримані на інших ділянках механізації обліку (праці та заробітної плати, матеріалів тощо).

Механізація обліку витрат на виробництво включає три взаємопов'язані ділянки роботи:

- 1) оперативний облік витрат на виробництво, напівфабрикатів та незавершеного виробництва;
- 2) зведений облік витрат на виробництво та визначення собівартості всієї продукції;
- 3) складання звітних калькуляцій за видами виробництв.

Комп'ютеризація обліку витрат охоплює оперативний облік витрат на виробництво, який полягає в щоденному контролі за витрачанням матеріалів, трудових та грошових ресурсів у виробництво та результати їх використання.

Розрахунок заробітної плати здійснюється на підставі первинних документів, зокрема таблицю обліку робочого часу, де відображується час, відпрацьований працівником та неявки на роботу. Складається в одному примірнику особою, якій доручено вести табельний облік (в даному випадку – майстер цеха), і подається до бухгалтерії в установлений термін. Перелік

первинних документів з обліку непрямих виробничих витрат наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Перелік первинних документів з обліку непрямих виробничих витрат

№ форми	Назва форми
П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати
П-13	Табель обліку використання робочого часу
П-52	Розрахунок заробітної плати
ОЗ-14	Розрахунок амортизації основних засобів
ОЗ-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту
М-10	Вимога на заміну
М-11	Вимога на відпуск
МШ-4	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів
2 КБ	Акт приймання – передачі виконаних робіт
Ф № 1	Рахунок

До загальновиробничих витрат також відносяться амортизаційні нарахування. На підприємстві використовують прямолінійний метод нарахування амортизації. В кінці місяця складається відомість нарахування амортизації по кожному об'єкту основних засобів.

Важливим на даному етапі обліку є правильність оформлення первинних документів, а також своєчасність їх подачі для подальшої обробки, оскільки саме з первинних документів дані заносяться до комп'ютера для складання регістрів бухгалтерського обліку. Дослідивши практику оформлення первинних документів на ПРАТ «ЦГЗК» дійшли висновку, що первинні документи складаються з дотриманням вимог чинного законодавства та своєчасно подаються для обробки, оскільки працівники бухгалтерії зацікавлені у правильному та своєчасному складанні регістрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Всі господарські операції після їх оформлення первинними документами записуються до облікових регістрів.

Облікові реєстри – це носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, журналів, книг, журналів-ордерів тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Запис у реєстрах бухгалтерського обліку виконується на підставі первинних облікових документів, які фіксують факти виконання господарських операцій і розпоряджень (дозволів) на їх проведення, накопичують і систематизують інформацію первинних документів. Інформація до облікових реєстрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

За обсягом змісту облікові реєстри поділяють на реєстри синтетичного й аналітичного обліку та комбіновані. Такий поділ обумовлений відмінностями і призначенням синтетичних і аналітичних рахунків, різним ступенем узагальнення облікових даних та їх комбінування.

Синтетичні облікові реєстри – це реєстри, в яких облік ведуть за синтетичними рахунками: Головна книга, Журнал-ордер, Журнал-Головна. Всі вони є матеріальними носіями синтетичного обліку.

Аналітичні облікові реєстри – це реєстри, в яких облік ведеться за аналітичними рахунками. Дані подають у натуральних, трудових і вартісних вимірниках. До таких реєстрів належать книги, картки. У цих реєстрах враховують специфіку об'єктів обліку.

Основні положення облікової політики були затверджені наказом по ПРАТ «ЦГЗК» від 02.01.2016р. № 3 «Про облікову політику підприємства». Отже, цим наказом визначені основні принципи й методи бухгалтерського обліку, які повинні бути застосовані на підприємство для складання облікових реєстрів та фінансової звітності.

Наказ про облікову політику на ПРАТ «ЦГЗК» містить перелік всіх пунктів прийнятої на звітний рік облікової політики. В наказі визначається перелік документів, що використовуються для первинного відображення

господарських операцій, а також перелік облікових реєстрів, необхідних для накопичення і систематизації інформації. Перелік документів затверджений в наказі про облікову політику ПРАТ «ЦГЗК» включає :

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку у відповідності до вимог своєчасності та повноти обліку та звітності;

- форми первинних облікових документів, що застосовуються для оформлення фактів господарської діяльності, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;

- порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань;

- методи оцінки активів та зобов'язань;

- правила документообігу і технологія обробки облікової інформації;

- порядок контролю за господарськими операціями.

Крім того наказом «Про облікову політику підприємства» також визначені наступні засади облікової політики.

Облік витрат вести з використанням 8 і 9 класу рахунків. Повну собівартість визначати як суму виробничої собівартості, адміністративні витрати та витрат на збут.

Прийняти за базу розподілу загальновиробничих витрат:

- між витратами і собівартістю – нормальної потужності;

- між цехами – заробітну плату, прямим витратам, людино-годин ремонтних робіт тощо.

Облік непрямих виробничих витрат здійснюється за таким переліком статей:

1. Витрати на управління виробництвом:

- матеріальні витрати;

- витрати на оплату праці працівників управління;

- відрахування на соціальні заходи;

- амортизаційні відрахування;
 - інші витрати;
 - послуги цехів комбінату.
2. Витрати на обслуговування виробничого процесу:
- цех зберігання і відпуску матеріалів;
 - санітарно-екологічна лабораторія;
 - спеціалізована об'єктова аварійно-рятувальна служба;
 - управління безпеки;
 - відомча пожежна частина;
 - центральна лабораторія;
 - відділ технічного контролю (за винятком витрат по ділянці контролю за процесами відвантаження готової продукції);
 - управління навчання і розвитку персоналу;
 - цех харчування (послуги з реалізації цехам комбінату молочної продукції на молочні талони).
3. Податки, збори і інші обов'язкові платежі:
- плата за землю.
 - збір за спеціальне використання води;
 - екологічний податок.

Коли підприємство перевіряють аудитори або податкові органи, облікова політика вивчається в першу чергу.

2.3 Аналітичний та синтетичний облік непрямих виробничих витрат

Синтетичний облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» підприємство обліковує протягом місяця

виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва.

Загальновиробничі витрати – це витрати виробничого підрозділу (цеху) пов'язані з управлінням виробництвом і обслуговуванням об'єктів загальновиробничого призначення. Їх склад визначається підприємством самостійно виходячи з потреб бухгалтерського та управлінського обліку.

Загальновиробничі витрати діляться на змінні і постійні, їх перелік встановлюється обліковою політикою підприємства.

До номенклатури статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі і питомої ваги видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

Формування собівартості продукції організовується в розрізі об'єктів калькулювання, тобто в розрізі номенклатури продукції. Незалежно від галузевої приналежності й серійності виробництва процес формування собівартості продукції (узагальнення витрат) відбувається в певній послідовності, яка може бути розбита на ряд укрупнених кроків.

Крок 1. Первинний облік непрямих виробничих витрат. Даний крок названий первинним обліком витрат з тієї причини, що в ході його виконання всі витрати збираються на рахунках обліку витрат на підставі первинних документів – вимог, відомостей, нарядів і т. п. При цьому облік організовується окремо по місцях виникнення витрат (виробництвам, цехам, ділянкам, комплексам робіт, переділів і т. п.), які називаються центрами витрат, за характером виробництва та за видами витрат. За характером виробництва витрати поділяються на витрати основного, допоміжного та обслуговуючого виробництв, відповідно їх облік ведеться на введених субрахунках до рахунку 23 «Виробництво».

Крок 2. Списання за видами продукції витрат майбутніх періодів і

втратах від браку. Наступним кроком є віднесення до складу витрат поточного періоду витрат майбутніх періодів, що відносяться до такого звітного періоду, і втрат в наслідок технічно неминучого браку.

Крок 3. Розподіл за видами продукції витрат допоміжних виробництв. У третю чергу розподіляються послуги допоміжних виробництв, наданих цехам основного виробництва.

Крок 4. Розподіл за видами продукції загальновиробничих витрат – формування виробничої собівартості. На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» збираються непрямі витрати. На відміну від прямих, непрямі витрати неможливо в момент їх виникнення пов'язати з конкретним видом продукції, наприклад: амортизація будівель, витрати на виплату заробітної плати апарату управління цеху і т. п. У зв'язку з цим не може бути й мови про віднесення таких витрат до окремих видів продукції вже в момент їх виникнення, на підставі первинних документів. Для включення непрямих витрат в собівартість обсягу продукції конкретного виду або до собівартості одиниці продукції застосовується особливий механізм розподілення приклад якого наведено в додатку 1 до П (С)БО 16 «Витрати».

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (години праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з

використанням 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 та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Розподіл постійних виробничих накладних витрат базується на нормальній потужності виробничого устаткування. Сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв. Нерозподілені накладні витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони понесені. У періоди надзвичайно високого рівня виробництва сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, зменшується так, щоб запаси не оцінювалися вище собівартості. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей. Тут лише зазначимо, що аналітика з непрямих витрат традиційно ведеться за структурними підрозділами (ремонтний цех, транспортний цех, енергетичний цех тощо) і статтями витрат. Відповідно розподіл загальновиробничих витрат за видами продукції проводиться також в розрізі кожного структурного підрозділу підприємства.

У разі, якщо результатом виробничого процесу є декілька продуктів, що виробляються одночасно, то відповідно МСБО 2 «Запаси» витрати розподіляються на продукти на основі раціональної та послідовної бази розподілу. Наприклад, розподіл може базуватися на відповідній ціні продажу кожного продукту – на етапі виробничого процесу, або на момент завершення виробництва продукту.

Формування інформації про непрямі виробничі витрати здійснюється на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» (табл.2.9).

Таблиця 2.9 – Бухгалтерські проведення з обліку загальновиробничих витрат УЖДТ ПРАТ «ЦГЗК» за червень 2018 р.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Нарахована амортизація по основних засобах і нематеріальних активах загальновиробничого призначення	91	13	10172,13
2	Віднесено виробничі запаси на загальновиробничі витрати	91	20	12806,42
3	Передано в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети загальновиробничого призначення	91	22	20,00
4	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на загальновиробничі витрати	91	63	6751,76
5	Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального страхування	91	65	2516,28
6	Нарахована заробітна плата працівникам загальновиробничого призначення	91	66	6389,71
7	Віднесено на загальновиробничі витрати вартість робіт і послуг, виконаних дочірніми підприємствами	91	685	8909,83
8	Списано загальновиробничі витрати на виробництво	23	91	39782,67

За дебетом рахунка обліковуються (накопичуються) витрати, за кредитом – здійснюється їх списання. Після закінчення звітного періоду витрати, які обліковані на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», списуються в порядку розподілу на рахунок 23 «Виробництво» (додаток И).

Аналітичний облік непрямих виробничих витрат ПРАТ «ЦГЗК» організовує в відповідності з характером виробничого процесу, а також особливостей щодо випуску продукції або виконуваних робіт (додаток И). Дані аналітичного обліку використовують при складанні внутрішньої звітності, яка будується на інформації про види, кількість, цехах-виробниках, статтях витрат випуску продукції (табл.2.10).

Таблиця 2.10 – Бухгалтерські проведення з обліку витрат на виробництво з використанням рахунків класу 8 УЖДТ ПРАТ «ЦГЗК» за червень 2018р.

№ з/пор.	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Прямі витрати				
1	Передано матеріали у виробництво	80 23	20 80	22270,38
2	Нараховано заробітну плату виробничого персоналу	81 23	661 81	6469,95
3	Нараховано платежі на соціальні заходи	82 23	65 82	2418,35
4	Нараховано амортизацію основних засобів	83 23	131 83	9287,90
Загальновиробничі витрати				
5	Нараховано заробітну плату персоналу цеха	81	66	6389,71
6	Нараховано платежі на соціальні заходи	82	65	2516,28
7	Нараховано амортизацію основних засобів	83	13	10172,13
8	Віднесено виробничі запаси на загальновиробничі витрати	80	20	12806,42
9	Передано в експлуатацію МШП загальновиробничого призначення	80	22	20,00
10	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на загальновиробничі витрати	80	63	6751,76
11	Списано загально виробничі витрати з рахунків класу 8 на рахунок 91	91	84,81,82	39782,67

Крок 5. Цей крок є останнім. Він здійснюється для цілей управлінського обліку з метою отримання інформації про повну собівартість продукції за її видами з урахуванням адміністративних витрат та витрат на збут. Після його здійснення визначається результат вигідності виробництва конкретного виду продукції. В бухгалтерському (фінансовому) обліку згідно МСБО 2 «Запаси» такі витрати визнаються витратами періоду в якому вони понесені і не включаються до собівартості продукції.

Таким чином, формування та накопичення загальновиробничих витрат починається з їх первинного обліку, проходить етап відображення на рахунках облікових регістрів. Накопичені на рахунках бухгалтерського

обліку загальновиробничі витрати підлягають розподілу.

На підприємствах гірничорудної промисловості застосовується попередільний метод калькуляції собівартості продукції. Витрати на виробництво, починаючи з підготовки добичі і до випуску товарної продукції враховуються в кожному цеху (переділі), включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених в попередньому цеху. Згідно методичних рекомендацій, напівфабрикат (напівпродукт) – це продукт окремих технологічних фаз (переділів, цехів, ділянок), який повинен пройти ще одну або декілька технологічних фаз (переділів) обробки, перш ніж стати готовою продукцією, але для даної стадії (переділу) він є закінченим.

На ПРАТ «ЦГЗК» загальновиробничі витрати діляться на змінні і постійні, їх перелік встановлюється обліковою політикою підприємства. Відповідно до МСБО 2 «Запаси» змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат виходячи з фактичної потужності звітного періоду і повністю відносяться на собівартість продукції.

Відповідно до облікової політики підприємства розподіл змінних загальновиробничих витрат на собівартість виробництва здійснюється між витратами цехів, що виробляють основну товарну продукцію: РЗФ і ЦВО. За базу розподілу загальновиробничих витрат приймаються виробнича собівартість загального концентрату, а також собівартість переділу грудкування.

2.4 Порядок складання та відображення у звітності непрямих виробничих витрат

Під фінансовою звітністю розуміється бухгалтерська звітність підприємства, яка містить інформацію про фінансовий стан підприємства за

звітний період (календарний рік).

На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані скласти фінансову звітність, яку підписують керівник і головний бухгалтер підприємства.

Фінансова звітність – це сукупність форм звітності, складених на підставі даних фінансового обліку з метою надання користувачам узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також зміни в його фінансовому стані за звітний період в зручній та зрозумілій формі для прийняття цими користувачами ділових рішень.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дає наступне визначення фінансової звітності:

«Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період» [32].

Фінансовий облік узагальнює дані виробничого обліку, які накопичуються та використовуються підприємством для внутрішнього користування. Необхідність функціонального розподілу бухгалтерського обліку в нових умовах на фінансовий та виробничий пояснюється принциповими відмінностями завдань обліку в плановій та ринковій економіці.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо: придбання, продажу та володіння цінними паперами, участі в капіталі підприємства, оцінки якості управління, оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання, забезпеченості зобов'язань підприємства, визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу, регулювання діяльності підприємства, інших рішень.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів: автономності підприємства, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника.

Порядок подання фінансової звітності затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 (із змінами та доповненнями, внесеними постановами Кабінету Міністрів України). Фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством – іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики. У відповідності до останніх доповнень до Порядку подання фінансової звітності (від 20.04.2011 р. № 433) платники податку на прибуток подають фінансову звітність органам державної податкової служби:

- квартальну фінансову звітність (крім підприємств, що відповідно до Господарського кодексу України визнано малими);
- річну фінансову звітність.

Відповідно цього порядку датою подання звітності для підприємств вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 9 лютого наступного за звітним року. Квартальна або річна фінансова звітність подається підприємствами органам державної податкової служби у строки передбачені для подання декларації з податку на прибуток підприємств.

Обліковий процес завершується складанням фінансової звітності.

Залежно від звітнього періоду фінансову звітність поділяють на річну та проміжну (квартальну, піврічну). Проміжна звітність складається поквартально наростаючим підсумком з початку звітнього року. Річна звітність передбачає складання фінансової звітності за календарний рік.

Звітність забезпечує можливість порівнювати звіти за різні періоди. Для цього наводяться дані за поточний та попередній звітні періоди та розкривається в примітках до фінансових звітів інформація про облікову політику.

Відповідальність за складання й подання фінансових звітів підприємства в першу чергу несе його керівництво, що також зацікавлено в інформації, що відображається в фінансових звітах, незважаючи на те, що воно має доступ до додаткової, управлінської й фінансової інформації.

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій і інших подій, поєднуючи їх в елементи фінансових звітів. Елементами, безпосередньо пов'язаними з визначанням фінансового стану в балансі є активи, зобов'язання й власний капітал. Складання фінансової звітності полягає у заповненні таких форм звітності:

- «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» – Ф-1;
- «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» – Ф-2;
- «Звіт про рух грошових коштів» – Ф-3;
- «Звіт про власний капітал» – Ф-4;
- «Примітки до річної фінансової звітності» – Ф-5.

Форма 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» складається відповідно до НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [27]. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей. Актив відображається в балансі за умови, що оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням. Витрати на придбання та створення активу не можуть бути відображені в балансі,

включається до складу витрат звітного періоду у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Зобов'язання відображаються у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

«Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» – звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства форма № 2 [27]. Цей звіт представляє собою перелік доходів отриманих підприємством і понесених (нарахованих) ним витрат в ході усіх видів діяльності. Різниця між одними та іншими вказує на фінансовий результат від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності за визначений (звітний) період – прибуток, якщо доходи перевищують витрати, або збиток, якщо витрати перевищують доходи.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність підприємств не є комерційною таємницею підприємства. Емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди та компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані щорічно надавати річну фінансову звітність для публікації.

Однак, крім відкритої для зовнішніх користувачів, існує ще й закрита звітність. Вона задовольняє інтереси власника, її призначення – забезпечити ефективне управління внутрішніми підрозділами, прийняття оперативних рішень на рівні цехових дільниць тощо. Це досягається шляхом створення системи додаткового внутрішньогосподарського або управлінського обліку. Тому в ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначені суб'єкти, що зобов'язані надавати фінансову звітність вузькому колу осіб: органам, яким вони підпорядковуються, власникам (засновникам) та трудовим колективам на їх вимогу тощо [32].

Користувачі фінансової звітності – фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємств для прийняття відповідних рішень.

До внутрішніх користувачів відноситься управлінський персонал підприємства, який приймає різні рішення виробничого і фінансового характеру. Наприклад, на базі звітності складається фінансовий план підприємства, приймаються рішення про ціноутворення тощо.

Крім того, фінансова звітність є ланкою між підприємством і зовнішнім середовищем. Метою надання підприємством звітності зовнішнім користувачам в умовах ринку є одержання додаткових фінансових ресурсів на фінансових ринках. Відповідальність за забезпечення ефективного зв'язку між підприємством і фінансовими ринками несуть фінансові менеджери вищої управлінської ланки підприємства. Так як рішення зовнішніх користувачів за інших рівних умов приймаються на основі обмеженого кола показників фінансової звітності, саме ці показники знаходяться в центрі уваги фінансового менеджера і є кінцевим етапом в ході оцінки впливу прийнятих управлінських рішень на фінансовий стан підприємства.

Серед зовнішніх користувачів фінансової звітності виділяють дві групи: користувачі, безпосередньо зацікавлені в діяльності підприємства; користувачі, опосередковано зацікавлені в ній. Непрямі загальновиробничі витрати відображаються у формі фінансової звітності №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) у рядку 2050 в складі собівартості реалізованої продукції як зазначено у табл. 2.11.

Таблиця 2.11 – Відображення непрямих виробничих витрат у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) за 2016-2018 роки

№ з\п	Назва статті	№ статті	2016 рік (тис. грн.)	2017 рік (тис. грн.)	2018 рік (тис. грн.)
1	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	3197372	5690238	6802916

Нарахування і сплата будь-якого виду податку чи збору (обов'язкового платежу) припускають здійснення належним чином обліку і розрахунку, результати яких відображаються у відповідній формі податкової звітності.

Податкова звітність являє собою сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) і податкового органу зі складання, ведення і здачі документів установленної форми, що містять відомості про результати діяльності платника податку, його майнове становище і фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету¹. На платника податку покладається обов'язок з податкової звітності у разі, якщо відповідним податковим законом на нього покладено обов'язок зі сплати податку.

Платник податків може не надавати податковому органу податкову звітність, якщо:

- 1) звітність про виконання податкового обов'язку надає податковий агент;
- 2) платник податків входить до складу консолідованої групи платників по податках, звітність за якими надається головним підприємством.

Податкова звітність реалізується шляхом подання платником податку податкової документації, тобто документів, що містять відомості про обчислення і сплату податку. При цьому слід розрізняти податкову і фінансову звітність. Під фінансовою звітністю розуміють бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансово-господарський стан і результати діяльності господарюючого суб'єкта за звітний період. Фінансова звітність відповідно до законодавства має дві форми: баланс і звіт про фінансові результати. Здійснення фінансової звітності регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р., постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р., якою затверджений Порядок подання фінансової звітності¹ й іншими нормативними актами. Податкова звітність – це вужче поняття, яке містить

винятково питання з оподаткування. У податковій документації фіксується саме процес нарахування і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

Особливістю податкової документації є те, що в її складі немає спеціалізованих «податкових» первинних документів, оскільки підставою для ведення податкового обліку є, як правило, первинні бухгалтерсько-облікові документи, які фіксують факт здійснення господарської операції. Виходячи з цього, інші відомості не можуть бути предметом податкової документації і податкові органи не мають права вимагати від платника податків подання відомостей, не передбачених законодавством про оподаткування, або подання податкової документації до настання термінів звітності.

Податкову звітність подають до податкових органів за підсумками звітного періоду у встановлений законодавством строк. Терміни здійснення податкової звітності встановлюються по кожному податку окремо. Першим днем подання податкової звітності вважають день, що йде за днем закінчення звітного податкового періоду. Якщо останній день подання податкової звітності є вихідним або святковим, то днем подання звітності вважається наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день. Граничні терміни подання податкової звітності можуть бути продовжені за правилами і на підставах, передбачених податковим законодавством.

Реалізуючи обов'язок з податкової звітності, платник податків подає в податкові органи такі види податкових документів, в яких зафіксовано обчислення податку і визначено суму, що підлягає сплаті:

1. Розрахунково-звітну документацію – документи, в яких фіксуються податкові розрахунки і суми податків. По кожному податку існує єдиний податковий документ, в якому платник розраховує суму податку, що підлягає сплаті, і який подає платник податків до податкового органу у встановлений законодавством термін. Такі документи містять відомості про строки, базу оподаткування, податкові пільги, розміри податкового окладу, причому

називатися вони можуть по-різному: декларація, розрахунок, звіт тощо.

2. Супутню (чи довідкову) документацію – документи, які містять довідкову інформацію, що деталізує дані для обчислення податків і розшифровує чи обґрунтовує податкові розрахунки. Така документація поділяється на:

а) документи, необхідні для обчислення податків, наприклад, звіт про результати діяльності виконавця довгострокових договорів (контрактів), форма і порядок заповнення якого затверджені наказом Державної податкової адміністрації України від 29 березня 2003 р., №3;

б) документи довідкового характеру, які безпосередньо не впливають на обчислення сум податків, приміром, розрахунок-повідомлення розподілу консолідованого податку між юридичною особою та філіями, форма і порядок заповнення якого затверджені наказом податкової адміністрації;

3. Облікову документацію – це документи, що являють собою зведені форми податкового обліку. Первинні документи бухгалтерського обліку, які накопичуються і систематизуються в податковому обліку, підлягають узагальненню за певний податковий період. Після цього на підставі цих уже згрупованих документів визначається сума податків, що підлягає внесенню у відповідні фонди. Прикладом такого виду податкової документації є Книга обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, що застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, порядок ведення якої затверджений наказом податкової адміністрації від 12 жовтня 1999р., №1

4. Податкові повідомлення – документи, які направляють податкові органи платникам. Вони містять відомості про терміни та суми податку, що підлягає сплаті.

До складу витрат, які враховуються при визначенні оподаткованого прибутку, включають витрати операційної діяльності, які складаються, у першу чергу, із собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих

послуг, до якої згідно зі змінами до Кодексу включено загальновиробничі витрати (змінні та постійні розподілені), а також адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;

Непрямі виробничі витрати знаходять своє місце у рядку 05.1 Декларації з податку на прибуток підприємств.

Таким чином в роботі розгорнуто порядок відображення непрямих виробничих витрат в податковій звітності.

Крім бухгалтерської та податкової звітності, підприємство зобов'язане складати та подавати, також, статистичну звітність.

Статистична звітність – це офіційний документ, в якому містяться статистичні дані про роботу підзвітного підприємства чи установи, які занесені в суворо обумовлену форму і які повинні бути обов'язково подані вищій і контролюючій організації в затверджені строки.

Звітність має обов'язковість (усі установи повинні подавати її в суворо обумовлені строки), юридичну силу, тому що вона має підпис керівників підзвітних установ, і документальну обумовленість (усі дані в ній базуються на документах первинного обліку).

За різними ознаками статистичну звітність поділяють на окремі види. Розрізняють загальнодержавну і внутрішньовідомчу звітність. Загальнодержавна звітність обов'язково заповнюється усіма підприємствами і установами країни і подається до органів державної статистики.

Внутрішньовідомча звітність розробляється міністерствами або відомствами для своїх оперативних потреб. Останнім часом кількість форм такої звітності значно скорочено.

За характером показників розрізняють типову і спеціалізовану звітність. Типова звітність має єдину форму і зміст показників для всіх підприємств і установ країни, наприклад, звіт про кількість працюючих.

У формах спеціалізованої звітності окремі показники видозмінюються відповідно до специфіки галузі господарства. За періодичністю подання

звітність є поточна і річна. До поточної звітності відносяться щомісячна, квартальна та за півріччя.

Звітність може подаватися лише за формами, які затверджені органами державної статистики, усі інші вважаються незаконними. Система звітності в нашій країні постійно розвивається і вдосконалюється у напрямку її державної централізації та уніфікації. Непрямі виробничі витрати знайшли своє відображення у формі статистичної звітності: ф.1– Підприємство «Структурне обстеження підприємства». Схема відображення непрямих виробничих витрат представлена у табл. 2.12, а саме у рядку 406.

Таблиця 2.12 – Відображення непрямих виробничих витрат у формі статистичної звітності 1 – Підприємство «Структурне обстеження підприємств»

№ рядка	Назва показників	Код Євростату
А	Б	В
400	Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ (рахунок 70 (без ПДВ))	12.11.0
401	з нього акцизний податок (рахунок 64) (ряд.401 гр.1 < ряд.400 гр.1)	
402	Вартість продукції (робіт, послуг) власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства (рахунки 15, 23)	
403	з неї з метою інвестування свого підприємства (рахунок 15) (ряд.403 гр.1 ≤ ряд.402 гр.1)	
404	Дохід від продажу основних засобів (без ПДВ) (рахунок 70)	15.21.0
405	Субсидії та дотації на виробництво (рахунки 48, 71, субрахунок 718)	
406	Матеріальні витрати (уключаючи товари для забезпечення діяльності підприємства) та витрати на оплату послуг, використані у виробництві продукції (товарів, послуг) (без ПДВ) (рахунки 23, 91, 96)	
	з них:	
407	платежі підрядникам (із рахунку 68) (ряд.407 гр.1 < ряд.406 гр.1)	23.11.0
408	платежі агентствам з працевлаштування за послуги з підбору працівників (ряд.408 гр.1 < ряд.406 гр.1)	13.13.1
409	витрати з оперативної оренди (лізингу) зі строком більше одного року, крім орендної плати за земельні ділянки (ряд.409 гр.1 < ряд.406 гр.1)	13.41.1
410	орендна плата за земельні ділянки, крім орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності (ряд.410 гр.1 < ряд.406 гр.1)	13.41.1

Отже, загальна методика відображення у звітності непрямих виробничих витрат полягає в наступному: на першому етапі формуються елементи витрат – матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо, а на другому відбувається розподіл, згідно бази розподілу, на собівартість продукції. Для потреб управління визначається можливість отримання інформації про витрати за ознаками прямого або непрямого відношення до відповідного виду продукції, центру відповідальності, за функціями, що виконуються адміністративним персоналом або за іншою ознакою.

2.5. Удосконалення обліку непрямих виробничих витрат

У сучасних умовах для діяльності підприємств дуже важливим є правильний вибір методу обліку загальновиробничих витрат та бази їх розподілу, так як від цього залежить повнота включення загальновиробничих витрат до собівартості продукції і, як результат, зменшення або збільшення чистого прибутку, який є джерелом подальшого функціонування підприємства.

Підприємствам необхідно самим визначати перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат, так як в П(с)БО не зазначено чітко перелік саме змінних і постійних витрат. Ще однією проблемою є визначення бази розподілу, при виборі якої необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства.

Методологічні засади обліку, а також перелік витрат, які включаються до складу загальновиробничих, визначені в П(С)БО 16 «Витрати». Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством і зазначаються в наказі про облікову політику [38], тому що в сучасній нормативній базі немає чіткого переліку змінних та постійних

загальновиробничих витрат та і самі витрати не можливо однозначно віднести до постійних або змінних, тому що існує ще такий вид витрат, як змішані витрати, які містять в собі змінну і постійну частини.

Слід зазначити, що змінні витрати на одиницю продукції все ж змінюються у зв'язку зі змінами організаційно-технічних умов роботи підприємства, а постійні витрати змінюються при суттєвій зміні обсягу виробництва.

Важко визначити які витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділянок) змінюються пропорційно до обсягу діяльності, а які не змінюються. У зв'язку з цим велика кількість суб'єктів господарювання взагалі не виділяє серед загальновиробничих витрат змінних чи постійних, а розподіляє всю їх суму з використанням обраної бази розподілу виходячи з фактичної потужності звітного періоду [38].

Для вирішення даної проблеми нормативна база повинна бути удосконалена, а саме:

– потрібно удосконалити класифікацію загальновиробничих витрат, яка містила б оптимальну кількість ознак, розкривала цільове призначення й економічний зміст витрат, враховувала організаційну структуру та особливості;

– необхідно деталізувати план рахунків бухгалтерського обліку з конкретизацією статей загальновиробничих витрат. Як і проблема визначення складу змінних та постійних витрат, визначення оптимального методу розподілу загальновиробничих витрат пов'язане також з недосконалістю сучасної нормативної бази.

Конкретний порядок такого розподілу в П(с)БО 16 «Витрати» не деталізується, так як це являється одним із елементів внутрішньогосподарського обліку, який встановлюється підприємством самостійно в обліковій політиці. Такий розподіл непрямих виробничих витрат між об'єктами калькулювання повинен проводитися пропорційно

вибраної бази. Вибір невідповідної бази розподілу буде означати, що суми непрямих виробничих витрат, які відносяться на окремі вироби або замовлення, неточно відобразять фактично понесені витрати.

Таким чином, існує необхідність її перегляду і стосовно цих питань. При виборі бази розподілу слід звернути увагу на те, що між зміною загальновиробничих витрат і відповідно зміною бази розподілу існує пропорційна або майже пропорційна залежність (табл.2.13) [38].

Таблиця 2.13 – Бази розподілу загальновиробничих витрат та їх характеристика

База розподілу	Характеристика
Ціна матеріалів	Якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною і кількістю матеріалів, з якими проводиться відповідні технологічні операції, типовим прикладом в цьому випадку може бути виробництво, на якому здійснюється тільки збір виробів.
Прямі витрати на оплату праці (без прогресивно- преміальних доплат)	Якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною прямих витрат на оплату праці (швейні, взуттєві, шкіряні, консервні підприємства). Ця база розподілу має значну кількість недоліків через те, що її питома вага у загальній сумі собівартості зменшується через автоматизацію виробництва. Наприклад, у виробництві для виготовлення певної продукції використовують складну техніку, для управління якою наймають високооплачуваних кваліфікованих працівників, і одночасно для виробництва іншої продукції використовують працівників з більш низькою кваліфікацією, тоді використання витрат на оплату праці.
Прямі витрати на оплату праці (без прогресивно- преміальних доплат) плюс витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання.	Цей метод є найбільш оптимальним для підприємств з різним рівнем механізації і автоматизації, особливо для підприємств машинобудування і металообробки, адже дозволяє повністю врахувати трудомісткість виготовлення різних видів продукції і ступінь механізації та автоматизації виробничого процесу.
Години праці	Якщо немає різниці між величиною заробітної плати і вона майже для всіх однакова.
Машино-години	\
Пропорційно до кількості (маси) виготовленої або добутої продукції	Цей метод доцільно використовувати в металургії, виробництві будівельних матеріалів, гірничодобувній промисловості.

Списання на витрати виробництва загальновиробничих витрат

щомісячно розподіляються, крім того, між різними видами продукції.

Для розподілу непрямих виробничих витрат доцільно створити спеціальні відомості розподілу, які будуть відповідати потребам кожного окремого цеху або підрозділу.

В результаті розподілу суми по заказам заносяться в картки аналітичного обліку виробництва за статтею «Загальновиробничі витрати».

Приклад такої відомості розподілу непрямих виробничих витрат наведена у табл. 2.14.

Таблиця 2.14 – Відомість розподілу непрямих виробничих витрат по ГТЦ 2 за 20__ рік

Дебет рахунка	Номер заказу	База розподілу		Непрямі виробничі витрати	
		Заробітна плата, тис. грн..	Коефіцієнти	Сума, тис грн..	
1	2	3	4	5	
23	011	8	2	1,6	

Отже для віднесення непрямих виробничих витрат до витрат на виробництво окремих видів продукції необхідно:

1. Вибрати базу розподілу;
2. Визначити величину непрямих витрат, які відносяться на витрати виробництва, шляхом додавання змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат періоду у розрізі структурних підрозділів підприємства;
3. Визначити норму розподілу витрат на одиницю бази розподілу;
4. Множення норматива розподілення на базу розподілу окремого об'єкта калькулювання, розраховується сума загальновиробничих витрат періоду, яка включається на витрати виробництва окремих видів продукції.

Важливо також, аби методика розподілу була єдиною як при плануванні так і при обліку. Варто відзначити, щодо проблем обліку загальновиробничих витрат, також варто віднести відсутність однозначної класифікації витрат та організації аналітичного обліку.

З метою систематизації обліку пропонується ведення аналітичного обліку по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з відкриттям наступних субрахунків:

1. 911 – «Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»;

2. 912 – «Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»;

3. 913 – «Транспортні витрати»;

4. 914 – «Витрати на управління виробництвом»;

5. 915 – «Інші витрати».

Формування інформації про непрямі виробничі витрати здійснюється на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Аналітичний облік непрямих виробничих витрат ПРАТ «ЦГЗК» організовує в відповідності з характером виробничого процесу, а також особливостей щодо випуску продукції або виконуваних робіт. Відповідно до облікової політики підприємства розподіл змінних загальновиробничих витрат на собівартість виробництва здійснюється між витратами цехів, що виробляють основну товарну продукцію: РЗФ і ЦВО. За базу розподілу загальновиробничих витрат приймають виробничу собівартість загального концентрату, а також собівартість переділу грудкування.

Для систематизації обліку загальновиробничих витрат пропонується ведення аналітичного обліку по рахунку 91 «Загально виробничі витрати» з відкриттям нових субрахунків. З метою коригування точності обчислення собівартості продукції запропоновано методичні пропозиції з розподілу загально виробничих витрат на постійні і змінні.

Так як при розподілі загальновиробничих витрат є необхідність їх поділу на постійні і змінні, то рекомендується до даних субрахунків вносити такий перелік статей витрат (табл. 2.15).

Таблиця 2.15 – Субрахунки та статті витрат, які до них належать

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

Таким чином, впровадження запропонованих методів обліку і розподілу загально виробничих витрат дозволить вирішити нагальні проблеми з обліку і розподілу загально виробничих витрат.

Отже, раціональна організація бухгалтерського обліку передбачає таку його побудову, при якій він забезпечив би своєчасне виконання завдань планування, контролю, управління та надання повної правової й неупередженої інформації при мінімальних затратах засобів і праці.

Непрямі загально виробничі витрати відображаються у формі фінансової звітності №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) у рядку 2050 в складі собівартості реалізованої продукції, а також знаходять своє місце у Декларації з податку на прибуток підприємств. Крім бухгалтерської та податкової звітності підприємство зобов'язане складати та подавати статистичну звітність. Непрямі виробничі витрати знайшли своє відображення у формі статистичної звітності: ф.1–Підприємство

«Структурне обстеження підприємства».

Для систематизації обліку загальновиробничих витрат пропонується ведення аналітичного обліку по рахунку 91 «Загально виробничі витрати» з відкриттям нових субрахунків. З метою коригування точності обчислення собівартості продукції запропоновано методичні пропозиції з розподілу загально виробничих витрат на постійні і змінні.

3 ПОРЯДОК КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

3.1 Організація внутрішнього контролю непрямих виробничих витрат

З точки зору організаційних взаємозв'язків контролюючого суб'єкта і підконтрольного об'єкта можна виділити зовнішній і внутрішній (адміністративний) контроль. Такий поділ є доволі умовним, оскільки за певних обставин один і той самий контроль може бути зовнішнім відносно однієї системи чи об'єкта, а за інших умов, за розгляду більш масштабної системи, задовольнятиме внутрішні потреби системи, тобто може вважатися внутрішнім.

Внутрішній контроль та його різновиди здійснюються в межах організаційної підпорядкованості того, хто контролює, з тим, кого контролюють. У випадку зовнішнього контролю така організаційна підпорядкованість відсутня.

Належне функціонування системи внутрішнього контролю залежить також від працівників, яким доручена відповідна діяльність. Система відбору, найму, просування по службі, навчання та підготовки кадрів повинна забезпечувати високу кваліфікацію і чесність відповідного персоналу.

Відповідальність за розробку і практичне ведення системи внутрішнього контролю покладається на керівництво економічного суб'єкта. Від нього залежить, щоб система внутрішнього контролю відповідала розмірам і специфіці діяльності економічного суб'єкта, функціонувала регулярно та ефективно.

Служба внутрішнього контролю створюється на підприємстві для виконання контрольних функцій залежно від мети і завдань, покладених на

внутрішніх контролерів керівництвом підприємства. Внутрішні контролери залежні, підпорядковані керівнику підприємства, вони проводять як планові, так і позапланові перевірки за вказівкою останнього. За результатами складають звіт про проведену роботу, звітують перед керівництвом, дають оцінку, рекомендації, поради та інформацію. Це може бути фахівець із бухгалтерського обліку, економіст, фінансист.

На ПРАТ «ЦГЗК» функцію внутрішнього контролю виконує головний бухгалтер, контрольно ревізійний відділ, ревізійна комісія акціонерного товариства, наглядова рада.

Члени ревізійної комісії обираються виключно шляхом голосування з числа фізичних осіб, які мають цивільну дієздатність. Голова ревізійної комісії обирається членами ревізійної комісії з їх числа простою більшістю, якщо інше не передбачено статутом або положенням про ревізійну комісію акціонерного товариства.

Порядок діяльності ревізійної комісії та її кількісний склад затверджуються загальними зборами акціонерів згідно зі статутом товариства. Як правило, в середньому за розмірами акціонерному товаристві створюється ревізійна комісія в складі трьох чоловік, хоча кількісний склад може бути й іншим. До складу ревізійної комісії не обираються головний бухгалтер та його заступники, оскільки ревізійна комісія перевіряє насамперед їх звітність. Найбільш доцільним є обрання в ревізійну комісію бухгалтерських працівників акціонерів - юридичних осіб, в інших випадках - акціонерів, які обізнані з фінансово-економічною роботою.

За підсумками перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за результатами фінансового року ревізійна комісія (ревізор) готує висновок, в якому міститься інформація про:

- підтвердження достовірності та повноти даних фінансової звітності за відповідний період;
- факти порушення законодавства під час провадження фінансово-

господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності.

Об'єктами внутрішнього контролю є господарські процеси, які в сукупності становлять господарську діяльність суб'єкта. Об'єкти внутрішнього контролю досить різноманітні, тому дати їх вичерпний перелік неможливо. Сукупним об'єктом контролю можна назвати наявність і рух засобів підприємства та джерела їх формування.

Проведення внутрішнього контролю є складним процесом, який можна представити наступними етапами:

- 1) підготовчий (планування);
- 2) поточний (проведення перевірки);
- 3) результативний (формування та оформлення результатів перевірки, підготовка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків).

Ці етапи взаємопов'язані між собою, проте успішність двох останніх залежить від вдалого планування.

Планування внутрішнього контролю включає в себе два етапи: складання плану та програми внутрішньої перевірки, що забезпечує ефективну роботу працівників служби внутрішнього контролю. На основі плану складається програма ревізії, де встановлюються роботи, робочі документи та виконавці ревізійних процедур (додатки К, Л).

Серед усіх видів економічного контролю саме внутрішньогосподарському контролю має бути приділена найбільша увага, особливо в умовах кризових явищ в економіці України.

Функцією управління, що безпосередньо пов'язана з обліком, є контроль. В управлінні витратами контроль виконує подвійну роль. З одного боку, він є функцією управління, з іншого – інформаційним забезпеченням, на підставі якого приймаються управлінські рішення.

У сучасних економічних умовах зовнішній контроль, який здійснюється, податковими, контрольно-ревізійними і аудиторськими

службами, часто не задовольняє потреби власників чи керівників підприємств в отриманні інформації про реальний стан справ на підприємстві і напрямки його поліпшення, тобто виникає необхідність налагодити інші види контролю, такі як внутрішньогосподарський контроль.

Внутрішньогосподарський контроль непрямих виробничих витрат – це складова системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, який спрямований на забезпечення ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства шляхом дії суб'єктами (власниками, посадовими особами підприємства (наприклад – директор, головний бухгалтер), працівниками, на яких покладено здійснення контрольних функцій) на об'єкти (непрямі витрати: загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати) за допомогою контрольних дій (сукупності методичних прийомів та процедур, політики щодо контролю) [3] .

До основних завдань внутрішньогосподарського контролю витрат можна віднести:

- систематичне спостереження за витратами підприємства , а також за факторами, що призвели до їх зміни;
- дослідження відхилень фактичних результатів від планових показників витрат;
- визначення обґрунтованості формування витрат;
- вивчення стану аналітичного і синтетичного обліку;
- обґрунтування правильності розподілу витрат;
- виявлення внутрішніх резервів зниження витрат.

Перевірку непрямих виробничих витрат необхідно проводити поетапно, при цьому перевіряючи накопичення та списання непрямих виробничих витрат, правильність розподілення витрат на собівартість продукції, використовуючи наступні методи та прийоми:

- встановити документальне обґрунтування зазначених витрат;
- порівняти зазначені в обліковому регістрі суми та періоди, до яких

вони відносяться, з первинними документами. Перевірити заповнення в документах всіх необхідних реквізитів;

– порівняти суми, зазначені в рахунках-фактурах, платіжних вимогах-дорученнях тощо, з сумами платіжних документів. Порівняти тривалість проміжку між датами платежу, оприбуткування товарів (послуг), отримання рахунку-фактури;

– дослідити доцільність витрат шляхом ознайомлення з внутрішніми документами підприємства за підписом керівника або уповноваженої ним особи, які регламентують політику підприємства по затвердженню витрат;

– перевірити віднесення витрат до того періоду, в якому вони реально понесені, шляхом порівняння даних первинних документів з бухгалтерськими записами;

– перевірити правильність включення сум зносу по основних засобах, нематеріальних активах;

– перевірити правильність віднесення до витрат вартості ремонтних робіт: наявність необхідної первинної документації, відповідність відображення витрат на ремонт основних засобів у бухгалтерському обліку прийнятій обліковій політиці;

– перевірити правильність включення до витрат нарахованої заробітної плати і правильність її обліку на відповідних рахунках. Перевірити відповідність інших виплат працівникам підприємства, віднесених на рахунки обліку витрат, діючим первинним документам;

– оцінити правильність віднесення на витрати відрахувань на соціальні заходи;

– визначити правильність ведення синтетичного й аналітичного обліку по рахунку 91 та його списання у кінці кожного місяця на рахунки 23 та 90.

Перевіряючи правильність формування бухгалтерських записів, працівники контрольно-ревізійного органу вивчають коректність віднесення різних видів витрат на рахунки бухгалтерського обліку. При цьому варто

з'ясувати, як ведеться облік витрат на підприємстві.

Використання в обліку витрат рахунків 8 або 9-го класів робить кореспонденцію рахунків менш громіздкою. Дані про витрати втрачають при цьому свою аналітичність. Паралельно як джерела контролю використовують журнали -ордери з відомостями, що додаються до них.

Забезпечення ефективного управління витратами обумовлює потребу в якісній організації внутрішнього контролю, який в свою чергу дозволить не тільки відшукати резерви зменшення витрат, а й відчутно збільшити результати діяльності, оскільки непрямі виробничі витрати посідають вагомe місце в загальній сумі витрат підприємств ГЗК.

3.2. Порядок проведення контролю непрямих виробничих витрат

Джерелами інформації внутрішньогосподарського контролю непрямих виробничих витрат є:

- нормативно-правові акти щодо законності господарської діяльності та організації обліку;
- нормативні акти щодо регламентування складу загальновиробничих витрат, їх обліку та списання;
- інформація про облікову політику підприємства у сфері загальновиробничих витрат;
- планово-нормативна інформація про загальновиробничі витрати підприємства;
- внутрішня організаційно-розпорядча документація;
- первинні і зведені облікові документи та реєстри аналітичного і синтетичного обліку загальновиробничих витрат;
- фінансова і статистична звітність.

Непрямі виробничі витрати є витратами звітного періоду. Перевіряючий має переконатися в тому, що їх включено до витрат у момент визначення фінансового результату від операційної діяльності.

До основних завдань внутрішньогосподарського контролю непрямих виробничих витрат можна віднести наступні:

- формування ефективних інформаційних потоків, що задовольняють потреби керівництва підприємства та його структурних підрозділів у достатній інформації для прийняття необхідних стратегічних та оперативних рішень з питань управління непрямими виробничими витратами;

- отримання необхідних даних про непрямі виробничі витрати витрати в розрізі елементів витрат та номенклатурних статей в цілому по підприємству, а також за місцями виникнення та центрами відповідальності;

- забезпечення правильного розподілу непрямих виробничих витрат між конкретними видами продукції для потреб обліку;

- забезпечення достовірного відображення в оперативному обліку, а також у внутрішній звітності фактичної величини непрямих виробничих витрат як в цілому по підприємству, так і за місцями виникнення та центрами відповідальності;

- формування інформації для вдосконалення процесу планування непрямих виробничих витрат.

Перевірку непрямих виробничих витрат на підприємствах доцільно проводити поетапно у наступній послідовності:

1. Перевірка елементів облікової політики щодо непрямих виробничих витрат. При перевірці слід враховувати, що згідно облікової політики ПРАТ «ЦГЗК» облік непрямих виробничих витрат здійснюється за таким переліком статей:

1. Витрати на управління підприємством.
2. Витрати на обслуговування виробничого процесу.
3. Податки, збори та інші обов'язкові платежі.

4. Витрати на ремонт, обслуговування, експлуатацію, страхування, операційну оренду основних засобів.

5. Інші витрати загальновиробничого призначення.

За результатами контролю встановлено, що затверджені наказом про облікову політику статті непрямих виробничих витрат не суперечать чинному законодавству.

2. Перевірка наявності первинних облікових документів та правильність їх заповнення. Ревізор перевіряє отримані лімітно-забірні карти, акти на витрачені матеріали за формою і змістом, тобто перевіряють наявність у документі обов'язкових реквізитів, відповідність господарської операції чинному законодавству, правильність арифметичних розрахунків. Результати перевірки оформлені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Перевірка правильності заповнення первинних документів з відпуску виробничих запасів на загальноцехові потреби

Перелік обов'язкових реквізитів	Наявність реквізиту		Відхилення
	Згідно положення №88 зі змінами і доповненнями	Фактично	
Назва документу	+	+	-
Дата складання	+	+	-
Реквізити	+	+	-
Одиниці вимірювання	+	+	-
Ціна	+	+	-
Штамп цеху	+	+	-
Підпис МВО	+	+	-
Підпис керівника	+	+	-

За результатами перевірки правильності заповнення первинних документів з відпуску виробничих запасів порушень не виявлено.

3. Виявити наявність та правильність синтетичного та аналітичного обліку витрат(табл.3.2).

Таблиця 3.2 – Перевірка кореспонденції рахунків ПРАТ «ЦГЗК»

№ з/п.	Зміст операції	Фактично			За даними перевірки			Відхилення
		Дебет	Кредит	Сума, тис. грн	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Прямі витрати								
1	Передано матеріали у виробництво	80 23	20 80	3822270,38	80 23	20 80	3822270,38	-
2	Нараховано заробітну плату персоналу	81 23	661 81	426469,95	81 23	661 81	426469,95	-
3	Нараховано платежі на соціальні заходи	82 23	65 82	144418,35	82 23	65 82	144418,35	-
4	Нараховано амортизацію основних засобів	83 23	131 83	379287,90	83 23	131 83	379287,90	-
Загальновиробничі витрати								
5	Нараховано заробітну плату персоналу цеха	81	66	174544,85	81	66	174544,85	-
6	Нараховано платежі на соціальні заходи	82	65	60625,74	82	65	60625,74	-
7	Нараховано амортизацію основних засобів	83	13	2444,60	83	13	2444,60	-
8	Списано загально виробничі витрати з рахунків класу 8 на рахунок 91	91	84,81,82	92543,81	91	84,81,82	92543,81	-

За результатами перевірки головної книги, аналізу рахунків виявлено, що правильність синтетичного і аналітичного обліку відповідає чинним стандартам бухгалтерського обліку.

4. Контроль віднесення витрат на виробництво. Ревізору слід визначити правильність, обґрунтованість і повноту віднесення (списання) на

собівартість продукції непрямих виробничих витрат підприємства (табл.3.3).

Таблиця 3.3 – Перевірка правильності та повноти віднесення непрямих виробничих витрат на собівартість продукції основного виробництва

№ пор.	Зміст операції	Фактично			За даними перевірки			Відхилення
		Дебет	Кредит	Сума, тис. грн	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2	Видано матеріали на потреби цеху	80	20	31909,53	80	20	31909,53	-
3	Інші витрати	809	20	44564,98	809	20	44564,98	-
4	Послуги цехів	84	661	8909,83	84	661	8909,83	-
5	Нараховано заробітну плату персоналу цеха	81	66	93336,35	81	66	93336,35	-
6	Нараховано платежі на соціальні заходи	82	65	30224,02	82	65	30224,02	-
7	Нараховано амортизацію основних засобів	83	13	89106,09	83	13	89106,09	-
8	Списано загально виробничі витрати з рахунків класу 8 на рахунок 91	91	84,81,82, 83, 80	298050,8	91	84,81,82, 83, 80	298050,8	-
9	Розподілено загально цехові витрати пропорційно базі розподілу на собівартість продукції основного виробництва	23	91	298050,8	23	91	298050,8	-

5. Перевірити достовірність та повноту відображення непрямих виробничих витрат у фінансовій звітності.

Перевірка на ПРАТ «ЦГЗК» показала, що непрямі виробничі відображені у фінансовій звітності у повному обсязі.

Щоб перевірити правильність розподілу необхідно перевірити правильність формування непрямих виробничих витрат за статтями. Для цього використовується головна книга та журнали-ордери.

1. Заробітна плата:

Заробітна плата є важливою частиною непрямих виробничих витрат, оскільки махінації з заробітною платою є типовими для більшості підприємств, то перевірка окладів адміністративного персоналу повинна бути здійснена належним чином. Результати перевірки правильності нарахування заробітної плати персоналу допоміжних виробництв представлені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Перевірка правильності нарахування заробітної плати персоналу ГТЦ 2 за грудень 2017 року

№ з/п	П.І.Б.	Посада	Нарахована з\п, грн		Відхилення, грн. +/-
			За даними обліку (тарифних розрахункових відомостей)	Дані отримані під час перевірки	
1	Іваницький Г.Є.	Нач. цеху	5800	5800	-
2	Воген А.Б.	Бухгалтер цеху	4500	4500	-
3	Абрамова С.Г.	Бухгалтер цеху	4500	4500	-
4	Акімова Т.О.	Головний енергетик	5500	5500	-
5	Шевченко В.Н.	Майстер цеху	5450	5450	-

По дебету рахунку перевіряють витрати на утримання персоналу допоміжних виробництв та їх службові відрядження.

2. Допоміжні запчастини та матеріали:

Запасні частини та матеріали застосовуються при обслуговуванні основного виробництва та ефективно функціонування підприємства в цілому. Так перевірка норм витрат запасних матеріалів допоміжних служб ГТЦ 2 дозволить виявити порушення, що можуть вплинути на собівартість. Результати перевірки норм витрат допоміжних запчастин та матеріалів ГТЦ

2 представлені в табл. 3.5.

Таблиця 3.5 – Перевірка норм витрат паливно-мастильних матеріалів на ГТЦ 2 за грудень 2017 року

№ з/п	Назви виду витрат	Згідно плану, тис. грн.	Фактично, тис. грн..	Відхилення, грн. +/-
1	Використання ТМЦ власного виоготовлення	1787,45	1787,45	-
2	Допоміжні матеріали	0,80	0,80	-
3	Витрати на с\о а СИЗ	28,99	28,99	-
4	Ін. допоміжні матеріали	228,20	228,20	-

За даними перевірки норм витрат допоміжних матеріалів допоміжних служб ГТЦ 2 жодних відхилень не було встановлено.

3. Амортизація:

Амортизація ОЗ, та нематеріальних активів, які знаходяться у користуванні персоналу допоміжних виробництв, також підлягає перевірці. Результати перевірки правильності нарахування амортизації за прямолінійним методом наведені в табл. 3.6.

Таблиця 3.6 – Перевірка відповідності норм нарахування амортизації ОЗ за прямолінійним методом на ПРАТ «ЦГЗК» за грудень 2017 року

№ з/п	Актив	Строк корисного використання, років	Залишкова вартість ОЗ, тис. грн.	Сума амортизації згідно даних бухгалтерії, тис. грн.	Сума амортизації за даними перевірки, тис. грн.	Відхилення, грн., +/-
1	Комп'ютер	2	3200	1600	1600	-
2	Автомобіль	5	50000	10000	10000	-
3	Будівля цеху	20	100000	5000	5000	-
4	НМА	5	9000	1800	1800	-

Отже, для отримання не лише узагальненої, а й конкретнішої і точнішої інформації, яка б дала змогу ефективніше управляти непрямими виробничими витратами за структурними підрозділами підприємства, перевіряючому

доцільно усі виробничо-господарські підрозділи підприємства групувати за центрами виникнення непрямих виробничих витрат і центрами відповідальності за здійснені непрямі витрати. За таких умов на кожному рівні управління забезпечуватиметься мотивована відповідальність працівників за здійснені витрати і раціоналізацію діяльності.

Контроль за непрямыми виробничими витратами здійснюють за наступними групами цих витрат:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями, бригадами; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

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

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

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю

продукції, робіт, послуг);

– витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища;

– інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі й втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Відхилення за групами та напрямками непрямих виробничих витрат необхідно детально проаналізувати з метою встановлення причин значних відхилень та їх винуватців. Ефективність внутрішньогосподарського контролю належить оцінювати не за кількістю проведених перевірок і сумою виявлених збитків, а за тим, наскільки поради цієї служби сприяють стійкості фінансового стану певного підприємства.

Перевірка повноти, правильності та достовірності складання фінансової звітності розпочинається із визначення відповідності форм звітності типовим формам, що затверджені нормативно-правовими актами України. Формальна перевірка здійснюється за допомогою візуального перегляду та порівняння наявності усіх передбачених законодавством форм звітності, а в них – обов'язкових реквізитів, правильності заповнення відповідних рядків і граф.

Після цього здійснюється перевірка достовірності відповідних показників звітності на підставі їх порівняння з даними облікових регістрів та Головної книги, а вже потім – перевірка ув'язки показників різних форм фінансової звітності між собою за один і той же звітний період. Такий порядок контролю пояснюється тим, що у формах фінансової звітності можуть бути відображені недостовірні дані, тому з'ясувати істину на підставі відображених у них показників буде неможливо без попередньої перевірки їх відповідності даним аналітичного та синтетичного обліку. При контролі використовуються як загальнонаукові, так і специфічні методи дослідження:

логічне мислення у поєднанні з методом порівняння, прийоми документального контролю, економіко-математичні методи та методи економічного аналізу тощо.

У звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період, за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена. За допомогою проведення арифметичної перевірки виявляються невідповідності показників у межах однієї форми. Найчастіше такі помилки допускаються при підрахунку проміжних підсумкових показників фінансової звітності.

Інформація стосовно витрат виробництва та собівартості продукції знаходить своє відображення у формах фінансової звітності, а саме: Звіті про фінансовий стан, Звіті про сукупний дохід та Податковій декларації, де непрямі виробничі витрати відображаються у рядку 05.1 Декларації.

Після вивчення форм звітності за допомогою формальної перевірки та перевірки показників на відповідність даним аналітичного та синтетичного обліку проводиться арифметична перевірка кожної форми фінансової звітності. За допомогою проведення арифметичної перевірки виявляються невідповідності показників у межах однієї форми.

3.3 Узагальнення матеріалів контролю та методика складання акту

Документування контрольних заходів та їх результатів за змістом і формою полягає у складанні робочих, офіційних, додаткових і супровідних документів.

Робочі документи - це неофіційні записи, в яких зафіксовано отриману в процесі контрольного заходу інформацію з метою подальшого

опрацювання. Ці записи здійснюються для складання офіційної документації, тому після завершення контрольного заходу робочу документацію знищує особа, яка її склала, за винятком передбачених законодавством випадків, що регламентують її зберігання.

Офіційні документи - це основна частина матеріалів контролю, обов'язкові для складання. До них належать акти, довідки й протоколи.

Форми складання акта чи довідки залежать від ревізора, однак критерії формування структури офіційної документації вимагають дотримання уніфікованого підходу.

Акт ревізії фінансово-господарської діяльності ПРАТ «ЦГЗК» (додаток М) складається з трьох частин: вступної, констатуючої та висновків. У вступній частині акта вказують найменування і підпорядкованість підприємства, що ревізується, склад ревізійної групи, на основі якого документа проведена ревізія, за який період, прізвище та ініціали керівників підприємства, головного бухгалтера і час їх роботи, які ділянки діяльності підприємства піддавались суцільній перевірці і які – вибірковій, об'єм і перелік питань, які підлягали ревізії тощо.

Констатуюча частина може бути поділена на тематичні розділи за окремими напрямками чи процесами контрольного заходу;

Заклучну, в якій відображено висновки контрольного заходу, підсумкові розрахунки та зведення.

Додаткові документи - це складена за результатами контрольних заходів та оформлена як додатки (переважно у вигляді зведених реєстрів, розрахунків, пояснень тощо) інформація, яка підтверджує підсумки дослідження за окремими напрямками або процесами контрольного заходу, які зафіксовано в акті, довідці чи протоколі.

Супровідні документи - це листи та інформація, складені за результатами контрольних заходів (листування з органами державної влади, зокрема з правоохоронними, органами місцевого самоврядування, суб'єктами

господарювання і громадянами з питань, які стосуються результатів контрольного заходу, інші офіційні документи, оформлені після його закінчення; внутрішні документи суб'єктів державного фінансового контролю про розгляд або оцінювання результатів контрольних заходів).

Акт ревізії складають не менш як у двох примірниках, один з яких передають керівництву об'єкта контролю, а другий зберігається в контролюючому органі.

Якщо під час ревізії (перевірки) виявлено правопорушення, про які потрібно докладно інформувати правоохоронні органи чи ініціаторів її проведення, складають три-чотири примірники акта (довідки).

Опис обставин порушення вважається завершеним, якщо в ньому є відповіді на такі запитання:

– яку конкретно фінансово-правову норму порушено або не виконано (зазначають повну назву документа, його дату і номер, статтю чи пункт, які порушено);

– хто і коли порушив фінансово-правову норму (зазначають прізвище та ініціали посадової чи матеріально відповідальної особи об'єкта контролю, яка своїм рішенням, вказівкою спричинила порушення законодавства чи своєю бездіяльністю не виконала його; посадову особу, яка підписала документи з порушеннями);

– яким чином виявлено порушення (стисло зазначають прийоми документального та/або фактичного контролю, якими виявлено порушення - зустрічною перевіркою документів, нормативною перевіркою, техніко-економічними розрахунками, обстеженням, інвентаризацією, контрольним обміром виконаних робіт, опитуванням, контрольним запуском сировини і матеріалів у виробництво тощо);

– які обставини сприяли вчиненню порушень (зазначають дотримання періодичності проведення відомчих ревізій, перевірок або інвентаризацій, стан ведення бухгалтерського обліку, реагування керівництва об'єкта

контролю на подання контролюючих і правоохоронних органів щодо порушень, виявлених попередніми ревізіями та перевітками, тощо);

– як відображено в бухгалтерському обліку та/або фінансовій звітності господарську операцію, проведenu з порушенням (зазначають бухгалтерські проводки, записи в складському обліку та виконавців згідно з функціональними обов'язками, дати обліку операцій);

– які наслідки допущеного порушення в кількісному та/або сумарному виразі;

– що пояснила з приводу порушення посадова чи матеріально відповідальна особа; висновки з цих пояснень (заперечень);

– хто, скільки і як відшкодував збитків під час ревізії (перевітки);

– яких заходів вжито під час ревізії (перевітки) для усунення наслідків і причин порушення.

Пропозиції за актом ревізії повинні бути направлені на усунення виявлених порушень і недоліків, покращання роботи підприємства, забезпечення збереження цінностей; відрізнятися стислістю та конкретністю.

У пропозиціях необхідно викласти практичні заходи щодо усунення недоліків і порушень, попередження можливості їх повторення. За кожним пунктом потрібно вказувати, що необхідно зробити для усунення недоліків, конкретні терміни і відповідальних осіб за виконання цих пропозицій.

У пропозиціях не повинно бути загальних фраз, а важливо викласти, що необхідно зробити для попередження порушень, покращання господарської діяльності і збереження товарно-матеріальних і грошових цінностей. Щоб уникнути дублювання в оформленні ревізійних матеріалів, висновки і пропозиції подають у формі проектів наказу за результатами ревізії.

Рішення за результатами ревізій і перевірок приймають безпосередньо на підприємстві.

У міру виявлення порушень і недоліків у виробничо-фінансовій

діяльності контролери інформують про них керівника підприємства для оперативного прийняття рішень по відшкодуванню матеріального збитку, звільнення з посад тих працівників, які припустили особливо серйозні порушення або зловживання, а також для вжиття необхідних заходів по усуненню виявлених недоліків на різних ділянках виробничої діяльності. Дану інформацію виносять для обговорення на виробничій нараді, розширеному засіданні правління.

За результатами обговорення виносять відповідні рішення, які оформляють протоколом з додатком у необхідних випадках переліку заходів, які підлягають виконанню.

Копію протоколу доцільно додати до акта ревізії, щоб потім перевірити виконання прийнятих рішень і розроблених заходів. Рішення за результатами ревізії повинне бути прийняте не пізніше двотижневого строку.

Вищий орган управління контролює виконання рішень у різних формах: шляхом письмових запитів; в оперативному порядку через технічні засоби зв'язку; при відрядженнях працівників апарату управління на підвідомчі підприємства з додатковим завданням по перевірці окремих питань по акту ревізії.

Проведену ревізію (перевірку) потрібно вважати завершеною лише після того, як забезпечено фактичне усунення виявлених фінансових порушень і недоліків.

У разі виявлення фактів невиконання заходів щодо відшкодування збитків, випадків повторення правопорушень, за які вже було накладено адміністративне стягнення, приймаються рішення про повторне накладення адміністративних стягнень.

Отже, за результатами перевірки відхилень, стосовно нарахування непрямих виробничих витрат на ПРАТ «ЦГЗК», не встановлено. Облік здійснюється згідно з чинним законодавством та не суперечить йому.

3.4 Напрямки удосконалення контролю непрямих виробничих витрат в системі управління

Основу стратегічно важливих рішень стосовно цінової політики, товарної стратегії, стратегії каналів збуту становить інформація про собівартість продукції, точність й коректність якої прямо пропорційна їх ефективності та раціональності. Тому правильність віднесення тих або інших витрат на собівартість продукції є об'єктом підвищеної уваги. За можливістю віднесення до конкретного об'єкту витрат, всі витрати поділяють на основні та накладні.

Якщо основні витрати можна прямо співвіднести з об'єктом витрат, то накладні пов'язані з кількома об'єктами або викликані самим фактором функціонування підприємства, тому при їх включенні до собівартості продукції виникають дискусійні ситуації. Загальновиробничі витрати являють собою витрати на обслуговування та організацію виробництва, які виникають навіть за його межами. Дані витрати є накладними стосовно до технологічного процесу, комплексними, що ускладнює процес їх обліку, контролю та аналізу. Головна проблема, з якою стикаються всі підприємства при обліку та контролі непрямих виробничих витрат, – це їх розподіл між виробничою собівартістю та собівартістю реалізованої продукції. Розподіл накладних витрат не нова проблема для бухгалтерської теорії, але для практики діяльності вітчизняних підприємств ще досить не вивчена у теоретичному та особливо у методичному аспектах.

На сьогодні багато економістів значну вагу приділяють питанню обліку та контролю накладних витрат. Це пов'язано з тим, що відносна економія накладних витрат є важливим резервом зниження вартості виробів, оскільки зниження основних витрат вимагає значних капітальних інвестицій для впровадження нових технологій, нової техніки, удосконалення організації

виробництва, тоді як зниження накладних витрат можливо досягти завдяки внутрішнім суб'єктивним факторам, одним з яких є впровадження більш раціональної системи обліку та контролю.

Накладні витрати – це витрати на управління та обслуговування виробництва, які важко віднести до певного об'єкту обліку. Накладні витрати суттєво впливають на фінансовий результат діяльності підприємства. Вони супроводжують основну діяльність підприємства, однак не пов'язані з нею, і не можуть бути включені у вартість товару, робіт чи послуг, які реалізуються. До даних витрат відносять: витрати на утримання та експлуатацію основних засобів, організацію і обслуговування виробництва, заробітну плату адміністративного персоналу.

Класифікація накладних витрат дає змогу більш чітко організувати планування, облік, аналіз та контроль витрат згідно їх видів та класифікаційних ознак. Для ефективного управління накладними витратами їх групують за різними класифікаційними ознаками.

Класифікація накладних витрат згідно управлінського та виробничого обліку зображена на рис. 3.1.



Рисунок 3.1 – Класифікація накладних витрат на підприємстві

Проте у більшості наукових працях підходи до обліку непрямих виробничих витрат в умовах діяльності гірничо-збагачувальних підприємств розглядаються недостатньо: не розроблено класифікаційної моделі, що враховує особливості галузі, не надано чіткої методики побудови аналітичного та синтетичного обліку, застосовуються бази розподілу без врахування специфіки діяльності та результату виробництва (продукції чи послуг).

Особливістю діяльності гірничо-збагачувальних підприємств є встановлення проектних потужностей, які централізовано розраховуються науковими інститутами з урахуванням проектних контурів запасів, горизонтів відпрацювання, вмісту заліза в руді. Але фактичного спостерігається значне відставання освоєння потужностей від їх проектних величин, що пояснюється високим ступенем зносу основних засобів, погіршенням геологічних умов відпрацювання родовищ, нестабільною економічною та політичною ситуацією в країні. Відповідно, на гірничозбагачувальних підприємствах нормальна виробнича потужність встановлюється щомісяця на рівні планового обсягу виробництва.

Наступним питанням, якому присвячена велика кількість досліджень, є визначення бази розподілу загальновиробничих витрат. Перші дослідження цієї проблеми стосуються початку ХХ століття. Так, К. Друрі запропонував розподіляти непрямі витрати пропорційно «заробітній платі, яка не входить до ціни фабриканта»; вартості або кількості матеріалу, який споживається; кількості робочого часу [11]. Т. Ю. Бондаренко перелічені основні найпоширеніші бази розподілу загальновиробничих витрат, до яких включається: вартість, кількість або вага основної сировини, виробнича заробітна плата, кількість машино-годин роботи [4].

Найпоширенішою базою розподілу є пряма заробітна плата, яка має значну кількість недоліків через те, що її питома вага у загальній сумі собівартості зменшується через автоматизацію виробництва. Так, питома

вага заробітної плати основних виробничих робочих у загальній сумі виробничих витрат переділу на ГТЦ-2 ПРАТ «ЦГЗК» складає 16,32%, що свідчить про те, що ця стаття витрат не може використовуватися для розподілу загальновиробничих витрат.

На ПРАТ «ЦГЗК» порядок розподілу непрямих виробничих витрат такий. На початку місяця планово-економічним відділом розраховуються постійні загальновиробничі витрати в розрахунку на нормальну потужність. Наприкінці місяця бухгалтери основних цехів надають до бюро з обліку загальновиробничих витрат бухгалтерські довідки щодо фактичних сум постійних загальновиробничих витрат. Також, окрім суми постійних витрат, у цих довідках зазначається сума інших загальновиробничих витрат, яка теж потім розподіляється. На основі цього складається розрахунок нерозподілених постійних загальновиробничих витрат за місяць отримана сума відхилення і є сумою нерозподілених загальновиробничих витрат. Надалі ця сума розподіляється між рудозбагачувальними фабриками та переділом гірничотранспортного цеху пропорційно до обсягів виробленого концентрату. Отримані суми списуються на собівартість реалізованої продукції кожного з центрів витрат.

Ця методика хоча й враховує вимоги П(с)БО16 «Витрати», але і порушує норми цього положення. Так, інколи фактичний обсяг виробництва кожного центру витрат може перевищувати встановлену для нього нормальну потужність, тобто всі загальновиробничі витрати мають бути списані на виробництво без проведення їх розподілу. На основі викладеного можна зробити висновок, що підприємством проводиться розподіл загальновиробничих витрат у будь-якому разі, навіть коли фактичні обсяги вище за встановлену нормальну потужність. Тобто собівартість цехів перекручена.

Наступним питанням, яке слід розглянути, це розподіл загальновиробничих витрат номінального центру відповідальності –

комбінату.

До цієї статті витрат входять витрати, які не можуть бути віднесені до інших центрів витрат прямим шляхом. Ця сума розподіляється між основними центрами витрат з використанням наступної бази розподілу – цехової собівартості кожного центру витрат. Вважається, що така сума витрат постійна та підлягає наступному розподілу безпосередньо у центрі витрат.

Так у статті Бондаренко Т.Ю. «Теоретичні та практичні аспекти розподілу загальновиробничих витрат» зазначається, що застосування такого двохпроцесного розподілу значно підвищує трудомісткість робіт та не сприяє інформаційній прозорості даних про загальновиробничі витрати. Сума загальновиробничих витрат має бути розподілена на змінну і постійну частини і розподілятися на етапі свого формування в межах номінального центру витрат. На наступному етапі змінна та розподілена частина даних витрат підлягає розподілу між цехами основного виробництва з її наступним включенням до виробничої собівартості [4].

На гірничо-збагачувальних підприємствах застосовується кілька баз розподілу: фонд оплати праці основних виробничих робочих при розподілі загальновиробничих витрат обслуговуючих та допоміжних цехів; обсяг виробництва основних цехів при розподілі загальновиробничих витрат основних цехів; цехова собівартість основних цехів при розподілі загальновиробничих витрат номінального центру витрат.

Як вже зазначалося, питома вага фонду оплати праці не може слугувати оптимальною базою розподілу загальновиробничих витрат через її низьку питому вагу в структурі загальних витрат. Застосування як бази розподілу цехової собівартості суперечить економічній логіці, оскільки цей показник вже містить суму загальновиробничих витрат основного цеху та суми витрат основних і допоміжних виробництв.

Також Бондаренко Т.Ю. надає схему розподілу загальновиробничих

витрат. Враховуючи, що нормальна потужність комбінатів залежить від потреб ринку, доцільно прийняти за базу розподілу обсяг виробництва кожного з центрів витрат (основних, допоміжних, обслуговуючих). База розподілу має бути єдиною на комбінаті. Загальновиробничі витрати обслуговуючих та допоміжних цехів можна прийняти прямими по відношенню до основних цехів. Таким чином, у кожному з основних цехів будуть розподілятися власні загальновиробничі витрати цеху плюс загальновиробничі витрати номінального центру витрат, розподілені на цей цех. Будуть аналізуватися відхилення постійних загальновиробничих витрат від запланованих щодо кожного основного цеху розрахунковим шляхом [4].

Наведена модель показує послідовність включення загальновиробничих витрат до виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції з урахуванням прийнятої диференціації центрів витрат.

Отже, розподіл загальновиробничих витрат на гірничо-збагачувальних підприємствах відбувається з порушенням діючої методології, наведеної у П(с)БО16 «Витрати». Запропоновано модель розподілу загальновиробничих витрат з урахуванням особливостей діяльності різних центрів витрат. Зазначено, що база розподілу має бути єдиною на підприємстві. Запропоновано використовувати обсяг виробництва кожного центру витрат. Це дасть змогу здійснювати більш точний розрахунок собівартості і надавати інформацію про відповідність отриманих показників запланованим. Комплексність статті «Загальновиробничі витрати» вимагає пошуку нових моделей аналітичного обліку та нових форм планування.

Проте у монографії Партин Г.О. зазначає, що використання лише однієї бази розподілу накладних витрат, наприклад заробітної плати, призводить до «відтягування» більшої суми цих накладних витрат саме тими видами продукції, які мають більшу частку використання трудових ресурсів. Це означає, що більш трудомістка продукція матиме у своїй собівартості

більшу суму накладних витрат, не зважаючи на те, що насправді її виготовлення може й не бути причиною виникнення таких витрат у пропорційній величині основної заробітної плати [30].

Вони вважають, що удосконалення повинно відбуватися у напрямку врахування якомога більшої кількості різних чинників під час розподілу накладних витрат.

Удосконалене рівняння розподілу накладних витрат між різними видами продукції виглядає наступним чином:

$$N_i = \frac{N}{C_i + K_i + G_i + M_i} , \quad (3.1)$$

де N - накладні витрати підприємства на виготовлення продукції;

C_i – база розподілу накладних витрат машино-години;

K_i – база розподілу накладних витрат заробітна плата;

G_i – база розподілу накладних витрат прями витрати;

M_i – база розподілу накладних витрат матеріали.

Використання модернізованої системи розподілу накладних витрат дозволить розподіляти саме ті накладні витрати і ті об'єми в тих пропорціях, в яких вони відносяться до різної продукції виробництва.

Кожне сучасне підприємство повинно відслідковувати результати розподілу накладних витрат, оскільки вони включаються у собівартість та впливають на результат діяльності підприємства.

З усього вище зазначеного можна зробити наступні висновки:

1. Застосування різних методів та баз розподілу витрат призводить до різних значень оцінки витрат основних виробництв та собівартості випущеної ними продукції.

2. Не існує ідеального методу та ідеальної бази розподілу непрямих

виробничих витрат, проте для кожного підприємства можна обрати найбільш коректний метод та базу розподілу з урахуванням його особливостей.

3. При виборі методів розподілу накладних витрат та баз їх розподілу слід враховувати мету, з якою здійснюється такий розподіл. Так, для бухгалтерських цілей може бути застосований один метод та одна база розподілу, а з метою прийняття управлінського рішення – інші.

4. До обрання методу розподілу накладних витрат підприємство повинно підходити досить ретельно, особливо коли непрямі витрати мають значні обсяги, адже неадекватний розподіл накладних витрат може призвести до прийняття помилкових управлінських рішень.

5. Точний розподіл непрямих витрат за видами продукції дозволяє якісніше планувати виробничу програму у частині асортименту та обсягів продукції, а також необхідні інвестиції в технологічну модернізацію.

6. Методику розподілу накладних витрат між різними видами продукції запропоновано удосконалити шляхом одночасного врахування декількох параметрів, за якими розподіляються накладні витрати. Цей підхід, на відміну від існуючих, дозволить більш коректно віднести ті або інші суми накладних витрат до різних видів продукції.

Одним із напрямків удосконалення контролю непрямих виробничих витрат є контроль за їх складом. Так в процесі перевірки загальної суми непрямих виробничих витрат, які визначені в дебеті рахунка 91, слід скласти накопичувальні відомості по кожному напрямку (статті) загальновиробничих витрат, використовуючи інформацію з первинних документів. Тобто, при складанні накопичувальних відомостей, користуватися лише первинними документами, оминаючи бухгалтерські проведення зроблені на основі цих же документів. За результатами накопичувальних відомостей порівняти дані отриманих контролером з даними бухгалтерського обліку. Так результати перевірки відображені у табл. 3.7.

Таблиця 3.7 – Порівняння контрольної суми загальновиробничих витрат з обліковою, тис.грн.

№ з\п	Стаття витрат	За даними ревізора	За даними бухгалтерії	Відхилення,	Примітки
1	Заробітна плата персоналу	70000	68000	2000	Помилка бухгалтера в кореспонденції рахунків

Відхилення виникло в результаті помилки бухгалтера по нарахуванню заробітної плати персоналу, яка була помилково віднесена на рахунок 23, що призвело до відхилення суми облікових даних і даних отриманих ревізором-контролером.

Отже ревізійна служба повинна проводити (1 раз в квартал) суцільну перевірку складу загальновиробничих витрат. При цьому дані отримані при перевірці порівнювати з місячним бюджетом цеху, на якому проведена перевірка. Також за результатами перевірки складу загальновиробничих витрат, ревізор може внести пропозиції щодо коригування плану бюджету на наступний період.

Наступним напрямком удосконалення контролю є перевірка правильності вибору бази розподілу загальновиробничих витрат для встановлення найбільш точної собівартості кожного виду виготовленої продукції.

Так ревізор має провести розрахунок розподілу загальновиробничих витрат застосовуючи декілька баз розподілу (не менше трьох). Потім провести порівняння одержаної суми загальновиробничих витрат з плановою калькуляцією собівартості кожного виду продукції та встановити таку базу розподілу, яка задовольняє бюджет витрат по кожному виду продукції.

В результаті аналізу виявлених відхилень ревізор надає керівництву підприємства рекомендації щодо доцільності внесення змін в Наказ про облікову політику, про доцільність зміни бази розподілу загальновиробничих витрат в наступному звітному періоді.

Як висновок можна зазначити, що внесення змін до посадової інструкції ревизора, у контексті вищезазначених пропозицій, буде мати позитивний вплив на діяльність окремих структурних підрозділів та підприємства в цілому. Виконання таких процедур дозволить більш точно контролювати та керувати собівартістю продукції, а отже буде мати вплив на прибуток.

Таким чином, запропоновано модель розподілу загальновиробничих витрат з урахуванням особливостей діяльності різних центрів витрат, зазначено, що база розподілу має бути єдиною на підприємстві та використовувати обсяг виробництва кожного центру витрат. Це дасть змогу здійснювати більш точний розрахунок собівартості і надавати інформацію про відповідність отриманих показників запланованим. Комплексність статті «Загальновиробничі витрати» вимагає пошуку нових моделей аналітичного обліку та нових форм планування.

Удосконалення повинно відбуватися у напрямку врахування якомога більшої кількості різних чинників під час розподілу накладних витрат. Одним із напрямків удосконалення контролю непрямих виробничих витрат є контроль за їх складом. Так в процесі перевірки загальної суми непрямих виробничих витрат, які визначені в дебеті рахунка 91, слід скласти накопичувальні відомості по кожному напрямку загальновиробничих витрат, використовуючи інформацію з первинних документів.

Таким чином, на ПРАТ «ЦГЗК» функцію внутрішнього контролю виконує головний бухгалтер, контрольно-ревізійний відділ, ревізійна комісія акціонерного товариства, наглядова рада. Об'єктами внутрішнього контролю є господарські процеси, які в сукупності становлять господарську діяльність суб'єкта.

Перевірку непрямих виробничих витрат проводять поетапно, при цьому перевіряють накопичення та списання непрямих виробничих витрат, правильність розподілення витрат на собівартість продукції.

ВИСНОВКИ

ПРАТ «ЦГЗК» входить до складу гірничо-металургійного комплексу України та спеціалізується на видобутку, переробці і виробництві сировини для чорної металургії – окатишів і залізородного концентрату.

Діяльність підприємства у 2017-2018 роках принесла прибуток. Загальний результат діяльності ПРАТ «ЦГЗК» за 2016-2018 роки мав додатне значення і зріс за 2017 рік на 490124 тис. грн. (або на 122,09%), однак досить негативним в діяльності підприємства є зменшення суми чистого прибутку за 2018 рік на 454824 тис. грн. (або на 16,79%).

Показники фінансової стійкості вказують на стабільний фінансовий стан та незначну залежність від кредиторів підприємства. У 2018 році два з трьох показників ліквідності значно переважають нормативні значення.

Крім того, слід зауважити, що в звітному році, комбінат вчасно й у повному обсязі здійснював поточні платежі в бюджет, Пенсійний фонд, вчасно виплачував заробітну плату працівникам комбінату. Таким чином, ПРАТ «ЦГЗК» в черговий раз довів стабільність, як у фінансовому стані, так і в платоспроможності підприємства. Негативним можна вважати лише незначне зменшення основних коефіцієнтів, що визначають фінансове становище підприємства.

ПРАТ «ЦГЗК» має стабільні ринки збуту власної продукції на внутрішньому ринку і за кордоном. Намічена керівництвом програма подальшого зростання виробництва продукції та покращення її якісних показників передбачає заходи щодо комплексної технічної реконструкції та переозброєння підприємства, реалізація яких потребує значних капіталовкладень, які ПРАТ «ЦГЗК» планує вирішувати насамперед за рахунок збільшення власних коштів, а при недостатності останніх — за

рахунок залучених коштів.

Непрямі витрати являють собою невід'ємну частину витрат підприємства, необхідних для здійснення господарської діяльності. Без таких витрат, яких би зусиль не докладали працівники відділу управління витратами, неможливо організувати процес господарювання.

Від того яким чином організований процес розподілу непрямих витрат, що обрано за базу розподілу загальновиробничих витрат, який метод розподілу непрямих витрат обрано на підприємстві й буде залежати рівень рентабельності продукції, яка виготовляється на підприємстві, прибутковість і конкурентноспроможність самого підприємства.

Під непрямими витратами розуміють витрати підприємства, які прямо не можна віднести на собівартість виготовленої продукції.

Непрямі витрати виникають у кожному операційному циклі. Непрямі витрати (накладні витрати) прийнято поділяти на виробничі накладні витрати та невиробничі накладні витрати.

До виробничих накладних витрат відносять загальновиробничі витрати. Сума таких витрат розподіляється відповідно до обраної бази розподілу на види продукції і включається при формуванні виробничої собівартості продукції. Такі витрати не списуються на витрати періоду, а тому не закриваються на рахунки сьомого класу.

У процесі написання кваліфікаційної роботи на підприємстві ПРАТ «ЦГЗК» було досліджено основні поняття непрямих витрат, проаналізовано методи обліку непрямих затрат і порядок віднесення таких витрат на собівартості продукції, виявлено їх переваги та недоліки.

На підприємстві проводиться бюджетування непрямих витрат та організовується контроль за їх виконанням. Виявлено, що плануючи роботу на наступний рік, на ПРАТ «ЦГЗК» складається кошторис загальновиробничих витрат. На основі даного кошторису розраховують суму постійних непрямих виробничих витрат.

В кінці періоду проводиться порівняння загальновиробничих витрат, які були здійсненні на підприємстві, з плановими, з порівняннями можемо побачити досягло підприємство економії чи здійснило перевитрати.

На підприємстві ПРАТ «ЦГЗК» також проводиться поділ загальновиробничих витрат на виробничі витрати підрозділів підприємства та загальновиробничі витрати підприємства в цілому. Проведено аналіз поділу непрямих витрат на підприємстві на постійні та змінні.

Під час дослідження, ми змогли побачити, що на ПРАТ «ЦГЗК» використовується попередільний метод обліку витрат з елементами нормативного методу, простежили, що на ПРАТ «ЦГЗК» виробництва поділяються на основні та допоміжні. На підприємстві списання витрат допоміжних виробництв здійснюється із застосуванням методу врахування взаємних послуг.

При написанні роботи, на підприємстві ПРАТ «ЦГЗК» було виявлено, що підприємстві найчастіше використовують ставки розподілу за підрозділами, що звичайно краще, а ніж застосування єдиної ставки розподілу, проте на нашу думку на підприємстві варто було б застосовувати ставки розподілу за групами накладних витрат, оскільки на підприємстві наявні виробничі та обслуговуючі підрозділи.

Невірно обрана база розподілу може привести до хибного відображення прибутковості кожного виду продукції.

На підприємстві доволі часто виникають ситуації, які пов'язані з тим, що неможливо точно оцінити величину непрямих витрат в процесі виробництва конкретного виду продукції, що призводить до неточного визначення собівартості продукції.

На ПРАТ «ЦГЗК» обліку непрямих виробничих витрат відводиться чимало уваги, адже їх частка у загальних витрат підприємства дуже вагома і тому допущення неточностей та помилок в обліку таких витрат призведе до перевитрат на підприємстві, а тому його неефективної діяльності.

Було встановлено, що на ПРАТ «ЦГЗК» здійснюється зовнішній і внутрішній контроль. Зовнішній контроль на підприємстві здійснюється аудиторською фірмою Pricewaterhousecoopers (ПрайсвотерхаусКуперс). Внутрішній контроль на підприємстві здійснюється контрольно-ревізійним відділом, який є частиною структурного підрозділу управління безпеки, керівником якого є директор з безпеки.

Узагальнення результатів ревізії передбачає їх систематизацію і групування. Результати ревізії оформляються актом ревізії, який має відповідати таким вимогам. В акті ревізії записують порушення, недоліки та позитивні сторони діяльності підприємства. Акт ревізії є підставою для прийняття рішень за встановленими порушеннями і недоліками, а також розроблення заходів щодо усунення останніх. Від кваліфікованого висвітлення й узагальнення в акті фактів встановлених порушень і недоліків залежить якість ревізії. Акт – важливий документ ревізії. За його змістом можна зробити висновок не тільки про наслідки ревізії, а й про якість роботи ревізора, його ерудицію та рівень кваліфікації.

За результатами перевірки відхилень, стосовно нарахування непрямих виробничих витрат на ПРАТ «ЦГЗК», не встановлено. Облік здійснюється згідно з чинним законодавством та не суперечить йому.

Запропоновано модель розподілу загальновиробничих витрат з урахуванням особливостей діяльності різних центрів витрат. Зазначено, що база розподілу має бути єдиною на підприємстві. Запропоновано використовувати обсяг виробництва кожного центру витрат. Це дасть змогу здійснювати більш точний розрахунок собівартості і надавати інформацію про відповідність отриманих показників запланованим. Комплексність статті «Загальновиробничі витрати» вимагає пошуку нових моделей аналітичного обліку та нових форм планування.

Одним із напрямків удосконалення контролю непрямих виробничих витрат є контроль за їх складом. Так в процесі перевірки загальної суми

непрямих виробничих витрат, які визначені в дебеті рахунка 91, слід скласти накопичувальні відомості по кожному напрямку (статті) загальновиробничих витрат, використовуючи інформацію з первинних документів. Тобто, при складанні накопичувальних відомостей, користуватися лише первинними документами, оминаючи бухгалтерські.

Отже ревізійна служба повинна проводити (1 раз в квартал) суцільну перевірку складу загальновиробничих витрат. При цьому дані отримані при перевірці порівнювати з місячним бюджетом цеху, на якому проведена перевірка.

Також за результатами перевірки складу загальновиробничих витрат, ревізор може внести пропозиції щодо коригування плану бюджету на наступний період.

Було запропоновано внести зміни до посадової інструкції ревізора з метою додавання обов'язків з контролю формування сум на рахунку 91 та перевірці правильності вибраної бази розподілу.

Новизна дослідження полягає у визначенні досконалої класифікації непрямих виробничих витрат, систематизації обліку з відкриттям окремих субрахунків по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», впровадженні запропонованих методів обліку і розподілу загальновиробничих витрат, що дозволить вирішити нагальні проблеми з обліку і розподілу загальновиробничих витрат.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. №9. С. 3-5.
2. Бондаренко Т. Ю. Теоретичні та практичні аспекти розподілу загальноновиробничих витрат. *Економіка Крима*, науково-методична конференція, 09 жовтня 2013 р.: тези доповідей. Кривий Ріг.: КЕИ КНУ. 2013. № 2(31). С. 231-233.
3. Большакова О.Ю., Кравченко Г.О. Фінансовий контроль в управління капіталом суб'єктів господарської діяльності. *Фінансовий контроль*. 2017. № 2. С.55- 58.
4. Бондаренко Т. Ю. Теоретичні та практичні аспекти розподілу загальноновиробничих витрат: наук. - метод. конф. Кривий Ріг : КЕИ КНУ. 2010. С. 231-233.
5. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Вид. 6-те, доп. і перероб. : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир : ПП «Рута», 2012. 756 с.
6. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія. Вид. 2-ге, доп. і перероб.: підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит». Житомир : ПП «Рута», 2015. 512 с.
7. Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В. Організація бухгалтерського обліку. Житомир : ПП «Рута», 2016. 509 с.
8. Бурляй О.Л., Семенда Д.К., Коротеєв М.А. Економіка підприємства : Альбом наочних матеріалів : навч. посіб. Умань : Сочінський, 2017. 228 с.
9. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. Київ : Екаунтінг Ю, 2012. 348 с.
10. Господарський кодекс України від 15.12.2005 №3202–IV (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата

звернення 01.09.2019).

11. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : учебное пособие для вузов / пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. Киев : Аудит. 1998. 783с.
12. Жужукіна Н., Пеструха С., Колотуша М. Парадигма регіонального інноваційного розвитку хлібопекарських підприємств України. 2016. № 4. С. 28-43.
13. Зоріна В. Н., Сеніна Г. В. Формування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в галузях народного господарства: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2014. 240 с.
14. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. Київ : Знання, 2007. 1072 с.
15. Івахненко В.М., Горбатюк М.І., Львовчкін В.С. Економічний аналіз: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2015. 176 с.
16. Ільків Л. А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дійового контролю URL: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/429/35> (дата звернення: 05.08.2019).
17. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій від 30.11.1999 №291 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.07.2019).
18. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль в системі управління. Київ : Ельга, Ніка-Центр, 2015. 360 с.
19. Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності. Чернівці : Місто, 2015. 156 с.
20. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Київ : Центр Навчальної Літератури, 2011. 601 с.
21. Лень В.С., Гливенко В.В., Бочок М.П., Іванов Л.П. Звітність підприємств:

підручник. Київ : Знання, 2014. 474 с.

22. Мезенцева Н. М., Павликівська С. Г., Янчиленко Я. О. Витрати виробництва в умовах обмеженості ресурсів. *Проблеми системного підходу в економіці* : зб. наук. праць. Випуск 3(71). Частина 2 / Національний авіаційний університет. Київ : Гельветика, 2019. 272 с.

23. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості : наказ Держаного комітету промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 23.09.2019).

24. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 (за станом на 10.09.2018). Бібліотека бухгалтерського обліку. URL: <http://www.pro-u4ot.info>(дата звернення: 13.09.2019).

25. Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устинко О. А. Економічний енциклопедичний словник : у 2 томах. Львів : Світ, 2005. Т.1. 616 с.

26. Нападовська Л.В. Управлінський облік : монографія. Дн-ск: Наука і освіта, 2016. 450 с. .

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом МФУ від 07.02.2013 №73 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 12.09.2019).

28. Озеран В., Корягін М. Облік окремих матеріальних витрат на хлібопекарних підприємствах. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 10. С. 37-38.

29. Олейник И.А., Юрьева С.И., Рыбальченко А.И. Бухгалтерский учет и финансовый анализ. Харьков : ОКО, 2017. 704 с.

30. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. Київ : УБС НБУ, 2008. 219 с.

31. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755–IV (зі змінами і

- доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).
32. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 18.09.2019).
33. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю: закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 03.09.2019).
34. Про затвердження Порядку проведення інспектування державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами: постанова КМУ від 20.04.2006 р. №550 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 15.09.2019).
35. Положення про Державну фінансову інспекцію України: указ Президента України від 23.04.2011 р. (зі змінами і доповненнями)]. URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 12.09.2019).
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92. URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 03.08.2019).
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 16.09.2019).
38. П(С)БО №16 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 31.12.1999 р. №318 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 16.09.2019).
39. Примак Т.О. Економіка підприємств. Вид. 3-тє: навч. посібник. Київ : Вікар, 2018. 219 с.
40. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні аспекти. Тернопіль : Економічна думка, 2017. 422 с.
41. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч.

посіб. Київ : КНЕУ. 2010. 526 с.

42. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. Київ : КНЕУ, 2010. 411 с.

43. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : «А.С.К.», 2012. 647 с.

44. Сук Л.К., Мельничук Б.В. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси АПК*. 2006. №1. С.15.

45. Тарануха Ю.В. Предприятие и предпринимательство в трансформируемой экономике. Киев : Дело и Сервис, 2003. 368 с.

46. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. Київ : «А.С.К.», 2010. 491 с.

47. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність. Вид. 3-тє, доп. і перероб.: підручник. Київ : Алера, 2011. С. 500-520.

48. Турило А. М., Кравчук Ю. Р. Управління витратами підприємства: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2015. 120 с.

49. Цал – Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2013. 656 с.

50. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435–IV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.08.2019).

51. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз: навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2011. 540 с.

52. Шиян Д.В., Строченко Н. І. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ : А.С.К., 2010. 240 с.

53. Hulko L.H. Costs for mastering of the new product: modern aspects of formation and analysis. *Economics: problems of theory and practice. Collection of scientific works. Issue 117*. Dnipropetrovsk : DNU, 2001. 3-9 pp.

54. Kaminska T.H., Sliesar T.M. Accounting and informational support of management of innovation activity. *BusinessInform*. 2014. №4. 112-117 pp.

55. Kryshchtopa I.I. Accounting of R&D costs. URL:

http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67862.

56. Saprykin V.M. Costs of future periods: thesis for the obtaining of the scientific degree of Doctor of Economics: 01.06.2008. Moskva. 2008. 466 p.

57. Regulation (Standard) of Accounting 8 “Intangible Assets”, approved by the Ministry of Finance of Ukraine of October 18, 1999 № 242, registered in the Ministry of Justice of Ukraine of November 02, 1999 № 750/4043, with changes and amendments.

58. Державний комітет статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

59. Державна установа «Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України». URL: <http://www.smida.gov.ua>

60. Офіційний веб портал, тестова версія. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 16.09.2019).