

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік та аналіз виробничих витрат на

ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0710-з-оа-дн
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми «Облік і аудит»

О.Є. Александрова

Керівник: _____ к.е.н., доцент Гринь В.П.

Рецензент: _____ к.е.н., доцент Сьомченко В.В.

Запоріжжя – 2022

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ:

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

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

Александровій Оксані Євгенівні

1. Тема роботи: Облік та аналіз виробничих витрат на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» керівник роботи Гринь Вікторія Петрівна, к.е.н., доцент, затверджені наказом ЗНУ від 30 червня 2021 р. № 967-с.
2. Строк подання студентом роботи: 13 січня 2022 р.
3. Вихідні дані до роботи: первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та установчі документи спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити засади теоретико-методичних основ обліку та аналізу витрат виробництва; вивчити організаційно-методичні аспекти обліку виробничих витрат на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика»; провести аналіз виробничих витрат на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 13 рис., 17 табл. і 14 формул.

6. Консультанти розділів роботи

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

7. Дата видачі завдання: 05 липня 2021 р..

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	05.07.2021 р. – 30.07.2021 р.	виконано
2.	Написання вступу	01.08.2021 р. – 08.08.2021 р.	виконано
3.	Виконання першого розділу	09.08.2021 р. – 12.09.2021 р.	виконано
4.	Виконання другого розділу	13.09.2021 р. – 01.10.2021 р.	виконано
5.	Виконання третього розділу	02.10.2021 р. – 16.10.2021 р.	виконано
6.	Написання висновків	17.10.2021 р. – 01.11.2021 р.	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	12.11.2021 р. – 24.12.2021 р.	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	13.01.2022 р.	виконано

Студент _____ О.Є. Александрова
(підпис)

Керівник роботи _____ В.П. Гринь
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко
(підпис)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 111 с., 3 розділи, 13 рис., 17 табл., 5 додатків, 83 джерела.

ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА, ПРЯМІ ВИТРАТИ, НЕПРЯМІ ВИТРАТИ, УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

Об'єктом дослідження є організація бухгалтерського обліку й аналізу витрат виробництва на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика».

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування та наукова розробка рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення методики й організації обліку і аналізу виробничих витрат на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика».

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: історичний метод, методи індукції та дедукції, методи теоретичного узагальнення і порівняння, методи причинно-наслідкового та абстрактно-логічного зв'язку, метод спостереження, табличний та графічний, методи узагальнення, конкретизації і наукового абстрагування, а також методи економічного аналізу, економіко-математичні методи.

Наукова та практична цінність одержаних результатів дослідження полягає в теоретико-методичному й практичному обґрунтуванні і вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку й економічного аналізу виробничих витрат. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

удосконалено:

– методичні засади облікового відображення витрат, що виникають у технологічному процесі, в частині покращення системи аналітичного обліку

витрат на промислових підприємствах шляхом виокремлення витрат виробництва за контрольними точками з урахуванням специфіки виробництва, що дає змогу підвищити ефективність контролю й управління собівартістю продукції;

– сутність понять «витрати», «затрати» за допомогою аналізу сучасного стану понятійно-категоріального апарату в частині характеристики витрат в обліку з урахуванням історичних засад та закордонного досвіду.

набули подальшого розвитку:

– теоретико-прикладні аспекти застосування методів факторного аналізу та аналізу динаміки і структури витрат, що створює передумови для покращення існуючого фінансового стану промислових підприємств та їх подальшого розвитку в умовах подолання кризових явищ в галузі;

– класифікація виробничих витрат з урахуванням галузевих особливостей підприємств, що сприяє уніфікації переліку та назв статей витрат, необхідних для аналізу та обліку витрат виробництва.

Отримані результати дослідження спрямовані на удосконалення організації і методики обліку виробничих витрат ПрАТ «Завод «Запріжавтоматика». Впровадження результатів дослідження дозволить покращити якість облікової інформації, а, отже, вдосконалити практику управління виробничими витратами, привести методику управління витратами і калькулювання собівартості на підприємстві до сучасних вимог господарювання, міжнародних та національних стандартів.

SUMMARY

The qualifying work contains: 111 pp., 3 sections, 13 fig, 17 tab., 5 annex, 83 references.

PRODUCTION COSTS, DIRECT COSTS, INDIRECT COSTS, IMPROVEMENT OF ACCOUNTING, ANALYSIS OF PRODUCTION COSTS

The object of the study is the organization of accounting and analysis of production costs at PJSC «Zaporizhavtomatika Plant».

The purpose of the study is a theoretical justification and scientific development of recommendations and proposals for improving the methodology and organization of accounting and analysis of production costs at PJSC «Zaporizhavtomatika Plant».

Research methods: a systematic approach to the study of economic phenomena and processes. During the research general scientific methods of cognition were used: historical method, methods of induction and deduction, methods of theoretical generalization and comparison, methods of causal and abstract-logical connection, method of observation, tabular and graphical, methods of generalization, concretization and scientific abstraction, as well as methods of economic analysis, economic and mathematical methods.

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

improved:

– methodological principles of accounting for costs arising in the technological process, in terms of improving the system of analytical cost

accounting in industrial enterprises by separating production costs by control points taking into account the specifics of production, which allows to increase the efficiency of control and management of production costs;

- the essence of the concepts of «costs», «costs» by analyzing the current state of the conceptual and categorical apparatus in terms of cost characteristics in accounting, taking into account historical principles and foreign experience.

have been further developed:

- theoretical and applied aspects of application of methods of factor analysis and analysis of dynamics and structure of expenses that creates preconditions for improvement of an existing financial condition of the industrial enterprises and their further development in the conditions of overcoming of the crisis phenomena in branch;

- classification of production costs taking into account the sectoral characteristics of enterprises, which contributes to the unification of the list and names of cost items necessary for the analysis and accounting of production costs.

The results of the study are aimed at improving the organization and methods of accounting for production costs of PJSC «Zaprpizhavtomatika Plant». The implementation of the research results will improve the quality of accounting information, and, consequently, improve the practice of cost management, bring the method of cost management and costing in the enterprise to modern business requirements, international and national standards.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП.....	11
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ	
1.1 Економічна сутність виробничих витрат та їх класифікація в обліку й звітності.....	16
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку виробничих витрат.....	31
1.3 Методика економічного аналізу витрат виробництва.....	39
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПРАТ «ЗАВОД «ЗАПОРІЖАВТОМАТИКА»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	55
2.2 Методика та порядок відображення в обліку прямих виробничих витрат.....	62
2.3 Облік непрямих виробничих витрат.....	69
2.4 Удосконалення обліку виробничих витрат.....	76
РОЗДІЛ 3 ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПРАТ «ЗАВОД «ЗАПОРІЖАВТОМАТИКА»	
3.1 Аналіз динаміки та структури виробничих витрат.....	93
3.2 Факторний аналіз виробничих витрат.....	100
3.3 Оцінка резервів скорочення виробничих витрат, як передумови зниження виробничої собівартості продукції.....	104
ВИСНОВКИ.....	110

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	114
ДОДАТОК А Баланс підприємства ПрАТ «Завод «Запоріжавтоматика» за 2019 рік.....	122
ДОДАТОК Б Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) підприємства ПрАТ «Завод «Запоріжавтоматика» за 2019 рік.....	125
ДОДАТОК В Баланс підприємства ПрАТ «Завод «Запоріжавтоматика» за 2020 рік.....	127
ДОДАТОК Д Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) підприємства ПрАТ «Завод «Запоріжавтоматика» за 2020 рік.....	130
ДОДАТОК Е Приклад складання щомісячного звіту про виконання кошторису витрат по центрам відповідальності.....	132

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

АВ – витрати на амортизацію

ВОП – витрати на оплату праці

ВС – відрахування на соціальні заходи

грн. – гривень

ЗВВ – загальновиробничі витрати

ІОВ – інші операційні витрати

МВ – матеріальні витрати

МСБО – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

П(с)БО – положення стандарти бухгалтерського обліку

тис. грн. – тисяч гривень

% – відсотки

ВСТУП

Зростання конкуренції на промисловому ринку супроводжується постійним пошуком шляхів впливу на собівартість продукції з метою зменшення виробничих витрат.

Проблема ефективного ведення управлінського обліку в промислових підприємствах України набуває особливого значення на сучасному етапі розвитку економіки, оскільки за період незалежності обсяг промислового виробництва скоротився вдвічі.

Існуючу незадовільну тенденцію спаду можна пояснити неефективною управлінською політикою як щодо галузі загалом, так і щодо контролю за витратними процесами в конкретних підприємствах. Це, в свою чергу, призвело до падіння рентабельності галузі.

Тому особливого значення набуває дослідження можливого формування нових систем обліку та аналізу за витратами в промислових підприємствах України в зв'язку з їхнім подальшим переорієнтуванням на міжнародні ринки збуту продукції.

У сучасних умовах господарювання збільшується потреба управління в оперативній інформації про обсяги понесених на виробництво продукції витрат. Основним чинником підвищення прибутковості господарської діяльності підприємств та забезпечення їх стабільності у ринковому середовищі є зниження витрат виробництва продукції, яке неможливе без створення дієвої системи обліку та аналізу.

Вагомий внесок у дослідження питань теорії та методики обліку та аналізу витрат зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені як: О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валусев, В. А. Дерій, М. Герасимович, С. Ф. Голов, З. В. Задорожний, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. Г. Лінник, Б. М. Литвин, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко, В. Я. Фаріон, П. С. Безруких, К. Друрі, В. Б. Івашкевич, Р. Ентоні, А. Ф. Палій та

інші.

Враховуючи результати здійснених наукових досліджень і не применшуючи їх значення для розвитку науки, необхідною є розробка теоретичних і організаційно-методичних положень щодо системного аналітичного підходу до технологічного процесу виробництва, застосування технологічних схем в обліку витрат з урахуванням зарубіжного досвіду впровадження обліково-аналітичних систем в частині виробничих витрат і перспективою адаптації такого досвіду до вітчизняних умов господарювання.

Саме тому необхідність ґрунтовного дослідження й удосконалення теоретичних засад та прикладних аспектів обліку й аналізу виробничих витрат в системі управління промисловими підприємствами обумовили актуальність обраної теми кваліфікаційної роботи.

Метою кваліфікаційної роботи є узагальнення та вдосконалення існуючих підходів до обліку й аналізу витрат виробництва продукції промислових підприємств відповідно до вимог сучасної системи управління.

Відповідно для досягнення поставленої мети у дипломній роботі поставлено та вирішено наступні завдання:

- визначити економічну сутність виробничих витрат та охарактеризувати методи класифікації виробничих витрат в обліку й звітності;
- дослідити засади нормативно-правового регулювання обліку виробничих витрат;
- ознайомитися з методикою економічного аналізу, яку використовують для аналізу витрат виробництва;
- охарактеризувати організаційно-економічну діяльність підприємства ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика»;
- вивчити та описати методику і порядок відображення в обліку прямих виробничих витрат;
- розглянути систему обліку непрямих виробничих витрат;
- запропонувати шляхи удосконалення обліку виробничих витрат;

- провести аналіз динаміки та структури виробничих витрат і зробити висновки;

- провести факторний аналіз виробничих витрат;
- здійснити оцінку резервів скорочення виробничих витрат як передумови зниження виробничої собівартості продукції.

Об'єктом дослідження є процеси формування виробничих витрат, їх облік і аналіз на ПрАТ «Завод «Запоріжавтоавтоматика».

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних і організаційно-прикладних положень обліку й аналізу виробничих витрат.

Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання. Серед них варто виокремити такі: історичний – для висвітлення еволюції поняття «витрати» в системі бухгалтерського обліку; індукції і дедукції для визначення загальних тенденцій розвитку обліку витрат; методи теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності і змісту витрат як економічної категорії. Методи причинно-наслідкового та абстрактно-логічного зв'язку використовувалися для вдосконалення класифікації витрат, визначення взаємозв'язку методів обліку витрат; спостереження – для визначення стану обліку на підприємствах; методи економічного аналізу та економіко-математичні методи – для аналізу витрат виробництва та оцінки резервів зниження собівартості продукції; табличний та графічний – для наочного подання результатів дослідження; узагальнення, конкретизації і наукового абстрагування – для формулювання наукових тверджень та висновків.

Наукова та практична цінність одержаних результатів дослідження полягає в теоретико-методичному й практичному обґрунтуванні і вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку й економічного аналізу виробничих витрат. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

удосконалено:

- методичні засади облікового відображення витрат, що виникають у

технологічному процесі, в частині покращення системи аналітичного обліку витрат на промислових підприємствах шляхом виокремлення витрат виробництва за контрольними точками з урахуванням специфіки виробництва, що дає змогу підвищити ефективність контролю й управління собівартістю продукції;

– сутність понять «витрати», «затрати» за допомогою аналізу сучасного стану понятійно-категоріального апарату в частині характеристики витрат в обліку з урахуванням історичних засад та закордонного досвіду.

набули подальшого розвитку:

– теоретико-прикладні аспекти застосування методів факторного аналізу та аналізу динаміки і структури витрат, що створює передумови для покращення існуючого фінансового стану промислових підприємств та їх подальшого розвитку в умовах подолання кризових явищ в галузі;

– класифікація виробничих витрат з урахуванням галузевих особливостей підприємств, що сприяє уніфікації переліку та назв статей витрат, необхідних для аналізу та обліку витрат виробництва.

Інформаційною базою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних учених щодо обліку та аналізу виробничих витрат підприємства, нормативно-правові акти України; аналітичні і статистичні матеріали Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, облікова інформація та фінансова звітність досліджуваного підприємства, матеріали науково-практичних конференцій, періодичні видання.

Наукова та практична цінність одержаних результатів дослідження полягає в теоретико-методичному й практичному обґрунтуванні і вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку й економічного аналізу виробничих витрат. Практичне значення одержаних результатів дипломної роботи полягає рекомендаціях і пропозиціях з удосконалення організації і методики обліку виробничих витрат ПрАТ «Завод «Запоріжавтоавтоматика». Впровадження результатів дослідження дозволить покращити якість облікової інформації, а, отже, вдосконалити практику

управління виробничими витратами, привести методика управління витратами і калькулювання собівартості на підприємстві до сучасних вимог господарювання, міжнародних та національних стандартів.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на конференціях:

– «Методичне забезпечення обліку виробничих витрат підприємства», I Міжнародна студентська наукова конференція «Тренди та перспективи розвитку мультидисциплінарних досліджень», м. Чернігів, 15 жовтня, 2021 рік / молодіжна наукова ліга;

– «Проблеми управління витратами на підприємстві», LXXIII Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Розвиток науки та техніки в умовах пандемії», м. Львів, 18 жовтня, 2021 рік;

– «Сутність та роль обліку витрат в господарській діяльності підприємства», П'ятнадцята Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України», м. Одеса, 10–12 листопада, 2021 рік;

Крім того питання обліку та аналізу виробничих витрат було розглянуто в статтях:

– «Особливості обліку та розподілу загальновиробничих витрат», Міжнародний науковий журнал «Грааль науки» № 9 (жовтень, 2021), м. Вінниця, 2021 рік;

– «Удосконалення обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції», збірник наукових праць Національного авіаційного університету «Проблеми системного підходу в економіці», Випуск 5 (85)/2021.

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку використаних джерел, який включає 83 найменувань. Основний зміст викладено на 111 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

1.1 Економічна сутність виробничих витрат та їх класифікація в обліку й звітності

Витрати є важливою комплексною економічною категорією, яка є одним із ключових факторів впливу на фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання. З огляду на те дані про витрати має центральне місце для системи управління підприємства загалом та кожного його структурного підрозділу.

«Важливість витрат також полягає в тому, що вони є базою для формування цінової політики підприємства, характеризують рівень технології та організації виробництва, а також ефективність господарювання, яка оцінюється через порівняння витрат та результатів діяльності» [1]. Величина витрат істотно впливає на формування фінансових результатів, а також є основою для оцінки ефективності діяльності підприємства.

На сьогоднішній день немає єдиного підходу до визначення поняття «витрат». Натомість, їх можна розділити на дві великі групи – трактування витрат із точки зору економічної теорії або з погляду бухгалтерського обліку, які суттєво відрізняються між собою.

Поняття «економічні витрати» включає в себе не тільки «грошові затрати», а й «альтернативні витрати», що виникають внаслідок наявності багатьох різних способів використання ресурсів. Отже, економічними витратами підприємства називають сукупність альтернативних витрат, як явних (зовнішніх), так і неявних (внутрішніх). Під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна

отримати при найбільш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу обраного для виробництва продукції дорівнюють його вартості при найкращому із усіх можливих варіантів використання.

«Бухгалтерські витрати – це явні (зовнішні) витрати, що визначаються підсумком витрат підприємства на оплату закуплених ресурсів (оплата сировини, палива, енергії, виплата заробітної плати тощо). Ці витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку підприємства, та є підтвердженням конкретних витрат.

Неявні (внутрішні) витрати визначаються вартістю послуг факторів виробництва, які використовуються у процесі виробництва. Це – ресурси, що є власністю даного підприємства (використання особистого транспорту для потреб фірми, будівель під офіс тощо), або грошові платежі, які б могли отримати власники підприємства при альтернативному використанні власних ресурсів.

Так, для власника капіталу до неявних витрат включається прибуток, який міг би отримати, вклавши свій капітал не в дане, а в будь-яке інше виробництво» [2].

«Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). При цьому витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для якого вони були здійснені» [3].

Таким чином, бухгалтерський підхід заснований на конкретних витратах, економічний – на витратах сприятливих можливостей.

З історичним розвитком економіки змінювалося і поняття «витрати», його розуміння, трактування і значення на різних етапах розвитку суспільства.

Витрати виникли із появою товарного виробництва і товарного обігу.

Тому розкриття сутності витрат у різні часи пов'язують із типом економіки, економічним устроєм, формою власності на засоби виробництва, функціями торгівлі як галузі економіки, а також становленням і розвитком економічної думки.

«На першому етапі (XXVIII – II ст. до н.е.) виникають зародки поняття «витрати». Вони формуються в стародавніх країнах, таких як Єгипет, Вавілон, Греція, а саме здійснювалося нормування витрат. Норми витрат визначалися розрахунково-дослідним шляхом і охоплювали основні ресурси населення. Окремо встановлювали норми накладних витрат, залежно від видів продукції. Збережені дані господарського обліку показують, що калькуляції в ті часи не було. Результати господарської діяльності визначалися шляхом порівняння всіх витрат зі всіма доходами» [1].

«Починаючи з XIV – XIX ст. здійснюються спроби надання визначення поняття «витрати» та розкриття його сутності» [1]. Витрати виробництва досліджували Адам Сміт і Давид Рікардо. А. Сміт ввів поняття абсолютних витрат, а Д. Рікардо є автором теорії порівняльних витрат. Під витратами вони розуміли середні суспільні витрати на одиницю, тобто те у що обходиться виробництво окремої одиниці продукції на середньому підприємстві або чому дорівнюють середні витрати на всіх підприємствах окремої галузі.

«Витрати виробництва розглядалися класиками політичної економії і як ціна виробництва з урахуванням рентних платежів» [4]. Згідно з марксистською концепцією, витрати виробництва – це вартість товару, а саме сума витрат на придбання засобів виробництва і робочої сили.

«Від цих капіталістичних витрат К. Маркс відрізняє істинні витрати виробництва (витрати праці), які утворюють додану вартість товару» [5]. Однак насправді не тільки працедавці експлуатують працівників, але й наймані працівники експлуатують працедавця, оскільки працівники отримують від працедавця роботу, засоби для існування, дохід, що відповідає вартості власної робочої сили, а також доступ до засобів праці, яких вони не

мають. За умови дотримання еквівалентності у відносинах «працедавець-працівник», якщо підприємець купує робочу силу по ціні не нижчій від її вартості, експлуатація найманого працівника відбувається без порушень закону вартості і є справедливою.

Слід звернути увагу, що в умовах ринкової економіки у формуванні ціни і, відповідно, доходів підприємств не менш важливу роль відіграють такі фактори, як попит, пропозиція, конкуренція тощо.

Навіть сучасні прихильники теорії трудової вартості визнають вплив даних факторів на ціноутворення. Тому не можна погодитися з таким твердженням трудової теорії вартості, що багатство створюється виключно працею.

У маржиналістів витрати пояснюються як психологічне явище, засноване на граничній корисності з одного боку, а з іншого – на теорії трьох факторів виробництва. Основними представниками теорії трьох факторів виробництва є Ж.Б. Сей, Н.У. Сеніор, Ф. Бастіа. Вони стверджували, що вартість товарів формується в результаті взаємодії землі (природних ресурсів), праці (робочої сили) і капіталу (засобів виробництва). Відповідно, вартість товарів складається із суми доходів власників цих трьох факторів. Розміри даних доходів визначаються співвідношенням попиту і пропозиції на відповідні фактори виробництва.

Теорія граничної продуктивності виникла на основі теорії трьох факторів виробництва в другій половині XIX ст. Основоположниками теорії граничної продуктивності є А. Маршалл і Дж. Б. Кларк. На їхню думку, сума, яку підприємство платить за фактори виробництва, визначається граничною корисністю, яку ці фактори мають з точки зору продавця і покупця. З точки зору маржиналістів визначення витрат може стосуватися саме конкретного підприємства, в якому вони формуються як функція масштабів виробництва.

«Австрійський теоретик Ф. Візер розробив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей, згідно з якою дійсні витрати виробництва певного товару дорівнюють найвищій корисності тих благ, які суспільство

могло б отримати, якби інакше використовувало витрачені виробничі ресурси» [6].

Переклад на математичну основу поглядів маржиналістів представниками австрійської школи сприяв появі теорії мінімізації витрат. Неокласичні концепції витрат виробництва розглядають їх як суму витрат (постійних і змінних) на придбання факторів виробництва.

«У 50-х рр. ХХ ст. неолібералісти допрацювали знамениту теорію порівняльних витрат, врахувавши мобільність та іммобільність чинників виробництва» [7].

У ХХ ст. вводяться в науковий обіг різні види витрат, витрати вивчаються як об'єкт обліку і контролю.

«У середині ХХ ст. як окрема галузь теоретичних і прикладних знань виник управлінський облік, основою якого є облік витрат» [8]. Вчені у своїх дослідженнях намагалися задовольнити зростаючі потреби виробництва.

«Розвитком економічної теорії на сучасному етапі є формування представниками неоінституціоналізму теорії трансакційних витрат. Поняття трансакційних витрат ввів американський економіст Р. Коуз» [4]. Його послідовники розглядають витрати як такі, що формуються в сфері обігу. Ця категорія – одна з найскладніших в економічній теорії, вона ширше, ніж просто різновид виробничих витрат підприємства. В основі розуміння трансакційних витрат є перш за все визначення такої категорії як «трансакція». Під цим терміном розуміють передачу прав розпорядження майном або іншими майновими правами між сторонами, які заключили певний договір. Спрощено роздивляючись витрати згідно цієї теорії, визначимо, що вони формуються саме в результаті взаємодії господарюючих суб'єктів. Цей вид витрат включає будь які необхідні витрати ресурсів, які не спрямовані безпосередньо на виробництво економічних благ, але забезпечують успішну реалізацію даного процесу. На наш погляд, наступне визначення найбільш чітко, точно і зрозуміло відображає економічний зміст категорії «витрати» – це виражена в грошовому вимірнику сума спожитих в

процесі господарської діяльності економічних ресурсів підприємства або збільшення його зобов'язань.

Еволюція поняття «витрат» відбувається й досі. Різні вчені-економісти дають різне визначення категорії «витрати», проте більшість науковців наголошує, що під цим поняттям слід розуміти використання трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів в господарській діяльності суб'єктами господарювання. Більшість авторів у своїх працях при розгляді витрат визначають їх як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Оскільки дати однозначне визначення категорії «витрати» важко, так як воно стосується багатьох процесів (виробництво, споживання, нагромадження, обіг, обмін) і є об'єктом обліку, контролю, планування, аналізу та управління.

«Результатом вивчення витрат різними фахівцями сучасності є виникнення такої галузі знань – управління витратами, яка ґрунтується на теорії економіки підприємств, управлінського обліку, менеджменту, аналізу, бюджетування і контролінгу. Так, Буфетова О.Ф. визначає витрати підприємства як обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети» [9].

«Колектив авторів Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. дають наступне визначення поняття «витрати»: витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [10]. «На відміну від попередніх авторів Падерін І. Д. більш вдало розкриває зміст досліджуваного поняття, у визначенні не враховано тільки процес нагромадження. Він тлумачить витрати як виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу й розподілу продукції, товарів» [11].

Сучасні американські вчені Ч.Т. Хорнгрен та Дж. Фостер під поняттям

витрат розуміють використані ресурси або гроші, які потрібно заплатити на товари чи послуги. «Палій В. та Вандер Віл Р. у спільній праці «Управлінський облік» під витратами розуміють увесь комплекс матеріальних та грошових ресурсів, який необхідний для створення продукту» [12]. Автори забули у визначення включити трудові ресурси і розглядають тільки один господарський процес.

Отже, майже всі науковці розглядають поняття «витрати» з позиції використання ресурсів. Крім того різноманітність підходів до визначення понять «витрати» змушує для роз'яснення звернутися до нормативно-правових актів України, які регламентують сферу дії бухгалтерського обліку (рис. 1.1).



Рисунок 1.1 – Визначення терміну «витрати» у нормативних актах України

Джерело: складено автором самостійно.

Так, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не містить визначення термінів «витрати».

«У П(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що «...витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [3].

«Ідентична ситуація щодо визначення терміна «витрати» і в Національному П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»» [14].

«Наближене визначення терміна «витрати» містить стаття 14 розділу I Податкового кодексу України» [15].

«Інструкція № 291, містить роз'яснення щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації про використані активи за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності»» [16].

Важливим є те, що в Плані рахунків назви всіх рахунків класу 8 та класу 9 включають термін «витрати», а в П(С)БО 16 «Витрати» у п. 21, 22 при визначенні економічних елементів витрат вказується матеріальні затрати; у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» рядок третього розділу 2500 має назву «Матеріальні затрати».

Тому доцільно привести у відповідність цей рядок, перейменувавши його на «Матеріальні витрати», оскільки визначення «затрати» в національних положення не має.

Аналізуючи визначення поняття «витрати» у НП(С)БО 1 і П(С)БО 16 необхідно зазначити, що у П(С)БО 1 мова йде про «зменшення економічних вигод», тоді як у П(С)БО 16 про «зменшення активів, або збільшення зобов'язань».

Таке неоднозначне трактування в національних стандартах пояснюється тим, що під час розробки національних П(С)БО визначення витрат було трансформовано з МСФЗ (табл.1.1).

Таким чином, в національних положеннях необхідно визначити поняття «економічні вигоди», на якому базується визначення відповідно до міжнародних стандартів, та привести визначення терміну «витрати» до однозначного трактування в обліку.

Таблиця 1.1 – Визначення терміну «витрати» в зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку

Стандарт	Визначення
1	2
IFRS	витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або виснаження активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів, що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками.
GAAP	витратами є фактичні або передбачувані відтоки грошових коштів або їх еквівалентів, які виникли або виникнуть в результаті основної діяльності компанії.
Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, яка затверджена Радою Комітету з МСБО	витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів, або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Джерело: складено автором самостійно.

Дослідивши погляди вчених стосовно категорії витрат, виникає думка, що сумарні економічні витрати більші, ніж бухгалтерські, а отже їх можна назвати витратами підприємства.

Тому, на нашу думку, витрати підприємства повинні охоплювати всі витрати, які потенційно існують на підприємстві. Економічна сутність витрат була, є і залишиться однією із найбільш дискусійних тем. Така багатозначність поняття «витрати» вимагає нових підходів до визначення цієї категорії та значних термінологічних уточнень. Обґрунтована класифікація витрат посідає визначне місце в управлінні підприємством.

Для планування, контролювання, регулювання витрат їх класифікація має велике значення та відіграє важливу роль, оскільки дає можливість визначити особливості формування й розподілу витрат певними об'єктами

управління.

Розподіл витрат на різні види за відповідними класифікаційними ознаками спрямований на розв'язання різноманітних завдань управління. Як наслідок, у літературі зустрічаються найрізноманітніші форми групування витрат за ознаками їх класифікації, що розв'язують переважно аналогічні завдання управління.

При прийнятті управлінських рішень, аналізі витрат, визначенні собівартості одиниці продукції, фінансових результатів та ефективності діяльності, формуванні цінової політики, вкладанні коштів у різні проекти доречно використовувати класифікацію витрат за різноманітними ознаками.

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення.

Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при здійсненні калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління. В бухгалтерському та управлінському обліку виділяють наступну класифікацію витрат (табл.1.2).

Таблиця 1.2 – Класифікація витрат в бухгалтерському та управлінському обліку

Класифікаційна ознака	Види
1	2
У бухгалтерському обліку	
За видами діяльності	- витрати операційної; - фінансової; - інвестиційної діяльності.
За єдністю складу	- одноелементні витрати; - комплексні витрати.
За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	- прямі витрати; - непрямі витрати.
За центрами витрат і центрами відповідальності	- за окремими видами продукції, послугами; - структурними підрозділами, відповідальними особами.
За відношенням до звітного періоду	- витрати поточного періоду; - витрати минулого періоду; - витрати майбутніх періодів.

Продовження таблиці 1.2

1	2
За видами витрат	витрати за економічними елементами; витрати за статтями калькуляції.
По відношенню до виробничого процесу	- основні витрати; - накладні витрати.
За ступенем залежності від обсягів діяльності	- змінні; - постійні.
В управлінському обліку	
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	- постійні; - змінні; - змішані.
За рівнем залежності від прийняття рішення	- релевантні; - нерелевантні.
За центрами відповідальності (за місцем виникнення витрат)	Зведені по: – підприємству - структурних підрозділах (цехах, дільницях) - центрах витрат - центрах відповідальності
Витрати на одиницю продукції.	- граничні; - середні.
Залежно від прийняття управлінських рішень.	- дійсні; - альтернативні.
За рівнем контрольованості	- контрольовані; - неконтрольовані.
За доцільністю витрат	- продуктивні; - непродуктивні.

Джерело: складено автором самостійно.

Особливої актуальності набуває необхідність поділу витрат за видами діяльності. За цією ознакою прийнято розрізняти витрати на операційну, інвестиційну та фінансову діяльність підприємства.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства пов’язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), яка є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Адміністративні витрати – загальногосподарські витрати, що спрямовуються на обслуговування та управління підприємством. До них належать загальні та корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання тощо.

Витрати на збут – витрати, пов’язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). До них відносять витрати пакувальних матеріалів, витрати на ремонт тари, оплата праці та комісійні винагороди продавцям, витрати на маркетинг тощо.

Інші операційні витрати. До них відносять витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, визнані штрафи та пені, сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів тощо.

За способом включення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі. Прямими називаються ті витрати, які безпосередньо можуть бути віднесені до конкретного об’єкта витрат і включені до собівартості продукції (робіт, послуг). До складу прямих витрат відносяться ті, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкту витрат, а саме:

- сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці: заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг;
- інші виробничі витрати.

Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу. Непрямий розподіл витрат призводить до неточностей у визначенні собівартості окремих видів продукції, тому при організації обліку повинна приділятися увага збільшенню питомої ваги прямих витрат.

Складність організації виробництва, його характер, номенклатура, асортимент, що виробляється, вимагають застосування такого групування витрат, що дало би можливість скоротити роботу щодо обліку витрат і їхнього калькулювання.

1. У залежності від характеру зв’язку витрат з процесом виробництва продукції усі витрати поділяються на основні і накладні. До основних витрат

відносять витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Накладні витрати пов'язані з організацією, управлінням і обслуговуванням виробництва. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством.

2. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат їх поділяють на змінні і постійні. До змінних належать витрати, абсолютний обсяг яких зростає з збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується при його зниженні. До них належать витрати на сировину і матеріали, покупні напівфабрикати, технологічне паливо й енергію, оплата праці основних робітників з відрахуванням на соціальні заходи. Постійні витрати – це витрати, загальний обсяг яких не залежить від зміни обсягу продукції в короткі проміжки часу. До постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

За складом витрати можуть бути одноелементними або комплексними.

Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами.

Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. Характерним прикладом статті комплексних витрат є загальновиробничі витрати, в які входять практично всі економічні елементи.

В умовах використання національних стандартів бухгалтерського обліку обчислення собівартості продукції підприємств є складним процесом, який пов'язаний з обліком об'ємної і різноманітної номенклатури витрат.

При ринкових відносинах, коли собівартість стає внутрішнім показником, необхідно так систематизувати витрати, щоб можна було оптимізувати кількість статей, спростити методику розрахунку витрат, їх розподіл на окремі види продукції і водночас одержувати необхідну

інформацію для управління собівартістю. Для аналізу витрати класифікують за двома основними ознаками: за економічними елементами та статтями витрат (статтями калькулювання). Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та, відповідно, для ціноутворення.

«Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», витрати операційної діяльності групуються за такими елементами:

1. Матеріальні витрати;
2. Витрати на оплату праці;
3. Відрахування на соціальні заходи;
4. Амортизація;
5. Інші операційні витрати» [3].

«Також кожне підприємство має право розробляти і використовувати для управління свою номенклатуру статей витрат» [3]. Проведене дослідження, дає змогу визначити такі основні статті витрат при калькулюванні виробничої собівартості продукції:

1. Сировина;
2. Основні матеріали і напівфабрикати;
3. Допоміжні і пакувальні матеріали;
4. Витрати і втрати по тарі;
5. Паливо, енергія і вода на технологічні цілі;
6. Витрати на оплату праці виробничих працівників;
7. Відрахування на соціальні заходи;
8. Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання;
9. Загальновиробничі витрати.

Застосування такої номенклатури статей при обліку витрат на виробництво дає змогу, по-перше, посилити контроль дійсних витрат на виробництво; по-друге, покращати і розширити економічний аналіз витрат для виявлення резервів їх зниження; по-третє, одержати обґрунтовану інформацію про виробничі витрати, необхідну для ефективного управління виробництвом в умовах подальшого розвитку ринкових відносин.

За доцільністю витрачання виділяють продуктивні витрати, до яких відносяться виправдані, чи доцільні для даного виробництва, витрати. Відповідно до непродуктивних відносять витрати, які утворюються з причин, що свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо). У разі відповідної організації технології виробництва і праці всі витрати повинні бути тільки продуктивними.

У залежності від специфіки приймаючих рішень витрати поділяються на релевантні і не релевантні. Релевантними (тобто суттєвими, значними) витратами можна вважати тільки ті витрати, які залежать від певного управлінського рішення. Так, витрати минулих періодів не можуть бути релевантними, оскільки вплинути на них вже не можна.

Важливе значення в управлінні витратами має система контролю, яка забезпечує повноту і правильність дій в майбутньому, які направлені на зниження витрат і зростання ефективності виробництва. Для забезпечення системи контролю за витратами їх групують на контрольовані і неконтрольовані. Контрольовані – це витрати, які піддаються контролю з боку суб'єктів управління. Неконтрольовані ж витрати не залежать від діяльності суб'єктів управління.

Для обліку витрат передбачено рахунки 9-го класу «Витрати діяльності», а також рахунки 8-го класу «Витрати за елементами». Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Застосування 8-го класу рахунків для промислових підприємств є не обов'язковим. Підприємствам надане право самостійно визначати, як відображувати витрати в бухгалтерському обліку – з використанням рахунків 8-го класу чи без, і це фіксується в Наказі про облікову політику підприємства.

Будь-яка діяльність, що здійснюється, супроводжується витратами, які є найважливішою частиною діяльності підприємства. Різний характер витрат, правильне розуміння їх призначення, економічної ролі у виробництві визначають необхідність науково-обґрунтованої класифікації витрат на виробництво.

Кожне підприємство в сучасних умовах господарювання самостійно повинно класифікувати витрати за такими ознаками, які найбільшою мірою є зручними у використанні та відповідають різним потребам управління.

Конкретні параметри класифікації й обліку витрат підприємства визначаються економічними, юридичними, організаційними, технологічними умовами, а також компетентністю керівників і, відповідно, їхніми потребами в управлінській інформації.

Класифікація витрат дає змогу ефективно керувати витратами та вести чіткий їх облік та досягати поставленої мети діяльності підприємства.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку виробничих витрат

Оскільки будь-яке підприємство намагається одержати якомога більший прибуток від своєї діяльності, а отже бажає не тільки продати свою продукцію за найвищою ціною, а й зменшити витрати на її виробництво та збут, тому прийняття ефективних управлінських рішень неможливе без аналізу витрат виробництва.

Особливу увагу при відображенні витрат підприємства необхідно приділити виробничим витратам, зокрема визначенню їхнього складу і величини витрат та включенню їх до собівартості продукції.

Прийняття даного рішення впливатиме на формування ціни на продукцію (робіт, послуг), показники рентабельності, а також визначатиме ефективність управління підприємством загалом.

До основних завдань виробничих витрат відносять своєчасне, повне та достовірне відображення, їх обробка та надання зведеної інформації щодо витрат у звітах зацікавленим користувачам для прийняття ними рішень.

Також одним із завдань є виявлення і мобілізація наявних на підприємстві резервів виробництва з метою систематичного зменшення витрат.

Зниження витрат виробництва можна досягти за рахунок економного використання сировини та матеріалів, палива, енергії, ефективнішого використання виробничих потужностей.

Для організації обліку виробничих витрат на підприємстві згідно норм чинного законодавства необхідно дотримуватися правил їх обліку, що встановлені різними нормативними документами.

В Україні регламентація питань обліку і аналізу операційних витрат здійснюється на трьох рівнях (рис. 1.1).

«Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства, а отже й виробничі витрати та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»» [3].

«У бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Це відповідає принципам міжнародних стандартів фінансової звітності і застосовуваному у національних стандартах принципу відповідності витрат доходам.

Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені» [17].

Облік та аналіз витрат підприємства засновується на нормативноправовій базі, інструктивних документах та методичних рекомендаціях.



Рисунок 1.2 – Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку виробничих витрат

Джерело: складено автором самостійно.

Норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» суворо регламентують умови визнання витрат підприємства. Згідно з п. 5-8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витрати визнаються за наступних умов:

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

Приклад: списання матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати персоналу підприємства.

2. Визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів.

Приклад: нарахування амортизації основних засобів, нарахування амортизації нематеріальних активів.

3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства.

Приклад: уцінка запасів, створення резерву сумнівних боргів.

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат.

5. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображені у витратах того звітного періоду, в якому їх було здійснено.

«Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента тощо;

2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

3. Погашення одержаних позик;

4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у п.6 П(С)БО 16;

5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу» [3].

«Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої,

виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, що забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні» [18]. «Еволюція витрат як категорії породжується: законодавчо–нормативними носіями (законами, положеннями, постановами, рекомендаціями тощо) у різному часовому просторі людства; науковими дослідженнями витрат як історичної категорії, як об'єкта обліку, аналізу, планування, управління чи іншого виду діяльності; їх розумінням на державному рівні та в міжнародному просторі тощо» [19].

Огляд нормативної бази та законодавчих документів наведено у таблиці 1.3. Наразі в системі обліку здійснюється постійна орієнтація національних стандартів обліку на загальноприйняті міжнародні стандарти.

Таблиця 1.3 – Нормативні документи з питань обліку витрат підприємства

№	Документ	Короткий зміст	Використання в обліковому процесі
	1	2	3
1.	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України прийнятий ВР України від 16.07.1999 р. №996–XV (із змінами і доповненнями)	Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку. Загальні вимоги до фінансової звітності	Регламентує організацію обліку витрат та відображення результатів обліку у фінансовій звітності
2.	Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. №318 (із змінами і доповненнями)	Засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності	Для організації обліку операцій, пов'язаних з витратами підприємства
3.	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755–VI (із змінами і доповненнями)	Перелік платників податку. Ставка податку, правила ведення податкового обліку. Зарахування податку до бюджету. Відповідальність платників податку	Для перевірки правильності визначення витрат підприємства в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах

Продовження таблиці 1.3

	1	2	3
4.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 №73 (із змінами і доповненнями)	Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів	Правильність визнання витрат, контроль порядку їх відображення у фінансовій звітності, а також для їх економічної характеристики
5.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затв. наказом Мінфіну №291 від 30.11.99 р. (із змінами і доповненнями)	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств	Для організації бухгалтерського обліку

Джерело: складено автором самостійно

При визнанні та оцінці витрат в Україні користуються П(С)БО 16 «Витрати», проте в міжнародній практиці витратам не присвячено окремого стандарту.

Певні основи даного поняття розкриваються у Концептуальній основі фінансової звітності, Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби» та ін.

Основною проблемою при визнанні витрат та їх оцінці є розбіжності, що існують між П(С)БО 16 та міжнародними стандартами в частині відображення витрат. Порівнюючи оцінку та визнання витрат за МСБО та П(С)БО можна зробити висновок про те, що основними ознаками порівняння є: визначення терміну «витрати», класифікація та групування витрат, елементи витрат, визнання витрат та оцінка витрат.

Визначення витрат, наведене у П(С)БО 16, майже повністю відповідає поняттю витрат, наведеному у Концептуальній основі фінансової звітності.

Класифікація та групування витрат найбільш детально розглянуті в П(С)БО 16 «Витрати», згідно якого витрати класифікуються залежно від виду

діяльності, за економічними елементами і статтями витрат.

«МСБО 1 «Подання фінансової звітності» рекомендує здійснювати класифікацію витрат за характером (зокрема, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність)» [17].

Це відповідає класифікації витрат за економічними елементами та статтями калькуляції у вітчизняній практиці, що передбачено П(С)БО 16.

«Під час проведеного дослідження також було виявлено, що у визначенні постійних і змінних загальновиробничих витрат, формуванні їх баз розподілу в П(С)БО 16 «Витрати» та в МСБО 2 «Запаси» немає жодних відмінностей. Водночас різниця полягає в тому, що згідно з П(С)БО 16 загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції робіт, послуг, а відповідно до МСБО 2 – до оцінки запасів, а саме до витрат на їх переробку» [20].

При оцінці витрат слід врахувати, що в МСФЗ та П(С)БО відсутні спеціальні правила оцінки витрат, але така оцінка міститься в окремих стандартах з врахуванням особливостей оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом.

«Порівнюючи оцінку та відображення в обліку витрат за П(С)БО та МСФЗ можна стверджувати, що відмінності є за наступними ознаками:

1. Регламентуючі стандарти – за цією ознакою необхідно враховувати загальні питання витрат, що розглянуті у МСБО 1 «Подання фінансової звітності», а також у стандартах, що регламентують облік окремих об'єктів;

2. Класифікація та групування витрат – міжнародні стандарти передбачають розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та не пов'язані із звичайною діяльністю, а П(С)БО 16 класифікує витрати за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат;

3. Визнання витрат – за міжнародними стандартами витрати

визнаються на основі зіставлення між сумами понесених витрат і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій; згідно П(С)БО 16 витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені» [20].

Без формування інформаційної бази забезпечити дієвий облік та прийняття ефективних управлінських рішень щодо витрат виробництва є неможливим.

Для поліпшення нормативно-інформаційного регулювання обліку витрат виробництва на підприємстві необхідно: проводити періодичний перегляд всіх нормативно-правових актів, пов'язаних з обліком і контролем витрат виробництва з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій; організувати та вчасно оновлювати довідково-інформаційну базу з питань обліку.

Таким чином, за результатами аналізу методологічних аспектів обліку витрат виробництва, згідно національних та міжнародних стандартів не виявлено суттєвих відмінностей у підходах до оцінки та обліку.

Разом з тим, певні питання, що стосуються практичного застосування стандартів дещо відрізняються від прийнятих на міжнародному рівні, оскільки враховують вітчизняну специфіку.

Без формування інформаційної бази забезпечити дієвий облік та прийняття ефективних управлінських рішень щодо витрат виробництва є неможливим.

Для поліпшення нормативно-інформаційного регулювання обліку витрат виробництва на підприємстві необхідно: проводити періодичний перегляд всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і контролем витрат виробництва з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій; організувати та вчасно оновлювати довідково-інформаційну базу з питань обліку, в тому числі щодо витрат виробництва.

1.3 Методика економічного аналізу витрат виробництва

У процесі виробництва відбувається свідоме і планомірне комбінування різноманітних виробничих ресурсів (матеріальних, трудових, технічних, технологічних, організаційних) і створення нових видів продуктів.

Для економічного розвитку як окремих суб'єктів господарювання, так і економіки держави загалом необхідно, щоб процес виготовлення продукції був ефективним, тобто повинен здійснюватись при оптимальних витратах виробничих ресурсів та максимальному рівні прибутковості виробництва.

Аналіз витрат – це потужний важіль керівників та управлінців у боротьбі за місце на ринку. Для ефективного аналізу важливим аспектом є його організація на підприємстві.

Використання методу економічного аналізу витрат на виробництво продукції проявляється через ряд конкретних методик аналітичного дослідження.

Методикою прийнято називати сукупність прийомів, способів, засобів, що застосовуються в процесі проведення економічного аналізу в раніше визначеній послідовності для досягнення поставленої мети.

Питання вдосконалення бухгалтерського обліку повинні розглядатися в тісному зв'язку з методами економічного аналізу, оскільки без цього неможливе прийняття обґрунтованих економічних рішень.

Аналіз виробничих витрат проводять для того, щоб визначити економію, або навпаки перевитрати певної статті, визначити ефективність діяльності підприємства.

«Мета аналізу таких витрат підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації» [21]. Основні завдання аналізу виробничих витрат наведені на рис. 1.3.

Якість проведення аналізу витрат значною мірою залежить від

правильного використання принципів і методів аналізу, які дають змогу організації системного підходу до вивчення господарської діяльності підприємства.

Головна мета методики аналізу полягає у виробленні аналітичних результатів, рекомендацій, які максимально сприятимуть та відіграватимуть важливу роль при прийнятті управлінських рішень.

Для виконання завдань економічного аналізу витрат періоду підприємства необхідно забезпечити виконавців джерелами інформації.

Джерелами інформації для аналізу витрат періоду слугують:

- 1) первинні документи, які засвідчують здійснення таких витрат:
 - а) відомість нарахування заробітної плати;
 - б) звіти про відрядження (авансові звіти);
 - в) довідка-розрахунок про нарахування амортизації необоротних активів загальнопромислового призначення та інші документи;
 - г) дані оперативного обліку (первинні документи, реєстри відпуску матеріалів на виробництво, таблиці, відомості нарахування заробітної плати).
- 2) інформація, що відображається на рахунках бухгалтерського обліку 8 класу «Витрати за елементами» і 9 класу «Витрати діяльності».
- 3) реєстри аналітичного і синтетичного обліку: журнали 5, 5А і відомість 5.1.
- 4) фінансова звітність:
 - а) ф. №2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід»).
- 5) статистична звітність:
 - а) ф. №1-підприємництво «Звіт про основні показники діяльності підприємства».
 - б) планові дані – кошторис (бюджет) операційних витрат, калькуляції собівартості продукції, аналітичні розрахунки, норми й нормативи споживання ресурсів.

7) матеріали обстежень, перевірок, спостережень, конструкторська і технологічна документація.

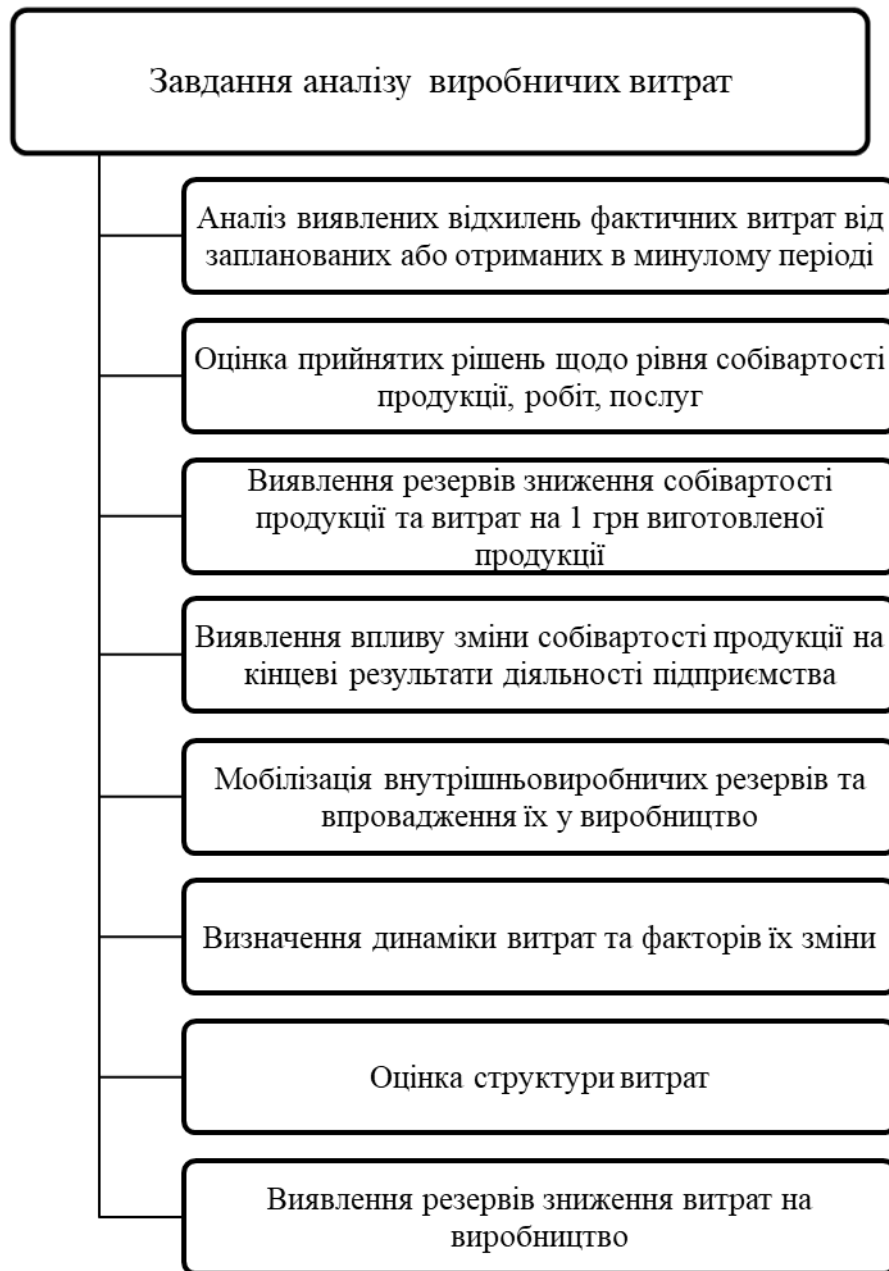


Рисунок 1.3 – Завдання аналізу виробничих витрат підприємства

Джерело: складено автором самостійно.

Головними витратами в діяльності підприємства є витрати пов'язані з виробництвом продукції, адже собівартість продукції є важливим показником, який характеризує ефективність діяльності підприємства.

Також від собівартості залежить розмір прибутку, рівень рентабельності. Отже, в подальшому ми детально розглянемо аналіз собівартості продукції.

«Етапи аналізу витрат виробництва:

Етап 1. порівнюється структура витрат звітного періоду з показниками минулого (базисного) періоду або з плановими;

Етап 2. порівнюється рівень витрат (інтенсивність споживання ресурсів) звітного періоду з показниками минулого (базисного) періоду або з плановими;

Етап 3. з метою виявлення кількісної міри впливу факторів на відхилення операційних витрат провадиться факторний аналіз шляхом порівняння фактичних витрат із плановими (або витратами минулого періоду)» [22].

Завдання аналізу собівартості полягає в тому, щоб визначити, як виконано план за собівартістю, з'ясувати, які чинники призвели до відхилень, що утворилися, від плану, встановити, наскільки і за рахунок чого можна забезпечити подальше зменшення собівартості продукції підприємства.

Залежно від стану рівня витрат, конкретних завдань, поставлених керівництвом, аналіз можна проводити одночасно в усіх напрямках або їх частині, охоплювати весь цикл виробництва або окремі його стадії і процеси.

Також, при проведенні економічного аналізу витрат виробництва необхідно враховувати специфіку виробництва продукції, галузеві особливості тощо.

У процесі аналізу собівартості вивчають її рівень і структуру, відповідність фактичних витрат на виробництво і реалізацію продукції плановим даним, дотримання чинних на підприємстві нормативів витрат матеріальних, трудових і грошових ресурсів.

Аналіз собівартості продукції проводиться за трьома основними напрямками:

1. Аналіз собівартості товарної продукції;

2. Аналіз витрат на гривню товарної продукції;
3. Аналіз собівартості найважливіших видів виробів (рис. 1.4).



Рисунок 1.4 – Основні напрями аналізу витрат виробництва на підприємстві

Джерело: складено автором самостійно.

«Аналіз собівартості товарної продукції починають із загальної оцінки виконання плану собівартості, визначають відхилення звітних показників від і планових, їх динаміку, виявляють фактори, що вплинули на це відхилення,

роблять відповідні висновки» [23].

Одним з найважливіших способів аналізу собівартості є аналіз собівартості товарної продукції за статтями калькуляції. Цей аналіз має на меті з'ясування того, як виконувався на підприємстві план за окремими статтями витрат. Він дає можливість встановити, за якими статтями виявлена економія порівняно з планом, а за якими допущена перевитрата. Такий аналіз дає змогу визначити напрям, за яким має розвиватися подальше дослідження резервів зниження собівартості на підприємстві.

Аналіз собівартості продукції є важливим інструментом управління витратами. Зниження виробничої собівартості продукції сприяє збільшенню прибутку, а також в свою чергу підвищенню ефективності виробництва. Це досягається шляхом економії затрат праці, матеріалів, сировини, енергетичних ресурсів, кращого використання обладнання і потужності, зростання обсягу виробництва, скорочення різних витрат, ліквідації непродуктивних витрат.

«Аналіз собівартості фактично випущеної продукції за калькуляційними статтями проводять, порівнюючи фактичні витрати з минулорічними та плановими. При цьому визначають абсолютне та відносне відхилення щодо кожної калькуляційної статті і дають їм оцінку» [24].

Шляхом віднесення знайдених відхилень до повної собівартості товарної продукції за планом встановлюється вплив змін за кожною зі статей на кінцевий результат виконання плану.

Одночасно з аналізом витрат на виробництво продукції за статтями витрат необхідно проаналізувати і структуру собівартості продукції. Під структурою собівартості продукції розуміється частка статей витрат у загальній величині витрат на випуск продукції. Аналіз структури собівартості продукції характеризує рівень окремих статей витрат і їх вплив на собівартість виробів. На основі даних звітності визначається частка відповідних витрат у собівартості товарної продукції у звітному році та їх відхилення від показників попереднього року.

Порівняння часток відповідних витрат протягом кількох звітних періодів і дає змогу виявити зміну рівня витрат, зумовлених ступенем спеціалізації, планування, упровадження нової техніки тощо.

«Після загального аналізу собівартості товарної продукції проводиться аналіз або всієї статті, або статті, що має найбільшу частку, і статті, за якою допущена перевитрата» [24].

«Значну частку в матеріальних витратах має, як правило, витрати сировини і матеріалів на виробництво продукції, яка відображається як окрема самостійна стаття собівартості. Крім того, до складу матеріальних витрат враховуються купівельні вироби, напівфабрикати, паливо та енергія» [25].

Аналіз витрат на матеріали, покупні вироби і напівфабрикати, паливо, електроенергію починається із загальної оцінки їх величини у собівартості всієї товарної продукції за прямими статтями калькуляції. Для цього на основі плану підприємства, форми 2-річної та періодичної звітності й облікової інформації та даних про виконання плану за обсягом продукції проводять розрахунок і аналіз витрат.

Матеріальні витрати за всіма одноелементними статтями в собівартості продукції оцінюють, зіставляючи фактичні витрати з плановими. На відхилення фактичних витрат від планових впливають такі фактори:

- зміна обсягу випуску товарної продукції;
- зміна структури асортименту випущеної продукції;
- зміна рівня матеріальних витрат у собівартості одиниці продукції.

Наступним кроком аналізу є вивчення факторів, під впливом яких фактичний рівень матеріальних витрат у собівартості всієї товарної продукції та її одиниці відхиляється від планового.

Рівень матеріальних витрат у собівартості всієї товарної продукції та її одиниці складається під впливом двох груп факторів:

1. Норм витрат сировини, матеріалів, повторно використовуваних відходів, покупних виробів і напівфабрикатів, палива та енергії;

2. Цін на спожиті матеріальні цінності і тарифів на електроенергію.

«Для визначення впливу факторів норм і цін на відхилення фактичних матеріальних витрат від планових на основі облікової інформації про калькуляцію одиниці продукції кожного виду складається порівняльний розрахунок» [22].

Важливою умовою раціонального використання сировини, матеріалів, палива й енергії, а отже, систематичного зниження собівартості продукції є техніко-економічне нормування їх витрат.

Під техніко-економічною нормою витрат розуміють максимально допустимі витрати відповідних матеріальних ресурсів на виробництво одиниці конкретного виду продукції за даного рівня техніки і технології виробництва.

Техніко-економічна норма витрат ресурсів складається, як правило, із трьох частин:

1. Корисного вмісту речовини в готовій продукції;
2. Відходів, що одержані у процесі виробництва;
3. Втрат, пов'язаних зі збереженням і транспортуванням цінностей.

«На промислових підприємствах одночасно діють дві норми:

1. Планова норма на рік чи квартал, тобто укрупнене планове завдання на даний період;

2. Чинна (на даний момент) норма, встановлена для конкретної деталі або виробу, за якою відбувається відпуск матеріальних цінностей у виробництво» [26].

Порівняння (на певну дату) чинних норм витрат матеріальних ресурсів із плановими дає змогу визначити напруженість планового завдання, можливість його зміни та виконання.

У процесі аналізу якості чинних норм витрат ресурсів вивчається не тільки їхня динаміка, а й напруженість.

Для виявлення резервів зниження собівартості продукції за рахунок матеріалів необхідно систематично аналізувати склад та кількість відходів.

Повторно використовувані відходи за ціною можливого використання відраховуються із загальної суми витрат сировини та матеріалів. Це створює помилкове уявлення, що зростання кількості повторно використовуваних відходів веде до зниження собівартості одиниці товарної продукції.

«Насправді, відходи – це неминучі непродуктивні втрати частини вихідної сировини та матеріалів у процесі виробництва продукції. Розмір відходів визначається рівнем техніки, технології, асортиментом продукції та характером використаної сировини і матеріалів. Повторно використовувані відходи оцінюються за зниженими цінами та використовуються як сировина для повторного перероблення або для виробництва продукції широкого вжитку. Аналізуючи такі відходи, визначають їх динаміку, обчислюють втрати сировини та матеріалів і виявляють резерви можливого зниження собівартості продукції за рахунок зменшення відходів» [18].

Другу групу факторів, які впливають на загальну суму витрат на і виробництво продукції, становлять витрати на придбання сировини, матеріалів, палива. У собівартість заготовлених підприємством матеріальних цінностей входять:

1. Прейскурантна ціна, залізничний, автомобільний, авіаційний тарифи;
2. Витрати за доставку на склад підприємства, навантаження, розвантаженням складування матеріальних цінностей та інші транспортно-заготівельні витрати, які оплачує господарство.

Методика аналізу факторів цін визначається заведеним на підприємстві порядком оцінки в обліку сировини, матеріалів, палива. На промислових підприємствах матеріальні цінності можуть обліковуватися за оптовими, плановими або фактичними цінами. За оцінювання матеріалів в оптових цінах плануються та враховуються транспортно-заготівельні витрати, які включаються у собівартість продукції пропорційно оптовій вартості витрачених матеріальних цінностей.

«Якщо ж матеріали оцінюються за плановими цінами, то попередньо складається номенклатура-цінник та окремо підраховуються відхилення від

планових цін, які відносять на собівартість продукції аналогічно транспортно-заготівельним витратам» [27].

Ціна (собівартість придбання) матеріальних ресурсів складається із преїскурантної (договірної) оптової ціни, тарифів на перевезення вантажів і заготівельно-складських витрат. Оптові ціни і тарифи є зовнішнім фактором і часто не залежать від підприємства.

Безпосередньо від роботи підприємства залежать транспортно-заготівельні витрати, на які за умов комп'ютеризації складають кошторис і ведуть їх окремий облік за видами, групами, балансовими рахунками матеріальних ресурсів.

Виконання кошторису аналізують, порівнюючи фактичні транспортно-заготівельні витрати з плановими за змінними статтями витрат, і визначають абсолютну та відносну економію чи перевитрату.

Причини економії чи перевитрат виявляють на підставі первинних документів, якими оформлюються транспортно-заготівельні витрати, або на підставі зведень про відхилення, складених за первинними документами.

Аналіз використання коштів на оплату праці проводиться способом порівняння фактично нарахованої заробітної плати наростаючим підсумком з початку року (за місяць, квартал, рік) з плановою в цілому по підприємству, за категоріями і групами персоналу, а також цехами, дільницями, бригадами.

«Під час аналізу виконуються такі завдання:

1. Визначається абсолютна економія чи перевитрата;
2. Дається оцінка використання кошторису з оплати праці;
3. Виявляються фактори та визначається розмір їх впливу на економію чи перевитрату коштів з оплати праці;
4. Обґрунтовуються зміни коштів на оплату праці;
5. Пропонуються заходи для ліквідації причин перевитрат з оплати праці» [28].

На підставі облікової інформації необхідно реально оцінити ефективність використання коштів на оплату праці. Ураховуючи, що фонд

оплати праці працівників основної діяльності тісно пов'язаний з обсягом виробництва продукції та продуктивністю праці, визначають, крім абсолютної, ще й відносну економію (перевитрату).

На відхилення фактично нарахованої заробітної плати від планового рівня в цілому по підприємству і за категоріями працівників впливає зміна чисельності персоналу та його середньої заробітної плати. Величина впливу зміни чисельності персоналу визначається множенням різниці між фактичною та плановою чисельністю на тарифну ставку (середню планову заробітну плату) одного працівника, а вплив зміни заробітної плати – як добуток різниці між фактичною та плановою середньою заробітною платою одного працівника та їх фактичної чисельності.

Оплата за відрядними розцінками, премії, оплата чергових відпусток пропорційно залежать від обсягу виробництва, а погодинна оплата й різні види доплат – від чисельності персоналу. З урахуванням цього фонд заробітної плати коригується на фактичний обсяг виробництва та чисельність працівників.

Додатково аналізується використання фонду споживання за окремими групами і категоріями працівників основної діяльності. При цьому зазначається, наскільки зросли проти плану фактичні виплати з фонду споживання різним категоріям працівників та причини цих змін.

Необхідно з'ясувати стимулююче значення премій, підрахувати невикористані втрати і розробити заходи щодо їх скорочення. Система виплати премій є обґрунтованою, якщо вона стимулює кожного працівника і колектив у цілому на досягнення високих результатів виробництва, забезпечує підвищення середньої заробітної плати за одночасного зниження собівартості продукції.

Аналіз середньої заробітної плати і темпів її зростання завжди пов'язують із темпами зростання продуктивності праці. Для цього темпи зростання продуктивності праці ділять на темпи зростання заробітної плати. Розширене відтворення підприємств передбачає, щоб темпи зростання

продуктивності праці завжди випереджали темпи зростання заробітної плати.

Витрати на заробітну плату в собівартості всієї продукції та її одиниці подають одноелементною і статтею «Витрати на оплату праці». Пропорційно сумі основної та додаткової оплати праці проводять відрахування на соціальні заходи, виділені в собівартості окремою статтею.

Аналіз витрат на заробітну плату проводять, порівнюючи фактичні витрати з плановими. При цьому визначають відхилення, які виникли у зв'язку зі зміною обсягу, структури асортименту виробленої продукції і рівня витрат у собівартості одиниці продукції кожного виду. Методика розрахунку впливу кожного з названих факторів аналогічна методиці аналізу матеріальних витрат.

«На відхилення заробітної плати у собівартості одиниці продукції впливає зміна трудомісткості виготовленої продукції і середньогодинної оплати. Вплив цих факторів розраховують множенням різниці між фактичною і плановою трудомісткістю на планову середньогодинну оплату, а вплив зміни середньогодинної оплати – множенням різниці між фактичною і плановою середньогодинною оплатою на фактичну трудомісткість» [22].

Причини зміни норм часу, розцінок та відхилень від норм виявляються за первинними документами і зведеними регістрами. Зміни норм часу і розцінок під впливом організаційних та технічних заходів оформляються і повідомленням, дані яких узагальнюються за видами продукції і структурними підрозділами у зведеннях (машинограмах) зміни норм.

Закінчуючи аналіз, підраховують резерви зниження собівартості продукції за рахунок скорочення непродуктивних виплат із фонду зарплати.

На зміну відрахувань на соціальні заходи впливає зміна норм відрахувань і суми основної та додаткової заробітної плати. Норми відрахувань на соціальні заходи диференціюють за галузями економіки країни, змінюють централізовано залишають постійними протягом певного часу. Вплив зміни цього фактора розраховують множенням різниці між фактичною і плановою нормою відрахувань на планову суму основної і

додаткової заробітної плати. Аналогічно розраховують вплив другого фактора.

Аналіз витрат на гривню товарної продукції містить оцінку виконання плану з витрат на гривню товарної продукції, а також зміни витрат у резерві груп витрат порівняно з планом і попереднім періодом.

«Дані за витратами на гривню товарної продукції є основними показниками, що характеризують рівень витрат і динаміку собівартості на підприємствах, що виробляють різноманітну продукцію. Показник витрат на гривню товарної продукції є загальним показником рівня собівартості, він може бути розрахований для будь-якого підприємства, що дуже важливо для і зрівняльного міжгалузевого аналізу рівня собівартості продукції» [28].

Зниження витрат на гривню товарної продукції характеризує успішність підприємства впровадження нової техніки, підвищення продуктивності праці, дотримання режиму економії у витрачанні матеріальних і грошових ресурсів.

Аналіз витрат на гривню товарної продукції порівняно з попереднім плановим періодом, а по можливості за кілька років, свідчить, наскільки успішно ведеться на підприємстві робота з систематичного зниження собівартості.

У процесі аналізу виконання плану з витрат на гривню товарної продукції виявляється різниця між фактичним і плановим рівнем витрат на гривню товарної продукції. На відхилення фактичних витрат на гривню товарної продукції від планових впливають наступні чинники:

- зміна структури випущеної продукції;
- зміна рівня витрат на виробництво окремих виробів;
- зміна цін і тарифів на спожиті матеріальні (енергетичні) ресурси;
- зміна цін на товарну продукцію.

Суть впливу чинника структури продукції полягає у тому, що не всі вироби, які виробляються підприємством, однаково знижують собівартість.

Отже, випуск продукції з відносно високою рентабельністю в більшому

розмірі, ніж було передбачено планом, викличе зниження витрат на гривню товарної продукції і, навпаки, збільшення випуску рентабельної продукції приведе до збільшення рівня витрат.

При аналізі собівартості найважливіших (окремих) видів виробів визначається розмір абсолютних відхилень від планової собівартості, вивчається структура за калькуляційними статтями і проводиться аналіз рентабельності.

Проведення аналізу собівартості одиниці виробу важливе, по-перше, для формування ринку аналізованої продукції і залучення покупців; по-друге, для збереження і досягнення високої ефективності виробництва з метою виготовлення продукції з високою конкурентоспроможністю. У процесі аналізу розкриваються резерви зниження собівартості окремих виробів.

Проводять попередній і подальший (ретроспективний) аналізи. Завдання попереднього аналізу полягає у визначенні можливостей підвищення прибутку і рентабельності за рахунок прогнозного зниження собівартості одиниці продукції, а завдання подальшого аналізу – вивчити динаміку цього показника, оцінити рівень виконання прогнозу щодо виявлення резервів подальшого зниження собівартості. Динаміку собівартості одиниці виробу вивчають шляхом порівняння її рівня за низку періодів.

Рівень виконання прогнозного завдання оцінюють шляхом порівняння фактичної і нормативної собівартості виробу загалом і за статтями витрат, після чого складають аналітичну таблицю, за якою визначають економію або перевитрати за кожною статтею калькуляції. Наступним етапом аналізу є вивчення чинників зміни окремих статей або груп статей калькуляції.

Витрати на обслуговування виробництва та управління ведуться за статтею «Загальновиробничі витрати», у котрій виокремлюють: витрати на утримання й експлуатацію обладнання та цехові витрати.

Аналізуючи витрати на обслуговування виробництва, необхідно

враховувати комплексний характер формування цих витрат, об'єднання в їхньому складі різних за зв'язком із обсягом виробництва витрат, особливості їх включення в собівартість товарної і окремих видів продукції.

У процесі аналізу вивчають динаміку і напрямок зміни витрат на обслуговування виконання плану з кожного виду витрат, визначають відхилення від плану і причини відхилень, підраховують непродуктивні витрати, перевіряють обґрунтованість розподілу витрат між товарною продукцією та незавершеним виробництвом, окремими видами продукції і розробляють заходи для використання резервів.

«Динаміку витрат аналізують, зіставляючи фактичні та планові витратив абсолютній сумі і на одну гривню обсягу виробництва продукції за кожним видом витрат протягом кількох звітних періодів. Для перевірки обґрунтованості зміни динаміки витрат залежно від зміни обсягу виробництва і визначення економії або перевитрати під впливом цього фактора необхідно визначити частку умовно-постійних і умовно-змінних витрат. Для цього застосовують засоби: вищої і нижчої точок обсягу виробництва, графічний, найменших квадратів та інші, які базуються на вивченні статистичних даних про обсяг виробництва і витрати на нього» [29].

У складі витрат на обслуговування виробництва та управління найбільшу питому вагу мають витрати на утримання та експлуатацію обладнання. За економічним змістом ці витрати є основними, а за зв'язками з обсягом і виробництва вони здебільшого є змінними.

Для виявлення економії або перевитрат фактичні витрати за кожною статтею порівнюють із плановими. Умовно-змінні витрати порівнюють з фактичними в динаміці за кілька звітних періодів і в такий спосіб, оцінюють динаміку зміни витрат, абсолютну й відносну економію або перевитрату, виявляють резерви зниження витрат.

Цехові комплексні статті витрат відносять до умовно-постійних. Аналіз цих статей проводиться порівнянням витрат у звітному році з

торішніми плановими і фактичними. При цьому виявляють відхилення за кожною статтею, визначають непродуктивні витрати та перевіряють обґрунтованість їх кошторису витрат.

Порівнювання розрахунків розподілу витрат на обслуговування та управління, виконаних різними способами, дає можливість вибрати найоптимальніший варіант, перевірити відповідність бази розподілу галузевим інструкціям, підрахувати вплив факторів на відхилення від плану щодо кожної калькуляційної статті в собівартості продукції.

Під час аналізу загальновиробничих витрат варто вивчити організаційну структуру суб'єкта господарювання та проаналізувати, наскільки вона оптимальна, що дасть змогу розглянути можливість спрощення структури управління, а також оптимізації за рахунок автоматизації процесів керування й інженерного забезпечення виробництва. Аналіз загальновиробничих витрат необхідно поєднати з вивченням економічності функцій забезпечення життєздатності суб'єкта господарювання.

Отже, інформаційні питання охоплюють побудову інформаційної бази аналізу: визначення джерел інформації, характеристику інформаційного забезпечення та розробку системи показників, за допомогою яких передбачається досліджувати об'єкти аналізу.

Таким чином, метою здійснення аналізу витрат виробництва є підвищення ефективності управління витратами підприємства в цілому. Для проведення аналізу витрат необхідно виробити методику, що являє собою систему аналітичних показників, інформаційної бази та методів і прийомів перетворення економічної інформації та узагальнення результатів аналізу.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПРАТ «ЗАВОД «ЗАПОРІЖАВТОМАТИКА»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» понад 50 років спеціалізується на випуску нестандартних засобів автоматизації для підприємств сталеплавильного, сталеливарного виробництв, металургійного машинобудування та гірничорудної промисловості, а саме перетворювачі термоелектричні, пробоотборники металу, установка автоматичного контролю температури доменного дуття, привід стрілочний шахтний комплектний, комплект сигнальний електричний шахтний, світлофор шахтний, покажчики попереджаючі, ящик кабельний, фільтр загороджувальний.

Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу у 2020 році – 78 осіб (у 2019 році – 97 осіб).

Середня чисельність позаштатних працівників та осіб, які працюють за сумісництвом у 2020 році – 2 особи.

Чисельність працівників, які працюють на умовах неповного робочого часу – 78 осіб.

Фонд оплати праці у 2020 році – 4094,2 тис. грн.

У порівнянні з 2019 р. розмір фонду оплати праці збільшився на 502,3 тис. грн. (збільшення фонду оплати праці – 14%) у зв'язку зі збільшенням розміру мінімальної заробітної плати.

Для підвищення кваліфікації та підготовки робітників дефіцитних спеціальностей в умовах заводу проводилось навчання робітників. Для спеціалістів організовувалось навчання силами керівників та ведучих

спеціалістів заводу, а також відвідувались семінари та тренінги, залучались учні технікумів та вузів для проходження виробничої практики з метою закріплення їх на заводі.

З 2003 року ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» має сертифікат відповідності системи менеджменту якості міжнародному стандарту ISO 9001:2000 у відношенні проектування, виробництва та технічного обслуговування засобів автоматизації і механізації гірничо-металургійної та машинобудівної промисловості.

В 2010 році система менеджменту якості була сертифікована на відповідність державному стандарту ДСТУ ISO 9001:2009. Блоки перетворювачі термоелектричні для заміру температури розплавленого металу, сертифіковані Держкомітетом України по питанням технічного регулювання та споживчої політики, як засіб вимірювання. Виготовлена продукція конкурентоспроможна по якості та ціні, що забезпечує потребу регіонів України та Близького Зарубіжжя.

ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» забезпечує гарантоване та після гарантоване обслуговування постачаної продукції.

ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» надає послуги:

- проектування та виготовлення нестандартного обладнання;
- проектування та виготовлення технологічної оснастки: прес-форм, штампів, пристроїв та т.п.;
- виготовлення металоконструкцій на замовлення споживачів;
- виготовлення електромонтажних шкафів по документації замовників;
- виготовлення електронних блоків до апаратури по документації замовників;
- лакофарбові та гальванічні покриття, порошково-полімерне фарбування корпусів, деталей, вузлів;
- виготовлення м'якої тари із гофрокартону;
- точіння металорізального інструменту.

За даними фінансової звітності чистий дохід від реалізації продукції за 2020 р. – 13234 тис. грн., собівартість реалізованої продукції – 13190 тис.грн.

Перспективна продукція – пробовідбірники металу та термоелектричні перетворювачі. Залежності від сезонних змін немає.

Продукція заводу використовується металургійними підприємствами, тому є повна залежність від цих підприємств.

У 2018 році завод провів ряд заходів щодо зменшення ризиків, захисту своєї діяльності, розширення виробництва та ринків збуту.

Основні ринки збуту – підприємства горно-металургійного комплексу України. Основні споживачі продукції заводу:

1. ПрАТ «Металургійний комбінат «Азовсталь»;
2. ПрАТ завод «Дніпровський металургійний комбінат»;
3. ПрАТ «Маріупольський металургійний комбінат імені Ілліча»;
4. ТОВ «Електросталь»;
5. ПрАТ «Євраз Дніпровський металургійний завод».

Основні матеріали, які необхідні для виробництва – бумага для гофрирування та металопрокат.

Основні постачальники бумаги:

1. ТОВ ТД «Папір», Запоріжжя;
2. ПАТ «Понінківська картонно-паперова фабрика», Хмельницька обл.;
3. ТОВ «Бумажна фабрика», Дніпро.

Основні постачальники металопроката:

1. ПП «Регіон метал», Запоріжжя;
2. ТОВ ТД «Содружество», Запоріжжя;
3. ТОВ ТД «ІКАР», Запоріжжя.

Нові технології та продукцію Товариство поки не впроваджує. Завод управляє своїм капіталом для того, щоб забезпечити своє функціонування на безперервній основі і, водночас, гарантувати максимальний прибуток акціонерам шляхом оптимізації балансу власних та залучених коштів.

Керівництво Товариства регулярно переглядає структуру капіталу. На

основі результатів таких переглядів вживає заходів для підтримання балансу загальної структури капіталу за рахунок залучення нового боргу або погашення існуючої заборгованості.

Основними фінансовими зобов'язаннями Товариства є торгова кредиторська заборгованість, інша поточна заборгованість. Основною метою цих фінансових інструментів є залучення фінансування для операційної діяльності Товариства. Товариство має різні фінансові активи, такі як грошові кошти та їхні еквіваленти, торгову дебіторську заборгованість.

Основними ризиками, які виникають при використанні фінансових інструментів Товариства, є кредитний ризик та ризик ліквідності. Кредитний ризик представляє собою ризик того, що споживач може не виконати свої зобов'язання перед Компанією у строк, що може призвести до фінансових збитків.

Кредитний ризик підприємства, головним чином, пов'язаний з торговою дебіторською заборгованістю. Суми, подаються за вирахуванням резерву на покриття збитків від сумнівної заборгованості, який розраховується керівництвом на основі попереднього досвіду та оцінки поточної економічної ситуації.

Ризик ліквідності представляє собою ризик того, що Товариство не зможе погасити свої зобов'язання по мірі настання строків їхнього погашення.

Позиція ліквідності контролюється та управляється. Завод використовує процес детального бюджетування та прогнозування грошових коштів для того, щоб гарантувати наявність адекватних ресурсів для виконання своїх платіжних зобов'язань.

Основні чинники, які негативно вплинули на діяльність ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика» – це зниження темпів зростання економіки та прогнозоване падіння купівельної спроможності, інфляційні фактори, обмеженість надійних фінансових інструментів для інвестування, нестабільність банківської системи, законодавства.

ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» має лінійну організаційну структуру.

Податковий облік ведеться відповідно до законодавства України, визначеного Податковим Кодексом України. ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» застосовує у своїй діяльності загальну систему оподаткування та є платником ПДВ.

Відповідно до цього підприємство з чистого доходу сплачує податок на доходи за ставкою 18% та військовий збір за ставкою 1,5%, а також ПДВ за ставкою 20%.

При здійсненні своєї діяльності бухгалтерія підприємства керується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», нормативними актами, що регулюють методику ведення бухгалтерського обліку в Україні (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, кодекси, закони і т.д.), Наказом про облікову політику підприємства, Положенням про бухгалтерію та Статутом підприємства.

Робочий план рахунків розроблений на основі плану рахунків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 186 від 19.04.2001р.

Підприємство подає до контролюючих органів фінансову, податкову, статистичну та іншу звітність в електронному вигляді з допомогою системи електронного документообігу «М.Е.Дос ІS». Окрім подання встановлених форм звітності дана програма використовується і для реєстрації, відправки та витягу податкових накладних та розрахунків коригувань з податку на додану вартість.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV.

Згідно з цим законом бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня його реєстрації до ліквідації в установленому порядку. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу (посадової особи)

відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження опрацьованих первинних документів, реєстрів і звітності впродовж установленого терміну, але не менш як три роки, несе головний бухгалтер Іоніна Н.А. та генеральний директор в особі Поплавка М.М.

Підприємство самостійно обрало форму ведення і організації бухгалтерського обліку, зокрема, була створена бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером.

Згідно із законом підприємство самостійно:

1. Визначило облікову політику підприємства;
2. Обрало форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, установлених законом, і з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології опрацювання облікових даних;
3. Розробило систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, визначило права працівників на підписання бухгалтерських документів;
4. Затвердило правила документообігу і технологію опрацювання облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Основні принципи ведення бухгалтерського обліку підприємства викладені в наказі про облікову політику.

У цьому наказі приведені дата і номер держреєстрації, організаційно-правова форма підприємства, список видів господарської діяльності.

Другий розділ наказу містить дані про ведення бухгалтерського обліку. Перелічимо основні пункти наказу:

1. Бухгалтерський облік і показники фінансової звітності ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика» відповідають встановленим нормативам

бухгалтерського обліку та Положенням бухгалтерського обліку в Україні та достовірно відображає його фінансовий стан;

2. Ведення бухгалтерського обліку відповідає вимогам чинного законодавства;

3. Підприємство визнає матеріальний об'єкт основним засобом, якщо він утримується з метою використання його у процесі своєї діяльності, надання послуг, або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) якого більше одного року та його вартість складає більше 2500 грн. ця сума була встановлена в 2014 році, а на сьогоднішній день сума складає 6000 грн.;

4. Нарахування амортизації на основні засоби здійснюється прямолінійним методом;

5. Амортизація нематеріальних активів здійснюється прямолінійним методом;

6. Методи оцінки вибуття: середньозважений;

7. Закриття рахунків доходів і витрат здійснюється по закінченню звітного року;

8. Формування резервів сумнівних боргів відбувається виходячи з платоспроможність окремих дебіторів;

9. Для ведення бухгалтерського обліку підприємство використовує комп'ютерну програму «1С: Підприємство 8.1» і «Сонет». На досліджуваному підприємстві використовується програма «1С: Підприємство» версія 8.1 та «Сонет», яка забезпечує належний рівень автоматизації обліку на підприємстві, оскільки має у своєму розпорядженні необхідний набір спеціалізованих засобів (Довідників, Документів, Звітів) для обліку й аналізу результатів більшості операцій.

Окремого контрольного відділу на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика» не існує. Контрольні функції покладені на бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером.

Отже, можна зробити висновки, що облік на ПрАТ «Завод

«Запоріжавтомастика» ведеться безперервно, з моменту заснування, та відповідає всім вимогам чинного законодавства.

2.2 Методика та порядок відображення в обліку прямих виробничих витрат

Зважаючи на те, що матеріальні витрати (виробничі запаси, комплектуючі, електроенергія і та ін.) займають значну питому вагу в структурі собівартості продукції та витрат підприємства, питання їх правильного обліку і контролю є надзвичайно актуальними.

«Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються» [3]:

1. Прямі матеріальні витрати;
2. Прямі витрати на оплату праці;
3. Інші прямі витрати;
4. Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством самостійно і визначається в обліковій політиці.

Для обліку витрат виробництва на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» використовуються рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного

об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів.

До складу інших прямих витрат належать усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема: відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

«Для раціонального обліку використання матеріальних цінностей у виробництві необхідно своєчасне та якісне документальне оформлення всіх операцій, оскільки це є одним з найважливіших завдань системи обліку» [18]. Такі витрати відображаються в обліку наступними первинними документами та проводками, як це показано в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Облік прямих матеріальних витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Передані сировина і матеріали цехам основного і допоміжного виробництва для випуску продукції (робіт, послуг)	Лімітно-забірна картка, накладна, вимога на матеріали	23	201	25 000,00
2	Передані покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби цехам основного і допоміжного виробництва для випуску продукції (робіт, послуг)	Лімітно-забірна картка, накладна, вимога на матеріали	23	202	10 000,00
3	Відпущено паливо на технологічні цілі	Лімітно-забірна картка, накладна, вимога на матеріали	23	203	8 000,00
4	Відпущена тара і тарні матеріали на виробництво продукції (робіт, послуг)	Лімітно-забірна картка, накладна, вимога на матеріали	23	204	6 500,00
5	Відпущені будівельні матеріали на виробництво продукції, виконання робіт	Лімітно-забірна картка, накладна, вимога на матеріали	23	205	800,00

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6
6	Відпущені запасні частини для виробництва продукції (робіт, послуг)	Лімітно-забірна картка, накладна, вимога на матеріали	23	207	1 250,00
7	Відпущені товари для виробництва продукції (робіт, послуг)	Лімітно-забірна картка, накладна, вимога	23	281	2 350,00
8	Відпущені інші матеріали для виробництва продукції (робіт, послуг)	Лімітно-забірна картка, накладна, вимога на матеріали	23	209	505,00
9	Списана вартість робіт та послуг виробничого характеру, виконаних сторонніми організаціями	Акти виконаних робіт	23	631	4 525,00
10	Передані напівфабрикати власного виробництва	Лімітно-забірна картка, накладна.	23	25	2 315,00

Джерело: складено автором на основі [31].

Для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби, та є підтверджуючим документом для списання матеріальних цінностей зі складу, використовується «Лімітно-забірна картка» (форми М-8 та М-9, М-28 та М-28а).

Лімітно-забірні картки виписуються на одне або декілька найменувань матеріалів (номенклатурних номерів) у двох примірниках. Один примірник до початку місяця передається цеху (дільниці) – споживачу матеріалів, другий – складу або кладовій цеху (дільниці). Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється складом при пред'явленні представником цеху свого примірника лімітно-забірної картки. Комірник відмічає в обох примірниках дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів. У лімітно-забірній картці цеху (дільниці) розписується комірник, а в лімітно-забірній картці складу – представник цеху (дільниці).

Для скорочення кількості первинних документів, там, де це доцільно,

рекомендується оформляти відпуск матеріалів безпосередньо в картках складського обліку.

У цьому випадку видаткові документи на відпуск матеріалів неоформлюють, а сама операція здійснюється на основі лімітних карток, які виписують в одному примірнику та мають характер бухгалтерських документів.

Ліміт відпуску можна вказати і в самій картці. Представник цеху при одержанні матеріалів розписується в картках складського обліку, а в лімітно-забірній картці розписується комірник.

За допомогою лімітно-забірних карток обліковуються матеріали, що не були використані у виробництві (повернення). При цьому інших додаткових документів не складають.

Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалу іншими допускається тільки з дозволу головного інженера або осіб, на те уповноважених, і після погодження з відповідними відділами підприємства.

Для контролю за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу і для контролю залишків матеріалів, що знаходяться без руху, використовується «Довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу» (форма М-18).

Довідка складається в одному примірнику завідуючим складом (комірником), який повинен своєчасно повідомити відділу постачання про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановленої норми запасу та про залишки матеріалів, що знаходяться без руху.

Слід зауважити, що передача виробничих запасів зі складу до первинного підрозділу не є підставою для їх списання на виробництво, а лише засвідчує факт зміни матеріально відповідальної особи (із завідувача складом на керівника, або іншої особи, конкретного первинного підрозділу підприємства).

Після закінчення кожного місяця на досліджуваному підприємстві зі складу до бухгалтерії підприємства подається «Звіт про рух матеріальних

цінностей», у якому узагальнюються дані з усіх первинних документів, які стали підставою як для надходження, так і вибуття виробничих запасів за вказаний період.

Враховуючи потреби бухгалтерських працівників, звіт про рух матеріальних цінностей може бути деталізований, зокрема в розрізі джерел надходження виробничих запасів, а також об'єктів їх витрачання.

У свою чергу виробничі підрозділи теж в кінці кожного місяця подають до бухгалтерії підприємства «Виробничий звіт», в якому узагальнюється інформація про кількість і вартість спожитих на виробництві конкретних видів продукції виробничих запасів, а також інших елементів витрат у розрізі статей калькуляції.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Такі витрати відображаються в обліку наступними первинними документами та проводками, як це показано в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Облік прямих витрат на оплату праці

№ п/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Дебет	Кредит	Сума
	1	2	3	4	5
1	Нарахована основна заробітна плата працівникам, зайнятим у виробництві	Відомість розподілу)	23	661	20 000,00
2	Нараховані премії і заохочення працівникам зайнятим у виробництві	Відомість розподілу	23	661	5 500,00
3	Нараховані компенсаційні виплати працівникам, зайнятим у виробництві	Відомість розподілу	23	661	1 000,00
4	наховані відпускні працівникам, зайнятим у виробництві	Відомість розподілу	23	661	3 500,00
5	Нарахований єдиний соціальний внесок (22%)	Відомість розподілу	23	651	4 400,00

Джерело: складено автором на основі [32].

Для обліку виробництва призначений рахунок 23 «Виробництво».

Це активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого

відображаються витрати, а за кредитом вихід продукції або списання вартості виконаних робіт і послуг.

За рахунком 23 «Виробництво» може бути залишок за дебетом, який показує суму незавершеного виробництва.

Аналітичний облік до рахунку 23 ведеться за видах продукції, яка виготовляється, замовленнями, роботами, послугами.

Витрати обліковують за статтями, перелік і кількість яких підприємство встановлює самостійно, і зазначає в обліковій політиці.

Для промислових підприємств рекомендується мати такий перелік статей калькулювання, який наведено у таблиця 2.3 – перелік статей калькуляції собівартості продукції.

Таблиця 2.3 – Перелік статей калькуляції собівартості продукції

№ п/п	Назва статті	Вид статті	Зміст статті
	1	2	3
1	Сировина і матеріали	Пряма стаття	Витрати на сировину і основні матеріали, які входять до складу продукції, що виробляється, утворюючи її основу, або є необхідними компонентами при її виготовленні, а також допоміжні матеріали, використувані на технологічні цілі
2	Покупні комплектуючі вироби і напівфабрикати	Пряма стаття	Витрати на придбання в порядку виробничої кооперації готових покупних виробів і напівфабрикатів, використувананих на комплектування продукції цього підприємства
3	Роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	Пряма стаття	Витрати на оплату послуг виробничого характеру, що робляться сторонніми підприємствами, які можуть бути прямо віднесені на собівартість окремих виробів
4	Паливо й енергія на технологічні цілі	Пряма стаття	Витрати на усі види палива і енергії, що безпосередньо витрачаються в процесі виробництва продукції
5	Основна заробітна плата	Пряма стаття	Витрати на оплату праці виробничих робітників, безпосередньо пов'язаних з виготовленням продукції, виконанням робіт, послуг
6	Додаткова заробітна плата	Пряма стаття	Виплати за невідпрацьований час, передбачені законодавством про працю і положеннями по оплаті праці, прийнятими на підприємстві
7	Відрахування на соціальне страхування	Пряма стаття	Відрахування до фонду соціального захисту від пунктів 5 та 6

Продовження таблиці 2.3

	1	2	3
8	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	Непряма стаття	Витрати на амортизацію, ремонт та інше
9	Загальновиробничі витрати	Непряма стаття	Витрати на утримання апарату управління цехів, витрати на утримання неуправлінського апарату цехів (фахівців, технічних виконавців) та інше
10	Втрати від браку	Пряма стаття	Вартість остаточно забракованих виробів, вартість неякісно виконаних робіт, послуг та інше
11	Інші виробничі витрати	Пряма стаття	Витрати на гарантійне обслуговування і ремонт продукції

Джерело: складено автором на основі [32].

Підприємства поряд з основним можуть мати допоміжне виробництво, що залежить від галузі діяльності та інших обставин.

«Допоміжні виробництва поділяються на дві групи [31]:

- виробництва, які обслуговують окремі підрозділи – цехи механічні, ремонтні, інструментальні, деревообробні, тарні та ін.;
- виробництва, які обслуговують декілька цехів і постачають їм свою технологічну продукцію – електростанції, котельні, транспортні, холодильні, компресорні, очисні споруди та ін.».

Роботу допоміжних виробництв обліковують на окремих аналітичних рахунках до рахунку 23 «Виробництво». Витрати виробництв першої групи, як правило, додають до загальновиробничих витрат цеху і загальною сумою розподіляють між продукцією цього цеху. За виробництвами другої групи здійснюють калькулювання собівартості одиниці роботи чи послуги, за якою роблять розподіл вартості послуг між споживачами, здійснюючи запис за дебетом і кредитом рахунку 23 «Виробництво» за різними аналітичними рахунками.

Отже, можна зробити висновок, що облік прямих виробничих витрат здійснюється за центрами їх виникнення, тобто за видами виробів, що виготовляє підприємство. Саме ця риса, є характерною для обліку прямих

виробничих витрат.

При автоматизованій формі обліку на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» накопичення даних як про витрати матеріалів у розрізі статей калькуляції, так і статей калькуляції інших елементів витрат у розрізі виробництв і структурних підрозділів підприємства протягом року здійснюється в електронному вигляді.

2.3 Облік непрямих виробничих витрат

«Загальновиробничі витрати – це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства» [33].

П(С)БО 16 «Витрати» наводить перелік загальновиробничих витрат, а саме:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальноновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей тощо).

Методологічні засади обліку, а також перелік витрат, які включаються до складу загальноновиробничих, визначені в П(С)БО 16 «Витрати».

Перелік і склад змінних і постійних загальноновиробничих витрат установлюються підприємством і зазначаються в наказі про облікову політику, тому що в сучасній нормативній базі немає чіткого переліку змінних та постійних загальноновиробничих витрат та і самі витрати не можливо однозначно віднести до постійних або змінних, тому що існує ще такий вид витрат, як змішані витрати, які містять в собі змінну і постійну частини.

Проблемою є те, що при розподілі витрат на умовно-постійні та умовно-змінні виходять із ряду припущень, основними з яких є:

- на поведінку витрат впливає лише обсяг виробництва при незмінних якості сировини, технології тощо;
- структура та асортимент продукції, що виробляється залишаються незмінними, або є припущення, що випускається один умовний вид продукції;
- у межах так званого релевантного діапазону постійні витрати залишаються незмінними, а між умовно-змінними витратами та обсягом виробництва існує лінійна (чи будь-яка інша) залежність.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Наглядно розподіл загальновиробничих витрат можна побачити на рисунку 2.1 – схема розподілу загальновиробничих витрат, на якому зображено розподіл загальновиробничих витрат на рахунок 91.



Рисунок 2.1 – Схема розподілу загальновиробничих витрат

Джерело: складено автором на основі [32].

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються

прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Ці витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Загальновиробничі витрати обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Це активний збірно-розподільчий рахунок, за дебетом якого збирають витрати, а за кредитом їх списують у порядку розподілу на об'єкти обліку виробництва та на собівартість реалізації продукції.

Аналітичний облік за рахунком 91 ведеться в розрізі цехів, відділень, бригад, інших структурних підрозділів підприємства.

«На рахунку 91 обліковують також витрати на утримання машин та устаткування» [33]. Основні господарські операції відображенні у таблиці 2.4.

Підприємство обирає ту базу розподілу, яка найбільш точно відображає зв'язок між загальновиробничими витратами та обсягом готової продукції.

Таблиця 2.4 – Облік загальновиробничих витрат

№ п/п	Зміст господарської діяльності	Первинний документ	Дт	Кт	Сума, грн.
	1	2	3	4	5
1.	Віднесення вартості матеріалів на ЗВВ	Лімітно-забірна картка, накладна	91	20	1000,00
2.	Амортизація необоротних активів	Відомість розрахунку амортизації	91	13	500,00
3.	Віднесення витрат по оплаті праці на ЗВВ	Відомість нарахування	91	661	1000,00
4.	Відрахування ЄСВ на соціальні заходи	Відомість нарахування	91	651	220,00
5.	Послуги зі сторони	Акт виконаних робіт	91 91	685 631	130,00 2000,00
6.	Послуги допоміжних цехів	Акт виконаних робіт	91	23	1150,00

Джерело: складено автором на основі: [32].

На початку звітної року підприємство визначає облікову політику

щодо визначення виробничої собівартості продукції, робіт, послуг, в якій має бути зазначений обраний підприємством підхід щодо розподілу загальноновиробничих витрат.

«Застосування бази розподілу при нормальній потужності означає, що постійні загальноновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції в повному обсязі тільки у випадку, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність» [25].

«Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обсягу виробництва» [30].

Якщо фактичний обсяг виробництва нижчий від очікуваного середнього рівня, то до складу виробничої собівартості продукції включається лише частина постійних загальноновиробничих витрат.

Решта витрат, які називаються нерозподіленими, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони виникли, і включаються до собівартості реалізованої продукції.

Розподіл постійних загальноновиробничих витрат із використанням бази розподілу при нормальній потужності забезпечує те, що сума цих витрат на кожний об'єкт не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв, а тому собівартість продукції не буде завищеною.

Загальна сума загальноновиробничих витрат (змінних і постійних), що віднесена на собівартість виробництва продукції, розподіляється між окремими видами продукції з використанням бази розподілу.

Наприклад, фактичні загальноновиробничі витрати склали 6000грн. Нормальна потужність – 1000 машино–годин. ЗВВ при нормальній потужності – 7000грн, в т.ч. змінні – 5000 грн, постійні – 2000 грн.

З них на одну одиницю бази розподілу відноситься:

$$5000/1000=5 \text{ грн}$$

$$2000/1000=2 \text{ грн}$$

Фактична потужність – 800 машино–годин

Фактично ЗВВ:

змінні:

$5 \text{ грн} \times 800 \text{ машино/год.} = 4000 \text{ грн}$

постійні:

$6000 - 4000 = 2000 \text{ грн}$

в т.ч. розподілені:

$2 \text{ грн} \times 800 \text{ машино/год.} = 1600 \text{ грн}$

нерозподілені:

$2000 - 1600 = 400 \text{ грн}$

Списуються загальновиробничі витрати на основі розрахунку (довідки), яка складається працівниками бухгалтерії підприємства.

Таблиця 2.5 – Списання загальновиробничих витрат

№ п/п	Зміст господарської діяльності	Первинний документ	Дт	Кт	Сума, грн.
	1	2	3	4	5
1.	Списання змінних і постійних розподілених ЗВВ	Відомість розподілу ЗВВ	23	91	5 600,00
2.	Списання нерозподілених сум	Відомість розподілу ЗВВ	901	91	400,00

Джерело: складено автором на основі:[32].

На підприємстві комп'ютеризація обліку витрат на виробництво охоплює широке коло трудомістких операцій. До них відносять: групування виробничих витрат за напрямками витрачання, складання кошторисів собівартості наданих послуг, зведений облік витрат на виробництво, відображення на рахунках синтетичного обліку кореспонденції рахунків. Специфікою комп'ютеризації обліку витрат на виробництво є те, що тут значною мірою використовуються дані, отримані на інших ділянках механізації обліку (праці та заробітної плати, матеріалів тощо).

Механізація обліку витрат на виробництво включає три

взаємопов'язані ділянки роботи:

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

Розглянемо детальніше облік загальновиробничих витрат на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» із застосуванням комп'ютерної програми «1С Підприємство» та «Сонет».

Першим етапом обліку загальновиробничих витрат є їх первинний облік у момент виникнення на кожній ділянці бухгалтерського обліку. Виникнення загальновиробничих витрат підтверджується первинними документами: розрахунок заробітної плати та нарахувань до неї, авансовий звіт, розрахунок амортизації та інші.

Розрахунок заробітної плати здійснюється на підставі первинних документів, зокрема таблицю обліку робочого часу де відображується час, відпрацьований працівником та неявки на роботу.

При прийомі на роботу працівникові надається табельний номер. Табелі відкривається на початок місяця по кожному підрозділу. Складається в одному примірнику особою, якій доручено вести табельний облік і подається до бухгалтерії в установлений термін. Включати або виключати з таблиці працівників можна тільки на підставі наказу про зарахування або звільнення.

До загальновиробничих витрат також відносяться амортизаційні відрахування. На підприємстві використовують прямолінійний метод нарахування амортизації. В кінці місяця складається відомість нарахування амортизації за кожною групою.

Важливим на даному етапі обліку є правильність оформлення первинних документів, а також своєчасність їх подачі для подальшої обробки, оскільки саме з первинних документів дані заносяться до

комп'ютера для складання реєстрів бухгалтерського обліку.

Дослідивши практику оформлення первинних документів на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика», дійшли висновку, що первинні документи складаються з дотриманням вимог чинного законодавства та своєчасно подаються для обробки, оскільки працівники бухгалтерії зацікавлені у правильному та своєчасному складанні реєстрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Відповідно до чинного законодавства України підприємство здійснює нарахування на фонд оплати загальновиробничого персоналу єдиного соціального внеску. Ці нарахування збільшують загальновиробничі витрати. Їх обліковують на пасивному балансовому рахунку 65 «Розрахунки по страхуванню».

Отже, загальновиробничі (цехові) витрати – це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства.

Можна підсумувати, що облік загальновиробничих витрат ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат, які кожне підприємство для себе визначає самостійно.

І прямі виробничі, і загальновиробничі витрати підсумовуються в реєстрі синтетичного обліку Журналі 5, та вкінці звітного періоду списуються на фінансовий результат діяльності підприємства.

2.4 Удосконалення обліку виробничих витрат

Ефективність діяльності ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика» значно залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку та налагодження інформаційних потоків з метою задоволення питань керівників компанії та її контрагентів (постачальників, банків, партнерів, страхових

компаній тощо).

Все це потребує постійного вдосконалення фінансового й управлінського обліку, в тому числі й обліку витрат, що можливе в рамках дослідження теоретичного та практичного аспектів їх побудови й забезпечується застосуванням системного підходу.

В процесі виробництва продукції на будь-якій стадії життєвого циклу виникають витрати. Відповідно, на кожній стадії доцільно виокремлювати чинники впливу, які унеможливають неконтрольовані витратні процеси. Враховуючи організаційну побудову виробництва, яка містить горизонтальні та вертикальні зв'язки, організація обліку виробничих витрат визначатиметься технологією.

«Як зазначає К. І. Кузьмінська, для ефективної організації обліку витрат запропоновано виділити центри відповідальності і місця виникнення витрат» [34]. Це дає змогу групувати та систематизувати витрати.

«На думку М. І. Скрипник, це також відкриває доступ певному переліку функцій, зокрема:

- виділенню вузькоспеціалізованих підрозділів з простою побудовою облікового процесу;
- встановленню належності витрат до конкретного центру витрат, центру відповідальності;
- уникненню подвоєння даних і громіздкості економічних робіт;
- отриманню інформації у вигляді, придатному для здійснення калькулювання кінцевого продукту;
- встановленню відповідальних осіб;
- отриманню повної інформації для здійснення завдань контролю, аналізу, управління» [35].

Отже, у контексті центрів відповідальності можна ствердити, що дані поняття передують виникненню певних правових відносин між учасниками господарських процесів.

«Такого висновку доходимо судячи із визначення поняття «центру

відповідальності» за І. Є. Давидовичем» [36] як структурний підрозділ підприємства, який очолює керуючий, що володіє делегованими повноваженнями, самостійно приймає управлінські рішення в межах своїх повноважень і відповідає за результати роботи підрозділу.

«Аналогічне визначення зустрічаємо і у Ф. Ф. Бутинця [36], який розкриває центр відповідальності як визначену частину господарської діяльності підприємства, характерними рисами якої є відповідальність конкретної посадової особи за контроль та виконання певних показників. Тому облік за «центрами відповідальності» робить можливим організацію нормування, планування та власне обліку витрат виробництва з метою управління та контролю. Як об'єкти такого виду обліку виділяються центри витрат».

Щодо них, на думку К. А. Ягмур, існує дискусійність у визначенні, зокрема пропонуються дві поняттєві концепції. За першою, центрам витрат надають декілька визначень, одне з яких відповідає місцю виникнення витрат, друге полягає в тому, що ідея поділу організації на центри відповідальності розглядається без участі категорії «місце виникнення витрат», а поняття «центр витрат» використовуються лише як різновид центру відповідальності.

Інші науковці – В. Б. Івашкевич, Т. П. Карпова, Ю. А. Мішин, доводять, що «місце та центр витрат нерівнозначні поняття. Тут В. Б. Івашкевич наголошує на тому, що «кожне місце витрат складається з одного або декількох центрів затрат», тобто це поняття є більш загальним порівняно з центром витрат та «центр відповідальності є масштабнішим за місце витрат».

«Кожен центр відповідальності, на думку В. Б. Івашкевича, складається з кількох місць витрат та, крім цього, може здійснювати витрати, які не мають чітко вираженого місця формування усередині підприємства» [37]. Водночас автор висловлює свою думку щодо ієрархії розглянутих категорій і зазначає, що центри відповідальності в організації можуть охоплювати декілька центрів витрат різної функціональної приналежності.

«Таким чином, розробка сегментації організаційної структури підприємства за центрами відповідальності ґрунтується на висновках щодо визначення понять «центри відповідальності», «центри витрат» та «місця виникнення витрат». Автор трактує аналізовані поняття як різні за суттю та такі, що є ієрархічною пірамідою, основою якої є місця виникнення витрат, а вершиною – центри відповідальності» [37].

«Тобто, центр відповідальності може мати як декілька центрів витрат, так і бути частиною щодо одного центру. Паралельно з цими поняттями виокремлюються також «місця витрат», як структурні підрозділи підприємства, за якими організовується планування, нормування й облік витрат виробництва для контролю та управління витратами виробничих ресурсів і поглиблення господарського розрахунку» [38].

«З цією метою, тобто з метою визначення місця витрат як об'єкта обліку, О. В. Миронюк пропонує враховувати дві взаємопов'язані тенденції:

– чим більш детальнішою і ближчою до організаційно–виробничої структури є система планування, нормування й обліку витрат за місцями виникнення, тим вищими стають витрати на ведення такого обліку і складання звітних даних;

– чим менше деталізовано місця виникнення витрат, тим менший ефект від ухвалення рішення стосовно стратегії формування витрат і зниження собівартості продукції» [96].

«Отже, кількість місць витрат повинна бути достатньою для ухвалення ефективних рішень. Про це згадують автори П. О. Куцик, О. М. Мазуренко» [38], кажучи, що «деталізуючи облік за більш дрібними центрами витрат – виробничими лініями, дільницями, підрозділами, створюється можливість ідентифікації частини витрат з виробництвом конкретного виробу. Звісно, такий поділ породжуватиме децентралізацію як структури підприємства, так і управлінських функцій. Дану децентралізацію здебільшого визначають як ефективну. П.М. Іванечко» [36] пропонує декілька етапів побудови цього організаційного процесу:

1. Визначення «центрів виникнення» витрат (структурних підрозділів підприємства в яких є можливість організувати облік, планування, нормування, бюджетування витрат);

2. Визначення «центрів відповідальності». Структура підприємства може включати декілька «центрів відповідальності» за витрати. Процес формування центрів повинен бути визначений доцільністю (необхідністю, в т. ч. фінансово обґрунтованою) введення керівника на чолі певної структурної одиниці, який буде здійснювати управління та нести персональну відповідальність за виконання показників. Якщо така необхідність відсутня, то дана ділянка господарської діяльності буде визначена, як «центр (місце) виникнення» витрат;

3. Створення положень про «центри відповідальності», з обов'язковим визначенням сфери впливу, величини відповідальності та об'єктів управлінського обліку витрат («місць виникнення» витрат).

При виокремленні центрів витрат основне значення має однотипність обладнання, за допомогою якого здійснюються однорідні технологічні операції чи функції. «Основна різниця між «центрами відповідальності» і «центрами витрат» полягає у тому, що центр витрат виділяється для обліку, калькулювання собівартості виготовлених виробів, а поняття центру відповідальності застосовується для регулювання обсягу виникнення витрат, визначення відповідального за відхилення, для здійснення контролю» [38]. Розглянемо паралельно введений з цими поняттями термін «контрольної точки витрат». Під нею розуміємо етап (стадію) технологічного процесу, на якому можливе поєднання процесних груп витрат у точку контролю з метою відстеження облікової інформації на даній ділянці процесу. Розглянемо такий процес детальніше. Отже, технологія виготовлення електронного блоку до апаратури по документації замовника містить наступні стадії:

- закупівля основних та допоміжних матеріалів;
- вхідний контроль матеріалів;
- підготовка навісного обладнання до монтажу;

- встановлення обладнання на плату;
- пайка навісного обладнання;
- встановлення та пайка роз'ємів;
- регулювання та тестування блоку;
- кінцева збірка блоку;
- контроль готового блоку;
- фасування;
- пакування в тару і зберігання готової продукції.

Першою точкою є контрольна точка закупівлі. Вона охоплює витрати на закупівлю сировини, матеріалів та обладнання. Відповідним центром витрат буде відділ постачання, а центром відповідальності – менеджер із закупівлі. Якщо доставка сировини здійснюється сторонньою організацією, контрольну точку доставки можна об'єднати із закупівлею. В контрольну точку зберігання сировини входять витрати на утримання обладнання для зберігання та комплексу інших витрат за елементами. Контрольна точка виробництва містить перелік інших контрольних точок, що відповідають етапам технологічного процесу. Облік витрат за центрами відповідальності та за контрольними точками є трудомістким, тому розглянемо кодування рахунків обліку за контрольними точками (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Відкриття аналітичних рахунків до рахунку 23 «Виробництво» на підприємстві

Рахунок	Назва
1	2
23	Виробництво
231	Основне виробництво
231.1	Основне виробництво блоків перетворювачів термоелектричних для заміру температури розплавленого металу
231.2	Основне виробництво прес-форм
231.3	Основне виробництво штампів
231.4	Основне виробництво електронних блоків
231.5	Основне виробництво металорізального інструменту
231.6	Основне виробництво електромонтажних кафів
232	Допоміжне виробництво
232.1	Виробнича лабораторія

Продовження таблиці 2.6

1	2
232.2	Ремонтно–механічний цех
232.3	Електроремонтний цех
232.4	Паросиловий цех
232.5	Цех аміачно–повітряних компресорів
232.6	Інші відділи

Джерело: складено автором самостійно.

Допоміжне виробництво на підприємствах промислової галузі, зазвичай, складається із виробничої лабораторії, ремонтно–механічного, електроремонтного, паросилового цехів, цеху аміачно–повітряних компресорів, та інших відділів.

Відповідно до запропонованих рахунків виробництва вводиться групування за рахунками 23, 26, 90 і 93 (табл. 2.7).

Таблиця 2.7 – Рахунки для обліку продукції

Рахунок 23		Рахунок 26		Рахунок 90		Рахунок 93	
231.1 232.1.1	Виробництво блоків перетворювачів термоелектричних	26.1	Блоки перетворювачів термоелектричних	901.1	Собівартість реалізованих блоків перетворювачів термоелектричних	93.1	Витрати на збут блоків перетворювачів термоелектричних
231.2 232.2.1	Виробництво прес-форм	26.2	Прес-форми	901.2	Собівартість реалізованих прес-форм	93.2	Витрати на збут прес-форм
231.3 232.3.1	Виробництво штампів	26.3	Штampi	901.3	Собівартість реалізованих штампів	93.3	Витрати на збут штампів
231.4 232.4.1	Виробництво електронних блоків	26.4	Електронні блоки	901.4	Собівартість реалізованих електронних блоків	93.4	Витрати на збут електронних блоків
231.5 232.5.1	Виробництво металорізального інструменту	26.5	Металорізальний інструмент	901.5	Собівартість реалізованих металорізального інструменту	93.5	Витрати на збут металорізального інструменту
231.6 232.6.1	Виробництво електромонтажних шкафів	26.6	Електромонтажні шкафи	901.6	Собівартість реалізованих електромонтажних шкафів	93.6	Витрати на збут електромонтажних шкафів

Джерело: складено автором самостійно

Процес деталізації аналітичних рахунків залежить від технології виробництва. Наприклад, при виробництві електронного блоку кодування рахунків обліку матиме відповідний вигляд (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Кодування рахунків при виробництві електронного блоку до апаратури

Рахунок	Назва
1	2
231.4	Виробництво електронного блоку
231.1.1	Приймання та підготовка матеріалів (охолодження, очищення тощо)
231.1.1.1	Матеріальні витрати
231.1.1.2	Витрати на оплату праці
231.1.1.3	Відрахування на соціальне страхування
231.1.1.4	Амортизація
231.1.1.5	Інші операційні витрати
231.1.2	Встановлення обладнання на плату
231.1.2.1	Матеріальні витрати
231.1.2.2	Витрати на оплату праці
231.1.2.3	Відрахування на соціальне страхування
231.1.2.4	Амортизація
231.1.2.5	Інші операційні витрати
231.1.3	Встановлення та пайка роз'ємів
231.1.3.1–5	Витрати за елементами на стадії встановлення та пайки роз'ємів
231.1.4	Регулювання та тестування блоків
231.1.4.1–5	Витрати за елементами на стадії регулювання та тестування блоків
231.1.5	Кінцева збірка блоку
231.1.5.1–5	Витрати за елементами на стадії кінцевої збірки блоку
231.1.6	Зберігання готової продукції (електронного блоку)
231.1.6.1–5	Витрати за елементами на стадії зберігання
232.1.1	Витрати виробничої лабораторії на виготовлення електронного блоку
232.1.2	Витрати ремонтно-механічного цеху на виготовлення електронного блоку
232.1.3	Витрати електроремонтного цеху на виготовлення електронного блоку
232.1.4–6	Витрати інших цехів на виготовлення електронного блоку

Джерело: складено автором самостійно.

Отримане кодування можна використовувати при обліку виробничих витрат за контрольними точками.

Схематично структура рахунку виглядає певним чином (рис. 2.4)

У підприємствах мають місце залишки незавершеного виробництва та може бути декілька виробництв (основне та допоміжне), що ускладнює облік прямих витрат виробництва, загальновиробничих витрат та калькулювання собівартості продукції.

«Зокрема, при виробництві вузькоспеціалізованого асортименту продукції на кожній стадії технології виробництва виникають залишки

сировини, що не використовуються у подальшому виробництві, тобто дана сировина не включається до собівартості готової продукції, однак підлягає відображенню у бухгалтерському обліку» [40].

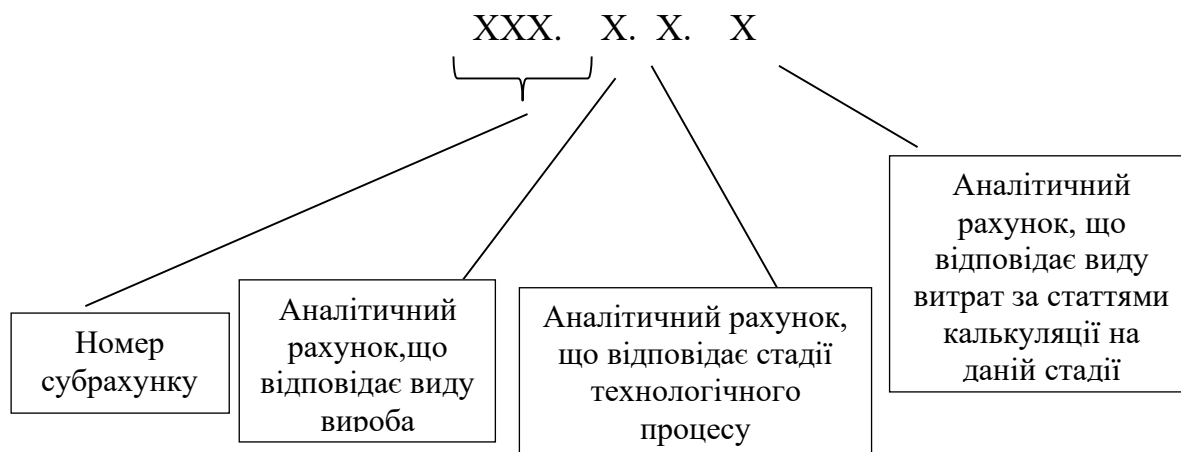


Рисунок 2.4 – Структура рахунку «Виробництво» на підприємстві
ПрАТ «Завод «Запоріжавтоматика»

Джерело: складено автором самостійно.

Впровадження у практику обліку доходів і витрат за центрами відповідальності як цілісної, гнучкої, багатofункціональної системи, орієнтованої на задоволення специфічних інформаційних потреб.

Це потребує створення організаційної структури управління діяльністю підприємства, в якій мають бути чітко розмежовані обов'язки підрозділів підприємства, налагоджені інформаційні потоки між ними, розроблена система показників для контролю за результативністю роботи підрозділів.

Також має бути налагоджена уніфікована система документообігу, яка б своєчасно забезпечувала необхідною для прийняття рішень інформацією керівників відповідних підрозділів і не допускала дублювання інформації в документах.

Основними елементами системи інформаційного забезпечення управління витратами за центрами відповідальності є внутрішньо-господарський облік, контроль, аналіз і планування.

Облік витрат за контрольними точками використовує аналітичні рахунки стадій технологічного процесу, наглядно це зображено на рисунку 2.5.

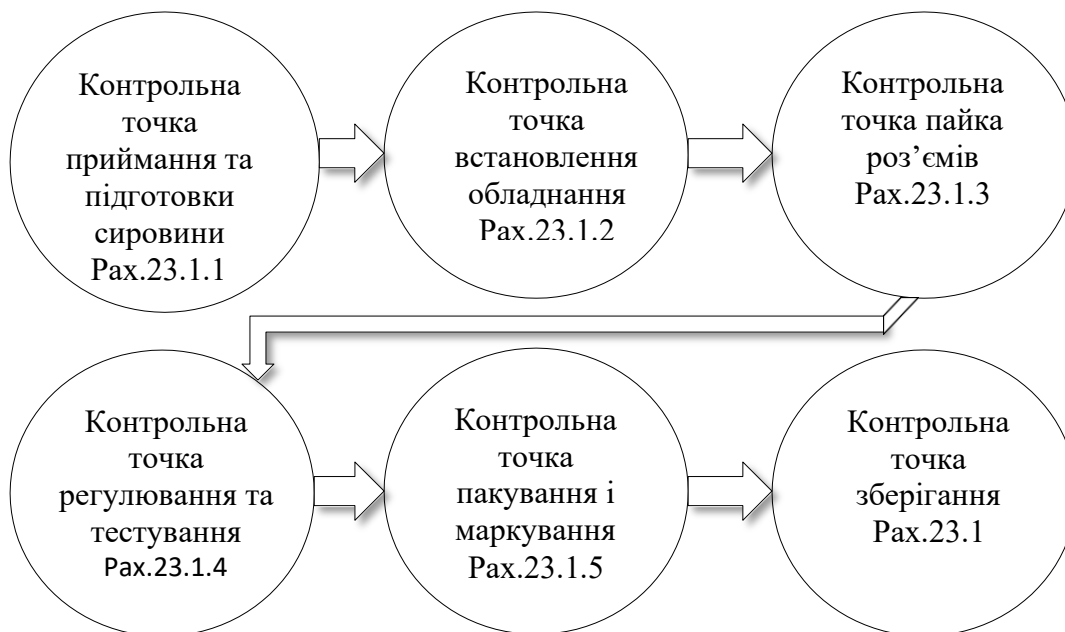


Рисунок 2.5 – Контрольні точки для виробництва електронного блоку до апаратури

Джерело: складено автором самостійно.

Важливим етапом організації обліку за центрами відповідальності є розробка форм внутрішньої звітності про виконання кошторисів центрами відповідальності, з метою отримання оцінки фактичного досягнення запланованих показників, загальної оцінки ефективності діяльності центру відповідальності, аналізу причин виникнення відхилень.

«Для того, щоб внутрішня звітність за центрами відповідальності містила вичерпну, неперекручену та доцільну інформацію, система внутрішньої звітності повинна базуватися на таких принципах її підготовки: адресності, оперативності, економічності, доцільності, порівнянності, зрозумілості, достатності, об'єктивності, точності» [42].

Адресність означає, що внутрішня звітність призначається для

конкретного керівника й інших зацікавлених осіб відповідно до ієрархії, але за умови дотримання ступеня конфіденційності, установленого в організації.

«Оперативність – звітність повинна подаватися у терміни необхідні для прийняття ефективного рішення, щоб впливати на динаміку результатів діяльності центру відповідальності. Інформація, отримана із запізненням, малоприслабна для цілей управління» [40].

«Своєчасність отримання інформації повинна забезпечувати поточне управління і регулювання основних параметрів діяльності центру відповідальності. Вона повинна формуватися регулярно в кожному звітно-контрольному періоді, щоб створювати можливість простежувати тенденції в показниках відповідальності» [41].

Принцип економічності спрямований на те, щоб витрати на складання внутрішньої звітності не перевищували ефекту, одержаного від її використання (отриманої управлінської інформації).

Відповідно до принципів зрозумілості та достатності інформація повинна подаватися в достатньому обсязі у зрозумілій та простій для сприйняття формі. Брак інформації та її низька якість значно погіршують можливості ефективного управління витратами та результатами окремих процесів і операцій.

Водночас звіт не повинен містити зайву, надлишкову інформацію, оскільки надмірна деталізація звітної інформації, її перевантаженість багатьма малоістотними показниками ускладнює розуміння звітності, веде до використання в управлінні інформації, що не дозволяє знайти правильне рішення.

Сутність принципу доцільності полягає в тому, що інформація, яка узагальнюється у внутрішніх звітах, повинна відповідати меті, заради якої вона була підготовлена.

Порівнянність звітності забезпечує розгляд облікової інформації в динаміці, порівнянні з плановими показниками, розкриття її структури, врахування результатів минулої, теперішньої і майбутньої діяльності,

можливість аналізу відповідно до конкретної ситуації та роботи різних центрів відповідальності.

Об'єктивність і точність означає, що внутрішні звіти не повинні містити суб'єктивної думки й упереджених оцінок, ступінь погрішності у звітах не повинна заважати прийняттю обґрунтованих рішень. Інформація має привертати увагу керівників до сфер потенційного ризику і об'єктивно оцінювати роботу менеджерів підприємства. Всі витрати виробництва продукції в цеху агрегуються по центру відповідальності у вигляді приватних кошторисів, розроблюваних на плановому і фактичному рівнях використання виробничих ресурсів.

Кошторис витрат являє собою зведений план усіх витрат підприємства на майбутній період виробничо-фінансової діяльності. Вона визначає загальну суму витрат виробництва за видами використовуваних ресурсів, стадіями виробничої діяльності, рівнями управління підприємством та іншими напрямками витрат. Кошториси витрат по центрах відповідальності складаються з тих видів ресурсів, рівень використання яких визначається технічними або організаційними можливостями управління ними.

Якщо ж можливості управління витратами по первинним центрам відповідальності обмежені, або є об'єктами управління центру відповідальності вищого рівня, вони входять до складу кошторисів відповідного рівня управління витратами. Іншими словами, кошториси складаються за прямими витратами, які безпосередньо можуть бути віднесені до даного центру відповідальності.

Якщо за певною ділянкою або центром закріплюється відповідальність за якістю статті витрат, то керівник такого підрозділу повинен мати реальну можливість впливати на величину цих витрат.

На практиці це здебільшого неможливо, внаслідок чого використовують поняття «відносний контроль».

Відносний контроль означає, що керівник центру відповідальності контролює більшу частину факторів, що впливають на дану статтю

кошторису.

Плановий рівень витрат за первинними центрами відповідальності може бути визначений методом прямого рахунку або розподільчим методом. Метод прямого рахунку заснований на встановлених нормах витрати кожного виду ресурсу.

При розподільному методі окремі статті цехового кошторису витрат розподіляється по первинним центрам відповідальності пропорційно обраної бази.

Для обліку фактичної кількості споживаних ресурсів центри відповідальності повинні бути оснащені відповідними технічними засобами контролю – витратомірами, лічильниками, вагами тощо.

Облікові дані по центру відповідальності відображають у звітах про виконання кошторису, який складають через короткі проміжки часу. З цих звітів керівники центрів відповідальності отримують інформацію про відхилення від кошторису, деталізовану інформацію про витрати виробництва за місцями виникнення, центрами відповідальності і підприємству в цілому.

На більш високих рівнях управління звіт менш деталізований. У додатку Е представлений приклад складання щомісячних звітів відповідальних осіб про виконання кошторису витрат по центрах відповідальності на прикладі цеху з виробництва електронних блоків. Як видно, інформація, що надається містить дані аналізу значних відхилень від кошторису витрат для кожного начальника цеху, тобто центру відповідальності (функціональної зони) і пояснення відповідних керівників.

Облік за центрами відповідальності заснований на тому принципі, що краще відносити на центр ті витрати, на які в силах впливати керівник цього центру. Часто відповідальність за певну статтю витрат може бути розділена.

Наприклад, відповідальність за кількість використовуваної сировини несе начальник виробничого підрозділу (цеху), але начальник відділу постачання відповідає за ціну цієї сировини.

Іноді буває важко точно визначити відповідальну особу. Надмірні витрати можуть виникати через закупівлі дешевшого сировини, матеріалів низької якості.

Проте всі відмінності між фактичними і кошторисними витратами обов'язково повинні бути відображені в звіті, щоб можна було виявити причини відхилень, встановити відповідальність і прийняти коригуючі заходи. Також, для забезпечення оперативного збирання, групування, обробки та передачі достовірної інформації з обліку доходів і витрат необхідно впроваджувати сучасні інформаційні технології і засоби комп'ютерної техніки на всіх рівнях управління підприємством.

Облік витрат за центрами відповідальності передбачає формування відповідної системи інформаційних взаємозв'язків бухгалтерських, економічних, управлінських відділів підприємства і центрів відповідальності.

«Повертаючись до управління витратами, на думку О. С. Полікарпової, для ефективного функціонування системи управління за центрами відповідальності під час її розробки потрібно враховувати такі основні чинники:

1. При виокремленні центрів відповідальності має бути забезпечена відповідність повноважень і відповідальності. До бюджету центру відповідальності повинні потрапляти лише показники, досягнення яких залежить від ефективності роботи його керівника та персоналу;


2. Система обліку повинна забезпечувати коректність списання витрат на той центр відповідальності, в якому такі витрати виникли, що забезпечується поміткою коду відповідального підрозділу на кожному первинному документі (розробка системи кодування);

3. Система стимулювання повинна забезпечувати зв'язок матеріальної винагороди керівника центру відповідальності із досягнутими ними показниками з виконання бюджетів;

4. Витрати на підтримку роботи системи управління за центрами відповідальності не мають бути більше принесеного нею ефекту. Це

забезпечується аналізом рівня суттєвості витрат, що належать до кожного центру відповідальності. Відповідно, для формування інформації про втрати за центрами витрат необхідно використати систему або елементи нормативного методу. Тобто витрати групуються за центрами відповідальності всередині місць виникнення» [39].

Нормативний метод також використовується в системі контрольних точок витрат (рис. 2.6), щоб передбачити норму витрат на кожному етапі технологічного процесу.



Контрольні Точки	КТ закупівлі	КТ переробки	КТ пакування	КТ зберігання
Операції контрольних точок	Приймання сировини та її підготовка до виробництва	Виробництво продукту	Фасування продуктів в тару	Зберігання готової продукції
Витрати контрольних точок	Матеріальні витрати (основна сировина)		Тара, етикетки	
	Заробітна плата і відрахування на соціальні заходи Працівників	Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи Виробничих Працівників	Заробітна плата і відрахування на соціальні заходи пакувальників	Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи Комірників
	Витрати енергії на технологічні цілі	Витрати енергії на технологічні цілі	Витрати енергії на технологічні цілі	Витрати енергії на технологічні цілі
	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин і Обладнання	Витрати, пов'язані з Експлуатацією машин та Обладнання	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин і обладнання	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин та Обладнання
	Загальновиробничі витрати	Загальновиробничі Витрати	Загальновиробничі витрати	Загальновиробничі Витрати

Рисунок 2.6 – Види витрат у контрольних точках

Джерело: складено автором самостійно

Для підприємства ПрАТ «Завод «Запоріжавтоматика» організація групування витрат за центрами витрат та центрами відповідальності дасть змогу встановити приналежність витрат до конкретного місця (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 – Систематизація центрів відповідальності та центрів витрат на підприємстві

Центри відповідальності п'ятого рівня	Директор																	
Центри відповідальності четвертого рівня	Керівник виробництва																	
Центри відповідальності третього рівня	Головний інженер						Керівник цехів допоміжного виробництва			Керівник цехів підготовчих процесів			Керівник цехів процесу обробки			Керівник підсобно-виробничих цехів		
Види виробництв	Цехи основного виробництва						Цехи допоміжного виробництва			Цехи та дільниці підготовчих процесів			Цехи та дільниці процесу обробки			Підсобно-виробничі цехи		
Центри відповідальності другого рівня	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник дільниці	Керівник дільниці	Керівник дільниці	Керівник цеху	Керівник цеху
Центри витрат	Електро. цех	Цех штамповки	Гальванічний цех	Лакофарбовий цех	Цех сушки	Зборочний цех	Ремонтно-буд. Цех	Ремонтно-мех. цех	Інструментальний цех	Цех комплектування заготовок	Цех розкрою матеріалів	Цех термічної обробки	Дільниця контролю	Дільниця нанесення захисних покриттів	Дільниця шліфування	Транспортний цех	Пакувальний цех	
Центри відповідальності першого рівня	технологи	технологи	Технологи	технологи	Технологи	технологи	Технологи	технологи	Технологи	технологи	технологи	технологи	Технологи	технологи	технологи	Технологи	Технологи	Технологи
Первинні центри відповідальності	робітники	робітники	Робітники	робітники	Робітники	робітники	Робітники	робітники	Робітники	робітники	робітники	робітники	Робітники	робітники	робітники	Робітники	Робітники	Робітники

Джерело: складено автором самостійно

Запропонована структура кодів рахунків операційної діяльності, розширить можливості як оперативного, так і поточного обліку й контролю витрат на ПрАТ «Завод «Запоріжавтоматика».

Таким чином, за допомогою запропонованих удосконалень організації

обліку витрат на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» зміниться система бухгалтерського обліку та облікового процесу, підвищиться рівень управління підприємством, відбудеться якісна й кількісна зміна облікового апарату та його функцій. Проектування інформаційних потоків про витрати та запровадження системного підходу зі застосуванням ефективної системи управлінського обліку витрат за центрами відповідальності забезпечить раціональну побудову інформаційної системи та сприятиме удосконаленню управління витратами.

За результатами проведеного дослідження робимо висновок, що ефективно ведення обліку витрат без впровадження автоматизованої обробки облікової інформації є неможливим, тому запропоновані шляхи удосконалення обліку витрат в умовах автоматизації повинні бути реалізовані підприємством. Також запропонована структура кодів рахунків операційної діяльності, розширить можливості як оперативного, так і поточного обліку й контролю витрат на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика».

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПРАТ «ЗАВОД «ЗАПОРІЖАВТОМАТИКА»

3.1 Аналіз динаміки та структури виробничих витрат

ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика» понад 50 років спеціалізується на випуску нестандартних засобів автоматизації для підприємств:

- сталеплавильного виробництва;
- сталеливарного виробництва;
- металургійного машинобудування;
- гірничорудної промисловості.

А саме перетворювачі термоелектричні, пробоотборники металу, контактотримач, установка автоматичного контролю температури доменного дуття, привід стрілочний шахтний комплектний, гарнітура стрілочна тощо.

За даними фінансової звітності чистий дохід від реалізації продукції за 2020 рік – 8290 тис. грн. (у 2019 році – 8641 тис. грн.), собівартість реалізованої продукції – 7040 тис. грн. (у 2019 році – 7192 тис. грн.). У натуральному виразі у 2020 році реалізовано 220 889 одиниць виробів. Середня чисельність працівників у 2019 – 2020 роках – 75 осіб.

У 2019 році обсяг проданої продукції, порівняно з минулими роками, скоротився на 152680 одиниць або на 36,4%, що в грошовому вимірі складає 98180 тис. грн.

У 2020 році зменшення обсягів виробництва продукції склало 22 одиниці на суму 436021 тис. грн., загальний обсяг виробництва у 2020 році склав 266255 одиниць на загальну суму 4928699 тис. грн. У таблиці 3.1 наведені дані щодо динаміки обсягів виробництва продукції ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика»» у натуральному виразі у 2019 – 2020 роках.

Таблиця 3.1 – Обсяги виробництва продукції ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» у натуральному виразі у 2019–2020 роках

Назва показника, одиниць	2019 рік	2020 рік	Відхилення 2020/2019(+/-)	
			+/-	%
	1	2	3	4
Всього продано продукції, в тому числі	266277	266255	-22	-0,1
Апаратура автоматичної двухвітлової сигналізації АДС	96994	100993	3999	4,1
Апаратура дистанційного управління стрілками ДУС	93599	105298	11699	12,1
Привід стрілочний	57072	43297	-13775	-24,1

Джерело: складено автором за звітністю ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика».

Схематично, тенденцію щодо динаміки обсягів виробництва продукції, яка склалася, на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» у натуральному виразі за 2019–2020 рік, можна побачити на рисунку 3.1.

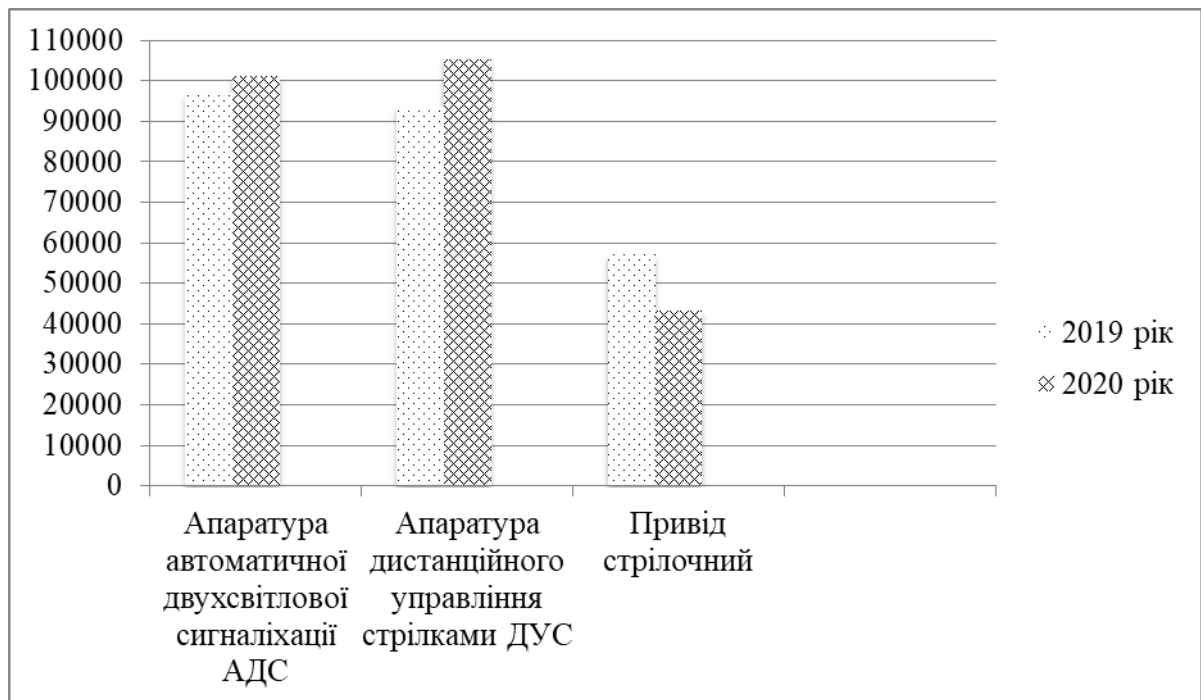


Рисунок 3.1 – Обсяги виробництва продукції ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» у натуральному виразі у 2019–2020 роках

Джерело: складено автором за даними таблиці 3.1.

У таблиці 3.2 наведені дані щодо динаміки обсягів виробництва продукції ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика»» у грошовому виразі у 2019 – 2020 роках.

Таблиця 3.2 – Обсяги виробництва продукції ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика»» у грошовому виразі у 2019 – 2020 роках

Назва показника, тис. грн.	2019 рік	2020 рік	Відхилення 2020/2019(+/-)	
			+/-	%
Всього продано продукції, в т.ч.	5364720	4928699	-436021	-8,1
Апаратура автоматичної двухсвітлової сигналізації АДС	1682149	1775191	93042	5,5
Апаратура дистанційного управління стрілками ДУС	1830765	1652976	-177789	-9,7
Привід стрілочний	1406146	1076578	-329568	-23,4

Джерело: складено автором за звітністю ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика»».

Схематично, тенденцію щодо динаміки обсягів виробництва продукції можна побачити на рисунку 3.2.

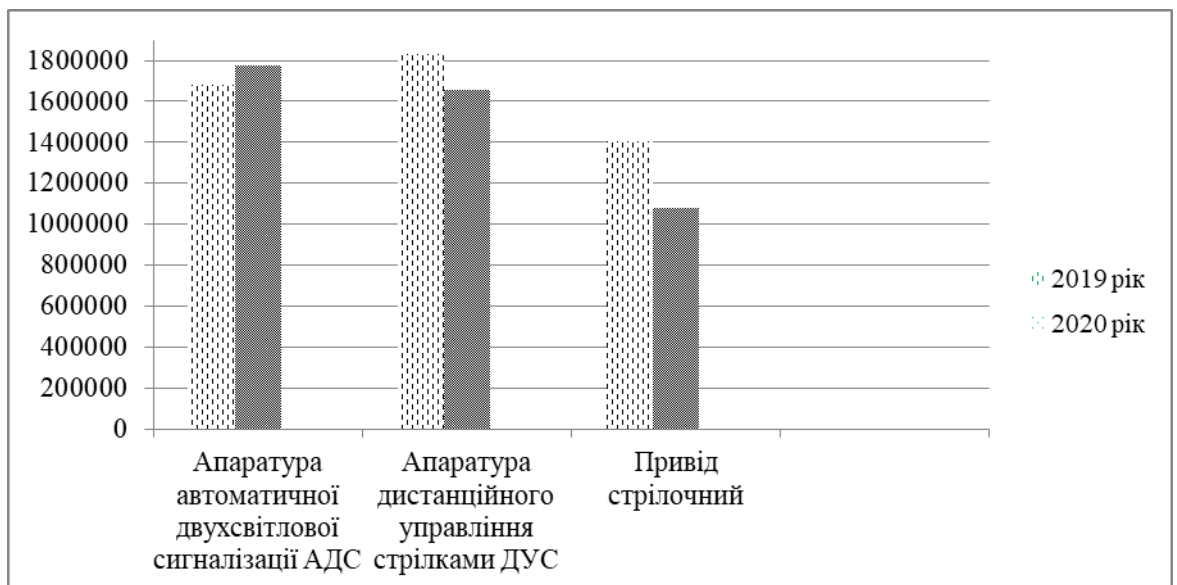


Рисунок 3.2. – Обсяги виробництва продукції ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика»» у грошовому виразі у 2019 – 2020 роках

Джерело: складено автором за даними таблиці 3.2.

У 2019 році значно скоротилося виробництво – на 17659 одиниць або на 15,4%, Апаратура дистанційного управління стрілками ДУС – на 26944 одиниці або на 22,3%, Металошукач типу «Фрегат» – на 109524 одиниці або на 65,7%.

У 2020 році продовжилося падіння обсягів виробництва Металошукач типу «Фрегат» – скорочення склало 13775 одиниць або 24,1%.

Таблиця 3.3 – Обсяги реалізації продукції ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика»» в натуральному виразі у 2019 – 2020 роках

Назва показника, Одиниць	2019 рік	2020 рік	Відхилення 2020/2019(+/-)	
			+/-	%
	1	2	3	4
Всього реалізовано готової продукції, в т.ч.	266595	234703	-31892	-12,0
Апаратура автоматичної двухв'їтлової сигналізації АДС	105043	98518	-6525	-6,2
Привід стрілочний	60694	40143	-20551	-33,8

Джерело: складено автором за звітністю ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика»».

Відповідно до зменшення обсягів виробництва зменшилися і обсяги реалізації продукції. У таблицях 3.3 і 3.4 наведені обсяги реалізації продукції на підприємстві.

Таблиця 3.4 – Обсяги реалізації готової продукції ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика»» в грошовому виразі у 2019 – 2020 роках

Назва показника, тис. грн.	2019 рік	2020 рік	Відхилення 2020/2019(+/-)	
			+/-	%
	1	2	3	4
Всього реалізовано готової продукції, в т.ч.	5612739	4809959	-802780	-14,3
Апаратура автоматичної двухв'їтлової сигналізації АДС	1825448	1742775	-82673	-4,5
Апаратура дистанційного управління стрілками ДУС	1797761	1467898	-329863	-18,3

Продовження таблиці 3.4

	1	2	3	4
Привід стрілочний шахтний комплексний ПСШК-1	1543320	1062086	-481234	-31,2

Джерело: складено автором за звітністю ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» (Ф1,Ф2).

У 2019 році обсяги реалізації продукції зменшилися на 35,3% та склали в натуральному вимірі 266595 одиниць, у грошовому вимірі обсяги реалізації продукції у 2019 році зросли на 178167 тис. грн. або на 3,3% та склали 5612739 тис. грн.

У 2020 році зменшення обсягів реалізації відбулося як у натуральному вимірі (на 31892 одиниці), так і в грошовому вимірі – на 802780 тис. грн. або на 14,3%, всього реалізовано продукції у 2020 році на суму 4809959 тис. грн.

Згідно із Звітом про фінансові результати за 2019, за 2020 рік, діяльність підприємства є збитковою: чистий збиток за 2019 рік склав у сумі 1569 тис. грн., за 2020 рік чистий збиток склав у сумі 1527 тис. грн.

У таблиці 3.5. наведено аналіз структури операційних витрат у собівартості продукції ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» за період 2019 – 2020 роки.

Проведемо горизонтальний та структурний аналіз зміни витрат.

Як бачимо з таблиці 3.5., найбільшу питому вагу у структурі операційних витрат у 2019 році займають матеріальні витрати, вони у 2020 році зменшились на 820 тис. грн., або на 17,1%, та складають 37% всіх витрат, проти 41,5% у 2019 році. Але у 2020 році матеріальні витрати займають друге місце у структурі.

Продукція, яку виготовляє завод, є матеріаломісткою та трудомісткою. Тому собівартість продукції залежить, в першу чергу, від вартості матеріалів, необхідних для виготовлення основної продукції:

- металу;
- рулонного паперу;
- платино-родієвого дроту;

- рідкого скла;
- кварцових трубок.

Таблиця 3.5 – Аналіз структури операційних витрат у собівартості продукції ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» у 2019 – 2020 рр.

Аналіз структури операційних витрат у собівартості продукції ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» за період 2019–2020 рр. Показник	2019 (базисний)		2020 (звітний)		Відхилення	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
	1	2	3	4	5	6
Матеріальні витрати	4792	41,5	3972	37,0	–820	–17,1
Витрати на оплату праці	4323	37,5	4527	42,1	204	4,7
Відрахування на соціальні заходи	1118	9,7	1054	9,8	–64	–5,7
Амортизація	133	1,2	165	1,5	32	24,1
Інші операційні витрати	1175	10,1	1032	9,6	–143	–12,2
Разом	11541	100	10750	100	–791	–6,9

Джерело: складено автором за звітністю ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика».

Продукція, яку виготовляє завод, є матеріаломісткою та трудомісткою. Тому собівартість продукції залежить, в першу чергу, від вартості матеріалів, необхідних для виготовлення основної продукції: металу, рулонного паперу, платино-родієвого дроту, рідкого скла, кварцових трубок.

З досвіду роботи минулих років по закупівлі матеріалів визначились основні їх постачальники, причому кварцові трубки потрібного для виробництва асортименту, виготовляють тільки підприємства Білорусії.

Проблеми, що впливають на діяльність товариства є:

- високі ціни на сировину;
- енергоносії;
- дефіцит власних обігових коштів.

Залежність від законодавчих та економічних обмежень дуже велика.

Отже, зменшення матеріальних витрат відбулося за рахунок незначного скорочення виробництва в зв'язку з втратою деяких традиційних ринків

постачання запасних частин і ринків збуту продукції підприємства у 2020 році. Витрати на оплату праці у 2020 р. в порівнянні з 2019 р. збільшилися на 204 тис. грн., або на 4,7%, це зумовлено зростанням мінімальної заробітної платні. Їх частка у структурі складає від 37,5% у 2019 році до 42,1% у 2020 році, таким чином, у 2020 році витрати на оплату праці – це найбільша частка за обсягами у собівартості продукції. Відрахування на соціальні заходи у 2020 р. в порівнянні з 2016 р. зменшилися на 64 тис. грн, або на 5,7 %. Частка відрахувань на соціальні заходи складає у 2019 році 9,7% у 2019 році, 9,8% у 2020 році, тобто, майже не змінилася. Амортизаційні відрахування у 2020 році збільшилися на 32 тис.грн. та складають у сумі 165 тис.грн., їх частка у 2019 році складає 1,2%, у 2020 році – збільшилася до 1,5%. Інші витрати значно зменшилися у 2020 р. в порівнянні з 2019 р. на 143 тис. грн., або на 12,2% та склали у сумі 1032 тис.грн. На рис.3.3. наведено структуру виробничих витрат ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика» у 2020 році.

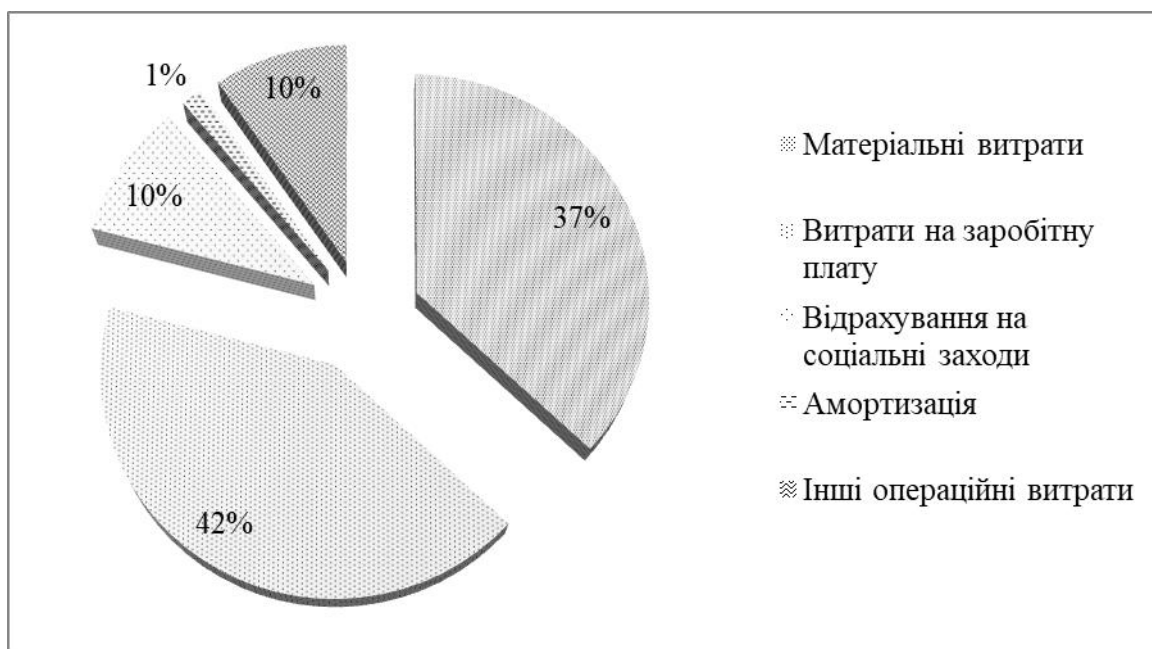


Рисунок 3.3 – Структура виробничих витрат ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика» у 2020 році (%)

Джерело: складено автором на основі даних таблиці 3.3

Отже, висновками, зробленими на основі горизонтального та структурного аналізу, можуть бути наступні:

- матеріальні витрати заводу у 2020 році значно зменшилися і це веде до зменшення собівартості продукції,
- зростання витрат на оплату праці зумовлено зовнішніми факторами підвищення мінімальної заробітної плати), які не залежать від підприємства.

Підприємство має дуже значний виробничий потенціал, який дозволяє забезпечити значні обсяги випуску продукції.

Зважаючи на об'єктивні труднощі, підприємство не може розширити ринок збуту, даже за рахунок поліпшення якості та збільшення асортименту продукції з урахуванням попиту потенціальних споживачів.

Подальший економічний розвиток підприємства залежить від спектру ефективних заходів, які вживаються українським урядом, а також інших подій, які перебувають поза зоною впливу підприємства.

3.2 Факторний аналіз виробничих витрат

Собівартість продукції підприємства є найважливішим узагальнюючим показником економічної ефективності її виробництва.

У ній відбиваються всі сторони господарської діяльності, а саме ступінь технологічного оснащення виробництва і освоєння технологічних процесів; рівень організації виробництва і праці, ступінь використання виробничих потужностей; економічності використання матеріальних і трудових ресурсів, а також інші умови і чинники, що характеризують виробничо-господарську діяльність.

Від її рівня залежать фінансові результати діяльності підприємств, темпи розширеного виробництва і, звичайно ж, їх фінансовий стан. Зниження

собівартості продукції сприяє збільшенню прибутку та підвищенню конкурентоспроможності.

Факторний аналіз операційних витрат дозволяє визначити чинники, які формують найбільш суттєвий вплив на формування показника собівартості.

Аналіз доцільно проводити методом ланцюгових підстановок, який передбачає послідовну заміну показників базового періоду на показники звітного і є одним із методів елімінування. Вихідна інформація для побудови факторної моделі – дані таблиці 3.1. Результативний показник – це загальна сума собівартості продукції. Ставиться завдання дослідити зміну цього показника під впливом відхилень від базового рівня ряду факторів: матеріальних витрат, оплати праці, соціальних витрат, інших витрат.

Отже, факторна модель базового періоду (2019 р.), буде мати вигляд за формулами 3.1 – 3.4:

$$\Phi M_6 = MB_6 + BOП_6 + BC_6 + IOB_6 \quad (3.1)$$

А факторна модель звітного періоду (2020 р.):

$$\Phi M_3 = MB_3 + BOП_3 + BC_3 + IOB_3 \quad (3.2)$$

Проведемо розрахунки операційних витрат:

$$OPB_6 = MB_6 + BOП_6 + BC_3_6 + \Phi OB_6 \quad (3.3)$$

$$OPB_6 = 4792 + 4323 + 1118 + 1175 = 11408 \text{ тис.грн.}$$

$$OPB_3 = MB_3 + BOП_3 + BC_3 + IOB_3 \quad (3.4)$$

$$OPB_3 = 3972 + 4527 + 1054 + 1032 = 10585 \text{ тис.грн.}$$

Отже, у зв'язку зі зменшенням витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи виробнича собівартість продукції зменшилася на 791 тис. грн.

1. Визначимо вплив матеріальних витрат.

$\Delta ОПВ_{мв1}$ відрізняється від $\Delta ОПВ_0$ тим, що для розрахунку першого умовного показника використовуються звітні матеріальні витрати, всі інші фактори в обох показниках базисні, за формулою 3.5 –3.6.

$$\Delta ОПВ_{мв1} = МВз + ВПб + ВСб + ІОВб \quad (3.5)$$

$$\Delta ОПВ_{мв1} = 3972 + 4323 + 1118 + 1175 = 10588$$

$$\Delta ОПВ_1 = \Delta ОПВ_{мв1} - \Delta ОПВ_0 = 10588 - 11408 = - 820 \text{ тис.грн.} \quad (3.6)$$

Тобто, у зв'язку зі зменшенням матеріальних витрат виробнича собівартість продукції зменшилася на 820 тис. грн.

2. Визначимо вплив оплати праці.

$\Delta ОПВ_{вп2}$ відрізняється від $\Delta ОПВ_{вп1}$ тим, що для розрахунку другого умовного показника використовуються звітні витрати на оплату праці замість базисного.

Всі інші фактори такі ж, як і в першому, тобто МВ і ВОП звітні, а ВС, ІОВ – базисні, за формулою 3.7 –3.8.

$$\Delta ОПВ_{вп2} = МВз + ВОПз + ВСб + ІОВб \quad (3.7)$$

$$\Delta ОПВ_{вп2} = 3972 + 4527 + 1118 + 1175 = 10792 \text{ тис.грн.}$$

$$\Delta ОПВ_2 = \Delta ОПВ_{вп2} - \Delta ОПВ_{мв1} \quad (3.8)$$

$$\Delta \text{ОПВ}_2 = 10792 - 10588 = 204 \text{ тис.грн.}$$

Отже, у зв'язку зі збільшенням витрат на оплату праці виробнича собівартість продукції зросла на 204 тис. грн.

3. Визначимо вплив соціальних витрат

$\Delta \text{ОПВ}_{\text{вп}3}$ відрізняється від $\Delta \text{ОПВ}_{\text{вп}2}$ тим, що для розрахунку третього умовного показника використовуються звітні на соціальні витрати замість базисного

Всі інші фактори такі ж, як і в другому, тобто МВ, ВОП і ВС – звітні, а ІОВ – базисні, за формулою 3.9 – 3.10.

$$\Delta \text{ОПВ}_{\text{вс}3} = \text{МВ}_3 + \text{ВОП}_3 + \text{ВС}_3 + \text{ІОВ}_б \quad (3.9)$$

$$\Delta \text{ОПВ}_{\text{вс}3} = 3972 + 4527 + 1054 + 1175 = 10728 \text{ тис.грн.}$$

$$\Delta \text{ОПВ}_3 = \Delta \text{ОПВ}_{\text{вс}3} - \Delta \text{ОПВ}_{\text{вп}2} \quad (3.10)$$

$$\Delta \text{ОПВ}_3 = 10728 - 10792 = -64 \text{ тис.грн.}$$

Тобто, можна зробити висновок, що у зв'язку зі зменшенням на відрахування соціальних заходів виробнича собівартість продукції знизилась на 64 тис. грн.

4. Визначимо вплив інших операційних витрат.

$\Delta \text{ОПВ}_{\text{вп}4}$ відрізняється від $\Delta \text{ОПВ}_{\text{вп}3}$ тим, що для розрахунку четвертого умовного показника використовуються звітні витрати замість базисного, за формулою 3.11.

$$\Delta \text{ОПВ}_{\text{вс}4} = \text{МВ}_3 + \text{ВОП}_3 + \text{ВС}_3 + \text{ІОП}_3 \quad (3.11)$$

$$\Delta \text{ОПВ}_{\text{вс}4} = 3972 + 4527 + 1054 + 1032 = 10585 \text{ тис.грн.}$$

$$\Delta \text{ОПВ}_{\text{вс}4} = 10585 - 10728 = -143 \text{ тис.грн.}$$

У зв'язку зі зменшенням інших витрат, виробнича собівартість продукції заводу ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика» зменшилася на 143 тис. грн.

Проведемо балансову перевірку, за формулою 3.12 – 3.13:

$$\text{ОПВ} = \text{ОПВ}_3 - \text{ОПВ}_6 \quad (3.12)$$

$$\text{ОПВ} = 10585 - 11408 = -823 \text{ тис.грн.}$$

$$\Delta \text{ОПВ} = \Delta \text{ОПВ}_1 + \Delta \text{ОПВ}_2 + \Delta \text{ОПВ}_3 + \Delta \text{ОПВ}_4 \quad (3.13)$$

$$\Delta \text{ОПВ} = -820 + 204 - 64 - 143 = -823 \text{ тис.грн.}$$

Факторний аналіз проведено вірно, що впливає з балансової перевірки. Таким чином, з проведеного дослідження, на базі даних з фінансової звітності підприємства ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика», можна зробити висновок, що чим більше обсяг виробленої продукції на підприємстві, тим за інших рівних умов більше сума одержуваного ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика» прибутку.

3.3 Оцінка резервів скорочення виробничих витрат як передумови зниження виробничої собівартості продукції

Найбільш вагомий напрямок мінімізації операційних витрат є зниження перш за все матеріальних витрат в складі собівартості продукції. При умові зростання мінімальної заробітної плати та відповідного підвищення заробітної платні працівникам, а також збільшення цін на енергоносії, витрат на опалення єдиним напрямком зниження операційних витрат є зниження

витрат на сировину та матеріали. Рівень рентабельності визначається за формулою 3.14:

$$P=(ПД \times 100\%) / СП \quad (3.14)$$

де ПД – чистий дохід від реалізації (товарів, послуг),
СП – собівартість продукції.

Рентабельність продукції у 2019 році становила:

$$P = (8641 \times 100\%) / 7192 = 120,15\%$$

Рентабельність продукції у 2020 році становила:

$$P = (8290 \times 100\%) / 7040 = 118\%$$

Тобто, рентабельність виробництва продукції підприємства у 2020 році знизилася на 2%, в зв'язку із зменшення чистого доходу від реалізації, а також собівартості продукції.

Основні напрями діяльності, спрямовані на зниження собівартості продукції підприємства.

По-перше, це підвищення технічного рівня виробництва, що передбачає впровадження нової, прогресивної технології, механізацію та автоматизацію виробничих процесів; поліпшення використання та застосування нових видів сировини і матеріалів; зміну конструкції і технічних характеристик виробів; інші чинники, що впливають на підвищення технічного рівня виробництва.

Зниження собівартості може відбутися за умови впровадження автоматизованих систем управління, використання ЕОМ, вдосконалення і модернізації наявної техніки і технології. Зменшуються витрати і в результаті комплексного використання сировини, застосування економічних замінників, більш повного використання відходів у виробництві.

По-друге, це вдосконалення організації виробництва і праці. Зниження собівартості може відбутися в результаті змін в організації виробництва,

форм і методів праці, за умови розвитку спеціалізації виробництва, вдосконалення управління виробництвом і скорочення витрат на нього, внаслідок більш ефективного використання основних фондів, поліпшення матеріально-технічного постачання, скорочення транспортних витрат, дії інших факторів, що підвищують рівень організації виробництва і праці.

Зниження поточних витрат відбувається в результаті вдосконалення обслуговування основного виробництва. Значне зменшення витрат живої праці може відбутися за збільшення норм і зон обслуговування, скорочення витрат робочого часу, зменшення числа робочих, які виконують норм виробітку. За поліпшення використання основних фондів зниження собівартості відбувається в результаті підвищення надійності і довговічності устаткування; вдосконалення системи планово-попереджувального ремонту; централізації і впровадження індустріальних методів ремонту, утримання та експлуатації основних фондів.

Удосконалення матеріально-технічного постачання і використання матеріальних ресурсів знаходить відображення у зменшенні норм витрат сировини і матеріалів, зниженні їх собівартості за рахунок зменшення заготівельно-складських витрат.

Транспортні витрати скорочуються в результаті зменшення витрат на доставку сировини і матеріалів від постачальника до складів підприємства, від заводських складів до місць споживання, зменшення витрат на транспортування готової продукції.

По-третє, це зміна обсягу і структури продукції, що може привести до відносного зменшення умовно-постійних витрат (крім амортизації) і амортизаційних відрахувань, зміни номенклатури й асортименту продукції, підвищення її якості. Умовно-постійні витрати не залежать безпосередньо від кількості продукції, що випускається.

По-четверте, це скорочення витрат на сировину і матеріали. Собівартість споживаного матеріалу знижується в результаті скорочення витрат сировини на одиницю продукції, що безпосередньо пов'язано зі

зменшенням нормативу оборотних коштів .

Крім того, знизити собівартість продукції на підприємстві можна шляхом поліпшення використання природних ресурсів; скорочення витрат на обслуговування виробництва; зменшення витрат від браку та інших невиробничих витрат; дії галузевих та інших чинників (введення і освоєння нових цехів, виробничих одиниць і виробництв, підготовка і освоєння виробництва в діючих об'єднаннях і на підприємствах; інші фактори).

Необхідно відзначити, що зниження собівартості продукції забезпечується насамперед за рахунок підвищення продуктивності праці. Зі збільшенням продуктивності праці скорочуються витрати праці в розрахунку на одиницю продукції, а отже, зменшується і питома вага заробітної плати в структурі собівартості.

Діяльність підприємства, спрямована на зростання продуктивності праці, є вельми важливою для зниження собівартості продукції, оскільки вона змінюється під впливом як матеріально-технічних, так і соціально-економічних факторів. Матеріальні витрати, як відомо, в більшості галузей промисловості мають високу питому вагу в структурі собівартості продукції, тому навіть незначне заощадження сировини, матеріалів, палива й енергії під час виробництва кожної одиниці продукції загалом по підприємству дає великий ефект.

Основними умовами зниження витрат сировини і матеріалів на виробництво одиниці продукції є поліпшення конструкції виробів і вдосконалення технології виробництва, використання прогресивних видів матеріалів, впровадження обґрунтованих норм витрат матеріальних цінностей.

Важливим етапом на шляху зниження собівартості продукції є виявлення резервів, як поточних, так і внутрішньовиробничих. Поточні резерви виділяються на основі зіставлення результатів діяльності з планом і підсумками попереднього періоду. Під час зниження витрат виробництва в результаті збереження минулого і живої праці промисловість добувається

поряд з ростом нагромаджень збільшення обсягу випуску продукції. Плани по собівартості повинні виходити з прогресивних норм витрат праці, використання обладнання, витрат сировини, матеріалів, палива і енергії з урахуванням передового досвіду інших підприємств. Тільки за науково-організованого нормування витрат можна виявити і використати резерви подальшого зниження собівартості продукції.

Великі резерви зниження собівартості полягають в скороченні відходів, втрат робочого часу, боротьбі з нераціональним використанням сировини, матеріалів, ліквідації простоїв, скороченні браку й інших непродуктивних витрат. Вивчення причин браку, виявлення його винуватця дають змогу здійснити заходи щодо ліквідації втрат від браку, скорочення і найбільш раціонального використання відходів виробництва.

Значні резерви економії сировини і матеріалів є в обробних цехах. До цих резервів відносяться впровадження досягнень науково-технічного прогресу, усунення або скорочення витрат, які не є необхідними за нормальної організації виробничого процесу. Зайві витрати можна виявити шляхом проведення спеціальних обстежень і одноразового обліку, під час аналізу даних нормативного обліку, затрат на виробництві, ретельного аналізу планових і фактичних витрат на виробництві.

Внутрішньовиробничі резерви виявляються в процесі економічного аналізу і фінансово-господарської діяльності підприємства, вони повинні скласти основу плану вдосконалення подальшої діяльності та забезпечити його надійне функціонування в умовах зниження собівартості продукції. Значний вплив на цей процес може надати використання інформаційної техніки і технології в діяльності обліковоекономічних, проектних, адміністративно-управлінських служб підприємств.

Зниження собівартості продукції є необхідною і важливою умовою прибутковості підприємницької діяльності. Виявлення резервів зниження собівартості має спиратися на вивчення технологічного та організаційного рівнів виробництва, використання виробничих потужностей і основних

фондів, сировини і матеріалів, робочої сили, господарських зв'язків тощо. Зі збільшенням обсягу випуску продукції прибуток підприємства збільшується не тільки за рахунок зниження собівартості, але й внаслідок збільшення випуску продукції.

Серйозним резервом зниження собівартості продукції є розширення спеціалізації і кооперування. На спеціалізованих підприємствах з масово-потокним виробництвом собівартість продукції значно нижче, ніж на підприємствах, що виробляють цю ж продукцію в невеликих кількостях. Розвиток спеціалізації вимагає встановлення і найбільш раціональних кооперованих зв'язків між підприємствами. Зниження собівартості продукції забезпечується насамперед за рахунок підвищення продуктивності праці. Зі збільшенням продуктивності праці скорочуються витрати праці в розрахунку на одиницю продукції, а отже, зменшується і питома вага заробітної плати в структурі собівартості. Зі збільшенням обсягу випуску продукції прибуток підприємства збільшується не тільки за рахунок зниження собівартості, але й внаслідок збільшення кількості продукції.

Значні резерви зниження собівартості укладені в скороченні втрат від браку й інших непродуктивних витрат. Вивчення причин браку, виявлення його винуватця дають можливість здійснити заходи щодо ліквідації втрат від браку, скорочення і найбільш раціонального використання відходів виробництва. Масштаби виявлення і використання резервів зниження собівартості продукції багато в чому залежать від того, як поставлена робота з вивчення та впровадження досвіду, наявного на інших підприємствах.

Основною метою діяльності ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» у 2022 році – досягти беззбитковості в умовах існуючої фінансової та економічної кризи. Основними напрямками стратегії підприємства на 2022 рік є:

- збільшення об'єму виробництва ліквідних видів продукції, поліпшення якості продукції та її конкурентноздатності;
- зниження затрат виробництва, зростання продуктивності праці, і як наслідок зниження собівартості продукції;

- зниження об'єму витрат енергетичних ресурсів;
- забезпечення оптимізації організаційно-виробничих і керівних структур на всіх рівнях;
- освоєння нових видів продукції, освоєння нових ринків збуту.

ВИСНОВКИ

У роботі було проведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення важливого наукового завдання, що полягає у наданні рекомендацій теоретико-методичного та прикладного характеру щодо удосконалення обліку виробничих витрат промислових підприємств.

Дослідження економічної сутності виробничих витрат в обліку й звітності, дозволили з'ясувати проблеми поняття категорії «вартість», «витрати», які є базовими в економічній науці. Економічна сутність витрат була, є і залишиться однією із найбільш дискусійних тем. Така багатозначність поняття «витрати» вимагає нових підходів до визначення цієї категорії та значних термінологічних уточнень. Будь-яка діяльність, що здійснюється, супроводжується витратами, які є найважливішою частиною діяльності підприємства. Різний характер витрат, правильне розуміння їх призначення, економічної ролі у виробництві визначають необхідність науково-обґрунтованої класифікації витрат на виробництво. Конкретні параметри класифікації й обліку витрат підприємства визначаються економічними, юридичними, організаційними, технологічними умовами, а також компетентністю керівників і, відповідно, їхніми потребами в управлінській інформації. Дослідивши погляди вчених стосовно категорії витрат, виникає думка, що сумарні економічні витрати більші, ніж бухгалтерські, а отже їх можна назвати витратами підприємства. Тому, на нашу думку, витрати підприємства повинні охоплювати всі витрати, які потенційно існують на підприємстві. Поняття витрат на рівні підприємства має широке коло визначень. Вважаємо, що витрати – це сукупність усіх спожитих ресурсів підприємством для здійснення своєї операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, який призводить до зменшення власного капіталу або збільшення зобов'язань.

Облік витрат підприємства провадиться на засадах нормативно-

правового регулювання, інструктивних документах та методичних рекомендаціях. Наразі в системі обліку здійснюється постійна орієнтація національних стандартів обліку на загальноприйняті міжнародні стандарти фінансової звітності. При визнанні та оцінці витрат в Україні користуються П(С)БО 16 «Витрати», проте в міжнародній практиці витратам не присвячено окремого стандарту. Певні основи даного поняття розкриваються у Концептуальній основі фінансової звітності, Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби» та ін.

Використання методу економічного аналізу витрат на виробництво продукції проявляється через ряд конкретних методик аналітичного дослідження. Мета аналізу таких витрат підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації. Для проведення аналізу витрат необхідно виробити методику, що являє собою систему аналітичних показників, інформаційної бази та методів і прийомів перетворення економічної інформації та узагальнення результатів аналізу.

Об'єктом дослідження був ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика», який понад 50 років спеціалізується на випуску та гарантійному і постгарантійному обслуговуванні нестандартних засобів автоматизації для підприємств сталеплавильного, сталеливарного виробництв, металургійного машинобудування та гірничорудної промисловості. На підприємстві у 2019 році обсяг проданої продукції, порівняно з минулими роками, скоротився на 152680 одиниць або на 36,4%, що в грошовому вимірі складає 98180 тис. грн. У 2020 році зменшення обсягів виробництва продукції склало 22 одиниці на суму 436021 тис. грн., загальний обсяг виробництва у 2020 році склав 266255 одиниць на загальну суму 4928699 тис. грн. Згідно із Звітом про фінансові результати за 2019, за 2020 рік, діяльність підприємства є збитковою: чистий збиток за 2019 рік склав у сумі 1569 тис. грн., за 2020 рік чистий збиток склав

у сумі 1527 тис. грн. Отже, матеріальні витрати заводу у 2020 році значно зменшилися і це веде до зменшення собівартості продукції, зростання витрат на оплату праці зумовлено зовнішніми факторами підвищення мінімальної заробітної плати), які не залежать від підприємства. Зважаючи на об'єктивні труднощі, підприємство не може розширити ринок збуту, даже за рахунок поліпшення якості та збільшення асортименту продукції з урахуванням попиту потенціальних споживачів. Подальший економічний розвиток підприємства залежить від спектру ефективних заходів, які вживаються українським урядом, а також інших подій, які перебувають поза зоною впливу підприємства.

Облік прямих виробничих витрат здійснюється за центрами їх виникнення, тобто за видами виробів, що виготовляє підприємство. Саме ця риса, є характерною для обліку прямих виробничих витрат. При автоматизованій формі обліку на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» накопичення даних як про витрати матеріалів у розрізі статей калькуляції, так і статей калькуляції інших елементів витрат у розрізі виробництв і структурних підрозділів підприємства протягом року здійснюється в електронному вигляді.

Облік загальновиробничих витрат ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат, які кожне підприємство для себе визначає самостійно. І прямі виробничі, і загальновиробничі витрати підсумовуються в реєстрі синтетичного обліку Журналі 5, та вкінці звітного періоду списуються на фінансовий результат діяльності підприємства.

Було запропоновано, вести облік за центрами відповідальності. За допомогою запропонованих удосконалень організації обліку витрат на ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика» зміниться система бухгалтерського обліку та облікового процесу, підвищиться рівень управління підприємствам, відбудеться якісна й кількісна зміна облікового апарату та його функцій. Проектування інформаційних потоків про витрати та запровадження системного підходу зі застосуванням ефективної системи управлінського

обліку витрат за центрами відповідальності забезпечить раціональну побудову інформаційної системи та сприятиме удосконаленню управління витратами.

Провівши аналіз динаміки і структури виробничих витрат, можна зробити висновки, що матеріальні витрати заводу у 2020 році значно зменшилися і це веде до зменшення собівартості продукції, зростання витрат на оплату праці зумовлено зовнішніми факторами підвищення мінімальної заробітної плати), які не залежать від підприємства. Підприємство має дуже значний виробничий потенціал, який дозволяє забезпечити значні обсяги випуску продукції. Зважаючи на об'єктивні труднощі, підприємство не може розширити ринок збуту, даже за рахунок поліпшення якості та збільшення асортименту продукції з урахуванням попиту потенціальних споживачів. Подальший економічний розвиток підприємства залежить від спектру ефективних заходів, які вживаються українським урядом, а також інших подій, які перебувають поза зоною впливу підприємства.

Проведений факторний аналіз виробничих витрат на базі даних з фінансової звітності підприємства ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика», дозволив нам побудувати адитивну модель виробничої собівартості та дослідити вплив факторів на результат. З'ясовано, що чим більше обсяг виробленої продукції на підприємстві, тим, за інших рівних умов, більше сума одержуваного ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика» прибутку.

Рентабельність виробництва продукції підприємства у 2020 році знизилася на 2%, в зв'язку із зменшення чистого доходу від реалізації, а також собівартості продукції. Для підвищення рентабельності виробництва було запропоновано ряд напрямів діяльності, серед яких підвищення технічного рівня виробництва, вдосконалення організації виробництва і праці, зміна обсягу і структури продукції, скорочення витрат на сировину і матеріали тощо.

З'ясовано, що значні резерви зниження собівартості укладені в скороченні витрат від браку й інших непродуктивних витрат, розширення

спеціалізації і кооперування, впровадження досягнень науково-технічного прогресу, усунення або скорочення витрат, які не є необхідними за нормальної організації виробничого процесу, в скороченні відходів, втрат робочого часу, боротьбі з нераціональним використанням сировини, матеріалів, ліквідації простоїв, скороченні браку й інших непродуктивних витрат. Вивчення причин браку, виявлення його винуватця дають можливість здійснити заходи щодо ліквідації втрат від браку, скорочення і найбільш раціонального використання відходів виробництва. Масштаби виявлення і використання резервів зниження собівартості продукції багато в чому залежать від того, як поставлена робота з вивчення та впровадження досвіду, наявного на інших підприємствах.

Таким чином, результати дослідження доцільно використовувати для вдосконалення обліку, контролю і аналізу виробничих витрат при управлінні на промислових підприємствах, з метою ефективного функціонування даної галузі в системі національної економіки.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Андрущенко Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект. *Економічна теорія та історія економічної думки*. 2007. № 5. С. 3–7.
2. Кундеус О. М. Критичний аналіз теоретичних підходів до трактування витрат в економічній літературі. *Стан і перспективи розвитку обліково–інформаційної системи в Україні* : матеріали III Міжнар. наук. практ. конф., м. Тернопіль, 10–11 жовт. 2014 р. Тернопіль, 2014. С. 79–81.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати» від 19.01.2000 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 07.06.2021).
4. Романець І. Ю. Еволюційний розвиток підходів до поняття витрат. *Економічні науки: Серія «Облік і фінанси»*. Випуск (33). Ч. 3. 2012. С. 161–168.
5. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посіб. 3-тє вид., доп. Київ : ЦУЛ, 2008. 608 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2006. 832 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. №1(22). С. 11–18.
8. Бутук А. И. Экономическая теория : учеб. пособ. 2-е изд., Київ : Вікар, 2003. 668 с.
9. Буфетова О. Ф. Економічний зміст витрат обігу підприємств торгівлі. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2012. №2. С. 291–293.
10. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2010. 120 с.

11. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник для студ. ВНЗ. Київ : Центр навчальної літератури, 2003. 412 с.
12. Скрипник М. І. Затрати і витрати : проблема трактування понять. URL: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26/pdf (дата звернення: 18.08.2021).
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996–XV. Дата оновлення: 02.12.2012. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 17.06.2021).
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 28.02.2013 р. №73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 15.07.2021).
15. Податковий кодекс України від 01.04.2013 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 05.07.2021).
16. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Наказом Мінфіну №291 від 30.11.99 р. (із змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.09.2021).
17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 1 січня 2012 р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/en/929_013 (дата звернення: 06.06.2021).
18. Бухгалтерський облік : підручник Я. Д. Крупка та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.
19. Ловінська Л. В., Жилкіна Л. В., Голенко О. М. Бухгалтерський облік : навч. метод. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 370 с.
20. Августова О. О. Облік витрат за національними та міжнародними стандартами. *МСФЗ дослідження, наука, практика, імплементація*. 2015. № 1. С. 30–32.
21. Небава М. І., Адлер О. О., Лесько О. Й. Економіка та організація виробничої діяльності підприємства ч. 2 : навч. посіб. Вінниця : ВНТУ, 2011. 131 с.

22. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. URL: http://pidruchniki.ws/1584072041311/ekonomika/ekonomichniy_analiz_diyalnosti_pidpriyemstva_-_savitska_gv (дата звернення: 05.09.2021).

23. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. URL: http://pidmchniki.ws/O720/ekonomikaekonomichniy_analiz_diyalnosti_subyektiv_j_gospodaryuvannya_Ppovich_pya (дата звернення: 10.09.2021).

24. Кизилов Г. І., Кизилова Л. О. Аналіз господарської діяльності : конспект лекцій. Харків : ХНАМГ, 2009. 144 с.

25. Крушельницька О. В. Управління витратами: навч. посіб. для студ. ек-х спец. Житомир : ЖДТУ, 2005. 196 с.

26. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства: підручник / Т.Д. Костенко та ін. Київ : Центр навчальної літератури, 2005. 400 с.

27. Звенячкіна В. Ю. Організація обліку витрат основної діяльності промислових підприємств. *Інноваційна економіка. Всеукраїнській науково-виробничий журнал*. 2015. Випуск 7. С. 267–272.

28. Мниха Є.В. Економічний аналіз. *Електронний науковий журнал*. 2019. № 5. С. 20–26. URL : http://pidruchniki.ws/1663111641846/ekonomika/ekonomichniy_analiz_mnihuev. (дата звернення: 14.10.2021).

29. Економічний аналіз. М. А. Болюх та ін.; за заг. ред. М. Г. Чумаченка. Київ : КНЕУ, 2006. 556 с.

30. Бухгалтерський облік. Теоретичні основи : Н. О. Просянюк та ін.; за заг. ред. С.В.Філіппової. Харків : Бурун Книга, 2010. 204 с.

31. Бухгалтер 911. Офіційний сайт. URL : <https://buhgalter911.com> (дата звернення: 17.08.2021)

32. Войтенко Т. В., Вороная Н.К. Все об учете затрат на производственном предприятии. Харків : 2005. 265 с.

33. Методичні рекомендації щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» при визначенні вартості

науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: затв. наказом Міністерства освіти та науки України від 21.02.2006 р. № 119.

34. Кузьмінська К.І. Центри витрат та центри відповідальності як елементи організації управлінського обліку витрат : зб. наук. праць. Луцький національний технічний університет. 2011. Вип. 8 (29) Ч.3. С.172–177.

35. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: автореф. дис. ... докт. економ. наук: 08.00.09. Київ, 2012. 40 с.

36. Іванечко П. М. Облік витрат за «місцями виникнення» та за «центрами відповідальності» як основа побудови управлінського обліку витрат. Галицький економічний вісник. 2009. № 2. С. 139–143.

37. Ягмур К.А. Організація обліку витрат на виробництво за центрами відповідальності в будівельних організаціях. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : міжнар. збірник наук. праць. 2009. Вип. 1 (13). С.269–281.

38. Куцик П.О., Мазуренко О.М. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства: монографія. Львів: Видавництво «Растр-7», 2014. 288 с.

39. Миронюк О.В. Облік витрат за центрами виникнення і сферами відповідальності – основа контролю за витратами. *Збірник наукових праць Буковинського університету. Серія : Економічні науки*. 2009 №5. С. 43–48.

40. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія. Житомир : ФОП Кузьмін, 2011. 732 с.

41. Колібаба О.А. Облік і аналіз виробничих витрат у системі управління молокопереробними підприємствами України : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Львів, 2015. 218 с.

42. Апчерч А. Управленческий учет : принципы и практика. пер. с англ. *Финансы и статистика*, 2002. С. 952.

43. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в

Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : навч. посіб. Львів : Львівський банківський інститут НБУ, 2003. 494 с.

44. Економіка і підприємництво, менеджмент : навч. посіб. / Рогач С.М. та ін. Київ : Видавничий центр НУБіП України, 2015. 726 с.

45. Звітність підприємства : підручник. / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. Київ : ЦУЛ, 2015. 570 с.

46. Мельник Т. Г., Засадний Б. А., Гура Н. О., Швець В. Г., Дерун І. А. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції : монографія. Київ : Кондор, 2017. 226 с.

47. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf (дата звернення: 20.10.2021)

48. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія. Київ : ДП «Інформ.–аналіт. агентство», 2008. 491 с.

49. Петришина Н. С., Перун Р. В. Проблеми обліку готової продукції та її реалізації. *Наука й економіка*. 2014. Вип. 1. С. 49–52.

50. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : затв. Міністерством фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. Дата оновлення: 04.10.2016. URL: <https://zakon.help/law/879> (дата звернення: 27.09.2021).

51. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 року № 193. URL: <https://zakon.help/law/193/> (дата звернення: 25.09.2021).

52. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2008. 320 с.

53. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2013. 688 с.

54. Слюсарчук Л. Облік готової продукції та її реалізації. *Вісник податкової служби України*. 2010. № 29. С. 42–48.

55. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
56. Сорокіна О. С. Методика аудиту матеріально–виробничих запасів на підприємствах ефіроолійної галузі. *Науковий вісник УжНУ Серія : Економіка*. Ужгород, 2010. Спецвип. 29. Ч.1. С. 334–338.
57. Утенкова К. О. Аудит : навч. посіб. Київ : Алерта, 2011. 408 с.
58. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / за ред. М.Ф. Огійчука., 6–е вид., перероб. і доп. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.
59. Шваб Л. І. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Каравела, 2005. 568 с.
60. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : монографія. Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. 340 с.
61. Яровенко Т. С., Чернова А. І. Удосконалення методології бухгалтерського обліку готової продукції. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка»*. Дніпро, 2013. Вип. 7(2). С.195–200.
62. Білуха М. Т. Судово–бухгалтерська експертиза : підручник. Київ: Видавнича компанія «Воля», 2004. 656 с.
63. Брейкіна Л. Д. Операції з обліку виробничих запасів і готової продукції. *Баланс*. 2015. 19 груд. (№51). С. 67–69.
64. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. Спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 5-те вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 726 с.
65. Бутинець Ф. Ф., Войнолович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : ПП «Рута», 2005. 528 с.
66. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Хом'як Р. Л.,Партич Г. О., Корягін М. В. та ін. 2-ге вид.; за ред. Р. Л. Хом'яка. Львів : Інтелект-Захід, 2003. 820 с.
67. Вороніна В. А., Черниш В. В. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013.

№ 2 (Частина І). С. 75–77.

68. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку : навч. посіб. Львів : Магнолія 2006, 2014. 432 с.

69. Горшар В. 1С: Выпуск готовой продукции и калькуляция ее себестоимости. *Бухгалтерия*. 2003. 29 сент. (№39). С. 68–73.

70. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : навч. посіб. Львів : Львівський банківський інститут НБУ, 2003. 494 с.

71. Звітність підприємства : підручник. / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. Київ : ЦУЛ, 2015. 570 с.

72. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення: 12.12.2017. URL : <https://zakon.help/law/291/> (дата звернення: 17.09.2021).

73. Крушельницька О. В. Управління матеріальними ресурсами підприємства : навч. посіб. Київ : Кондор, 2010. 162 с.

74. Александрова О. Є. Особливості обліку та розподілу загальновиробничих витрат. *Міжнародний науковий журнал «Грааль науки»*. 2021. № 9. С. 67–72.

75. Александрова О. Є. Методичне забезпечення обліку виробничих витрат на підприємстві. *Тренди та перспективи розвитку мультидисциплінарних досліджень* : матеріали студ. наук. конф., м. Чернігів, 15 жовт. 2021 р. Вінниця, 2021. С. 16–18.

76. Александрова О. Є. Проблеми управління витратами на підприємстві. *Розвиток науки та техніки в умовах пандемії* : матеріали міжнар. наук. – практич. конф., м. Львів, 18 жовт. 2021 р. Львів, 2021. С. 6–8.

77. Александрова О. Є., Гринь В. П. Сутність та роль обліку витрат в господарській діяльності підприємства. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України* : тези доп. всеукр. наук. –

практ. конф. (м. Одеса, 10-12 лист. 2021 р.). Одеса, 2021. С. 11-13.

78. Trynka L., Bohatyrenko O. Own working capital of enterprises: methodological approaches to analysis. Social innovations: theoretical and practical insights. Mykolas Romeris University, Vilnius, Lithuania. 2013. P. 213 – 215.

79. Tsap V. Features of formation expenses agricultural enterprises in the inflation-devaluation processes URL:<http://www.economy.nayka.com.ua>. (дата звернення: 25.10.2021).

80. DeCoster Don T. Management accounting : A decision emphasis / Don T. DeCoster, Eldon L. Schafer, Mary T. Ziebel. 4th ed. New York etc. : Wiley, 1988. 681 p.

81. Rebuilding public confidence in Financial Reporting: an international perspective. URL: <http://www.ifac.org/Credibilite> (дата звернення: 27.10.2021).

82. Brigman E. F. Financial Management : Theory & Practice. / E. F. Brighman 13th ed.. South – Western College Pub., 2010. 1186.

83. Trynka L., Bohatyrenko O. Own working capital of enterprises: methodological approaches to analysis. Social innovations: theoretical and practical insights. Mykolas Romeris University, Vilnius, Lithuania. 2013. P. 213 – 215.

ДОДАТОК А

Баланс ПрАТ «Завод «Заоріжавтоматика»

Підприємство <u>Приватне акціонерне товариство «Завод «Запоріжавтоматика»</u> Територія <u>ЗАПОРІЗЬКА ОБЛАСТЬ</u> Організаційно-правова форма господарювання <u>ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО</u> Вид економічної діяльності <u>ВИРОБНИЦТВО ІНСТРУМЕНТІВ І ОБЛАДНАННЯ ДЛЯ ВИМІРЮВАННЯ, ДОСЛІДЖЕННЯ ТА НАВИГАЦІЇ</u> Середня кількість працівників <u>75</u> Одиниця виміру : тис. грн. Адреса <u>69057 Запорізька область м. Запоріжжя вул. Адм. Нахімова, 3, т.061– 2337169</u>	Дата (рік, місяць, число)	Коди		
	за ЄДРПОУ	2020	01	01
	за КОАТУУ	00187292		
	за КОПФГ	2310100000		
	за КВЕД	111		
		26.51		

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):
 за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
 за міжнародними стандартами фінансової звітності

v

Баланс (Звіт про фінансовий стан) на «31» грудня 2019 р.

Форма № 1		Код за ДКУД 1801001	
Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	—	7
первісна вартість	1001	91	99
накопичена амортизація	1002	91	92
Незавершені капітальні інвестиції	1005	144	163
Основні засоби	1010	5675	5598
первісна вартість	1011	10609	10662
Знос	1012	4934	5064
Інвестиційна нерухомість	1015	—	—
Довгострокові біологічні активи	1020	—	—
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	—	—
інші фінансові інвестиції	1035	—	—
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	—	—
Відстрочені податкові активи	1045	—	—
Інші необоротні активи	1090	—	—
Усього за розділом I	1095	5819	5768
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	584	951
Виробничі запаси	1101	306	440
Незавершене виробництво	1102	193	373
Готова продукція	1103	82	135
Товари	1104	3	3
Поточні біологічні активи	1110	—	—
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	854	496

Продовження ДОДАТКУ А

1	2	3	4
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	79	119
з бюджетом	1135	—	—
у тому числі з податку на прибуток	1136	—	—
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	8	17
Поточні фінансові інвестиції	1160	—	—
Гроші та їх еквіваленти	1165	3	36
Рахунки в банках	1167	3	36
Витрати майбутніх періодів	1170	10	104
Інші оборотні активи	1190	67	136
Усього за розділом II	1195	1605	1859
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	—	—
Баланс	1300	7424	7627

Продовження ДОДАТКУ А

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	663	663
Капітал у дооцінках	1405	2618	2618
Додатковий капітал	1410	—	—
Резервний капітал	1415	166	166
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	709	-860
Неоплачений капітал	1425	—	—
Вилучений капітал	1430	—	—
Усього за розділом I	1495	4156	2587
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	—	—
Довгострокові кредити банків	1510	—	—
Інші довгострокові зобов'язання	1515	—	—
Довгострокові забезпечення	1520	—	—
Цільове фінансування	1525	—	—
Усього за розділом II	1595	—	—
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	200	—
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	—	—
товари, роботи, послуги	1615	1188	1520
розрахунками з бюджетом	1620	262	259
у тому числі з податку на прибуток	1621	—	—
розрахунками зі страхування	1625	79	151
розрахунками з оплати праці	1630	771	1104
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	45	636
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	6	6
Поточні забезпечення	1660	428	330
Доходи майбутніх періодів	1665	—	—
Інші поточні зобов'язання	1690	289	1034
Усього за розділом III	1695	3268	5040
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	—	—
Баланс	1900	7424	7627

д/в

Генеральний директор

(підпис)

Поплавка С.М.

Головний бухгалтер

(підпис)

Іоніна Н.А.

ДОДАТОК Б

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика»

Підприємство Приватне акціонерне товариство «Завод
«Запоріжавтомотика»Дата (рік, місяць,
число)
за ЄДРПОУ

Коди		
2020	01	01
00187292		

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	8641	11421
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(7192)	(9116)
Валовий: прибуток	2090	1449	2305
збиток	2095	(—)	(—)
Інші операційні доходи	2120	997	907
Адміністративні витрати	2130	(2613)	(2568)
Витрати на збут	2150	(524)	(537)
Інші операційні витрати	2180	(849)	(663)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	—	—
збиток	2195	(1540)	(556)
Дохід від участі в капіталі	2200	—	—
Інші фінансові доходи	2220	—	—
Інші доходи	2240	1	—
Фінансові витрати	2250	(30)	(25)
Втрати від участі в капіталі	2255	(—)	(—)
Інші витрати	2270	(—)	(1)
Фінансовий результат до оподаткування: Прибуток	2290	—	—
Збиток	2295	(1569)	(582)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	—	—
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	—	—
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	—	—
збиток	2355	(1569)	(582)

Продовження ДОДАТКУ Б

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	—	—
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	—	—
Накопичені курсові різниці	2410	—	—
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	—	—
Інший сукупний дохід	2445	—	—
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	—	—
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	—	—
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	—	—
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	-1569	-582

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	4792	6653
Витрати на оплату праці	2505	4323	3860
Відрахування на соціальні заходи	2510	1118	972
Амортизація	2515	133	137
Інші операційні витрати	2520	1175	1363
Разом	2550	11541	12985

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	3682000	3682000
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	3682000	3682000
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	(0.15806630)	(0.27023360)
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	(0.15806630)	(0.27023360)
Дивіденди на одну просту акцію	2650	—	—

д/в

Генеральний директор

_____ (підпис)

Поплавка С.М.

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

Іоніна Н.А.

ДОДАТОК В

Баланс (Звіт про фінансовий стан) ПрАТ «Завод «Запоріжавтомастика»

Підприємство <u>Приватне акціонерне товариство «Завод «Запоріжавтомастика»</u> Територія <u>ЗАПОРІЗЬКА ОБЛАСТЬ</u> Організаційно-правова форма господарювання <u>ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО</u> Вид економічної діяльності <u>ВИРОБНИЦТВО ІНСТРУМЕНТІВ І ОБЛАДНАННЯ ДЛЯ ВИМІРЮВАННЯ, ДОСЛІДЖЕННЯ ТА НАВІГАЦІЇ</u> Середня кількість працівників <u>68</u> Одиниця виміру : тис. грн. Адреса <u>69057 Запорізька область м. Запоріжжя вул. Адм. Нахімова, 3, т.061– 2337169</u>	Дата (рік, місяць, число)	Коди		
	за ЄДРПОУ	2021	01	01
	за КОАТУУ	00187292		
	за КОПФГ	2310100000		
за КВЕД	111			
		26.51		

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
за міжнародними стандартами фінансової звітності

v

Баланс (Звіт про фінансовий стан) на «31» грудня 2020 р.

Форма № 1

Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	7	5
первісна вартість	1001	99	99
накопичена амортизація	1002	92	94
Незавершені капітальні інвестиції	1005	163	76
Основні засоби	1010	5598	5467
первісна вартість	1011	10662	10686
Знос	1012	5064	5219
Інвестиційна нерухомість	1015	—	—
Довгострокові біологічні активи	1020	—	—
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	—	—
інші фінансові інвестиції	1035	—	—
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	—	—
Відстрочені податкові активи	1045	—	—
Інші необоротні активи	1090	—	—
Усього за розділом I	1095	5768	5548
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	951	875
Виробничі запаси	1101	440	403
Незавершене виробництво	1102	373	369
Готова продукція	1103	135	100
Товари	1104	3	3
Поточні біологічні активи	1110	—	—
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	496	919

Продовження ДОДАТКУ В

1	2	3	4
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	119	67
з бюджетом	1135	—	—
у тому числі з податку на прибуток	1136	—	—
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	17	32
Поточні фінансові інвестиції	1160	—	—
Гроші та їх еквіваленти	1165	36	100
Рахунки в банках	1167	36	100
Витрати майбутніх періодів	1170	104	366
Інші оборотні активи	1190	136	64
Усього за розділом II	1195	1859	2423
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	—	—
Баланс	1300	7627	7971

Продовження ДОДАТКУ В

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	663	663
Капітал у дооцінках	1405	2618	2618
Додатковий капітал	1410	—	—
Резервний капітал	1415	166	166
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-860	-2387
Неоплачений капітал	1425	—	—
Вилучений капітал	1430	—	—
Усього за розділом I	1495	2587	1060
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	—	—
Довгострокові кредити банків	1510	—	—
Інші довгострокові зобов'язання	1515	—	—
Довгострокові забезпечення	1520	—	—
Цільове фінансування	1525	—	—
Усього за розділом II	1595	—	—
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	—	—
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	—	—
товари, роботи, послуги	1615	1520	1571
розрахунками з бюджетом	1620	259	1241
у тому числі з податку на прибуток	1621	—	—
розрахунками зі страхування	1625	151	470
розрахунками з оплати праці	1630	1104	2262
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	636	362
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	6	6
Поточні забезпечення	1660	330	156
Доходи майбутніх періодів	1665	—	—
Інші поточні зобов'язання	1690	1034	843
Усього за розділом III	1695	5040	6911
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	—	—
Баланс	1900	7627	7971

д/в

Генеральний директор

(підпис)

Поплавка С.М.

Головний бухгалтер

(підпис)

Іоніна Н.А.

ДОДАТОК Д

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

ПрАТ «Завод «Запоріжавтомотика»

Підприємство Приватне акціонерне товариство «Завод
«Запоріжавтомотика»

Дата (рік, місяць,
число)
за ЄДРПОУ

Коди		
2021	01	01
00187292		

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 2020 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	8290	8641
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(7040)	(7192)
Валовий: прибуток	2090	1250	1449
збиток	2095	(—)	(—)
Інші операційні доходи	2120	831	997
Адміністративні витрати	2130	(2640)	(2613)
Витрати на збут	2150	(523)	(524)
Інші операційні витрати	2180	(445)	(849)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	—	—
збиток	2195	(1527)	(1540)
Дохід від участі в капіталі	2200	—	—
Інші фінансові доходи	2220	—	—
Інші доходи	2240	—	1
Фінансові витрати	2250	(—)	(30)
Втрати від участі в капіталі	2255	(—)	(—)
Інші витрати	2270	(—)	(—)
Фінансовий результат до оподаткування: Прибуток	2290	—	—
Збиток	2295	(1527)	(1569)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	—	—
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	—	—
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	—	—
збиток	2355	(1527)	(1569)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	—	—
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	—	—

Продовження ДОДАТКУ Д

1	2	3	4
Накопичені курсові різниці	2410	—	—
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	—	—
Інший сукупний дохід	2445	—	—
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	—	—
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	—	—
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	—	—
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	-1527	-1569

ІІІ. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	3972	4792
Витрати на оплату праці	2505	4527	4323
Відрахування на соціальні заходи	2510	1054	1118
Амортизація	2515	165	133
Інші операційні витрати	2520	1032	1175
Разом	2550	10750	11541

ІV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	3682000	3682000
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	3682000	3682000
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	(0.41472030)	(0.42612710)
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	(0.41472030)	(0.42612710)
Дивіденди на одну просту акцію	2650	—	—

д/в

Генеральний директор

(підпис)

Поплавка С.М.

Головний бухгалтер

(підпис)

Іоніна Н.А.

ДОДАТОК Е

Приклад складання щомісячного звіту про виконання кошторису витрат по
центрам відповідальності

Центр відповідальності	Показник	Субрахунок	Значення показників в грн.		Відхилення фактичних показників від планових
			Планові	Фактичні	
Цех з виробництва електронних блоків	Амортизація виробничого обладнання	131.4.1			
	Сировина і матеріали	201.4.1			
	Паливо	203.4.1			
	Запасні частини	207.4.1			
	Заробітна плата робітників	661.4.1			
	Нарахування ЄСВ	651.4.1			
	Споживання електроенергії, сировини	631.4.1			