

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**

**Кафедра обліку у виробничій сфері**

**ОЦАЛЮК Анна Василівна**  
**Облік виробничих витрат і аналіз собівартості**  
**продукції / Accounting for manufacturing costs and**  
**product cost analysis**

спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит  
магістерська програма – Облік і правове забезпечення підприємницької  
діяльності

Магістерська робота

Виконала студентка групи  
ОПДм-21  
Оцалюк А.В. \_\_\_\_\_  
Науковий керівник:  
к.е.н., доцент Н.В. Гудзь

---

Магістерську роботу допущено до  
захисту:

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017 р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ Н. В. Починок

**ТЕРНОПІЛЬ - 2017**

## АНОТАЦІЯ

Оцалюк А.В. Облік виробничих витрат і аналіз собівартості продукції.  
– Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 8.03050901 – облік і аудит – Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль, 2017.

З'ясована суть економічних понять «витрати» та «собівартість», їх види й класифікація, розглянуті принципи побудови на підприємстві системи бухгалтерського та фінансового обліку формування собівартості, розглянуті основні методи калькулювання собівартості продукції, на основі даних бухгалтерського обліку проведений аналіз витрат.

## SUMMARY

Otsalyk A.V. Accounting for manufacturing costs and product cost analysis.  
– Manuscript.

Research on education and skill level "master" specialty 8.03050901 – Accounting and Auditing – Ternopil National Economic University– Ternopil, 2017.

Essence of economic concepts of «expense» and prime «price», their kinds and classification, is found out, principles of construction are considered on the enterprise of the accounting system and financial accounting of forming prime prices, considered basic methods of calculation of unit cost, on the basis of information of record-keeping the analysis of charges is conducted.

## РЕЗЮМЕ

**Магістерська робота** містить \_\_\_ сторінок, \_\_ таблицю, \_\_\_ рисунок, перелік використаних джерел із \_\_\_ найменувань, \_\_\_ додатки.

**Метою магістерської роботи** є методика обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості.

**Об'єктом дослідження** було обрано систему обліку й аналізу виробничих витрат ПАТ БМЗ «Прогрес» (Житомирська обл., м. Бердичів)

**Предметом дослідження** є методика побудови системи обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції.

**Ключові слова:** витрати, прямі витрати, непрямі витрат, виробнича собівартість, елемент витрат, стаття витрат, норми витрат, відхилення від норм.

## RESUME

**Master's thesis contains** pages \_\_\_\_, \_\_ table \_\_\_\_, figure, a list of references with names \_\_\_\_, \_\_\_\_, applications.

**The purpose of the master's work** is methodology of accounting of production costs and calculation of production costs.

**The object** of study was chosen system of accounting and analysis of production costs BMZ JSC "Progress" (Zhytomyr region., M. Berdichev)

**The subject** of research is the method of construction cost accounting system of production and the formation of production costs.

**Keywords:** costs, direct costs, indirect costs, production co-bivartist, cost element, the article you the costs, allowances, normal.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1</b>	
<b>ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ</b>	
1.1. Поняття про процес виробництва, його види та виробничі витрати .....	6
1.2. Основи побудови обліку витрат виробництва .....	14
1.3. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. ..	22
<b>Висновки до розділу 1</b> .....	35
<b>РОЗДІЛ 2</b>	
<b>МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ</b>	
2.1. Облік прямих матеріальних витрат.....	37
2.2. Облік прямих витрат на оплату праці .....	47
2.3. Облік загальновиробничих та інших непрямих витрат виробництва .....	57
2.4. Формування фактичної собівартості продукції .....	70
<b>Висновки до розділу 2</b> .....	86
<b>РОЗДІЛ 3</b>	
<b>АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА</b>	
3.1. Аналіз виробничих витрат за узагальнюючими показниками .....	89
3.2. Аналіз собівартості продукції .....	94
<b>Висновки до розділу 3</b> .....	100
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ</b> .....	102
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	109
<b>ДОДАТКИ</b> .....	121

## ВСТУП

Бухгалтерський облік є основою інформаційної системи підприємства про господарську та фінансову діяльність підприємства.

Бухгалтерський облік необхідний для апарату управління підприємством, так як він надає інформацію для внесення змін в роботу підприємства.

Із цією метою необхідно посилити інформаційні функції обліку, організувати аналітичний облік, виходячи з потреб управління. Для вирішення цього завдання потрібно вивчити запити системи управління: кому, яка інформація потрібна, в які терміни та в якій формі її подавати. Потреба у співставленні витрат на виробництво і отриманого результату від реалізації продукції, формуванні собівартості продукції за центрами витрат і сферами відповідальності і ефективному використанні ресурсів та іншої економічної інформації стає визначальною в системі управління.

Кінцевим і узагальнюючим показником діяльності підприємства є собівартість продукції. Цей показник використовують для оцінки ефективності використання оборотних засобів виробництва, при вирішенні питань впровадження нових технологій та техніки, підвищення якості продукції, вибору оптимальних варіантів організації управління.

Для підприємства собівартість є мірою витрат і доходів. За певного рівня ціни зменшення собівартості продукції забезпечує збільшення прибутку, а її зростання – призводить до зниження прибутку. Визначення собівартості необхідно з багатьох причин, у тому числі для визначення рентабельності окремих видів продукції й виробництва в цілому, визначення оптових цін на продукцію, здійснення внутрішньовиробничого планування та ін.

Собівартість відображає витрати на виробництва (виробничі витрати), що дозволяє оцінити ефективність діяльності підприємства.

Рівень витрат, розрахований на одиницю продукції, дає змогу робити висновок про те, чи не перевищують окремі статті нормативних величин та визначати фактори, які обумовили такі відхилення.

Проблеми, пов'язані з формуванням собівартості досліджували у своїх працях такі економісти як Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Голов С.Ф., Друрі К., Ентоні Р., Івашкевич В.Б., Нападовська Л.В., Палій В.Ф., Пушкар М.С., Сопко В.В, Стуков С.А., Ніколаєва С.А., Чумаченко М.Г., Яругова А.

Проте проблема побудови цілісної системи обліку, формування собівартості продукції залишається відкритою.

**Мета і задачі дослідження.** Метою магістерської роботи було визначити теоретичні аспекти обліку виробничих витрат та аналізу собівартості продукції, розкрити методика обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції та здійснити аналіз витрат виробництва і собівартості продукції промислового підприємства.

Для досягнення мети, яка була поставлена, вирішувалися такі завдання:

- з'ясувати сутність економічних понять «витрати», «собівартість», їх види та класифікація, «калькуляція»;
- розглянути принципи побудови системи обліку формування собівартості на підприємстві;
- вивчити та описати методика обліку виробничих витрат на підприємстві;
- розглянути методи калькулювання собівартості продукції;
- здійснити аналіз витрат та собівартості на ПАТ БМЗ «Прогрес» на основі даних фінансового обліку.

**Об'єктом дослідження** є процес виробництва на ПАТ БМЗ «Прогрес» (Житомирська обл., м. Бердичів) та витрати, пов'язані з ним.

**Предметом дослідження** є методика побудови системи обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції.

**Методи дослідження.** У дипломній роботі є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку і взаємозв'язку. Також використані загальнонаукові методи дослідження такі як: дедукції, індукції, групування – з метою проведення класифікації витрат, здійснення їх аналізу; статистичні методи – для аналізу структури й динаміки витрат.

Інформаційним забезпеченням для застосування використаних методів дослідження є показники фінансово-господарської діяльності ПАТ БМЗ «Прогрес». У процесі дослідження були опрацьовані праці вітчизняних вчених-економістів.

**Наукова новизна** полягає в тому, що магістерській роботі проаналізовано і узагальнено основну наукову, та методичну літературу за обраною темою дослідження та обґрунтовано шляхи вдосконалення методики обліку виробничих витрат.

**Практичне значення отриманих результатів.** У ході наукового дослідження вироблено рекомендації щодо методики обліку і аналізу виробничих витрат. Ці рекомендації взяті до уваги на досліджуваному підприємстві та можуть бути застосовані на інших підприємствах.

**Публікації.** За даними наукового дослідження опублікована стаття “” у збірнику наукових праць студентів. – Тернопіль, ТНЕУ, 2016 рік.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

#### **1.1. Поняття про процес виробництва, його види та виробничі витрати**

Машинобудування – провідна галузь промисловості, яка забезпечує випуск різноманітних машин і устаткування для багатьох галузей економіки та населення[127, 8].

Процес виробництва в галузях машинобудування включає виготовлення окремих деталей, подальшу їх обробку і складання у вузли, агрегати і готові вироби.

Виробництво – це процес створення чого-небудь, вироблення яких-небудь речей, а також це й відтворення самого життя людей, оскільки при цьому забезпечуються засоби їхнього фізичного існування, а також реалізація і розвиток власних здібностей. У процесі виробництва взаємодіють праця і природа, тобто це така людська діяльність, яка спрямована на створення матеріальних і духовних благ для задоволення потреб людини. Існує поняття „праця”, але воно не тотожне поняттю „виробництво”, оскільки виробництво – це процес праці, яка має завершений, результативний характер, така праця є продуктивною, а засоби її здійснення виступають засобами виробництва. Може також статися, що праця мала місце, але продукт з якихось причин не створено – таке виробництво має незавершений характер[61, 145].

Виробництво як процес суспільної праці складається з таких фаз:

- 1) безпосереднього виробництва ,
- 2) розподілу,
- 3) обміну,
- 4) споживання.



У кожний певний момент у процесі виробництва створюються блага, тобто має місце праця і здійснюються її витрати, і у такий спосіб відбувається формування вартості вироблених благ. З точки зору створення конкретних благ, процес виробництва є продуктивною силою, яка сама себе створює. Коли він пов'язаний з формуванням вартості продукції, яка виявляє себе в обміні витратами праці, втіленими в різних благах з метою їх привласнення, цей процес виступає як розгортання певних економічних виробничих відносин (соціальних та організаційно-економічних).

Процес виробництва – це взаємодія продуктивних сил і виробничих відносин, які перебувають у єдності, але відносно незалежні у своєму розвитку.

Важливою особливістю процесу виробництва є створення не тільки матеріальних, а й нематеріальних благ та послуг, значення яких в сучасних умовах значно зросло.

Для підприємств переробної промисловості характерні два типи виробництв [61, 241].

Перший тип – це виробництва, в яких кінцевий продукт утворюється внаслідок послідовного проходження і обробки сировини через кілька переділів (хімічне, текстильне, ливарне виробництво). Продукція кожного переділу є напівфабрикатом для наступного переділу або може реалізовуватись на сторону, що зумовлює необхідність визначення її собівартості. Об'єктом калькуляції є продукція кожного переділу.

Другий тип – виробництва, у різних цехах яких виготовляють окремі деталі, які потім збирають у проміжні вузли, а в кінцевому рахунку з'єднують у завершений виріб. Характерними прикладами такого типу виробництва є металургійний завод, швейна фабрика.

Залежно від характеру виробничого процесу (періодичності і масовості випуску продукції) виділяють три типи виробництв: індивідуальне, серійне, масове.

В індивідуальних виробництвах виготовляють одиничні вироби за спеціальними замовленнями (будівництво кораблів, прокатних станів, електротурбін).

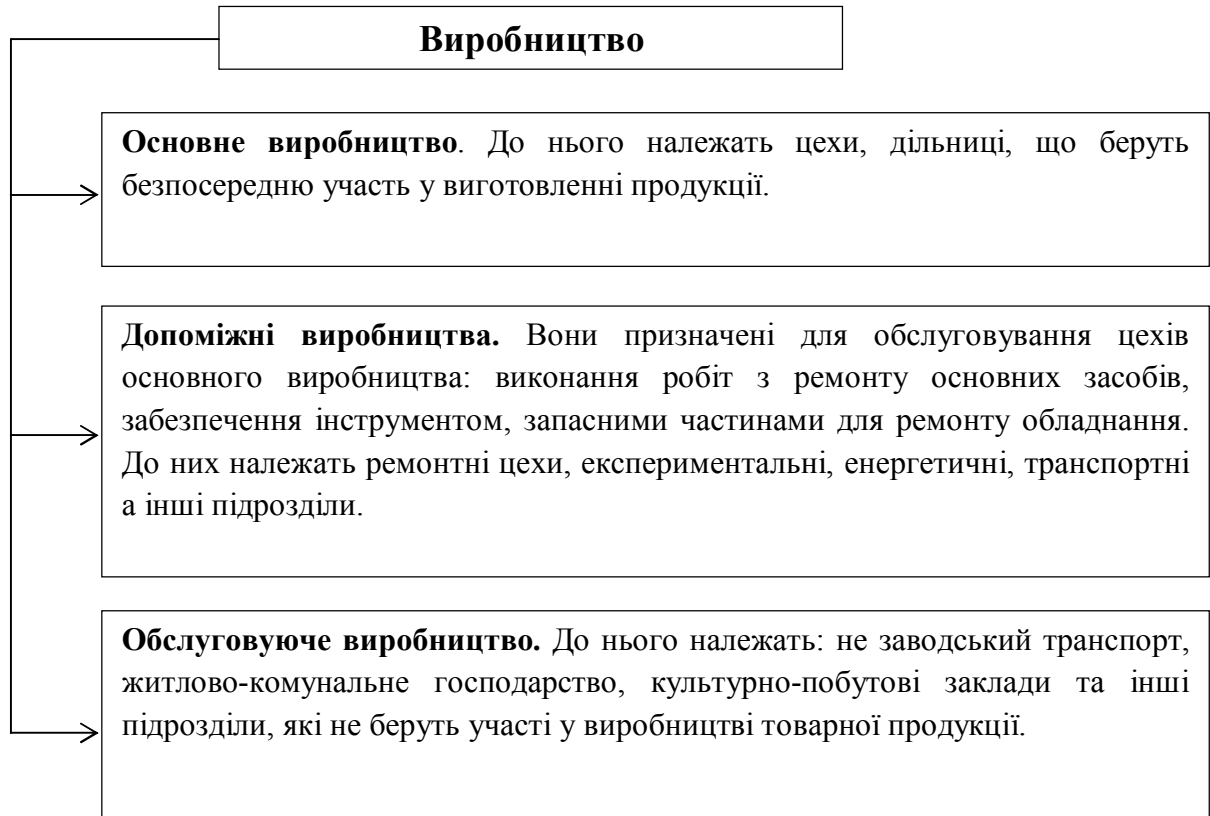
Для серійного виробництва характерним є періодичність випуску окремих партій (серій) продукції. На цих виробництвах часто застосовують типові деталі для виготовлення окремих замовлень (інструментальні, машинобудівні, приладобудівні та інші підприємства)[28, 246].

Масове виробництво є досконалішим типом організації виробництва, при якому більшість процесів автоматизовані та механізовані. Безперервно виробляють однотипну продукцію відносно обмеженої номенклатури. Масовим є добувне виробництво. У переробних галузях масове виробництво характерне для окремих галузей машинобудування (автомобільне, транспортне), легкої і харчової промисловості.

Потоково-масові виробництва є найбільш досконалими, оскільки використовують передову технологію безпосередньої обробки деталей або окремих частин виробів. Це дає змогу більш раціонально використовувати устаткування, підвищувати продуктивність праці, що прискорює оборотність коштів.

Великі та середні за розміром підприємства поділяють на цехи, дільниці або інші структурні підрозділи. На підприємстві, як правило, створюються дві групи виробництв: основні та допоміжні, що дає змогу визначити як загальну суму витрат, так і собівартість й обсяг виготовленої продукції (виконаних робіт чи послуг) кожним з виробництв.

Основне виробництво – це частина виробничої діяльності підприємства, яка полягає у безпосередньому перетворенні предмета праці на готову продукцію. Основне виробництво – це сукупність господарських операцій, пов'язаних із виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.



**Рис. 1.1. Поділ виробництва залежно від характеру і призначення виконуваних процесів[23, 6]**

Допоміжне виробництво – це частина виробничої діяльності підприємства, необхідна для обслуговування основного виробництва і забезпечення безперебійного виготовлення і випуску його продукції.

Великі підприємства найчастіше мають власні додаткові цехи, які й виробляють допоміжні сировину, матеріали та комплектуючі, а також займаються обслуговуванням основних виробництв. Обслуговуючими, або додатковими, допоміжними, сервісними є підрозділи, які повинні так чи інакше забезпечувати роботу інших підрозділів – насамперед основних цехів. Вони надають послуги, необхідні для нормального проходження виробничого процесу, але не завжди стосуються безпосередньо виробництва продукції. Тому неможливо співвіднести витрати обслуговуючих підрозділів з продукцією, що проходить через них. Таким чином, ці витрати повинні бути віднесені на виробничі підрозділи, які фактично виробляють продукцію. До функцій допоміжних виробництв належить як обслуговування основного

виробництва, так і всього підприємства, включаючи адміністрацію та соціальну сферу.

Прикладами допоміжних виробництв можуть бути енергетичні цехи (дільниці); котельні; водоканалізаційне господарство; компресорні цехи; ремонтні цехи; транспортні цехи; тарні цехи; очисні споруди[74, 69].

Організаційні й технологічні особливості виробництва у різних галузях промисловості обумовлюють застосування різних методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

Витрати – це економічна категорією, трактування якої змінювалось у процесі розвитку економічних відносин у суспільстві.

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.

Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва) з відповідними на неї нарахуваннями та ін.

Об'єкт витрат – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом витрат[46, 327].

Витрати відображають в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, відображаються в складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного

розподілу його вартості(наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

За економічною сутністю витрати на виробництво продукції підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної виробничої діяльності підприємства; а за натурально-речовим складом – спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

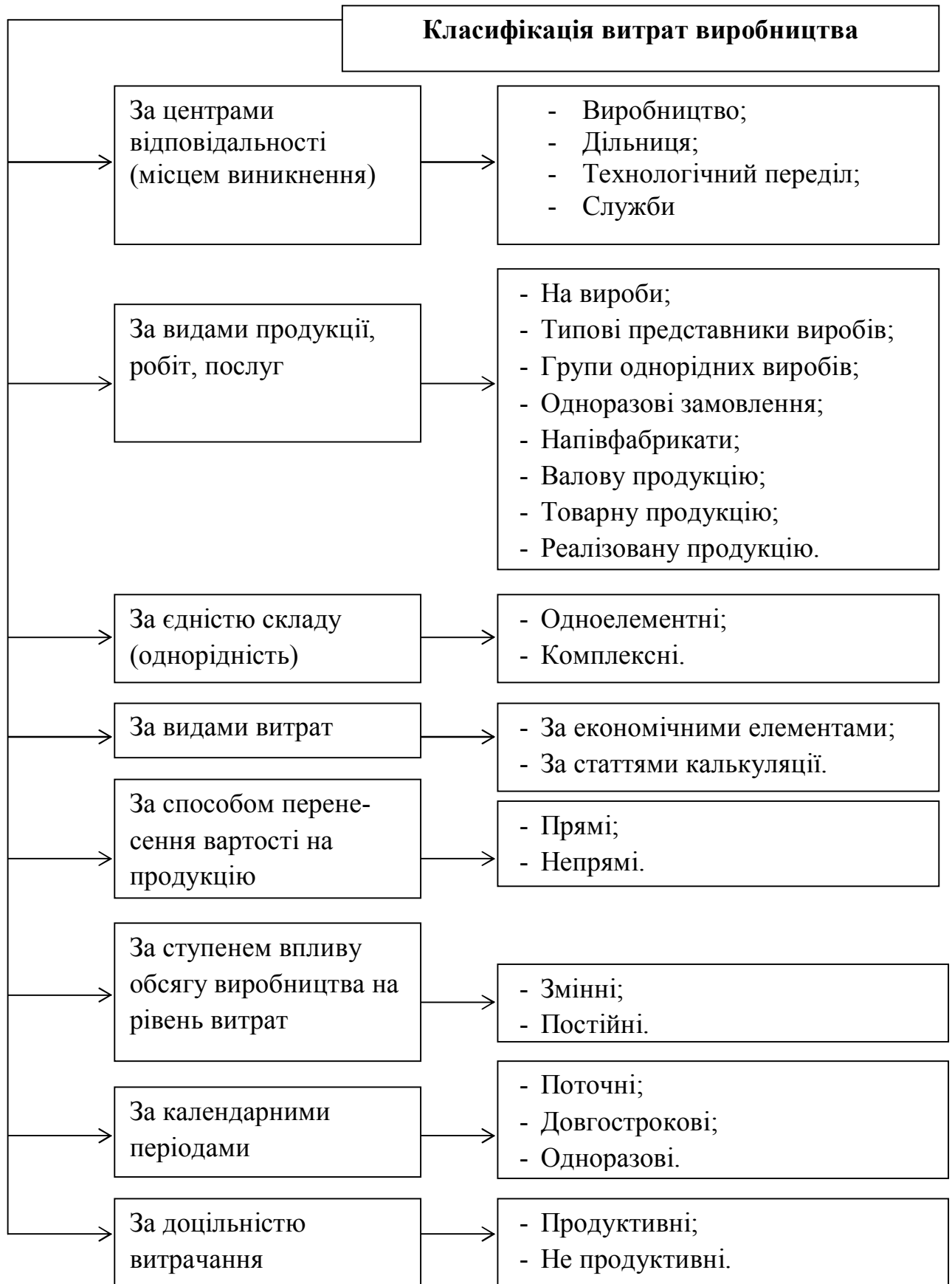
Різний характер витрат, правильне розуміння їх призначення, економічної ролі у виробництві визначають необхідність науково обгрунтованої класифікації витрат на виробництво.

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення; для визначення собівартості продукції, тобто локальних затрат. Велике значення класифікації затрат в управлінні ними і перш за все для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління (табл. 1.1, рис. 1.2).

**Таблиця 1.1**

**Класифікація витрат в управлінському обліку**

<b>Ознаки класифікації</b>	<b>Групи витрат</b>
По відношенню до виробничого процесу	- основні витрати - накладні витрати
По відношенню до обсягів виробництва	- умовно-постійні витрати - умовно-змінні витрати
За єдністю складу	- одноелементні витрати - комплексні витрати
За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	- прямі витрати - непрямі витрати
За доцільністю	- продуктивні витрати - непродуктивні витрати
За календарним періодом	- поточні витрати - одноразові витрати
За видами витрат	- витрати за економічними елементами - витрати за статтями калькуляції



**Рис. 1.2. Класифікація витрат виробництва**[78,26]

Розглядають дві класифікації витрат за економічним змістом:

- 1) класифікація витрат за економічними елементами;
- 2) класифікація витрат за статтями калькуляції.

Групування витрат за економічними елементами дозволяє визначити, що саме витрачають на виробництво і на яку суму загалом по підприємству [103, 229].

Класифікація за економічними елементами (економічний елемент - сукупність економічно однорідних витрат) передбачає поділ витрат на:

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

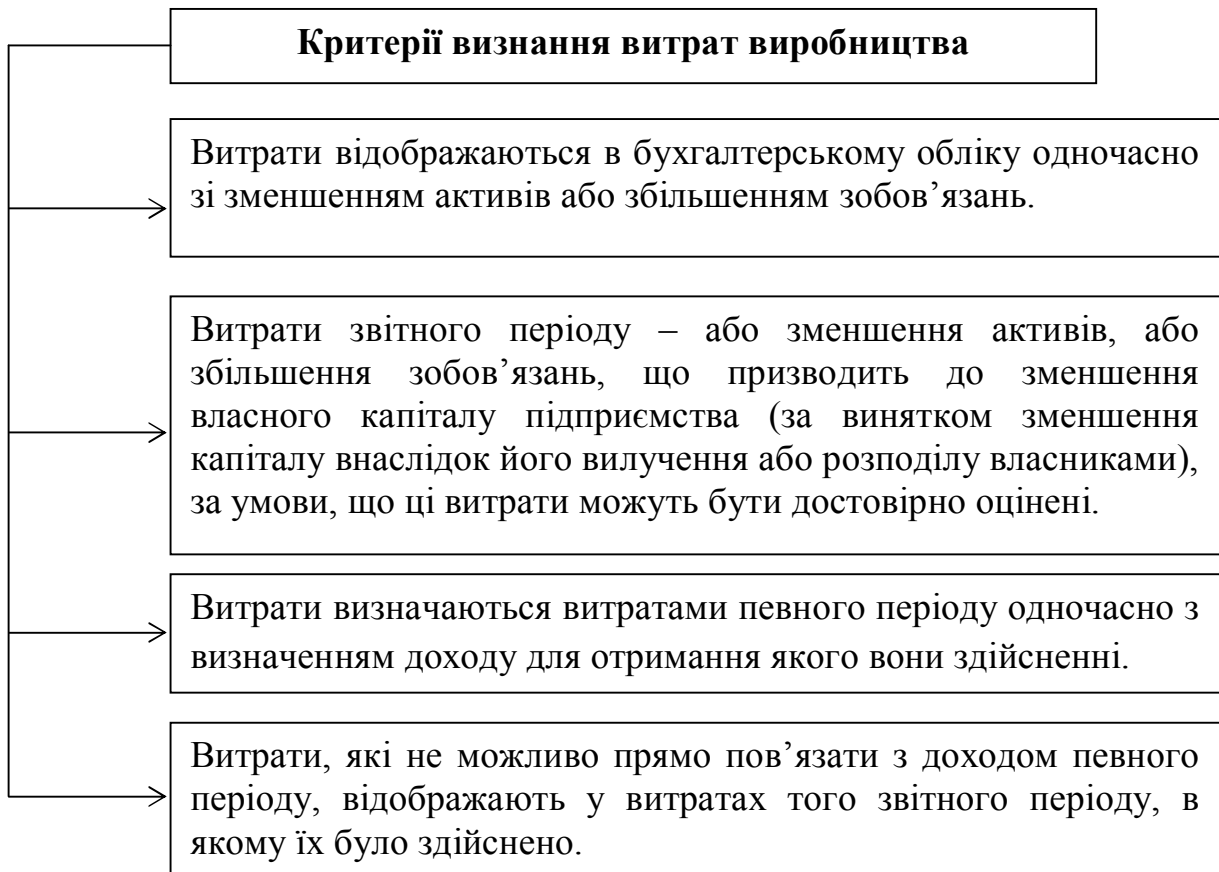
Для контролю й аналізу здійснюваних витрат застосовують групування їх за статтями калькуляції, за якими обчислюють собівартість продукції.

Калькуляція - це система виміру витрат на виробництво продукції, спосіб визначення економічної вигідності виробництва. Класифікація витрат за статтями калькуляції розкриває цільове призначення витрат та їхній зв'язок з технологічним процесом. Це групування використовують для обчислення витрат за видами виготовлюваної продукції та місцем виникнення витрат (по цехах, дільницях тощо) і залежить від багатьох факторів: методу планування витрат, технологічного процесу та виготовлюваної продукції. Калькуляцію витрат використовують для встановлення цін на окремі вироби.

Типове групування витрат на виробництво за статтями калькуляції визначає Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Перелік статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) підприємство встановлює самостійно.

## 1.2. Основи побудови обліку витрат виробництва

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [85], під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (рис. 1.3).



**Рис. 1.3. Критерії визнання витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»**

До витрат, пов'язаних зі зменшенням економічних вигод (активів) або зі збільшенням зобов'язань протягом облікового періоду відносять [21, 96-97]:

а) витрати, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів:

- списання сировини, матеріалів на виробництво (рахунок 23), матеріалів для ремонту обладнання, на адміністративні потреби;
- витрати від знецінення запасів;
- нестачі запасів (сировини, комплектуючих, готової продукції, товарів тощо);
- нарахування амортизації;



- списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;
- визнані економічні санкції - штрафи, пені, неустойки, що підлягають сплаті чи сплачені;
- нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, що не може бути погашена.

Таким чином, все, що не може бути визнане активом, списується на витрати.

б) витрати, що збільшують зобов'язання підприємства:

- заробітна плата;
- податки, збори, обов'язкові платежі;
- відрахування на обов'язкове та добровільне страхування;
- транспортні витрати;
- послуги сторонніх організацій (консультаційних, юридичних, медичних, аудиторських);
- оренди, витрат зв'язку, послуг з реклами, комунальних послуг, інше нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань.

Перелік і склад калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.

Особливістю нових Національних стандартів є те, що всі витрати, пов'язані зі звітним періодом, відноситимуться на витрати такого періоду. Навіть такі витрати, як крадіжки, сплачені штрафи відноситимуться на рахунки обліку витрат, оскільки ці та подібні витрати пов'язані зі зменшенням або збільшенням зобов'язань — зменшують прибуток (не оподатковуваний), а відповідно зменшують і власний капітал.

За місцем виникнення витрати на виробництво продукції групуються за цехами, дільницями, службами й іншими адміністративно обособленими структурними підрозділами виробництв.

Всі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції, робіт, послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за індивідуальним замовленням) або груп однорідних виробів.

Витрати на виробництво продукції класифікуються за елементами і статтями калькуляції [22, 23].

Під елементами витрат розуміють економічно однорідні види витрат.

Витрати за статтями калькуляції - це витрати на окремі види виробів, а також витрати на основне і допоміжне виробництва.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції (на сировину, основні матеріали, купівельні вироби і напівфабрикати тощо), що можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (витрати на утримання та експлуатацію обладнання, загальновиробничі), що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати створюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають декілька елементів), котрі відрізняються за функціональною роллю у виробничому процесі.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат останні поділяються на умовно-перемінні та умовно-постійні.

До умовно-перемінних витрат належать витрати, абсолютний розмір яких збільшується із збільшенням обсягу випуску продукції та знижується з його зменшенням. До умовно-перемінних витрат належать витрати на сировину і матеріали, купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо та енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуванням на соціальні заходи, а також інші витрати.

Умовно-постійні - це витрати, абсолютний розмір яких із збільшенням (зменшенням), випуску продукції істотно не змінюється. До умовно-постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) поділяються за календарними періодами на поточні й одноразові.

Поточні витрати, тобто постійні - це звичайні витрати, або витрати з періодичністю менше місяця.

Одноразові витрати - це одноразові витрати або витрати, які здійснюються періодично (періодичність більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

Витрати на переробку (виробництво) запасів включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також постійні змінні виробничі накладні витрати.

Розподілення постійних виробничих накладних витрат базується на нормальній потужності виробничого устаткування, "а" змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей.

Таким чином, виробнича собівартість — це грошовий вираз безпосередніх витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

Собівартість є синтетичним показником, який відображає рівень функціонування багатьох ключових ділянок підприємства, його структури, організації.. Тому підприємство постійно зацікавлене в зниженні собівартості продукції, оскільки це веде до зростання прибутку [117].

Собівартість показує, в що обходиться підприємству продукція, яку воно випускає (рис. 1.4).

Крім цього, до собівартості продукції (робіт, послуг) включаються також витрати від браку, від простоїв за внутрішньовиробничими причинами, нестачі

матеріальних цінностей у виробництві й на складах в межах норм природного убутку.

У широкому розумінні собівартість продукції, робіт або послуг це грошовий вираз суми витрат, необхідних на виробництво і збут одиниці продукції. Склад витрат, які включають у собівартість продукції, їх класифікацію за статтями, методи калькуляції підприємства встановлюють самостійно.



**Рис.1.4. Склад собівартості [84, 38]**

Собівартість продукції, будучи витратами підприємства на виробництво і обіг, є основою порівняння витрат і доходів, тобто самоокуповування - основоположної ознаки ринкового господарського розрахунку. Собівартість - один з найважливіших показників ефективності споживання ресурсів.

Собівартість показує всі успіхи і невдачі підприємства в організації виробництва того або іншого продукту. Якщо собівартість такого ж або

аналогічного продукту конкурентів нижче, то це означає, що виробництво і збут на нашому підприємстві були організовані нераціонально. Отже, необхідно внести зміни. Вирішити, які потрібні зміни, допоможе знову ж таки собівартість, оскільки вона є одним з чинників формування асортименту.

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів та інших витрат. Дані обліку витрат на виробництво продукції використовуються для визначення результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва, для планово-економічних і аналітичних розрахунків.

Окрім того, собівартість складає частину вартості продукції і показує, в що обходиться виробництво продукції для підприємства, тому собівартість є основним ціноутворюючим чинником. Чим більше собівартість, тим вище буде ціна за інших рівних умов. Різниця між ціною і собівартістю складає прибуток. Отже, для збільшення прибутку необхідно або підвищити ціну, або знизити собівартість.

Собівартість продукції характеризує рівень використання всіх ресурсів (перемінного й постійного капіталу), що є у розпорядженні підприємства.

Як економічна категорія собівартість продукції виконує такі, надзвичайно важливі функції:

- облік контроль всіх витрат за випуск продукції;
- база для формування оптової ціни на всю продукцію підприємства та визначення прибутків і рентабельності;
- економічного обґрунтування доцільності вкладення реальних інвестицій у реконструкцію, технічне переозброєння і розширення чинного підприємства;
- визначення оптимального розміру підприємства;
- економічне обґрунтування та прийняття будь-яких управлінських рішень

та ін.

Залежно від складу витрат розрізняють такі види собівартості (рис. 1.5):

Технологічна собівартість - прямі витрати на робочому місці, ділянці, бригаді, площі угідь. Сюди відносяться витрати на сировину, матеріали, паливо та інші, які передбачені технологією виробництва продукції, а також витрати на оплату праці робітників безпосередньо зайнятих у виробничому процесі і витрати на утримання і використання обладнання. На її основі приймаються рішення щодо доцільності власного виробництва чи придбання необхідних ресурсів, нормативів їх витрачання, ефективного використання обладнання, формування трансфертних цін, результатів діяльності центрів витрат тощо.

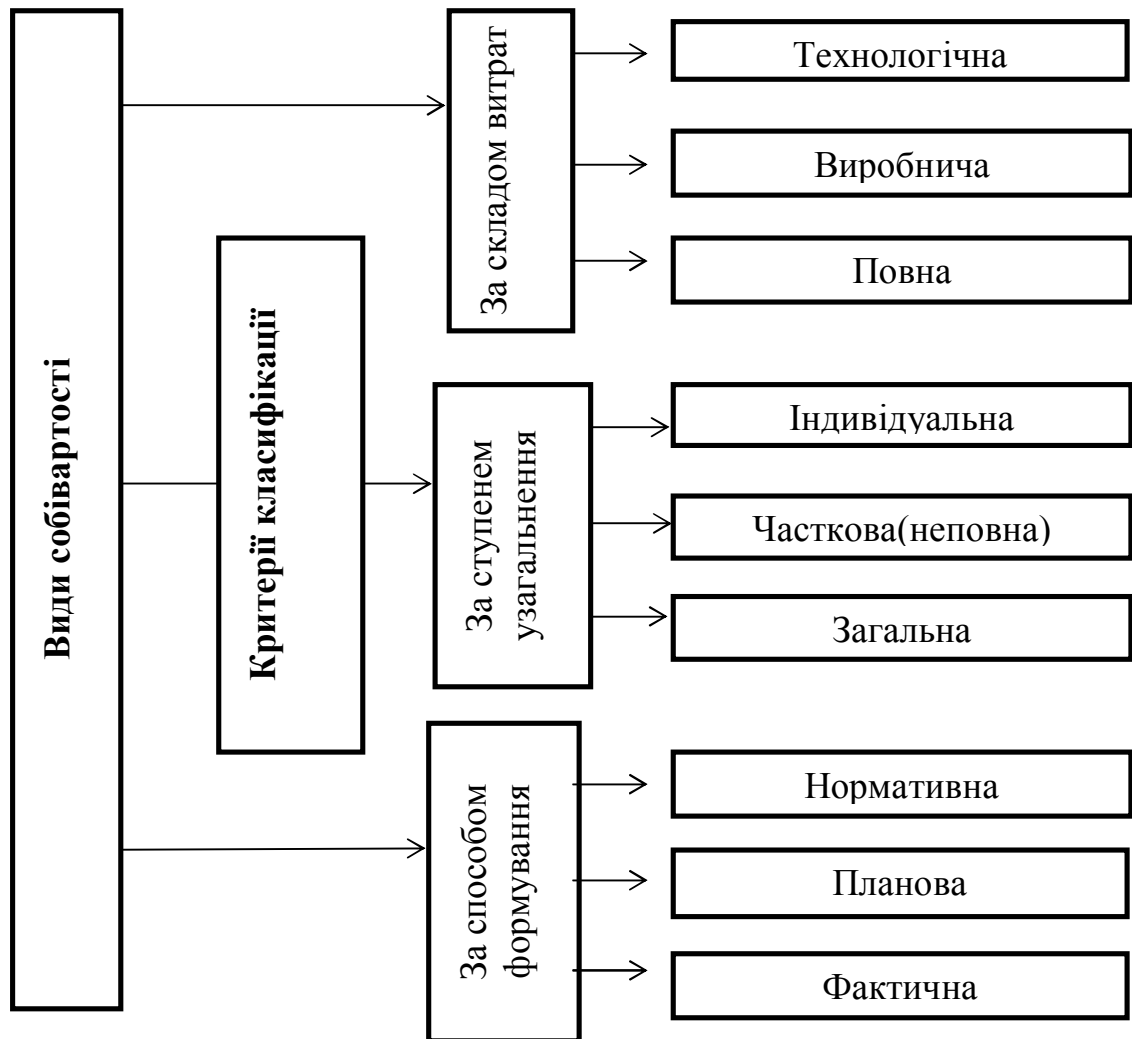


Рис. 1.5. Види собівартості за складом витрат[23, 211]

Виробнича собівартість – це технологічна + розподілені загальновиробничі витрати (витрати на управління цехами, бригадами, виробничими підрозділами). Відображає рівень витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг). Відповідно до методики, викладеної в національних П(С)БО на рахунку 23 "Виробництво" відображається саме виробнича собівартість продукції. Загальногосподарські витрати (адміністративні, витрати на збут) до неї не включають. Згідно з діючою методикою їх відразу відносять на витрати періоду (рис. 1.6).



**Рис. 1.6. Склад виробничої собівартості[23, 219]**

Повна собівартість - Виробнича + загальногосподарські витрати (адміністративні та витрати на збут). Характеризує загальний рівень витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). В сучасних умовах

ведення бухгалтерського обліку за національними П(С)БО її визначають розрахунковим шляхом. Використовується для цілей планування та встановлення певного рівня ціни.

Індивідуальна собівартість - це собівартість конкретного виду продукції, певного виду робіт, послуг. Часткова собівартість характеризує витрати з виробництва (та реалізації) певної групи продукції (зернові, рослинництво, тваринництво) чи витрати окремих підрозділів. Загальна собівартість характеризує загальний рівень витрат по підприємству на виробництво і реалізацію всієї продукції, що виготовлена підприємством, в тому числі роботи й послуги.

Неповна виробнича собівартість продукції складається з витрат підрозділів підприємства (цехів, ділянок).

Планова собівартість розраховується, виходячи із визначеного обсягу виробництва та середніх витрат, котрі припадають на цей обсяг.

Нормативна собівартість — відображає рівень витрат на виріб, що визначається діючими на певну дату технічними нормами і нормативами використання засобів виробництва і робочого часу.

Фактична (звітна) собівартість — це рівень собівартості продукції, обчисленої на основі фактичних витрат на виробництво за певний період, з урахуванням фактичних умов виробництва, що склалися.

### **1.3. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції**

Головним питанням, яке визначає зміст внутрішньогосподарського обліку, а також ефективне інформаційне забезпечення системи управління витратами, є вибір оптимального методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Під методом розуміють:

- 1) спосіб пізнання явищ природи та суспільного життя;
- 2) прийом або систему прийомів, що застосовується в якій-не-будь галузі діяльності (науці, виробництві тощо).



Під методом обліку витрат розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Розглядаючи облік витрат та калькулювання як єдиний процес, можна зазначити, що останній складається з взаємопов'язаних етапів [9, 218]:

перший етап – облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат та розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;

другий етап – калькулювання собівартості, що включає операції по визначенню собівартості виробів та одиниць продукції.

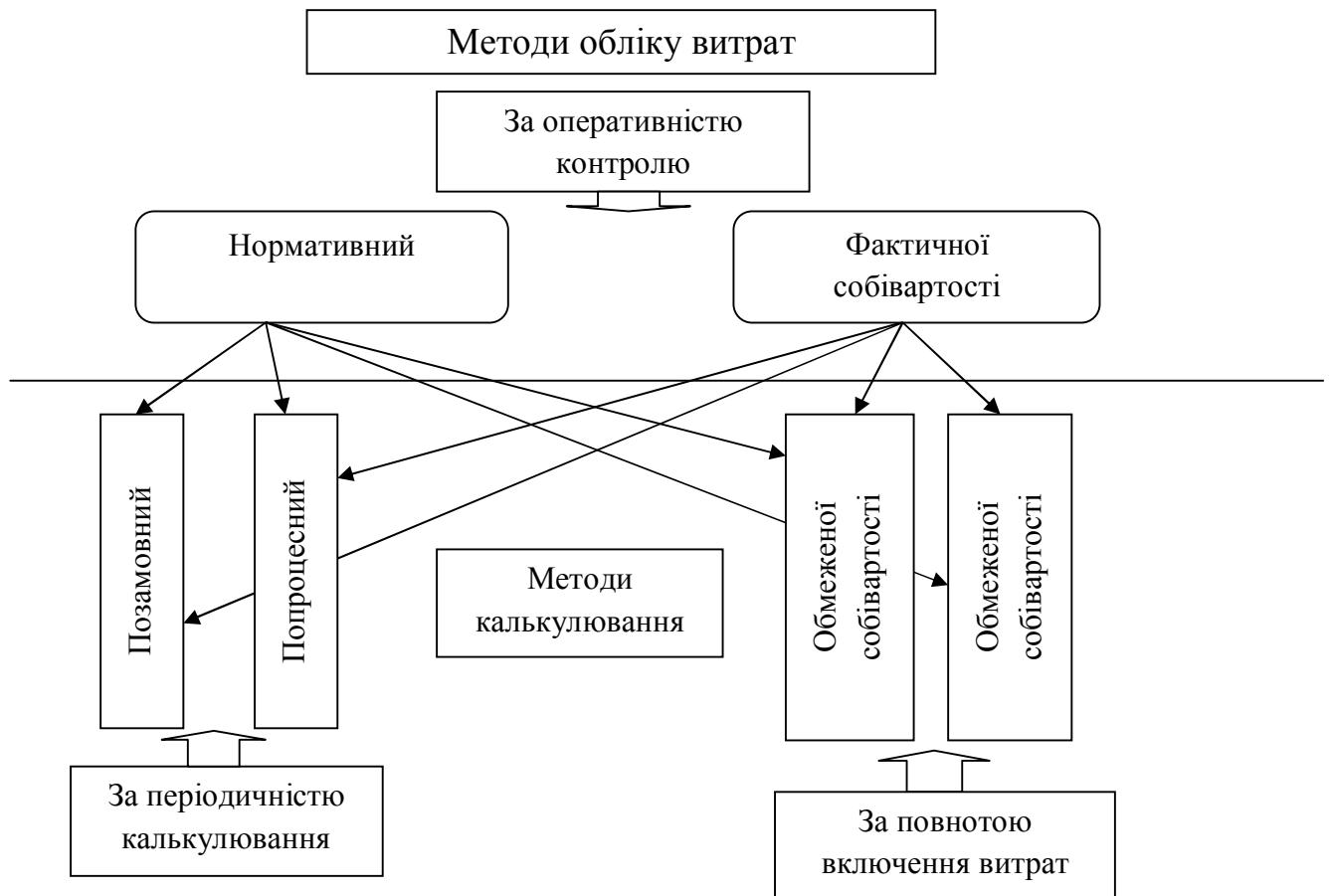
З цієї точки зору можна розглядати методи калькулювання як спеціальні методи обліку витрат, що застосовують для розрахунку собівартості визначених видів, груп продукції (робіт, послуг). Тобто, під методом калькулювання розуміється сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкту калькулювання.

Важливою рисою систем управлінського обліку є оперативність обліку витрат. Згідно з цим принципом виділяють облік фактичних (для складання звітної калькуляції) і нормативних витрат (передбачає складання нормативної, планової чи кошторисної калькуляції).

У межах кожного з цих методів можна здійснювати калькулювання:

- позамовне чи попроцесне – за періодичністю складання;
- повної собівартості (включаються постійні та змінні, виробничі і невиробничі витрати) чи неповної (обмеженої) собівартості (тобто калькулювання на основі лише змінних витрат) – в залежності від повноти охоплення обліком витрат.

Методи обліку витрат (рис. 1.7) на виробництво і калькулювання собівартості продукції повинні бути гнучкими, простими у використанні і дозволяти в оперативному порядку отримати необхідну інформацію.



**Рис. 1.7. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції[46, 389]**

При цьому оперативність інформації значно важливіша від точності. Враховуючи зазначені та конкретні завдання, які необхідно вирішувати в тій чи іншій ситуації, менеджер сам встановлює яка інформація для нього необхідніша: менш точна та оперативніша чи більш точна та отримана значно пізніше встановленого терміну.

Метод обліку фактичної собівартості. Суть методу обліку фактичних витрат полягає у послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами.

Цей метод, як правило, є традиційним та найбільш поширеним на вітчизняних підприємствах.

Облік фактичних витрат на виробництві будується на наступних принципах:

- повне та документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського обліку;
- облікова реєстрація їх в період виникнення в процесі виробництва;
- локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат;
- віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання;
- порівняння фактичних показників з плановими.

Фактична собівартість продукції — це сума витрат, здійснених конкретною господарчою організацією в ході виготовлення продукції за умов, що склалися на виробництві.

Нормативний метод обліку витрат [7, 46]. Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і отримання економії засобів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод, який застосовується в різних галузях промисловості.

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

Основними принципами системи нормативного обліку є:

- нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій по кожному виробу. У нормативній калькуляції, як засобу обліку, планування, контролю, знаходить відображення вже досягнутий рівень впровадження у виробництво прогресивних норм і організаційних заходів;

- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від поточних норм витрат матеріалів і заробітної плати;
- постійний та своєчасний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції;
- попередній контроль витрат на основі первинних документів та фіксація відхилень від норм в момент їх виникнення з одночасним виявленням їх складу, місця виникнення, винуватців та причин для глибшого дослідження можливостей впливу на їх величину;
- завчасне складання калькуляції нормативної собівартості та її аналіз з метою виявлення резервів зниження собівартості в період підготовки виробництва;
- калькулювання фактичної собівартості груп (типів) однорідної продукції виходячи з їх нормативної собівартості та відхилень від норм;
- щомісячний або щоквартальний облік внесених змін у встановлені норми, що дає можливість оперативно управляти процесом виконання організаційно-технічних заходів.

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

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

При нормативному методі повинен здійснюватись систематичний облік змін діючих норм [2, 224]. Цей облік ведеться на підставі повідомлень про зміни норм і використовується для уточнення нормативних калькуляцій.

На підприємствах повинен бути встановлений порядок оформлення змін норм, а також повідомлення зацікавлених відділів і цехів про ці зміни. За

повідомленням про зміни норм вносяться зміни в технічну і планову документацію, як підставою для оформлення первинних документів (вимог, лімітних карток, робочих нарядів, маршрутних листів тощо), де зазначаються діючі витратні норми для видачі сировини, матеріалів і напівфабрикатів, а також для нарахування заробітної плати.

Позамовний метод калькулювання. Позамовний метод використовується в тих випадках, коли виготовляється складна продукція, яка дорого коштує, з тривалим циклом виробництва (підводні човни, прокатні верстати, унікальне станкове обладнання).

При виборі позамовного методу калькулювання на виробництві повинна бути хоча б одна з наступних умов:

- кожен зразок чи партія ідентичних зразків готової продукції легко відокремлюється відповідно від інших зразків чи партій зразків готової продукції;
- кожен зразок чи партія ідентичних зразків готової продукції виконується за технічним замовленням чи просто за завданням замовника;
- випускається відносно невелика кількість продукції;
- виготовлення кожного зразка партії ідентичних зразків готової продукції потребує значних витрат.

Основною вимогою позамовного методу є точний облік витрат та відокремлення їх по кожному замовленню від витрат по інших замовленнях.

Сфера застосування позамовного методу обліку не обмежується промисловим виробництвом. Він використовується також і в будівництві (проект потребує прив'язки до конкретної місцевості), науково-дослідних інститутах, установах охорони здоров'я (калькулюється собівартість операції кожного хворого залежно від її складності та поставленого діагнозу). При виготовленні меблів, килимів, пошитті одягу за індивідуальним замовленням, ремонті автомобілів, годинників та наданні інших послуг майстерні, хімчистки, ательє також використовують позамовне калькулювання.

Кожному замовленню надають окремий номер, який зазначають в усіх документах про витрати на це замовлення.

Синтетичний облік ведуть на рахунках №№ 23, 91, 92, 93, а для аналітичного обліку відокремлюють по кожному замовленню прямі витрати й по кожному виду витрат – непрямі. Непрямі витрати щомісяця розподіляють між замовленнями.

Фактичну собівартість окремих замовлень (виробів, робіт, послуг) визначають або після передачі на склад, або перед здаванням замовнику безпосередньо.

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

Враховуючи складність розробки на окреме замовлення нормативів, останні можна встановлювати на певні типи виробів або розраховувати нормативи прямих витрат тільки по найважливіших деталях.

Позамовний метод використовують на підприємствах, де сировину й оплату праці, інші витрати порівняно легко можна віднести до виробництва конкретного виду продукції (робіт, послуг) [16, 482].

Сутність позамовного методу полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями, які видають на заздалегідь визначену кількість даного виду продукції.

Цей метод використовується в машинобудуванні, будівництві, при виконанні ремонтних робіт в процесі виготовлення складної продукції (автомобілів, кораблів тощо).

Кожному замовленню присвоюють окремий номер, який вказують в усіх документах про витрати на це замовлення.

В бухгалтерії на кожне замовлення відкривається карточка, в якій враховуються витрати щодо даного замовлення протягом всього терміну його виготовлення. Окреме виробниче замовлення видається на заздалегідь визначену кількість продукції.

У разі застосування позаомовного методу витрати цехів враховуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива та енергії за окремими групами.

Фактична собівартість окремих замовлень визначається або після передачі на склад, або після здачі замовнику шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої за замовленням продукції і оцінюється за плановою або фактичною собівартістю однорідних виробів.

Попередільний (попроцесний) метод обліку витрат.

Сутність попередільного (попроцесного) методу обліку витрат полягає в тому, що прямі витрати відображаються поточному обліку не за видами продукції, а за переділами (стадіями) виробництва, навіть якщо в одному переділі можна отримати продукцію різних видів. Отже, об'єктом обліку витрат зазвичай є переділ.

Переділ – це частина технологічного процесу (сукупність технологічних операцій), що завершується отриманням готового напівфабрикату, який може відправлятися в наступний переділ або реалізовуватись на сторону. В результаті послідовного проходження вихідного матеріалу через всі переділи отримують готову продукцію, тобто на виході з останнього переділу маємо не напівфабрикат, а завершений продукт.

У разі застосування обліку і калькулювання допоміжних виробництв, що випускають однорідну продукцію або послуги (пар, стиснене повітря, воду) і не мають незавершеного виробництва застосовують однопредільний метод або так званий простий.

Однопередільний метод - це різновид попередільного методу, при якому фактичні витрати обліковують за встановленими статтями витрат на весь випуск продукції.

При застосуванні однопередільного методу технологічний процес не поділяється, а від першої операції до останньої становить єдине ціле, наприклад.

Середню собівартість одиниці продукції визначають діленням усіх виробничих витрат (витрат за кожною статтею) на кількість готової продукції. Такий порядок обліку витрат і визначення собівартості одиниці продукції можливий у масових виробництвах, які випускають просту однорідну продукцію, що не має складових або напівфабрикатів, а залишки незавершеного виробництва вкрай незначні або стабільні чи їх взагалі немає.

Крім однопередільного методу, використовують багато-передільний метод. Він застосовується тоді, коли технологічний процес поділяється на декілька технологічних фаз (стадій, переділів) і в кінці кожного переділу одержують напівфабрикат, який визначається за кількістю і вартістю, тобто калькують собівартість напівфабрикатів.

Готовий продукт одержують у кінці останнього переділу.

У попередільних виробництвах виготовляють різні види продукції. Це вимагає роздільного обліку витрат не лише за переділами, а й за окремими продуктами. Тому важливим завданням бухгалтерського обліку витрат на виробництво є облік прямих витрат за продуктами у межах кожного переділу технологічного процесу.

Виготовлення кожного продукту можна подати у вигляді ланцюга:

операція → переділ → технологічний → процес → виробництво

Попроцесне калькулювання застосовується на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві великих обсягів ідентичних товарів при незмінній технології зі схожими матеріальними характеристиками та виробничими витратами.



Особливостями попроцесного методу калькулювання, що відрізняють його від позамовного є:

- 1) узагальнення витрат за переділами, не виділяючи окремих замовлень, що дозволяє калькулювати собівартість продукції кожного переділу;
- 2) списання витрат за календарний період, а не за час виготовлення замовлення;
- 3) організація аналітичного обліку до синтетичного рахунку 23 “Виробництво” для кожного переділу;
- 4) простота та дешевизна: нема карток обліку замовлень, відсутня необхідність розподіляти непрямі витрати між окремими замовленнями.

Попроцесний метод калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат. При використанні попроцесного методу можуть бути використані елементи нормативного методу – систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточних) норм (в окремих галузях – від планової собівартості). В первинних документах і оперативній звітності (за зміну, добу, декаду) відображаються не лише фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, технологічного палива, енергії, але й їх витрати за нормами або відповідно до виробничих завдань, що ґрунтуються на них (рецептур, регламентів тощо).

Використання елементів нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення економії чи додаткових витрат за рахунок недотримання встановленого технологічного процесу, зміни стану витраченої сировини, напівфабрикатів та матеріалів, асортименту випущеної продукції, її сортності [7, 51].

Таким чином використання елементів нормативного методу обліку є основною незалежною контролю й аналізу витрат сировини, обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості продукції, контролю за дотриманням та удосконаленням норм.

Калькулювання повних витрат. Калькулювання повної собівартості передбачає включення до собівартості продукції всіх виробничих витрат на її

виготовлення: виробничих, адміністративних, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства.

Калькулювання собівартості продукції з повним розподілом затрат можездійснюватись:

- згідно із замовленням (проектами);
- згідно з виробничими процесами;
- на основі виробничої діяльності.

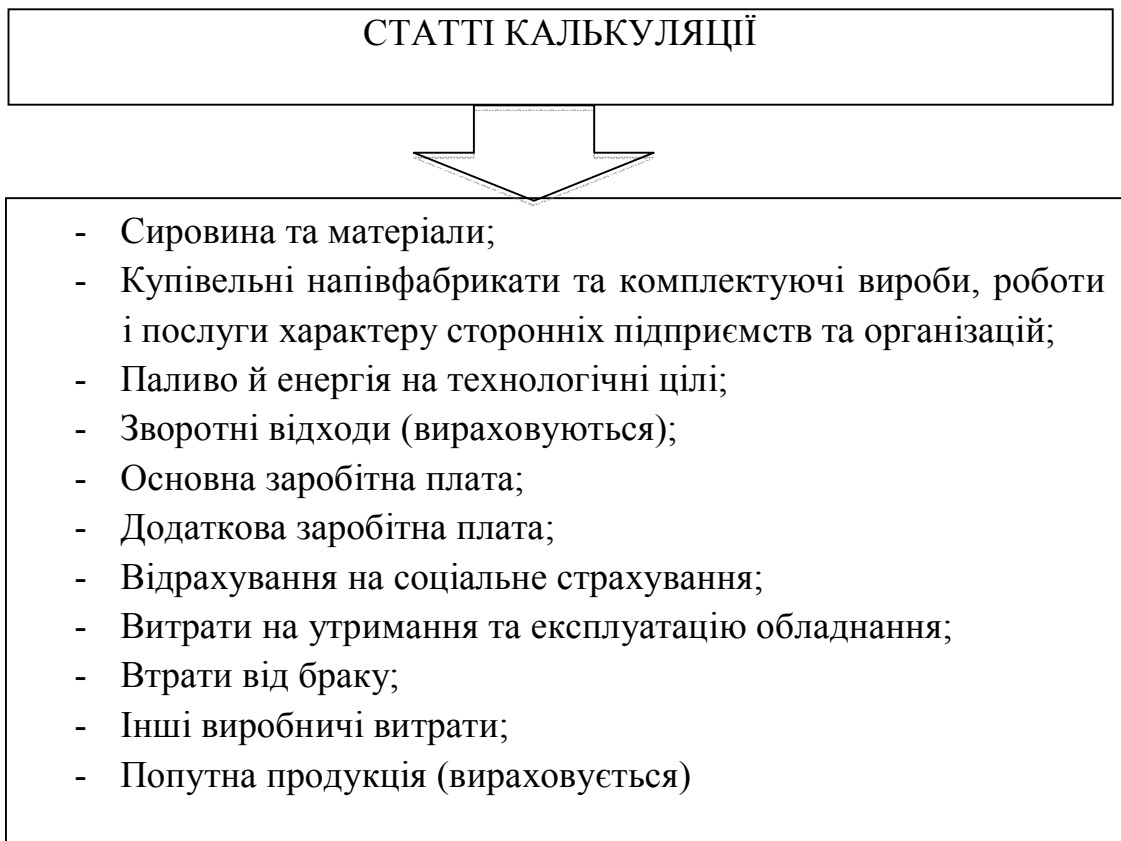
Калькулювання неповних (змінних) витрат. Калькулювання неповних (змінних) витрат ґрунтується на визначенні неповної собівартості продукції. При застосуванні цієї системи до собівартості продукції включають лише змінні виробничі витрати. Принципова відмінність між калькулюванням повних та неповних витрат полягає у способі врахування постійних виробничих накладних витрат. При застосуванні системи обліку змінних витрат не включаються до собівартості, а розглядаються як витрати періоду не тільки операційні витрати (на управління і збут тощо), але й постійні виробничі витрати.

Калькулювання неповних витрат або як його ще називають – “директ-костинг” почали застосовувати в Україні з прийняттям Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Методи калькулювання нерозривно пов'язані зі способами обчислення собівартості продукції [9, 83]. Кожному способу аналітичного групування витрат відповідає певний спосіб визначення собівартості.

Щодо виробничого процесу витрати калькуляційних статей поділяють на:

- основні (безпосередньо пов'язані з технологічними процесами виробництва);
- накладні (їх зумовлює необхідність управління й обслуговування виробництва).



**Рис. 1.8. Перелік статей калькуляції**

Способи калькулювання:

1. Спосіб нагромадження (сумування) витрат полягає в тому, що собівартість калькуляційного об'єкту і одиниці визначається сумуванням витрат за частинами продукції або продукцією в цілому, за процесами, переділами. Цей спосіб застосовують у виробництвах неоднорідної продукції, таких як машинобудування, суднобудування, меблева та інші галузі промисловості з індивідуальним асортиментом виробів та послуг.

2. Спосіб розподілу витрат застосовується у тих виробництвах, де відсутня супутня продукція, тобто всі продукти, що отримуються, є основними. Використовується у виробництвах комплексної переробки сировини при отриманні декількох видів продукції із одного процесу і неможливості прямого обліку витрат по кожному калькуляційному об'єкту, а також при організації аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів. Такий спосіб досить поширений в хімічній промисловості, кольоровій металургії, сільському господарстві.

Розрахунок полягає у тому, що визначаються виробничі витрати всього процесу, а потім їх розподіляють між отриманими продуктами пропорційно до економічно обґрунтованих коефіцієнтів[95,73].

Такі коефіцієнти можуть бути розраховані на основі одного з наступних параметрів:

- норми виходу окремих продуктів з одиниці сировини;
- співвідношення витрат на обробку;
- сукупності споживчих якостей отриманих продуктів;
- фізико-хімічних якостей тощо.

Вибір параметрів розрахунку коефіцієнта в кожному конкретному випадку залежить від того, по якому параметру продукти, що випускаються, найбільше відрізняються один від одного.

3. Спосіб виключення витрат застосовується при розмежуванні витрат і визначенні собівартості основної і супутньої продукції, які отримуються в одному процесі, і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку. При цьому важливо, щоб була можливість поділу продукції на основну та супутню. Тому супутня продукція повинна мати невелику питому вагу в загальному випуску, а основна – чітко виражена. Цей спосіб поширений у хімічній промисловості, сільському господарстві, виробництвах комплексної переробки сировини тощо. Суть його полягає в тому, що спочатку визначається виробнича собівартість всієї випущеної продукції, а потім з неї вираховується собівартість супутньої продукції.

4. Спосіб прямого розрахунку полягає в тому, що зібрані витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів діляться на кількість калькуляційних одиниць по кожному об'єкту в розрізі калькуляційних статей або елементів витрат. Цей спосіб є універсальним і завжди використовується в кінцевому розрахунку собівартості продукції.

## Висновки до розділу 1

1. Виробництво - це процес створення чого-небудь, вироблення яких-небудь речей, а також це й відтворення самого життя людей, оскільки при цьому забезпечуються засоби їхнього фізичного існування, а також реалізація і розвиток власних здібностей. У процесі виробництва взаємодіють праця і природа, тобто це така людська діяльність, яка спрямована на створення матеріальних і духовних благ для задоволення потреб людини.

Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва) з відповідними на неї нарахуваннями та ін.

Класифікація за економічними елементами (економічний елемент - сукупність економічно однорідних витрат) передбачає поділ витрат на:

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

Витрати на виробництво продукції класифікуються за елементами і статтями калькуляції.

Під елементами витрат розуміють економічно однорідні види витрат. Витрати за статтями калькуляції - це витрати на окремі види виробів, а також витрати на основне і допоміжне виробництва.

2. Під методом обліку витрат розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Розглядаючи облік витрат та калькулювання як єдиний процес, можна зазначити, що останній складається з взаємопов'язаних етапів:

перший етап – облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат та розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;

другий етап – калькулювання собівартості, що включає операції по визначенню собівартості виробів та одиниць продукції.

Метод обліку фактичної собівартості. Суть методу обліку фактичних витрат полягає у послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами.

Методами обліку витрат є: нормативний метод; позамовний метод; попередільний (попроцесний) метод.

Використання елементів нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення економії чи додаткових витрат за рахунок недотримання встановленого технологічного процесу, зміни стану витраченої сировини, напівфабрикатів та матеріалів, асортименту випущеної продукції, її сортності.

Таким чином використання елементів нормативного методу обліку є основною незалежною контролю й аналізу витрат сировини, обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості продукції, контролю за дотриманням та удосконаленням норм.

### 3. Рекомендації щодо оптимізації витрат підприємства:

- впровадження безвідходної технології виробництва, застосування ресурсозберігаючих технологій. Це забезпечить економію матеріалів та енергії;
- використання інноваційного обладнання, що забезпечить виготовлення продукції в короткі строки;
- зниження витрат на оплату праці шляхом компенсації частини заробітної плати наданням працівникам соціальних пільг (безкоштовного харчування, розширеного медичного страхування).

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

#### 2.1. Облік прямих матеріальних витрат

Враховуючи те, що матеріальні витрати (виробничі запаси, комплектуючі, електроенергія і та ін.) займають значну питому вагу в структурі собівартості продукції та витрат підприємств в цілому (від 60% до 95% залежно від галузі економіки), питання правильного обліку і контролю матеріальних витрат на підприємстві є надзвичайно актуальними.

Відповідності до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”[85], до складу елемента “Матеріальні витрати” включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 80 “Матеріальні витрати”.

За дебетом рахунку 80 “Матеріальні витрати” відображаються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом - списання на рахунок 23 “Виробництво” прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на

рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 80 “Матеріальні витрати” має такі субрахунки:

- 801 “Витрати сировини й матеріалів”;
- 802 “Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів”;
- 803 “Витрати палива й енергії”;
- 804 “Витрати тари й тарних матеріалів”;
- 805 “Витрати будівельних матеріалів”;
- 806 “Витрати запасних частин”;
- 807 “Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення”;
- 808 “Витрати товарів”;
- 809 “Інші матеріальні витрати”.

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”[86] при відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.



Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися [85].

Для раціонального обліку використання матеріальних цінностей у виробництві необхідно своєчасно та якісно документально оформляти всі операції, оскільки це є одним з найважливіших завдань системи обліку [116].

Так, накладна-вимога виписується в двох примірниках і підписується головним бухгалтером або особою, на те уповноваженою. Типова форма “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням 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 не оформлюють, 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.

За умови використання на підприємстві системи калькулювання собівартості “стандарт-кост”, яка передбачає застосування нормативів матеріальних витрат на виробництво для обліку відпуску матеріалів понадвстановленого ліміту або при заміні і списанні матеріалів зі складу використовується “Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів” (форма М-10).

Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалу іншими допускається тільки з дозволу директора підприємства, 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 “Сигнальна 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.

Залежно від організації економічної роботи та контролю на підприємстві (затвердженої схеми документообігу) виробничі звіти підрозділів можуть подаватися на перевірку до економіста, який здійснює контроль за виконанням планів виробництва продукції.

Особливу увагу при даного роду перевірках економісту або бухгалтеру слід звертати не лише на вартість спожитих виробничих запасів, а й на кількість використаної сировини, оскільки зростання споживання виробничих запасів може відбутися і при незмінному обсязі виробництва продукції, враховуючи вплив зростання цін на сировину і та ін [119].

Основою для списання використаного на підприємстві пального є дані лічильників про роботу виробничого обладнання, яке споживає пальне. Підставою для списання пального на роботу вантажного автомобіля виступає відповідним чином оформлений “Подорожній лист вантажного автомобіля”, який засвідчує обсяги здійснених за напрямками вантажних перевезень згідно показників спідометра автомобіля. Підставою для списання пального на роботу легкового автомобіля виступає відповідним чином оформлений “Подорожній лист легкового автомобіля”, в якому зазначається (спираючись на показники спідометра) кілометраж пробігу.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відносяться витрати запасів конкретного виробничого підрозділу у відповідності із затвердженими на підприємстві стандартними нормативами (тобто кількості і вартості сировини і т. ін.) з розрахунку на одиницю продукції (робіт, послуг). Разом з тим понаднормативні витрати матеріалів (не кількості, а вартості) відносяться на собівартість реалізованої в звітному періоді продукції (робіт, послуг), тобто на дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”.

Розглядаючи питання відображення в обліку матеріальних витрат і витрачання в господарській діяльності запасів, особливу увагу слід надати відходам виробництва.

Враховуючи фізичні особливості запасів (сировини, матеріалів та ін.), а також технологічні недоліки, в результаті виробництва можуть утворюватися відходи. Відходи представляють собою залишки від згоряння теплоносіїв (вугільний шлак), залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів (металева стружка, тирса на пилорамах та ін.), які утворилися в результаті роботи як основних, так і допоміжних підрозділів підприємства. В свою чергу відходи поділяються на:

- 1) поворотні;
- 2) неворотні.

Неповоротними є відходи, які (враховуючи розвиток технологій як на конкретному підприємстві, так і в цілому) не можуть бути використані на

підприємстві для виробництва на їх основі інших видів продукції, або такі, для подальшої переробки яких і виготовлення на їх основі інших видів продукції у підприємства немає відповідного обладнання або бажання здійснювати їх поглиблену переробку.

Утилізація неповоротних відходів здійснюється шляхом їх вивезення на загальні та спеціалізовані звалища або зберігання у спеціально відведених місцях безпосередньо на підприємстві.

Неповоротні відходи оцінюванню не підлягають і в бухгалтерському обліку не відображують. Враховуючи те, що неповоротні відходи не оцінюють, вартість спожитих у процесі виробництва сировини і матеріалів повністю включають до елемента витрат “Матеріальні витрати” без вирахування відходів.

Поряд з тим, під зворотними розуміють відходи, які використовуються в подальшому на підприємстві для виробництва на їх основі нових видів продукції, або реалізуються стороннім підприємствам, які, в свою чергу, на їх основі будуть виробляти певну продукцію.

Враховуючи зазначене відмітимо, щоодні й ті самі відходи одночасно для одного підприємства можуть бути зворотними, а для іншого, зважаючи на відсутність засобів для їх подальшої обробки, — незворотними.

Між окремими видами продукції, яка вироблена в одному цеху з тієї самої сировини, зворотні відходи розподіляються залежно від кількості використаних матеріалів або за встановленими на підприємстві нормативами. У свою чергу вартість зворотних відходів мінусується із загальних витрат на виробництво певного виду продукції. Порядок оцінки зворотних відходів для виключення їх з витрат виробництва і передачі на склад або в інші підрозділи врегульовується Наказом про облікову політику підприємства або окремим наказом керівництва.

Визначення кількості відходів здійснюють шляхом їх обміру або зважування, а також розрахунковим методом, який передбачає визначення

кількості відходів за нормативами залежно від обсягів переробленої сировини або виробленої продукції.

Для оприбуткування поворотних відходів з виробництва на склад використовується документ “Прибутковий ордер” (типова форма М-4), а для передачі з одного виробничого підрозділу до іншого з метою подальшої переробки — документ “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” (форма М - 11). Оприбуткування зворотних відходів з виробництва на склад відображується бухгалтерським проведенням:

Дебет 20 “Виробничі запаси”;

Кредит 23 “Виробництво” / Основне / Допоміжне.

Враховуючи вимоги П(С)БО 16 “Витрати” вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включають до елемента операційних витрат “Матеріальні витрати”.

Спеціальною формою документа, за допомогою якого здійснюється видача малоцінних та швидкозношуваних предметів на господарські потреби і в індивідуальне користування працівникам зі складу або керівниками структурних підрозділів, за встановленими нормами є “Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв” (форма МШ-7)[28, 268].

Поряд з цим, видача зі складу підприємства керівникам його структурних підрозділів малоцінних та швидкозношуваних предметів (за умови наступної їх видачі працівникам підрозділів) здійснюється на підставі документів “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” або “Лімітно-забірна картка”.

При отриманні працівниками зі складу або в керівника свого підрозділу малоцінних та швидкозношуваних предметів вони розписуються у відомості, чим і засвідчують безпосередньо факт їх отримання.

Залежно від особливостей документообігу на конкретному підприємстві відомості обліку видачі можуть оформлюватися як в одному, так і в двох екземплярах.

Документом, який є підставою для облікового працівника для віднесення вартості виданих на господарські потреби, а також в індивідуальне користування працівникам підприємства малоцінних та швидкозношуваних предметів до витрат того чи іншого підрозділу, є “Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів”(типова форма МШ-8). Акт складається в одному примірнику на підставі документа “Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв” наведеного у зразку.

З метою чіткого розмежування витрат бажано відомості на видачу та акти на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів складати окремо за кожним підрозділом.

На рахунках по обліку виробничих запасів, крім безпосередньо наявних запасів, можна на одному із субрахунків здійснювати також облік транспортно-заготівельних витрат. За умови, якщо на підприємстві було прийняте рішення не обліковувати на окремому субрахунку транспортно-заготівельні витрати, їх можна враховувати (збільшення облікової ціни) при оприбуткуванні на склад матеріалів.

Облік і контроль використання матеріалів у виробництві повинен бути організований залежно від особливостей технологічного процесу виробництва, видів і форм використання матеріально-сировинних ресурсів.

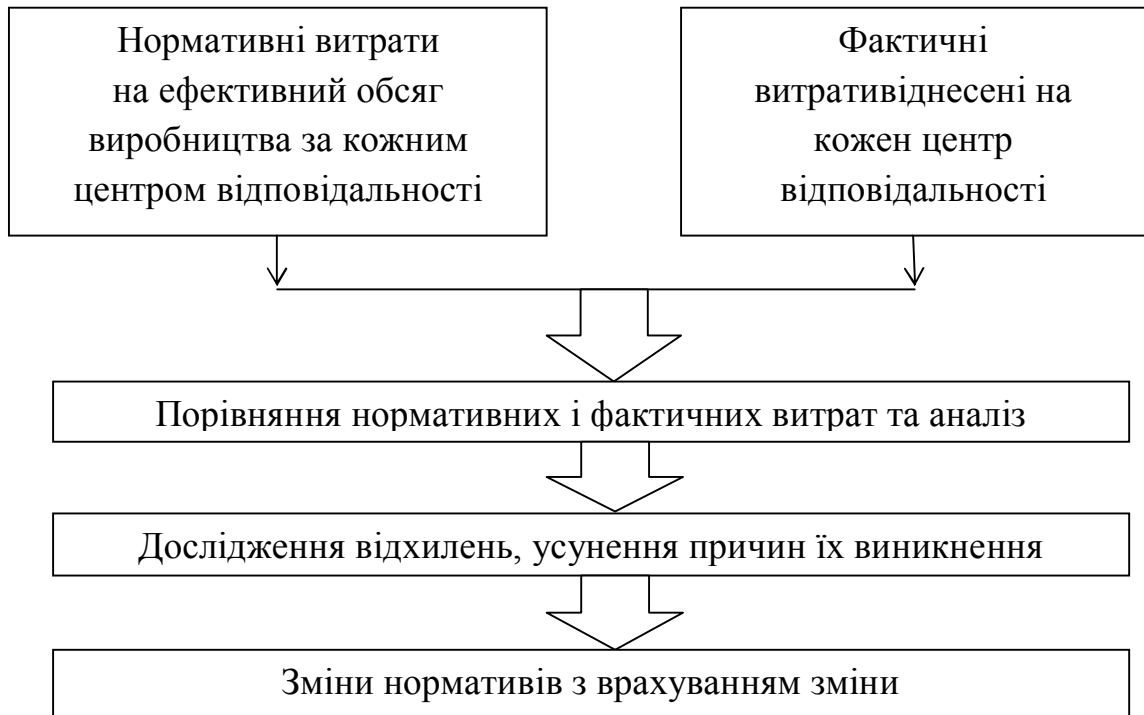
Для контролю за використанням матеріалів у виробництві застосовують такі методи:

1. Документальне оформлення відхилень від норм (нормативний метод).
2. Метод розкрою за партіями матеріалів.
3. Інвентарний метод.

Основними елементами нормативного методу є [7, 52-53] облік витрат матеріалів за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм.

Під нормою розуміють мінімальну кількість матеріальних, грошових і трудових витрат, необхідних для виготовлення конкретного виду продукції.

Нормативний метод обліку і калькулювання витрат на виробництво передбачає (рис. 2.1):



**Рис.2.1. Схема нормативного методу обліку витрат на підприємствах України**

а) поточний облік витрат окремо за діючими нормами із врахуванням відхилень від них, виявлення місць, причин і винуватців відхилень;

б) системний облік зміни самих норм;

в) складання і періодичне корегування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат;

г) визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм, зміни самих норм.

У разі застосування нормативного методу обліку один з елементів обчислення нормативної собівартості продукції і незавершеного виробництва є величина поточної зміни норм виробничих витрат. Облік цих змін повинен бути особливо чітким, точно документованим і системним.



При автоматизованій формі обліку на ПАТ “Прогрес” 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.

## **2.2. Облік прямих витрат на оплату праці**

Бухгалтерський облік на підприємстві повинний забезпечувати: точний розрахунок заробітної плати кожного робітника відповідно до кількості і якості витраченої праці, що діють формами і системами його оплати, правильний підрахунок утримань із заробітної плати; контроль за дисципліною праці, використанням часу і виконанням норм виробітку робітниками тощо.

Основним нормативно-правовим документом, який визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємством та сфери державного і договірної регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної та стимулюючої функцій заробітної плати є Закон України «Про оплату праці»[28, 163].

Вимогами побудови обліку заробітної плати є: визначення завдань, система показників, документація і система розрахунків. Виходячи з цього, основними завданнями обліку заробітної плати є:

- 1) правильне визначення витрат робочого часу і облік праці;
- 2) нарахування заробітної плати кожному працівникові відповідно до кількості та якості затраченої ними праці;
- 3) виявлення фактичного обсягу фонду заробітної плати всьому колективу підприємства і здійснення контролю його як за складовими частинами (відділами, цехами тощо), так і в цілому по підприємству.



**Рис. 2.2. Поняття та структура заробітної плати [50]**

4) облік кожної суми нарахованої заробітної плати працівником підприємства як складової частини витрат підприємства за господарськими процесами відповідно до місця і об'єкту застосування праці;

5) контроль правильності використання заробітної плати в кожному підрозділі підприємства і встановлення відповідності за зниження продуктивності праці; відображення всіх витрат по заробітній платі на рахунках бухгалтерського обліку. Основними показниками заробітної плати, що підлягають обліку, є: чисельність працівників, їх професії і кваліфікація, витрати робочого часу в годинах і години-днях, кількість виготовленої продукції або обсяг виконаних робіт, розмір фонду оплати праці різним категоріям працівників і за видами нарахувань, преміальні виплати, розмір сум нарахованих і використаних на оплату відпусток і на соціальне страхування працівників, розмір відрахувань за їх видами. Ці дані необхідні для обчислювання таких економічних показників, як рівень забезпеченості робочою силою, середнього заробітку, рівня продуктивності праці та ін.

З одного боку, підприємство для виконання певних робіт за потребою може залучати фізичних осіб (що не перебувають у трудових відносинах з підприємством і, відповідно, не включені до його облікового складу) й оплачувати їхню працю за договорами цивільно-правового характеру.

З іншого боку, крім власне заробітної плати, працівникам можуть виплачувати різні види надбавок і доплат, премій, компенсацій тощо. Крім того, деякі види компенсаційних виплат, що фінансує держава або відповідні фонди, виплачують громадянам через підприємства, на яких вони працюють.

Отже, між підприємством і його працівниками постійно здійснюються розрахунки, більшість з яких пов'язані з оплатою праці. Як і будь-які інші господарські операції, ці розрахунки повинні бути відображені в бухгалтерському обліку[102,118].

Невелика кількість субрахунків дає можливість зацікавленим підприємствам відкривати субрахунки (а не рахунки третього порядку), що відповідають окремим видам виплат. Така зацікавленість може виникнути в підприємств, які мають складні системи оплати праці, або керівників (власників), для яких інформація про виплати в розрізі їх окремих видів становить постійний інтерес.

Основними показниками заробітної плати, що підлягають обліку є:

- чисельність працівників;
- їх професії і кваліфікація;
- кількість виготовленої продукції або обсяг виконаних робіт;
- розмір фонду оплати праці різним категоріям працівників і за видами нарахувань;
- преміальні виплати;
- розмір сум нарахованих і використаних на оплату відпусток і на соціальне страхування працівників;
- розмір відрахувань за їх видами.

Ці дані необхідні для обчислювання таких економічних показників, як рівень забезпеченості робочою силою, середнього заробітку, рівня продуктивності праці та ін.

Відповідальність за правильне планування і витрачання фонду оплати праці покладено на керівника установи і головного бухгалтера.

Основними формами оплати праці є:

- відрядна;
- погодинна.

Оплату праці, що залежить від якості, обсягу виконаної роботи, а також розцінок на цю роботу, називають відрядною.

Відрядна форма оплати праці має наступні системи:

- пряма відрядна;
- відрядно-прогресивна;
- відрядно-преміальна;
- колективна (бригадна);
- акордна.

При погодинній формі оплати праці первісне значення для визначення розміру заробітної плати мають кількість відпрацьованого часу та кваліфікація працівника.

Вона поділяється на:

- штатно-окладну – за якою кожному працівникові встановлюється місячний посадовий оклад згідно зі штатним розкладом, посадою, освітою, вченим ступенем, категорією;

- просту погодинну – побудована на принципі погодинної оплати: для працюючих встановлюється тверда погодинна ставка;

- погодинно-преміальну – за якою крім заробітку відповідно до посадового окладу, виплачується премія за досягнення відповідних якісних та кількісних показників. Ця система оплати праці є досить продуктивною і стимулюючою [92,163].

У даній установі ведеться облік погодинної оплати праці, яка залежить від відпрацьованого часу та кваліфікації працівника.

Облік праці та розрахунків по заробітній платі є одним із найважливіших напрямів облікового процесу ПАТ «Прогрес».

Аналітичний облік за субрахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою» ведуть в особових картках, які відкривають окремо на кожного працівника, де щомісячно реєструють дані про нараховану заробітну плату та утримання за видами.

Головним розрахунковим документом, що містить зведену інформацію щодо розрахунків по заробітній платі підприємства, є розрахунково-платіжна відомість (реєстр аналітичного обліку розрахунків із заробітної плати). До неї заносяться:

- прізвище, ім'я та по батькові працівника;
- табельний номер;
- категорія персоналу, до якого відноситься працівник;
- кількість відпрацьованих днів, годин;
- нарахована сума за видами оплат;
- утримання;
- заборгованість працівника, якщо вона є;
- сума до видачі.

Підставою для складання розрахунково-платіжних відомостей є:

- накази про зарахування, звільнення і переміщення працівників відповідно до затверджених штатів і ставок заробітної плати;

- документи з обліку відпрацьованого часу і виробітку (табелі обліку використання робочого часу);

- лікарняні листки;

- розрахунково-платіжні відомості за минулий місяць;

- платіжні відомості на видачу авансу та ін.

При складанні цих відомостей в бухгалтерії використовуються таблиці тарифних ставок, ставок податків, довідники з трудового законодавства та інші дані, що полегшують підрахунок заробітної плати та утримань з неї.

Платіжні відомості містять перелік працівників, їх табельні номери, суми виплат для кожного працівника, вони підписані керівником і головним бухгалтером.

Як правило, заробітна плата виплачується два рази на місяць у вигляді авансу і залишкової суми заробітної плати.

Виплата заробітної плати здійснюється в триденний термін (враховуючи день отримання коштів з банку), після чого касир «закриває» платіжну відомість, тобто напроти прізвищ працівників, які не отримали заробітну плату, він проставляє штампелем чи робить помітку від руки «Депоновано». В кінці відомості касир фіксує суми фактично виданої та неотриманої заробітної плати, звіряє ці цифри із загальною сумою за відомістю та підтверджує попередні записи своїм підписом. Задепоновані суми заносять до реєстру депонованих сум і одночасно відображають їх у книзі обліку депонентів.

Після ретельної перевірки відміток, зроблених касиром у платіжних відомостях, підрахунку виданих і депонованих сум на виплачені суми заробітної плати складається видатковий касовий ордер, який оформляється в установленому порядку і реєструється в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів.

Сума не отриманої працівниками заробітної плати повертаються на поточний (реєстраційний) рахунок на наступний день після закінчення терміну виплати заробітної плати.

Аналітичний облік депонованих сум ведеться у книзі аналітичного обліку депонованої заробітної плати, в якій відкриваються окремі рахунки на кожного депонента[44, 381].

Депонована заробітна плата видається за видатковими касовими ордерами чи депонентськими картками.

Згідно Закону України «Про оплату праці», при кожній виплаті заробітної плати працівникові працедавець зобов'язаний повідомити його про розміри оплати праці, зокрема про загальну суму заробітної плати з розшифруванням за видами виплат, розмірами і підставами відрахувань та сумами заробітної плати, що підлягає виплаті.

Для цього на ПАТ «Прогрес» працівникам видають так звані розрахункові листки.

Особовий склад працюючих підприємства визначений структурою працівників. За функціональним призначенням персонал поділяється на три групи, які відповідають структурним підрозділам установи:

- головні спеціалісти (адміністративний відділ);
- виробничий відділ
- відділ збуту.

Завдання адміністративного персоналу полягає у забезпеченні керівництва та раціонального функціонування установи.

Обслуговуючий персонал сприяє виконанню функцій, закріплених за зазначеною установою чи організацією.

Для виплати заробітної плати працівникам ПАТ «Прогрес» здійснюється її нарахування, що включає розрахунок заробітку за місяць.

Нарахування заробітної плати здійснюється [46, 269-270] раз на місяць на основі розпорядчих та первинних документів з обліку

відпрацьованого робочого часу, що передаються в бухгалтерію відповідними структурними підрозділами.

При погодинній оплаті праці, яка ведеться в установі, нарахування заробітної плати здійснюється на підставі штатного розкладу, тарифної сітки, наказів про прийом на роботу, про присвоєння розрядів, про надання відпустки, припинення трудового договору, а також табеля обліку використання робочого часу.

Згідно Кодексу Законів «Про працю» оплата праці за умов відхилення від норми здійснюється таким чином:

- у понаднормовий час – у подвійному розмірі годинної ставки;
- у нічний час – у підвищеному розмірі – від 20 % до 40 % годинної тарифної ставки, посадового окладу за кожну годину роботи у нічний час, якщо вищий розмір не визначено законодавством;
- у святкові та неробочі дні – у подвійному розмірі – у розмірі подвійної годинної або денної ставки.

Оплата праці за понадурочний час здійснюється відповідно до ст. 106 КЗпП України в подвійному розмірі погодинної ставки (при погодинній оплаті праці); при відрядній оплаті праці нараховується доплата в розмірі 100% тарифної ставки робітника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною формою, - за всі відпрацьовані понадурочні години.

Оплата праці в нічні години (з 10 годин вечора до 6 годин ранку) відповідно до ст. 108 КЗпП України здійснюється в підвищеному розмірі, який встановлюється генеральними, галузевими (регіональними) угодами, але не нижче 20% тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи в нічний час.

Оплата праці у святкові і неробочі дні згідно із КЗпП України здійснюється в подвійному розмірі.



Порядок оплати за час простою не з вини робітника оплачується з розрахунку не нижче  $2/3$  тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу). Час простою з вини робітника не оплачується.

Доплати за сумісництво професій (посад) встановлюються на певний строк і визначаються за наказом керівника у розмірі, який залежить від характеру і складності виконуваних робіт.

У разі підвищення тарифних ставок (посадових окладів) згідно із законодавчими актами в періоді, протягом якого за працівником зберігається середній заробіток, робиться коригування заробітку на коефіцієнт його підвищення.

Час виконання державних і громадських обов'язків оформляється табелем обліку робочого часу і засвідчується довідкою організації і установи, де вони виконувались. Він оплачується за середньоденним (або середньогодинним) заробітком з розрахунку двох календарних місяців роботи.

Додаткові перерви в роботі матерів, які годують немовлят, оформляються довідками медичних установ. Перерви мають бути не раніше ніж через три години і тривалістю не менше 30 хвилин кожна. Середньогодинний заробіток визначається виходячи з середньої заробітної плати за останніх два календарних місяці.

При звільненні працівника або виході на пенсію з ним здійснюється остаточний розрахунок як по заробітній платі за відпрацьований час у звітному місяці, так і за час відпустки, яка до звільнення не була використана. При звільненні працівника у зв'язку із змінами в організації виробництва (у тому числі ліквідації, реорганізації або перепрофілюванню, скорочення чисельності працівників) за звільненим працівником згідно з п. 1 ст. 40 КЗпП України зберігається середня заробітна плата на період працевлаштування) але не більше ніж за три місяці з дня звільнення з урахуванням вихідної допомоги, а також безперервний стаж роботи, якщо перерва в роботі після звільнення не перевищує 3 місяці.

Вихідна допомога визначається виходячи з виплат за останні два календарних місяця, що передували звільненню. Якщо протягом останніх двох календарних місяців перед звільненням працівник не працював, середня заробітна плата визначається виходячи з виплат за попередні два місяці роботи. У разі, якщо працівник не мав заробітку і в ці два календарних місяці, то розрахунок вихідної допомоги здійснюється виходячи зі встановлених йому в трудовому договорі тарифної ставки або посадового окладу.

Синтетичний облік розрахунків по оплаті праці підприємства здійснюють на пасивному рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" за субрахунками [12, 236-237]:

661 "Розрахунки за заробітною платою",

662 "Розрахунки з депонентами",

663 "Розрахунки за іншими виплатами".

По кредиту субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою" відображаються суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності, а по дебету - утримання із заробітної плати (прибуткового податку, збору до Пенсійного фонду, до Фонду соціального страхування на випадок безробіття, за виконавчими листками та інші утримання), суми виплаченої заробітної плати і депонованої. Звідси в бухгалтерському обліку на суму нарахованої заробітної плати роблять запис по кредиту рахунка 661 "Розрахунки за заробітною платою" і дебету рахунків:

23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" та ін. (на суму нарахованої основної і додаткової заробітної платні премій, які виплачуються із фонду оплати праці);

651 "По соціальному страхуванню" (на суму допомоги по соціальному страхуванню, нарахованої за рахунок коштів соціального страхування) та ін.

Суми, виплачені з каси підприємства (заробітна плата премії, допомога по тимчасовій непрацездатності тощо належні працівникам), відображаються записом по дебету рахунка 661 "Розрахунки за заробітною платою" і кредиту рахунка 30 "Готівка".

На суму депонованої заробітної плати в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 661 "Розрахунки за заробітною платою" і кредиту рахунка 662 "Розрахунки з депонентами". В подальшому, при виплаті працівникам заробітної плати, зарахованої раніше на рахунок депонентів, роблять запис по дебету рахунка 662 "Розрахунки з депонентами" в кореспонденції кредитом рахунка 30 "Готівка".

### **2.3. Облік загальновиробничих та інших непрямих витрат виробництва**

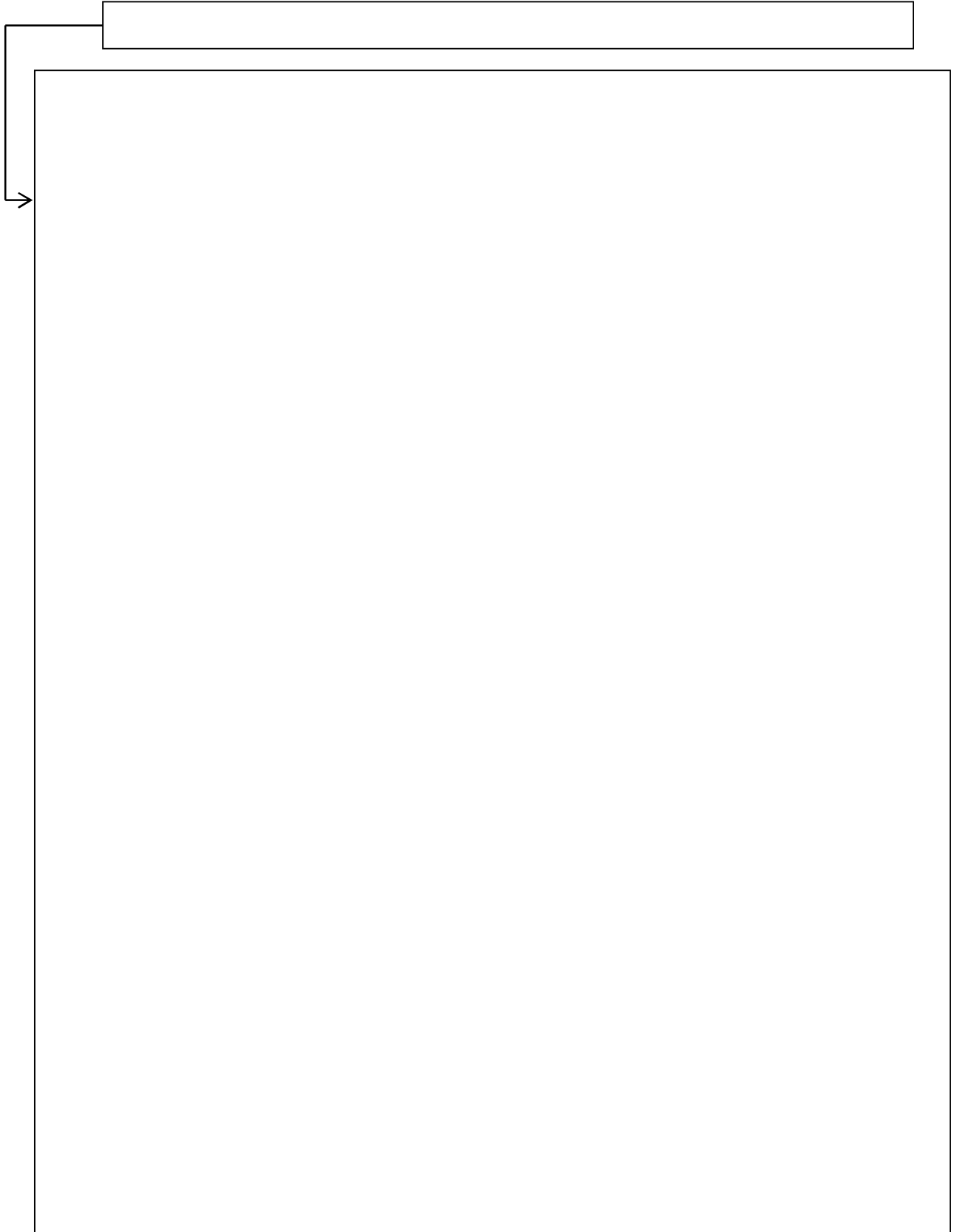
Загальновиробничі (цехові) витрати - це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства.

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат установлює підприємство і відображає в обліковій політиці.

До складу загальновиробничих витрат включається:

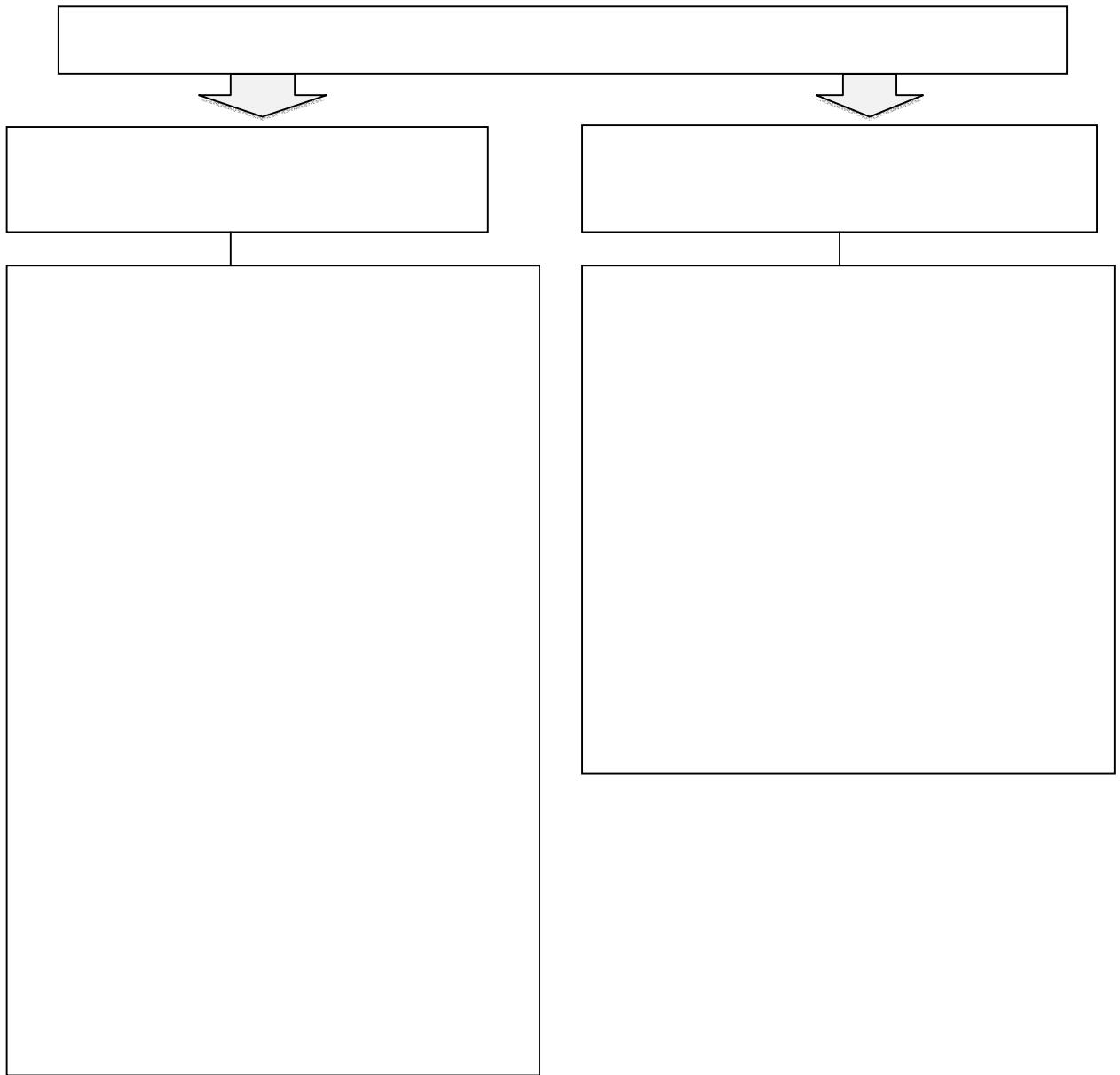
1. Витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загально виробничого, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення. □
2. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації тощо). □
3. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень, витрати на обслуговування виробничого процесу.

4. Витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища.



**Рис. 2.3. Перелік загальновиробничих витрат [85]**

Нормативно закріпленою є класифікація загальновиробничих витрат на постійні та змінні [85] (рис. 2.4).



**Рис. 2.4** Схема поділу загальновиробничих витрат

До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) у разі зміни обсягу виробництва.

Методологічні засади обліку, а також перелік витрат, які включаються до складу загальновиробничих, визначені в П(С)БО 16 «Витрати». Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством і зазначаються в наказі про облікову політику, тому що в сучасній нормативній базі немає чіткого переліку змінних та постійних загальновиробничих витрат та і самі витрати не можливо однозначно віднести до постійних або змінних, тому що існує ще такий вид витрат, як змішані витрати, які містять в собі змінну і постійну частини.

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

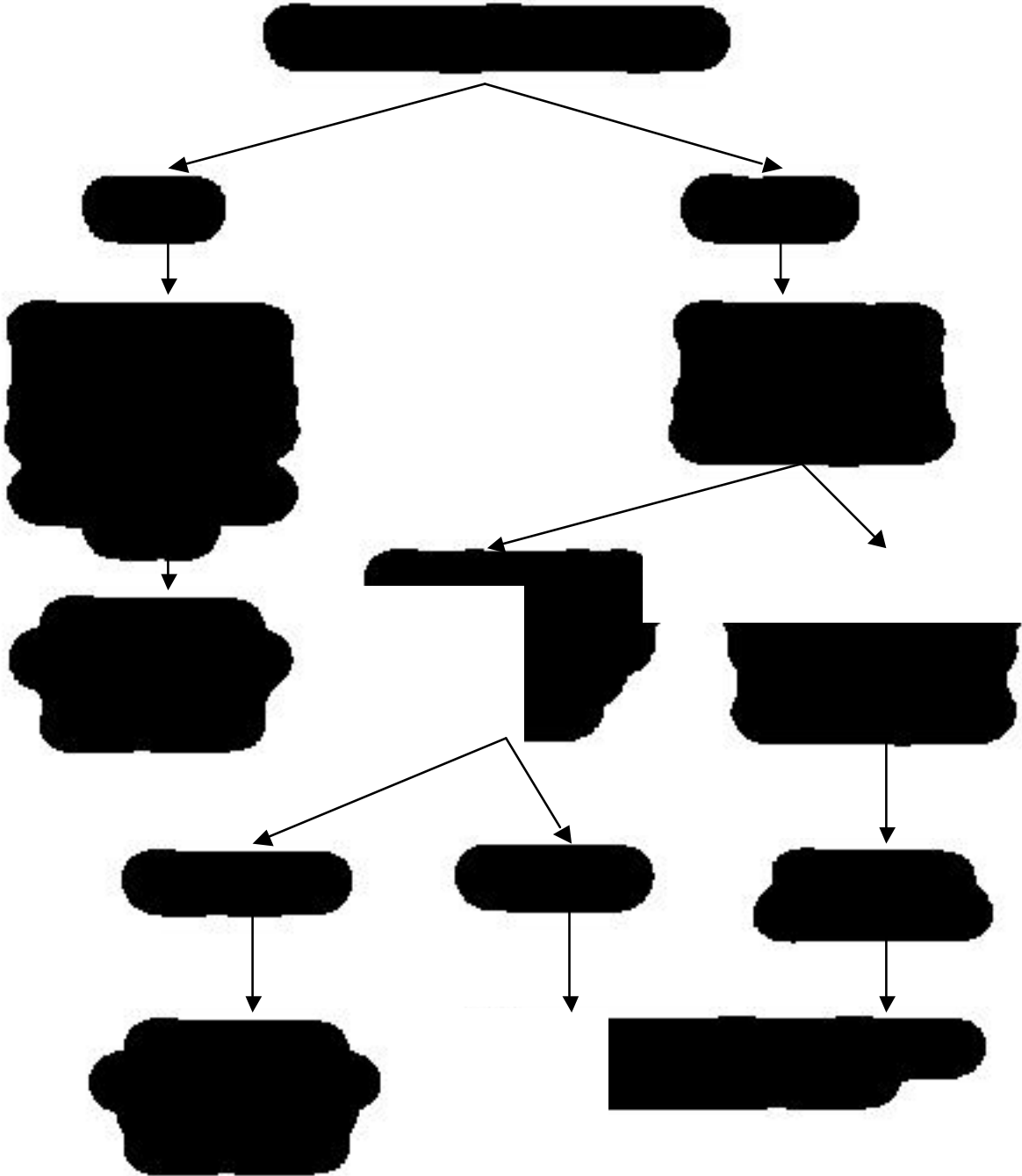
- на поведінку витрат впливає лише обсяг виробництва при незмінних якості сировини, технології тощо;
- структура та асортимент продукції, що виробляється залишаються незмінними, або є припущення, що випускається один умовний вид продукції;
- у межах так званого релевантного діапазону постійні витрати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

Слід зазначити, що змінні витрати на одиницю продукції все ж змінюються у зв'язку зі змінами організаційно-технічних умов роботи підприємства, а постійні витрати змінюються при суттєвій зміні обсягу виробництва. Важко визначити які витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць) змінюються пропорційно до обсягу діяльності, а які не змінюються. У зв'язку з цим велика кількість суб'єктів господарювання взагалі не виділяє серед загальновиробничих витрат змінних чи постійних, а розподіляє всю їх суму з використанням обраної бази розподілу виходячи з фактичної потужності звітнього періоду.

Розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, що виробляються підприємством, здійснюється по-різному[25, 61]:

1) змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду;

2) постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності (рис. 2.5)



**Рис. 2.5.** Схема розподілу загальновиробничих витрат[28, 291]

Нормальна потужність - це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом

кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва).

Приклади баз розподілу:

- години праці;
- заробітна плата;
- обсяг діяльності;
- прямі витрати;
- інше.

Підприємствам слід обирати ту базу розподілу, яка найбільш точно відображає зв'язок між загальновиробничими витратами та обсягом готової продукції. На початку звітного року підприємством має бути визначена облікова політика щодо визначення виробничої собівартості продукції, робіт, послуг, в якій має бути зазначений обраний підприємством підхід щодо розподілу загальновиробничих витрат.

Застосування бази розподілу при нормальній потужності означає, що постійні загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції в повному обсязі тільки у випадку, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність [25, 63].

Якщо фактичний обсяг виробництва нижчий від очікуваного середнього рівня, то до складу виробничої собівартості продукції включається лише частина постійних загальновиробничих витрат. Решта витрат, які називаються нерозподіленими, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони виникли, і включаються до собівартості реалізованої продукції.

Приклад. Нормальна виробнича потужність підприємства за звичайних умов роботи за місяць становить 2000 одиниць продукції. Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю складають 34000 грн., з них: змінні – 20000 грн., постійні – 14000 грн (табл. 2.1).

Фактична потужність підприємства:

- квітень – 1800 одиниць продукції; - травень – 2 500 одиниць продукції;

Фактична сума загальновиробничих витрат:



- квітень: 30 000 грн., з них: змінні – 17 000 грн., постійні – 13 000 грн.
- травень: 37 000 грн., з них: змінні – 20 000 грн., постійні – 17 000 грн.

Таблиця 2.1

## Розподіл загальновиробничих витрат [28, 292]

№ з/п	Показники	Порядок розрахунку	Всього	На один. бази розподілу	Включення ЗВВ до:	
					витрат на виробництво продукції	собівартість реалізованої продукції
	1	2	3	4	5	6
1	База розподілу за нормальною потужністю		2 000	x	x	x
2	ЗВВ за нормальною потужністю, грн., з них: змінні постійні	(20 000:2 000) (14 000:2 000)	34 000 20 000 14 000	10 7		
3	База розподілу за фактичною потужністю, од. квітень травень		1 800 2 500			
4	Фактичні ЗВВ за квітень, грн., з них: – змінні – постійні, всього з них: – постійні розподілені – постійні нерозподілені	(7 x 1 800) (13 000-12 600)	30 000 17 000 13 000 12 600 400		17 000 x 12 600 x	x x x 400
5	Фактичні ЗВВ за травень, грн., з них: – змінні – постійні, всього з них: – постійні розподілені – постійні нерозподілені	(17 000-17 000)	37 000 20 000 17 000 17 000 -		20 000 x 17 000 x	x x x x

При виборі бази розподілу слід звернути увагу на те, що між зміною загальновиробничих витрат і відповідно змінною бази розподілу існує

пропорційна або майже пропорційна залежність. Найбільш часто використовувані бази розподілу та їх характеристика і недоліки відображено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

**Бази розподілу загальнопромислових витрат та їх характеристика [53, 197]**

Базис розподілу	Характеристика
<b>Ціна прямих матеріалів</b>	Якщо загальнопромислові витрати прямо пов'язані з величиною і кількістю матеріалів, з якими проводиться відповідні технологічні операції, типовим прикладом в цьому випадку може бути виробництво, на якому здійснюється тільки збір виробів.
<b>Прямі витрати на оплату праці (без прогресивно-преміальних доплат)</b>	Цей метод є найбільш оптимальним для підприємств з різним рівнем механізації і автоматизації, особливо для підприємств машинобудування і металообробки, адже дозволяє повністю врахувати трудомісткість виготовлення різних видів продукції і ступінь механізації та автоматизації виробничого процесу.
<b>Години праці</b>	Якщо немає різниці між величиною заробітної плати і вона майже для всіх однакова.
<b>Машино-години</b>	Якщо у виробництві використовують значні капіталовкладення і загальнопромислові витрати у більшій мірі пов'язані з використанням обладнання і техніки. Наприклад, значна ціна електроенергії для обладнання або ціна обслуговування обладнання і ін.
<b>Розподіл пропорційно кошторисних (нормативних) ставок</b>	Цей метод рекомендовано Типовим положенням з планування обліку та калькулювання собівартості продукції на промислових підприємствах та повинен бути основним, особливо для підприємств машинобудування та металообробки, де виготовляється різноманітна складна продукція із застосуванням різних за складністю та рівнем витрат на утримання та експлуатацію обладнання.
<b>Пропорційно до кількості (маси) виготовленої або добутої продукції</b>	Цей метод доцільно використовувати в металургії, виробництві будівельних матеріалів, гірничодобувній промисловості.

Кожна з перерахованих баз розподілу має свої недоліки, тому доцільно використовувати декілька баз розподілу, за допомогою яких можна досягти більш об'єктивних результатів. При виборі слід враховувати особливості виробництва і продукції, що виробляється.

Рахунок 91 “Загальнопромислові витрати” ведеться за місцями виникнення, центрами і видами витрат.

За дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”.

В таблиці 2.3 показано як на ПАТ «Прогрес» відображаються в обліку господарські операції по загальновиробничим витратам.

**Таблиця 2.3**

**Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат [28, 293]**

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1	Списана на загальновиробничі витрати: – сума нарахованої амортизації необоротних активів – вартість запасів, використаних для ремонту основних засобів загально виробничого призначення – витрати на службові відрядження апарату управління виробництвом – витрати загальновиробничого призначення, які раніше обліковувались у складі витрат майбутніх періодів – вартість робіт (послуг) сторонніх організацій, необхідних для загальновиробничих цілей – заробітна плата загально-виробничого персоналу – відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском загальновиробничого персоналу – резерв на оплату відпусток загальновиробничого персоналу	Відомість нарахування і розподілу амортизації Накладна, акт на списання матеріалів Звіт про використання коштів, виданих на відрядження Бухгалтерська довідка – розрахунок  Акт виконаних робіт  Відомості нарахування і розподілу заробітної плати	91 91 91 91 91 91	13 20 37.2 39 63 66 65 47
2.	Списані змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати	Розрахунок	23	91
3	Списані нерозподілені загальновиробничі витрати	Розрахунок	90	91

Оскільки головними проблемами обліку загальновиробничих витрат є відсутність однозначної класифікації витрат та організації аналітичного обліку, з метою систематизації обліку пропонуємо ведення аналітичного обліку за рахунком 91 «Загально виробничі витрати» з від-криттям наступних субрахунків: □

- 911 – «Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»; □  
 912 – «Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»; □  
 913 – «Транспортні витрати»;  
 914 – «Витрати на управління виробництвом»;  
 915 – «Інші витрати».

Так як при розподілі загально виробничих витрат є необхідність їх поділу на постійні і змінні, то рекомендується до даних субрахунків вносити такий перелік статей витрат (табл. 2.4)

Таблиця 2.4

### Субрахунки та статті загально виробничих витрат, які до них належать

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

Оскільки до складу загально виробничих витрат входять різні за змістом статті витрат, то застосування єдиної бази розподілу призводить до неточного обчислення собівартості окремих видів продукції. Тому пропонується використовувати не єдину базу розподілу, а різні бази розподілу у розрізі окремих субрахунків загально виробничих витрат.

Методи розподілу для субрахунків рахунку 91:

- 911 – пропорційно часу роботи обладнання; □

912 – години праці; □

913 – прямий метод; □

914 – заробітна плата персоналу управління □виробництвом; □

915 – в процентному відношенні до чистої виручки від реалізації.

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

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

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

Розглянемо детальніше облік загальновиробничих витрат на ПАТ «Прогрес» із застосуванням комп'ютерної програми „1С Підприємство”.

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. Табель відкривається на початок

місяця по кожному підрозділу. Складається в одному примірнику особою, якій доручено вести табельний облік (в даному випадку – майстер цеху), і подається до бухгалтерії в установлений термін. Включати або виключати з табеля працівників можна тільки на підставі наказу про зарахування або звільнення.

До загальновиробничих витрат також відносяться амортизаційні відрахування. На підприємстві використовують податковий 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 регістрів бухгалтерського обліку. Дослідивши практику оформлення первинних документів на ПАТ «Прогрес», дійшли висновку, що первинні документи складаються з дотриманням вимог чинного законодавства та своєчасно подаються для обробки, оскільки працівники бухгалтерії зацікавлені у правильному та своєчасному складанні регістрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

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”.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюють за видами діяльності підрозділів підприємства, встановленою номенклатурою статей витрат. Загальновиробничі витрати розподіляють між видами діяльності й об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат або іншої бази розподілу.

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.

Непрямі витрати - це витрати, які не можна прямо віднести на конкретні вироби. До них належать різні адміністративні та управлінські витрати, витрати на опалення та освітлення приміщень, страхування майна, витрати, пов'язані зі збутом продукції та ін. [118].

Непрямі витрати у момент їх здійснення неможливо прямо віднести до конкретного об'єкта обліку витрат (наприклад, амортизацію будівлі цеху, у якому виготовляють різні види виробів). Тому такі витрати обліковують на окремих накопичувально-розподільних рахунках і періодично (як правило, у кінці звітної періоду) розподіляють і списують на об'єкти обліку витрат пропорційно до попередньо встановленої бази розподілу.

База розподілу витрат - кількісний вимір певного фактора, який чинить найбільший вплив на обсяг відповідних витрат.

Базу розподілу непрямих витрат кожне підприємство обирає самостійно, орієнтуючись на загальноприйнятту практику та рекомендації відповідного міністерства [119]. Як база розподілу непрямих витрат можуть бути використані:

- прямі витрати праці у людино-годинах;
- прямі витрати на оплату праці в грошовому вимірнику;
- відпрацьовані машино-години (машино-зміни тощо) на виготовленні окремих видів продукції;
- усі основні витрати;
- прямі витрати сировини та матеріалів;
- усі основні витрати за мінусом вартості сировини і матеріалів та інші.

Кожне підприємство вибирає за базу розподілу таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на величину витрат.

До витрат, що підлягають розподілу, зараховують, у першу чергу, витрати на роботу допоміжних виробництв, утримання й експлуатацію машин та обладнання, організацію та управління виробництвом на рівні виробничих підрозділів, інші загальновиробничі витрати.

Серед всіх зарубіжних методів розподілу непрямих витрат найбільш ефективним є калькуляція на основі діяльності, в результаті чого змінюється єдиний підхід до розподілу, а вводиться взаємозв'язок операції – процеси – продукція, тобто по кожній операції слід встановлювати фактор витрат та розподіляти витрати відносно його. Це дозволяє підвищити контроль за витратами, виявляти відхилення в момент операції та їх регулювати.

Таким чином, усунення виявлених недоліків та реалізація запропонованих пропозицій в діяльність підприємств спрямоване на зменшення собівартості продукції, та прийняття ефективних управлінських рішень.

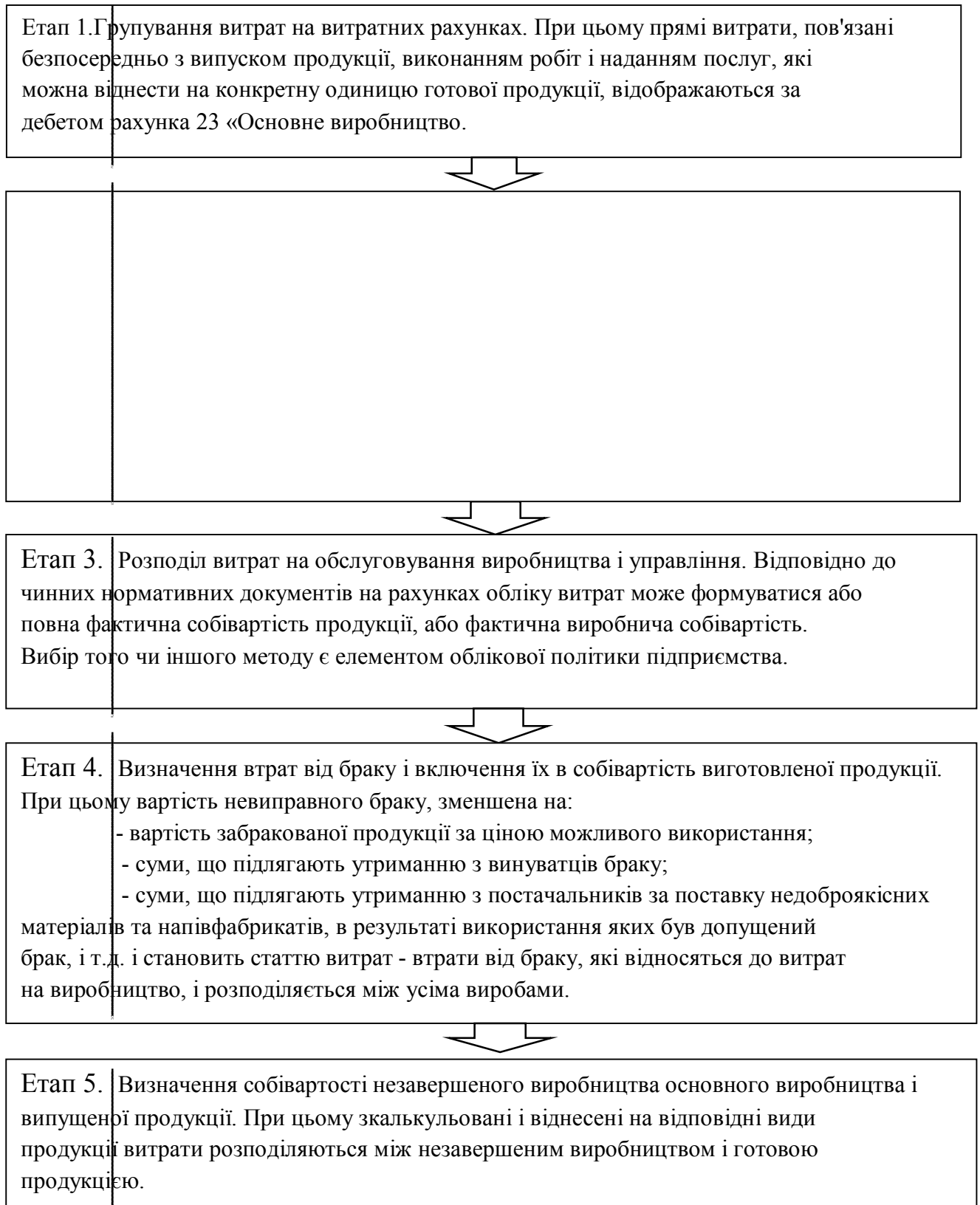
#### **2.4. Формування фактичної собівартості продукції**

Метою врахування фактичної собівартості продукції є своєчасне, повне та достовірне відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції та її реалізації замовникові, виявлення відхилень від очікуваних значень, а також контроль за використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Окрім того, дані обліку собівартості продукції використовуються у процесі аналізу для виявлення всередині організації виробничих резервів, а також при визначенні фактичних фінансових результатів діяльності господарчої організації та її підрозділів.

Незважаючи на різноманіття варіантів методів і способів калькуляції собівартості, найважливішим як для цілей управління, так і для визначення фінансового результату діяльності організації є питання визнання витрат і віднесення сумової їх складової відповідно з економічним напрямом витрачання.



Умовно процес формування в бухгалтерському обліку інформації про собівартість продукції можна розділити на кілька етапів (рис. 2.6):



**Рис. 2.6. Етапи формування інформації про собівартість продукції**

Фактичну собівартість випуску готової продукції розраховують так: до вартості незавершеного виробництва на початок місяця додають поточні витрати за місяць (сума дебетового обороту) і віднімають вартість незавершеного виробництва на кінець місяця, мінус нестачі (плюс лишки) мінус брак.

Визначення обсягів незавершеного виробництва здійснюється з метою розподілу здійснених витрат для визначення фактичної собівартості готової продукції.



Для визначення обсягів незавершеного виробництва на перше число кожного місяця проводиться інвентаризація. Результати інвентаризації оформлюють «Інвентаризаційним описом незавершеного виробництва».



Оцінка залишків незавершеного виробництва здійснюється в бухгалтерії.

Оцінка здійснюється:

- за сумою прямих виробничих витрат,
- за плановою (нормативною) виробничою собівартістю,
- за еквівалентними одиницями готової продукції.

**Рис. 2.7 Оцінка незавершеного виробництва[23, 28]**

$$\text{ФС} = \text{НВп} + \text{ПВ} - \text{НВк} \quad (- \text{ нестачі} + \text{ лишки} - \text{ брак}), \quad (2.1)$$

де, ФС - фактична собівартість випуску готової продукції;

НВп - вартість незавершеного виробництва на початок місяця;

ПВ - поточні витрати за місяць;

НВк - вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

Незавершене виробництво – продукція (роботи, послуги), які не пройшли всіх стадій технологічного процесу, тобто до складу незавершеного виробництва не включають: сировину, матеріали, покупні напівфабрикати, які знаходяться на виробництві, але не оброблялися; отримані комплектуючі, які не приймали участі в технологічному процесі.

У нормативних документах, які регулюють бухгалтерський облік незавершеного виробництва в Україні не наведено складових, які включаються до незавершеного виробництва. У зв'язку з цим відсутня одностайна позиція авторів щодо складу незавершеного виробництва як в літературі наукового, так і практичного спрямування. Для вирішення цього проблемного питання доцільно регламентувати склад незавершеного виробництва на законодавчому рівні шляхом доповнення П(С)БО 9 “Запаси” або Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів переліком складових, які включаються та не включаються до незавершеного виробництва.

До складу незавершеного виробництва необхідно включати:

- вироби, деталі та вузли, які не пройшли всіх стадій (фаз, переділів), що передбачені технологічним процесом, і не закінчені обробкою;
- продукція, обробку якої закінчено, але яка не прийнята відділом технічного контролю, а також прийняті ним, але з певних причин не здана на склад;
- вироби, що проходить стадію випробування або спеціального налагодження, зумовленого договором із замовником;
- готова продукція, що не пройшла затарювання та пакування на місці виробництва, якщо це передбачено технологічним процесом;
- деталі і напівфабрикати власного виробництва, що підлягають подальшій обробці;
- виправний брак у виробництві.

Не відносять до незавершеного виробництва:

- сировина, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, які не встигли піддатися обробці;
- вироби, деталі та вузли за анульованими замовленнями;
- брак, що не підлягає виправленню.

Обсяг незавершеного виробництва залежить від виду економічної діяльності підприємства, що визначає тривалість виробничого циклу. Найбільша питома вага незавершеного виробництва у машинобудуванні,

особливо з одиничним характером виробництва. Іншими факторами, від яких залежить обсяг незавершеного виробництва та які доцільно врахувати при організації обліку та контролю незавершеного виробництва на конкретному підприємстві є: обсяг загального виробництва, кількість та конструкція обладнання, що приймає участь в процесі виробництва; асортимент та номенклатура продукції, що виготовляється; організація технологічного процесу; організація складського господарства; процес контролю якості та ін.

Іншим питанням щодо якого існують суперечності та ведуться дискусій серед науковців є визначення кількісного та вартісного складу незавершеного виробництва в частині доцільності та порядку проведення інвентаризації; визначення залишків незавершеного виробництва за даними оперативного обліку; методів та способів оцінки незавершеного виробництва.

Для визначення собівартості незавершеного виробництва необхідно:

- 1) знати його кількісний вираз (кількість деталей, вузлів, одиниць виробів за етапами технологічного процесу);
- 2) здійснити вартісну оцінку незавершеного виробництва.

Порядок визначення залишків незавершеного виробництва залежить від характеру виробництва. Підприємство встановлює їх насамперед на підставі оперативних даних про відпуск запасів у виробництво та випуск готової продукції.

Але такі дані потребують періодичної перевірки на достовірність. Для підвищення рівня достовірності визначення величини незавершеного виробництва та уточнення даних бухгалтерського обліку доцільно проводити інвентаризацію залишків незавершеного виробництва, у ході якої виявляють фактичну наявність незакінчених виробів, їх комплектність, а також неврахований брак.

Основна складність проведення інвентаризації незавершеного виробництва полягає в тому, що процес виробництва здійснюється безперервно, а повний цикл виробництва однієї одиниці готової продукції може займати менше часу, ніж необхідно для проведення інвентаризації, а

також у тому, що на момент початку інвентаризації ступінь готовності кожної окремої одиниці незавершеного виробництва може бути від 1 до 99 % [62, 111].

Підставою для проведення інвентаризації незавершеного виробництва є наказ керівника підприємства, яким формується і склад інвентаризаційної комісії.

Оскільки особливої типової форми інвентаризації незавершеного виробництва немає, тому для цілей оформлення результатів інвентаризації незавершеного виробництва використовується інвентаризаційний опис типової форми № М-21. Окрім того, підприємство може розробити власні документи з урахуванням специфіки свого виробництва: інвентаризаційний ярлик, акт залишків незавершеного виробництва, відомість залишків запасів, які не піддалися обробці, порівнювальну відомість результатів інвентаризації.

Перед початком інвентаризації всі непотрібні цехам матеріали, напівфабрикати, деталі, вузли і агрегати, обробка яких на даному етапі закінчена, підлягають здачі на склад.

При інвентаризації незавершеного виробництва перевіряється фактична наявність заділів (деталей, вузлів, агрегатів) і виробів, виготовлення яких або збірка ще не закінчена; фактична комплексність незавершеного виробництва; залишок незавершеного виробництва за анульованими замовленнями, а також за замовленнями, виконання яких призупинене; оцінка незавершеного виробництва.

При проведенні інвентаризації незавершеного виробництва необхідно визначити:

- фактичну наявність заділів (деталей, вузлів, агрегатів) та не закінчених виробів, які знаходяться у виробництві;
- фактичну комплектність незавершеного виробництва;
- залишок незавершеного виробництва за анульованими замовленнями, а також замовленнями, виконання яких призупинено.

Перевірка незавершеного виробництва (деталей, вузлів, агрегатів) проводиться шляхом фактичного підрахунку, зважування, виміру для зняття натуральних залишків по кожному окремому складу, дільниці, об'єкту, які знаходяться у матеріально відповідальних осіб.

На практиці для підрахунку виробів на певному робочому місці, невеликій дільниці, внутрішньоцеховому складі тощо користуються інвентаризаційними ярликами. Ярлик виписують на кожен окремо взяті партію деталей або робоче місце. Після підрахунку по всьому цеху ярлики збирають і підраховують загальну кількість залишків незавершеного виробництва.

Інвентаризаційні описи складаються окремо за кожним відокремленим структурним підрозділом (цех, дільниця), а також за матеріально відповідальними особами із зазначенням найменування заділів, стадії або ступеня їх готовності, кількості або обсягу робіт. Сировина, матеріали і купівельні напівфабрикати, які знаходяться на робочих місцях та ще не були в обробці, до опису незавершеного виробництва не включаються, а фіксуються в описах матеріальних цінностей або в окремих описах. Для бракованих виробів, які виявлені в результаті інвентаризації, складаються окремі описи.

Результати проведеної інвентаризації звіряють із фактичними даними бухгалтерського обліку. Після визначення кількості незавершеного виробництва здійснюється її оцінка. Для цього складається акт за результатами інвентаризації незавершеного виробництва, де вказується його вартість і виявлені відхилення від облікових даних.

Найчастіше на практиці інвентаризація незавершеного виробництва проводиться на кінець року перед складанням річної фінансової звітності, що обумовлено значною трудомісткістю таких робіт. Така ситуація обумовлює викривлення даних бухгалтерського обліку та позбавляє показник незавершеного виробництва контрольних та аналітичних функцій.

Отримання кількісних показників залишків незавершеного виробництва

заданими оперативного обліку чи проведеної інвентаризації передбачає їх наступне переведення у вартісний вимір із застосуванням єдиного грошового вимірника. Оцінка незавершеного виробництва визначається П(С)БО, проте існують проблемні питання методичного характеру, які потребують доопрацювання як на рівні підприємства, так і відомчого управління. Зокрема, на практиці велика кількість підприємств стикається з низкою проблем, пов'язаних з приведенням традиційної оцінки незавершеного виробництва у відповідність до вимог П(С)БО. А саме:

- 1) при використанні елементів нормативного обліку витрат здійснюється переоцінка незавершеного виробництва в системі бухгалтерського обліку, яка пов'язана із зміною норм витрат;
- 2) з метою забезпечення такого принципу фінансової звітності як обачність, необхідно на дату складання фінансової звітності здійснювати переоцінку запасів (а, отже, і незавершеного виробництва), тобто запаси повинні відображатись у звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації;
- 3) система управління потребує інформації про повну та обмежену собівартість незавершеного виробництва для прийняття управлінських рішень та визначення цінової політики підприємства. Таку інформацію надати фінансовий облік не може, оскільки первісна вартість незавершеного виробництва не включає адміністративних витрат та містить частку постійних загальновиробничих витрат;
- 4) для системи податкового обліку необхідним є визначення впливу переоцінки незавершеного виробництва, проведеної в системі бухгалтерського обліку, в частині складової “матеріали” у структурі незавершеного виробництва.

Вирішення цих проблем залежить, в першу чергу, від варіанту обліку руху деталей у виробництві, рівня автоматизації облікових робіт та, безпосередньо, методу оцінки незавершеного виробництва.

Для незавершеного виробництва передбачені різні варіанти оцінки (рис.

2.8):

- за фактичною або нормативною (плановою) виробничою собівартістю; □
- за прямими статтями витрат; □
- за вартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів використаних у виробництві; □
- за фактично понесеними витратами [103, 285]. □



**Рис. 2.8. Характеристика методів оцінки незавершеного виробництва**

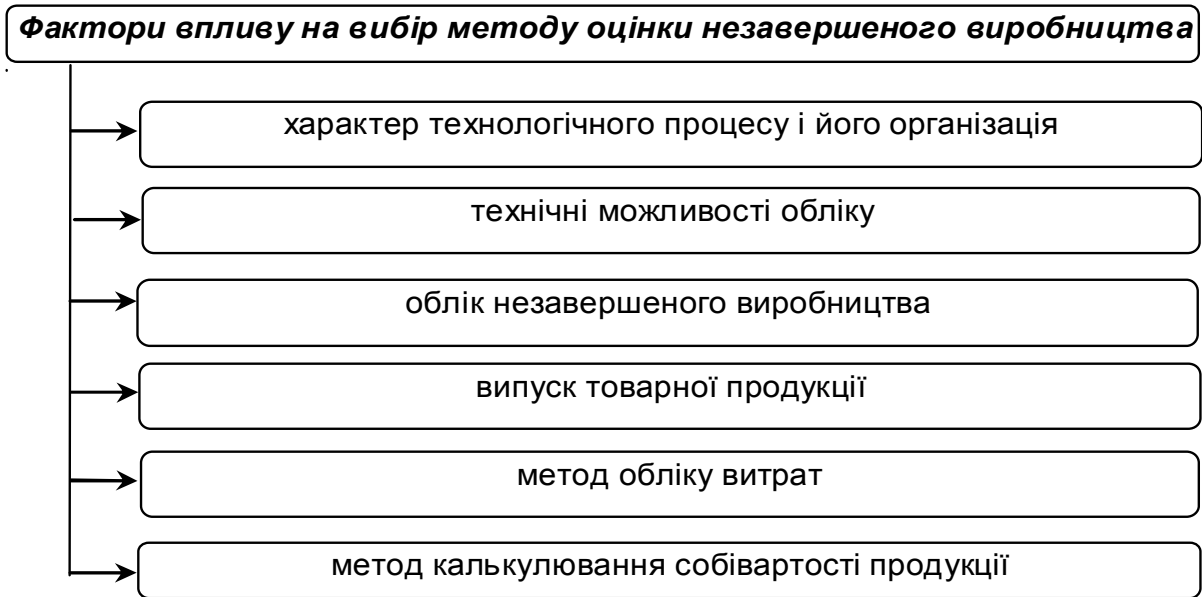
Згідно з П(С)БО 9 “Запаси” незавершене виробництво може оцінюватися:

- за найменшою із двох оцінок – первісною або чистою вартістю реалізації;
- за нормативними затратами [86].

Таким чином, залишки незавершеного виробництва можуть бути оцінені або за фактичною, або за нормативною (плановою) виробничою собівартістю. Обраний метод оцінки відображається в Наказі про облікову політику.



Вибір методу оцінки незавершеного виробництва залежить від певних факторів, перелік яких, відображено на рисунку 2.9.



**Рис. 2.9. Фактори впливу на вибір методу оцінки незавершеного виробництва**

На вибір підприємством методу оцінки залишків незавершеного виробництва впливає значна кількість факторів. Що обумовлює право вибору підприємством варіанту оцінки незавершеного виробництва самостійно.

Одним із факторів, який впливає на вибір варіанту оцінки незавершеного виробництва, що зумовлює відмінність методів оцінки для одиничного та масового та багатосерійного виробництв є характер технологічного процесу, його організація і технічні можливості є (табл. 2.5).

**Таблиця 2.5**

**Методи оцінки незавершеного виробництва в залежності від виду виробництва**

Методи оцінки	Вид виробництва	
	Одиничне виробництво	Масове та серійне виробництво
За фактично здійсненими витратами	+	-
За фактичною собівартістю	-	+
За вартістю сировини, матеріалів, напівфабрикатів	-	+
За плановою (нормативною) виробничою собівартістю	-	+
За прямими витратами	-	+

Обраний підприємством метод оцінки незавершеного виробництва повинен бути зазначений у наказі про облікову політику підприємства. Наприклад, обліковою політикою досліджуваного підприємства передбачено, що виробничу собівартість продукції та незавершене виробництво оцінюють за фактично понесеними витратами. Окрім того, на досліджуваному підприємстві до складу виробничої собівартості продукції відносяться загальновиробничі витрати (змінні та розподілені постійні). Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (за замовленнями) з використанням бази розподілу – основної заробітної плати основних виробничих робітників. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (за замовленнями) з використанням бази розподілу – основної заробітної плати основних виробничих робітників при нормальній потужності виробничого обладнання. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

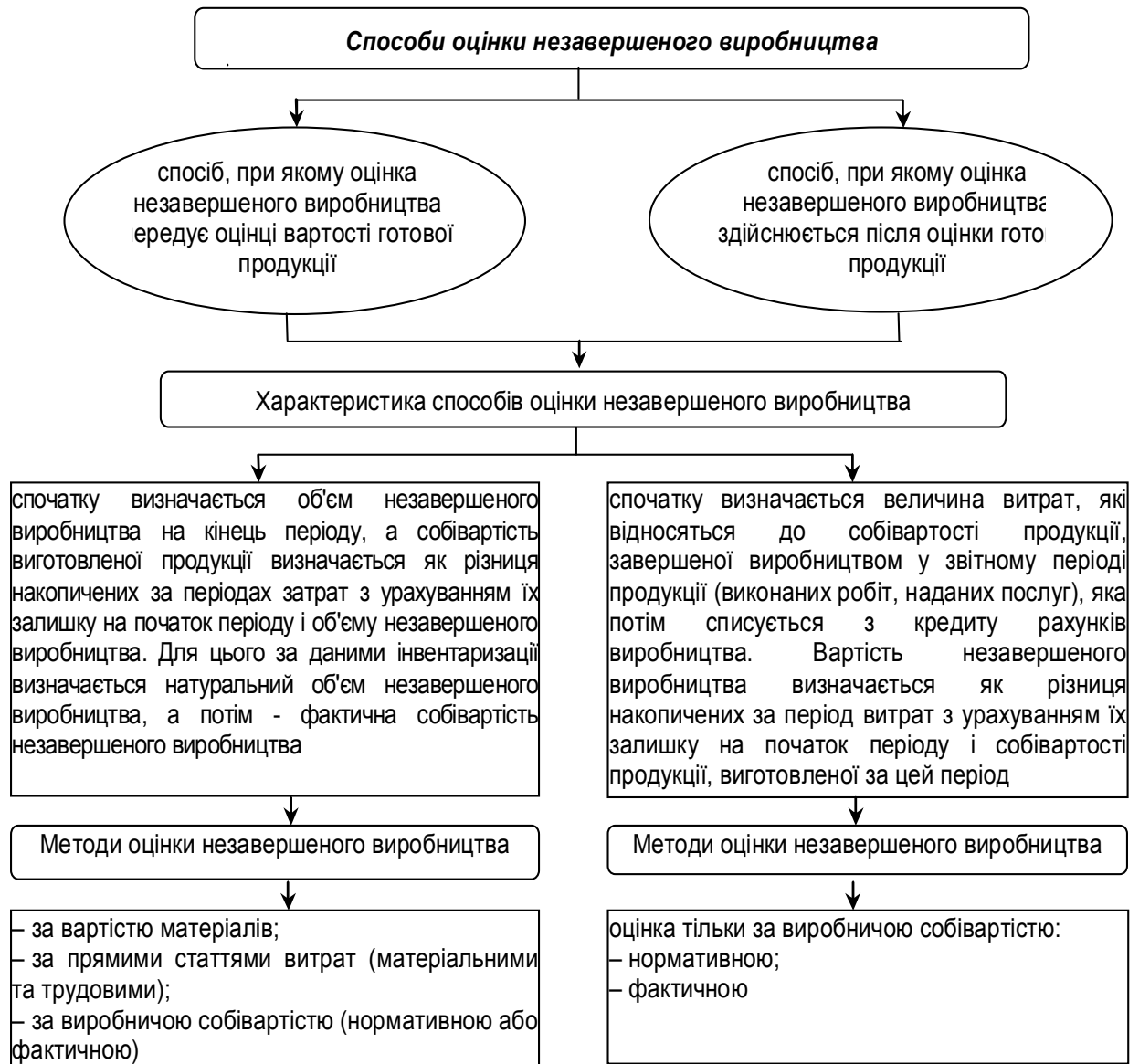
Окрім методів оцінки залишків незавершеного виробництва існують і способи оцінки. Можна виділити два способи оцінки незавершеного виробництва, які зображені на рисунку 2.10.

Тобто, як бачимо з рисунку 2.10, підприємство має можливість обрати один із методів оцінки незавершеного виробництва. При цьому, слід враховувати всі фактори, що впливають на методику проведення оцінки незавершеного виробництва.

Необхідно також відзначити, що точність оцінки незавершеного виробництва збільшується по мірі переліку витрат, які включаються в цю оцінку.

Так, наприклад, оцінка незавершеного виробництва за вартістю матеріалів є найменш точною, і в свою чергу призводить до максимального збільшення собівартості готової продукції. Оцінка за прямими статтями

витрат (матеріальними та трудовими), в порівнянні з попереднім методом, точніша, а собівартість готової продукції менша. Найбільш достовірною є оцінка за виробничою собівартістю (нормативною або фактичною).



**Рис. 2.10. Способи оцінки незавершеного виробництва та їх характеристика [62, 139-140]**

Окрім того, вибір підприємством того чи іншого методу оцінки залишків незавершеного виробництва має прийматися виходячи з:

- реальної можливості застосувати той чи інший метод на практиці;
- необхідності скорочення трудомісткості облікових процедур при допустимому рівні достовірності проведеної оцінки;

- наявності та можливостей автоматизованої системи ведення обліку;
- підвищення вимог до прозорості обліку, уніфікації облікових процедур і послідовності облікової політики.

Важливість вибору методу оцінки незавершеного виробництва також пов'язана з тим, що достовірне визначення вартості незавершеного виробництва і собівартості готової продукції сприяє більш точному розмежуванню витрат по періодам і підвищенню надійності фінансової звітності (бухгалтерського балансу – в частині оцінки запасів і витрат на звітну дату, звіту про фінансові результати – в частині визначення фінансового результату від реалізації продукції за звітний період). Тому, методика оцінки незавершеного виробництва, яка використовується підприємством, має безпосередній вплив на величину собівартості готової та реалізованої продукції, і в підсумку – і на фінансовий результат.

Втрати від браку складаються з двох статей: а) вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, і б) витрат на виправлення такого технічно неминучого браку. Отже, тільки втрати від технічно неминучого браку можна включити до собівартості продукції. Втрати від будь-якого іншого браку до собівартості продукції не включаються. Вони списуються до складу інших операційних витрат або покриваються за рахунок винної особи;

Документування виникнення браку у виробництві оформлюють актом про виявленого браку брак, повідомленням, листком про брак або відображають цю величину витрат у відомостях. У цих документах зазначають дані про забраковану продукцію (її вид, сорт, типорозмір, одиниці виміру, кількість, причини виникнення браку, винних осіб, вид браку тощо). Зазначені документи підписуються комісією в складі керівника або заступника керівника підприємства, головного бухгалтера, керівників відділів підприємства.

Якщо вартість товарно-виробничих запасів зменшується за рахунок втрат споживчих властивостей, комісія підприємства повинна мати пояснювальні записки від матеріально відповідальних осіб про їх неправильне зберігання або використання.

На підставі відповідного акту, брак оцінюють за нормативною вартістю з урахуванням місця виникнення браку і технологічної операції.

Аналітичний облік браку у виробництві ведуть видами виробництва продукції, за якою виник брак, а також у розрізі калькуляційних статей.

У кінці кожного місяця рахунок 24 "Брак у виробництві" закривають.

До статті калькуляції "Втрати внаслідок технічно неминучого браку" включають:

- собівартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів) з технологічних причин;

- вартість матеріалів, напівфабрикатів (деталей), зіпсованих під час налагодження устаткування, у випадку зупинки або простою обладнання через тимчасове включення енергії;

- вартість скляних, керамічних і пластмасових виробів, розбитих під час транспортування на виробництві;

- витрати на усунення технічно неминучого браку.

Зовнішній остаточний брак оцінюється за фактичною виробничою собівартістю забракованих виробів, включаючи витрати на відправку, демонтаж і повернення цих виробів. Вартість забракованих виробів відновлюється на рахунку 23 "Виробництво" сторнувальними записами з відвантаження продукції. Після цього вартість забракованих виробів відображається у обліку наступним чином: Д-т 24 "Брак у виробництві", К-т 23 "Виробництво".

Собівартість внутрішнього браку визначається як сума фактично понесених витрат за всіма статтями калькуляції за винятком витрат на підготовку й освоєння виробництва, загальновиробничих витрат та інших спеціальних витрат, які відносяться тільки на собівартість готової продукції.

Втрати підприємств від браку продукції, який можна виправити, складаються з витрат на її повторну або додаткову обробку. Втрати від браку зменшуються на вартість отриманих матеріалів за ціною їх можливого використання, а також на суму претензій до постачальників за поставку неякісних матеріалів, які стали причиною браку. Суми втрат від браку відображаються на виробничих рахунках за мінусом втрат, які віднесені на винних осіб.

Собівартість внутрішнього виправного браку включає:

- вартість сировини, матеріалів і напівфабрикатів, витрачених на усунення дефектів продукції;
- витрати на оплату праці робітників, нараховану за виправлення браку;
- відрахування на соціальні заходи від нарахованої заробітної плати згідно чинного законодавства.

Загальновиробничі витрати включаються до собівартості технічне неминучого браку пропорційно до суми основної заробітної плати робітники зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг), за нормативи співвідношенням, обчисленим під час визначення кошторисних (нормативних) ставок.

Якщо брак є невиправним (кінцевим), необхідно виділити з суми загальних витрат виробництва частку, яка припадає на забракованої та вилучені вироби, і списати її з рахунку 23 "Виробництво" за статтями витрат (матеріали, заробітна плата, загальновиробничі витрати) на рахунок 24 "Брак у виробництві".

Бракована продукція не відображається у складі незавершеного виробництва. Проте, в індивідуальному та дрібносерійному виробництвах, де втрати відносяться на уточнення замовлення, за яким визначено брак, зазначені втрати включаються до замовлення, як незавершені виробництвом у звітному періоді, та повинні бути відображені у складі незавершеного виробництва. Відшкодування Втрати від браку можуть бути відшкодовані винними втрат від браку особами. У разі виявлення браку з винуватців

стягується вартість виправлення, а при невикористанні (кінцевому) браку - вартість матеріалів (за вирахуванням відходів), сума основної заробітної плати, виключаючи вартість браку за ціною лому.

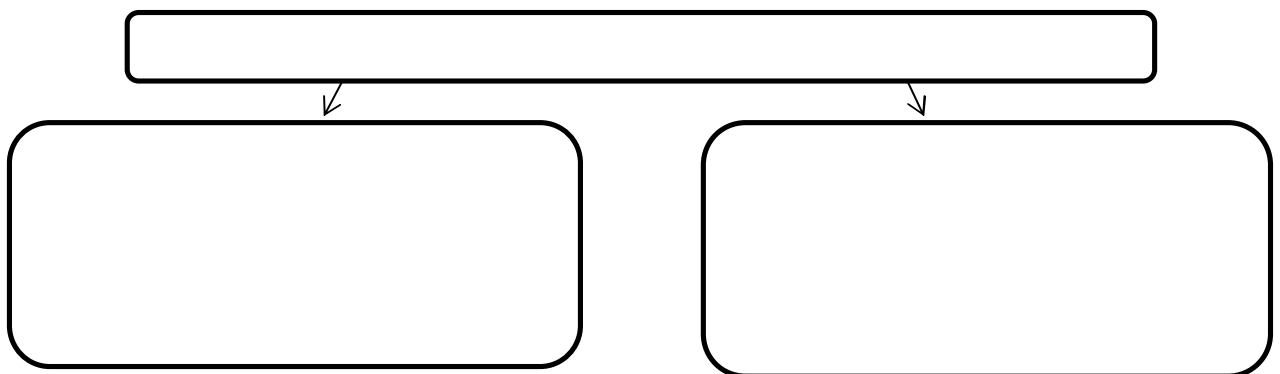
Лишки на підприємстві - досить рідкісне явище, а от нестач набагато більше.

Нестача являє собою встановлену при інвентаризації, ревізії або при перевірці невідповідність за товарно-матеріальними цінностями або грошовим коштом даних бухгалтерського обліку.

Дані розбіжності можуть виникати з таких причин:

- природним;
- через неточності при прийманні і відпуску товарно-матеріальних цінностей;
- через арифметичних помилок, допущених в обліку;
- зважаючи розкрадань;
- зважаючи стихійних лих;
- при зміні матеріально відповідальних осіб.

Фактичну собівартість продукції визначають тільки наприкінці місяця, тому протягом місяця одержану з виробництва готову продукцію оприбутковують за плановою собівартістю. Це дає можливість простежити рух готової продукції під час здійснення господарських операцій. Наприкінці місяця планову собівартість коригують до фактичної (рис. 2.11).



**Рис. 2.11. Відхилення фактичної собівартості готової продукції та методи відображення його у бухгалтерському обліку**

Отже, за дебетом рахунків виробництва відображають усі витрати з виробництва продукції, за кредитом - витрати, які ввійшли в собівартість готової продукції, тобто випуск продукції за її фактичною собівартістю.

## **Висновки дорозділу 2**

1. Відповідності до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, до складу елемента “Матеріальні витрати” включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

2. Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Структура заробітної плати:

- 1) основна заробітна плата;
- 2) додаткова заробітна плата;
- 3) інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з оплатою праці, досить простий. Їх нарахування відповідно до Інструкції №291 відображають за кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам".

3. Загальновиробничі (цехові) витрати - це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства. Раніше їх називали цехові витрати.



Розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, що виробляються підприємством, здійснюється по-різному:

1) змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду;

2) постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності.

Синтетичний облік здійснюють на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюють за видами діяльності підрозділів підприємства, встановленою номенклатурою статей витрат. Загальновиробничі витрати розподіляють між видами діяльності й об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат або іншої бази розподілу.

Непрямі витрати — це витрати, які не можна прямо віднести на конкретні вироби. До них належать різні адміністративні та управлінські витрати, витрати на опалення та освітлення приміщень, страхування майна, витрати, пов'язані зі збутом продукції та ін.

4. Умовно процес формування в бухгалтерському обліку інформації про собівартість продукції можна розділити на кілька етапів:

1) Групування витрат на витратних рахунках. При цьому прямі витрати, пов'язані безпосередньо з випуском продукції, виконанням робіт і наданням послуг, які можна віднести на конкретну одиницю готової продукції, відображаються за дебетом рахунка 23 «Основне виробництво».

2) Визначення собівартості робіт, послуг допоміжних і обслуговуючих виробництв.

3) Розподіл витрат на обслуговування виробництва і управління.

4. Визначення втрат від браку і включення їх в собівартість виготовленої продукції. При цьому вартість невиправного браку, зменшена на:

- вартість забракованої продукції за ціною можливого використання;
- суми, що підлягають утриманню з винуватців браку;
- суми, що підлягають утриманню з постачальників за поставку недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, в результаті використання яких був допущений брак, і т.д. і становить статтю витрат - втрати від браку, які відносяться до витрат на виробництво, і розподіляється між усіма виробами.

5. Визначення собівартості незавершеного виробництва основного виробництва і випущеної продукції. При цьому калькульовані віднесені на відповідні види продукції витрати розподіляються між незавершеним виробництвом і готовою продукцією.

6. Оскільки до складу загальновиробничих витрат входять різні за змістом статті витрат, то застосування єдиної бази розподілу призводить до неточного обчислення собівартості окремих видів продукції. Тому ми пропонуємо використовувати не єдину базу розподілу, а різні бази розподілу у розрізі окремих субрахунків загальновиробничих витрат.

### РОЗДІЛ 3

## АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

### 3.1. Аналіз виробничих витрат за узагальнюючими показниками

Аналіз витрат виробництва і собівартості продукції є особливо важливим тому що він є вирішальним для підприємства при обранні виробничого напрямку, доцільності виробництва того чи іншого виду продукції та плануванні прибутків підприємства.

При проведенні аналізу собівартості передусім звертають увагу на ті статті витрат, які займають найбільшу питому вагу у структурі собівартості, - це матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні засоби, амортизація та інші витрати.

Аналіз витрат починають з вивчення узагальнюючих показників [53, 87]:

- 1) витрати на 1 грн. товарної продукції;
- 2) собівартість одиниці найважливіших видів продукції;
- 3) собівартість порівняльної товарної продукції;
- 4) собівартість за калькуляційними статтями та елементами витрат.

1) Витрати на гривню товарної продукції – це універсальний узагальнюючий показник собівартості продукції. Його можна розраховувати в будь-якій галузі виробництва. Він наочно показує прямий зв'язок між собівартістю і прибутком.

$$w = \frac{W}{S} = \frac{\sum qp_i}{\sum qz_i}, \quad (3.1)$$

де  $w$  – рівень витрат на 1 грн. товарної продукції, грн.;

$W$  – загальна сума витрат, грн.;

$S$  – загальна вартість випущеної з виробництва продукції, грн.;

$q$  – кількість продукції в натуральних показниках, один.;

$p$  – собівартість одиниці продукції, грн.;

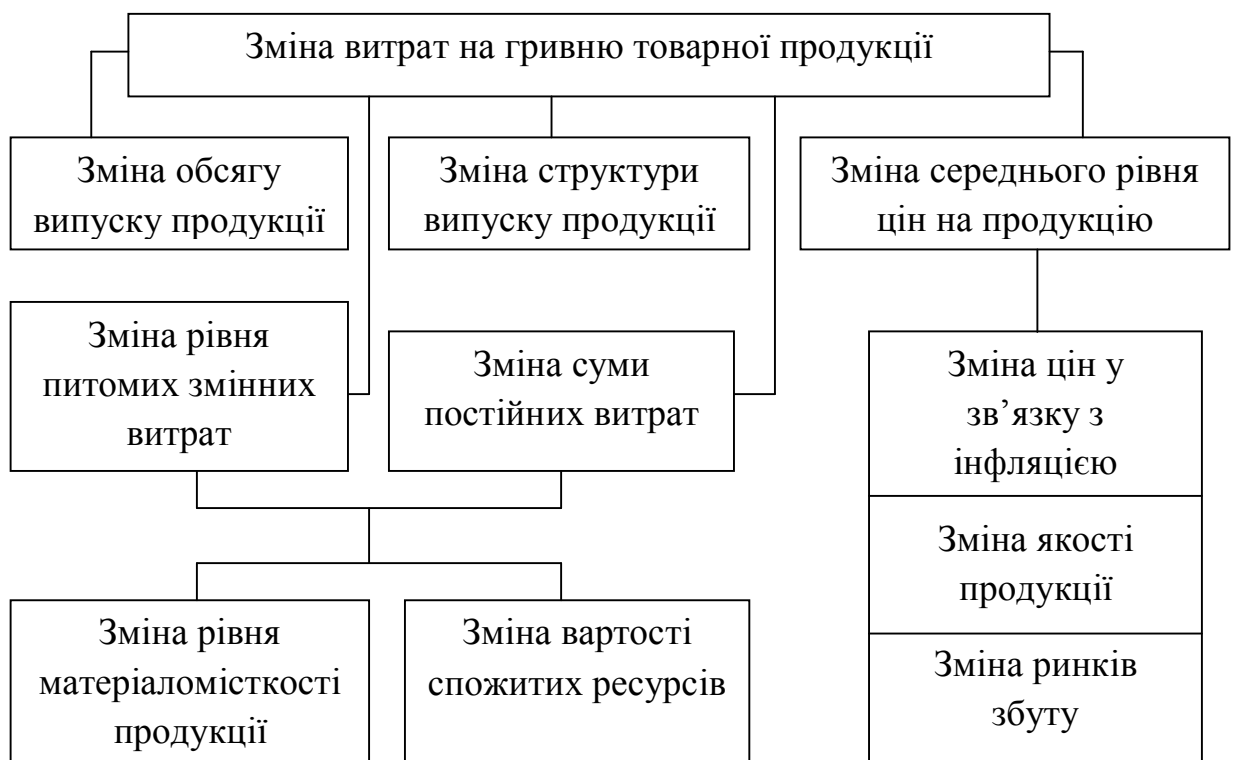
$z$  – ціна одиниці продукції, грн.;

$i$  – вид продукції.

Витрати на гривню товарної продукції безпосередньо залежать від зміни загальної суми витрат на виробництво і реалізацію продукцію і від зміни вартості виробленої продукції. На загальну суму витрат впливають обсяг виробництва продукції, її структура, величина змінних і постійних витрат, що, у свою чергу, можуть збільшитися чи зменшитися за рахунок рівня матеріаломісткості продукції і цін на спожиті ресурси. Вартість товарної продукції залежить від обсягу випуску, його структури і цін на продукцію (рис. 3.1).

При аналізі витрат на 1 грн. товарної продукції фактичні витрати звітного року порівнюють з плановими (нормативними), виявляють відхилення і розраховують вплив на них змін таких факторів [40, 416]:

- а) структури товарної продукції;
- б) цін на сировину, матеріали та продукцію підприємства;
- в) собівартості одиниці продукції.



**Рис. 3.1. Взаємозв'язок факторів, які впливають на рівень витрат на 1 грн. товарної продукції.**

Вивчення структури витрат на виробництво і її зміни за звітний період за окремими елементами витрат, а також аналіз статей витрат фактично випущеної продукції є наступним етапом аналізу собівартості і з тією же метою – пошуку шляхів і джерел зниження витрат і збільшення прибутки.

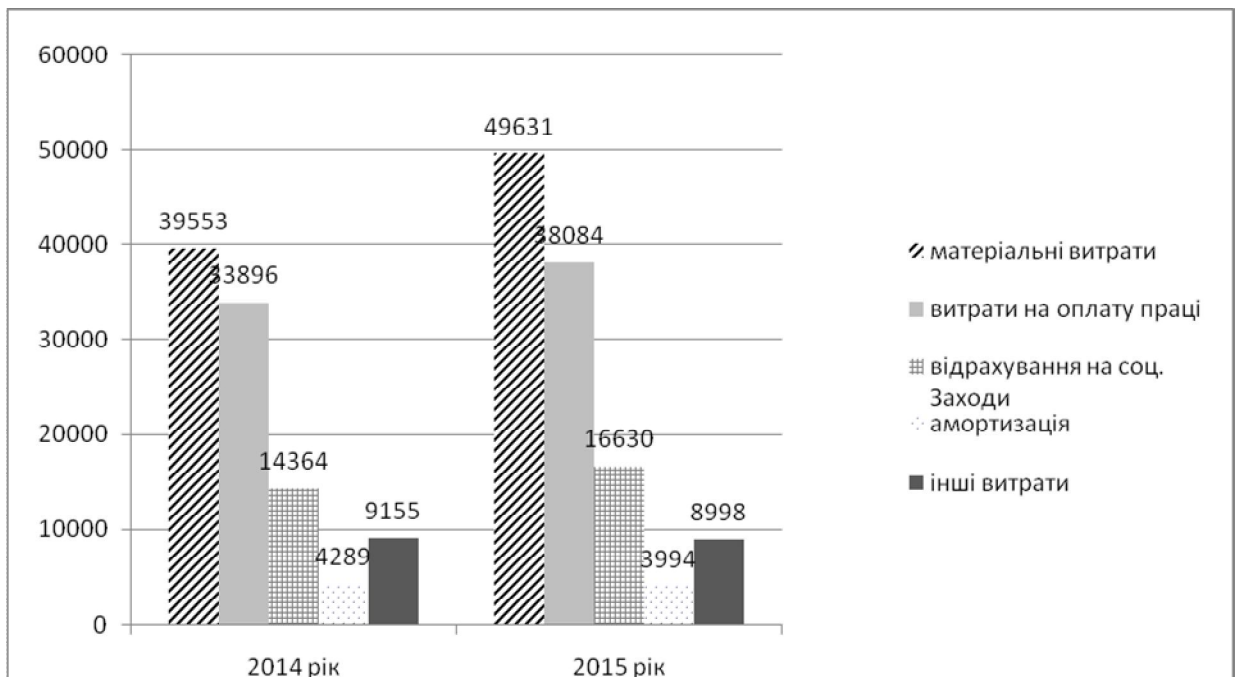
Користуючись методом аналізу витрат за елементами в таблиці 3.1. я отримала значення загальної суми витрат за 2015, 2014, 2013 роки. За цим показником можна визначити в якому році було більше витрачено ресурсів на виготовлення всієї продукції підприємства.

**Таблиця 3.1.**

**Елементи витрат на виробництво ПАТ «Прогрес» у 2013–2015 роках**

Елементи витрат	2014 рік		2015 рік		Відхилення (+,-)
	сума, грн.	питома вага, %,	сума, грн.	питома вага, %,	
Матеріальні витрати	39 553	39,06	49 631	42,3	+10 078
Витрати на оплату праці	33 896	33,47	38 084	32,46	+4 188
Відрахування на соціальні заходи	14 364	14,19	16 630	14,17	+2 266
Амортизація	4 289	4,24	3 994	3,4	-295
Інші витрати	9 155	9,04	8 998	7,67	-157
Разом:	101 257	100	117 337	100	+16 080

Вивчення структури витрат за елементами і змін, які відбулися за звітний період на ПАТ «Прогрес», дозволяє зробити висновок, у структурі витрат підприємства найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати (рис. 3.2.).



**Рис. 3.2. Структура і динаміка елементів витрат ПАТ «Прогрес»**

У 2015 році відбулося збільшення матеріальних витрат на 10 078 грн. Це свідчить про збільшення матеріаломісткості виробництва. Збільшення матеріаломісткості продукції є не виправданою і її необхідно знижувати. Цей елемент необхідно додатково вивчати для пошуку шляхів економії витрат.

Витрати на оплату праці зросли на 4188 грн. Зростання витрат на оплату праці можна оцінити позитивно, тому що це підвищує продуктивність праці.

Також до собівартості підприємства включаються загальновиробничі витрати.

Головним напрямком аналізу загальновиробничих витрат є зіставлення фактичної кошторису з плановою, або з минулим роком. А також розрахунок наступних показників: питомої ваги загальновиробничих витрат у виробничій і повної собівартості, загальновиробничі витрати припадають на один рубль обсягу продукції, частка загальновиробничих витрат у витратах на один рубль продукції.

Джерелами для аналізу загальновиробничих витрат є: кошториси загальновиробничих витрат, звітні калькуляції на одиницю продукції, бухгалтерський баланс, звіт про прибутки і збитки.

Аналіз загальновиробничих витрат проведемо на основі таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

## Структура та динаміка загальновиробничих витрат ПАТ «Прогрес»

тис. грн.

Статті витрат	2015		2014		Відхилення	
	Сума	%	Сума	%	+,-	%
1	2	3	4	5	6	7
Утримання апарату управління цехом	22,14	8,84	28,98	7,84	-6,84	1
Утримання іншого цехового персоналу	1,06	0,43	0,00	0,00	+1,06	100
Амортизація будівель, споруд і інвентарю	14,53	5,79	23,95	6,48	-9,42	-0,69
Утримання будівель, споруд і інвентарю	50,30	20,08	57,83	15,64	-7,53	4,44
Ремонт будівель, споруд і інвентарю	22,19	8,86	34,82	9,42	-12,63	-0,56
Амортизація обладнання і транспортних засобів	89,53	35,73	121,76	32,92	-32,23	2,81
Експлуатація обладнання крім витрат на ремонт	36,14	14,43	83,44	22,56	-47,3	-8,13
Ремонт обладнання і транспортних засобів	3,97	1,58	6,12	1,65	-2,15	-0,07
Охорона праці	5,06	2,02	6,78	1,83	-1,72	0,19
Відрядження	5,11	2,03	4,98	1,35	0,13	0,68
Втрати від псування матеріальних цінностей	0,53	0,21	1,17	0,32	-0,64	-0,11
Разом:	250,56	100	369,83	100	-119,27	99,56

Позитивним в роботі підприємства стало зниження адміністративних витрат (на 1 % або 6,84тис. грн.). Це в основному відбулося за рахунок зниження обсягу заробітної плати адміністративного та пов'язаних з нею нарахувань.

Витрати на утримування іншого цехового персоналу у 2015 році становили 1,06 тис. грн., що становить 100% відносно 2014 року, так як у 2014 році таких витрат не було.

Витрати на амортизацію обладнання і транспортних засобів фактично зменшилися на 32,23 тис. грн., але у відсотковому відношенні до загальної суми витрат збільшилися на 2,81%.

В загальному загальновиробничі витрати зменшилися на 119,27 тис. грн., у той же час за порушення кошторису ці витрати підвищилися. Це призведе до зменшення собівартості продукції.

В ході аналізу були виявлені такі недоліки:

- а) виробничі потужності використовувалися не повністю;
- б) застаріле обладнання потребує заміни і як наслідок цього йде збільшення частки ручної праці;
- в) відсутність реклами на продукцію не дозволяє збільшити обсяг випуску продукції з-за обмеженості кола покупців.

Виходячи з вищесказаного, можна навести наступні пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і подальшого ефективного розвитку підприємства:

- 1) максимально можливе використання виробничих потужностей підприємства;
- 2) раціональна організація ремонту та обслуговування обладнання та інших основних фондів;
- 3) підвищення відсотка завантаження обладнання;
- 4) реалізація застарілого обладнання, інвентарю та інструментів;
- 5) подальший матеріальне заохочення працівників за якість продукції, своєчасне забезпечення об'єктів матеріалами, за високі трудові показники і за виконання індивідуальних виробничих завдань;
- 6) поліпшення організації праці.

### **3.2. Аналіз собівартості продукції**

Важлива роль у забезпеченні оптимального рівня собівартості належить аналізу, основна мета якого – виявлення можливості раціональнішого



використання виробничих ресурсів, зменшення витрат на виробництво, реалізацію і забезпечення зростання прибутку. Аналіз собівартості є важливим інструментом управління витратами.

Для досягнення мети аналізу собівартості необхідна його організація на всіх етапах життєвого циклу виробів (робіт, послуг), чого досягають шляхом проведення попереднього, подальшого (ретроспективного, історичного) і перспективного (прогнозного) аналізу. У ринковій економіці центр ваги зміщується на попередній і прогнозний аналіз.

Зниження собівартості продукції, при інших рівних умовах, сприяє збільшенню прибутку, а отже, 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.

Основна мета аналізу собівартості продукції — знаходження шляхів і джерел зниження собівартості продукції та збільшення прибутку. Для цього необхідно аналізувати всі витрати підприємства.

При аналізі витрат на 1 грн. товарної продукції фактичні витрати звітного року порівнюють з плановими (нормативними), виявляють відхилення і розраховують вплив на них змін таких факторів [23, 437]:

- 1) структури товарної продукції;
- 2) цін на сировину, матеріали та продукцію підприємства;
- 3) собівартості одиниці продукції.

Вплив структури фактично випущеної продукції на рівень витрат зумовлюється різницею в рентабельності окремих видів продукції. Для виявлення цього впливу спочатку розраховують планові (нормативні) витрати на фактичний випуск та асортимент продукції діленням собівартості всієї фактично випущеної продукції, виходячи з планового (нормативного) рівня витрат на 1 грн. товарної продукції на фактичний обсяг товарної продукції у цінах, прийнятих у плані (згідно норм), а потім від розрахованого

показника віднімають планові (нормативні) витрати на 1 грн. товарної продукції (3.2).

Вплив змін цін розраховують відніманням від фактичних витрат на 1 грн. товарної продукції (у фактично діючих цінах) фактичних витрат на 1 грн. товарної продукції у цінах, визначених у плані (нормативі), які розраховують шляхом ділення фактичної собівартості за цінами, прийнятими у плані, на фактичний обсяг товарної продукції у фактично діючих цінах (3.3).

Вплив зміни собівартості одиниці продукції розраховують відніманням від затрат на 1 грн. товарної продукції у фактичних цінах, визначених у плані, планових витрат на 1 грн. товарної продукції на фактичний випуск та асортимент продукції (3.4).

$$w_s = \frac{\sum q_{if} p_{i0}}{\sum q_{if} z_{i0}} - \frac{\sum q_{i0} p_{i0}}{\sum q_{i0} z_{i0}} \quad (3.2)$$

$$w_z = \frac{\sum q_{if} p_{if}}{\sum q_{if} z_{if}} - \frac{\sum q_{if} p_{if}}{\sum q_{if} z_{i0}} \quad (3.3)$$

$$w_p = \frac{\sum q_{if} p_{if}}{\sum q_{if} z_{i0}} - \frac{\sum q_{if} p_{i0}}{\sum q_{if} z_{i0}} \quad (3.4)$$

де:  $q_{if}$  – фактична кількість виробленої продукції  $i$ -о виду;

$q_{i0}$  – планова (нормативна) кількість виробленої продукції  $i$ -о виду;

$p_{i0}$  – планова собівартість продукції  $i$ -о виду;

$z_{i0}$  – планова ціна продукції  $i$ -о виду;

$i$  – вид продукції.

Для аналізу використаємо дані таблиці 3.2.



Таблиця 3.2

## Структура випуску продукції та її собівартості на ПАТ «Прогрес» у 2015 році

Найменування продукції	Кількість продукції				Собівартість 1 шт., грн.		Собівартість всієї продукції, грн.			Відхилення від нормативної собівартості продукції (гр.8– гр.7)
	За нормою		Фактично		За нормою	Факт	За нормою гр. 1 х гр.5	Факт гр.3 х гр.6	При нормативній собівартості одиниці продукції, фактичній кількості, фактичній структурі продукції гр.3 х гр.5	
	Штук	Питома вага %	Штук	Питома вага %						
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Обертві апарати	40	9,46	38	9,6	1500	1610	60000	61180	57000	1180
Прищепи	23	5,43	29	7,3	2600	2456,8	59800	71247,2	75400	11447,2
Запірна арматура	360	85,11	329	83,1	260	253,45	93600	83385,05	85540	-10214,95
Разом	423	100	396	100	-	-	213400	215812,25	217940	2412,25

Продовження таблиці 3.2.

Найменування продукції	Ціна 1 шт., грн		Вартість всієї продукції, грн..			Відхилення від нормативної вартості продукції (гр.14– гр.13)
	За нормою	Фактично	За нормою	Фактично	При нормативній ціні одиниці продукції, фактичній кількості, фактичній структурі продукції (гр. 3x гр. 11)	
А	11	12	13	14	15	16
Обертіві апарати	1700	1700	72300	70330	64600	-1970
Прищепи	2730	2750,5	65900	93050	79170	27150
Запірна арматура	324	345	100000	96500	106596	-3500
Разом	-	-	238200	259880	250366	21680

Наведені дані свідчать про те, що у цілому фактичні витрати на 1 грн. товарної продукції були нижчими від нормативних. Таке відхилення склалося за рахунок зміни структури продукції. Позитивно на аналізований показник вплинула зміна собівартості і одиниці окремих видів продукції.

Для поглиблення аналізу встановлюють причини зміни названих факторів. Для цього використовують матеріали аналізу випуску продукції за асортиментом, витрат на матеріали та собівартості найважливіших видів продукції.

Аналіз собівартості найважливіших видів продукції здійснюють за даними нормативних та фактичних калькуляцій шляхом порівняння планових та фактичних витрат на одиницю продукції (табл. 3.3).

**Таблиця 3.3**

**Собівартість найважливіших видів продукції ПАТ «Прогрес»**

Вид продукції	Обсяг продукції, шт.			Собівартість одиниці продукції, грн.			Відхилення у витратах на фактичний випуск продукції (гр.6хгр.2)
	норма	факт	+/-	норма	факт	+/-	
А	1	2	3	4	5	6	7
Обертові апарати	40	38	-2	1500	1610	110	4180
Прищепи	23	29	+6	2600	2456,8	-143,2	-4152,8
Запірна арматура	360	329	-31	260	253,45	-6,55	-2154,95
Разом	423	396	-27	-	-	-	-2126,95

Із таблиці 3.3 видно, що собівартість одиниці продукції знизилась, в порівнянні з нормою, за рахунок прищепів на 4152,8 грн. та запірних арматур – на 2154,95 грн. Проте по обертових апаратах перевитрати склали 4180 грн., але це не призвело до перевитрат на весь фактичний випуск продукції.

### Висновки до розділу 3

1. Без даних про собівартість продукції неможливо прийняти обґрунтоване рішення щодо припинення, нарощування, зниження обсягів реалізації освоєної продукції і випуску нової, а також визначити ціну товару на ринку .

Вивчення структури витрат за елементами і змін, які відбулися за звітний період на ПАТ «Прогрес», дозволяє зробити висновок, у структурі витрат підприємства найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати.

У 2015 році відбулося збільшення матеріальних витрат на 10 078 грн. Це свідчить про збільшення матеріаломісткості виробництва. Збільшення матеріаломісткості продукції є не виправданою і її необхідно знижувати. Цей елемент необхідно додатково вивчати для пошуку шляхів економії витрат.

Витрати на оплату праці зросли на 4188 грн. Зростання витрат на оплату праці можна оцінити позитивно, тому що це підвищує продуктивність праці.

2. Основна мета аналізу собівартості продукції - знаходження шляхів і джерел зниження собівартості продукції та збільшення прибутку. Для цього необхідно аналізувати всі витрати підприємства.

Вплив структури фактично випущеної продукції на рівень витрат зумовлюється різницею в рентабельності окремих видів продукції. Для виявлення цього впливу спочатку розраховують планові (нормативні) витрати на фактичний випуск та асортимент продукції діленням собівартості всієї фактично випущеної продукції, виходячи з планового (нормативного) рівня витрат на 1 грн. товарної продукції на фактичний обсяг товарної продукції у цінах, прийнятих у плані (згідно норм), а потім від розрахованого показника віднімають планові (нормативні) витрати на 1 грн. товарної продукції.

Дані досліджуваного підприємства свідчать про те, що у цілому фактичні витрати на 1 грн. товарної продукції були нижчими від нормативних. Таке відхилення склалося за рахунок зміни структури

продукції. Позитивно на аналізований показник вплинула зміна собівартості і одиниці окремих видів продукції.

Для поглиблення аналізу встановлюють причини зміни названих факторів. Для цього використовують матеріали аналізу випуску продукції за асортиментом, витрат на матеріали та собівартості найважливіших видів продукції.

На ПАТ “ПРОГРЕС” собівартість одиниці продукції у звітному періоді знизилась, в порівнянні з нормою, за рахунок прищепів на 4152,8 грн. та запірних арматур – на 2154,95 грн. Проте по обертових апаратах перевитрати склали 4180 грн., але це не призвело до перевитрат на весь фактичний випуск продукції.



## ВИСНОВКИ

У магістерській роботі досліджена методика обліку і аналізу виробничих витрат та собівартості продукції. На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Процес виробництва – це взаємодія продуктивних сил і виробничих відносин, які перебувають у єдності, але відносно незалежні у своєму розвитку. Важливою особливістю процесу виробництва є створення не тільки матеріальних, а й нематеріальних благ та послуг, значення яких в сучасних умовах значно зросло.

Основне виробництво – це частина виробничої діяльності підприємства, яка полягає у безпосередньому перетворенні предмета праці на готову продукцію. Основне виробництво – це сукупність господарських операцій, пов'язаних із виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.

Організаційні й технологічні особливості виробництва у різних галузях промисловості обумовлюють застосування різних методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

Під методом обліку витрат розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Розглядаючи облік витрат та калькулювання як єдиний процес, можна зазначити, що останній складається з взаємопов'язаних етапів:

- перший етап – облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат та розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;
- другий етап – калькулювання собівартості, що включає операції по визначенню собівартості виробів та одиниць продукції.

Методами обліку витрат є: нормативний метод; позамовний метод; попередільний (попроцесний) метод.

Використання елементів нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення економії чи додаткових витрат за рахунок недотримання встановленого технологічного процесу, зміни стану витраченої сировини, напівфабрикатів та матеріалів, асортименту випущеної продукції, її сортності.

Таким чином використання елементів нормативного методу обліку є основною незалежного контролю й аналізу витрат сировини, обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості продукції, контролю за дотриманням та удосконаленням норм.

2. Витрати на виробництво продукції класифікують за елементами і статтями калькуляції. Під елементами витрат розуміють економічно однорідні види витрат. Витрати за статтями калькуляції - це витрати на окремі види виробів, а також витрати на основне і допоміжне виробництва.

Грошовий вираз безпосередніх витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, виконаних робіт та наданих послуг формує виробничу собівартість. Собівартість показує, в що обходиться підприємству продукція, яку воно випускає.

Собівартість продукції є однією із найважливіших економічних категорій. Її рівень багато в чому визначає ефективність виробничо-господарської діяльності підприємства. Сукупність витрат значно впливає на формування всіх фінансових показників будь-якого суб'єкта господарювання.

Виробнича собівартість – це технологічна собівартість + розподілені загальновиробничі витрати (витрати на управління цехами, бригадами, виробничими підрозділами).

Технологічна собівартість – це прямі витрати на робочому місці, ділянці, бригаді, площі угідь. Сюди відносять витрати на сировину, матеріали, паливо та інші, які передбачені технологією виробництва продукції, а також витрати на оплату праці робітників безпосередньо зайнятих у виробничому процесі та витрати на утримання і використання обладнання. На її основі приймаються рішення щодо доцільності власного виробництва чи придбання необхідних

ресурсів, нормативів їх витрачання, ефективного використання обладнання, формування трансфертних цін, результатів діяльності центрів витрат тощо [58].

Крім цього, до собівартості продукції (робіт, послуг) включають також втрати від браку, від простоїв за внутрішньовиробничими причинами, нестачі матеріальних цінностей у виробництві й на складах в межах норм природного убутку.

Склад витрат, які включають у собівартість продукції, їх класифікацію за статтями, методи калькуляції підприємства встановлюють самостійно.

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

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством і зазначаються в наказі про облікову

політику, тому що в сучасній нормативній базі немає чіткого переліку

змінних та постійних загальновиробничих витрат та і самі витрати не

можливо однозначно віднести до постійних або змінних.

Оскільки головними проблемами обліку загальновиробничих витрат є

відсутність однозначної класифікації витрат та організації аналітичного

обліку, з метою систематизації обліку пропонуємо ведення аналітичного

обліку за рахунком 91 «Загально виробничі витрати» з від-криттям наступних субрахунків:

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

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

913 – «Транспортні витрати»;

914 – «Витрати на управління виробництвом»;

915 – «Інші витрати».

Так як при розподілі загально виробничих витрат є необхідність їх

поділу на постійні і змінні, то рекомендується до даних субрахунків вносити

такий перелік статей витрат.

Оскільки до складу загальновиробничих витрат входять різні за змістом статті витрат, то застосування єдиної бази розподілу призводить до

неточного обчислення собівартості окремих видів продукції. Тому

пропонується використовувати не єдину базу розподілу, а різні бази розподілу у розрізі окремих субрахунків загальновиробничих витрат.

Методи розподілу для субрахунків рахунку 91:

911 – пропорційно часу роботи обладнання;

912 – години праці;

913 – прямий метод;

914 – заробітна плата персоналу управління виробництвом;

915 – в процентному відношенні до чистої виручки від реалізації.

4. Фактичну собівартість випущеної готової продукції розраховують як суму вартості незавершеного виробництва на початок місяця та поточних витрат за місяць за мінусом вартості незавершеного виробництва на кінець місяця та мінус нестачі (плюс лишки) мінус брак.

У нормативних документах, які регулюють бухгалтерський облік незавершеного виробництва в Україні не наведено складових, які включаються до незавершеного виробництва. У зв'язку з цим відсутня одностайна позиція авторів щодо складу незавершеного виробництва як в літературі наукового, так і практичного спрямування. Для вирішення цього проблемного питання доцільно регламентувати склад незавершеного виробництва на законодавчому рівні шляхом доповнення П(С)БО 9 “Запаси” або Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів переліком складових, які включаються та не включаються до незавершеного виробництва.

До складу незавершеного виробництва необхідно включати:

- вироби, деталі та вузли, які не пройшли всіх стадій (фаз, переділів), що передбачені технологічним процесом, і не закінчені обробкою;
- продукція, обробку якої закінчено, але яка не прийнята відділом технічного контролю, а також прийняті ним, але з певних причин не здана на склад;
- вироби, що проходить стадію випробування або спеціального налагодження, зумовленого договором із замовником;
- готова продукція, що не пройшла затарювання та пакування на місці виробництва, якщо це передбачено технологічним процесом;
- деталі і напівфабрикати власного виробництва, що підлягають подальшій обробці;
- виправний брак у виробництві.

Не відносять до незавершеного виробництва:

- сировина, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, які не встигли піддатися обробці;
- вироби, деталі та вузли за анульованими замовленнями;

– брак, що не підлягає виправленню.

Іншим питанням щодо якого існують суперечності та ведуться дискусії серед науковців є визначення кількісного та вартісного складу незавершеного виробництва в частині доцільності та порядку проведення інвентаризації; визначення залишків незавершеного виробництва за даними оперативного обліку; методів та способів оцінки незавершеного виробництва.

Згідно з П(С)БО 9 “Запаси” незавершене виробництво може оцінюватися:

- за найменшою із двох оцінок – первісною або чистою вартістю реалізації;
- за нормативними затратами.

Таким чином, залишки незавершеного виробництва можуть бути оцінені або за фактичною, або за нормативною (плановою) виробничою собівартістю. Обраний метод оцінки відображається в Наказі про облікову політику.

Обраний підприємством метод оцінки незавершеного виробництва повинен бути зазначений у наказі про облікову політику підприємства. Наприклад, обліковою політикою досліджуваного підприємства передбачено, що виробничу собівартість продукції та незавершене виробництво оцінюють за фактично понесеними витратами. Окрім того, на досліджуваному підприємстві до складу виробничої собівартості продукції відносяться загальновиробничі витрати (змінні та розподілені постійні). Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат (за замовленнями) з використанням бази розподілу – основної заробітної плати основних виробничих робітників. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат (за замовленнями) з використанням бази розподілу – основної заробітної плати основних виробничих робітників при нормальній потужності виробничого обладнання. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

5. Без даних про собівартість продукції неможливо прийняти обґрунтоване рішення щодо припинення, нарощування, зниження обсягів реалізації освоєної продукції і випуску нової, а також визначити ціну товару на ринку .

Вивчення структури витрат за елементами і змін, які відбулися за звітний період на ПАТ «Прогрес», дозволяє зробити висновок, у структурі витрат підприємства найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати.

Основна мета аналізу собівартості продукції — знаходження шляхів і джерел зниження собівартості продукції та збільшення прибутку. Для цього необхідно аналізувати всі витрати підприємства.

Дані досліджуваного підприємства свідчать про те, що у цілому фактичні витрати на 1 грн. товарної продукції були нижчими від нормативних. Таке відхилення склалося за рахунок зміни структури продукції. Позитивно на аналізований показник вплинула зміна собівартості і одиниці окремих видів продукції.

Для поглиблення аналізу встановлюють причини зміни названих факторів. Для цього використовують матеріали аналізу випуску продукції за асортиментом, витрат на матеріали та собівартості найважливіших видів продукції.

На ПАТ «ПРОГРЕС» собівартість одиниці продукції у звітному періоді знизилась, в порівнянні з нормою, за рахунок прищепів на 4152,8 грн. та запірних арматур – на 2154,95 грн. Проте по обертових апаратах перевитрати склали 4180 грн., але це не призвело до перевитрат на весь фактичний випуск продукції.

На основі проведеного аналізу ми можемо дати такі рекомендації щодо оптимізації витрат підприємства:

- впровадження безвідходної технології виробництва, застосування ресурсозберігаючих технологій. Це забезпечить економію матеріалів та енергії;



- використання інноваційного обладнання, що забезпечить виготовлення продукції в короткі строки;
- зниження витрат на оплату праці шляхом компенсації частини заробітної плати наданням працівникам соціальних пільг (безкоштовного харчування, розширеного медичного страхування).

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Азьмук Л. А. Мікроекономічна теорія виробництва та витрат : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. – вид. 2-ге, без змін / Азьмук Л., А., Задорожна Н. В. – К. : КНЕУ, 2005. – 160 с.

2. Аксененко А. Ф. Нормативный метод учета в промышленности: теория, практика и перспективы развития. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 224 с.
3. Андросенко О. О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств / О. О. Андросенко // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2016. - Вип. 15. - С. 122-126.
4. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2006. – 440с.
5. Аудит : підручник. – [2-ге вид., перероб. і доп.] / за ред. Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. – К., 2009. – 495 с.
6. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець та ін.; за ред. Проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 416 с.
7. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції // Баланс. – 2001. – С. 50-62.
8. Байдик О., Сопко В. Бухгалтерський облік у виробництві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 31-38.
9. Басманов І. А. Калькулювання собівартості виробничої продукції / І. А. Басманов – М.: Фінанси и статистика, 2004. – 296 с.
10. Безверхий К. В. Концептуальні підходи щодо розподілу непрямих витрат промислових підприємств для визначення повної собівартості продукції // Формування ринкової економіки [Електронний ресурс] : зб. наук. праць. – Спец. вип. : у 2 ч. : Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ "Київський нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана" ; відп. ред. О. О. Беляєв. – К. : КНЕУ, 2015. – Ч. 2. – С. 344–355.
11. Боднарчук Ю.В. Концептуальні засади побудови обліку операційних витрат автотранспортних підприємств // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції до 20-річчя кафедри обліку і аудиту і ФНТУНГ «Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку

- обліку, контролю та аналізу». - Івано-Франківськ, 16-17 жовтня 2015 р. – С. 24-27.
12. Боярський Ю.І. Оцінка залишків незавершеного виробництва: проблеми визначення //Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(20). - Електронний ресурс]. – Режим доступу: [pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/43766/40486](http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/43766/40486).
13. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник – [6-е вид., перероб і доп.]. – Житомир : Рута, 2005.– 756 с.
14. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2012\\_1/2.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_1/2.pdf).
15. Буфатина И. Учет в производстве // Все о бухгалтерском учете. – 2011. – №57.– С.12.
16. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. За ред. Р.Л.Хом'яка, В.І.Лемішовського. - 5-те вид., доп. і перероб. - Львів: Національний університет "Львівська політехніка" (Інформаційно-видавничий центр "ІНТЕЛЕКТ +" Інституту післядипломної освіти), "Інтелект-Захід", 2006. - 1088 с.
17. Бухгалтерський облік формування витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) // Все про бухгалтерський облік. – 2014. - № 91. – С. 23-26.
18. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. М. малюга, Л. В. Чижевська. – 2-е вид. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
19. Вагонова О. Г. Управління процесом формування виробничих витрат на спорудження та ремонт підготовчих виробок вугільних шахт : дис. канд. ек. наук : 08.00.04 / Вагонова Олександра Григорівна – Дніпропетровськ, 2015. – 2016 с.
20. Виорел Цуркану. Калькулирование ее себестоимости : [учебное пособие] / Виорел Цуркану – Кишинэу, 2012 – 127 с.

21. Відображення в обліку витрат на виробництво // Бухгалтерія. – 2012. – №30. – С. 96-102.
22. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. – Харків: Фактор, 2005. – 266 с.
23. Гладких Т.В. Фінансовий облік в схемах і таблицях : навч.посіб.–К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 479 с.
24. Гладчук Г. Г. Облік та аналіз витрат виробництва (на прикладі цегельних заводів чернівецької області) : дис. канд. ек. наук : 08.00.04 / Гладчук Галина Григорівна – Київ, 2013. – 241 с.
25. Гнилицька В. Підходи до калькулювання собівартості продукції відповідно до НП(С)БО // Регіональні перспективи. – 2014. – №2-3.– С. 129-133.
26. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
27. Голошевич І. Загальновиробничі витрати: повернення з еміграції / Ірина Голошевич // Бухгалтерія. – 2011. – № 44 (979). – С. 62-67.
28. Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. - Київ: ЦУЛ, 2015. – 425 с.
29. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посібн. / І.Є.Давидович. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 319 с.
30. Давидюк Т. В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення // Економіка: реалії часу. - №1(23), 2016. – С. 6-13.
31. Дерій В.А. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №4. – С. 7-11.
32. Дерій В.А. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю / В. А.Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. - №1(26). – С.154-160.

33. Діброва Ніна. Калькулювання фактичної собівартості та облік готової продукції. Виробництво і собівартість продукції. – Дніпропетровськ : Баланс-клуб, 2006. – № 3. – С. 33-49.
34. Домбровський В. М. Управлінський облік : навч. посіб. – К. : КНЕУ, 2005. – 278 с.
35. Дрозд Валентина. Формування собівартості та облік у допоміжних виробництвах // Виробництво і собівартість продукції. – Дніпропетровськ : баланс-клуб, 2016. – № 3. – С. 96-101.
36. Друри К. Управленческий и производственный учет : пер с англ. – М. : Юнити-Дана, 2010. – 1423 с.
37. Економіка підприємства : підручник / за заг. ред. С.Ф. Покропивного. – вид. 2-е, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2005. – 528 с.
38. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2003. – 680 с.
39. Економічний аналіз : навч. посіб. / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І Горбатюк та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – вид. 2-е, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
40. Економічний аналіз : навч. посібник / за ред. Ф., Бутинця. – Житомир, ЖІТІ, 2003. – 680 с.
41. Єлісеєва О. К., Гільорме Т. В. Обґрунтування підходів щодо обліку та аудиту витрат операційної діяльності підприємства // Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2016. – Випуск 9. - С. 759-764.
42. Жадько К.С., Семенюта В. В., Олійник Л. Ш. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Дніпропетровська держ. фінансова академія. - К. : Центр учбової літератури, 2008. – 112с.
43. Жарикова Л.А. Управленческий учет: Учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. тех. ун-та, 2004. – с. 77 -78.
44. Ждан В.І., Хаустова Є.Б., Колос І.В., Бондаренко О.С. Теорія бухгалтерського обліку : навч.посіб.-К.: Центр навч. літератури, 2006.-384 с.

45. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку / В. П. Завгородній, В. Я. Савченко. – [2-ге вид.] – К. : фірма “ДіКсі”, 1997. – 832 с.
46. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: підручник / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – 2-те вид., перероб. і доп. – Київ : "Знання", 2009. – 422 с .
47. Загородній А. Г. , Партин Г. О. Управлінський облік : навч. посіб. – К. : Знання, 2007. – 303 с.
48. Задорожний З. В., Крупка Я. Д. та ін. Фінансовий облік : підручник / З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка., Н. Я. Микитюк, Н. В. Гудзь, Р. О. Мельник, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – К.: Хай-Тек Прес, 2011. – 544с.
49. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // Бухгалтерія. – 2001. – №5, 29 січня. – С. 12–17.
50. Закон України "Про оплату праці" від 24.03.1995р. № 108/95-ВР, зі змінами. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg).
51. Іваницька Т. Є. Аналіз методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції будівельного підприємства // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. - Випуск 1(01). – 2016. - С. 129-134.
52. Іванова Н. А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Н. А. Іванова, О. В. Ролінський. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.
53. Кодимська Т.Ю. Шляхи удосконалення системи управління витратами підприємства // ЕКОНОМІКА: реалії часу. – 2013. - №1(1). – С.196-200.
54. Карпова Т. П. Управленческий учет : учеб. для вузов. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
55. Корнеева Е. И. Организуем учет финансовой информации [Електронний ресурс] / Е. И. Корнеева // Финансовый менеджмент. – 2007. – №3. – Режим доступу: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=004098>.

56. Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку / О. І. Корольова // Економіка та управління на транспорті. - 2015. - Вип. 1. - С. 79–90.
57. Кошевицька Г. С. Облік витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.02 . – К., 2015. – 23 с.
58. Крупка, Я. Д. Облік як основа контролю витрат за місцями їх виникнення та сферами / Я. Д. Крупка, В. Я. Фаріон // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції : зб. наук. праць. – 2010. – № 4. – С. 168-179.
59. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. – 2-ге вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
60. Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посіб. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 556 с.
61. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 254 с.
62. *Лінник М.В.* Вдосконалення методик обліку і оцінки незавершеного виробництва на підприємствах швейної промисловості / М.В. Лінник // Наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: теоретико-практичне значення і напрями подальшого розвитку: тези та тексти виступів VI-ої Міжнародної наукової конференції. – Ж.: ЖДТУ, 2007. – 264 с.
63. Лісовський І. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління витратами промислових підприємств : дис. канд. ек. наук : 08.00.04 / Лісовський Ігор Вікторович – Хмельницький, 2016. – 223 с.
64. Малахов В. А. Дискусійні питання визначення методики аудиту витрат на українських підприємствах // Бізнес-Інформ. – 2015. - № 12. – С. 263-268.
65. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 р. №2 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим

доступу:[http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293629&cat\\_id=293536](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293629&cat_id=293536).

66. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від від 9 липня 2007 року № 373.

67. Метьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебни: пер. с англ. / М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

68. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / [пер. з англ. О. В. Селезньов, О. Л.Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков]. – К. : ТОВ ІАМЦ АУ«СТАТУС», 2006. – 1152 с.

69. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник .– К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.

70. Мордвінцева Т. В. Методи обліку витрат і методи калькулювання: їх взаємозв'язок та різниця / Т. В. Мордвінцева // Сталій розвиток економіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/sre/2014\\_2/195.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2014_2/195.pdf)

71. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 9. – С. 225.

72. Мочерний С. В. Основи економічних знань : навч. посіб. – вид. 2-ге, доп. – К. : Академія, 2006. – 504 с.

73. Мошковська О.А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно з вітчизняним законодавством: подальший розвиток і шляхи вдосконалення / О.А. Мошковська // Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки». – 2009. – №3(49) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/2009\\_3/23.pdf](http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/23.pdf).



74. Муковоз Зоя. Облік супутньої (побічної) продукції. Виробництво і собівартість продукції. – Дніпропетровськ : Баланс-клуб, 2008. – № 3. – С. 69-74.
75. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
76. Николаєва О. Е. Управленческий учет. – Москва : УРСС, 2004. – 320 с.
77. Ніпорко Н. І. Поняття системи та методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Вісник ОНУ ім. І. І. Мечникова. – 2014. – Т. 19, Вип. 5-6. – С. 130-133.
78. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. для студентів спеціальності 7. 050106 “Облік і аудит” / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.
79. Організація обліку і аудиту : навч. посібник. – [2-е вид., випр.] – К. : Знання, 2004. – 348 с.
80. Основи економічної теорії : підручник / А. А. Чухно, П. С. Ещенко, Г. Н. Климко; за ред. А. А. Чухна. – К. : Вища школа, 2015. – 606 с.
81. Остапенко Т. М. Інтерпретація прямих та непрямих витрат для цілей калькулювання // Економіка. Управління. Інновації. - Випуск № 2 (10), 2013. – С. 57-63.
82. Палий В., Вандер-Вил Р. Управленческий учёт. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
83. Півнюк О.П. Економічна суть, класифікація витрат виробництва та собівартості продукції в умовах глобалізації економіки України // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 7 (25). Ч. 2. – 2010. - С. 506-514.
84. Плешонкова Л. Виробнича собівартість і калькулювання промислової продукції // Баланс. – 2014. - № 7. – С.34-41.

85. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за №27/4248.
86. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджене Наказом Мінфіну від 20.10.1999 року N 246. Зареєстроване в Міністерстві юстиції України 2.11.1999 р. за N 751/4044 В редакції станом на 21.05.2013 р.
87. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний документ]. – Режим доступу : <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>
88. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 416 с.
89. Пушкар М. С. Розробка систем обліку : навч. посібник. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с.
90. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2008. – 320 с.
91. Радченко К.М. Сутність витрат як економічної категорії та їх місце в системі управління підприємством [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vkhdtusg/2010\\_105/43.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vkhdtusg/2010_105/43.pdf).
92. Рассулова Н. В., Лукашова І. О., Гейер Е. С., Секіріна Н. В., Михайлова Т. П. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. для студ. ВНЗ / Донецький національний ун-т економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. - Донецьк : [ДонНУЕТ], 2008. - 193с.
93. Рядська В. В. Аудит : навч. посіб. / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К. : ЦУЛ, 2008. – 416 с.
94. Савицкая Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности : учеб. пособ. / Г. В. Савицкая. – 4-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 384 с.
95. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980. – 141 с.
96. Сиротюк Г. В., Петришин Л. П. Методи обліку витрат виробництва підприємств лакофарбової промисловості та шляхи їх удосконалення // Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика: колективна

- монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ : ФОП Дробязко С.І., 2014. – Т. 2 - С. 131-137.
97. Скиба П. Р. Аудит: організація і методика / П. Р. Скиба. – К. : Знання, 2014. – 312 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https:// docviewer.yandex.ua/ ?url=http%3A %2F%2 Fipr. donnuet.dn.ua](https://docviewer.yandex.ua/?url=http%3A%2F%2Fipr.donnuet.dn.ua).
98. Скрипник М. І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(14). - С. 202-206.
99. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/2015\\_4/33.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vzhdtu_econ/2015_4/33.pdf).
100. Слюсарчук Л. Вплив класифікації затрат на прийняття управлінських рішень / Л. Слюсарчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 102–106.
101. Слюсарчук Л. Методологічні аспекти розвитку обліку браку // Фінанси України. – 2012. - № 3. – С.93-97.
102. Сльозко Тетяна Михайлівна. Організація обліку : навч. посібник / Т. М. Сльозко; м–во освіти і науки України, Український держ. ун–т фінансів та міжнар. торгівлі. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.
103. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
104. Сопко В. В. Облік витрат і калькуляція собівартості продукції у промисловості / В. В. Сопко, О. М. Петрик. – К. Техніка, 2006. – 112 с.
105. Столяр Л.Г. Облік і контроль витрат виробництва та калькулювання собівартості лакофарбової продукції : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л.Г. Столяр. – К., 2013. – 185 с.
106. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-е вид., перероб.і доп. – Київ: Знання, 2008. – 507 с .
107. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. – Львів : ЛБІ НБУ, 2000. – 485 с.

108. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник. – [6-е вид.] – Київ : А.С.К., 2005. – 784 с.
109. Трубочкина М. И. Управления затратами предприятия: [учеб. пособие] / М.И. Трубочкина – М. : ИНФРА-М, 2013. – 218 с.
110. Турило А. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 11. – С. 85–88.
111. Управление затратами на предприятии: [учебное пособие]; под ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: “Бизнес-пресса”, 2014. – 225 с.
112. Управленческий учет : учебн. пособ. / под ред. А.Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2012. – 512 с.
113. Управлінський облік / Дон Р. Весен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сєнков.; пер. з англ. 5-о канад. вид. О. Григорова, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін.; наук. ред. пер. Н. П. Краснік. – К. : Міленіум, 2012. – 974 с.
114. Ураков Д. У. Учёт затрат по сферам деятельности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
115. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посібник. – К.: Знання, 2007. – 231 с.
116. Фаріон В. Деякі аспекти класифікації та обліку матеріальних витрат на підприємствах спиртової промисловості / В. Фаріон // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. Сер. Економічні науки. – 2009. – № 27. – С. 108-112.
117. Фаріон В. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі / В. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 159-162.
118. Фаріон В. Управління витратами в умовах автоматизації обліку на підприємствах спиртової промисловості / В. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2008. – Вип. 3 (19). – С. 321-323.

119. Фаріон В. Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств / В. Я. Фаріон // Економічні науки. Сер. Облік і фінанси. – 2011. – Вип. 8 (29), ч. 4. – С. 336-342.
- 120.
121. Хендриксен Е. С. Теория бухгалтерского учета / Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; [пер. с англ. под ред. проф Я. В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
122. Хомяк Т. Р. Облік і аналіз витрат в системі управління підприємствами харчової промисловості : дис. канд. ек. наук : 08.00.04 / Хомяк Тарас Романович – Львів, 2015. – 247 с.
123. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
124. Чабаненко І. Л. Вітчизняний досвід складу, калькулювання та розподілу витрат в металургійній промисловості / І. Л. Чабаненко // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності : збірник наукових праць : у 2-х вип. / ПДТУ. - Маріуполь, 2015. - Вип. 1, Т. 2. - С. 52-57.
125. Череп А. В. Особенности структуры и классификации затрат в рыночных условиях хозяйствования / А. В. Череп, И. М. Стеценко // БизнесИнформ. – 2010. – № 11-12. – С. 27–32.
126. Череп А. В. Удосконалення методики аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві / А. В. Череп, В. В. Ярмош // Економіка харчової промисловості. – 2010. – № 3. – С. 53–59.
127. Чеснакова Л. С., Алексєєва А. В., Масалітіна В. В.. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. / Київський національний торговельно- економічний ун-т. - К. : КНТЕУ, 2009. - 397с.
128. Чирва А. А. Методи обліку затрат виробництва: сучасний стан і шляхи удосконалення // Економічний простір. – 2014. - № 5. – С. 285-293.

129. Чумаченко М., Білоусова І. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3.
130. Шевчук О. А. Особливості обліку витрат на підприємствах // Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Випуск 1(13). – С. 10-16.
131. Шеламова І. Д. Управління системою «витрати–ціна» в машинобудуванні : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01 / Шеламова Ірина Дмитрівна. – К., 2013. – 190 с.
132. Юрченко О. А. Облік витрат операційної діяльності: історичний аспект // Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 8 (29). – Ч.4. – 2011. – С. 101-110.