

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота
магістра

на тему: Удосконалення обліку витрат промислового підприємства на
ПрАТ «Новополтавський кар'єр»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0719-з
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»
спеціалізації облік і аудит на підприємствах
малого бізнесу

О.С. Полтавченко

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

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

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»
Спеціалізація облік і аудит на підприємствах малого бізнесу

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Зав. кафедри _____ Н.М. Проскуріна
«___»_____ 2020р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Полтавченко Ользі Сергіївні

1. Тема роботи: Удосконалення обліку витрат промислового підприємства на ПрАТ «Новополтавський кар'єр»
керівник роботи Варламова Ірина Сергіївна, д.е.н., професор,
затверджені наказом ЗНУ від 18.06.2020 р., № 810-с.
2. Строк подання студентом роботи 02.12.2020
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 економічну сутність витрат підприємства; вивчити організаційно-аналітичні аспекти обліку витрат на ПрАТ «Новополтавський кар'єр»; запропонувати удосконалення обліку витрат на ПрАТ «Новополтавський кар'єр».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):
9 рис., 4 табл., 2 формули

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Варламова І.С.	19.08.2020	19.08.2020
2	к.е.н., доцент Варламова І.С.	16.09.2020	16.09.2020
3	к.е.н., доцент Варламова І.С.	07.10.2020	07.10.2020

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2020р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2020	виконано
2.	Написання вступу	липень 2020	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2020	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2020	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2020	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2020	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2020	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2020	виконано

Студент _____
(підпис)

О.С. Полтавченко

Керівник роботи _____
(підпис)

І.С. Варламова

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 118 с., 3 розділи, 4 табл., 9 рис., 10 додатків, 75 джерел.

ОБЛІК, ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА, ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ, СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ, АНАЛІЗ, СТРУКТУРА

Об'єкт дослідження – процес управління обліком витрат на ПрАТ «Новополтавський кар'єр».

Метою кваліфікаційної роботи є формування теоретичних, методичних положень і розробки практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку витрат промислового підприємства.

Методи дослідження: логічного; групування і статичного аналізу; економіко-математичні методи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій в удосконаленні обліку витрат промислового підприємства. У процесі проведення дослідження отримано такі наукові і практичні результати:

– розвинуто понятійно-категорійний апарат через тлумачення поняття «витрати» як вартість ресурсів, використовуваних надалі для отримання прибутку або іншої мети підприємства (організації);

– запропоновано систему розподілу затрат центрів витрат за продукцією або іншими обраними цільовими витратами, що дозволить одержувати звіти з аналізу рентабельності виготовленої продукції;

– розроблено модель механізму управління накладними витратами та їх інформаційними потоками для упорядкування та зведення їх в систему;

– запропоновано ввести в облік підприємства аналітичні рахунки третього порядку до рахунку 91, що уточнить класифікацію

загальновиробничих витрат для забезпечення їх внутрішньогосподарського контролю.

Розроблені науково обґрунтовані підходи і методи можуть використовуватись при вирішенні організаційних та економічних питань розробки шляхів управління обліком витрат промислових підприємств.

Теоретичні результати роботи доповнюють сучасну концепцію управління структурою прямих та накладних витрат на промисловому підприємстві.

SUMMARY

Qualifying work contains 118 pp., 3 sections, 9 fig., 4 tab., 10 annex, 75 references.

ACCOUNTING, PRODUCTION COSTS, OVERALL PRODUCTION COSTS, MANAGEMENT SYSTEM, ANALYSIS, STRUCTURE

The object of research is the process of cost accounting at PJSC «Novopoltavsky Quarry».

The purpose of the qualification work is the formation of theoretical, methodological provisions and the development of practical recommendations for improving the cost accounting of an industrial enterprise.

Research methods: logical; grouping and static analysis; economic and mathematical methods.

The scientific novelty of the obtained results lies in the substantiation of theoretical positions and the development of practical recommendations in improving the cost accounting of an industrial enterprise. In the course of the research the following scientific and practical results were obtained:

- developed a conceptual and categorical apparatus through the interpretation of the concept of "costs" as the cost of resources used in the future to make a profit or other purpose of the enterprise (organization);
- the system of distribution of expenses of the centers of expenses on production or other chosen target expenses that will allow to receive reports on the analysis of profitability of the made production is offered;
- developed a model of the mechanism of management of overhead costs and their information flows for ordering and bringing them into the system;
- it is proposed to enter in the accounting of the enterprise analytical accounts of the third order to account 91, which will clarify the classification of

overhead costs to ensure their internal control.

Developed scientifically sound approaches and methods can be used in solving organizational and economic issues of developing ways to manage cost accounting of industrial enterprises.

The theoretical results of the work complement the modern concept of managing the structure of direct and overhead costs in an industrial enterprise.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП..... 11

РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Сутність та сучасна інтерпретація поняття «витрати»..... 17

1.2 Собівартість продукції як складова частина витрат..... 30

1.3 Управління витратами підприємства..... 31

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ

ВИТРАТ НА ПРАТ «НОВОПОЛТАВСЬКИЙ КАР'ЄР»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства..... 42

2.2 Особливості обліку витрат виробництва та невиробничих витрат..... 45

2.3 Аналіз складу та структури витрат промислового підприємства..... 69

РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА

ПРАТ «НОВОПОЛТАВСЬКИЙ КАР'ЄР»

3.1 Розподіл затрат центру витрат за цільовими витратами..... 78

3.2 Механізм управління накладними витратами та його інформаційні потоки..... 80

3.3 Удосконалення обліку загальновиробничих витрат..... 81

ВИСНОВКИ..... 90

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ..... 91

ДОДАТОК А Взаємозв'язок поділу затрат у фінансовому та внутрішньогосподарському (управлінському) обліку..... 101

ДОДАТОК Б Склад загальновиробничих витрат..... 102

ДОДАТОК В Етапи процесу управління накладними витратами..... 103

ДОДАТОК Д Модель механізму управління накладними витратами.....	104
ДОДАТОК Е Інформаційні потоки механізму управління накладними витратами.....	105
ДОДАТОК Ж Субрахунки рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».....	106
ДОДАТОК И Баланс (Звіт про фінансові стан) на 31.12.2019.....	107
ДОДАТОК К Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2019 рік.....	110
ДОДАТОК Л Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) за 2019 рік.....	113
ДОДАТОК М Звіт про власний капітал за 2019 рік.....	117

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВР – Верховна Рада

ЗУ – Закон України

Мінфін – Міністерство фінансів України

МСБО – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

п. – пункт

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

ПрАТ – приватне акціонерне товариство

ПДВ – податок на додану вартість

р. – рік

тис. грн. – тисяч гривень

ВСТУП

Зміна соціально-економічного розвитку держави в період переходу до ринкових відносин приводить до якісних структурних зрушень у бік інтенсифікації виробництва, що обумовлює незмінне зростання грошових накопичень і головним чином прибутку підприємства. Багатоаспектне значення прибутку посилюється з переходом економіки держави на основі ринкового господарства. А значить, виявлення резервів зростання прибутку підприємства є основною метою в підприємницькій діяльності підприємства. Відомо, що прибуток підприємства прямим чином залежить від витрат, понесених в результаті виробничої діяльності і доходів, одержаних від реалізації виготовленого продукту. Таким чином, ефективне управління і контроль за витратами підприємства є основним джерелом зростання прибутку підприємства. Слід також відзначити, що основою для формування ціни на виготовлену продукцію є витрати, понесені підприємством при виготовленні цього продукту. Тільки при постійному контролі і аналізі процесу формування витрат діяльності підприємство досягне такого рівня витрат, при якому воно зможе одержувати максимальний прибуток при мінімальних збитках.

У цьому і полягає актуальність теми, оскільки безпосередній взаємозв'язок витрат і прибутку є основним елементом, що дає мільйони можливостей і резервів поліпшення фінансового стану підприємства.

Процес розвитку економічних відносин в нашій країні супроводжується також негативними явищами, такими як нестійкість законодавчої бази, зростання неплатежів, інфляція та інше. Для багатьох підприємств це означає попадання в зону господарської невизначеності, підвищеного ризику і практичного банкрутства. У таких умовах підприємства можуть забезпечити виживання тільки шляхом впровадження

нових методів, моделей, прийомів і правил управління своїми активами і пасивами, розуміючи, що раціональне використання активів з метою зменшення витрат виробництва і збільшення прибутку - ключовий момент фінансово-економічної діяльності.

Для стійкого фінансового положення підприємства необхідний суворий контроль і аналіз елементів витрат підприємства, а також статей калькуляції, тому що визначення допустимого рівня засобів, що витрачаються на виготовлення продукції, розробка оптимальної політики управління цими засобами – є дуже серйозною проблемою, що вимагає глибокого вивчення.

Підприємство виступає однією з основних частин розвитку економіки, так як процес виробництва продукції відбувається саме на підприємстві. Саме підприємство виступає, як виробник, що забезпечує процес відтворення на основі самостійності й самоокупності, та є первинною ланкою суспільного розподілу праці, в результаті чого створюється національний дохід. Один із провідних діячів в області економіки Д. Портер визначив, що добробут країни визначається ефективністю її економіки, яка в свою чергу залежить від об'єднання ефективних технологій виробництва і технологій управління на кожному підприємстві. Тільки таким чином підприємство зможе організувати процес виробництва (формування витрат діяльності) найраціональніше.

Слід також зазначити, що витрати підприємства достатньо об'ємна область для вивчення, оскільки включає велику кількість компонентів самих по собі досить великих. При такій важливості витрат в діяльності підприємства просто необхідно забезпечити, розробити законодавчо грамотну базу, що дозволяє регулювати всі питання, пов'язані з формуванням витрат. Це дозволить ефективно і правильно розраховувати, аналізувати і контролювати витрати підприємства.

Управління рівнем виробничих витрат у значній мірі залежить від інформаційного забезпечення системою бухгалтерського обліку даного

процесу, що обумовлює необхідність здійснення теоретичних та методичних розробок у даному напрямі.

Питання бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат розглядали такі українські та зарубіжні вчені, як: П.С. Безрукіх, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Р.Я. Вейцман, М.Д. Врублевський, І.О. Гавриленко, А.М. Герасимович, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюк, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, Є.В. Мних, О.Е. Ніколаєва, О.В. Олійник, В.П. Пантелеєва, М.С. Пушкарь, В.В. Сопка, Р.О. Савченка, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук, М.Я. Штейман, А.Д. Шеремет. Методологічним питанням, а також практиці вивчення витрат, калькуляції собівартості приділялася велика увага такими українськими вченими як В.А. Бунімовіч, Л.М. Кантор, Е.М. Карлік і ін. Поняття витрат і собівартості продукції, зокрема ефективного використання їх в управлінні на початку століття вивчалися такими економістами як Е. Карнегі, Ф. Тейлор, Х. Гант. Більшість вчених зазначають, що бухгалтерський облік та економічний аналіз витрат виробництва ведеться та аналізується у розрізі статей витрат, що призводить до відсутності можливостей контролю рівня витрат за центрами відповідальності, технологічними операціями, дослідженнями та аналізу їх поведінки. Виниклі питання, що включають питання організації технологічного процесу підприємств в бухгалтерському обліку, й визначенні складу витрат та їх класифікації, визначення етапів здійснення економічного аналізу виробничих витрат підприємств, є досить актуальними в сучасний час та потребують основних напрямків дослідження.

В даний час законодавча база не здатна регулювати всі питання, що виникають на підприємстві в процесі виробничого процесу, особливо в окремо взятих компонентах витрат. На це потрібно звернути величезну увагу, оскільки одним з головних елементів діяльності будь-якого підприємства є юридична база, яка повинна регулювати всі питання, що виникають в результаті діяльності підприємства.

Значимість вказаної проблематики та необхідність вирішення визначених питань обумовили вибір теми кваліфікаційної роботи та основні напрямки удосконалення обліку витрат промислового підприємства.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в формуванні теоретичних, методичних положень і розробки практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку витрат промислового підприємства.

Для досягнення мети були поставлені такі завдання:

- узагальнити наукові підходи щодо визначення терміну «витрати» як економічної категорії з метою їх уточнення, провести аналіз літератури та нормативної бази;

- дослідити процес управління накладними витратами підприємства і запропонувати модель та інформаційні потоки їх управління;

- дослідити етапи процесу управління накладними витратами на ПрАТ «Новополтавський кар'єр» та його логічну послідовність;

- удосконалити організацію аналітичного обліку на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес управління обліком витрат на ПрАТ «Новополтавський кар'єр».

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні аспекти вивчення структури витрат промислового підприємства, а також методики їх формування, обліку, аналізу та управління.

Інструментарії дослідження склали такі методи: логічного аналізу (при уточненні і упорядкуванні термінології в терміні «витрати»); групування і статичного аналізу (при аналізі складу і структури прямих і накладних витрат); економіко-математичні методи (при вивченні моделі управління промисловими витратами).

Інформаційною базою дослідження обрано ПрАТ «Новополтавський кар'єр».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій в удосконаленні обліку витрат промислового підприємства. У процесі проведення

дослідження отримано такі наукові і практичні результати:

- розвинуто понятійно-категорійний апарат через тлумачення поняття «витрати» як вартість ресурсів, використовуваних надалі для отримання прибутку або іншої мети підприємства (організації);

- запропоновано систему розподілу затрат центрів витрат за продукцією або іншими обраними цільовими витратами, що дозволить одержувати звіти з аналізу рентабельності виготовленої продукції;

- розроблено модель механізму управління накладними витратами та їх інформаційними потоками для упорядкування та зведення їх в систему;

- запропоновано ввести в облік підприємства аналітичні рахунки третього порядку до рахунку 91, що уточнить класифікацію загальновиробничих витрат для забезпечення їх внутрішньогосподарського контролю.

Матеріалами для дослідження стали законодавчі та державні нормативні акти; статичні матеріали; міжнародні та національні стандарти обліку; інші нормативно-правові документи; дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку; річні та оперативні звіти підприємства; роботи вчених в галузі обліку та аналізу; результати особистих спостережень автора.

Розроблені науково обґрунтовані підходи і методи можуть використовуватись при вирішенні організаційних та економічних питань розробки шляхів управління обліком витрат промислових підприємств.

Теоретичні результати роботи доповнюють сучасну концепцію управління структурою прямих та накладних витрат на промисловому підприємстві.

Наукові положення основних результатів дослідження та їх практичне застосування обговорювались на VI Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених, аспірантів, здобувачів і студентів «Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України» (25 квітня 2020 року), XII університетській науково-практичній конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Молода наука-2020» (квітень 2020 року).

Опубліковані тези на тему: «Організаційні аспекти обліку реалізації готової продукції з використанням інформаційних систем та технологій», «Шляхи зниження собівартості продукції». Опублікована стаття в мультидисциплінарний міжнародний електронний журнал «Наука-онлайн» (XI випуск) на тему: «Проблеми обліку готової продукції та її реалізація».

Загальний обсяг роботи становить 118 сторінок, на яких розміщено 9 рисунків, 4 таблиці, 2 формули, 10 додатків та 75 пунктів списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Сутність та сучасна інтерпретація поняття «витрати»

Поняття «витрати» вивчалось багатьма економістами з різноманітних сторін. В деяких моментах їх погляди співпадали в деяких ні, але існують основні моменти, які є безсумнівними та підтвердженими багатьма вченими. По-перше це те, що головним елементом (складовою частиною) ціни будь-якого виготовленого продукту є витрати. Практично всі економісти підтвердили це прийнявши дане твердження за теорему, що не потребує доказів. Вислів «витрати – складова частина ціни» досить прозоро відображався у вченнях П'єра де Буагільбера, Франсуа Кене, Нассау Вільяма Сеніора, А. Сміта та інших економістів при розгляді теорії цін.

По-друге, витрати є головним компонентом процесу виробництва. Будь яка діяльність яка призводить до появи прибутку веде до появи витрат без яких неможливо виробництво продукції і виконання послуг. В той же час існують деякі протиріччя при трактуванні компонентів, які є складовою частиною витрат, але загалом думка багатьох вчених з приводу елементів витрат має досить багато спільних рис.

П'єр де Буагільбер вивчаючи поняття витрат орієнтувався на поняття, що всі економічні зв'язки між людьми ґрунтуються на обміні продуктами праці. Цей обмін торкається безпосередньо кожної людини, яка не може виготовляти всі необхідні блага самостійно і вимушена таким чином йти на обмін. Як зазначає П'єр де Буагільбер обмін продуктами праці має орієнтуватись та відбуватись згідно із витратами праці. Ця думка є практично одним з тверджень, яке прийнято багатьма вченими того часу і домінує в

сьогоденні. Якщо пристосувати це до самостійного підприємства виходить, що витрати виробництва формують справедливу вартість товару. Витрати складаються з частини капіталу, який приймає участь в процесі виготовлення продукції, та праці. Зазначимо, що П'єр де Буагільбер визначає, що для нормального економічного функціонування підприємства та розвитку країни в цілому, існує потреба в обміні між галузями виробництва й відшкодуванні витрат виробників [23, С. 112-115].

В вченнях Франсуа Кене багато поглядів співпадало з розглянутими вище поглядами Буагільбера. Наприклад, він також вважав, що витрати підприємства формуються з витрат (використання) капіталу та витрат праці, що використовуються при виготовленні продукції. Великим досягненням його було те, що він розглянув яким чином капітал використовується в процесі виробництва, формуючи витрати. Кене наполягав на розмеженні витрат на: «щорічні витрати (насіння, засоби існування робітників), або «щорічні аванси», і витрати на кілька років (інвентар) – «первісні витрати»» [48]. Дане розмеження Кене узагальнює починаючи від способу перенесення вартості капіталу на готовий продукт різними частинами капіталу. При розмеженні витрат Кене звертає увагу, що до витрат виробництва «щорічні аванси» входять повністю, а «первісні витрати» – частково [35, С. 223-225].

Нассау Вільям Сеніор стверджував, що до витрат виробництва відносяться два елементи – праця та капітал. Трохи відрізнялось його трактування понять «праця», «капітал», як елементів витрат. Сеніор наводив дані визначення понять «праця – це пожертва робітника, який втрачає свій час та спокій, а капітал – це пожертва капіталіста, котрий відмовляє собі в радощах споживання й перетворює частину свого особистого доходу на капітал» [1, С. 59-61]. Капітал, на думку Нассау Вільям Сеніор, поєднує три фактори: землю, працю та утримання, й стверджував, що «природні ресурси – це матеріальне наповнення капіталу, а утримання – це відмова від його невиробничого використання, праця ж – спосіб його зберігання і формування» [1, с. 70].

Слід зазначити, що А. Сміт розглядав порядок формування витрат виробництва спираючись на вчення Франсуа Кене, який перший вивчав розподіл капіталу в залежності від його участі у виготовлені продукції, але при розгляді цього питання він запропонував такі терміни, які використовуються й зараз. А. Сміт виділяє, що витрати виробництва визначаються величиною капіталу, що використовується у виробництві. Капітал він розуміє як запас продукції, що приносить прибуток в процесі виробництва (обігу), або за допомогою якого працею створюють нові блага. Капітал він поділяє на основний (машини, знаряддя праці, будівлі, здібності робітників) і оборотний (гроші, запаси продовольства, сировина, а також готова продукція, що перебуває на складі й в магазинах). В залежності від цього поділу капітал, за допомогою праці, перетворюється в продукцію та формує витрати виробництва наступним чином: основний капітал бере участь у виготовлені продукції та включається у витрати частково, оборотний капітал при виготовленні продукції входить у витрати виробництва у повному обсязі [56, С. 32-35].

Д.М. Кейнс розглядаючи витрати детально зупинився не на трактуванні його суті і місця в діяльності підприємства та виробничому процесі, а на розгляді видів витрат, тобто таких поняттях як витрати використання, факторіальні витрати, первинні витрати, додаткові витрати.

Величини, які вимірюються втратою цінностей, пов'язані з виробництвом продукції називаються витратами використання при виробництві продукції. Тобто це ті блага, які перенесли свою вартість (були спожиті) в процесі виробництва продукції.

Суму, яку підприємець виплачує власникам інших факторів виробництва і яка складає, з погляду власників, їх дохід ми називатимемо факторіальними витратами, що відносяться до продукції. Суму факторіальних витрат і витрат використання називаються первинними витратами виробництва продукції.

Додаткові витрати за який-небудь період визначатимуться як надлишок

цієї наперед фіксованої величини витрат на виробництво продукції над фактичною сумою витрат використання [12, С. 125-127].

Досить незвичайну теорію вивчав Рональд Коуз досліджуючи проблему витрат в своїй статті «Проблема соціальних витрат», де відображена інформація про теорему Коуза, яка відображає проблеми (зовнішніх) ефектів (тобто побічні результати, що стосуються будь-якої діяльності підприємства, й торкаються сторонніх, третіх осіб).

Подібні ситуації складаються, коли підприємства при ухваленні рішень не зважають на наслідки своїх дій для тих, що оточують. При цьому невраховують або витрати, або вигоди, які дістануться іншим.

Практичні рекомендації з цього ж питання привів вчений Пігу, в яких лежить основа у необхідності наближення приватного співвідношення витрати/вигоди до соціального, за допомогою використання оподаткування всіх видів діяльності, що пов'язані з негативними ефектами, а також шляхом надання субсидій всім видам діяльності, які мають в результаті позитивний ефект.

Р. Коуз не згоден з твердженням Пігу, що стосується необхідності державного втручання з метою подолання зовнішніх ефектів.

Теорема Коуза включає висновки, в яких зазначено «зовнішні ефекти носять не односторонній, а двосторонній характер». Фабричний дим в свою чергу завдає збитку довколишнім фермам, але в свою чергу заборона на забруднення повітря, призводить до виникнення збитків для власника фабрики, збільшення витрат, з даного поняття виходить, що соціальні витрати є двосторонніми. Теорема Коуза відповідає, що для того, щоб процес виробництва товарів й послуг і процес розподілу доходу виявилися автономними, ніяк не зв'язаними між собою, трансакційні витрати повинні бути рівні нулю (розмитість прав власності – це інше позначення того факту, що витрати по їх специфікації і захисту дуже високі). Необхідно зазначити, на процес виробництва навіть при позитивних трансакційних витратах починають впливати відносини власності, що в свою чергу означає, що

відношення виробництва і відношення власності завжди взаємозв'язані, так як витрати трансакції не можуть дорівнювати нулю.

Відповідно до контрактного погляду теорії прав власності на суспільство базовою одиницею як в ній, так і в споріднених їй концепціях признається акт економічної взаємодії, операція, трансакція. Категорія трансакції охоплює як матеріальні, так і контрактні аспекти обміну.

Пушкар М.С. виділяє декілька класів витрат трансакції:

– витрати пошуку інформації. Дані витрати включають витрати часу, ресурсів, які потребуються для здійснення пошуку інформації про потенційних покупців й продавців товарів, проведення збору аналізу та порівняння цін на відповідний товар, які існують на ринку;

– витрати, що пов'язані з веденням переговорів, укладання угод. До даного класу витрат відносяться використання засобів, для проведення переговорів, оформлення контрактів, заохочення партнера. Основним інструментом ефективної економії даних витрат є існування шаблонних (типових) договорів;

– витрати вимірювання. Витрати, що пов'язані з оцінкою якості, точністю вимірювання продукту або послуги, особливо якщо засоби вимірювання не являються власністю підприємства. Витрати оцінки якості, вимірювання залежать від вимог точності, що існують на ринку конкурентоспроможності [39, С. 123-125].

Дж. Уолліс і Д. Норт розглядали таке поняття як трансформаційні витрати. Вчені стверджували, що до трансформаційних витрат відносяться витрати, які пов'язані з перетворенням витрат в отриманий готовий продукт, або послуги, тобто спостерігається застосування трансформаційної функції. А також дані вчені зазначають, що трансформаційні й трансакційні витрати є продуктивними, так як в реальності на підприємстві існує прагнення до мінімізації загальної суми витрат.

Поняття «витрати» тісно пов'язане з поняттям управління витратами. Економічний сенс поняття витрат вивчалось з різноманітних сторін.

Так, Ендрю Карнегі був відомий своєю одержимістю в знанні витрат. Він відокремлював, що існує економічне поняття «витрати» що дозволяє при відповідному вивченні і опрацюванні, раціональному розподілі, виборі оптимального варіанту мінімізувати їх так, щоб зрештою максимізувати прибуток підприємства. Ендрю Карнегі також звертав увагу на те, що необхідно постійно покращувати рівень і структуру витрат в порівнянні з конкурентами. Він пропонував, щоб кожен відділ, цех, ділянка вказували суму і вартість матеріалів і праці, використаних в кожному замовленні. Дана інформація використовувалася, щоб підготувати щомісячні звіти, що забезпечують щоденні дані про витрати для кожної проведеної продукції. Він вважав, що ці листи є первинним інструментом для управління витратами з метою їх мінімізації. Важливим моментом також було те, що дані звіти дозволяли оперативно побачити причини змін в рівні витрат на одиницю продукції і вжити заходи по усуненню негативних наслідків цього. Своїми ідеями, твердженнями Ендрю Карнегі відокремлював чітку лінію, залежність ефективності виробництва продукції і раціонального обліку витрат виробництва. Пріоритетним в його вченнях був управлінський облік, який дозволяє зменшити витрати підприємства і збільшити прибуток [32, с. 95].

Федерік Тейлор розглядав витрати підприємства, як накопичену вартість ресурсів, що виникає в процесі виробництва будь-якого блага і є невід'ємною його частиною. Головна його ідея полягала в тому, що не можливо отримати прибуток без збитків. Перш за все, він був зацікавлений в продуктивності робітника, вважаючи, що саме на цю частину витрат необхідно звернути величезну увагу. Федерік Тейлор робив основний нахил на стандарти, що оцінюють кількість робочої сили і матеріалу, які повинні використовуватися за ідеальних умов виробництва. Вніс величезний внесок в поняття і характеристику нормативних витрат (стандартні, матеріальні та трудові витрати могли бути передбачені, згодом оцінені в порівнянні з витратами фактично понесеними). Це дозволило розв'язати найзапеклішу проблему того часу, так як керівник підприємства не мав можливості

реалізувати готову продукцію доки не визначено витрати на її виготовлення. З введенням нормативних витрат підприємці отримали можливість реалізовувати готову продукцію до завершення розрахункового періоду.

Також Ф. Тейлор був прихильником ідеї, яка полягала в тому, що більшість підприємств були більше зацікавлені комерційним успіхом (невірна точка відліку), а не максимізацією ефективності індивідуальних робочих (веде до мінімізації витрат підприємства). Тейлор стверджував, що головне в діяльності підприємства полягає не в постійному прагненні отримання прибутку, а в поліпшенні технології виробництва, що саме собою призведе до поліпшення фінансового стану підприємства [24, С. 74-76].

Х. Гант розглядав витрати, як сукупність елементів, створюючи єдину вартісну масу ресурсів, що виникає в процесі виробництва продукції. Х. Гант відзначав, що будь-яке виготовлення блага (товару, послуги) неминуче спричиняє за собою виникнення витрат, які в своїй сукупності можна розділити на елементи. Ці елементи дозволяють більш повно вивчити вплив кожного з них на процес виробництва. По суті це ділення на елементи називається калькуляцією собівартості продукції, що виготовляється. Також Х. Гант визначив, що в основі ціноутворення продукції головною крапкою на яку потрібно орієнтуватися є витрати, понесені на виробництво даної продукції [22, С. 154-156].

Всі перелічені вище економісти в своїх твердженнях звертали увагу перш за все на важливість управлінського обліку витрат підприємства, відокремлювали важливість мінімізації витрат, як найефективнішого засобу збільшення рентабельності і фінансової міцності підприємства. Ними було розглянуто багато теоретичних аспектів щодо поняття «витрат», але набагато важливішими були досягнення в практичній області. Зокрема, Ендрю Карнегі поліпшив управлінський облік за допомогою своїх щомісячних звітів по витратам; Ф. Тейлор – впровадження нормативного методу обліку собівартості витрат, який використовується багатьма підприємствами і в сьогоденні; Х. Гант фактично вніс свою долю у трактування і розвиток

такого поняття, як «елементи витрат», по суті він описував можливість обчислення собівартості продукції по елементам витрат. Загальним для всіх було те, що вони брали за основу для формування ціни продукції витрати на її виготовлення.

Поняття «витрати» всебічно розглядалося німецькими економістами, які прийшли до висновку, що поняття «витрати» є різноманітним та в його основі лежить грошова оцінки, яка може включатись у формі матеріальних благ, послуг за окремий період які необхідні для здійснення виробничого процесу, а також послуг що пов'язані з доведення продукту й наданих послуг до результату незалежно від економічної сутності та цілей витрат. Даний поділ витрат виник орієнтовуючись на монетарну систему. До вартісних витрат, також відносяться й податки, які різняться від сфери діяльності підприємства та територіального знаходження, а також податків в залежності від використаних природо ресурсів.

Шмаленбах трактує поняття «витрати», як витрати, що «утворюють вартість і не пов'язані з потоками платежів за ресурси». Дане визначення включає залежність витрат від управлінських рішень, що існують та узгоджуються на підприємствах різних сфер діяльності. Вартісна оцінка витрат, ґрунтується на принципі граничної корисності, в основі якого проведення та пошук альтернативних можливостей й оцінки затрат благ, що лежать в основі факторів виробництва та диференціюються на підприємстві в залежності до рівня дефіцитності. Поряд із витратами, які утворюють вартість, існують витрати у формі грошових виплат. Вони обумовлені потоками платежів за використанням підприємством блага і включають фактичні грошові видатки. Затрати ресурсів обчислюються за цінами їх придбання. Поняття витрат як грошових виплат досліджував Кох.

У вивченні поняття «витрати» важливе значення має теорія витрат. Функція формування витрат, яку розглядає дана теорія, полягає в такому визначенні та поєднанні факторів, які використовуються в процесі виробництва, за яких певний обсяг продукції виготовляється з мінімальними

витратами. Початком розвитку теорії витрат підприємства вважають їх поділ Шмаленбахом на постійні та змінні, а також систематизацію ним факторів, що визначають рівень витрат і впливають на нього. В подальшому Шмаленбах обмежувався таким фактором впливу на витрати, як зайнятість (або рівень зайнятості), виражена кількістю продукції або роботи. Водночас він також наголошував на важливості інших факторів, наприклад, методів виробництва. В його викладі постійним витратам, що не реагують на коливання зайнятості, а обумовлені можливостями та готовністю засобів виробництва й персоналу, відводиться другорядна роль порівняно з змінними витратами. Головним досягнення німецьких вчених є те, що вони не тільки розглядали теорію витрат, а розглядали теорію виробництва, зокрема, виробничу функцію, яка дозволяє зробити аналіз і прогноз рівня витрат підприємства спираючись на дані минулих періодів. Це дає велику можливість для ефективного управління витратами підприємства.

Економічно самостійні підприємства в процесі формування витрат на виготовлення продукції, включають оцінку витрат живої та уречевленої праці. До витрат підприємства відносяться прямі матеріальні витрати, й опосередковані витрати, а також витрати що пов'язані з живою працею, тобто це всі витрати з яких складається собівартість виготовленої продукції й надання послуг, а також у що обходиться підприємству його існування.

Витрати виробництва можна обчислити так:

$$BB = C + V, \quad (1.1)$$

де BB – витрати виробництва;

C – спожиті засоби виробництва;

V – вартість необхідного для відтворення робочої сили працівника продукту.

Матеріальні витрати і витрати на оплату робочої сили, яка пов'язані з

виготовленням готової продукції і надання послуг повинні бути відшкодовані за рахунок реалізації виготовленої на підприємстві продукції та наданих послуг, так як дані витрати формують собівартість продукції (послуг) а це означає що при формуванні ціни продажу необхідно орієнтуватись на собівартість.

Орієнтовуючись, на вище зазначені трактування вчених ми пропонуємо визначення, що витрати – це вартість ресурсів, використовуваних надалі для отримання прибутку або досягнення іншої мети організації. До витрат відносяться матеріальні й трудові ресурси, в яких існує потреба при виробництві тієї або іншої продукції й послуг. Матеріальні витрати включають витрати, що пов'язані з витратами на матеріали і устаткування. Всі витрати використовуються та націлені на отримання прибутку.

Слід розрізняти також поняття витрати і затрати. Витрати – це витрати певного періоду, які відносяться на реалізацію в даний період продукції й наданих послуг, та використовуються для оцінки вигоди тільки в даний період. Відносно затрати на фактори виробництва в запасах у незавершеному виробництві відносять до активів підприємства, але витрати періоду відображаються при розрахунку прибутку від основної діяльності в звіті про прибутки і збитки [8, С. 149-151].

Витрати без якої-небудь компенсації відносяться до втрат. Якщо компенсація витрат нижча за рівень самих витрат, то різниця – це збитки.

У економічній теорії і практиці разом з поняттям «витрати» широко використовується поняття «витрати обігу». Слово витрати слід вживати для позначення суми витрат на здійснення якої-небудь виробничої або невиробничої функції: витрати виробництва, витрати обігу, які складаються з окремих матеріальних, трудових витрат. Витрати обігу ширше поняття, ніж витрати, оскільки воно включає втрати, витрати на соціальні потреби.

Слід також розрізняти бухгалтерське і економічне поняття «витрати» підприємства. Під бухгалтерськими розуміють фактичні витрати факторів виробництва, придбаних за ринковими цінами.

До економічних ресурсів відносять продуктивні сили, що в ходять до складу засобів виробництва (обладнання, матеріалів і т.п.) й робочої сили, а також є обмеженими для задоволення багатої кількості населення та їх потреб. При визначенні сутності витрат, доцільно включити «вмінені витрати», які є справжніми витратами виробництва для окремого товару (продукції, послуги), та характеризуються як найвища корисність благ, котрі населення може отримати при економічному та ефективному використанні ресурсів.

Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу обраного для виробництва товару рівні його вартості (цінності) при найкращому з усіх можливих варіантів використання [36, С. 212-214].

Розрізняють витрати виробництва зовнішні та внутрішні.

До зовнішніх витрат (бухгалтерських витрат), відноситься витрати що пов'язані з оплатою за ресурси, придбання обладнання, сировину й матеріали постачальникам, які не є власниками даного підприємства, а також витрати, що пов'язані з оплатою праці тощо.

Давно відомо, що із-за обмеженості засобів виникає необхідність ранжирувати можливі варіанти витрачання бюджету за ступенем їх корисності і обирати той набір товарів і послуг, який може забезпечити максимум загальної корисності при наявних обмеженнях. Але витративши певну суму на один з ресурсів ми позбавляємося (упускаємо) корисності від іншого ресурсу. Ця схема застосовна як до окремих фізичних осіб, так і до сфери виробництва.

Використовуючи капітал для виробництва якогось товару, підприємець упускає можливість отримання прибутку в альтернативному варіанті, тобто кращому із знехтуваних. Отже, при визначенні економічного прибутку він повинен врахувати ці витрати разом з бухгалтерськими. Кожен підхід до обліку витрат має право на життя, більш того, на збалансованому абсолютно конкурентному ринку економічні і бухгалтерські витрати на чинники виробництва, що купуються, співпадають.

Ті фактори виробництва, якими підприємство володіє (неявні витрати), в бухгалтерських витратах не відображаються. Неявний заробіток підприємства є його заробітною платнею, яку він одержав би, працюючи найнятим робітником, а не ведучи господарство на своєму підприємстві. Відомо, що на малих підприємствах, де власник одночасно є і керівником, джерелом його заробітку є прибуток, а не фонд оплати праці. Процес визначення неявного заробітку членів його сім'ї аналогічний. Неявна земна рента – це упущена вигода від не здачі в оренду земельної ділянки. Неявний відсоток на власний капітал (на позиковий враховується в бухгалтерських витратах) – це упущена вигода від використання його в даному проекті, а не в альтернативі.

До внутрішніх витрат відносять власні витрати які підприємство використовує, тобто підприємство має можливість використовувати власні ресурси, які в свою чергу можуть призвести до економії запозичених витрат.

Розрізняють також постійні та змінні витрати виробництва.

До постійних витрат відносять видатки, що пов'язані з утриманням власного персоналу управлінського характеру та є незмінними незалежно від виготовленої продукції підприємством, наданих послуг.

До змінних витрат доречно віднести видатки на оплату праці працівників, які пов'язані з виготовленням готової продукції, наданням послуг, а також видатки на сировину, напівфабрикати і т.п.. Розмір змінних витрат залежить від кількості виготовленої продукції або наданих послуг.

Вартість факторів виробництва, які не залежать від витрат власних або витрат що пов'язані з іншими постачальниками називають економічними витратами виробництва.

При оцінці сфери складення капіталу, необхідно оцінити та порівняти альтернативні можливості, орієнтовуючись на показники очікуваної вигоди, та при проведенні альтернатив доцільно обирати най ефективнішу сферу вкладення капіталу. Орієнтовуючись на економічну теорію альтернативного доходу, необхідно дотримуватись поняття, що «альтернативний дохід має

входити до витрат власника капіталу» [2, С. 356-357].

Поняття «граничні витрати» було розглянуто в наукових працях маржиналістів. Маржиналісти вперше стверджували, що формування ціни на виготовлений продукт залежить не від об'єму (вартості) витрат виробництва, а від об'єму (вартості) граничних витрат. Тобто орієнтовуючись на твердження маржиналістів, необхідно зазначити, що граничні витрати мали особливе значення в теорії витрат виробництва, так як включають приріст витрат в результаті виробництва однієї додаткової одиниці продукції.

Орієнтовуючись на вище сказане, важливо зазначити, що постійні витрати не змінюються із зміною обсягу продукції підприємства, а граничні витрати в свою чергу залежать від зростання лише змінних витрат. Цю залежність відображає дана формула:

$$ГВ = \frac{ДЗВ}{ДОВ}, \quad (1.2)$$

де *ГВ* – граничні витрати;

ДЗВ – зростання змінних витрат виробництва;

ДОВ – випуск додаткової одиниці продукції.

З наведеної формули зазначено, що граничні витрати відображають, вартість для підприємства збільшення обсягу випуску продукції на одну одиницю, які обчислюються при використанні змінних й загальних (постійних) витрат. Існують середні витрати, які розраховуються на одиницю випуску продукції та поділяються на три види: середні постійні, середні змінні та середні валові (загальні) витрати.

До середніх постійних витрати відносяться постійні витрати, які поділені на обсяг випуску готової продукції, та мають властивість знижуватись зі збільшенням обсягу випуску продукції. До середніх змінних витрат відносяться змінні витрати, що поділені на обсяг випуску продукції.

До середніх загальних витрат відносять витрати, котрі розраховуються

діленням валових витрат на обсяг продукції. Тобто середні витрати – це витрати на виробництво одиниці продукції, та при порівнянні яких можна визначити, чи прибуткове виробництво [19, С. 35-36].

У сьогоднішній Україні облік неявних витрат знаходиться в початковій стадії. У країнах з ринковою економікою розраховують як правило економічні витрати тому виникає непорозуміння між українськими і зарубіжними підприємцями.

1.2 Собівартість продукції як складова частина витрат

Слід зазначити, що після всебічного вивчення поняття «витрати підприємства» і прийняття загального рішення про те, що основа, тобто база для формування ціни виготовленої продукції є витрати, які виникли в процесі її виготовлення, на наступному етапі було розглянуто собівартість продукції як складову частину витрат.

Поняття «собівартість» має велике значення так як було доведено, що витрати, які виникають в процесі виробництва, є первинним елементом, який визначає вартість виготовленої продукції [9, С. 375-377].

Витрати виробництва на виготовлення та реалізацію продукту називають собівартістю виробництва, або комерційною собівартістю. Витрати підприємства виступають у формі собівартості продукції.

Пропонуємо за допомогою рисунка 1.1 відобразити витрати, які використовують підприємства всіх форм власності для обліку та отримання виробничої собівартості.

Крім наведених вище видів витрат, підприємство здійснює відрахування на соціальні потреби (до фондів соціального страхування, фонду зайнятості населення та інше), амортизаційні відрахування, адміністративні витрати, оренду приміщень тощо. До загальновиробничих

витрат відносять витрати, які пов'язані з організацією виробництва у цехах та на дільницях та включають витрати, з заробітної плати й оплати праці керівництва дільниць та цехів, амортизацією основних засобів й необоротних активів загальновиробничого призначення та інші [6, С. 441-443].

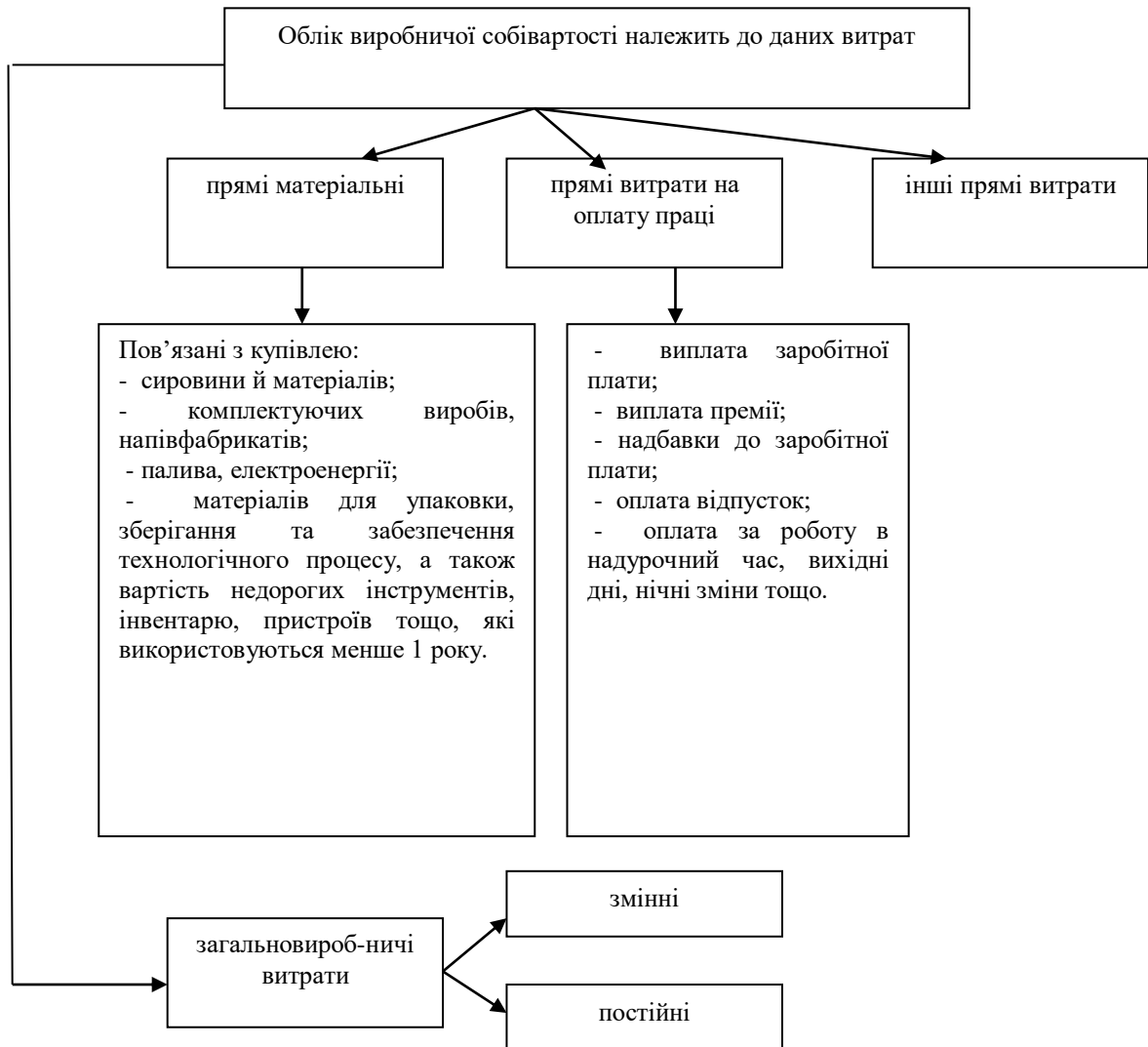


Рисунок 1.1 – Витрати, які включаються в облік виробничої собівартості

Відповідно, собівартість – це сукупність всіх витрат, що понесені при виробництві й збуті продукції, а також визначається в грошовій формі. Структура собівартості характеризує значення кожного виду витрат щодо її зниження.

Основною частиною собівартості є витрати на сировину та матеріали, оплату праці, а всі інші витрати вже складають меншу частину витрат, що формують собівартість (видатки на реалізацію, на вартість засобів праці, спожитих предметів праці і т.п.). Необхідно зазначити, що саме собівартість продукції та наданих послуг підприємства є одним з основним показників ефективності діяльності та виробництва.

Собівартість продукції складається з калькуляції, яка означає обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), а також включає продукцію основного та допоміжного виробництва за визначений період (місяці, квартал, рік).

Калькуляції підприємство визначає та узгоджує з урахуванням своєї діяльності підприємства [7, С. 225-226]. Залежно від виду продукції, складності та самої організації виробничого процесу на підприємствах використовують такі три методи калькулювання собівартості продукції:

- позамовний;
- попередільний;
- нормативний.

При детальній оцінці формування собівартості існує можливість контролювати та забезпечити зниження витрат на одиницю продукції, в результаті чого спостерігатиметься збільшення обсягу виробництва продукції особливо при наявності та використанні власних ресурсів, а також відбувається прискорення оборотності оборотних засобів.

Якщо на підприємстві звернути особливу увагу на формування собівартості то при ефективному використанні та зниженні витрат, в свою чергу спостерігається зростання прибутку отриманого від процесу виробництва, а також внаслідок зменшення собівартості існує реальна основа за для зниження ціни підвищується конкурентоспроможність підприємства на ринку, а також підвищується життєвий рівень населення та спроможність купівлі.

Собівартість продукції поділяється на цехову, виробничу й повну в залежності від обсягів витрат. До цехової собівартості відносять витрати, які пов'язані з процесом виготовлення продукції й виникають на місцях виготовлення продукції. До виробничої собівартості відносяться витрати підприємства, що пов'язані з загальновиробничою діяльністю, а також інші цільові витрати в цілому. До повної собівартості включаються витрати, що опосередковано пов'язані з випуском та реалізацією продукції, а також додаються поза виробничі витрати.

Собівартість поділяють також на індивідуальну й середньогалузеву. До індивідуальної собівартості відносяться витрати, що пов'язані саме з виробництвом й збутом продукції які встановлені й залежать від кожної діяльності підприємства. Середньогалузева собівартість включає витрати, які пов'язані з виготовленням продукції й її збутом в залежності від галузі.

Кожне підприємство при формування собівартості, повинно проводити діагностику формування собівартості, аналіз формування по статтям виникнення витрат і в разі необхідності здійснити пошук шляхів зменшення собівартості виготовленої продукції орієнтовуючись на ефективність виробництва, й конкурентоспроможність підприємства. При пошуку шляхів зменшення собівартості важливо щоб не погіршилась якість виготовленої продукції, в разі чого дане погіршення вплине на погіршення конкурентоспроможності підприємства на ринку.

Основними факторами які впливають на збільшення собівартості виступають продуктивність раці, паливно-енергетичні ресурси, використання основних фондів тощо.

До основних методів зменшення собівартості продукції необхідно включати: автоматизацію виробництва, покращення стану основних фондів та підвищення їх ефективності, застосування сучасних технологій, використанні повернених відходів в якості переробки, кооперування виробництва тощо [13, С. 52-53].

1.3 Управління витратами підприємства

Витрати підприємства на виробництво продукції характеризують ефективність використання трудових, матеріальних та фінансових ресурсів. Вони відображають якісні зміни в господарській діяльності підприємства. Всі нововведення, які вводять на підприємстві (технології, виробництва і т.п.) мають вплив на рівень витрат підприємства.

Основною метою ефективного управління підприємства є оптимізація витрат, їх оцінка а також значення оптимального рівня, при цьому також необхідно враховувати погіршення якості роботи на підприємстві, що впливає на негативну тенденцію планової роботи.

Розрахунки планових витрат понесених при виробництві окремих виробів, товарної і валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних коштах, плануванні прибутку, визначенні економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва в цілому, для внутрізаводського планування, а також для формування цін.

До основного показника результативності діяльності підприємства відносяться витрати підприємства. На підприємстві для контролю витрат рекомендується планувати витрати підприємства на визначений період, при цьому необхідно враховувати планування економічно обґрунтованих витрат, до яких входить:

- планування реалізованого обсягу продукції (товарів, наданих послуг, робіт), в результаті чого планується й валовий та товарний прибуток,
- планування та контроль загальногосподарського управління діяльністю підприємства,
- врахування витрат зі збуту продукції, реклами,
- врахування місцевих, загальнодержавних податків та податкових платежів,
- планування капітальних інвестицій,

– фінансові вкладення.

На етапі планування витрат підприємства, використовують данні розрахунки:

– плановий розрахунок кількості необхідних ресурсів (сировини), які планується використовувати для кожного виду діяльності та підприємства в цілому, а також перерахунок їх в вартісний вигляд,

– планування виробничої планової собівартості продукції, що виготовляється, послуг, що надаються, робіт окремо за кожним підрозділом й підприємства у цілому,

– розрахунок та співвідношення загальних витрат підприємства на плановий обсяг випуску.

При плануванні витрат використовують такі вихідні дані:

– планові обсяги виробництва продукції (надання послуг) та реалізації товарів у вартісному та натуральному вигляді,

– планові обсяги капітальних інвестицій,

– планові норми використаної сировини та матеріалів, згідно з калькуляційними картками для здійснення діяльності підприємства в натуральному виразі,

– планові ціни на використання послуг сторонніх організацій, закупівлю ресурсів для діяльності підприємства,

– планові витрати на оплату праці, кількість працівників, які приймають участь в діяльності підприємства,

– планові нормативи амортизаційних відрахувань, податкові платежі й інші соціальні відрахування,

– планування заходів, щодо економії та ефективності використання матеріальних ресурсів, поліпшення необоротних активів (рисунок 1.2).

В свою чергу при розробці плану витрат, необхідно орієнтуватись на проведення аналізу виробничої діяльності підприємства за попередній період, та враховувати резерви виробничої діяльності, а також проводити діагностику організаційно-технічних методів покращення ефективності

діяльності виробничого процесу за для більш точного планування витрат на запланований період.

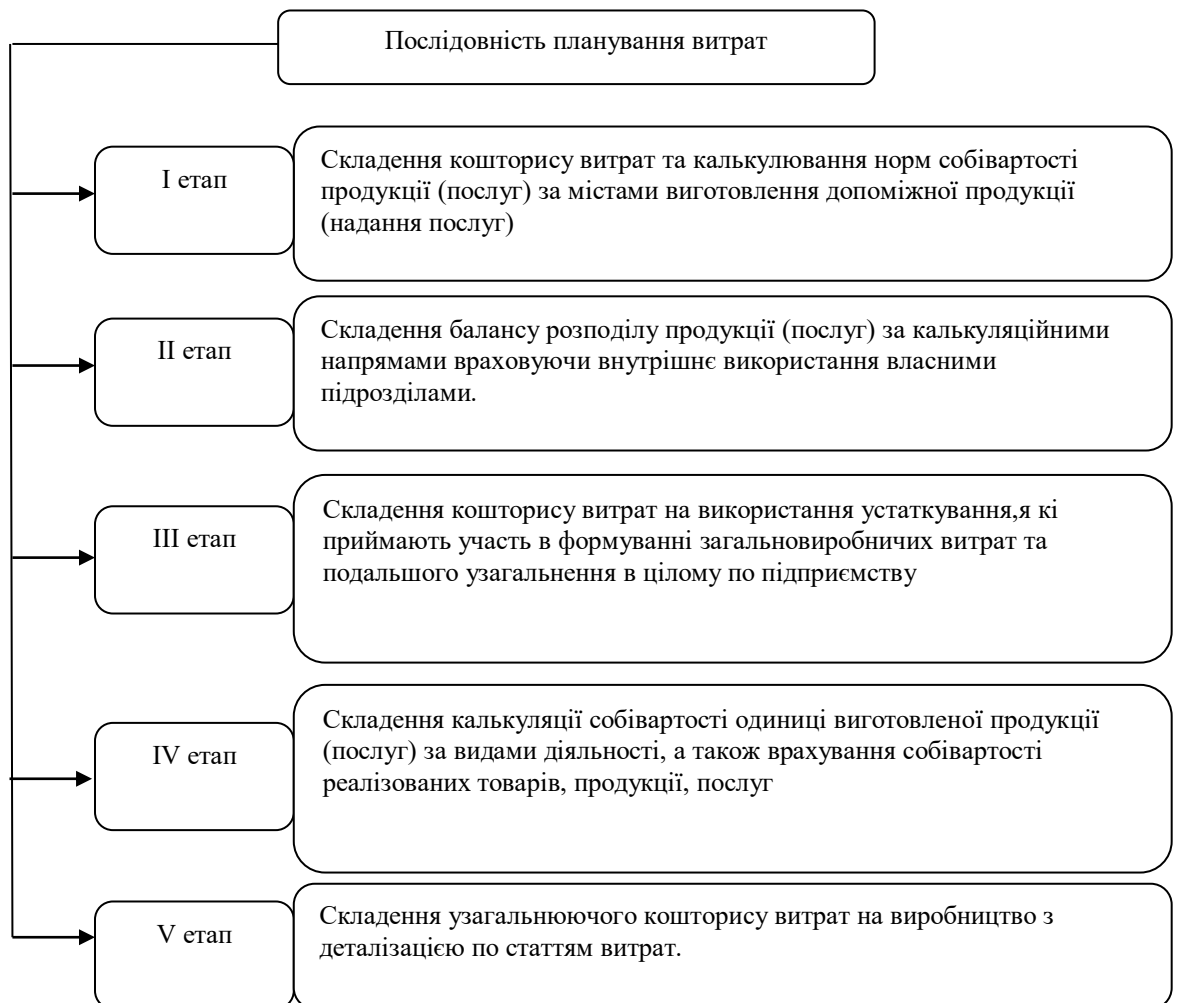


Рисунок 1.2 – Послідовність планування витрат

До узагальнюючого кошторису витрат виробничого характеру необхідно включати витрати які несуть всі підрозділи, що приймають участь у виробничому процесі.

Узагальнюючий кошторис витрат виробничого характеру включає дані розрахунки:

– розраховуються витрати на сировину та матеріали, напівфабрикати (ефективніше, якщо власного виробництва), паливно-мастильні матеріали, енергія основного виробничого процесу;

– розрахунок основної заробітної плати працівників та додаткової зарплати працівників, які приймають участь у виробничому процесі, з врахуванням платежів на соціальні заходи;

– розрахунок кошторису калькуляцій виробничої собівартості продукції допоміжного виробництва продукції (послуг);

– розрахунок витрат на утримання устаткування й амортизаційні нарахування;

– розрахунок загальновиробничих витрат й інших виробничих витрат підприємства.

При розрахунку витрат на сировину та матеріали, напівфабрикати (ефективніше, якщо власного виробництва), паливно-мастильні матеріали, енергію основного виробничого процесу враховуються данні про обсяг виготовлення окремих виробів, обґрунтовані норми витрат матеріальних ресурсів встановлених на даний плановий період на одиницю виготовленої продукції (послуг) з врахуванням запланованих змін при використанні технологій й організації виробничого процесу. Дані норми враховуються в результаті формування узагальнюючого кошторису витрат, а також при складанні планової калькуляції.

При включенні до плану витрат, необхідно враховувати, що витрати на електроенергію розраховуються орієнтовуючись на середню вартість за видами енергії, які використовуються на підприємстві, а також враховуючи діючі тарифи придбані зі сторони, й необхідно враховувати планову собівартість енергій виробленої власними силами за допомогою енергоцехів. Планування витрат на енергію відбувається за допомогою складання обґрунтованих розрахунків виробництва й використання кожного виду енергії власного виробництва й розрахунок потреб в енергії зі сторони.

При розрахунку заробітної плати працівників (основної, додаткової), які приймають участь в виробництві продукції (послуг) розрахунки поділяють за видами оплати праці та окремо ведуть розрахунки на відрядну та почасову оплату праці.

Сума основної заробітної плати робітників за відрядною оплатою праці визначається виходячи з обсягу виробництва відповідних видів продукції, установленої трудомісткості (норми виробітку), відрядних розцінок і середньо погодинної (денної, місячної) тарифної ставки. Сума основної заробітної плати робітників за почасовою оплатою праці визначається виходячи з їх планової чисельності і середньої тарифної ставки або посадового окладу.

Планування додаткової заробітної розраховується згідно до законодавчих актів та законів про працю, колективними договорами підприємства згідно до встановлених норм. Також враховуються відрахування на соціальні заходи відповідно до законодавства та встановлених податків та внесків.

При складенні узагальнюючого кошторису витрат підрозділів допоміжного виробництва орієнтуються на розраховані раніше (попередні) дані про планові обсяги виробництва продукції (послуг) за кожним окремим підрозділом й нормами прямих матеріальних витрат й витрат на оплату праці.

При складанні кошторису на утримання обладнання окремо складається кошторис по підрозділам основного виробництва, який повинен бути обґрунтованим плановими розрахунками. При складанні кошторису на утримання устаткування й обладнання використовують такі вихідні дані:

- планові розрахунки устаткування, що розраховуються з урахуванням норм їх використання, а також планового обсягу виробництва продукції (надання послуг);

- норми витрат енергії окремо за кожним видом устаткування, з урахуванням середньої ціни;

- планові норми витрат закупівельних матеріалів, запчастин, паливно-мастильних матеріалів, які необхідні для використання устаткування, з урахуванням планового ремонту та модернізації;

- норми відрахувань амортизації;

- витрати на обслуговування обладнання, при використанні праці допоміжних працівників;
- норми розподілу виготовленої продукції (послуг) виготовленої допоміжними цехами;
- норми використання малоцінних швидкозношуваних предметів, спецодягу, додаткових інструментів.

При складанні кошторису витрат загальновиробничого характеру використовують такі вихідні дані:

- штатний розклад, з використанням структури підприємства управління загальновиробничих підрозділів;
- розраховані норми використання паливно-мастильних матеріалів, енергії, й інших допоміжних матеріалів використовуваних на загальновиробничі витрати;
- відрахування амортизаційних нарахувань устаткування загальновиробничого процесу,
- норми витрат на охорону праці, пожежну охорону і т.п.;
- використання продукції (послуг) й напівфабрикатів допоміжними підрозділами;
- врахування витрат на підвищення кваліфікації, навчання співробітників, перепідготовка кадрів за видами виробництва діяльності підприємства;
- врахування норми виплати внесків та зборів, обов'язкових платежів згідно до законодавства.

При розрахунку підсумку суми витрат в узагальнюючому кошторисі витрат, необхідно враховувати крім витрат на виробництво продукції (послуг), витрати незавершеного виробництва, напівфабрикатів власного виробництва, витрат майбутніх періодів. При розрахунку виробничої собівартості продукції та внаслідок розрахунку валового прибутку, необхідно враховувати такі дані:

- не враховувати витрати на роботи, які не стосуються та не входять до

змісту валової продукції;

– враховувати резерви витрат, де в якості збільшення витрати додаються до підсумку виробничих витрат, в разі зменшення – дані витрати відіймаються.

При врахуванні всіх вище зазначених даних в результаті отримуємо загальну суму виробничої валової собівартості продукції. Для контролю рекомендується враховувати, що собівартість продукції розрахованої з врахуванням узагальнюючої суми витрат на виробничий процес дорівнює собівартості розрахованої з використанням калькуляційних видів продукції.

Планова калькуляція розраховується з використанням розрахунку планової собівартості продукції на одиницю, з урахуванням статей витрат та складається на плановий рік з поквартальним розподілом (в промисловій діяльності в якій присутні поняття сезонності використовується довільна періодичність).

Калькуляційні норми повинні складатися на всі присутні на підприємстві види продукції, з врахуванням технічних норм використання матеріалів, сировини й трудових витрат та економічно бути обґрунтованими. В момент розрахунку планової калькуляції враховуються показники прямих й непрямих витрат на виготовлення одиниці продукції на відносний період планування.

Наведемо методи розрахунку витрат на собівартість продукції, які використовують підприємства при розподілі непрямих витрат:

– розрахунок кошторисних ставок, який враховує витрати на утримання обладнання;

– пропорційне віднесення непрямих витрат до заробітної плати працівників, які приймають участь у виробництві продукції (послуг), але тільки врахування основної заробітної плати;

– пропорційне віднесення до обсягу діяльності та випуску продукції (послуг);

– пропорційне віднесення до прямих витрат.

Якщо на підприємстві присутні структурні підрозділи з замкнутим виробництвом, а також підрозділи з різними рівнями технічного оснащення, автоматизації виробництва доцільно використовувати при розрахунку та розподілу непрямих витрат декілька методів з детальним розрахунком по кожному підрозділу.

Загальна сума загальновиробничих витрат включається до витрат планової собівартості продукції та розподіляється на кожен окремий вид продукції пропорційно обраного та зазначеного методу розподілу відносно коефіцієнтів. Інші види витрат, в яких відсутні норми включаються до нормативної калькуляції відносно кошторису витрат.

Необхідно зазначити, що після планового розрахунку витрат дані показники використовуються для визначення економічної ефективності діяльності підприємства, планування отриманого фінансового результату по різним видам діяльності виробництва, визначення потреби затвердження комерційних договорів, а також вкладення та заключення інвестиційних проектів. Дані планового розрахунку витрат використовують також при формуванні цінової політики підприємства, з врахування конкурентоспроможності на ринку продукції.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПРАТ «НОВОПОЛТАВСЬКИЙ КАР'ЄР»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ПрАТ «Новополтавський кар'єр» здійснює розробку родовища з 1999 року відкритим способом.

Основною продукцією є щебінь фракційний 5-10 мм, 5-20 мм, 20-40 мм, 40-70 мм, щебеневі суміші 0-5 мм, 0-10 мм, 0-20 мм, 0-40 мм, пісок та камінь бутовий.

Даний гранітний щебінь використовують як декоративний матеріал, для виготовлення виробів з бетону, в роботах при заливці мостових конструкцій, при будівництві залізничних доріг й автодорожньому покритті, а також при будівництві промислових споруджень.

Організаційна структура:

- основні виробничі підрозділи: гірничий цех, дробильно-сортувальний цех, автотранспортний цех;
- допоміжні підрозділи: виробничо-навантажувальна ділянка, ремонтно-механічний цех, електроцех, лабораторія технічного контролю організації, управлінські складські підрозділи, які обслуговують весь технологічний процес.

Основними ринками збуту є зовнішній та внутрішній ринок. ПрАТ «Новополтавський кар'єр» постачає продукцію залізничним транспортом, а також самовивозом. За 2019 рік було реалізовано залізничним транспортом 352 тис. тон, а самовивозом – 715 тис. тон щебеневої продукції.

За результатами загальної діяльності 2019 року чистий прибуток склав 18 438 тис. грн. В звітному періоді було добуто 962,5 тис. куб гірської маси.

Вироблено щебеню 968,5 тис. м куб. Реалізовано всього щебеню на суму 157976,2 тис грн. Порівняльний аналіз основних показників ПрАТ «Новополтавський кар'єр» за 2018-2019 роки представлений в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Порівняльний аналіз основних показників ПрАТ «Новополтавський кар'єр» за 2018-2019 роки

Показники	2018 рік	2019 рік	Зміна +/-	Зміна %
Доходи від реалізації	202775,1	167848,6	+34926,5	+120,8
Інші операційні доходи	1524,2	3265,9	-1741,7	46,8
Собівартість	104564,4	80686,1	+23878,3	129,6
Адміністративні витрати	28369,1	22683,2	+5685,9	125,1
Витрати на збут	46704,6	54019,0	-7314,4	86,4
Інші операційні витрати	2467,0	3848,4	-1381,4	64,1

На ріст собівартості та адміністративних витрат у 2019 році вплинуло підвищення заробітної плати персоналу та відповідно збільшення відрахувань на соціальні заходи, підвищення цін на паливо. Зниження витрат на збут переважно зумовлено зниженням витрат на послуги залізничного транспорту, у зв'язку із зменшенням обсягу експорту. У 2019 році ПрАТ «Новополтавський кар'єр» перерахувало до державного та місцевого бюджету 32140,2 тис. грн податків та зборів, що у 2,36 разів більше, ніж у 2018 році – 13627,6 тис. грн.

Основні фінансові зобов'язання включають в себе довгострокові зобов'язання у сумі зобов'язання за кредитом, поточну кредиторську заборгованість та інші поточні зобов'язання (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 – Інформація про зобов'язання

Показник	2018	2019
Кредиторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	10839	11157
Розрахунок з бюджетом	3264	3490
у т.ч. податок на прибуток	620	1140
Розрахунки зі страхування	315	393
Розрахунки з оплати праці	1216	1059
Поточні зобов'язання	3924	4891
Інші поточні зобов'язання	20186	27962

Підприємство здійснює діяльність щодо утворення відходів та щорічно звітує до Державного статистичного спостереження, також подається

щорічна декларація про відходи, так як показник загального утворення відходів не перевищує 1000 умовних одиниць. Збір відходів виконується в металеві маркіровані ємності відповідно до їх видів та класів небезпеки, їх облік ведеться за встановленою формою №1-ВТ, після накопичення відходи передаються до спеціалізованих ліцензованих організацій, з якими укладено договори, на подальшу переробку, знешкодження тощо.

ПрАТ «Новополтавський кар'єр» веде бухгалтерський облік господарської діяльності та фінансових результатів згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV, Національних стандартів бухгалтерського обліку та інших нормативних документів. В компанії застосовується журнально-ордерна система бухгалтерського обліку.

Для забезпечення дотримання вимог законодавчих та нормативних актів, договірної та фінансової дисципліни, достовірності обліку та звітності, на підставі якої відображаються всі господарські операції за звітний період, в єдиній системі поєднуються записи синтетичного та аналітичного обліків, співставляються бухгалтерські звіти та баланси. В підприємстві в 2019 році застосовувались норми та методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Амортизація нематеріальних активів здійснювалась прямолінійним методом.

До малоцінних необоротних матеріальних активів відносяться активи зі строком корисного використання більше одного року та вартістю до 1000 грн. з нарахуванням амортизації: бібліотечний фонд – в розмірі 100% вартості в першому місяці використання об'єкта; виробничі МНМА – в розмірі 50% вартості при передачі в експлуатацію, залишок 50% – при вибутті активів; невиробничі МНМА – в розмірі 100% вартості в першому місяці використання; інші МНМА – прямолінійним методом.

Облік витрат на виробництво та калькулювання фактичної собівартості здійснюється попередільним методом. Резервуються кошти на забезпечення виплат відпусток та сумнівні борги. Резерв сумнівних боргів нараховується

виходячи із платоспроможності окремих покупців. Довгострокові інвестиції оцінені за собівартістю, тому що підприємство володіє незначною частиною голосів і не має суттєвого впливу на об'єкти інвестування. Запаси підприємства включають сировину та матеріали, допоміжні матеріали, незавершене виробництво, готову продукцію. Запаси товариства обліковуються за історичною собівартістю. Протягом звітнього періоду дооцінки та уцінки запасів не проводилось. На підприємстві у звітному періоді було встановлено такі методи оцінки вибуття запасів:

- виробничих запасів – по ідентифікованій собівартості, крім основної і допоміжної сировини та відходів виробництва – метод середньозваженої;
- паливно-мастильні матеріали – метод середньозваженої собівартості;
- незавершеного виробництва – по методу ФІФО;
- напівфабрикатів – метод середньозваженої собівартості;
- готової продукції – метод середньозваженої собівартості.

Вартість незавершеного виробництва включає прямі та накладні витрати. Залишки незавершеного виробництва та готової продукції відображуються за виробничою собівартістю.

Дохід від реалізації продукції визначається відповідно до методу нарахувань при відвантаженні продукції. Податковий облік здійснюється згідно з чинним податковим законодавством.

2.2 Особливості обліку витрат виробництва та невиробничих витрат

Для обліку витрат у ПрАТ «Новополтавський кар'єр» використовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності» з відповідними рахунками та субрахунками відповідно до Інструкції про застосування «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291:

- 90 «Собівартість реалізації»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 94 «Інші витрати операційної діяльності»;
- 95 «Фінансові витрати»;
- 96 «Втрати від участі в капіталі»;
- 97 «Інші витрати»;
- 98 «Податки на прибуток»;
- 99 «Надзвичайні витрати».

На рахунку 23 відображаються витрати пов'язані з основним та допоміжним виробництвом.

На підприємстві ПрАТ «Новополтавський кар'єр» господарська діяльність складається з звичайної діяльності підприємства, до якої входить операційна діяльність, фінансова й інвестиційна, а також надзвичайна діяльність. Господарська діяльність підприємства ведеться відповідно до законодавства України, а також з використанням Плану рахунків, який включає окремі рахунки по видам діяльності підприємства.

Відповідно до Плану рахунків облік витрат операційної діяльності ведеться на таких рахунках:

- 90 «Собівартість реалізації»,
- 92 «Адміністративні витрати»,
- 93 «Витрати на збут»
- 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Інвестиційна діяльність відображається в господарській діяльності за допомогою рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» та його субрахунків.

Витрати надзвичайної діяльності відображаються за допомогою рахунку 99 «Надзвичайні витрати».

При відображенні господарських операцій на рахунку 90 за дебетом відображається виробнича собівартість продукції (товарів, послуг відповідно

до субрахунків), по кредиту списання собівартості на рахунок визначення фінансового результату 791 «Фінансовий результат від основної діяльності».

За рахунком 91 відображається облік накопичення загальновиробничих витрат пов'язаних з виробничою діяльністю та управлінням цехами (підрозділами) основного та допоміжного виробництва, та до даних витрат включаються витрати, що пов'язані з утриманням устаткування, що використовується у виробничому процесі. Накопичення витрат відображається по дебету рахунку 91, по кредиту відображається списання на рахунки 23 «Виробництво» й 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

За рахунком 92 «Адміністративні витрати» відображаються витрати пов'язані з управлінням, обслуговуванням підприємства, зокрема адміністративного характеру, які ведуться з деталізацією по статтям витрат визначених підприємством. По дебету рахунку 92 відображається накопичення витрат, по кредиту 92 відображається щомісячне списання накопичених витрат на 791 рахунок фінансового результату.

За рахунком 93 «Витрати на збут» відображаються операції, що пов'язані зі збутом продукції. По дебету даного рахунку відображається накопичення витрат на збут, по кредиту рахунку 93 відображається списання накопичених витрат на рахунок фінансового результату 791.

За рахунком 94 та субрахунках відображається облік витрат операційної діяльності, які не пов'язані з виробничим процесом та реалізацією продукції (наданням послуг). Деталізація витрат по рахунку 94 визначені Планом рахунку з використанням субрахунків, та дозволяють забезпечити детальне відображення даних витрат операційної діяльності.

За рахунком 95 «Фінансові витрати» відображаються витрати, що пов'язані з фінансовою діяльністю підприємства, до яких відноситься відображення витрат на відсотки за користування кредитами банку та договорами фінансового лізингу, а також витрат на випуск та обіг власних цінних паперів.

За рахунком 96 «Втрати від участі в капіталі» відображається облік понесених витрат на інвестиції в дочірні підприємства, асоційовані підприємства, а також в спільну діяльність.

За рахунком 97 «Інші витрати» відображаються господарські операції, що не пов'язані з виробництвом й реалізацією продукції (надання послуг). На даному рахунку та його субрахунках відображають відповідно до Інструкції плану рахунків «собівартість фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів у випадку їх реалізації; збитки від знецінювання (зниження) необоротних активів і їх списання».

За рахунком 98 «Податки на прибуток» відображаються витрати, що пов'язані з нарахуванням та понесених витрат на податок на прибуток відповідно до господарських операцій бухгалтерського обліку [43].

Розподіл витрат по відповідним рахункам здійснюється на підставі затвердженої організаційної структури ПрАТ «Новополтавський кар'єр», де в стислій формі закріплено до якої сфери діяльності належить той чи інший цех, відділ, служба. Перелік та шифри цехів, відділів, служб ПрАТ «Новополтавський кар'єр» та розподіл витрат по балансових рахунках відображено в номенклатурах № 7, №8.

Згідно даних перелічених вище кожні витрати класифікуються по місцю виникнення (таким чином визначається балансовий рахунок) та статтею витрат. Витрати, які не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат (калькулювання), включаються до загальновиробничих витрат.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні (додаток А). До загальновиробничих змінних витрат відносяться та відображаються витрати, які пов'язані з витратами на водопостачання, накопичення відрахувань амортизації обладнання, витрати на енергію, дані витрати пропорційно залежать та змінюються від обсягу діяльності підприємства виробничого характеру.

До постійних загальновиробничих витрат відносять витрати на управління виробничого процесу, що не мають властивості змінюватись в залежності до обсягу діяльності виробництва. Дані змінні та постійні витрати загальновиробничих витрат відображаються в бухгалтерському обліку за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати».

Більш детальний перелік та деталізація витрат, які включаються до загальновиробничих витрат відображено в Додатку Б.

Для кожного виробу (продукції, номенклатури) прописуються калькуляційні картки, в які входять вихідні матеріали (сировина), що використовуються при виготовленні продукції. Якщо при виробництві використовуються матеріали, які не можуть бути віднесені до виробництва окремої продукції, то дані витрати відносять до загальновиробничих витрат та розподіляються відносно до номенклатурної групи, та списуються на дебет рахунку 23 «Виробництво», не розподілені витрати відносять до збільшення собівартості продукції та списуються на рахунок 901 «Собівартість продукції», або 903 «Собівартість наданих послуг».

На підприємстві ПрАТ «Новополтавський кар'єр» визначення розподілених й нерозподілених загальновиробничих витрат а також їх розрахунок відбувається орієнтовуючись до П(С)БО №16. При розподілі загальновиробничих витрат визначається на підприємстві база розподілу, в якій прописуються основні нормативи розподілу загальновиробничих витрат на одиницю виміру продукції (послуг).

Витрати на зміст і експлуатацію устаткування, цехові витрати, загальнозаводські виробничі витрати діляться на постійні і змінні. Змінні витрати включаються в собівартість готової продукції повністю виходячи з фактичних об'ємів звітного періоду і фактичних витрат. Постійні витрати розподіляються пропорційно основній заробітній платні виробничих робітників виходячи з нормальної виробничої потужності.

Якщо діяльність підприємства працює в потужному режимі, то витрати

(змінні, постійні) включаються в вартість виробничої собівартості продукції (послуг), а також поділяються на кожну номенклатурну групу, та відносно на кожний об'єкт.

Якщо діяльність підприємства та процес виробництва в результаті менше встановлених потужностей, то понесені витрати постійні загальновиробничі витрати поділяються додатково на розподілені й нерозподілені. До розподілених витрат відносяться витрати, що включаються до витрат собівартості продукції, до нерозподілених витрат відносять витрати що включаються до собівартості готової продукції в період виникнення, та списуються на рахунок 901 (903), в незалежності від моменту реалізації готової продукції (надання послуг). Необхідно зазначити, що нерозподілені загальновиробничі витрати виникають в тому випадку коли фактичні постійні витрати перевищують рівень виникнення запланованих даних витрат.

При виникненні рівних витрат фактичних потужностей та нормальних потужностей сума загальновиробничих витрат відноситься до формування виробничої собівартості продукції (послуг), але не відноситься до розподілу на розподілені й нерозподілені [33, С. 234-236].

Наголосимо, що сума постійних загальновиробничих витрат (розподілених й нерозподілених) не повинна перевищувати їх фактичної величини.

До розподілу витрат, що виникають на рівні місця виробництва, необхідно аналізувати нормальну потужність й планову величину витрат в розрізах місць виникнення (підрозділів, цехів, дільниць). Дана деталізація витрат за місцями виникнення виробничого процесу стосується й планування загальновиробничих витрат по кожному підрозділу, цеху, дільниці.

До розрахунку постійних загальновиробничих витрат (розподілених й нерозподілених) включається:

– обирається база для розподілу загальновиробничих витрат (базою розподілу загальновиробничих витрат у ПрАТ «Новополтавський кар'єр» є

основна заробітна плата виробничих робітників);

- встановлюється очікуваний середній обсяг діяльності за звичайних умов господарювання (нормальну потужність). Розрахунок базується на даних минулих років, ці дані є постійними і діють протягом року. По закінченню року відбувається перерахунок наявних даних;

- встановлюється загальна планова величина загальновиробничих витрат, у тому числі з розбиттям на змінні та постійні, ці дані також діють протягом року і розраховуються разом з розрахунком нормальної потужності;

- визначаються норми змінних й постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу;

- визначається загальна сума постійних загальновиробничих витрат, з використанням суми витрат фактично виниклих у звітному періоді в цілому по підприємству (а також з деталізацією по цехам, дільницях при цеховому виробництві);

- порівнюється фактична величина постійних витрат з нормативом, якщо фактична величина перевищує нормативи здійснити їх розподіл.

База розподілу оформлена на підприємстві в наказі про облікову політику, в якому зазначають:

- метод обліку загальновиробничих витрат та бази розподілу;
- перелік постійних загальновиробничих витрат.

Оскільки П(С)БО 16 «Витрати» надає підприємству свободу у встановленні переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), у ПрАТ «Новополтавський кар'єр» застосовують до рахунку 91 субрахунки: 911 «Витрати на утримання і експлуатацію устаткування і робочих місць», 912 «Цехові витрати», 913 «Інші витрати».

По Дт рахунка 91 та його субрахунках відображають фактичну суму витрат загальновиробничого характеру, по Кт 91 розподіл витрат на рахунки 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації».

Типова кореспонденція рахунків відбувається згідно Інструкції № 291 відображена за допомогою рисунку 2.1.



Рисунок 2.1 – Кореспонденція рахунку 91

Якщо на підприємстві у звітному періоді нічого не реалізовувалось, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати відображаються за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», а у звіті про фінансові результати – у рядку 090 «Інші операційні витрати».

Для відображення інформації про спожиті витрати виробничого процесу використовують рахунок 23 «Виробництво», та протягом місяця накопичуються прямі витрати на виробництво продукції (послуги) за елементами витрат та з деталізацією статей витрат. В кінці періоду (місяця) з кредиту 91 всі накопичені загальновиробничі витрати відносять до рахунку

23, відображають фактичні та змінні розподілені витрати.

Відповідно до Плану рахунків на рахунку 23 «Виробництво» відображають господарські операції основних й допоміжних цехів з деталізацією по субрахунках:

231 «Основне виробництво»,

232 «Допоміжне виробництво».

Перелік цехів, витрати яких відносять на рахунки 231, 232 зазначені в номенклатурі № 7.

Деталізація відображення операцій за рахунком 23 та його субрахунків ведеться за видами виробництва, й з використанням статей витрат, підрозділів підприємства, з використанням центрів виникнення витрат та центрів відповідальності. Вибір об'єкта деталізації залежить та встановлюється від потреб підприємства та його діяльності.

При відображенні господарських операцій за кредитом рахунку 23 відображають суму фактичної накопиченої виробничої собівартості готової продукції (послуг). При виробництві також виникає планова собівартість, яку використовують при прибуткуванні на склад продукції протягом місяця, до розрахунку фактичної собівартості виготовленої продукції (послуг), а вже в кінці місяця облікова вартість та проведення коригуються на суму відхилень від фактичної виробничої собівартості. Відображення господарських операцій рахунку 23 «Виробництво», в бухгалтерському обліку відображають типові проведення, які представлені в таблиці 2.3.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» для визначення складу собівартості продукції використовується калькулювання собівартості, яке впливає на формування виробничих витрат підприємства, а також розподіляються на виробничу собівартість в період виникнення та виробництва продукції. Калькулювання собівартості продукції у ПрАТ «Новополтавський кар'єр» здійснюється на підставі Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції у промисловості (затверджені наказом Держкомітету промислової політики від 02.02.2001 р. № 247) [31].

Таблиця 2.3 – Типові господарські операції пов'язані з виробництвом продукції

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Списано на виробництво продукції, робіт, послуг			
1	Прямі матеріальні витрати	23	20,22,25
2	Прямі витрати на оплату праці		66
3	Прямі витрати на соціальні заходи		65
4	Розподілені між об'єктами витрат загальнопромислові витрати		91
5	Списані невідшкодовані витрати на брак		24
6	Нараховано амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються у виробництві	23	13
7	Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	23	39
8	Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток виробничим робітникам	23	471
9	Відображена заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб виробництва	23	685, 63
10	Віднесено на собівартість продукції втрати і нестачі від псування цінностей в межах природного убутку	23	947
11	Оприбутковано залишки незавершеного виробництва, виявлені при інвентаризації	23	71
12	Відображені послуги допоміжних цехів виконані для потреб основного виробництва	231	232
13	Списані на виробництві товари	23	28
Надійшли з виробництва та здані на склад або замовнику			
1	Відходи виробництва	209	23
2	Готова продукція	26	
3	Напівфабрикати	25,22	
4	Роботи і послуги	903	
5	Повернуто невикористані у виробництві матеріальні цінності	20	23
6	Відображені втрати від невиправленого брак	24	23
7	Включено до складу витрат майбутніх періодів	39	2
8	Включено відповідну частину витрат виробництва (при освоєні нових виробів)	39	23
9	Проведено уцінку незавершеного виробництва	946	23
Відображено виявлену при інвентаризації недостачу			
1	Матеріальних цінностей і незавершеного виробництва в цехах	947	23
2	Списано на збиток втрати незавершеного виробництва внаслідок стихійного лиха	99	23

Витрати пов'язані з виробництвом і збутом продукції при плануванні, обліку і калькуляції собівартості продукції групуються по статтях, що зображені за допомогою рисунка 2.2.

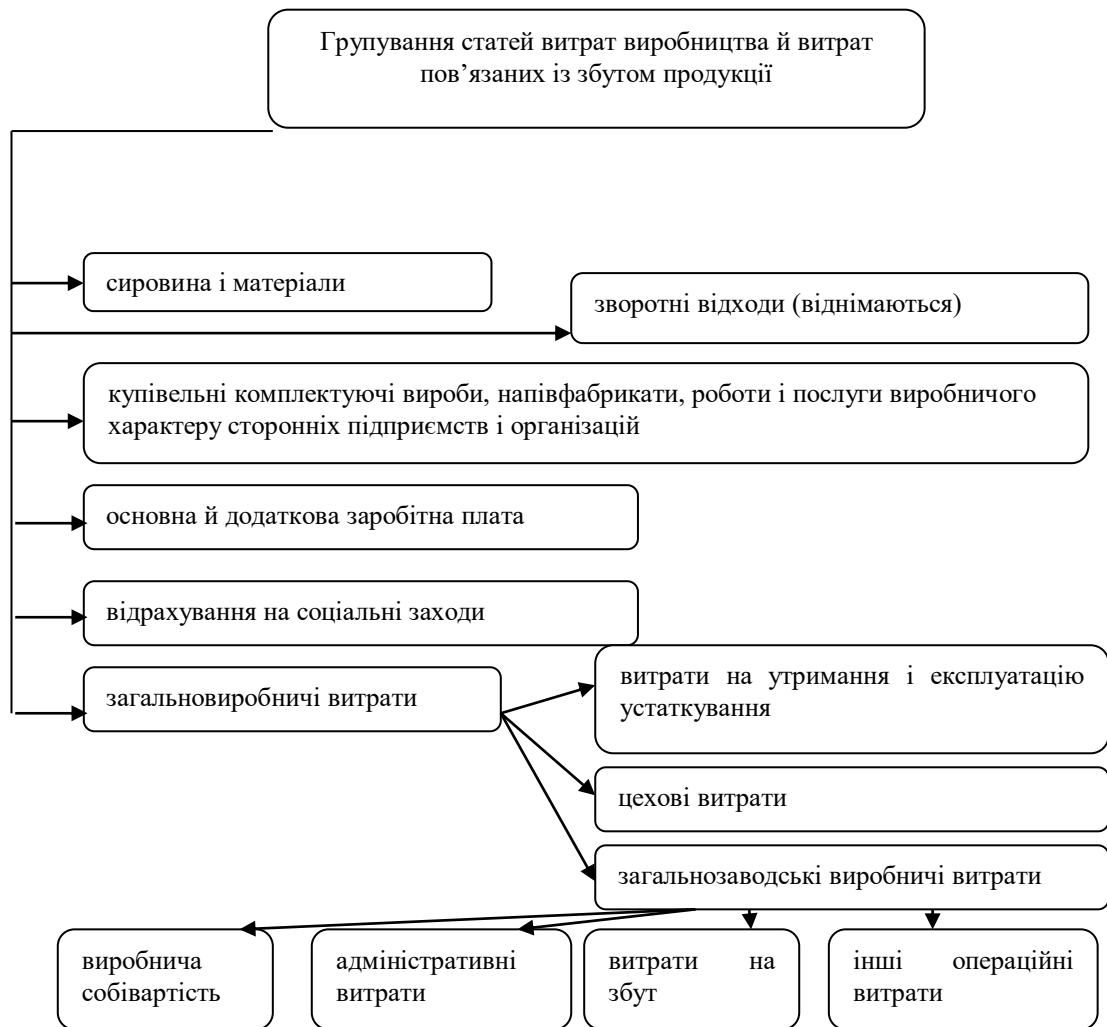


Рисунок 2.2 – Групування статей витрат виробництва, що впливають на калькуляцію

Витрати, які накопичуються по статті «Сировина і матеріали» прямо відносяться до собівартості продукції залежно від видів продукції та замовлень виготовлення, а також включаються до собівартості продукції по встановлених нормах витрат цих матеріалів на кожен вид продукції.

До статті «Купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру» відноситься вартість комплектуючих виробів, що підлягають додатковій обробці, а також включаються купівельні послуги, що відносяться до виробництва та включаються в собівартість окремих виробів й замовлень (прямі витрати).

Формування калькуляційної карти до розрахунку планової вартості включають витрати на сировину, напівфабрикати, комплектуючі вироби виходячи з цін їх придбання, та включаючи додаткові витрати на транспортування, зберігання, які надаються сторонніми організаціями та входять в формування калькуляції продукції (послуг).

До зворотних відходів відноситься вартість зворотних відходів, що необхідно відіймати при формуванні собівартості продукції.

До статті, за якою відображається основна та заробітна плата відносять витрати, що понесені при обчисленні оплати праці робітників, які приймають участь в процесі виробництва продукції (послуг) з використанням тарифних ставок й відрядних розцінок прийнятих на підприємстві. Також до даної статті включають доплати, надбавки й компенсаційні виплати, які пов'язані з виконанням виробничого процесу.

Витрати, що пов'язані з утримання обладнання цеху не нараховуються на внутрішньо цехові роботи, але витрати на міжцехові витрати нараховуються за витратами, що накопичуються та виникли за минулий місяць, але не вище планових.

Виробничі витрати, які поділяються на внутрізаводські й міжцехові витрати за замовленнями що використовуються для потреб підприємства, а також при визначені та оцінки вартості бракованої продукції не нараховуються.

При виконанні середнього і капітального ремонту основних засобів допоміжними цехами витрати на утримання і експлуатацію устаткування і цехові витрати нараховуються до основної заробітної плати в процентному відношенні в розмірі встановленому для цих цехів за планом заводу.

Для правильного застосування вказівок по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції, встановлена номенклатура і шифри для заповнення первинних документів, що підлягають механізованій обробці.

Витрати виробництва відносять на відповідні балансові рахунки і одночасно враховуються по субрахунках, плановим замовленням і видам

виробів.

На підприємстві використовуються шифри виробничих витрат, які складаються з 10 знаків, що включають:

- перші три знаки означають шифр балансового рахунку;
- другі чотири знаки означають субрахунки планового замовлення, вид виробів;
- останні три знаки означають шифр цеху – замовника, статтю витрат, шифр витрат.

Оскільки витрати по виготовленню виробів основного виробництва враховуються на балансовому рахунку 231 «Основне виробництво», то в графі «шифр балансового рахунку» на документах, пов'язаних з витратами, проставляють «231», що і означає номер балансового рахунку, а за витратами допоміжних цехів шифр балансового рахунку 232 «Допоміжне виробництво» тощо.

У документах на вимогу матеріалів, лімітно-забірних картах і нарядах на заробітну плату в графі «Шифр витрат» слід проставляти: на трансформатори – 231.0026.000, на комірки – 231.0027.000. При виконанні цих робіт допоміжними цехами перша цифра буде «232», тобто: на трансформатори – 232.0026.000, на комірки – 232.0027.000.

У документах нарахування заробітної плати робітникам та в документах нарахування премії з фонду заробітної плати робочим-відрядникам, яка повинна бути віднесена на вироби основного виробництва шляхом розподілу до планових норм, встановлених в цехах, – шифр витрат слід вказувати 231.0026, 231.0027. В даному прикладі перші три цифри позначають номер балансового рахунку основного виробництва «231», чотири наступні цифри позначають шифр витрат основної заробітної плати робітникам, що підлягає розподілу на вироби або замовлення.

Шифри статей витрат по замовленнях на виконані роботи і надані послуг промислового характеру:

- послуги сторонніми організаціями (з матеріалу підприємства) – 050;

- виготовлення не стандартизованого устаткування – 051;
- капітальний ремонт устаткування і транспортних засобів – 054;
- виготовлення спеціального технічного устаткування – 056;
- послуги сторонніми організаціями з матеріалу замовника – 057.

Роботи і послуги непромислового характеру (що не включаються в собівартість продукції у ПрАТ «Новополтавський кар'єр»):

- виконання робіт за рахунок кошторису нової техніки – 063;
- витрати майбутніх періодів – 064;
- капітальний ремонт будівель і споруд – 065;
- будівельно-монтажні роботи по замовленням – 067;
- будівельно-монтажні роботи за рахунок соцкультфонду – 068.

При оформленні вимог на матеріали або нарядів на заробітну плату основними цехами слід графу «шифр витрат» заповнювати в наступному порядку: за послугами на сторону – 231.1251.050, по виготовленню нестандартизованого устаткування – 231.1265.051.

В даному прикладі перші три цифри позначають номер балансового рахунку основного виробництва «231», чотири наступних цифри означають номер замовлення «1251», «1265» і останні три цифри «050», «051» статті витрат.

Розрахунок собівартості відбувається наступним чином:

– згідно з встановленими нормативами плановим відділом ПрАТ «Новополтавський кар'єр» встановлюється планова собівартість на кожний тип готової продукції, тобто кожний тип трансформаторів, комірок, інше (планова собівартість послуг на сторону, послуг населенню). Ця планова собівартість вказується в приймально-здавальному акті або накладній при передачі виробленого продукту на склад готової продукції. На основі цієї цифри відбувається розрахунок договірної (продажної) ціни готової продукції, якщо вона реалізується в тому ж місяці в якому передана на склад;

- фактична собівартість виготовленої продукції визначається в

кінці місяця після отримання всіх відповідних документів. Для розрахунку фактичної собівартості складають калькуляційну відомість фактичної собівартості продукції, в якій розраховують фактичні витрати понесені при виготовленні окремо трансформаторів, комірок, та іншого (заводські замовлення на виготовлення різноманітних деталей, виробів на сторону або послуги населенню).

В калькуляційній відомості розкривають інформацію про фактичні витрати по наступним пунктам:

– сировина й матеріали, покупні послуги, покупні вироби, основна й додаткова заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, витрати на утримання і експлуатацію обладнання, цехові витрати, загальнозаводські виробничі витрати, постійні нерозподілені загальновиробничі витрати, тобто всі витрати що формують виробничу собівартість;

– в кінці розрахункового періоду після визначення фактичної виробничої собівартістю і на основі вже підрахованої планової собівартості визначають собівартість одиниці продукції. Це відбувається шляхом розрахунку коефіцієнту окремо для трансформаторів, комірок та інших послуг.

Коефіцієнт визначається діленням фактичної виробничої собівартості на планову собівартість продукції. Далі визначається фактична виробнича собівартість одиниці продукції. Вона визначається шляхом множенням розрахованого коефіцієнту на планову собівартість одиниці готової продукції, встановлену плановим відділом для кожного з видів трансформаторів, комірок. Отримана сума і відображає реальну (фактичну) собівартість готової продукції.

Слід зазначити, що крім визначення виробничої собівартості продукції розраховують собівартість реалізованої продукції, до якої включається собівартість реалізованої продукції за звітний період, а також понаднормові виробничі витрати й нерозподілені постійні витрати загальновиробничого характеру.

До собівартості реалізованої продукції включається не тільки виробнича собівартість власної випущеної продукції та реалізованої за звітний період, а й інші витрати, що пов'язані з виробництвом продукції, а також пов'язані з технологіями виробництва й організацією виробничого процесу, та зумовлені частиною витрат на управління лише загальновиробничих розподілених витрат. Загальновиробничі нерозподілені витрати не включаються до собівартості виробничої продукції, але мають властивість збільшення собівартості реалізованої продукції.

У свою чергу непрямі (накладні) витрати, не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції (робіт, послуг), що також не включаються до складу виробничої собівартості і, отже, не розподіляються на кожну одиницю об'єкта калькулювання. Згідно до п.17 П(С)БО 16 до даних непрямих витрат відносяться адміністративні витрати, витрати на збут, та інші витрати операційної діяльності підприємства.

Ці витрати хоч і не включаються до складу виробничої собівартості продукції, проте їх слід враховувати при визначенні вартості реалізації продукції. Крім того, до вартості продукції необхідно включити суму (%) прибутку (рентабельності), яку підприємство розраховує отримати від своєї діяльності [51, С. 126-128].

Визначення ціни реалізації (вартості продукції) відбувається плановим відділом ПрАТ «Новополтавський кар'єр», котрий визначає планову собівартість – це межа нижче якої не може бути встановлена договірна ціна. Далі перелік примірних розцінок на кожний тип трансформатору надається службі маркетингу, який спираючись на ці дані визначає договірну ціну.

Таким чином, до вартості продукції (ціни реалізації) без ПДВ входять:

- собівартість реалізованої продукції;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- сума прибутку (рентабельність).

Операційні витрати, що не є невиробничими та не включаються до виробничої собівартості, поділяються на:

- витрати адміністративного характеру,
- витрати на збут,
- інші операційні витрати.

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображають загальногосподарські витрати адміністративного характеру, що пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

Адміністративні витрати до виробничої собівартості продукції не включаються і відносяться на результати діяльності підприємства. Ці витрати без розподілу списуються на рахунок 79 «Фінансові результати» в тому звітному періоді, в якому вони були визнані, а визнаються вони тоді, коли були понесені. Це в свою чергу означає, що на кінець звітного періоду рахунок 92 «Адміністративні витрати» залишку не має.

За допомогою рахунку 92 відображаються витрати, що дозволяють відобразити витрати на отримання послуг від пожежної безпеки, органів охорони, отримання робіт від санепідемстанції і т.п. Необхідно зазначити, що дані послуги майже кожне підприємство отримує та виникає необхідність в їх отриманні, так як саме вони свідчать про відповідність умов праці й умов виробництва, що встановлені нормами та повинні дотримуватись на підприємстві з метою використання в майбутньому для виробництва, адміністративних цілей, торгівлі або надання послуг оренди іншим особам (підприємствам). Витрати, що понесені для отримання дозволів роботи підприємства за належних умов, згідно до законодавства не можна віднести до нематеріальних активів [47].

Згідно з п. 18 П(С)БО 16 «Витрати» до витрат адміністративного характеру враховуються суми розрахунково-касових обслуговувань, суми комісійних винагород, суми зборів за операції купівлі – продажу валюти і т.п.

По Дт рахунка 92 відображають фактичну суму накопичених адміністративних витрат, по Кт 92 списання накопичених витрат за період

(місяць) на рахунок 79 «Фінансові результати».

Кореспонденція рахунків відбувається згідно Інструкції № 291 (рисунок 2.3).

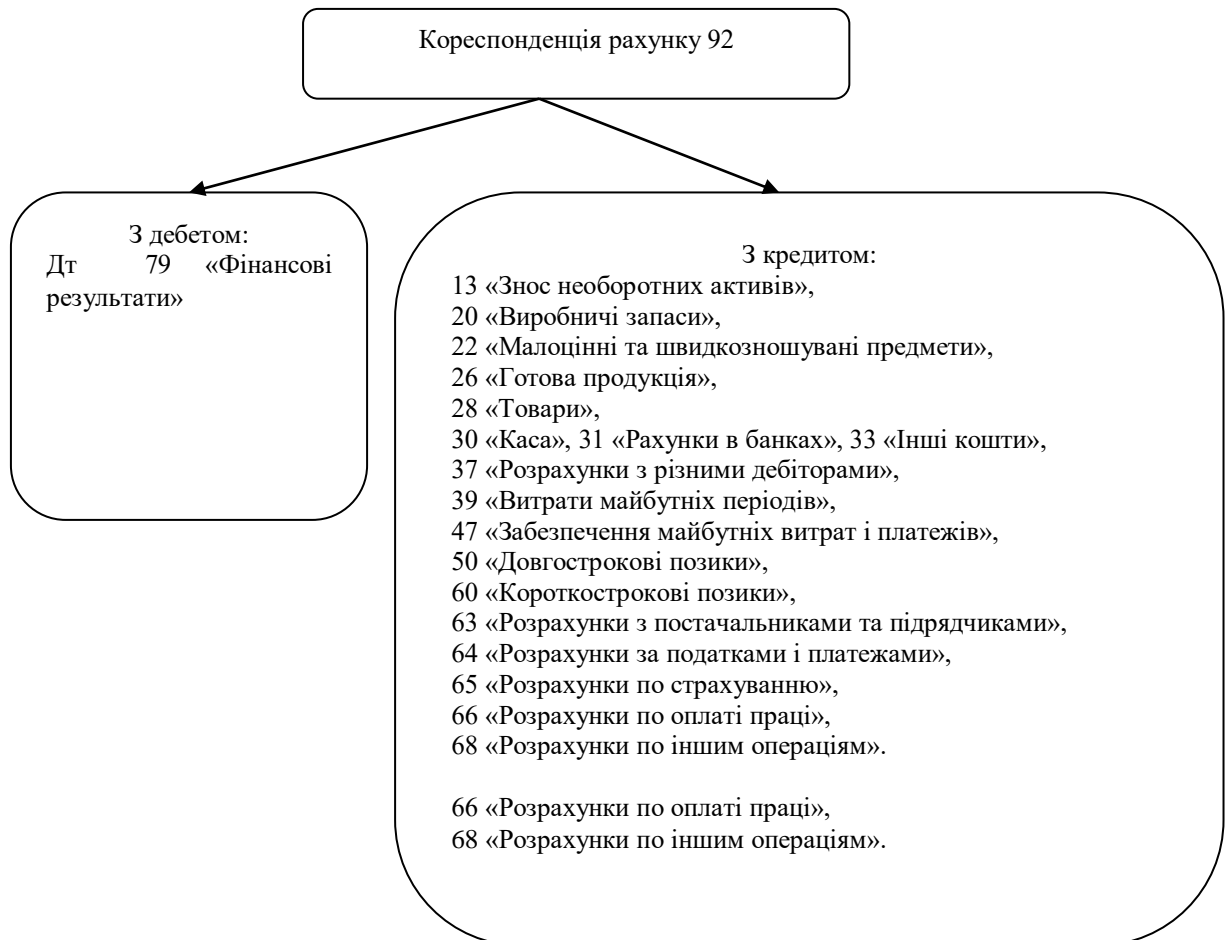


Рисунок 2.3 – Кореспонденція рахунку 92

Наступний вид витрат, які відносяться до складу невиробничих витрат підприємства є витрати на збут. За допомогою рахунку 93 «Витрати на збут» відображається накопичення обліку витрат, що пов'язані із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати на збут - являються витратами звітного періоду, та не розподіляються на готову продукцію.

Накопичені витрати по рахунку 93 включаються до формування фінансових результатів. Витрати на збут, що присутні в частині прямих

витрат включаються в склад витрат на виробництво продукції в тому випадку, якщо згідно з технологічними умовами пакування, транспортування готової продукції процес відбувається разом з виготовленням на одній із кінцевих виробничих операцій з відображенням таких витрат за дебетом рахунку 23 «Виробництво» у кореспонденції з рахунками обліку виробничих запасів, розрахунків тощо.

Витрати на збут не відображаються як реалізація послуг або реалізація матеріальних цінностей, але необхідно зазначити, що суми накопичені та відшкодовуються покупцям понад суми реалізації готової продукції (ціни) й відносяться до складу доходу отриманого від реалізації продукції (товарів, послуг) [54, С. 85-86].

Згідно до П(С)БО витрати, що стосуються транспортних витрат з доставки товарів від постачальника розподіляються на:

- витрати з доставки ТМЦ до складу (П(С)БО 9 Запаси),
- витрати з доставки ТМЦ зі складу в магазин, або до кінцевого споживача / покупця (П(С)БО 16 Витрати).

За Дт рахунку 93 «Витрати на збут» відображається накопичена сума витрат на збут, за КТ рахунку відображається списання витрат по збуту на фінансові результати рахунок 79 «Фінансові результати». Кореспонденція рахунків відбувається згідно Інструкції № 291 та зображена за допомогою рисунку 2.4.

За допомогою рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відображають витрати, крім операційних витрат, що стосуються витрат собівартості, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут. Витрати 94 рахунку відображаються тотожно, як й ведення обліку за рахунками 92 й 93, відповідно за дебетом рахунку 94 відображається накопичення витрат, за кредитом списання накопичених витрат на фінансові результати рахунок 79 «Фінансові результати» [55, С. 185-187].

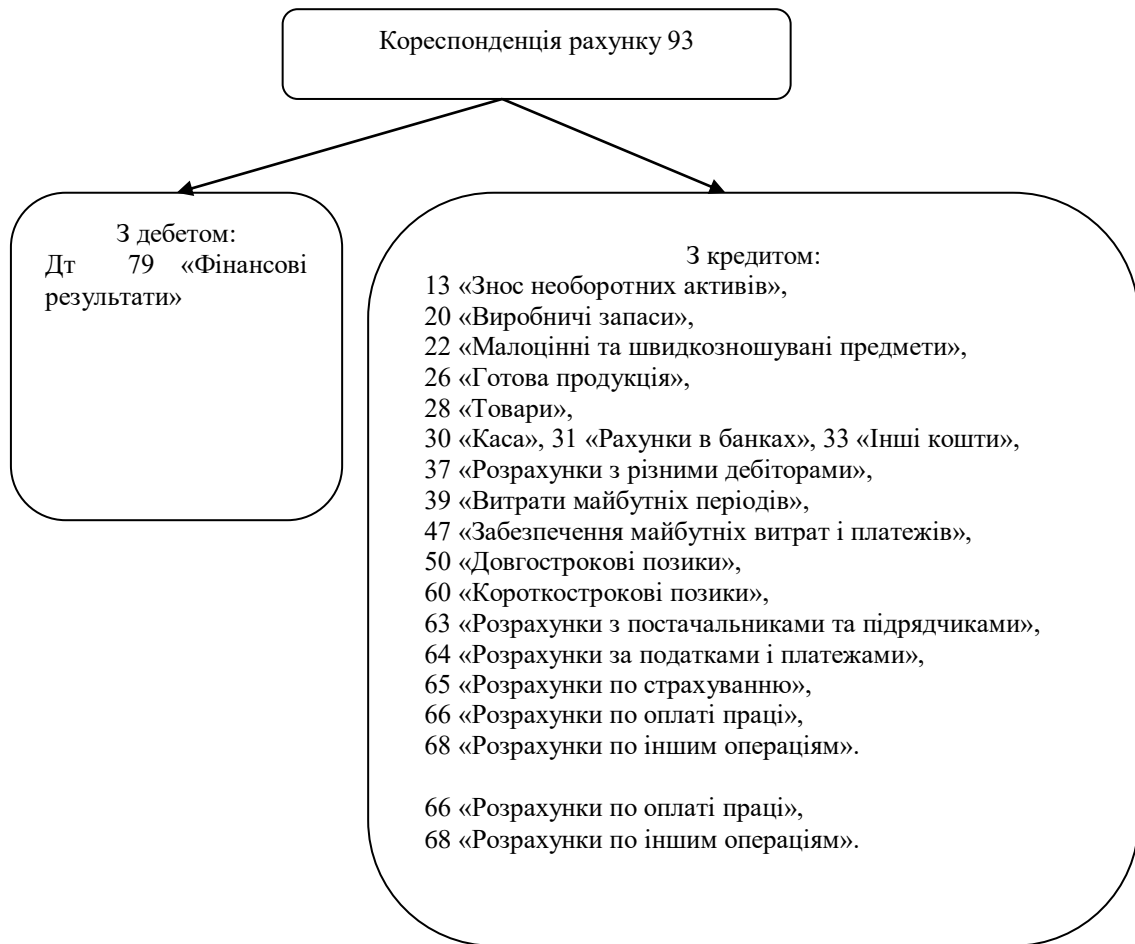


Рисунок 2.4 – Кореспонденція рахунку 93

Кореспонденція рахунків 94 «Інші операційні витрати» відображаються згідно Інструкції № 291 відображено за допомогою рисунку 2.5.

Крім операційних витрат підприємство може включати витрати фінансової діяльності, до яких відносяться витрати за відсотками по отриманими кредитами, фінансовою орендою, випущеними облігаціями і т.п., тобто ті витрати підприємства, котрі пов'язані із залученням позикового капіталу.

Згідно до Плану рахунків визначено рахунок 95 «Фінансові витрати» та його субрахунки 951 та 952. За допомогою рахунку 951 «Відсотки за кредит» відображається накопичення витрат пов'язаних з відсотками по банківським кредитам їх нарахуванням й сплатою. За допомогою рахунку 952 «Інші фінансові витрати» відображаються витрати, що включають витрат з

залученням позикового капіталу, утриманням власних цінних паперів, фінансовий лізинг тощо [10, С. 258-260].



Рисунок 2.5 – Кореспонденція рахунку 94

За дебетом рахунку 95 та його субрахункам відображається накопичення витрат, за кредитом відносно відображається списання витрат на фінансові результати за рахунком 79. Згідно до Інструкції Плану рахунків №291 кореспонденція рахунків відображається за проведеннями:

Дт 95 «Фінансові витрати»;

Кт 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики», 68 «Розрахунки по іншим операціям»;

Дт 79 «Фінансові результати»;

Кт 95 «Фінансові витрати».

Необхідно зазначити, що в процесі здійснення інвестиційної діяльності виникають втрати від зменшення вартості інвестицій, згідно до плану рахунків облік яких відображається на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

За допомогою даного рахунку 96 відображаються втрати, що пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, тобто відображаються понесені збитки, зазначені інвестором, або інші втрати капіталу – наприклад, знецінення необоротних активів, інвестицій.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» втрати від участі в капіталі залежать від частки інвестора в капіталах (асоційованому, дочірньому, спільному) що належать підприємству [47].

За дебетом рахунку 96 відображаються втрати від участі в капіталі, за кредитом відносно відображається списання накопичених витрат на фінансовий результат рахунок 79 «Фінансові результати».

Згідно до Інструкції Плану рахунків №291 кореспонденція рахунків 96 відображається за проведеннями:

- Дт 96 «Втрати від участі в капіталі»;
- Кт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- Дт 79 «Фінансові результати»;
- Кт 96 «Втрати від участі в капіталі».

Витрати, що виникають в процесі діяльності підприємства його існування, але не стосуються процесу виробництва й реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, а також крім фінансових витрат відносяться до інших витрат. До інших витрат відносяться:

- витрати накопиченої собівартості реалізованих фінансових інвестицій;
- витрати собівартості реалізованих необоротних активів та іншого майна підприємства;
- витрати собівартість реалізованих майнових комплексів;
- витрати від неопераційних курсових різниць;

- уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів [11, С. 89-91].

Облік інших витрат відображається згідно до Плану рахунків на рахунку 97 «Інші витрати». По дебету рахунку 97 відображається сума накопичених визнаних витрат, за кредитом даного рахунку відображається списання на рахунок фінансового результату 79 «Фінансові результати».

Згідно до Інструкції Плану рахунків №291 кореспонденція рахунків 96 відображається за проведеннями:

Дт 97 «Інші витрати»;

Кт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні нематеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість», 18 «Інші необоротні активи», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 34 «Короткострокові векселі отримані», 35 «Поточні фінансові інвестиції», 68 «Розрахунки по іншим операціям», 70 «Дохід від реалізації», 76 «Страхові платежі». Дт 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 70 «Дохід від реалізації», 79 «Фінансові результати», 97 «Інші витрати».

Необхідно зазначити, що на підприємстві можуть виникати надзвичайні витрати, які згідно з Планом рахунком бухгалтерського обліку та П(С)БО 16 «Витрати» відображається за допомогою рахунку 99 «Надзвичайні витрати». Надзвичайні витрати, це витрати за наслідками надзвичайних подій, а також і витрати на здійснення заходів щодо запобігання й ліквідацією наслідків від надзвичайних подій. За дебетом даного рахунку відображаються операції з накопичення витрат, за кредитом відображається списання накопичених витрат на фінансовий результат [10].

Кореспонденція рахунку 99 «Надзвичайні витрати» відображаються згідно Інструкції № 291 відображено за допомогою рисунку 2.6.

При розрахунку фінансових результатів, сума надзвичайних витрат включається за вирахуванням суми податку на прибуток від діяльності підприємства при понесених збитках від надзвичайних подій. У разі

виникнення збитку від звичайної діяльності, понесені витрати від виникнення надзвичайних подій (або їх запобіганню) збільшать збиток підприємства в загалі.

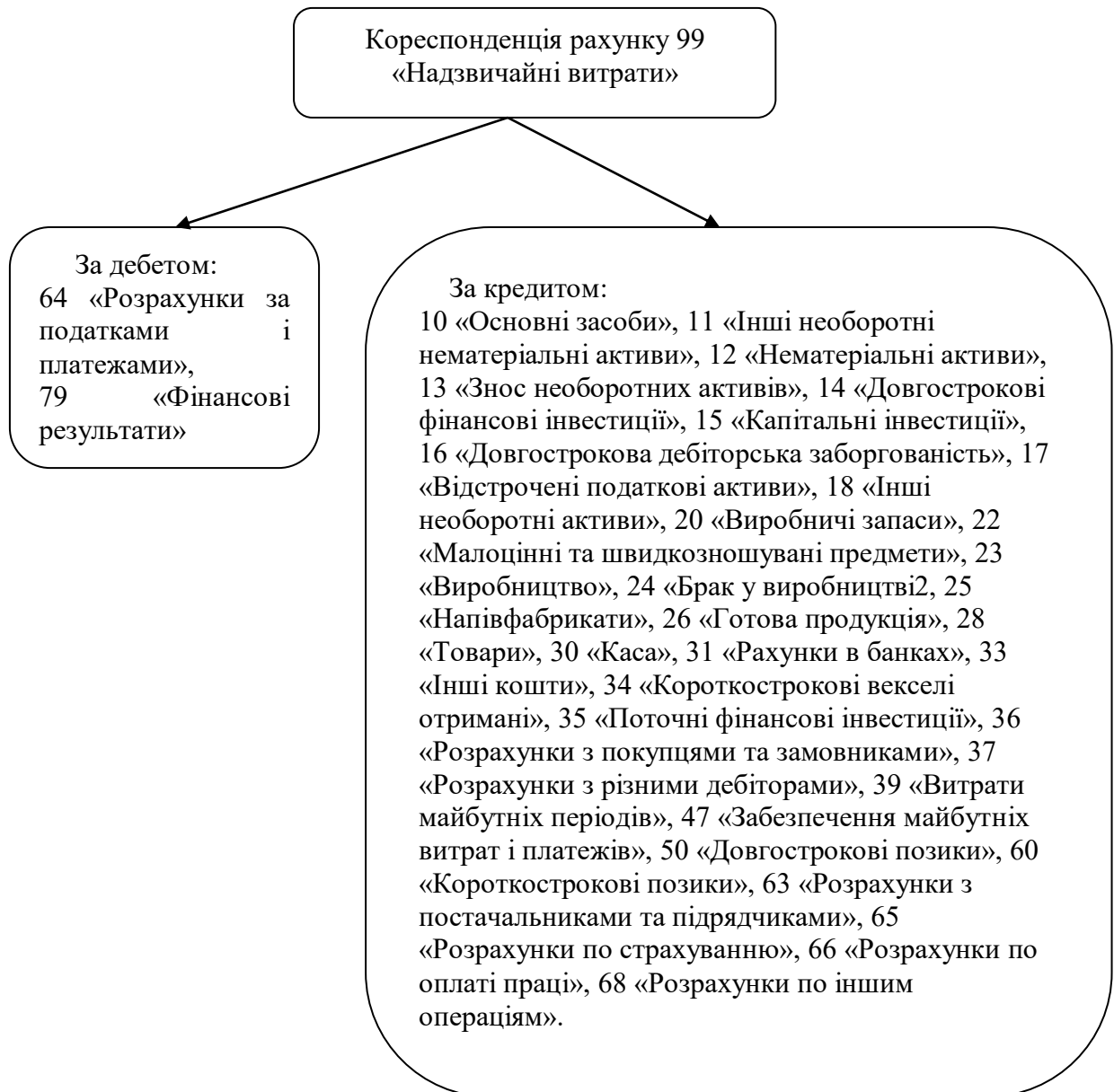


Рисунок 2.6 – Кореспонденція рахунку 99

До витрат підприємства відносяться витрати за податком на прибуток, які відображаються відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток» за допомогою рахунку 98 «Податок на прибуток». По дебету рахунку 98 в бухгалтерському обліку відображають накопичення витрат по нарахування

податку на прибуток, по кредиту відповідно віднесення до фінансових результатів.

При розрахунку та визначенні суми податку на прибуток, необхідно зауважити, що між базами податкової та бухгалтерської оцінки рахунків 98 «Податок на прибуток» взаємодіє з рахунком 17 «Відстрочені податкові активи» й рахунком 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». З рахунком 17 взаємодія відбувається у випадку, якщо сума податку на прибуток менша за податок визначений відповідно з податковим кодексом України, а взаємодія по рахунку 54 навпаки, у випадку якщо податковий податок на прибуток менший за отриману суму податку бухгалтерського обліку [42, С. 89-91].

Кореспонденція рахунку 98 «Податок на прибуток» від звичайної діяльності відображаються згідно Інструкції № 291:

Дт 98 «Податок на прибуток»;

Кт 17 «Відстрочені податкові активи», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», 64 «Розрахунки за податками і платежами».

Дт 64 «Розрахунки за податками і платежами», 79 «Фінансові результати»;

Кт 98 «Податок на прибуток».

2.3 Аналіз складу та структури витрат промислового підприємства

Аналіз ПрАТ «Новополтавський кар'єр» сприяє мобілізації резервів зниження витрат і собівартості та відповідно виконує наступні завдання:

- обґрунтовується об'єктивна оцінка і перевіряється реальність і напруженість планових завдань;
- виявляються відхилення і тенденції в зміні витрат;
- визначаються фактори, що впливають на зниження витрат;
- виявляються резерви зниження матеріальних і грошових витрат на

виробництво і реалізацію продукції.

На досліджуваному підприємстві витрати виробничої діяльності за виробництвом продукції в бухгалтерському обліку й при плануванні враховують за двома напрямками розподілу: відносно економічних елементів й розподілення за статтями калькуляції.

При проведенні аналізу й оцінки витрат за економічними елементами існує можливість визначення питомої ваги кожного елемента витрат, та проведення аналізу їх складової. Проведення аналізу за економічними елементами саме витрат понесених на виробництво продукції необхідно розпочинати саме з визначення загальної суми витрат та далі вже проведенням аналізу накопиченої суми.

Аналіз полягає у вивченні структури значень, що характеризують структуру витрат за попередній і звітний період. Такий аналіз дозволяє визначити напрямки подальших досліджень, звернути першочергову увагу на ті витрати, питома вага яких збільшилась. Інформаційні дані для аналізу витрат операційної діяльності отримують з форми № 2 «Фінансові результати» розділ 2 «Елементи операційних витрат».

Аналіз складу та структури операційних витрат ПрАТ «Новополтавський кар'єр» представлено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Аналіз складу та структури операційних витрат ПрАТ «Новополтавський кар'єр»

Елементи витрат	Минулий рік		Звітний рік		Відхилення (+,-)	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Матеріальні затрати	43841	27,6	58292	31,3	+14451	+3,7
Виплати на оплату праці	23653	14,9	32780	17,6	+9127	+2,7
Відрахування на соц. заходи	4307	2,7	6049	3,3	+3742	+0,6
Амортизація	4413	2,7	4523	2,4	+110	-0,3
Інші операційні витрати	82843	52,1	84485	45,4	+1642	-6,7
Разом	159057	100	186129	100	+27072	-

Як видно з таблиці 2.2 загальна сума операційних витрат за звітний рік більша ніж за минулий рік на 27072 тис. грн.. Це відбулося за рахунок збільшення виплат на оплату праці у звітному періоді на 9127 тис. грн., збільшення відрахувань на соціальні заходи на 3732 тис. грн., збільшення амортизації на 110 тис. грн., інші операційні витрати збільшились у звітному періоді на 1642 тис. грн. Збільшення матеріальних витрат у звітному періоді в порівнянні з минулим роком дорівнює 14451 тис. грн.

Найбільшу питому вагу у формуванні витрат на виробництво у звітному періоді займають матеріальні затрати 31,3%, виплати на оплату праці 17,6 %, не менше значення займають інші операційні витрати 45,4%, а також відрахування на соціальні заходи 3,3%. Найменшу долю витрат на виробництво займає амортизація – 2,4%. В порівнянні з показниками минулого року збільшилась питома вага виплат матеріальних витрат на 3,6%, на оплату праці на 2,7%, відрахувань на соціальні заходи на 0,6%. Амортизація у звітному періоді в порівнянні з минулим роком зменшилась на 0,3%, інші операційні витрати – на 6,7. У цілому на підприємстві відбулися перевитрати на виробництво продукції. З метою усунення даних перевитрат необхідно дослідити зміст і склад кожного елементу витрат, виявити причину відхилень показників та знайти шляхи зниження витрат на виробництво продукції. Пропонується дослідити та удосконалити систему планування на підприємстві.

Аналіз витрат підприємства виконується за центрами відповідальності, тобто по окремим місцям їх виникнення (центрам відповідальності), тобто цехам підприємства щомісячно і оформлюється в звітах по виконанню плану. На основі цих звітів складається єдиний загальнозаводський звіт.

Після цього економістами аналізуються фактичні та планові показники витрат та складається пояснювальна записка в якій перелічуються негативні фактори (значне збільшення витрат), причину їх виникнення та методи їх усунення, або зниження негативного впливу на загальну фінансову ситуацію підприємства. Далі всі матеріали, отримані в результаті аналізу витрат

підприємства передаються на розгляд вищому керівництву для прийняття найбільш раціонального рішення. Таким чином, керівництво отримує інформацію і робить відповідні рішення щодо поліпшення структури витрат та зменшення деяких пунктів фактично понесених витрат, а також поліпшення системи планування на підприємстві ПрАТ «Новополтавський кар'єр».

Необхідно відмітити, що проведення аналізу витрат обумовлено відносно до обґрунтування існуючих стандартів витрат, а не тільки до виявлення та проведення оцінки комерційної собівартості виниклої за аналізуючий період. Стандарти витрат виробничого характеру й виробничих ресурсів на підприємстві ПрАТ «Новополтавський кар'єр» визначаються існуючою й затвердженою програмою відповідно до мети діяльності підприємства. За допомогою порівняння понесених фактичних ресурсів до стандартів на визначений випуск обсягу продукції (робіт, послуг) дозволяє визначити область проведення аналітичних досліджень для подальшого забезпечення управління витратами та їх оцінки. Проведення аналізу отриманих відхилень включає три етапи й несе практичну значущість:

- визначення розмірів відхилень у натуральних та вартісних показниках;
- з'ясування причин, критеріїв, які зумовили відхилення та визначення шляхів покращення результатів;
- розподіл відповідальності [60, С. 442-445].

Такий аналіз на підприємстві ПрАТ «Новополтавський кар'єр» проводять щомісячно і за рік. Аналізують витрати основного та допоміжного виробництва в наступному розрізі: матеріали, комплектуючі, основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, відрахування на соціальне страхування.

При щомісячному аналізі матеріальних витрат відхилення у витратах матеріальних ресурсів досліджують за факторами зміни цін на матеріали і раціональним їх використанням. Відхилення за рахунок цін треба виявляти

для всієї номенклатури заготовлених матеріалів, тобто основних матеріалів, які обробляють у процесі виготовлення продукції, і допоміжних, витрата яких пов'язана з обслуговуванням виробництва. Виявлені відхилення за рахунок цін розподіляють між витраченими матеріалами, які становлять перехідні залишки на кінець місяця. За рахунок раціонального використання матеріалів відхилення виявляють при зіставленні фактичних витрат матеріалів у натуральних вимірниках з витратами матеріалів, передбачених стандартом на весь фактичний обсяг випуск продукції. Одержані результати при проведенні аналізу перераховують в грошову оцінку за допомогою множення на стандартні прийняті ціни на підприємстві. При великій кількості випуску продукції (напівфабрикатів, робіт, послуг) розрахунок стає все більш важким та потребує ефективної автоматизації.

Детальніший аналіз проводять, використовуючи дані про відхилення витрат від стандартів за причинами і визначеною відповідальністю. Відхилення за рахунок раціонального використання матеріалів можуть бути через низьку якість матеріалів, низьку дисципліну праці, втрату через неефективні способи виробництва, використання заміників, низьку кваліфікацію робітників та інше. Відхилення за рахунок цін виникають у результаті не врахування сезонності (найвигіднішого часу) закупки матеріалів, процесу формування ціни, який був врахований у стандартах, недоотримання стандартних витрат на транспортно-заготівельні витрати й зберігання, закупки матеріалів нижчої якості та інше.

Аналіз заробітної плати починається з аналізу відхилень від стандартів витрат на оплату праці, які проводяться за зміною використання робочого часу (продуктивності праці) і за зміною тарифів оплати. Саме з даних двох частин (стандартів часу і стандартів тарифів) складаються стандарти на заробітну плату [26]. Річний аналіз прямих витрат проводиться за допомогою вивчення фактичних витрат за минулий і звітний рік. На відміну від щомісячних звітів з аналізу прямих витрат, де кожна стаття прямих витрат (матеріали, комплектуючі та інше.) розглядується в розрізі існуючих,

спожитих номенклатур окремо, а річний аналіз прямих витрат виконується в звернутому виді, тобто статті витрат не розділяються на окремі види, номенклатури, одиниці. Аналіз структури прямих витрат підприємства ПрАТ «Новополтавський кар'єр» проводять в динаміці відносно до даних витрат минулого року. Питома вага витрат в загальній структурі прямих витрат збільшилась по наступним статтям: матеріали – на 4,8%, отримання послуг від сторонніх організацій – на 0,8%, витрати по основній заробітній платі – на 2%, відрахування на соціальні заходи – на 0,7%. Питома вага понесених витрат в загальній структурі прямих витрат зменшилась по наступним статтям: комплектуючі на 8,2%, витрати додаткової заробітної плати – на 0,1%. Найбільшу питому вагу в загальній сумі прямих витрат займають комплектуючі 41,5% та матеріали 39,6%. Питома вага інших статей витрат послуг сторонніх організацій, основної заробітної плати, додаткової заробітної плати та відрахувань на соціальне страхування значно не відрізняються і складають відповідно 6,3%; 6,8%; 2,3% та 3,5%.

До накладних витрат відносяться витрати, що понесені на управління й обслуговування виробничого процесу, процесу зі збуту продукції, тобто це витрати які впливають на формування фінансового результату. До особливостей управління накладних витрат відноситься задачі пошуку ефективності й досягнення оптимального рівня для окремого підприємства.

Надмірне скорочення накладних витрат може привести до негативних наслідків, наприклад: відсутності мотивації управлінського персоналу до ефективної роботи, рівня автоматизації та комп'ютеризації їхньої роботи, зниження якості обслуговування процесу виробництва тощо.

Для покращення роботи та управління накладними витратами на підприємстві, дані витрати групують відповідно до класифікаційних ознак, зокрема:

- за відношенням до виробничого процесу;
- за видами виготовленої продукції (робіт, послуг);

- за економічним змістом (елементами витрат);
- за калькуляційними статтями;
- за впливом обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) на рівень витрат;
- за місцем виникнення витрат;
- за аналізуючими періодами;
- за функціями управління;
- за рівнем планування і контролюваності;
- за рівнем доцільності їх проведення;
- за рівнем узагальнення;
- за рівнем залежності від прийняття управлінських рішень;
- за порядком розрахунку.

Найпоширенішими з вищезазначених класифікацій є групування накладних витрат за економічним змістом й місцем виникнення витрат. В процесі управління дані витрати групують за найпоширенішими комплексними статтями: загальновиробничі витрати; адміністративні (загальногосподарські) витрати; витрати на збут (позавиробничі або комерційні витрати). Окремі статті можна більш детально деталізувати. Витрати аналізують відповідно до параметрів виробничої діяльності, а адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати аналізують відносно періоду операційної діяльності.

Накладні витрати займають значну питому вагу у собівартості продукції, однак необхідно зазначити, що в такому випадку контролювати їх важче, ніж прямі, так як вони складаються з комплексу різних елементів витрат. З цього випливає, що формувати стандарти за даними накладними витратами складніше. Для здійснення контролю даних накладних витрат прийнято використовувати методіку складання бюджету накладних витрат. За цією методикою змінна частина даних витрат нормується відносно, до визначення стандартів прямих витрат й включаються до загальної суми формування бюджету на звітний період у розмірі, який відповідає

максимальній виробничій потужності підприємства. У випадку, якщо фактичне використання потужності не відповідає потужностям, що прийняті при складанні бюджету призведе до відхилення від прийнятих стандартів.

Так як в процесі виконання бюджету спостерігається не дотримання поставлених норм витрат матеріальних й грошових ресурсів, бюджети почали диференціювати відповідно до центрів виникнення витрат й центрів фінансової відповідальності. Необхідно зазначити, що існує потреба в формуванні бюджету адміністративних витрат, витрат на збут, витрат на обслуговування обладнання й інших витрат загальновиробничого характеру на запланований календарний рік. Бюджети накладних витрат розраховують з використанням статистичних методів аналізу, в якості основи прийнято використовувати рівні витрат й інші показники базового періоду з врахування й корегуванням зміни ринкових, організаційних й технологічних умов у аналізованому періоді, а також при розрахунку доцільно використовувати розрахунковий метод, зо допомогою якого річні витрати існує можливість визначати окремо по кожній статті бюджету даних накладних витрат [18, С. 359-362].

Аналіз виконання річного бюджету накладних витрат ПрАТ «Новополтавський кар'єр» проводиться за допомогою порівняння фактичних накладних витрат з витратами минулого року. Дані, що використовують для складання аналітичної таблиці включають витрати виготовленої продукції за рік.

В першу чергу слід зазначити, що всі перелічені вище статті витрат є виробничого характеру тому вони не включаються в повну собівартість виготовленої продукції.

Питома вага статей накладних витрат збільшились у звітному році в порівнянні з минулим роком по наступним статтям: загальновиробничі витрати на 0,8%, в тому числі збільшились витрати на утримання і експлуатацію устаткування на 0,7%, загальнозаводські витрати на 0,5% брак на 0,1%. Всі інші статті витрат зменшили питому вагу у загальній сумі

накладних витрат: цехові витрати на 0,4%, адміністративні витрати на 0,8%, витрати на збут на 0,9%. Зменшення питомої ваги адміністративних витрат та витрат на збут є цілком позитивним явищем.

Керівництву слід звернути увагу на вдосконалення системи планування на підприємстві. Загалом такі показники діяльності підприємства є позитивними. Контролем виконання бюджету відповідно до центрів відповідальності передбачено пошук резервів зниження витрат за рахунок підвищення активності керівників на всіх рівнях. Для цього проводять регламентацію управлінських функцій між керівниками різних рівнів, відповідно групують витрати за статтями складених бюджетів для кожного рівня управління. Фактичне виконання названих бюджетів контролюють шляхом групування витрат так, щоб їх можна було порівняти з бюджетними сумами. Тому всі витрати поділяють на суворо контрольовані, неконтрольовані та частково контрольовані. Види контрольованих статей залежать від специфіки діяльності різних підрозділів та їхніх взаємозв'язків за ієрархією управління. Аналізуючи накладні витрати, необхідно приділити увагу змінам адміністративних витрат, витрат на збут, що відносяться до витрат певного аналізованого періоду й безпосередньо впливають на формування кінцевого фінансового результату діяльності підприємства.

Обґрунтованість даних витрат, як і оцінка їх зміни відбувається відносно до специфіки економічної політики вищої адміністрації (ради акціонерів) та умовам що існують в зовнішньо економічному середовищі. Підсумковим в оцінках зміни даних витрат є їх еластичність до зміни фінансових результатів. Якщо приріст цих витрат пов'язаний з вищим приростом фінансових результатів, то такі зміни цілком виправдані. Негативно треба розцінювати скорочення витрат на охорону праці, техніку безпеки, проведення наукових досліджень та випробувань продукції тощо, так як саме дані витрат несуть відповідальність за вірно побудований процес виробництва.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПРАТ «НОВОПОЛТАВСЬКИЙ КАР'ЄР»

3.1 Розподіл затрат центру витрат за цільовими витратами

В даному підрозділі роботи акцентується увага на необхідності створення на підприємстві дієвої системи управління накладними витратами. Проаналізовано діяльність ПрАТ «Новополтавський кар'єр» і на цій підставі визначено основні тенденції зміни структури накладних витрат.

За нинішніх умов ПрАТ «Новополтавський кар'єр» не має змоги економити на матеріальних ресурсах, а отже, системне управління накладними витратами – чи не єдиний шлях досягнення успіху в конкуренції.

До накладних витрат відносяться витрати, що понесені на управління й обслуговування виробничого процесу, процесу зі збуту продукції, тобто це витрати які впливають на формування фінансового результату.

Економічне зростання, поліпшення використання виробничих потужностей, які, як правило, є результатом реформування економіки і переходу до ринкових умов господарювання, зумовлюють зростання частки накладних витрат у загальному обсязі витрат виробництва. За таких обставин зменшення частки накладних витрат – чи не єдиний спосіб зниження собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), оскільки шляхи економії основних витрат (сировини, матеріалів, палива, заробітної плати основних працівників) на підприємстві ПрАТ «Новополтавський кар'єр» практично вичерпані.

На сьогодні традиційний облік виробничих витрат у ПрАТ «Новополтавський кар'єр» створює викривлене уявлення про стан підприємства через невідповідний розподіл накладних витрат. Для

розв'язання цієї проблеми, ми пропонуємо використовувати іншу систему калькулювання витрат. Традиційна система, що використовується сьогодні у ПрАТ «Новополтавський кар'єр», розподіляє непрямі (накладні) витрати за цільовими витратами. На першому етапі традиційної системи накладні витрати розподіляються між виробничими підрозділами та підрозділами з обслуговування, а потім витрати підрозділів з обслуговування перерозподіляються на виробничі. Ми пропонуємо таку систему у якій накладні витрати розподіляються за основними видами діяльності. На другому етапі процесу розподілу здійснюється розподіл затрат центрів витрат за продукцією або за іншими обраними цільовими витратами. Під час застосування традиційної системи, відстеження накладних витрат здійснюється за видами продукції. У запропонованій системі при розподілі затрат центрів витрат застосовуються різні бази розподілу, в тому числі й не пов'язані безпосередньо з обсягами виробництва. Наприклад, кількість циклів обробки продукції під час її виробництва використовується для планування виробничої діяльності. Ще однією відміною рисою є те, що традиційні системи розподіляють витрати на допоміжну діяльність за виробничими центрами. Ці витрати спільно з витратами самих виробничих центрів входять до ставки накладних витрат виробничих центрів.

У запропонованій системі витрати на допоміжні види діяльності за окремими базами розподілу відносяться безпосередньо на цільові витрати без етапу перерозподілу їх на виробничі центри. Тобто основна відмінність запропонованої системи полягає у тому, що в ній використовується більше центрів витрат і баз розподілу витрат на другому етапі. Таким чином, накладні витрати об'єднуються в групи, кожна з яких є носієм витрат, котрий відрізняється від інших. Потім визначається задана ставка накладних витрат для кожної групи і кожного носія.

Традиційна система калькулювання витрат, що застосовується у ПрАТ «Новополтавський кар'єр», виходить із того припущення, що всі накладні витрати залежать від обсягів виробництва продукції, які можна

виміряти у трудовитратах або в годинах роботи устаткування. Але є допоміжні види діяльності, що не пов'язані з годинами роботи устаткування. Це – накладні витрати на налагодження устаткування, розміщення замовлень на матеріали, обробку матеріалів тощо. Вони залежать від факторів, які впливають на витрати для забезпечення цих видів діяльності.

Запропонована система відстежує витрати, пов'язані з продуктами на основі кількості, що потребують цих видів діяльності. Основне припущення даної системи – накладні витрати, які розподіляються на електродвигуни, визначають інтенсивність видів діяльності, необхідних для їх виробництва, і тому вона відносить на різні види електродвигунів різні частки накладних витрат.

Ми пропонуємо ПрАТ «Новополтавський кар'єр» використовувати запропоновану систему обліку витрат, тому що застосування цієї системи дозволить одержати досить точні звіти з аналізу рентабельності виготовленої продукції. Дана система дасть змогу відносити витрати на види діяльності і виявляти фактори, що їх викликають.

Ми вважаємо, що для підвищення ймовірності прийняття правильних рішень у ПрАТ «Новополтавський кар'єр» треба чітко розділяти етапи процесу управління накладними витратами, ми пропонуємо раціональну організацію процесу управління накладними витратами підприємства будувати на розумінні логічної послідовності його етапів. Етапи процесу управління накладними витратами представлені за допомогою додатку В.

3.2 Механізм управління накладними витратами та його інформаційні потоки

Процес розрахунку накладних витрат та їх формування у ПрАТ «Новополтавський кар'єр» не повною мірою налагоджувальні, що в

свою чергу несе негативний вплив управління та контроль даними витратами. Необхідно зауважити, що суми фактичних витрат в розрізі рахунків комплексних витрат на підприємстві отримують (розраховані) в середині наступного місяця за звітний місяць, що в свою чергу впливає на відсутність оперативного втручання начальникам відділів на рівень формування витрат, але дані враховуються при формуванні норм витрат на наступні періоди. На підприємстві важливо своєчасно визначити причини та спроби ліквідації надмірних витрат.

При тенденціях зміни частки накладних витрат виробнику промислової продукції (ПрАТ «Новополтавський кар'єр») треба звернути увагу на резерви з оплати праці працівників адміністративних підрозділів, послуг допоміжних цехів, обслуговуючих господарств і сторонніх організацій. Урахування тенденцій та закономірностей формування накладних витрат є обов'язковими при розробленні стратегічних програм економічного розвитку.

Складаючи планові калькуляції та визначаючи рівень цін, за основу беруть фактичний рівень витрат у відсотках до основної заробітної плати робітників виробництва. Зниження якості планової роботи у ПрАТ «Новополтавський кар'єр» відображає негативну тенденцію. Без такої роботи неможливо забезпечити конкурентоспроможність продукції та стабільність економічної ситуації.

В процесі регулювання накладних витрат важливо враховувати нормування даних витрат, зокрема: розрахунок й врахування максимально допустимої величини накладних витрат в складі витрат на виробництво готової продукції (послуг). Зокрема існує потреба в розрахунку норм адміністративних витрат, витрат на збут, витрат на експлуатацію обладнання, загальновиробничих витрат на запланований період рік.

Норми накладних витрат, ми пропонуємо, визначати з використанням методів, в основі яких полягають на рівні витрат базового року, а також враховують інші показники з врахуванням коректив на зміни ринкових, організаційних й технологічних умов що присутні на сучасному ринку у

плановому періоді, рівні витрати доцільно розраховувати й аналізувати з деталізацією окремо по кожній статті накладних витрат. При розрахунку норм накладних витрат на плановий період необхідно враховувати прогнозований показник рівня інфляції.

ПрАТ «Новополтавський кар'єр» має вирішити питання про налагодження механізму управління накладними витратами і визначити вимоги до ефективності його застосування. Налаштування дієвого механізму управління накладними витратами дозволяє керівництву підприємства своєчасно отримувати необхідну і достовірну, повністю розкриту інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень. Даний механізм повинне бути зручним для підготовки і реалізації дій щодо управління накладними витратами, і налаштовувати його необхідно відповідно до основних цілей, задач системи управління витратами. Ми пропонуємо до цієї системи включити:

- забезпечення керівництва підприємства достатньою інформацією для прийняття обґрунтованих рішень та оперативного регулювання процесу формування вартості продукції (робіт, послуг);
- спостереження і постійний контроль за фактичним рівнем накладних витрат;
- виявлення внутрішньовиробничих і внутрішньогосподарських резервів зниження рівня накладних витрат.

В основу побудови механізму управління накладними витратами ми пропонуємо покласти загальні принципи формування організаційно-управлінських структур [60].

Процес управління накладними витратами на нашу думку повинен включати сукупність елементів, які відповідають за дані функції: організацію процесу діяльності підприємства, нормування з деталізацією по статтям виникнення витрат, планування й прогнозування, облік та розподіл витрат, діагностика й моніторинг, регулювання витрат та мотивація співробітників до ефективнішої діяльності підприємства, зокрема виробничого процесу.

Функціональну модель процесу управління накладними витратами представлено за допомогою додатку Д.

Процес управління накладними витратами підприємства, на нашу думку має охоплювати кадрове, інформаційне, юридичне, матеріально-технічне, фінансове забезпечення, координацію та контроль дій виробничо-господарських підрозділів і процесів виконання функцій. Важливим моментом в управлінні накладними витратами, на нашу думку – є упорядкування інформаційних потоків такого механізму, зведення їх у систему. Загальну схему подано на додатку Е.

Оскільки механізм управління накладними витратами є інструментом у руках керівництва, він повинен відповідати їхньому стилю і духу, сприяти загальному соціально-економічному розвитку підприємства. При побудові такого механізму на підприємстві треба також враховувати те, що накладні витрати є відносно змінними величинами, динаміка яких залежить від сукупності зовнішньоекономічних і внутрішньовиробничих факторів.

3.3 Удосконалення обліку загальновиробничих витрат

При дослідженні ведення діяльності на підприємстві ПрАТ «Новополтавський кар'єр» виявлено, що спостерігається необхідність в додатковому більш детальнішому плануванні та аналізу обліку витрат й калькулюванні собівартості випущеної продукції (послуг). Облік собівартості продукції ведуться згідно до законодавства, зокрема П(С)БО 16 «Витрати», в якому спостерігаються окремі недоліки, що впливають на формування методів списання загальновиробничих витрат на собівартість продукції (послуг).

Згідно до Положень стандартів бухгалтерського обліку загальновиробничі витрати розподіляються на постійні й зміні, якщо

фактичний обсяг виробництва менше за показник виробничої потужності підприємства. При розподілі загальновиробничих витрат перша частина витрат розподіляється на рахунок 23 «Виробництво», інша частина накопичених витрат розподіляється на рахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції/ 903 Собівартість наданих послуг».

Необхідно зауважити, що в стандартах бухгалтерського обліку відсутнє трактування поняття «виробнича потужність».

Необхідно зазначити, що виникає необхідність більш детальної розробки (впровадження) зазначених недоліків П(С)БО 16.

Як відомо до витрат загальновиробничого характеру включаються:

- витрати, що виникають при управлінні виробничим процесом (оплата праці співробітників й відрахування податків на соціальні заходи співробітників апарату управління виробничого процесу, медичне страхування співробітників управління виробничого процесу, відрядження співробітників апарату управління виробничого процесу);

- витрати по амортизації необоротних активів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на обслуговування, страхування, оренду необоротних активів й нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на розробку ефективних технологій виробництва й її впровадження;

- комунальні витрати;

- витрати на оплату праці й відрахування співробітників обслуговування виробничого процесу;

- витрати на охорону праці, технічну безпеку;

- інші внутрішньовиробничі (заводські) витрати.

По витратам загальновиробничого призначення відсутня можливість проаналізувати з конкретною одиницею продукції, з цього випливає, що дані витрати підлягають розподілу на номенклатурну групу випуску й відносяться до непрямих витрат й можуть бути як постійними, так і змінними. Саме

особливість розподілу загальновиробничих витрат спонукає до необхідності розподілу витрат на собівартість продукції на постійні й змінні витрати.

Необхідно зазначити, що рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» не включає додаткові субрахунки, та всі накопичені витрати щомісячно розподіляються.

Але підприємство має можливість додатково визначати перелік та склад загальновиробничих витрат, зокрема й постійні та змінні витрати. Зауважимо, що у ПрАТ використовуються такі субрахунки рахунку 91: 911 «Витрати на утримання і експлуатацію устаткування і робочих місць», 912 «Цехові витрати», витрати за даними субрахунками відносяться до змінних витрат загальновиробничого призначення.

Ми пропонуємо, для більш детального та ефективного обліку змінних та постійних витрат загальновиробничого призначення ввести додаткові субрахунки які зображено за допомогою рисунка 3.1 та відображені на додатку Ж.

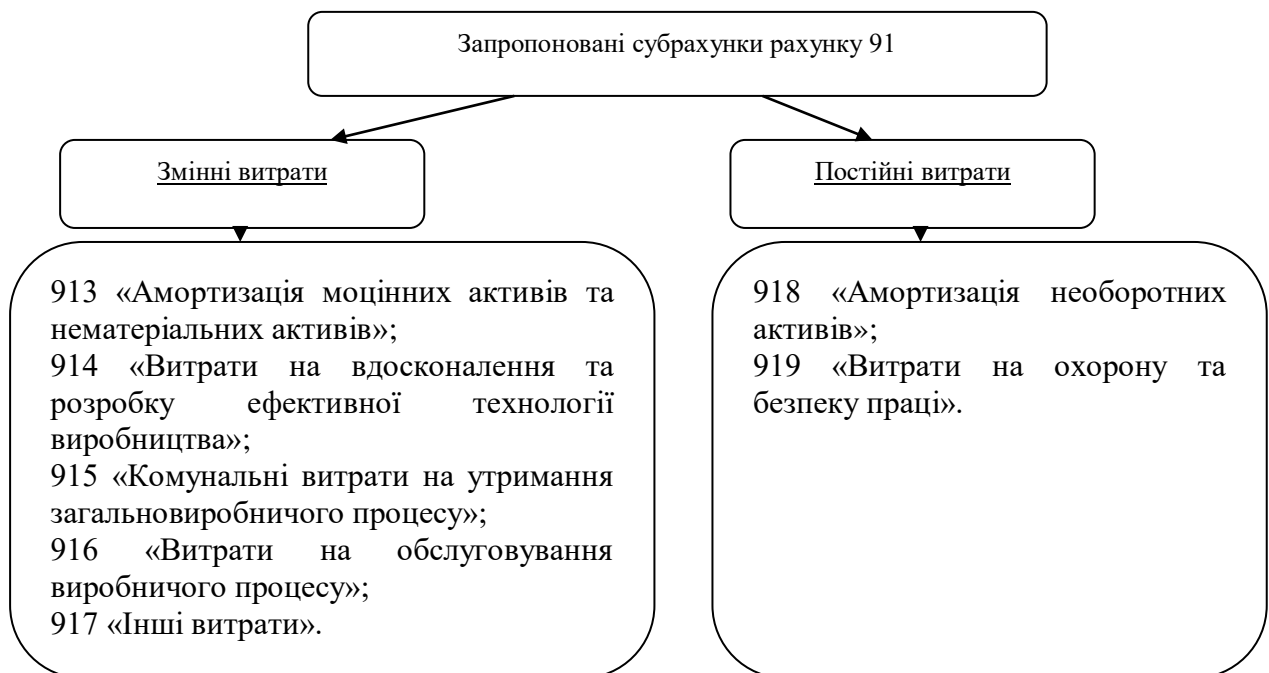


Рисунок 3.1 – Запропоновані субрахунки рахунку 91
«Загальновиробничі витрати»

При розподілі накопичених загальновиробничих витрат проводиться співставлення показників обсягу виробництва фактичних даних з нормальною виробничою потужністю, Тобто, з цього випливає що відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» при визначені собівартості продукції (послуг) використовується поняття «нормальна виробнича потужність».

Необхідно визначити трактування поняття «нормальна виробнича потужність» який визначається, як прогнозований середній обсяг діяльності, що отримується в результаті звичайних умов діяльності виробничого процесу на протязі окремого періоду або операційних циклів з врахуванням утримання процесу виробництва.

Необхідно зазначити, якщо в результаті отримуються дані де фактичний випуск продукції (послуг) більше або дорівнює встановленим нормам, в такому випадку постійні й змінні витрати загальновиробничого характеру відносяться до формування виробничої собівартості готової продукції (послуг). Якщо в результаті отримаємо зворотні дані – де фактичний обсяг виробництва менший за норми потужностей, в такому випадку витрати загальновиробничого характеру відносяться до:

- змінні витрати загальновиробничого характеру відносяться до формування собівартості випущеної продукції (наданих послуг) повністю вся сума, але при розрахунку на одиницю фактичної продукції розподіляється орієнтовуючись на базу (методу) розподілу загальновиробничих витрат прийнятого на підприємстві.

- постійні витрати загальновиробничого призначення відносять до кожного об'єкту витрат відповідно до прийнятої бази (методу) розподілу, що орієнтований відповідно до нормальної виробничої потужності й відносяться до формування собівартості.

- нерозподілені постійні витрати загальновиробничого призначення відносяться до формування собівартості продукції (послуг) у період їх виникнення, тобто реалізацій та відображаються на рахунок 90 «Собівартість реалізації» та відповідних субрахунках.

Згідно з п.16 П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати відповідно до обраного методу розподілу загальновиробничих витрат відносяться на кожен об'єкт витрат. Вимірник для методу розподілу кожне підприємство має можливість самостійно обирати, зокрема зазначимо дані вимірники: відпрацьовані людино-години; машино-години роботи устаткування; заробітна плата співробітників виробничого процесу; обсяг випуску; прямі матеріальні витрати; планова собівартість; основні витрати.

При виборі основного критерію методу розподілу загальновиробничих витрат, необхідно враховувати, що саме критерій впливає на зв'язок між виникненням витрат й причинами впливу, наприклад: від кількості годин роботи устаткування залежать витрати на комунальні послуги (зокрема електроенергія), що відносять до складу витрат загальновиробничого характеру та розподіляються за об'єктами калькулювання. Відповідно за наведеним прикладом доречно використовувати в якості критерію методи розподілу загальновиробничих витрат машино-годин роботи устаткування.

Так як ПрАТ «Новополтавський кар'єр» – це велике підприємство, яке займається різними видами діяльності, ми пропонуємо для даного підприємства застосовувати окремі методи розподілу загальновиробничих витрат для кожного підрозділу окремо визначаючи.

При визначенні критерію для методу розподілу загальновиробничих витрат рекомендується провести оцінку та діагностику виробничої діяльності підприємства, що впливає на величину витрат загальновиробничого характеру окремо по кожному підрозділу накопичення витрат. Необхідно враховувати, що доцільність вибору критерію розподілу впливає на процес розподілу загальновиробничих витрат, а відповідно й на формування собівартості, що також впливає на результати діяльності підприємства в цілому.

Критерії розподілу загальновиробничих витрат розподіляються на одиницю готової продукції (послуг), наприклад: при випуску декілька різних (неоднотипних) видів продукції необхідно обирати для кожного виду окрему

базу розподілу. Необхідно зазначити, що фактичний розмір собівартості продукції (послуг) отримується в кінці місяця при застосування обраних критеріїв методів розподілу загально виробничих витрат.

На основі зазначених вище даних методів розподілу загально виробничих витрат пропонуємо використовувати механізм, який надає змогу визначити показники собівартості продукції (послуг) не дочекуючись завершення звітнього періоду. Пропонуємо метод який оснований на прикладі методу встановлення норм включення витрат до формування собівартості продукції, тобто загально виробничі витрати розподіляються на собівартість продукції (послуг) відповідно до встановлених норм.

Норми витрат загально виробничого призначення обчислюються, як відношення запланованого значення витрат загально виробничого призначення до запланованого показника бази розподілу. При розподілі витрат підприємство повинно контролювати процес розподілу витрат загально виробничого призначення, адже дані витрати включаються в формування собівартості продукції (послуг) та впливають на отримання фінансового результату діяльності підприємства.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» загально виробничі витрати що лежать в частині нерозподілених постійних витрат при відсутності операцій реалізації продукції не закриваються, тобто саме нерозподілена частина постійних витрат загально виробничого характеру відносяться до собівартості реалізованої продукції (послуг) в періоді їх виникнення. При формуванні бухгалтерських проведення дані витрати відносяться в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» (за відповідними субрахунками) з рахунку 91 «Загально виробничі витрати» та відображаються в фінансовому звіті форма №2 «Звіт про фінансові результати».

Але можуть виникнути ситуації, коли в звітному періоді відсутні операції реалізації виготовленої продукції (послуг), в такому випадку ми пропонуємо відображати витрати в складі витрат звітнього періоду в якому

були понесені. Дані витрати пропонується відображати за допомогою рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», сума яких відображається в фінансовому звіті №2 «Звіт про фінансові результати» в рядку «Інші операційні витрати». Згідно до Інструкції плану рахунків №291 зазначено, що за допомогою рахунку 94 відображаються витрати операційної діяльності підприємства, окрім витрат що накопичені на рахунках 90, 91, 92,93. Необхідно враховувати, що до обліку витрат загальновиробничого характеру відносяться операції відображення остаточного виробничого браку, який обліковується за допомогою рахунку 24 «Брак у виробництві», що відносить до рахунків виробничих запасів. Особливістю даного рахунку 24 є відсутність сальдо, що означає що витрати понесені від браку щомісячно розподіляються.

Зазначено, що відповідно до П(С)БО 16 витрати браку відносяться до загальновиробничих витрат, але не передбачено списання даних витрат на рахунок 91. Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» зазначено, що до формування собівартості запасів втрати вище норм не відносяться, й дані витрати відносять до витрат періоду виникнення.

Відповідно до П(С)БО 9 втрати від (технічно неминучого) браку списуються на рахунок 23 «Виробничі витрати», а понаднормові витрати враховуються за допомогою дебету рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». Необхідно враховувати, що до частини загальновиробничих витрат відноситься остаточний брак. Пропонуємо на рахунку 24 «Брак у виробництві» виділити субрахунок 241 за допомогою якого накопичуватимуться витрати за остаточним браком, й в кінці місяця будуть віднесені (розподілені) на рахунок накопичення загальновиробничих витрат 91. Й відповідно нерозподілена сума списується далі на рахунок 949 «Інші операційні витрати операційної діяльності». За допомогою запропонованого методу виробнича собівартість не завищена й підприємство має можливість покривати втрати від браку в складі собівартості, а не за рахунок отриманого прибутку.

ВИСНОВКИ

При розгляді поняття «витрати» економісти відокремлювали декілька різних та однакових аспектів їх сутності. Практично в усіх наукових працях привалює думка, яка характеризує витрати, як невід'ємну частину діяльності підприємства і головний компонент, складову частину на основі якої відбувається формування ціни виготовленої продукції. Це є не тільки думкою економістів, а й свого роду теоремою, яка не потребує доказів. Розглянуто економічні вчення П'єра де Буагільбера, Франсуа Кене, Нассау Вільяма Сенсора, Д. М. Кейнса та А. Сміта, а саме розкрито і сформульовано їх основні твердження економічної суті та природи походження «витрат». Розглянуто теорію Коуз, що присвячена проблемі (зовнішніх) ефектів, так званих побічних результатів будь-якої діяльності, яка дістається не самому підприємству, а торкається якихось сторонніх, третіх осіб, що в свою чергу призводить до появи додаткових витрат.

В подальшому витрати розглядались в безпосередньому зв'язку з поняттям «управління витратами» в економічних вченнях Е. Карнегі, Ф. Тейлора, Х. Ганта.

Значним досягненням при розгляді поняття «витрати» німецькими вченими Шмаленбаха, Коха є те, що вони розглянули теорію витрат і теорію виробництва, зокрема, виробничу функцію, яка дозволяє зробити аналіз і прогноз рівня витрат підприємства спираючись на дані минулих періодів. Це дало в свою чергу велику можливість для ефективного управління витратами підприємства.

Розглядається сучасна інтерпретація поняття «витрати», а саме елементи витрат, визначення витрат, класифікація витрат, види витрат.

Далі, при вивченні собівартості продукції як складової частини витрат, зверталася увага на структуру і склад прямих і непрямих витрат. Собівартість – це сукупність витрат, виражена в грошовій формі, яка йде на

виробництво продукції й її збут.

Було сформувано твердження, що прямі витрати – це витрати що несе підприємство на виробництво конкретної продукції (послуг), та включаються до формування собівартості продукції (послуг). Й відповідно зазначене трактування поняття непрямі витрати, де визначено що це витрати на виробництво конкретної продукції (послуг), що не відносяться до конкретного об'єкту витрат, та потребують додаткового розподілу накопичених витрат.

У другому розділі роботи присвячено розгляду методології обліку витрат виробництва та невиробничих витрат ПрАТ «Новополтавський кар'єр». Визначені загальні положення ведення обліку витрат, а саме проводиться класифікація видів діяльності промислових підприємств і витрат пов'язаних з цією діяльністю. Далі визначаються загальні принципи групування витрат на рахунках бухгалтерського обліку та способи ведення обліку витрат промислового підприємства. Визначені загальні пункти, які є основою за допомогою якої будується облік витрат промислових підприємств. В цьому ж підрозділі розглянуто нормативну базу обліку витрат, зазначені законодавчі акти, якими підприємство керується при відображенні витрат діяльності. Досліджено облік витрат за видами діяльності ПрАТ «Новополтавський кар'єр», групування витрат. Також відображено облік витрат виробництва. Розглянуто порядок обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат діяльності ПрАТ «Новополтавський кар'єр». Приведено склад і зміст номенклатури перелічених вище витрат та типову кореспонденцію рахунків, яка виникає в результаті діяльності підприємства.

Проведено аналіз складу та структури операційних витрат ПрАТ «Новополтавський кар'єр». Для аналізу будувались аналітичні таблиці, виявлялись відхилення показників з показниками минулого року, згідно яких загальна сума операційних витрат у звітному році збільшилась на 84485 тис. грн. в порівнянні з минулим роком. Приведено порядок проведення аналізу

прямих витрат ПрАТ «Новополтавський кар'єр». Представлено описову схему процесу згідно якому відбувається аналіз, збудовано аналітичну частину аналізу прямих витрат підприємства, згідно якої сума фактичних прямих витрат у звітному році зменшилась в порівнянні з минулим роком на 672591 тис. грн.

Наведено аналіз накладних витрат ПрАТ «Новополтавський кар'єр». Проаналізовано виконання річного бюджету накладних витрат підприємства та динаміку структури і складу накладних витрат в розрізі звітного і минулого років. Даний аналіз показав, що на підприємстві відбулося зростання накладних витрат у звітному році в порівнянні з минулим роком.

При аналізі витрат підприємства ПрАТ «Новополтавський кар'єр» відмічено недосконалість норм витрат практично по кожній із статей витрат, тобто спостерігаються значні відхилення показників звітного періоду від показників минулого року. Розробкою планових норм витрат по кожному з елементів витрат на підприємстві ПрАТ «Новополтавський кар'єр» займається плановий відділ. У цілому на підприємстві відбулися перевитрати на виробництво продукції, у звітному році сума операційних витрат збільшилась в порівнянні з минулим роком на 84485 тис. грн.

Плановій службі підприємства для забезпечення точніших планових норм необхідно переглянути базу на якій заснована методика розрахунку нормативу витрат для кожного з цехів по кожній статті витрат. Для цього з метою підвищення точності нормативів витрат, що розраховуються, рекомендується використовувати метод контрольного запуску зразка продукції у виробництво, що дозволить визначити необхідну кількість ресурсів, що витрачаються, на кожному з етапів виробництва продукції. Оскільки на підприємстві виготовляється декілька видів трансформаторів різних моделей і комірок, рекомендується виконувати цей метод для підрахунку планових нормативів витрат для кожного з виду (типу) продукції, що випускається.

Ще одним моментом, на який необхідно звернути увагу, є поліпшення

якості продукції. Недостатньо добре функціонує служба випробувань готової продукції. Свідомством цього є те, що у звітному році збільшилися на 25574 тис. грн. втрати від браку. Насамперед необхідно придбати нове технологічне устаткування, що дозволяє швидко і ефективно тестувати продукцію, що виготовляється. Зменшення бракованої продукції автоматично зменшить загальнозаводські витрати.

Для якіснішого і оперативного проведення аналізу витрат діяльності підприємства необхідно удосконалювати аналітичну звітність в усіх структурних підрозділах з ефективним використанням електронно-обчислювальної техніки. Для більш детального та ефективного обліку змінних та постійних загальновиробничих витрат запропоновано ввести додаткові субрахунки: для змінних витрат 913; 914; 915; 916; 917, а для постійних – 918; 919.

Як відомо до частини загальновиробничих витрат відноситься остаточний брак. Пропонуємо на рахунку 24 «Брак у виробництві» виділити субрахунок 241 за допомогою якого накопичуватимуться витрати за остаточним браком, й в кінці місяця будуть віднесені (розподілені) на рахунок накопичення загальновиробничих витрат 91. Й відповідно нерозподілена сума списується далі на рахунок 949 «Інші операційні витрати операційної діяльності». За допомогою запропонованого виробничих собівартість не завищена й підприємство має можливість покриває втрати від браку в складі собівартості, а не за рахунок отриманого прибутку.

Прогресивні техніко-економічні норми і нормативи покликані забезпечити розробку науково-обґрунтованих планових завдань з урахуванням використання внутрішніх резервів виробництва, усунення втрат і непродуктивних витрат. Комплекс вказаних норм і нормативів, що представляють в сукупності єдину систему, дозволяє охопити всі види матеріальних, трудових і фінансових ресурсів і тим самим забезпечити розробку прогресивної науково – обґрунтованої калькуляції собівартості. Тому виняткове значення в справі посилення режиму економії має «Система

прогресивних техніко-економічних норм і нормативів по видах робіт і витрат (економії) праці, сировини, матеріалів і паливно-енергетичних ресурсів, нормативів визначення потреби в устаткуванні». Розробка відповідно до перерахованих принципів норм і нормативів створює великі можливості для найбільш раціонального і ефективного використання економіко-математичних методів аналізу витрат підприємства.

Необхідно закріпити за внутрізаводськими підрозділами функції по розробці кожного елементу витрат і встановити відповідальність за раціональне використання засобів на виробництво.

Комплексна система планування собівартості і управління витратами виробництва повинна знайти свій вираз в стандарті, основою якого стане спеціально розроблений регламент, що є технологією і технікою процесів управління показниками собівартості підприємства. У регламенті повинно бути дано чіткий опис процесів планування собівартості, в її складі матеріальних витрат (а також в розрізі калькуляційних статей витрат і економічних елементів). У вказаному регламенті в суворій послідовності по кожній стадії і функції планування і управління повинен бути представлений склад робіт, що виконуються конкретними відділами і службами підприємства. Розробка і опис технології і техніки планування, управління показниками витрат виробництва і прибутку є однією з центральних методичних проблем та повинно охопити всі стадії науково-дослідних, досвідчено-промислових, проектно-конструкторських робіт.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Афанасьєв М.В. Гончаров А.Б. Економіка підприємства. Харків : ВД ІНЖЕК, 2009. 409 с.
2. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів. Київ : КНТЕУ, 2014. 425 с.
3. Білуха М.Г. Теорія бухгалтерського обліку. Київ : КДТЕУ, 2006. 692 с.
4. Болюх М.А., Бурчевський В.З., Горбатов М.І. та ін. Економічний аналіз. Київ : Кондор, 2008. 315 с.
5. Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів, які навчаються за освітньо-професійною програмою бакалавра зі спеціальності «Облік і аудит». Київ : ЦУЛ, 2016. 298 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський і фінансовий облік. Житомир : ПП «Рута», 2007. 669 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. Житомир : ЖІТІ, 2007. 608 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Житомир : ПП «Рута», 2006. 544 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Олійник О.В. Організація бухгалтерського обліку. Житомир : Рута, 2006. 576 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Житомир: «Рута», 2006. 640 с.
11. Гальчинський А.С., Єщенко П.С., Палкін Ю.І. Основи економічних знань : навч. посіб. Київ : Вища школа, 2014. 544 с.
12. Голова С.Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в Украине. Днепропетровск : ТОВ «Баланс-клуб», 2016. 768 с.
13. Головка Т. В., Сагова С. В. Стратегічний аналіз. Київ : КНЕУ, 2009.

200 с.

14. Горецкая Н.Г. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в Украине. Київ : редакция газеты «Бухгалтерия. Налоги. Бизнес», 2014. 255 с.

15. Горицька Н.Г. Бухгалтерський облік і фінансовий аналіз : практ. посіб. Київ : Редакція газети «Бухгалтерія, податки, бізнес», 2014. 288 с.

16. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : А.С.К., 2006. 223 с.

17. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях. Київ : А. С. К., 2007. 624 с.

18. Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів. Київ : Знання, 2017. 226 с.

19. Девашук Л.Г., Єрмолаєв В.І. та ін. Теоретичні основи та практика бухгалтерського обліку : навч. посіб. Харків : ТОВ «Одіссей», 2016. 496 с.

20. Дерій В.А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві : курс лекцій. Тернопіль : Джура, 2015. 92 с.

21. Доля В.Т. Экономический анализ: теория и практические методики. Київ : Кондор, 2016. 208 с.

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

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

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

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

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

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

28. Карєв В.П. Проблеми визначення економічних вигід. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 09 С. 32-35.
29. Кожанова Є.П. Економічний аналіз. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2016. 209 с.
30. Кожанова Є.П., Отенко І.П. Економічний аналіз : навч. посіб. для самостійного вивчення дисципліни Харків : ВД «ІНЖЕК», 2017. 208 с.
31. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : «Знання», 2016. 378 с.
32. Косміна Р.М. Бухгалтерський облік. Київ : Вища школа, 2012. 176 с.
33. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : А.С.К., 2006. 548 с.
34. Ленъ В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2014. 491 с.
35. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік на підприємствах України. Київ : А.С.К., 2007. 784 с.
36. Лукин В.А. Основы бухгалтерского и налогового учета. Харків : Курсор, 2014. 156 с.
37. Маляревский Ю.Д. Теорія бухгалтерського обліку. Харків : ХДЕУ, 2008. 372 с.
38. Мельник Л.Г. Карінцева О.І. Економіка підприємства. Суми : Університетська книга, 2015. 412 с.
39. Мельник Л.Г. Економіка підприємства. Суми : ВТД Університетська книга, 2016. 656 с.
40. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2011. 132 с.
41. Мних Є.В. Економічний аналіз. Київ : Центр навчальної літератури, 2013. 412 с.
42. Московський В.В. Про перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. №6. С.10.

43. Оленко І.П., Серікова Г.М. Облік, аналіз і аудит Харків : ВД «ІНЖЕК», 2014. 380 с.
44. Осмоловский В.В. Теория анализа хозяйственной деятельности. Минск : Новое знание, 2008. 320 с.
45. Пархоменко В.М. Організація бухгалтерського обліку в Україні. Київ : Компас, 2008. 44 с.
46. Пархоменко В.М. Формирование бухгалтерского учета в Украине. Луганск : Промдрук ДСД «Луганск», 2011. 272 с.
47. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських від 30.11.99 р.№ 291 приказом Міністерства фінансів України. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення : 15.09.2020)
48. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. 2755-VI URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 20.10.2020).
49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» Від 31.01.1999 р.№ 87, затверджене наказом Міністерства фінансів України URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення : 06.09.2020)
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» від 31.01.1999 р.№ 87, затверджене наказом Міністерства фінансів України URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення : 22.10.2020)
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерством фінансів України від 31.12.1999 р. №318. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 18.09.2020).
52. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підручник. Тернопіль : Економічна Думка, 2011. 254 с.
53. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 №419. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення : 15.09.2020)
54. Попович П. Я. Економічний аналіз та аудит на підприємстві. Тернопіль : Економічна думка, 2014. 199 с.
55. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон

України від 16 липня 1999 р. №996-XIV. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 28.09.2020).

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

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

58. Разгонова Л.М. Калькуляція и бухгалтерский учет затрат. Запорожъе : Полиграф, 2014. 79 с.

59. Савич В.І. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ, ЦУЛ, 2014. 150 с.

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

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

62. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу : підручник. Київ : КНЕУ, 2006. 258 с.

63. Тарасюк Г.М., Шваб Л.І. Планування діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : Каравела, 2019. 432 с.

64. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. Львів : ЛБУ НБУ, 2014. 485 с.

65. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. Київ : А.С.К., 2006. 784 с.

66. Церетели Л.Г. Учет производства продукции и услуг. Запорожъе: Полиграф, 2013. 47 с.

67. Чабанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік : посібник. Київ : Академія, 2006. 671 с.

68. Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривоший М.М. Звітність підприємства : навч. посіб. Житомир : ЖІТІ, 2008. 217 с.

69. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз. Київ : КНЕУ, 2006. 556 с.

70. Шваб Л.І. Економіка підприємства : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. Київ : Каравела, 2016. 508 с.

71. Bond Cecil J. Credit management handbook: A complete guide to credit and accounts receivable operations.- New York : McGraw-Hill, 1993. 724 p.

72. Williamson Oliver E. Comparative economic organization [Text] : the analysis of discrete structural alternatives. San Francisco : International center for economic growth, 1994. 46 p.

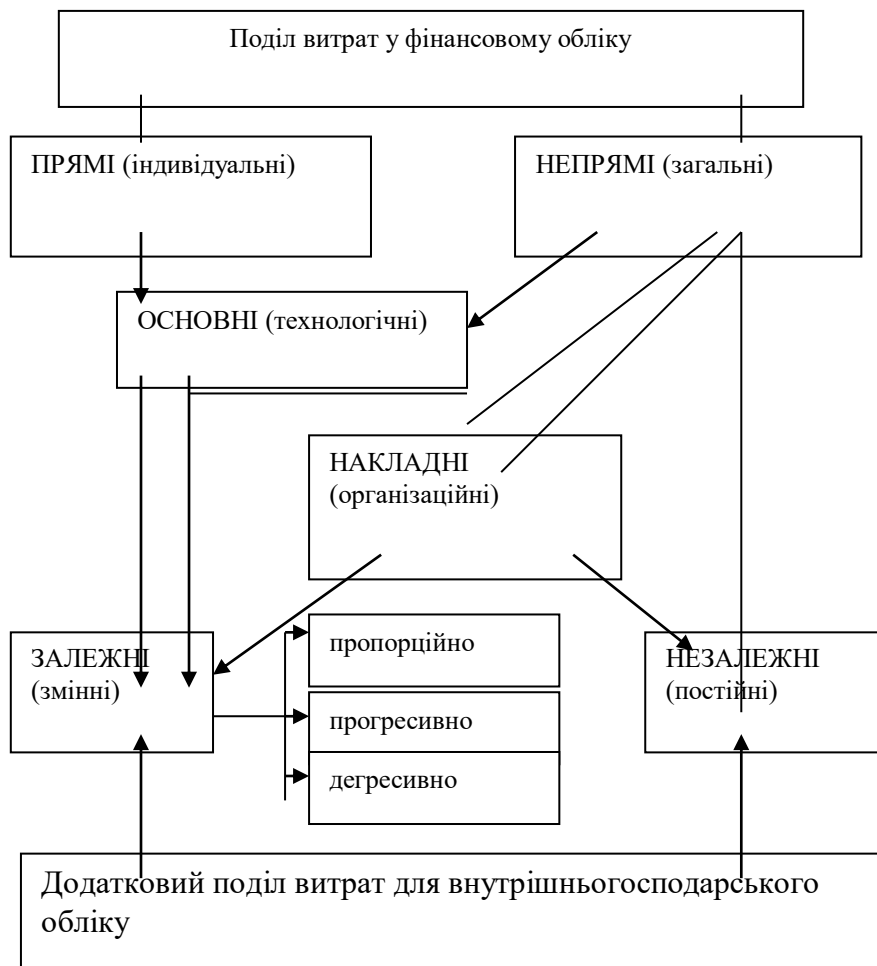
73. Morgenstern Ralf. Incentive structures in economic experiments: A neuroeconomic analysis of decision making under risk : diss. Magdeburg : Fak. für Wirtschaftswissenschaft der Otto-von-Guericke Univ. Magdeburg, 2013. 167 p.

74. Selected issues in agricultural policy analysis in the Near East. Rome : FAO, 1995.125 p.

75. Erdemoglu Elif. The economic analysis of the internationalization of financial reporting standards: IFRS internationalization from a law and economic perspective: diss. Hamburg : Fak. für Rechtswissenschaft der Univ. Hamburg, 2014. 217 p.

ДОДАТОК А

Взаємозв'язок поділу затрат у фінансовому та внутрішньогосподарському (управлінському) обліку



ДОДАТОК Б

Склад загальновиробничих витрат

Витрати	Кошторис	Фактичні	Відхилення
Основна заробітна плата персоналу цеха	92200	90120	-2080
Додаткова заробітна плата персоналу цеху	10100	9800	-300
Нарахування до фонду соціального страхування та ін. з заробітної плати персоналу цеха	37950	36080	-1870
Основна заробітна плата допоміжних робітників	48100	48200	+100
Додаткова заробітна плата допоміжних робітників	5290	3200	-2090
Нарахування до фонду соціального страхування та ін. з заробітної плати допоміжних робітників	19800	19060	-740
Витрати на електроенергію виробничих приміщень	42800	44800	+200
Витрати на паливо виробничих приміщень	12000	12150	+150
Оренда виробничого обладнання	32000	32000	0
Оренда приміщень цеху	8100	8100	0
Ремонт обладнання	14100	14800	+700
Всього	322400	319310	-3090

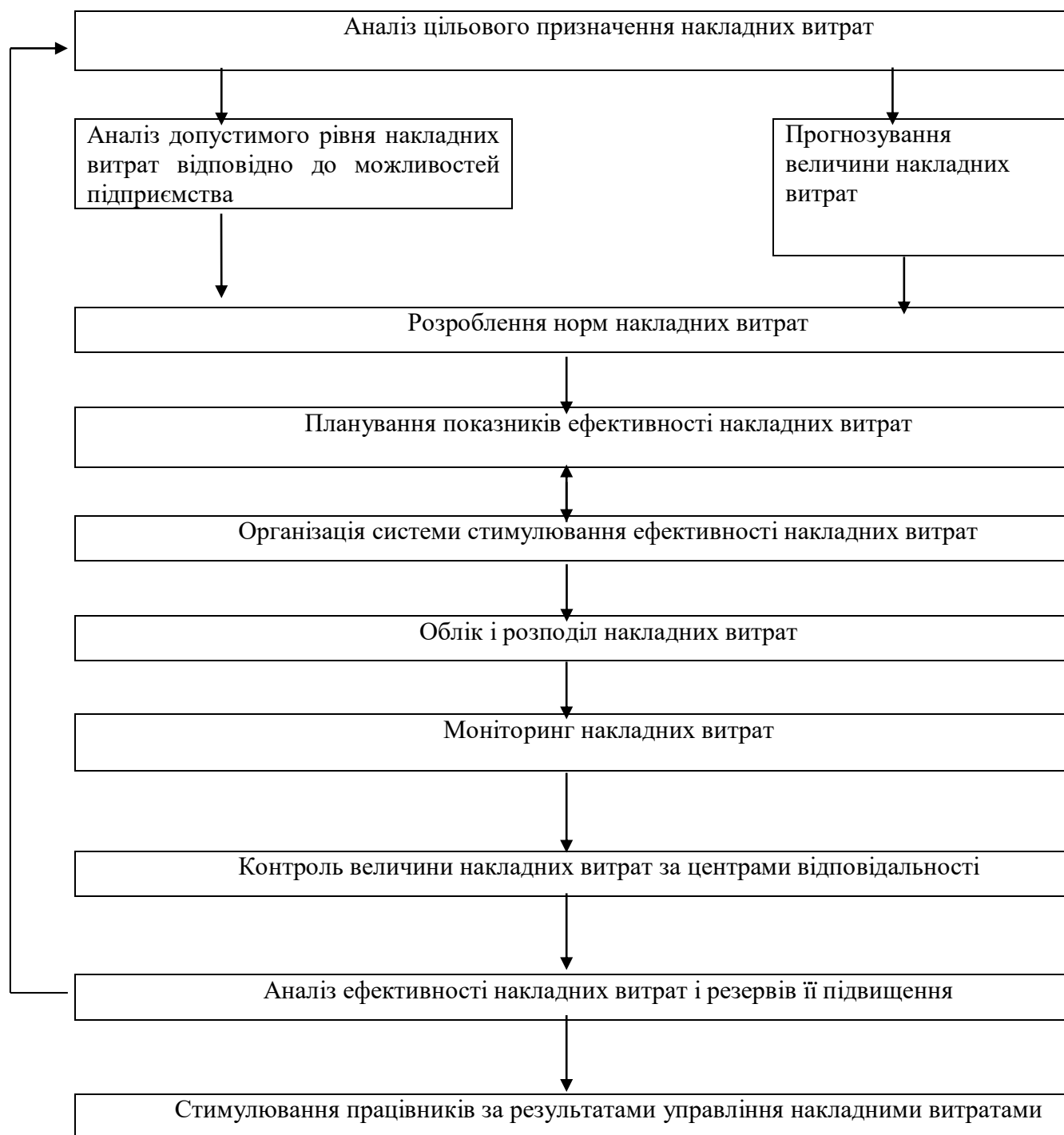
ДОДАТОК В

Етапи процесу управління накладними витратами



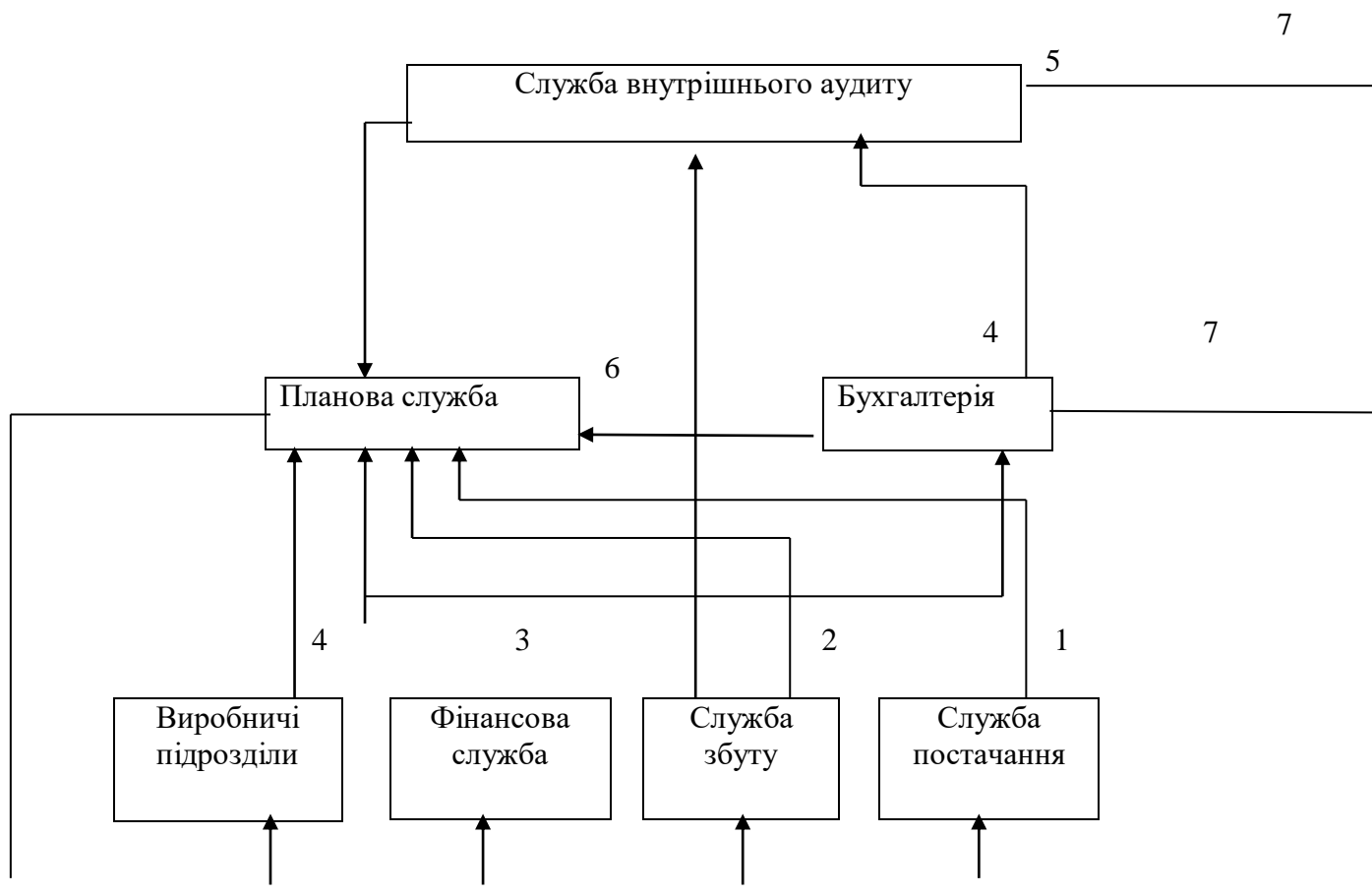
ДОДАТОК Д

Модель механізму управління накладними витратами



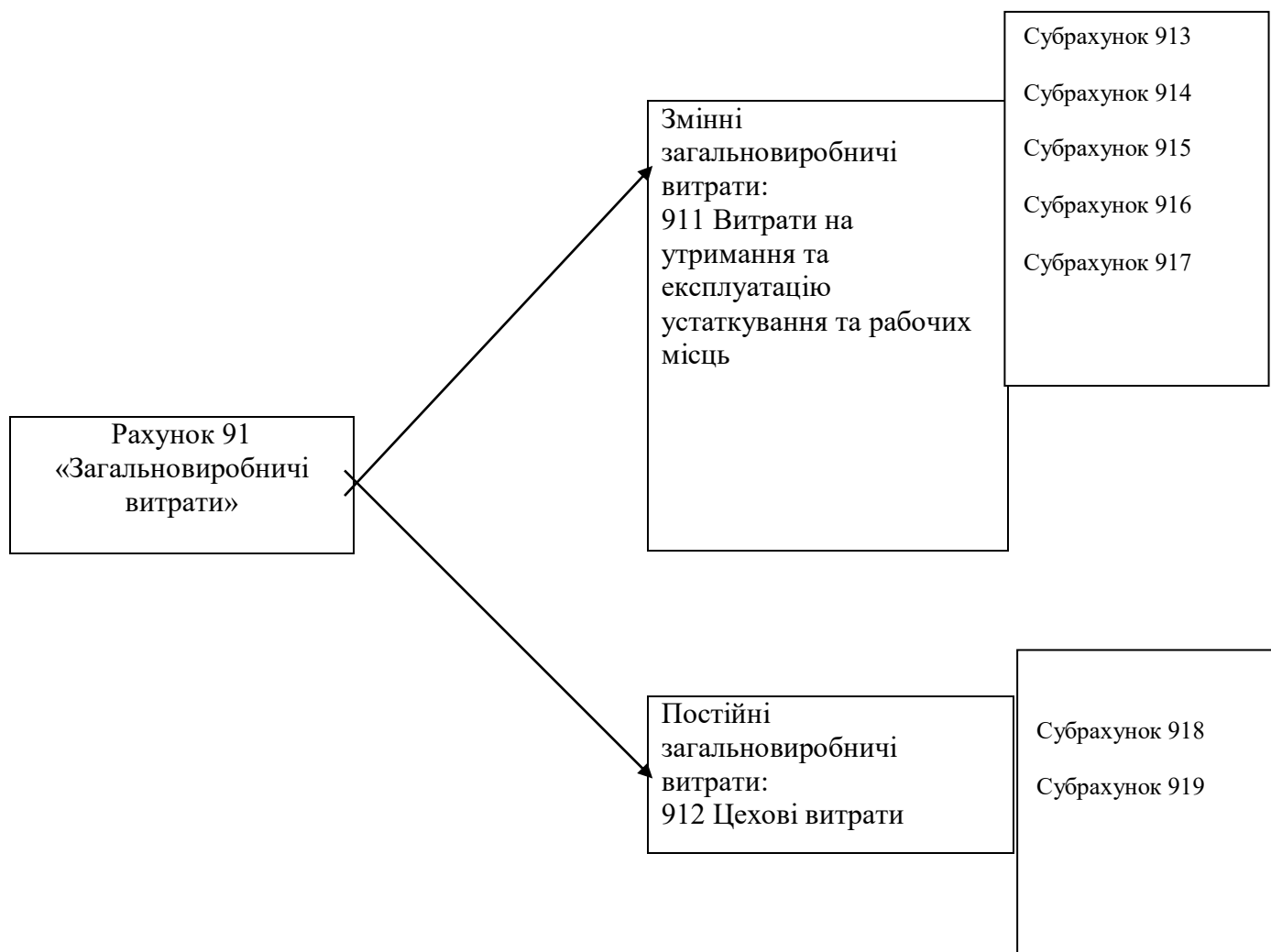
ДОДАТОК Е

Інформаційні потоки механізму управління накладними витратами



Умовні позначення:

- 1 – вартість вхідних факторів виробництва
- 2 – ціни та місткість ринку в розрізі видів продукції
- 3 – вартість фінансових ресурсів
- 4 – фактичний рівень накладних витрат
- 5 – висновки і пропозиції щодо управління накладними витратами
- 6 – планові і нормативні показники управління накладними витратами
- 7 – стимули і санкції

ДОДАТОК Ж**Субрахунки рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»**

ДОДАТОК И

Баланс (Звіт про фінансові стан) на 31.12.2019

Форма № 1

Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	000	20	1273
первісна вартість	001	83	1363
накопичена амортизація	002	63	90
Незавершені капітальні інвестиції	005	1474	1167
Основні засоби	010	15893	19929
первісна вартість	011	69768	77392
знос	012	53875	57463
Інвестиційна нерухомість	015		
Довгострокові біологічні активи	020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	030	1909	2149
інші фінансові інвестиції	035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	040		
Відстрочені податкові активи	045		
Інші необоротні активи	090		
Усього за розділом I	095	19296	24518
II. Оборотні активи			
Запаси	100	11827	19023
Виробничі запаси	101	7801	10235
Незавршене виробництво	102	-	1557
Готова продукція	103	3560	6763
Товари	104	466	468
Поточні біологічні активи	110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	125	12706	17174
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	130	188	-
з бюджетом	135	883	7
у тому числі з податку на прибуток	136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	155	12811	9606
Поточні фінансові інвестиції	160		
Гроші та їх еквіваленти	165	9553	14134

Продовження ДОДАТКУ И

Готівка	166		
Рахунки в банках	167	9553	14134
Витрати майбутніх періодів	170	1881	
Частка перестраховика у срахових резервах	180		
У тому числі в:			
Резервах довгострокових зобов'язань	181		
Резервах збитків або резервах належних витрат	182		
Резервах незароблених премій	183		
Інших страхових резервах	184		
Інші оборотні активи	190	1397	948
Усього за розділом II	195	51246	60892
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	200		
Баланс	300		

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал Зареєстрований (пайовий) капітал	400	3394	3394
Капітал у дооцінках	405		
Додатковий капітал	410		
Резервний капітал	415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	420	8765	27443
Неоплачений капітал	425	()	()
Вилучений капітал	430	()	()
Усього за розділом I	495	12159	30837
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		33	21
Відстрочені податкові зобов'язання	500		
Довгострокові кредити банків	510		
Інші довгострокові зобов'язання	515	18600	5600
Довгострокові забезпечення	520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	595	18633	5621

Продовження ДОДАТКУ И

III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	610		
товари, роботи, послуги	615	10839	11157
розрахунками з бюджетом	620	3264	3490
у тому числі з податку на прибуток	621	620	1140
розрахунками зі страхування	625	315	393
розрахунками з оплати праці	630	1216	1059
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	635	5	
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	640		
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	645		
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	650		
Поточні забезпечення	660	3924	4891
Доходи майбутніх періодів	665		
Інші поточні зобов'язання	690	20186	27962
Усього за розділом III	695	39750	48952
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	700		
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	800		
Баланс	900	70542	85410

Керівник

Головний бухгалтер

ДОДАТОК К

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2019 рік

Форма № 2

Код за ДКУД

1801003

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	202775	167848
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(104564)	(80686)
Валовий: прибуток	2090	98211	87686
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120	1524	3266
Адміністративні витрати	2130	(28369)	(22683)
Витрати на збут	2150	(46704)	(54019)
Інші операційні витрати	2180	(2467)	(3848)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	22195	9878
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200	240	-
Інші фінансові доходи	2220	674	280
Інші доходи	2240	483	160
Фінансові витрати	2250	(545)	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	(351)	(315)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	22696	10003

Продовження ДОДАТКУ К

Збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(4018)	(1200)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	18678	8803
збиток	2355	()	()

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	405		
Накопичені курсові різниці	410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	415		
Інший сукупний дохід	445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	465	18678	8803

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	500	58292	43841
Витрати на оплату праці	505	32780	23653
Відрахування на соціальні заходи	510	6049	4307

Амортизація	515	4523	4413
Інші операційні витрати	520	84485	82843
Разом	550	186129	159057

Керівник

Головний бухгалтер

ДОДАТОК Л

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) за 2019 рік

Форма № 3		Код за ДКУД		1801004
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року	
1	2	3	4	
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності				
Надходження від: Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	242178	175354	
Повернення податків і зборів	3005		300	
у тому числі податку на додану вартість	3006		300	
Цільового фінансування	3010	312		
Надходження від отримання субсидій, дотацій	3011			
Надходження авансів від покупців і замовників	3015	1330	6327	
Надходження від повернення авансів	3020	4654	8342	
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025	610	280	
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3030			
Надходження від операційної оренди	3040	41	111	
Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045			
Надходження від страхових премій	3050			
Надходження фінансових установ від повернення позик	3055			

Продовження ДОДАТКУ Л

Інші надходження	3095		
Витрачання на оплату: Товарів (робіт, послуг)	3100	(167 335)	(135900)
Праці	3105	(24643)	(16447)
Відрахувань на соціальні заходи	3110	(6930)	(4594)
Зобов'язань з податків і зборів	3115	(32200)	(13664)
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток	3116	(3510)	(547)
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на додану вартість	3117	(10586)	()
Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів	3118	(18104)	(13117)
Витрачання на оплату авансів	3135	(692)	(9073)
Витрачання на оплату повернення авансів	3140	(722)	(3844)
Витрачання на оплату цільових внесків	3145	(50)	()
Витрачання на оплату зобов'язань за страховими контрактами	3150	()	()
Витрачання фінансових установ на надання позик	3155	()	()
Інші витрачання	3190	(42)	(959)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	16511	8986
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205	378	
Надходження від отриманих: відсотків	3215	64	
дивідендів	3220		

Продовження ДОДАТКУ Л

Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250		
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	()	()
необоротних активів	3260	(5592)	(1290)
Виплати за деривативами	3270	()	()
Інші платежі	3290	()	()
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	-5150	-1290
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від: Власного капіталу	3300		
Отримання позик	3305	5600	6289
Інші надходження	3340	7604	
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	(18600)	()
Погашення позик	3350		8989
Сплату дивідендів	3355	()	()
Витрачання на сплату відсотків	3360	(545)	()
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365	()	()
Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві	3370	()	()
Витрачання на виплати неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах	3375	()	()
Інші платежі	3390	(904)	()
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	-6845	-2700

Продовження ДОДАТКУ Л

Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	4516	4996
Залишок коштів на початок року	3405	9553	4456
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	65	101
Залишок коштів на кінець року	3415	14134	9553

Керівник

Головний бухгалтер

Продовження ДОДАТКУ М

Відрахування до резервного капіталу	210								
Внески учасників: Внески до капіталу	240								
Погашення заборгованості з капіталу	245								
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	260								
Перепродаж викуплених акцій (часток)	265								
Анулювання викуплених акцій (часток)	270								
Вилучення частки в капіталі	275								
Інші зміни в капіталі	290								
Разом змін у капіталі	295					18678			18678
Залишок на кінець року	300	3394				27443			30837

Керівник

Головний бухгалтер