

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**Дніпровський національний університет залізничного транспорту
імені академіка В. Лазаряна**

Кафедра Облік і оподаткування

«ДО ЗАХИСТУ»

Завідувач кафедри
_____ /В. В. Бобиль/

«_____» _____ 20____ р.

ДИПЛОМНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня «магістр»

Галузь знань **07 Управління та адміністрування**

Спеціальність **071 Облік і оподаткування**

Тема Вдосконалення системи калькулювання продукції та обліку прямих витрат на виробництво у ТОВ "УКРПОЛІЕН"

Theme Improving the system of product calculation and accounting of direct production costs in UKRPOLIEN, LLC

Керівник дипломної роботи

проф. _____ В. М. Коломієць

Студентка групи БО1921

_____ А. О. Хань

Student

Khan Anna

Дніпро – 2020

Дніпровський національний університет залізничного транспорту
імені академіка В. Лазаряна

Кафедра «Облік і оподаткування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ОПП «Облік і оподаткування»

З а т в е р д ж у ю:
Зав. кафедри

(підпис) проф. Бобиль В. В.
(ПІБ)

« ____ » _____ 20 ____ р.

З А В Д А Н Н Я

до випускної кваліфікаційної роботи
на здобуття освітнього ступеня «магістр» студента групи БО1921
Хань Анни Олександрівни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи «Вдосконалення системи калькулювання продукції та обліку
прямих витрат на виробництво у ТОВ «Укрполіен»

затверджена наказом по університету від «12» листопада 2019 р. № 848 ст

2. Термін подання студентом закінченої роботи 09.12.2020 р.

3. Вихідні дані до дипломної магістерської роботи: Фінансовий звіт суб'єкта
малого підприємства: 1. Баланс (форма 1-м) за 2017-2019 рр.. 2. Звіт про фінансові
результати (форма 2м) за 2017-2019 рр.; Наказ №1 ТОВ «Укрполіен» Про
облікову політику підприємства; Статут ТОВ «Укрполіен».

4. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік підлеглих розробці питань)
Вступ

1. Теоретико-методологічні основи обліку витрат ТОВ «Укрполіен»

2. Організація і методика обліку витрат у виробництві

3. Аналітичне забезпечення калькулювання та управління витратами

Висновки

Перелік посилань

Додатки

5. Перелік демонстраційного матеріалу: 1. Структурно-логічна схема випускної
роботи; 2 Макроекономічний аналіз стану та основних тенденцій розвитку
переробної промисловості; 3 Основні фінансово-економічні показники
виробничо-господарської діяльності ТОВ «Укрполіен» за 2017-2019 рр.;
4. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві; 5 Бухгалтерські рахунки з
обліку виробничих витрат без використання 8-го класу рахунків; 6 Аналіз
складових витрат ТОВ «Укрполіен»; 7 Структура елементів витрат на ТОВ

«Укрполіен»; 8 Контроль та оцінювання роботи підрозділів на основі кошторису; 9 Впорядкування принципів організації бухгалтерського та управлінського обліку ТОВ «Укрполіен»; 10 Структуризація резервів зниження витрат за статтями калькуляції; 11 Порядок калькулювання собівартості гумо-технічних виробів; 12 Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва на 2017р.; 13 Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва на 2018р.; 14 Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва на 2019р.

6. Розділи кваліфікаційної роботи

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН		
Найменування етапів дипломної магістерської роботи	Термін виконання	Обсяг роботи, %
Вступ		
1 Теоретико-методологічні основи обліку витрат ТОВ «Укрполіен»		
1.1 Основні підходи до визначення прямих витрат в системі калькулювання продукції		
1.2 Огляд нормативно-правової бази та літературних джерел стосовно витрат		
1.3 Макроекономічний аналіз стану та основні тенденції розвитку переробної промисловості		
1.4 Техніко-економічна характеристика ТОВ «УКРПОЛІЕН»		
Висновки до розділу 1	18.10.2020	(30%)
2 Організація і методика обліку витрат у виробництві		
2.1 Організація бухгалтерського обліку у ТОВ «УКРПОЛІЕН»		
2.2 Особливості первинного обліку витрат та правила документообігу		
2.3 Облік витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку		
2.4 Використання програмних продуктів для калькулювання та обліку витрат		
Висновки до розділу 2	15.11.2020	(60%)
3 Аналітичне забезпечення калькулювання та управління витратами		
3.1 Види систем обліку та калькулювання витрат: сучасний аспект		
3.2 Аналіз складових витрат ТОВ «УКРПОЛІЕН»		
3.3 Напрямки контролю виробничих витрат		
3.4 Шляхи вдосконалення системи калькулювання продукції та обліку прямих витрат у ТОВ «УКРПОЛІЕН»		
Висновки до розділу 3		
Висновки		
Перелік посилань		
Додатки	06.12.2020	(100%)

7. Дата видачі завдання 13.11.2019 р.

Студент _____

Керівник роботи _____

АНОТАЦІЯ

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань та додатків. Обсяг основного тексту – 77 сторінок, у тому числі 17 таблиць, 15 рисунків, крім того, вступ на 3 сторінках, висновки на 4 сторінках, перелік посилань з 64 джерел, 14 додатків.

У першому розділі кваліфікаційної роботи розглянуто теоретичні засади обліку витрат на виробництво, зокрема, основні підходи до визначення прямих витрат в системі калькулювання продукції, здійснено огляд нормативно-правової бази та літературних джерел стосовно витрат. Також виконано макроекономічний аналіз стану переробної промисловості та проаналізовано основні тенденції її розвитку, надано техніко-економічну характеристику ТОВ «Укрполіен».

У другому розділі роботи розглянуто організацію бухгалтерського обліку у ТОВ «Укрполіен», впорядковано правила документообігу та відображення первинного обліку витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку, а також досліджено особливості використання програмних продуктів для калькулювання та обліку витрат.

У третьому розділі роботи розглянуто сучасний аспект систем обліку та калькулювання витрат, проаналізовано складові витрат ТОВ «Укрполіен», розглянуто напрямки контролю виробничих витрат та запропоновано шляхи вдосконалення системи калькулювання продукції та обліку прямих витрат у ТОВ «Укрполіен».

На основі отриманих результатів дослідження зроблено ґрунтовні висновки.

Ключові слова: виробниче підприємство, виробничі витрати, динаміка, калькуляція, контроль, організація обліку, прямі витрати, собівартість.

ABSTRACT

The paper consists of the introduction, three chapters, conclusions, list of references, and appendices. Scope of principal text is equal to 77 pages, including 17 tables, 15 figures. Moreover, the introduction is stated on 3 pages; conclusions are staged on 4 pages; the list of references consists of 64 sources; there are also 14 appendices.

The first chapter of the qualifying paper covers the theoretical foundations of production expenditures accounting, in particular, the basic approaches to determination of direct expenses in the system of products calculation, review of laws and regulations and literature sources in the context of expenditures. Moreover, the macroeconomic analysis of the processing industry condition was carried out, and the primary trends of its development were analyzed; the technical and economic characteristic of LLC «Ukrpolien» was also provided.

The second chapter of the papers covers the accounting organization at LLC «Ukrpolien»; the rules of document flow and presentation of primary accounting of expenditures in the business accounting system were arranged; the special aspects of use of the software products for the purpose of calculation and expenditures accounting were also studied.

The third chapter of the paper covers the modern aspect of the kinds of expenditures accounting and calculation systems; the elements of expenses of LLC «Ukrpolien» were analyzed; the courses of the production expenditures control were also reviewed, and the ways of improvement of products calculation and direct expenditures accounting system at LLC «Ukrpolien» were proposed.

The fundamental conclusions were made on the basis of the research findings obtained.

Key words: manufacturing enterprise, production expenditures, dynamics, calculation, control, accounting organization, direct expenditures, self cost.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТОВ «УКРПОЛІЕН»	
1.1 Основні підходи до визначення прямих витрат в системі калькулювання продукції	10
1.2 Огляд нормативно-правової бази та літературних джерел стосовно витрат	15
1.3 Макроекономічний аналіз стану та основні тенденції розвитку переробної промисловості.....	24
1.4 Техніко-економічна характеристика ТОВ «УКРПОЛІЕН».....	31
Висновки до розділу 1	33
2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ У ВИРОБНИЦТВІ	
2.1 Організація бухгалтерського обліку у ТОВ «УКРПОЛІЕН»	36
2.2 Особливості первинного обліку витрат та правила документообігу	40
2.3 Облік витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку	45
2.4 Використання програмних продуктів для калькулювання та обліку витрат	48
Висновки до розділу 2	55
3 АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ	
3.1 Види систем обліку та калькулювання витрат: сучасний аспект	57
3.2 Аналіз складових витрат ТОВ «УКРПОЛІЕН»	64
3.3 Напрямки контролю виробничих витрат.....	70
3.4 Шляхи вдосконалення системи калькулювання продукції та обліку прямих витрат у ТОВ «УКРПОЛІЕН».....	76
Висновки до розділу 3	84
ВИСНОВКИ.....	87
ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ	91

ДОДАТКИ

Додаток А Структурно-логічна схема випускної роботи	99
Додаток Б Макроекономічний аналіз стану та основних тенденцій розвитку переробної промисловості	100
Додаток В Основні фінансово-економічні показники виробничо-господарської діяльності ТОВ «Укрполіен» за 2017-2019 рр.	101
Додаток Г Організація бухгалтерського обліку на підприємстві	102
Додаток Д Бухгалтерські рахунки з обліку виробничих витрат без використання 8-го класу рахунків	103
Додаток Е Аналіз складових витрат ТОВ «Укрполіен».....	104
Додаток Ж Структура елементів витрат на ТОВ «Укрполіен».....	105
Додаток К Контроль та оцінювання роботи підрозділів на основі кошторису	106
Додаток Л Впорядкування принципів організації бухгалтерського та управлінського обліку ТОВ «Укрполіен»	107
Додаток М Структуризація резервів зниження витрат за статтями калькуляції..	108
Додаток Н Порядок калькулювання собівартості гумо-технічних виробів.....	109
Додаток П Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва за 2017р.	110
Додаток Р Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва за 2018р.	112
Додаток С Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва за 2019р.....	114

ВСТУП

Актуальність дослідження. В останні роки економіка України характеризується глобальними економічними перетвореннями в сфері виробництва. Такі зміни вимагають перегляду та удосконалення системи обліку, перш за все – побудови раціональної системи управління витратами для ефективного управління виробничим підприємством. Така система забезпечить отримання повної, достовірної та оперативної інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції.

Ефективне управління витратами та отримання від них максимального результату є вирішальним чинником стабільного функціонування підприємства в ринкових умовах.

Налагоджений контроль та чіткий аналіз обліку прямих витрат дає змогу знизити собівартість продукції та отримати максимальний прибуток за рахунок того, що частка прямих витрат в собівартості продукції найбільша. Прямі витрати – це витрати матеріальних ресурсів, які включаються в собівартість прямим шляхом. Це дасть змогу оптимізувати собівартість виробленого продукту та зробити його більш доступним, для споживача.

Необхідність вдосконалення системи калькулювання продукції та обліку прямих витрат на виробництво пояснюється певними причинами. Оптимізація обліку витрат, а в подальшому їх скорочення разом зі збільшенням обсягів виробництва є одним із джерел зростання прибутку. Ефективне управління витратами допомагає досягти високої конкурентоспроможності як окремих видів продукції, так і підприємства в цілому, що пояснює актуальність обраної теми дослідження.

Вдосконалення бухгалтерського обліку, щодо витрат в Україні неодноразово досліджувалися у працях багатьох науковців. Також, немало уваги приділяється питанню структури витрат. Термін «витрати» описаний у працях І. А. Гончаренко, В. Л. Пластуна, В. Б. Івашкевича, С. А. Котлярова, Ю. Б. Кравчук, І. А. Бланка, В. П. Савчука, В. П. Дерій, М. І. Трубочкіної,

П. Й. Атамаса, Г. В. Нашкерської, А. А. Турила, Ф. Ф. Бутинця, О. А. Мошковської, Л. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, М. О. Скрипник, О. С. Варчук та інші. Питання структури та класифікації витрат розглядали дослідники, як: А. М. Турило, М. Г. Грещак, Ю. С. Цал-Цалко, Г. О. Партин, С. І. Дроб'язко, Ю. О. Ночовна.

Посилення уваги до витрат підприємства пов'язане, в першу чергу з тим, що на відміну від доходу витратами можна ефективно управляти, тобто в підсумку ефективно впливати на фінансовий результат діяльності підприємства.

Мета магістерського дослідження полягає у обґрунтуванні й розробці шляхів удосконалення системи калькулювання продукції та обліку прямих витрат на виробництво, розробка на їх основі практичних рекомендацій, спрямованих на покращення процесу обліку прямих витрат та собівартості, їх аналізу та контролю.

Завданнями, які необхідно вирішити для досягнення поставленої мети, є :

- 1) проведення макроекономічного аналізу стану та основних тенденцій розвитку переробної промисловості;
- 2) техніко-економічна характеристика ТОВ «Укрполіен»;
- 3) розкриття стану організації бухгалтерського обліку у ТОВ «Укрполіен»;
- 4) проведення аналізу складових витрат ТОВ «Укрполіен»;
- 5) розгляд напрямів контролю виробничих витрат;
- 6) розробка ефективних заходів щодо вдосконалення системи калькулювання продукції та обліку прямих витрат у ТОВ «Укрполіен».

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження обрано Товариство з обмеженою відповідальністю «Укрполіен». Предметом дослідження є організаційно–методичні засади організації обліку виробничих витрат, які виникають в процесі господарської діяльності та системи калькулювання продукції.

Інформаційною базою для написання дипломної роботи послужили закони України, нормативно–правові акти державних органів України з питань обліку

витрат та собівартості продукції, роботи вітчизняних вчених, навчальні видання з обліку й аналізу, періодичні видання.

Робота виконується на базі бухгалтерської та фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва за 2017–2019 років.

Методи дослідження. При вивченні й узагальненні наукових розробок з організаційно–методичних засад обліку витрат та собівартості використані методи історичного та системного пізнання, методи порівняння, групування, графічний, табличний, техніко-економічний аналіз.

Наукова новизна. Наукова новизна одержаних результатів полягає в подальшому розвитку системи калькулювання та управління витратами в умовах досліджуваного підприємства, зокрема:

- впорядковано принципи організації управлінського обліку;
- систематизовано шляхи стимулювання економії ресурсів.

Практичне значення одержаних результатів. Результати дослідження можуть бути використані в практичній діяльності досліджуваним підприємством, та іншими виробничими підприємствами. Теоретичні розробки магістерської роботи можуть використовуватися в навчальному процесі ДНУЗТ при викладанні дисципліни «Облік в галузях економіки», «Бухгалтерський облік (загальна теорія)», «Основи бухгалтерського діловодства», «Управлінський облік».

Апробація результатів роботи. Основні положення й результати роботи доповідались і обговорювались на VI Всеукраїнській науково-практичній конференції (Дніпро, 2020 р.) та на Всеукраїнській інтернет-конференції «Економічна кібернетика: дослідження, розробка і використання моделей економічної поведінки суб'єктів господарювання» (Дніпро, 2020 р.)

Публікації. За результатами виконаної роботи опубліковано 2 наукові праці загальним обсягом 0,52 д.а., які належать особисто магістранту.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТОВ «УКРПОЛІЕН»

1.1 Основні підходи до визначення прямих витрат в системі калькулювання продукції

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» [40, п. 4] прямі витрати — витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Прямі витрати є однією з складових при обчисленні собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Процес обчислення собівартості певного об'єкта витрат (продукту, робіт, послуг) називається калькулюванням, а відповідно оформлений документ — калькуляцією.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

1). Виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до якої входять [40]:

- прямі матеріальні витрати — вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат [40, п. 12];

- прямі витрати на оплату праці — заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат [40, п. 13];

- інші прямі витрати — всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, витрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції, зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічного неминучого браку [40, п. 14];

- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати

обслуговування і управління персоналом, що змінюється прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінним) при зміні обсягу виробництва [40, п. 15-16].

2). Нерозподілених постійних загальновиробничих витрат [40, п. 11].

3). Наднормових виробничих витрат [40, п. 11].

Для правильного розуміння призначення витрат, їхньої економічної ролі у виробництві, теорія обліку витрат й калькулювання досліджує характеристики різних витрат за декількома класифікаціями. Класифікація витрат наведена на рис. 1.1.

Аналізуючи дані рис. 1.1, можна зробити висновки, що чим більше виділено ознак класифікації, тим вище ступінь пізнання об'єктів, тому всі класифікації можуть бути застосовані. Вони дають можливість більш докладно визначити витрати та проаналізувати їх. Також класифікація витрат сприяє більш глибокому та детальному вивченню факторного впливу чинників, які впливають на їх зміну.

За статтями калькуляції підприємства формують самостійно і самостійно визначають самі статті калькуляції залежно від галузевих особливостей, особливостей виробничого процесу тощо.

Однією з таких ознак є спосіб віднесення витрат на собівартість продукції (робіт, послуг): прямі, непрямі витрати.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом тільки певного виду продукції. Їх безпосередньо відносять на вироблену продукцію.

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом. Вони пов'язані одночасно з виробництвом кількох видів продукції і тому їх включають у собівартість кожного виду продукції шляхом розподілу.

Більшість основних витрат є прямими, а всі накладні витрати – непрямими (це, перш за все, загально виробничі витрати).

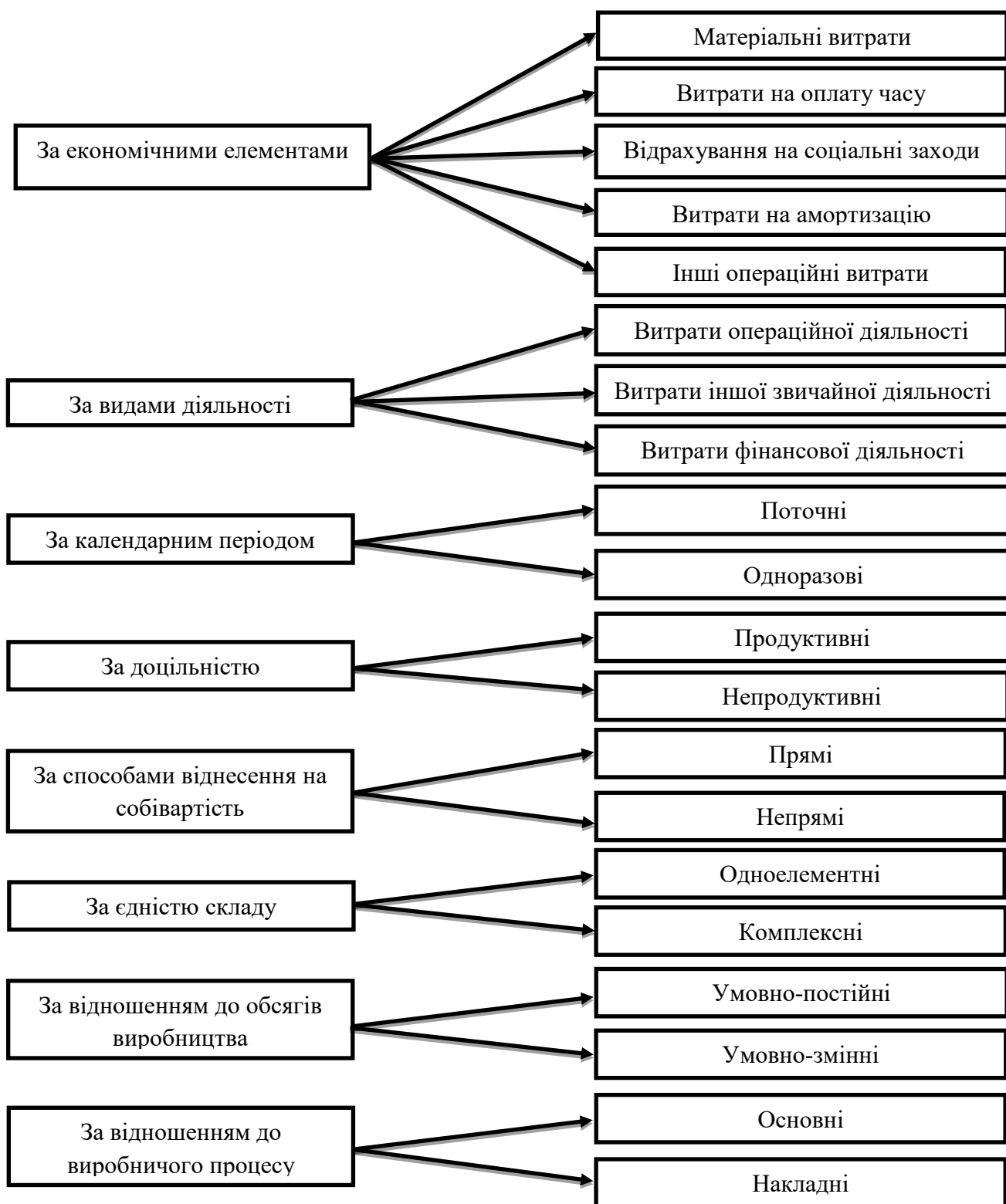


Рисунок 1.1 – Класифікація витрат за ознаками

В цілях управлінського обліку та для складання управлінської звітності частіше використовують калькуляцію в системі обліку певних змінних витрат (директ-костинг, потім – верейбл-костинг). У цій системі обліку у виробничу

собівартість включаються тільки змінні виробничі витрати, а постійні загально-виробничі витрати відносяться на витрати періоду. На перших етапах практичного застосування системи калькулювання «директ-костінг» в собівартість продукції включалися лише прямі виробничі витрати, а всі виробничі накладні витрати списувалися безпосередньо на фінансові результати. Пізніше «директ-костінг» трансформували в «веріейбл-костінг», коли в собівартість продукції стали включати не тільки прямі виробничі витрати, а також і змінні накладні витрати [56].

Облік витрат і обчислення собівартості продукції організовуються на підприємстві різними методами в залежності від виду виробництва, його організації та технології, організаційної структури підприємства, потреби управління витратами і т. ін.

Є багато класифікацій методів калькулювання. У вітчизняній літературі та на практиці найчастіше зустрічаються простий, позамовний, попередільний, нормативний методи, проте стрункої класифікації немає через труднощі виділення класифікаційної ознаки, яка б задовольняла всі існуючі методи [61].

Тому, прийнятною на даний час є концепція двох традиційних методів калькулювання, один з яких позамовний, а інший усі називають по-різному: масовий, попроцесний, періодичний, попередільний, поопераційний.

Порівняльна характеристика різних методів обліку витрат і калькулювання собівартості за окремими ознаками наведена в табл. 1.1 [3].

Таблиця 1.1- Порівняльна характеристика калькулювання по замовленнях і по процесах [3].

Ознака порівняння	Калькулювання по замовленнях	Калькулювання по процесах
1	2	3
1. Зв'язок між виробництвом і реалізацією	Реалізація передуює виробництву: покупець та його вимоги до якості продукції та її комплектації відомі до початку виробництва.	Виробництво передуює реалізації: вироблена продукція стає виробничими запасами, її майбутній покупець невідомий, вимоги до якості продукції стандартизовані.
2. Витрати матеріалів	Обсяг необхідних матеріалів вже попередньо відомий, їх закупають під певне замовлення і відносять на поточні витрати	Обсяг потрібних матеріалів часто невідомий, на складі зберігається мінімальний запас матеріалів для забезпечення безперервності виробництва.

Продовження табл. 1.1

1	2	3
3. Кваліфікація робітників та характер їх праці	Загальний рівень кваліфікації усіх робітників по замовленнях більш високий, робітники повинні уміти виконувати широкий спектр робіт	Загальний рівень кваліфікації робітників менш високий, робітники повинні уміти виконувати переважно однотипні та чітко визначені заздалегідь роботи
4. Рівень накладних витрат	Накладні витрати відносно малі, більшість витрат прямо відносять на конкретне замовлення.	Широке застосування методів автоматизації виробництва зумовлює більш високі рівні накладних витрат
5. Тривалість виробничого періоду	Виробничий період на виконання замовлення відносно короткий, заздалегідь визначений	Виробничий період безперервний, часто не визначений, тривалий, не обмежений у часі.
6. Принцип визначення собівартості	Собівартість кожного замовлення визначається після закінчення робіт по конкретному замовленню	Собівартість продукції визначається періодично (при складанні звітності: помісячно, поквартально, в кінці року)

В таблиці 1.1 наведена порівняльна характеристика калькулювання по замовленнях і по процесах. Така концепція розглядається й застосовується як у вітчизняному обліку, так і в зарубіжних країнах. У цій концепції у визначенні методу калькулювання варіюють такі ознаки: час (період) замовлення та процес.

Прямі витрати обліковують при попроцесному методі калькулювання., де зазвичай використовується тільки два елементи витрат: прямі матеріальні витрати і конверсійні витрати (витрати обробки, додані витрати). Цим методом розраховують усереднену собівартість продукції, що отримана з виробництва за даний період часу.

Цей метод фіксує витрати за звітний період (місяць, квартал, рік). Іншою особливістю такої калькуляції є об'єднання загальновиробничих накладних витрат з прямими витратами на оплату праці в один елемент витрат під назвою конверсійні витрати (додані витрати, витрати обробки).

При позамовному методі калькулювання розрахунок собівартості індивідуалізовано для певного продукту або їх сукупності, об'єднаних одним замовленням. В цьому методі зазвичай використовують три базових елементи витрат, а саме [56]:

а) прямі матеріальні витрати (сировина і матеріали, придбані напівфабрикати, паливо тощо, які можна прямо і економічно просто віднести на собівартість продукції).

б) прямі трудовитрати (зарплата основних виробничих робочих, зокрема різні доплати за терміновість роботи на вимогу замовника).

в) загальновиробничі накладні витрати: (змінні і розподілені постійні накладні витрати, списані на дані замовлення, виріб). Не розподілені постійні загальновиробничі накладні витрати вважаються витратами періоду.

При калькулюванні на замовленні зазвичай фіксується кількість замовлення і термін виконання замовлення. Після завершення замовлення загальна сума витрат на певне замовлення ділиться на кількість виробів в замовленні, і таким чином знаходиться собівартість одиниці продукції в замовленні [3].

Для позамовного методу калькулювання характерним є більш конкретне віднесення витрат та обчислення собівартості, більш висока питома вага прямих витрат, а отже і більш точне визначення собівартості конкретних виробів. Все це створює умови для більш обґрунтованого контролю витрат та управління їх рівнем [3].

1.2 Огляд нормативно-правової бази та літературних джерел стосовно витрат

В останні роки економіка України характеризується глобальними економічними перетвореннями в сфері виробництва на основі ринкових відносин, що вимагає перегляду та удосконалення системи обліку, перш за все побудови раціональної системи управління витратами, для ефективного управління виробничим підприємством, а саме повної, достовірної та оперативної інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. .

Система обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах не може повноцінно функціонувати без належного нормативно-правового забезпечення, яке постійно формується, та перебуває в процесі економічних, політичних, інтеграційних, соціальних змін та інших чинників [59].

Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємства наведено на рис.1.2.[59].

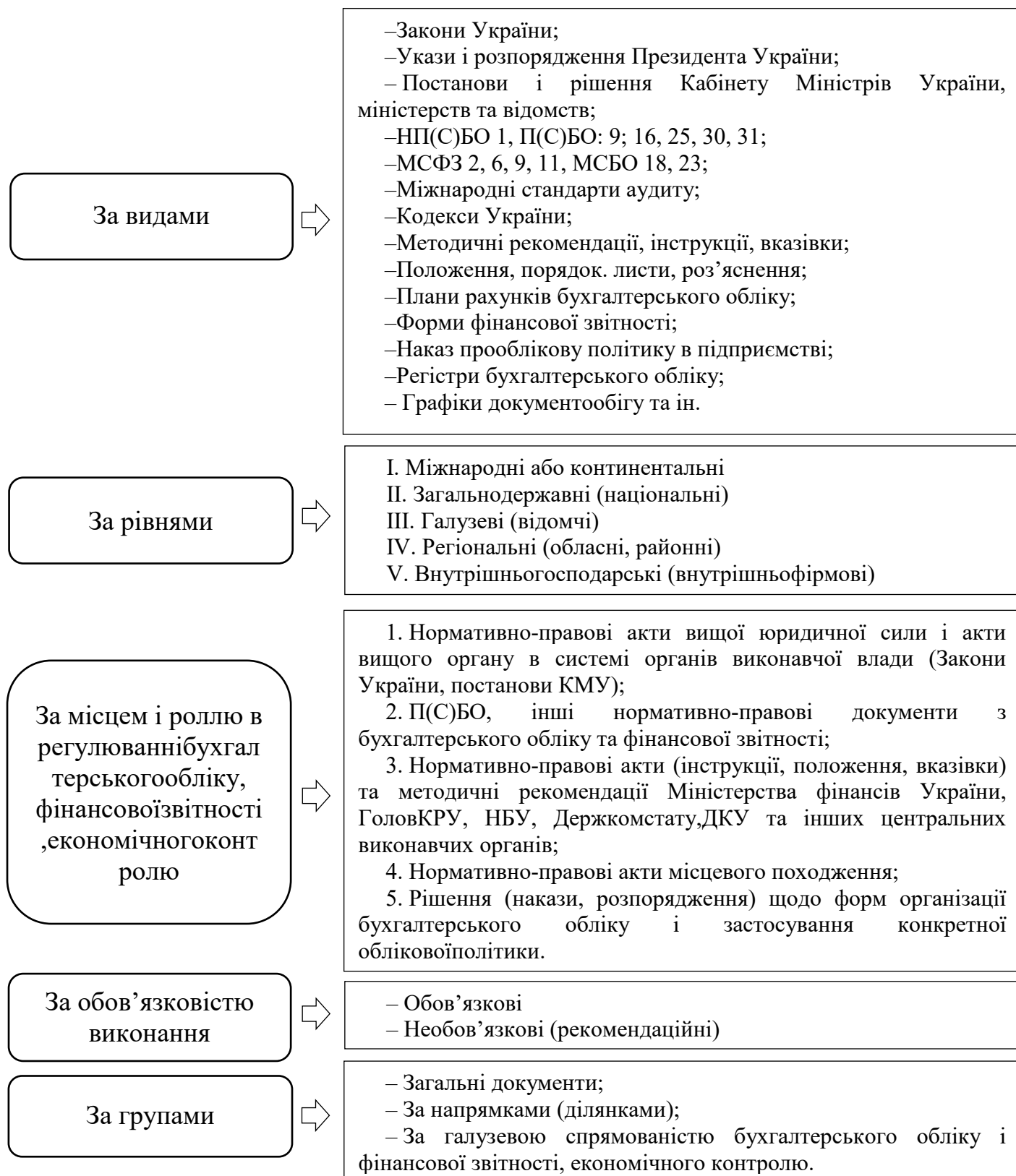


Рисунок 1.2 – Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат виробництва

Аналізуючи дані рис. 1.2, можна зробити висновки, що виділяють п'ять класифікаційних ознак нормативно-правової бази обліку витрат на виробництві:- за видами; - за рівнями; - за місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку; - за обов'язковістю виконання; - за групами.

За рівнями законодавства у сфері регулювання бухгалтерського обліку витрат виділяють 5 рівнів :I Конституція України; II. Закони та інші нормативні акти; III. П(С)БО, накази, інструкції та ін.; IV. Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку. V. Робочі документи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку та застосування облікової політики, що приймаються власником підприємства на підставі нормативних документів, розроблених і затверджених органами держави.

Кожна галузь господарства має свої особливості щодо відображення тих чи інших операцій в бухгалтерському обліку. Це можуть бути не значні відмінності, але в них потрібно орієнтуватися і знати як правильно відобразити кожен господарську операцію на підприємстві. В іншому випадку суб'єкт господарювання може нести відповідальність перед податковими органами, інвесторами та акціонерами, клієнтами та іншими суб'єктами, що так чи інакше пов'язані з підприємством [48].

Промислова галузь не є виключенням. І для того, щоб знизити автономність у прийнятті необґрунтованих рішень підприємствами з приводу проблемних питань (визнання доходів і витрат; рахунки, що використовуються) держава повинна і розробляє специфічні нормативно-правові акти, що стосуються виключно промислових підприємств [48]. Основні документи, що регулюють бухгалтерський облік витрат на промисловості наведено у табл. 1.2.

В табл.1.2 систематизовано основні нормативні акти, що регулюють проблеми визнання витрат та їх класифікацію, порядку розподілу загальновиробничих витрат, формування собівартості продукції (робіт, послуг) на промисловості. Діяльність промислових підприємств спирається й на інші документи,,: Цивільний Кодекс [58], Господарський Кодекс [12], Податковий Кодекс [38] НП(С)БО, МСФЗ та інші.

Таблиця 1.2 – Основні нормативно-правові документи, що регулюють облік витрат на промислових підприємствах

Назва нормативно-правового документу	Зміст нормативно-правового документу	Використання в обліково-аналітичному процесі
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [41]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.	При організації бухгалтерського обліку на підприємстві.
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»[30]	Визначає мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів	При складанні фінансової звітності і розкритті її елементів
П(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [44]	Установлює зміст і форму Фінансової звітності малого підприємства в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок її заповнення.	При складанні фінансової звітності малого та мікропідприємства.
П(С)БО 16 «Витрати»[43]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.	При класифікації витрат підприємства.
П(С)БО 9 «Запаси»[46]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності.	При визнанні та первісній оцінці запасів, також при вибутті запасів, при обліку ТЗВ.
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій[36]	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку.	Для визначення кореспонденції рахунків для обліку витрат та віднесення калькуляційних різниць на об'єкти обліку.
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій[18]	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку.	Для визначення кореспонденції рахунків для обліку витрат та віднесення калькуляційних різниць на об'єкти обліку.
Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості[45]	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості.	При обчисленні собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості.

Відповідно до Закону України № 3332-VI від 12.05.2011р.[49] публічні акціонерні товариства, банки та інші підприємства, визначені відповідним

переліком Кабінету Міністрів України зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами.

В інших підприємств які не зазначені в Законі України № 3332-VI від 12.05.2011 р. мають право вибору за якими саме стандартами розробляти методику ведення обліку (НП(С)БО чи МСБО) та складати фінансову звітність в Україні.

Порівняльна характеристика витрат за МСБО та П(С)БО в Україні наведено в табл. 1.3 [24].

Таблиця 1.3 - Порівняльна характеристика витрат за МСБО та П(С)БО в Україні

Ознаки порівняння	МСБО	П(С)БО
1	2	3
Стандарт який регламентує облік витрат	В міжнародні практики витратам не присвячено окреме МСБО. Певні складові витрат описані : МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБ 38 «Нематеріальні активи» та ін.	П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Визначення терміну	Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)
Класифікація та групування витрат	МСФЗ виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю.	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічним елементам і статтям витрат. Виділяють також прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів
Елементи витрат	- за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам інші витрати);	1. собівартість реалізованої продукції; 2. витрати, пов'язані з операційною

Продовження табл. 1.3

1	2	3
Елементи витрат	- за функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати	діяльністю, які не включаються до собівартості реалізації: - адміністративні витрати; - витрати на збут; - інші операційні витрати 3. фінансові витрати; 4. втрати від участі в капіталі; 5. інші витрати звичайної діяльності.
Елементи витрат	- за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам інші витрати); - за функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати	1. собівартість реалізованої продукції; 2. витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізації: - адміністративні витрати; - витрати на збут; - інші операційні витрати 3. фінансові витрати; 4. втрати від участі в капіталі; 5. інші витрати звичайної діяльності.
Оцінка витрат	У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат, але в деяких стандартах, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки.	У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом

За даними таблиці наведеної в табл. 1.3, можна зробити висновок, що в міжнародні практики витратам не присвячено окреме МСБО. Певні складові витрат описані: МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін.

Найбільші відмінності виявлено при класифікації та групування витрат діяльності. Існують суттєві розбіжності і при відображенні витрат майбутніх періодів у складі витрат. При складанні звітності за МСФЗ необхідно провести перекваліфікацію таких витрат. З цією метою проводиться аналіз кожної статі та застосовуються критерії визнання, описані в МСФЗ. Суттєві відмінності існують в обліку собівартості реалізованої продукції робіт, послуг.

Вдосконалення бухгалтерського обліку, щодо витрат в Україні за допомогою МСБО неодноразово досліджувалися у працях багатьох науковців. Також, немало уваги приділяється питанню структури витрат. Термін «витрати» описаний у працях І. А. Гончаренко, В. Л. Пластуна, В. Б. Івашкевича, С. А. Котлярова, Ю. Б. Кравчук, І. А. Бланка, В. П. Савчука, В. П. Дерій, М. І. Трубочкіної, П. Й. Атамас, Г. В. Нашкерської, А. А. Турила, Ф. Ф. Бутинець, О. А. Мошковської, Л. В. Нападовської, М. С. Пушкар, М. О. Скрипник, О. С. Варчук та інші. (див. тобл. 1.4). Питання структури та класифікації витрат розглядали вчені А. М. Турило, М. Г. Грещак, Ю. С. Цал-Цалко, Г. О. Партин, С.І. Дроб'язко, Ю.О. Ночовна.

Таблиця 1.4 – Визначення терміну «витрати» в наукових працях

Автори наукових праць	Визначення терміну «витрати» в наукових працях
1	2
Бланк І. А.	Витрати – виражені в грошовій формі, поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції [5, с. 19].
Бутинець Ф. Ф.	Можна виділити такі основоположні підходи. За першим: витрати – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Другий підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції [8].
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор	Витрати – це визначена в грошовій одиниці сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу [11, с. 37].
Дерій В. А.	Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами. [14, с. 158].
Онисько С. М., Марич П. М.	Виробничі витрати – це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва) [32, с. 123].
Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С.	Витрати підприємства – формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток) [17, с. 43]
Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А.	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети [51, с. 32]

Продовження табл. 1.4

1	2
Цал-Цалко Ю.С.	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), заумови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [51, с. 17]
Ткаченко, Н. М. Гуріна Н. В.	Витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировина матеріали, паливо тощо), і засоби праці (будівлі, споруди, машини та устаткування) у формі амортизації, що переносять свою вартість на заново створений продукт [28, с. 215] Витрати – це зменшення економічних вигод за рахунок вибуття і/або зменшення вартості активів (грошових коштів, їх еквівалентів чи будь-якого іншого майна у матеріальній або нематеріальній формі) та збільшення зобов'язань (навіть якщо в результаті їх виникнення не відбулося створення активу), що в свою чергу призвело до зменшення величини власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [19]
Череп А. О.	Витрати – економічна категорія, що відображає вартість матеріальних, трудових, інформаційних ресурсів та технологічного обслуговування процесу виробництва при створенні продукції [60]

За даними табл. 1.4 можна зробити висновки, що поняття обліку витрат розглядають багато авторів у своїх працях, кожний з яких описує і аналізує виробничі витрати, розглядає формування витрат підприємств, класифікація витрат, методи обліку витрат на виробництво продукції, вплив загальновиробничих витрат на витрати собівартості продукції, спосіб їх відображення в документах і на рахунках бухгалтерського обліку, повністю або частково використовуючи свій досвід, а також спираючись на досвід інших вчених. Однак, незважаючи на тривалість існування поняття “витрати виробництва”, і досі, немає єдиної думки щодо тлумачення даного поняття. Також, майже не досліджується питання щодо удосконалення калькуляції виробленої продукції та системи контролю за витратами.

У науковій літературі використовується чимало різних термінів, пов'язаних з обліком витрат: моделі управлінського обліку, системи обліку витрат на виробництво і калькулювання продукції, системи управлінського обліку витрат тощо. Однак в нормативно-правових документах не наведено визначення цих

понять, немає належним чином висвітленої повної класифікації способів обліку витрат і калькулювання.

Між калькулюванням і виробничим обліком є тісний взаємозв'язок. Передумовою калькулювання є облік витрат виробництва. Виробничий облік передбачає збирання інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, які пов'язані з виробничими витратами, їх узагальнення та групування за різними ознаками. Лише на основі інформації, що міститься в системі виробничого обліку, можливе калькулювання. Калькуляційний облік забезпечує групування витрат у такому аналітичному розрізі, який робить можливим процес калькулювання [21].

Ступінь деталізації виробничого обліку залежить від завдань, які стоять перед підприємством у сфері калькулювання. Більшість авторів під методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції розуміють сукупність прийомів документування і відображення виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції, а також віднесення витрат на одиницю продукції. Іншими словами, це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво по калькуляційних об'єктах і прийомів розрахунку калькуляційних одиниць [9, с. 23–34].

Тобто, поняття методу обліку витрат в економічній літературі найчастіше розглядається у нерозривному взаємозв'язку із способами обчислення собівартості продукції. Зрозуміло, що кінцевою метою виробничого обліку є калькулювання собівартості продукції [63].

На наш погляд слід чіткіше розрізняти методи обліку витрат на виробництво і методи калькулювання собівартості продукції [63].

Методи обліку витрат визначаються насамперед технологічними й організаційними особливостями виробництва і мають відображувати процес формування витрат в його конкретних умовах. При цьому накопичення витрат має не тільки забезпечити реальне обчислення собівартості продукції, а й слугувати інтересам найефективнішого управління виробництвом [63].

На вибір об'єктів обліку витрат істотно впливають: організація виробництва, технологічні особливості, рівень спеціалізації підрозділів, структура управління підприємством; технічні параметри продукції, що виробляється; система контролю за витратами; ступінь освоєння внутрішньогосподарського. Тому номенклатуру об'єктів обліку витрат кожне підприємство розробляє самостійно.

Способи обчислення собівартості продукції поєднуються з методами обліку витрат, чітко не виокремлюються. Проте, використовуючи різні способи, можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, хоча загальна сума витрат при цьому залишається незмінною. Тому вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень [62].

Методи калькулювання, які слід застосовувати в господарстві, потрібно обов'язково відображувати в наказі про облікову політику, як правило, цьому питанню зовсім не приділяється увага в ньому важливому внутрішньому нормативно-правовому акті кожного підприємства [7].

1.3 Макроекономічний аналіз стану та основні тенденції розвитку переробної промисловості України

Макроекономічний аналіз являє собою аналіз узагальнених економічних показників основних галузей народного господарства, соціальної інфраструктури, що становлять основу економічного розвитку країни, фундамент її матеріально-технічної бази. На основі макроекономічного аналізу має будуватися поточна й перспективна економічна політика держави [23].

При характеристиці макроекономічних залежностей первинну інформацію надають національні рахунки по укрупнених показниках національної економіки.

Одним із головних макроекономічних параметрів є темпи зростання реальних обсягів національного виробництва, інфляція, рівень безробіття тощо.

Рівень розвитку промислового виробництва більше за інші сектори впливає на ринок праці та конкурентоспроможність країни. Найбільш впливовою ланкою

промисловості України є переробна промисловість Її частка у загальному обсязі ВВП І-му кварталі склала 10%, на кінець ІІ-го кварталу складає 11,2%, що на 12 801 млн. грн більше у порівнянні з першим кварталом 2020 року.

Переробна промисловість (складає близько 7 % від загальної кількості підприємств України) як вид економічної діяльності поступається сільському, лісовому та рибному господарству (7,4 %), сферам адміністративного та допоміжного обслуговування (15 %), оптової та роздрібної торгівлі, надання інших видів послуг (10 %).

Статистику підприємств України які займались промисловістю за 2017-2019 рр. наведено на рис. 1.3.

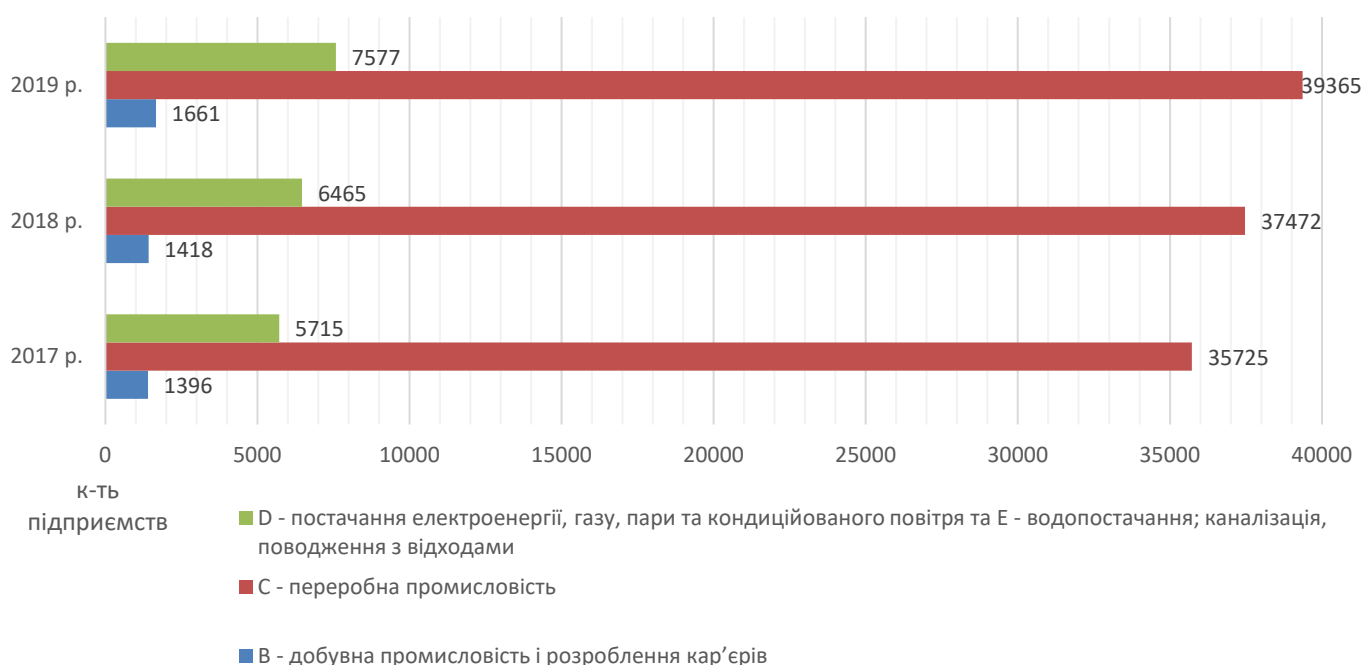


Рисунок 1.3 – Статистика підприємств України, які займались промисловістю (в розрізі секцій В, С, D, Е економічної діяльності КВЕД) за 2017-2019 рр.

Аналізуючи дані, рис. 1.3, можна зробити висновок, що за даними Державної служби статистики [13], на 1 листопада 2019 р. в Україні налічувалось близько 48 603 активних підприємств які займаються промисловістю, загалом їх кількість збільшилась на 5 767, що на 12% більше ніж в 2017 р.. З них майже 80% підприємств відносяться до переробної промисловості і лише 3,4% належать до

видобувної. Решта (16,6%) – це підприємства, які виробляють та постачають водні та енергетичні ресурси для виробничої сфери та населення. Переробна промисловість за 3-ри роки збільшилась на 3640 підприємств, це на 9 % з 2017р. з яких 4125 підприємств з виробництва гумових і пластмасових виробів, розроблення кар'єрів збільшилась на 16% (265 підприємств.), секція D - постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря разом з секцією E-водопостачання, каналізація, поводження з відходами збільшились на 25% у 2019 р, що на 1862 підприємства більше ніж у 2017р.

Переробна промисловість (складає близько 7 % від загальної кількості підприємств України) як вид економічної діяльності поступається сільському, лісовому та рибному господарству (7,4 %), сферам адміністративного та допоміжного обслуговування (15 %), оптової та роздрібної торгівлі, надання інших видів послуг (10 %).

Обсяг реалізованої промислової продукції за видами діяльності в Україні та в розрізі переробна промисловість за січень-вересень 2020 року наведено в табл. 1.5.

Таблиця 1.5 – Обсяг реалізованої промислової продукції за видами діяльності в Україні за січень-вересень 2020 року

Промисловість	Код за КВЕД-2010	Обсяг реалізованої промислової продукції без ПДВ та акцизу		З нього обсяг продукції, реалізованої за межі країни	
		млн.грн	у % до загального обсягу реаліз. пром. продукції	млн.грн	у % до обсягу реаліз.пром. продукції за видом діяльності
1	2	3	4	5	6
Усього	B+C+D+E	1742456,7	100,0	500331,7	28,7
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	B	245764,7	14,1	85611,3	34,8
Переробна промисловість	C	1137414,9	65,3	412916,1	36,3
Виробництво харчових продуктів, напоїв і тютюнових виробів	10–12	405617,6	23,3	116566,8	28,7

Продовження табл. 1.5

1	2	3	4	5	6
Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	13–15	16134,1	0,9	7075,0	43,9
Виготовлення виробів з деревини, виробництво паперу та поліграфічна діяльність	16–18	60984,5	3,5	22972,0	37,7
Поліграфічна діяльність, тиражування записаної інформації	18	7695,1	0,4	472,8	6,1
Поліграфічна діяльність, тиражування записаної інформації	18	7695,1	0,4	472,8	6,1
Виробництво коксу та продуктів нафтоперероблення	19	45044,6	2,6	2707,1	6,0
Виробництво хімічних речовин і хімічної продукції	20	51845,5	3,0	12545,3	24,2
Виробництво основних фармацевтичних продуктів і фармацевтичних препаратів	21	27466,7	1,6	3848,0	14,0
Виробництво основних фармацевтичних продуктів і фармацевтичних препаратів	21	27466,7	1,6	3848,0	14,0
Виробництво гумових і пластмасових виробів	22	37028,8	2,1	7229,5	19,5
Виробництво гумових виробів	22.1	4399,1	0,2	1388,1	31,6
Виробництво пластмасових виробів	22.2	32629,7	1,9	5841,4	17,9
Виробництво іншої неметалевої мінеральної продукції	23	73391,9	4,2	9040,9	12,3
Металургійне виробництво, виробництво готових металевих виробів, крім машин і устаткування	24, 25	265793,9	15,3	163145,9	61,4
Машинобудування	26–30	119356,4	6,8	57181,6	47,9
Виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів та інших транспортних засобів	29, 30	46017,8	2,6	25891,4	56,3
Виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів	29	18196,3	1,0	11617,9	63,8
Виробництво інших транспортних засобів	30	27821,5	1,6	14273,5	51,3
Виробництво меблів, іншої продукції; ремонт і монтаж машин і устаткування	31–33	34750,9	2,0	10604,0	30,5

Продовження табл. 1.5

1	2	3	4	5	6
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	D	333545,3	19,1	к	к
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	E	25731,8	1,5	к	к

к – Дані не оприлюднюються з метою забезпечення виконання вимог Закону України «Про державну статистику» [19] щодо конфіденційності статистичної інформації

За даними табл. 1.5, можна зробити висновки, що обсяг реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) в січні-вересні склав 1742456,7 млн. грн. з нього 500331,7 млн. грн. (28,7%) реалізовано за межами країни. Узагальному обсязі виробництва промисловості країни: переробна промисловість складає 65% (січні-вересні 2020р.) з якої 37 028,8 млн. грн. складає виробництво гумових і пластмасових виробів (майже 20% якої було експортовано), на другому місці йде постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря – 19,1% (33 3545,3 млн. грн), на третьому місці - добувна промисловість і розроблення кар'єрів вони складають 14,1 % (245764,7 млн. грн), на останньому місці секція – Водопостачання; каналізація, поводження з відходами які складає 1,5%.

Фактори, що стримують промислове виробництво наведені на рис. 1.4; 1.5., Забезпеченість замовленнями промислових підприємств наведені на рис. 1.6.

Оцінка поточного обсягу замовлень на виробництво продукції (попиту) в промисловості рис. 1.4

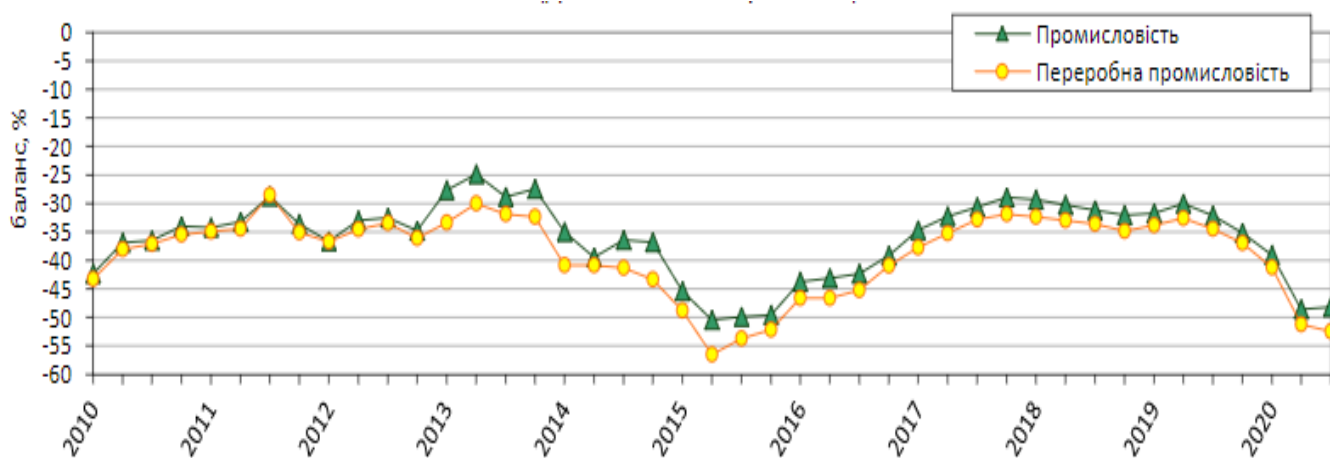


Рисунок 1.4 - Оцінка поточного обсягу замовлень на виробництво продукції (попиту) в промисловості 2010 - 2020 рр.

Аналізуючи дані рис. 1.4, можна зробити висновок, що оцінка поточного обсягу замовлень на виробництво продукції(попиту) в промисловості становить мінус 48%, у переробній промисловості – мінус 53%



Рисунок 1.5 – Фактори, що стримують промислове виробництво.

Аналізуючи дані рис. 1.5, можна зробити висновок, що знизився показник «нестачі робочої сили» та посилення впливу таких факторів, як: - недостатній попит; - інші фактори (пандемія коронавірусу COVID-19); - фінансові обмеження.

Забезпеченість замовленнями промислових підприємств в 2020 році наведена на рис. 1.6.

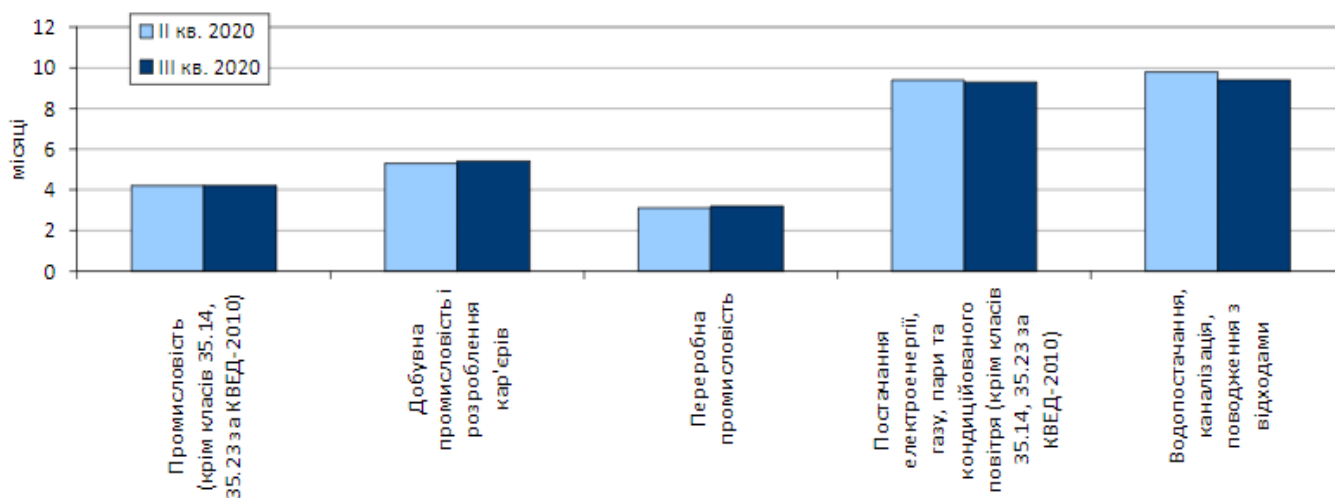


Рисунок. 1.6 - Забезпеченість замовленнями промислових підприємств

Аналізуючи дані рис. 1.6, можна зробити висновок, що у III кварталі як і в II кварталі 2020р., –у середньому на 4 місяці роботи.

На сьогоднішній день існує ряд факторів який стримує розвиток діяльності промислових та підприємств України в цілому [47]:

- не стабільність політико-економічного становища України;
- проблеми з визначенням стратегічних напрямів зовнішньоекономічної політики;
- військовий конфлікт на сході країни;
- командно-адміністративна система господарювання та відсутність фахових менеджерів;
- відсутність інноваційних розробок;
- надмірна енерго- та матеріаломісткість виробництва продукції, що призводить до низької ефективності та збитковості під час реалізації на зовнішніх ринках;
- не системний характер зовнішньоекономічних операцій;
- відсутність сталих продаж та тривалих підрядних коопераційних зв'язків;
- економічна криза, коливання валютного курсу та критична нестача фінансово-інвестиційних ресурсів;
- не задовільна мотивація персоналу підприємств, зумовлена передусім низькою заробітною платою, а також незадовільними умовами праці;
- брак уваги держави до розвитку високотехнологічних галузей промисловості.
- відсутність стратегії сталого розвитку.
- пандемія коронавірусу COVID-19. Зупинка роботи деяких підприємств на 1-3 місяці, відсутність інвестицій, проблеми з імпортом матеріалів та експортом готової продукції, як по країні так і за кордон. Відсутність чіткої координації дій під час пандемії, та інші.

Всі ці фактори значним чином вплинули на стан промислових підприємств в Україні.

1.4 Техніко-економічна характеристика ТОВ «УКРПОЛІЕН»

Техніко-економічні показники - система вимірників, яка характеризує матеріально-виробничу базу підприємств та комплексне використання ресурсів. Техніко-економічні показники застосовуються для планування та аналізу організації виробництва і праці, якості продукції, використання основних і оборотних фондів, трудових ресурсів і т.д. [1, ст. 205].

Оцінювання основних фінансово-економічних показників діяльності підприємства необхідне для того, щоб одержати певну кількість основних, найінформативніших параметрів, які дають об'єктивну та точну картину фінансово-господарського стану підприємства.

З метою виявлення тенденцій розвитку підприємства проводиться аналіз основних фінансових показників за даними Форми № 1-м та № 2-м за три останні періоди (роки) (додатки С, Р, П). Оцінку та аналіз основних показників необхідно здійснювати методом горизонтального (часового) аналізу, суть якого полягає в порівнянні кожної позиції звітності з відповідним показником за попередні періоди та визначенні відхилення значення показника поточного періоду від відповідного значення показника попередніх періодів.

Розрахунок фінансово-економічних показників роботи підприємства дозволяє підприємству добре орієнтуватися в ході прийняття рішень на короткостроковій період техніко-економічного розвитку виробництва.

Основні фінансово-економічні показники виробничо-господарської діяльності ТОВ «Укрполіен» наведено в табл. 1.6.

Таблиця 1.6 – Основні фінансово-економічні показники виробничо-господарської діяльності ТОВ «Укрполіен» за 2017-2019 рр.

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Абс. відх., рік		Темп прир., %	
				19/17	19/18	19/17	19/18
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Середньооблікова чисельність по основній діяльності, осіб	11	12	11	0,00	-1,00	0,00	-8,33
2. Фонд оплати праці, тис. грн	399,2	557,4	626,4	227,20	69,00	56,91	12,38

Продовження табл. 1.6

1	2	3	4	5	6	7	8
3. Продуктивність праці на одного працівника, тис. грн/особу	1049,8	1020,5	1434,5	384,64	414,00	36,64	40,57
4. Середня заробітна плата за рік, тис. грн /особу	36,3	46,5	56,9	20,65	10,50	56,91	22,60
5. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	160,6	159,5	316,3	155,70	156,80	96,98	98,34
6. Фондовіддача	71,9	76,8	49,9	-22,03	-26,90	-30,63	-35,03
7. Середньорічні залишки обігових коштів, тис. грн	3478,3	4432,6	6368,0	2889,75	1935,40	83,08	43,66
8. Коефіцієнт оборотності обігових коштів	3,32	2,76	2,48	-0,84	-0,28	-25,37	-10,31
9. Середньорічна вартість активів, тис. грн	3665,1	4644,6	6775,3	3110,20	2130,70	84,86	45,88
10. Чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг), тис.грн	11548,2	12245,7	15779,2	4231,00	3533,50	36,64	28,86
11. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), тис. грн	10542,6	9540,1	13123	2580,40	3582,90	24,48	37,56
12. Валовий прибуток (збиток), тис. грн	1005,6	2705,6	2656,2	1650,60	-49,40	164,14	-1,83
13. Доходи, тис. грн	11555,4	13333,7	15795,1	4239,70	2461,40	36,69	18,46
14. Витрати, тис. грн	11472,7	12906,5	15268,2	3795,50	2361,70	33,08	18,30
15. Витрати на одну грн. чистого доходу, грн	0,99	0,97	0,97	-0,03	0,00	-2,64	-0,14
16. Чистий прибуток (збиток), тис. грн	67,8	350,3	432,1	364,30	81,80	537,32	23,35

Аналізуючи фінансово-економічні показники, які наведені в таблиці 1.6, можна зробити такі висновки. На кінець звітного року обсяг випуску продукції дещо збільшився. Відповідно зі збільшенням об'ємів виробництва збільшилась і собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) на 37,6 % що на 3582,9 тис. грн. більше ніж на кінець 2018 року, та на 24,5 % (2582,9 тис . грн.) у порівнянні з 2017 р.

Чистий дохід від реалізації виріс на 3533,5 тис. грн (28,9 %) у порівнянні з 2018р., але також зросли й оперативні витрати порівняно з 2017 р. на 3795,5 тис. грн. (33,1%). Операційні витрати на одну гривню чистого доходу зменшились з 1,05 до 0,97 що на 8,2 % менше порівняно з 2018 роком.

Середній залишок обігових коштів на кінець року збільшився на 27,6 % (1508,4 тис. грн.) порівняно з 2018 року, та на 118,4 % порівняно з 2017р.

Коефіцієнт оборотності коштів збільшився на 0,02 тис. грн. або на 1 % .

Спостерігається підвищення оплати праці робітників. Так, на кінець

звітнього року фонд оплати праці склав 626,4 тис. грн., що на 69 тис. грн (12,4%) більше, ніж в 2018 року. Чисельність працюючих за рік зменшилась на 1 особу, та складає 11 чоловік. Середня заробітна плата зросла на 10,5 тис. грн/ особу, що порівняно з 2018 р. на 22,6% більше.

Підвищилась продуктивність праці на одного працівника, в 2018р. була на 40,6 % нижча ніж в цьому році.

На кінець звітнього року середньорічна вартість основних засобів підприємства збільшилась на 314,7 тис. грн це на 198 % більше.

Фондовіддача зменшилась на 56,8 %.

Збільшився власний капітал та середньорічна вартість активів на 432,1 тис. грн (42,4%) в порівнянні з 2018р.

Валовий прибуток на кінець року склав 2656,2 тис. грн що на 1,8 %. Менше ніж в 2018 році.

Чистий прибуток в ТОВ «Укрполіен» на кінець року збільшився на 23,4 % та складає 432,1 тис. грн. в порівнянні з минулим роком (81, 8 тис. грн).

Розрахунки дадуть можливість одержання більш точних уявлень і висновків про техніко-економічні показники діяльності підприємства. У підсумку розрахунків виявляється результативність проведення тих чи інших організаційно-технічних заходів, які застосовувались для їх покращення.

Висновки до розділу 1

За результатами виконаних досліджень ми дійшли наступних висновків.

Процес обчислення собівартості певного об'єкта витрат (продукту, робіт, послуг) називається калькулюванням, а відповідно оформлений документ – калькуляцією.

За статтями калькуляції підприємства формують самостійно і самостійно визначають самі статті калькуляції залежно від галузевих особливостей, особливостей виробничого процесу тощо.

Однією з таких ознак є спосіб віднесення витрат на собівартість продукції

(робіт, послуг): прямі, непрямі витрати.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом тільки певного виду продукції. Їх безпосередньо відносять на вироблену продукцію.

Більшість основних витрат є прямими, а всі накладні витрати – непрямыми (це, перш за все, загально виробничі витрати).

Облік витрат і обчислення собівартості продукції організовуються на підприємстві різними методами в залежності від виду виробництва, його організації та технології, організаційної структури підприємства, потреби управління витратами і т. ін.

Прийнятною на даний час є концепція двох традиційних методів калькулювання, один з яких позамовний, а інший усі називають по-різному: масовий, попроцесний, періодичний, попередільний, поопераційний.

Прямі витрати обліковують при попроцесному методі калькулювання, де зазвичай використовується тільки два елементи витрат: прямі матеріальні витрати і конверсійні витрати. Цим методом розраховують усереднену собівартість продукції, що отримана з виробництва за даний період часу.

При позамовному методі калькулювання розрахунок собівартості індивідуалізовано для певного продукту або їх сукупності, об'єднаних одним замовленням. В цьому методі зазвичай використовують три базових елементи витрат, а саме: а) прямі матеріальні витрати; б) прямі трудовитрати; в) загальновиробничі накладні витрати. Не розподілені постійні загальновиробничі накладні витрати вважаються витратами періоду.

В міжнародні практики витратам не присвячено окреме МСБО. Певні складові витрат описані: МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін.

Для зниження автономності у прийнятті необґрунтованих рішень підприємствами з приводу проблемних питань (визнання доходів і витрат) держава розробляє специфічні нормативно-правові акти, що регулюють проблеми визнання витрат та їх класифікацію, порядку розподілу загальновиробничих

витрат, формування собівартості продукції (робіт, послуг) та інші, що стосуються виключно промислових підприємств.

Вдосконалення бухгалтерського обліку, щодо витрат в Україні за допомогою МСБО неодноразово досліджувалися у працях багатьох науковців. Також, немало уваги приділяється питанню структури витрат. Термін «витрати» описаний у працях І. А. Гончаренко, В. Л. Пластуна, В. Б. Івашкевича, С. А. Котлярова, Ю. Б. Кравчук, І. А. Бланка, В. П. Савчука, В. П. Дерій, М. І. Трубочкіної, П. Й. Атамас, Г. В. Нашкерської та інші.

Найбільш впливовою ланкою промисловості України є переробна промисловість Її частка у загальному обсязі ВВП І-му кварталі склала 10%, на кінець II-го кварталу складає 11,2%, що на 12 801 млн. грн більше у порівнянні з першим кварталом 2020 року. Переробна промисловість (складає близько 7 % від загальної кількості підприємств України). У загальному обсязі виробництва промисловості країни: переробна промисловість складає 65% (січні-вересні 2020р.) з якої 37 028,8 млн. грн. складає виробництво гумових і пластмасових виробів (майже 20% якої було експортовано).

На сьогоднішній день існує ряд факторів який стримує розвиток діяльності промислових та підприємств України в цілому: – не стабільність політико-економічного становища України, проблеми з визначенням стратегічних напрямів зовнішньоекономічної політики; – відсутність інноваційних розробок, надмірна енерго- та матеріаломісткість виробництва продукції, що призводить до низької ефективності та збитковості під час реалізації на зовнішніх ринках; – пандемія коронавірусу COVID-19.

Всі ці фактори значним чином вплинули на стан промислових підприємств в Україні.

З метою виявлення тенденцій розвитку підприємства проведено аналіз основних фінансових показників за даними Форми № 1-м та № 2-м за три останні періоди (роки). У підсумку розрахунків виявляється результативність проведення тих чи інших організаційно-технічних заходів, які застосовувались для їх покращення.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ У ВИРОБНИЦТВІ

2.1 Організація бухгалтерського обліку у ТОВ «УКРПОЛІЕН»

ТОВ «Укрполіен» було створено 2 вересня 2003 року, про що говориться у Свідотстві про державну реєстрацію (перереєстрацію) суб'єкта підприємницької діяльності, проте 6 червня 2019 р. товариство змінило власника та назву на ТОВ «БК «Антанта» про що свідчить Рішення єдиного учасника №0306/19-1.

Товариство у своїй діяльності керується законодавством України, Статутом, а також внутрішніми правилами процедур, регламентами та іншими локальними нормативними актами.

Основні види діяльності товариства описані в Статуті та Відомості з ЄДРПОУ товариства, в якій вони наведені у відповідності до класифікатора видів економічної діяльності – 2010 (далі КВЕД-2010).

Товариство самостійно планує свою діяльність, визначає перспективи розвитку, виходячи з попиту на вироблену продукцію, послуги та необхідності виробничого та соціального розвитку Товариства.

Для забезпечення діяльності Товариства був створений статутний фонд у розмірі 18 500 (вісімнадцять тисяч п'ятсот) гривень 00 копійок.

Відповідно до статутних документів Товариство веде бухгалтерський облік, складає і подає статистичну інформацію та адміністративні данні у порядку, встановленому законодавством.

Достовірність та повнота річної фінансової звітності Товариства повинні бути підтверджені аудитором (аудиторською фірмою). Обов'язкова аудиторська перевірка річної фінансової звітності Товариства з річним господарським оборотом менш як двісті п'ятдесят неоподаткованих мінімумів проводиться один раз на три роки.

Відповідальність за ведення бухгалтерського обліку на Товаристві до червня 2019 року була покладена на директора, у зв'язку з тим, що у Штатному розкладі підприємства не було передбачено посаду Головного бухгалтера.

У вересні 2019 року згідно наказу директора у Штатний розклад було введено посаду бухгалтера без права підпису.

Відповідно призначення на посаду бухгалтера та звільнення з посади здійснюється за наказом директора ТОВ «Укрполіен».

Обов'язки головного бухгалтера визначаються відповідно до вимог п. 7 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [01].

Конкретні обов'язки, права та відповідальність працівника бухгалтерської служби (бухгалтерії) встановлюються посадовими інструкціями, які затверджуються директором підприємства.

У ТОВ «Укрполіен» облік виробничої діяльності є централізований відповідно знаходиться окремо від матеріально-виробничого відділу та самого виробництва.

При централізованому обліку в апараті головної бухгалтерії зосереджується ведення всього синтетичного і аналітичного обліку.

Бухгалтерія веде автоматизовану форму бухгалтерського обліку за допомогою програм: «1С: Підприємство», блок «Зарплата і Кадри» в «1С: Підприємство», «Клієнт-банк», «М.Е.Дос» та «Електронний кабінет платника».

На підприємстві створений наказ який встановлює порядок організації бухгалтерського обліку, в якому визначаються:

- перелік посадових осіб, які ведуть облік;
- перелік посадових осіб, які мають право підпису первинних документів на здійснення господарських операцій;
- розробляється та складається план документації та документообороту на основі типових форм документів, встановлених на підприємстві, та інструкції щодо їх заповнення;
- відповідальні за дозвіл і здійснення господарських операцій, а також за їх відповідність чинному законодавству, Статуту ТОВ «Укрполіен»;
- відповідальні за складання первинних документів, які фіксують факт здійснення господарських операцій, зокрема за правильність заповнення

обов'язкових реквізитів, достовірність даних, своєчасність складання та дотриманням термінів передачі в бухгалтерію;

— відповідальні за зберігання первинних документів і облікових регістрів, що пройшли обробку, а також фінансової звітності, за передачу її до архіву та знищення по закінченню терміну зберігання;

— перелік посадових осіб, з якими укладається договір про повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ними цінностей;

— графік документообороту, який повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний термін його знаходження в підрозділі;

— як ведеться облік (за допомогою яких рахунків, субрахунків, документів, форм обліку, які регістри обліку використовуються, яка техніка ведення обліку та технологія обробки облікової інформації);

— в які терміни та яким чином здійснюється збір, обробка, узагальнення та надання інформації;

— склад робочої інвентаризаційної комісії.

— інші особливості організації роботи та ведення бухгалтерського обліку.

На виконання вимог Закону України від 16 липня 1999 року №996-VIX «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також з метою дотримання підприємством єдиної методики відображення господарських операцій та забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності на підприємстві створено наказ № 1 «Про облікову політику підприємства».

Облікова політика є елементом системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в ТОВ «Укрполіен». Закріплені в ній принципи та методи відповідно до принципу послідовності мають застосовуватися постійно (із року в рік).

Метою Облікової політики є розкриття найважливіших положень, які використовуються на підприємстві при веденні бухгалтерського обліку, складанні

та поданні фінансових звітів, інформація з яких необхідна користувачам для прийняття відповідних рішень.

Облікова політика змінюється, тільки якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує НП(С)БО та П(С)БО або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

ТОВ «Укрполіен» є суб'єктом малого підприємства тому складає Баланс (форма 1-м) та звіт про фінансові результати (форма 2-м) у відповідності до П(СБО) 25 «Спрощена фінансова звітність»[44].

Відповідальність за фінансово-господарську діяльність несе директор, який визначає організаційну структуру ТОВ «Укрполіен» відповідно до стратегії і тактики розвитку підприємства. Організаційну структуру ТОВ «Укрполіен» наведено на рис. 2.1.



Рисунок 2.1 – Організаційна структура ТОВ «Укрполіен»

За даними рис. 2.1 можна зробити висновок, що на ТОВ «Укрполіен» організовано п'ять відділів, які є під керівництвом директора, це : - відділ постачання; - відділ з виробництва; - торговий відділ; - господарський відділ; - відділ з будівництва; - охорона праці; - бухгалтерія. Відповідно роздрібна мережа знаходиться під керівництвом торгового відділу, відділ кадрів під керівництвом бухгалтерії, і т.д

Контроль за фінансово-господарською діяльністю Товариства здійснюється

у відповідності із законодавством України.

Ревізія діяльності Товариства здійснюється Ревізійною комісією, що призначається Зборами в кількості не менше 3-х чоловік. До складу Ревізійної комісії не можуть входити особи, що займають керівні посади в Товаристві.

За рішенням Зборів до складу Ревізійної комісії можуть входити спеціалісти з незалежних організацій, що займаються обліком і контролем господарсько-фінансової діяльності, в тому числі аудиторських. Відношення з такими організаціями базуються на договірній основі.

Ревізійна комісія здійснює контроль за дотриманням правил Статуту товариства, збереженням його майна, чинністю договорів і господарських операцій, надходженням і витратам коштів, за своєчасним і вірним розглядом дирекцією скарг і заяв, а також за дотриманням інших інтересів товариства, власників, співробітників.

Ревізійна комісія проводить щорічно не менше однієї ревізії господарсько-фінансової діяльності, періодично перевіряє господарську діяльність і дає висновок по річному звіту. Акти ревізій затверджуються Зборами. Члени ревізійної комісії несуть відповідальність за сумлінне виконання покладених на них обов'язків в межах, що визначаються Законодавством України.

2.2 Особливості первинного обліку витрат та правила документообігу

Первинний облік витрат – це спосіб документального спостереження витрат у процесі виробництва або відразу після її завершення.

Документообіг - це впорядкований процес руху документів і виконання різноманітних облікових процедур з моменту їх отримання (створення) до моменту передачі в архів.

Бухгалтерією розробляється та складається план документації та документообороту на основі типових форм документів, встановлених на підприємстві, та інструкції щодо її заповнення.

Метою впорядкування документообігу є прискорення руху документів. На кожному робочому місці документ повинен знаходитися мінімальний строк, необхідний для його обробки [6, ст. 167].

У встановлені графіком документообігу дні, з виробничих підрозділів підприємства (цехах, бригадах) надходять тільки первинні документи (облікові листи, наряди, накладні та ін.).

Первинні документи здають до бухгалтерії встановлені строки без попереднього опрацювання чи з незначним опрацюванням, де їх відображають на рахунках витрат в програмі «1С: Підприємство», а також у разі калькуляційних статей - до виробничого звіту.

У виробничому звіті всі фактичні виробничі витрати порівнюють з нормативами, перерахованими на фактично вироблену продукцію, з визначенням економії та перевитрат по кожній статті нормативної калькуляції окремо за місяць і наростаючим підсумком з початку року. Дані виробничого звіту керівництво і спеціалісти підприємства використовують для аналізу роботи підприємства як щодо додержання ліміту витрат, так і щодо виконання плану виходу продукції.

Технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі обліку можна поділити на три етапи.

Початковим етапом облікового процесу є збір і реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері. На цьому етапі документи перевіряють на правильність заповнення та достовірність інформації.

На другому етапі проводиться формування на електронних носіях масивів облікових даних: журналу господарських операцій, структури синтетичних та аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації. Одночасно здійснюється контроль за процесом обробки інформації, записаної в масивах облікових даних.

Заключним етапом процесу є отримання результатів за звітний період на запит користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків або відображенням на екрані дисплею потрібної інформації.

Наступним етапом після обробки та автоматизації інформації з документів є їх зберігання і здача їх в архів бухгалтерії. Після закінчення поточного року всі документи здають в архів підприємства.

Комп'ютерна система обліку відображає основні процеси, пов'язані з отриманням різних зведених показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства.

Первинними документами при відображенні накопичення загальновиробничих витрат є накладна, рахунок, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок бухгалтерії тощо. Щомісячне списання загальновиробничих витрат за відповідним розподілом оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Документи, за якими відпускались матеріальні цінності та видавались кошти понад встановлені нормативи (ліміти, кошторисні суми), групують і узагальнюють окремо [6].

Відпуск на виробництво сировини і матеріалів відбувається за письмовими заявками керівників виробничих підрозділів ТОВ «Укрполіен». При передачі сировини і матеріалів використовують облікові документи, перелік яких, порядок заповнення та використання зазначається в графіку документообігу підприємства.

На ТОВ «Укрполіен» при обліку сировини та матеріалів застосовують такі форми первинних облікових документів: «Лімітно-забірна картка»; «Приймально-здавальна накладна»; «Виробничий звіт» [6].

Лімітно-забірна картка є місячним накопичувальним документом. Вони використовуються для оформлення відпуску матеріалів, які споживаються у виробництві систематично. Ця форма застосовується для відпуску сировини понад встановлений ліміт або при зміні сировини, виписується на один вид сировини та його багаторазовий відпуск у межах ліміту у двох примірниках: один примірник для одержувача (цеху, дільниці), другий для складу [10].

Накладна на внутрішнє переміщення використовується для обліку руху сировини усередині ТОВ «Укрполіен», її виписують у двох примірниках: перший – цеху для списання матеріалів, другий – складу для їх, оприбуткування.

Для забезпечення нормативного обліку на ТОВ «Укрполіен» ведуться виробничі звіти. Звіти складаються цехом щомісяця не пізніше за 5 число наступного за звітний період за даними актів і накладних здачі продукції на склад – нарядів робітників, лімітних карток і вимог на одержану сировину й основні матеріали. Цей звіт перевіряє начальник відділу щодо відповідності розрахунків по нормі, а потім перевіряє головний бухгалтер ТОВ «Укрполіен».

Нарахування заробітної плати, яка включається до витрат виробництва може проводитись в різних формах кожна з яких має свої особливості при документальному оформленні. При погодинній формі оплати праці основним документом, що служить для нарахування заробітної плати є: «Рапорт про виробіток бригади». Всі зазначені документи передаються до бухгалтерії для складання «Розрахунково – платіжної відомості» [10].

У ТОВ «Укрполіен» відпрацьований час фіксують в табелях, аналізують втрати робочого часу для пошуків резервів підвищення продуктивності праці та зниження собівартості продукції. Облік виконання норм виробітку (норм часу), нормативних завдань здійснюється на підставі первинних документів з обліку виробітку продукції та виконання робіт за звітний період відповідальними особами, на яких це покладено (наприклад, нормувальниками, економістами та ін.). В цих документах поряд з даними про кількість виготовленої продукції відображається також час, встановлений за нормою на виконання цього обсягу роботи; фактичний час, витрачений на його здійснення, за звітний період, визначається за даними табельного обліку [10].

У ТОВ «Укрполіен» для спрощення обліку фактично відпрацьований час в первинних документах не проставляється, а обліковується за табелем обліку використання робочого часу. Доплати оформлюються окремими документами – листками на доплату, робочими нарядами з відокремлювальними знаками та ін. Доплати через невідповідності розряду роботи робітника оформлюються в листках на доплату міжрозрядної різниці, який виписується майстром. Первинні документи з обліку виробітку в установлені строки (у міру закриття документів, щотижня, щоденно) подаються в бухгалтерію ТОВ «Укрполіен» для обробки і

нарахування заробітної плати. Рівномірне надходження документів у бухгалтерію сприяє ритмічному завантаженню облікового персоналу, якісній обробці документів, своєчасним записам в облікові реєстри та складанню балансу і звітності у визначені строки [10].

Для обліку амортизаційних відрахувань, в бухгалтерії складають відомість нарахування амортизації основних засобів та необоротних активів.

Первинний облік витрат – це спосіб документального спостереження витрат у процесі виробництва або відразу після її завершення.

Бухгалтерськими документами, які є підставою для віднесення витрат до загальновиробничих наведені в табл. 2.2 [10].

Таблиця 2.1 - Бухгалтерські документами, які є підставою для віднесення витрат до загальновиробничих.

Складові загальновиробничих витрат:	Документи які підтверджують витрати
1	2
- амортизація	«Розрахунок амортизації основних засобів», «Розрахунок амортизації нематеріальних активів» загальновиробничого призначення і т.д.
- виробничі запаси	«Лімітно – забірна картка», «Накладна вимога на відпуск матеріалів», «Акт приймання матеріалів», «Акт-вимога на зміну», «Матеріальний звіт» «Акт списання топлива» і т.д.
- грошові кошти використані на загальновиробничі потреби	«Платіжна вимога», «Видатковий касовий ордер», «Виписув банку», «Реєстр чеків», «Касова книга» і т. д.
- витрати на відрядження у зв'язку з загальновиробничими потребами	«Авансовий звіт», «Квитанції», «Квиток на авто, поїзд, літак», «Чек».
- роботи та послуги підрядників на загальновиробничі потреби	«Рахунок – фактура», «Акт на приймання виконаних підрядних робіт», «Відіткова накладна», «Додаткові витрати», «Повернення постачальнику», «Товарно-транспортна накладна, «Специфікації» і. т. д.
- заробітна плата загальновиробничого персоналу	«Табель обліку використання робочого часу», а також, складена на його підставі «Розрахунково – платіжна відомість», «Особовий рахунок», «Відомість на виплату готівки», «Довідка про податки та внески», «Заява на відпустку», «Лікарняні» і.т.д.

За даними таблиці 2.1 можна зробити висновок, що на ТОВ «Укрполіен» є чіткий перелік документів на підставі яких витрати відносяться до

загальновиробничих. А згодом враховуються при розрахунку собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

2.3 Облік витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку

Згідно з обліковою політикою ТОВ «Укрполіен» на підприємстві відображення господарських операцій здійснюється відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [36].

На підприємстві для потреб обліку застосовуються рахунки класу 1 - 7, 9 та клас 0 «Позабалансові рахунки. Рахунки класу 8 на підприємстві не використовуються.

Нові рахунки (рахунки другого та третього порядку) можуть вводитися до Плану рахунків ТОВ «Укрполіен» за відповідним наказом директора щодо змін у обліковій політиці на підприємстві та роз'яснення бухгалтерського обліку для специфічних операцій з цими субрахунками.

Перелік рахунків бухгалтерського обліку та їх призначення, які застосовуються для обліку витрат наведені без використання 8 класу в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2. – Рахунки бухгалтерського обліку які застосовуються для обліку витрат та собівартості на ТОВ «Укрполіен» [36].

Номер рахунку	Призначення рахунку
1	2
13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.
20 «Виробничі запаси»	узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.
22 «Малоцінні та швидко зношувані предмети»	облік й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.
23 «Виробництво»	узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг)

Продовження табл. 2.2

1	2
25 «Напівфабрикати»	облік та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва
26 «Готова продукція»	узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства
28 «Товари»	ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу
31 «Рахунки в банках»	облік наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, які можуть бути використані для поточних операцій
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	ведеться облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями.
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	ведеться облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями.
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги
64 «Розрахунки за податками й платежами»	узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету.
65 «Розрахунки за страхуванням»	ведеться облік розрахунків за відрахуванням на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхування майна та за іншими розрахунками за страхуванням.
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до не облікового складу підприємства, - з оплати праці, за не одержані в установлений строк каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами
79 «Фінансові результати»	облік й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства.
91 «Загальновиробничі витрати»	облік виробничих накладних витрат на організацію та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин та устаткування
90 «Собівартість реалізації»	узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг.
92 «Адміністративні витрати»	відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства
93 «Витрати на збут»	облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг
94 «Інші витрати операційної діяльн.»	облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках: 90, 91, 92, 93.

В таблиці 2.2 наведений перелік рахунків бухгалтерського обліку які застосовуються для обліку витрат та несуть у собі інформацію для розрахунку калькуляції та собівартості. Відповідні рахунки мають субрахунки, яким підприємство може користуватися виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності.

Схему обліку витрат операційної діяльності без використання бухгалтерських рахунків 8 класу показано на рис. 2.2 [18].

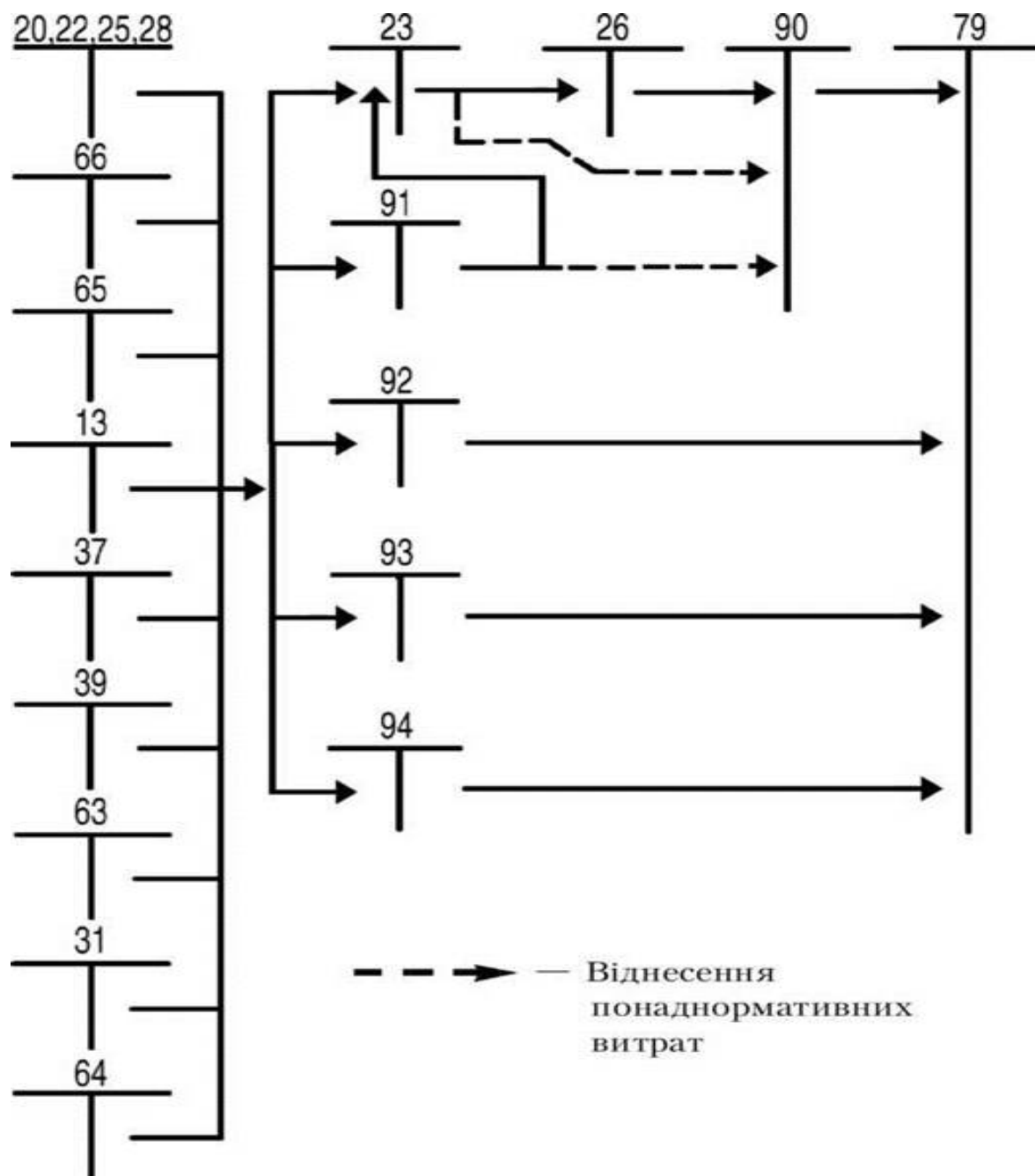


Рисунок 2.2 - Облік витрат операційної діяльності без використання бухгалтерських рахунків 8 класу.

Аналізуючи дані рис. 2.2, можна зробити висновки, що облік витрат без застосування 8 класу плану рахунків «Витрати за елементами», які здійснюються на підприємстві, можуть відразу із рахунків, на яких відображаються такі витрати (рах. 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», рах. 20 «Виробничі запаси», рах. 22 Малоцінні та швидкозношувані предмети», рах. 25 «Напівфабрикати», рах. 37 «Розрахунки з різними дебіторами», рах. 39 «Витрати майбутніх періодів», рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», рах. 65 «Розрахунки за страхуванням», рах. 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»), списуватися на витратні рахунки (рах. 23 «Виробництво», рах. 26 «Готова продукція», рах. 91 «Загальновиробничі витрати», рах. 92 «Адміністративні витрати», рах. 93 «Витрати на збут», рах. 94 «Інші витрати операційної діяльності») із подальшим списанням витрат із рахунків 9 класу «Витрати діяльності» на рахунок 79 «Фінансові результати».

Витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [12].

2.4 Використання програмних продуктів для калькулювання та обліку витрат

Із застосуванням комп'ютерної техніки для обробки даних виникла автоматизована (електронна) форма бухгалтерського обліку. Розроблені як спеціальні програми з бухгалтерського обліку, так і програми фінансових обчислень.

Автоматизована форма бухгалтерського обліку відрізняється від традиційних форм швидкістю виконання арифметичних операцій і надійністю зберігання даних.

Як згадувалось раніше ТОВ «Укрполіен» веде автоматизовану форму бухгалтерського обліку за допомогою програм: «1С: Підприємство», блок

«Зарплата і Кадри» в «1С: Підприємство», «Клієнт-банк», «М.Е.Дос» та «Електронний кабінет платника».

Ці програми дозволяють створювати певні форми і робити розрахунки. Використання електронної форми дозволяє без виведення на друк:

- реєструвати і зберігати дані;
- виконувати арифметичні операції з даними;
- формувати показники для бухгалтерської звітності.

Які дозволяють створювати певні форми і робити розрахунки.

ТОВ «Укрполіен» за 2017-2019 роки значно збільшився перелік видів економічної діяльності згідно КВЕД-2010 які зазначені в відомості з ЄДРПОУ ТОВ «Укрполіен», та обсяги виробництва. Про що вказує аналіз основних фінансово-економічних показників виробничо-господарської діяльності ТОВ «Укрполіен» (табл. 1.2).

Зі збільшенням обсягу виробництва відповідно збільшуються й витрати діяльності (споживанням сировини, матеріалів, палива, енергії, з виплатою заробітної плати, відрахуванням внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування працівників, нарахуванням амортизації, а також з інших необхідних витрат), які постійно треба контролювати.

При автоматизованій формі бухгалтерського обліку та правильно організованому документообігу. Облік витрат та обчислення собівартості товарів (робіт та послуг) стає більш зручним, чітким та компактним.

У світі є чимало бухгалтерських програм які займаються обліком витрат, їх поділяють за специфікою виробництва (залізниця, агропідприємства, будівельні компанії та ін.), розмірами підприємства (мікро, мале, середнє та велике) та ін.

Перелік програм які направлені на поліпшення обліку витрат та їх автоматизацію наведено в табл. 2.3

У зв'язку зі збільшенням виробництва ТОВ «Укрполіен» для поліпшення обліку витрат планує розпочати їх облік в модуль «Управління виробничим підприємством» від «1С:Підприємство». Цей модуль охоплює основні контури управління і обліку на виробничому підприємстві.

Таблиця 2.3 – Перелік бухгалтерських програм які направлені на поліпшення обліку витрат та їх автоматизацію

Назва програмного продукту	Галузь обліку в якій застосовується	Характеристика програми щодо обліку витрат
1	2	3
Система ИС-ПРО	<ul style="list-style-type: none"> - бухгалтерський облік; - облік грошових коштів; - управління запасами; - управління закупівлями і продажами; - облік договорів і взаєморозрахунків; - підготовка, планування й облік виробництва; - калькуляція витрат і собівартості; - управління автотранспортом; - облік кадрів і заробітної плати; - облік майна підприємства; - управлінський аналіз; - бюджетне планування та контроль; - податковий облік. 	<p>Система ИС-ПРО підтримує стандарт MRP II - один з найпоширеніших методів управління виробництвом, який використовується у світовій практиці. Принципи, закладені в цей стандарт, дозволяють оптимізувати всі основні процеси, що відбуваються на підприємстві, за рахунок скорочення витрат і часу на виробництво продукції.</p> <p>ИС-ПРО здійснює планування всіх аспектів діяльності підприємства - від завантаження потужностей до реалізації готової продукції. Опції цехового обліку дозволяють здійснювати оперативний контроль виробничого процесу по кожному виду продукції. Система включає механізми управління фінансовими ресурсами, грошовими потоками, завдання логістики (управління закупівлями, запасами, продажами).</p> <p>Система ИС-ПРО має в своєму розпорядженні засобами контролю поточного стану підприємства та проведення аналізу результатів діяльності підприємства.</p>
«Парус-Бухгалтерія»	<ul style="list-style-type: none"> - облік банківських і касових операцій; - облік основних засобів, МНА, МШП; - облік господарських операцій; - податковий облік; - облік матеріальних цінностей - облік банківських і касових операцій; - облік основних засобів, МНА, МШП; - облік господарських операцій; - податковий облік; - облік матеріальних цінностей 	<p>Деталізує облік по матеріально-відповідальним особам і підрозділам підприємства, які не є самостійними балансовими одиницями; Використовує для оцінки матеріальних цінностей методи "Облікові ціни", "Середні ціни", "Партійний облік", "Облік за датою надходження", а також веде облік по складах і пов'язаним з ними матеріально-відповідальним особам; Розраховує амортизаційні відрахування і проводить переоцінку основних засобів; Періодично контролює результати обліку за допомогою оборотних відомостей;</p> <p>Деталізує облік по матеріально-відповідальним особам і підрозділам підприємства, які не є самостійними балансовими одиницями; Використовує для оцінки матеріальних цінностей методи "Облікові ціни", "Середні ціни", "Партійний облік", "Облік за датою надходження", а також веде облік по складах і пов'язаним з ними матеріально-відповідальним особам; Розраховує амортизаційні відрахування і проводить переоцінку основних засобів; Періодично контролює результати обліку за допомогою оборотних відомостей;</p>

Продовження табл. 2.3

1	2	3
«1С: Підприємство»	<ul style="list-style-type: none"> - ведення обліку діяльності декількох організацій; - облік матеріально-виробничих запасів; - складський облік; - облік торгових операцій; - облік комісійної торгівлі; - облік операцій з тарою; - облік банківських і касових операцій; - облік розрахунків з контрагентами; - облік основних коштів, нематеріальних і малоцінних активів; - облік основного й допоміжного виробництва; - облік напівфабрикатів; - облік заробітної плати, кадровий і персоналізований облік; - завершальні операції місяця; та інші. 	<p>«1С: Підприємство» з модулем «Управління виробничим підприємством» дозволяє автоматизувати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - управління даними про вироби; - розрахунок собівартості продукції; - розрахунок затрат на виробництво; - переробка давальницької сировини; - формування планів виробництва; <p>врахування спецодягу, оснащення та залучення автотранспорту тощо.</p> <p>Виробничі процеси є одними з найскладніших при веденні обліку на підприємстві. Управління виробництвом напряму пов'язане з управлінням та плануванням закупок, продажів, персоналом, основними засобами.</p>
Система FinExpert	Охоплює всі ділянки бухгалтерського і податкового обліку та дозволяє створювати ефективну систему податкового обліку і звітності відповідно до чинного законодавства.	<p>Виготовляє всіх необхідні на підприємстві первинних документів;</p> <p>Веде облікові реєстри: виготовлення понад 400 облікових реєстрів; Формує податкові накладні: систематизація та облік у журналі реєстрації податкових накладних, підготовлених в інших додатках системи та які надійшли від контрагентів; Заповнює книги закупівель і продажів: виготовлення Книги закупівель та Книги продаж на підставі даних бухгалтерського обліку в залежності від обраного варіанту побудови податкового обліку;</p> <p>Розраховує валові доходи і витрати: розрахунок Відомості валових доходів та Відомості валових витрат на підставі даних податкового обліку як один з варіантів реалізації податкового обліку.</p>

Програма дозволяє організувати єдину інформаційну систему «1С: Підприємство» з модулем для управління діяльністю підприємства: управління

фінансами, керування виробництвом, управління персоналом (включаючи розрахунок заробітної плати), управління складом (запасами), керування продажами, управління закупівлями, управління взаємовідносинами з клієнтами, облік фінансово-господарської діяльності за національними та міжнародними стандартами, консолідована звітність, бухгалтерський облік, податковий облік, облік із метою управління.

Для підприємств холдингової структури ведеться наскрізний управлінський облік за усіма організаціями, що входять до холдингу. Управлінський облік ведеться за даними, зафіксованими в документах, але при цьому повністю незалежний від способів і самого факту ведення регламентованого обліку. Факт здійснення операцій вводиться один раз і отримує надалі відображення в управлінському і регламентованому обліках.

Продукт «Управління виробничим підприємством» призначений для автоматизації управління та обліку в ряді підрозділів і служб виробничих підприємств, включаючи: - планово-економічний відділ; - бухгалтерію; - відділ збуту (продажів); - відділ маркетингу; - склади готової продукції; - відділ матеріально технічного забезпечення (постачання); - склади матеріалів; - виробничі цехи; - відділ кадрів; - відділ організації праці і зайнятості; - адміністративно-господарський відділ; - ІТ-службу; - інформаційно-аналітичний відділ.

Таким чином, «1С:Підприємство 8. Управління виробничим підприємством» надає:

- керівництву підприємства й керівникам, відповідальним за розвиток бізнесу,— можливості для аналізу, планування і гнучкого управління ресурсами компанії для підвищення її конкурентоспроможності;
- керівникам підрозділів, менеджерам і співробітникам, що безпосередньо займаються виробничою, збутовою, постачальницької й іншою діяльністю із забезпечення процесу виробництва,— інструменти, що дозволяють підвищити ефективність щоденної роботи зі своїх напрямків;
- працівникам облікових служб підприємства — засоби для

автоматизованого ведення обліку в повній відповідності з вимогами законодавства і корпоративними стандартами підприємства.

Одними з функціональних можливостей програми є:

1). Управління виробництвом:

- планування виробничих процесів і матеріальних потоків у виробництві;
- відображення процесів виробничої діяльності підприємства;
- побудови нормативної системи управління виробництвом.

2). Збільшене планування виробництва.

У цілому підсистема призначена для зберігання інформації про плановані обсяги і структуру виробництва і проведення план-фактного аналізу виконання планів виробництва. Планування ведеться в середньо- і довгостроковому періоді в розрізі номенклатурних груп і окремих елементів номенклатури. Підсистема забезпечує: формування укрупненого плану виробництва, планування потреби в ресурсах.

3). Позмінне планування виробництва. Зберігання інформації про плановані обсяги і структуру виробництва і проведення план-фактного аналізу виконання планів виробництва. Планування ведеться в короткостроковому періоді в розрізі окремих номенклатурних позицій.

4). Управління витратами і розрахунок собівартості. Ведеться облік фактичних витрат підприємства та розрахунку собівартості продукції, оперує даними управлінського обліку.

Основні функції підсистеми:

- облік фактичних витрат звітного періоду в необхідних розрізах у вартісному і натуральному вимірі;
- оперативний кількісний облік матеріалів у незавершеному виробництві (НЗВ);
- облік фактичних залишків НЗВ на кінець звітного періоду – у необхідних розрізах у кількісному вимірі, способом інвентаризації;
- розрахунок фактичної собівартості випуску за період основної та побічної продукції (напівфабрикатів, браку) – неповної і повної виробничої собівартості і

фактичної повної собівартості реалізації продукції, у т. ч. розрахунок собівартості випуску продукції у переробників;

- розрахунок собівартості випуску протягом місяця за документами випуску – за прямими витратами або плановою собівартістю;
- облік давальницької сировини;
- розрахунок фактичної вартості залишків НЗВ на кінець звітного періоду;
- надання даних (звітів) про порядок формування собівартості;
- надання даних про структуру собівартості випуску для оцінки відхилень від заданих нормативів.

5). Управління даними про вироби. Облік нормативних витрат матеріалів при виробництві та аналіз відхилень від норм. Норми споживання матеріалів закладені в специфікації виготовлення продукції.

Нормативний склад продукції використовується:

- при аналізі відхилень від норм для контролю якості продукції;
- для розрахунку собівартості – як база розподілу непрямих витрат.

Технологічні переваги даної програми є:

- збереження високої продуктивності при значному зростанні навантаження на систему і обсягів оброблюваних даних, а також дозволяє збільшувати пропускну здатність шляхом нарощування потужності використовуваного обладнання, без витрат, пов'язаних із модифікацією або заміною використовуваного прикладного рішення.

- продукт розрахований на широку інтеграцію практично з будь-якими зовнішніми програмами (наприклад, технологічна підготовка виробництва, система «клієнт-банк») і обладнанням на основі загальновизнаних відкритих стандартів і протоколів передачі даних, підтримуваних платформою «1С:Підприємство 8».

Таким чином, при застосуванні комп'ютерних програм поліпшення організації обліку може виражатись в:

- упорядкуванні бухгалтерського обліку;
- збільшенні кількості інформації, одержаної з бухгалтерського обліку;

- зниженні числа бухгалтерських помилок;
- підвищення оперативності бухгалтерського обліку;
- підвищення економічності бухгалтерського обліку;
- інших чинниках, що залежать від специфіки кожного конкретного підприємства [16].

Висновки до розділу 2

За результатами виконаних досліджень ми дійшли наступних висновків.

Товариство у своїй діяльності керується законодавством України, Статутом, а також внутрішніми правилами процедур, регламентами та іншими локальними нормативними актами.

Відповідальність за ведення бухгалтерського обліку на Товаристві покладена на Головного бухгалтера.

У ТОВ «Укрполіен» облік виробничої діяльності є централізований відповідно знаходиться окремо від матеріально-виробничого відділу та самого виробництва.

Бухгалтерія веде автоматизовану форму бухгалтерського обліку за допомогою програм: «1С: Підприємство», блок «Зарплата і Кадри» в «1С: Підприємство», «Клієнт-банк», «М.Е.Дос» та «Електронний кабінет платника».

На підприємстві створений наказ який встановлює порядок організації бухгалтерського обліку та наказ № 1 «Про облікову політику підприємства».

ТОВ «Укрполіен» є суб'єктом малого підприємства тому складає Баланс (форма 1-м) та звіт про фінансові результати (форма 2-м) у відповідності до П(СБО) 25 «Спрощена фінансова звітність»

Відповідальність за фінансово-господарську діяльність несе директор, який визначає організаційну структуру ТОВ «Укрполіен» відповідно до стратегії і тактики розвитку підприємства

Первинний облік витрат – це спосіб документального спостереження витрат

у процесі виробництва або відразу після її завершення.

Бухгалтерією розробляється та складається план документації та документообороту на основі типових форм документів, встановлених на підприємстві, та інструкції щодо її заповнення.

На ТОВ «Укрполіен» при обліку сировини та матеріалів застосовують такі форми первинних облікових документів: «Лімітно-забірна картка»; «Приймально-здавальна накладна»; «Виробничий звіт».

На підприємстві для потреб обліку застосовуються рахунки класу 1 - 7, 9 та клас 0 «Позабалансові рахунки. Рахунки класу 8 на підприємстві не використовуються. Нові рахунки (рахунки другого та третього порядку) можуть вводитися до Плану рахунків ТОВ «Укрполіен» за відповідним наказом директора щодо змін у обліковій політиці на підприємстві та роз'яснення бухгалтерського обліку для специфічних операцій з цими субрахунками.

Із застосуванням комп'ютерної техніки для обробки даних виникла автоматизована (електронна) форма бухгалтерського обліку. Розроблені як спеціальні програми з бухгалтерського обліку, так і програми фінансових обчислень. Автоматизована форма бухгалтерського обліку відрізняється від традиційних форм швидкістю виконання арифметичних операцій і надійністю зберігання даних.

При автоматизованій формі бухгалтерського обліку та правильно організованому документообігу. Облік витрат та обчислення собівартості товарів (робіт та послуг) стає більш зручним, чітким та компактним.

У світі є чимало бухгалтерських програм які займаються обліком витрат, їх поділяють за специфікою виробництва (залізниця, агропідприємства, будівельні компанії та ін.), розмірами підприємства (мікро, мале, середнє та велике) та ін.

При застосуванні комп'ютерних програм поліпшення організації обліку може виражатись в: упорядкуванні бухгалтерського обліку; збільшенні кількості інформації, одержаної з бухгалтерського обліку; зниженні числа бухгалтерських помилок; підвищення оперативності бухгалтерського обліку; підвищення економічності бухгалтерського обліку та інших.

3 АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

3.1 Види систем обліку та калькулювання витрат: сучасний аспект

Погляд на витрати з різних точок зору, всебічний аналіз та оцінка їх структури й рівня, дає можливість мобільно оперувати категорією собівартості продукції з метою використання облікової інформації для різних потреб управління та формування відповідного організаційно-економічного механізму управління витратами [50].

На сьогоднішній день є різні концепції виробничого обліку (direct-costing, standard-costing, responsibility accounting, department-wide overhead application base, Activity-Based Costing), а останнім часом найбільш популярні є нові концепції обліку (Strategic Cost Management, Target Costing), які все активніше використовуються на підприємствах України. Звичайно, будь-яке підприємство не обмежується використанням лише однієї з перелічених систем, частіше зустрічається поєднання їх окремих елементів в єдину систему виробничого обліку, що існує на підприємстві [49].

Найбільш популярною є калькуляція за прямими (змінними) витратами, яка досягається при використанні системи direct-costing. Сутність цієї системи полягає в наступному: лише прямі витрати розподіляються між готовими виробами, непрямі витрати повністю відносяться на загальні фінансові результати того звітного періоду, в якому вони виникли. Таким чином, в калькуляцію включаються витрати, які безпосередньо пов'язані з виготовленням певного виробу. Критерієм точності обчислення собівартості продукції є не повнота включення затрат у собівартість, а спосіб їх віднесення на виріб [50, с. 13-14].

Залежно від галузевих особливостей облік прямих витрат доцільно організувати за наступними об'єктами: виріб, група виробів, переділ, процес, замовлення. Для підприємств-виробників застосування системи direct-costing можливо за умов поєднання з нормативним методом обліку витрат. При використанні цього методу облік витрат ведеться за нормативними

коефіцієнтами, а усі відхилення від планових норм визначаються в кінці звітнього періоду і відносяться на фінансові результати. Накладні витрати по мірі їх утворення оперативно списуються на собівартість окремих видів продукції, що дозволяє на будь-який момент часу приблизно визначити повну собівартість окремих видів продукції [4 с. 177].

Основою системи standard-costing є жорстке встановлення норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати – усіх витрат підприємства, які пов'язані з виготовленням і реалізацією продукції. Норми розробляються до початку виробничого процесу і на їх основі складаються стандартні калькуляції, тобто собівартість продукції встановлюється заздалегідь, а в подальшому враховуються фактичні витрати і виокремлюються відхилення від планових норм. Таким чином, основна задача системи standard-costing – облік витрат і відхилень у розмірі прибутку підприємства, а також приведення фактичних витрат у відповідність з нормами [50, с. 14].

Базуючись на розробці норм на затрати праці, матеріалів, накладних витрат, впорядковуванні нормативної калькуляції й обліку фактичних витрат з виокремлюванням відхилень від нормативів, система standard-costing доповнює систему direct-costing, коли прямі змінні витрати плануються за видами продукції, інші – за центрами витрат [50, с. 14].

Модель аналізу точки беззбитковості (CVP-аналіз) базується на розподілі витрат на постійні та змінні, а також пов'язана з певним переліком умовностей. Розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції (LCC-аналіз) являє собою прогноз та управління витратами на виробництво виробу на стадії його проектування [27, с. 102].

Облік за центрами відповідальності (responsibility accounting) використовує елементи попереднього методу, але зосереджується не на видах продукції як місцях виникнення витрат, а на різних підрозділах підприємства, як центрах відповідальності за виникнення витрат. Для кожного підрозділу складається свій бюджет витрат і після закінчення звітнього періоду фактичні дані зіставляються з плановими. Побудова центрів відповідальності у відповідності з організаційною

структурою підприємства дозволяє пов'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю певних осіб, оцінити результати кожного підрозділу й визначити їх внесок в загальні результати діяльності підприємства. Мета такого обліку – узагальнити дані про витрати та результати діяльності за кожним центром відповідальності, і, тоді виникаючі відхилення (на трубних підприємствах втрати металу) можна пов'язати з діяльністю певного співробітника. При цьому керівники підрозділів відповідають не лише за рівень витрат в межах свого центру відповідальності, але й за ефективність продажу, своєчасність постачання, дотримання технологій виробництва [50, с. 15].

Також з центрами відповідальності пов'язаний метод розрахунку накладних витрат за підрозділами (department-wide overhead application base). За умов використання даного методу застосовується єдина ставка розподілу накладних витрат на рівні підрозділу, але по підприємству в цілому існує значна кількість баз розподілу [64, с. 34].

Вибір способу поділу підприємства на центри відповідальності визначаються специфікою конкретної ситуації, при цьому необхідно враховувати наступні вимоги [50, с. 15-16]:

- у кожному центрі витрат повинні бути показники для виміру об'єму діяльності і бази для розподілу витрат;
- у кожному центрі повинен бути відповідальний;
- ступінь деталізації має бути достатнім для аналізу;
- на центри відповідальності бажано відносити тільки прямі витрати;
- оскільки поділ підприємства на центри відповідальності сильно впливає на мотивацію керівників відповідальних центрів, необхідно враховувати соціально-психологічні фактори.

Дуже популярним останнім часом є калькулювання на основі діяльності, або операційно-орієнтований облік – метод ABC, що передбачає спочатку групування витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції з урахуванням того, які види діяльності необхідні для виготовлення цієї продукції. Основною ідеєю цього методу є те, що продукція

виготовляється в ході виробничих процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси. Непрямі витрати при цьому відносяться на продукцію по мірі їх появи в процесі реалізації відповідної операції, а не локалізуються за видами продукції після завершення виробничого процесу. Операції – це дії, здійснювані ресурсами. Операції являють собою реалізовані функції ресурсів. В результаті операцій створюються або обслуговуються об'єкти витрат [50, с. 16].

Система ABC забезпечує облік витрат за кожним видом продукції на кожному етапі виробничого процесу. Вона є основою для управління витратами за виробничими центрами, підсумкового аналізу собівартості певних виробів [26, с. 168].

За умов використання методу ABC операції класифікують на [50, с. 16]:

- основні, що безпосередньо створюють об'єкт витрат і вартість яких можна прямо віднести на певний об'єкт;
- обслуговуючі, що обслуговують або створюють умови для нормального функціонування ресурсів певного виду. Вартість таких операцій переноситься на ресурси, які вони обслуговують;
- управлінські – необхідні для управління основними та обслуговуючими операціями. Переносять свою вартість на ті операції, якими вони управляють.

Послідовність дій методу ABC зазвичай є наступною:

- ідентифікація основних видів діяльності, що мають місце на підприємстві;
- групування витрат, характерних для кожної операції та встановлення фактору витрат;
- розподіл витрат між видами продукції відповідно до виконаних функцій.

Основними перевагами методу ABC є концентрація уваги на основних виробничо-технологічних функціях та вибір показників, що найповніше їх характеризують [50].

Порівняно нова концепція управління витратами Target Costing (калькулювання за цільовою собівартістю) останнім часом набуває все більшої популярності і застосовується підприємствами різних галузей на етапі проектування виробу, планування його собівартості та виробництва. Основними

принципами цієї системи є: постійне орієнтування на вимоги ринку та клієнтів; калькулювання цільових витрат для нових продуктів для досягнення бажаного, наперед заданого рівня прибутку за існуючих ринкових умов; врахування впливу на собівартість продукції побажань споживачів щодо якості та термінів виготовлення продукції; використання концепції життєвого циклу виробу. Істотним недоліком цієї системи є відсутність механізму аналізу непрямих витрат, що формуються у збутовій та управлінській сферах діяльності [50, 36,].

Таким чином, узагальнюючи теоретичні основи концепцій і методів управлінського обліку згрупуємо основні місця виникнення витрат та критерії точності калькулювання за кожним із них у табл. 3.1 [50].

Таблиця 3.1 - Основні місця виникнення витрат (MBV) та критерії точності калькулювання різних методів управління витратами

Метод управління витратами		MBV	Критерій точності
1	2	3	4
Калькулювання за прямими (змінними) витратами	direct-costing	вид продукції	спосіб віднесення витрат на виріб
Нормативний метод обліку витрат	standard-costing	вид продукції	використання нормативних коефіцієнтів
Калькулювання за цільовою собівартістю	target-costing	вид продукції	надійність маркетингових прогнозів, показників ціни, обсягу реалізації і правильне позиціонування підприємства на ринку
Аналіз точки безбитковості	CVP-аналіз	вид продукції	незмінність ціни, поділ витрат на змінні та постійні, відсутність відхилення рівня фактичних витрат від планових
Облік за центрами відповідальності	responsibility accounting	підрозділи підприємства	бюджет витрат кожного підрозділу
Метод розрахунку накладних витрат за підрозділами	department-wide overhead application base	підрозділи підприємства	застосування єдиної ставки розподілу накладних витрат на рівні підрозділу
LCC- аналіз, або розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції	Life Cycle Costing	певний виріб	наявність точних і детальних маркетингових описів стану ринку, чітка ідентифікація етапів життєвого циклу продуктів
Метод VCC, або управління ланцюжком споживчої вартості	Value Cost Chain	підприємство в цілому	повне знання кон'юнктури ринку і внутрішніх процесів підприємства

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
Калькулювання на основі діяльності, або операційно-орієнтований облік	Activity-Based Costing	вид діяльності й операції за ним	визначення суми затрат підприємства за період або на певний вид продукції на основі затрат на здійснення сукупності відповідних процесів і операцій
Метод поглинених витрат	Absorbtion costing	індивідуальне замовлення або стандартизований безперервний виробничий процес	використання методів розподілу накладних витрат, що дають змогу максимально точно встановити величину накладних затрат, які входять до собівартості одиниці продукції

Вивчення позитивних та негативних сторін окремих методів контролю витрат дає змогу визначити реальні шляхи побудови системи управління витратами виробництва в сучасних умовах [29, с. 33].

Аналіз існуючих концепцій управлінського обліку дозволяє зробити висновок, що за умов ускладнення виробництва, диверсифікації та зміни структури собівартості перевагу варто надати такій обліково-калькуляційній системі, яка буде багатомірною і забезпечить об'єктивні та реалістичні результати.

На сучасному етапі господарювання розроблені змішані системи обліку витрат: орієнтовані на ринок (багатоступеневий облік витрат, облік маржинальної собівартості, облік відшкодування постійних витрат, облік відшкодування граничних витрат) та орієнтовані на виробництво (облік витрат за факторами, функціональний облік, структурний облік, система «точно в термін», облік витрат на основі діяльності). Але, на наш погляд вони є однобічними і не можуть відобразити технологічну специфіку підприємства.

Для прийняття управлінських рішень з питань ціноутворення, збільшення або зменшення обсягів виробництва, оновлення продукції, формування раціональної виробничої програми з метою отримання максимального прибутку – керівництву підприємства необхідна інформація про очікувані витрати й доходи, оскільки будь-яке рішення орієнтоване на майбутнє. В першу чергу необхідна

інформація про динаміку та поведінку витрат в залежності від обсягу виробничої діяльності [50, с. 19].

Поведінка витрат – це характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства. Зміни у складі й величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності. Дуже важливо розуміти зв'язок між витратами та певними факторами, оскільки це дає змогу передбачати майбутні релевантні витрати, що є необхідним для прийняття управлінських рішень. Для опису поведінки витрат у літературі традиційно використовують терміни: «змінні витрати» і «постійні витрати», а також «умовно-змінні витрати» й «умовно-постійні витрати» [52, с. 143].

Підставою для даної класифікації є обсяг виробництва продукції або ступінь завантаження виробничих потужностей. Ця класифікація в західному управлінському обліку добре теоретично опрацьована і є базовою, оскільки на її основі приймаються більшість управлінських рішень, і, в першу чергу з управління витратами.

Високу значущість цієї класифікації для ринкової економіки можна пояснити тим, що на конкурентному ринку постійно відбуваються коливання попиту і пропозиції. Гнучко реагуючи на ці зміни, підприємства вимушені збільшувати або зменшувати виробництво продукції або переходити на випуск інших видів. У зв'язку з цим менеджерам необхідно знати як будуть поводити себе ті або інші витрати за умов зміни обсягу або асортименту виробництва. Це одна з причин, яка зумовлює детальне вивчення в рамках західного обліку поведінки витрат, їх безпосередній зв'язок з обсягом виробництва [50, с. 19-20].

Перш, ніж використовувати той чи інший метод розподілу витрат, необхідно відносно кожного процесу чітко визначати об'єкти обліку витрат й об'єкт калькулювання, місця виникнення виробничих витрат.

Огляд існуючих концепцій управлінського обліку та підходів до розподілу витрат дозволяє зробити висновок, що дієва система управління витратами має бути багатоваріантною, комбінованою і обов'язково враховувати технологічну специфіку підприємства [50, с. 19-20].

3.2 Аналіз складових витрат ТОВ «УКРПОЛІЕН»

Згідно П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати [30] – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Проаналізувавши нормативно-правову базу та літературні джерела стосовно витрат (див. розділ 1.4) можна сказати, що в практиці виділено чимало класифікаційних ознак за допомогою яких можна (Класифікація витрат наведена на рис. 1.1.) класифікувати витрати, для правильного розуміння їх призначення, та їхньої економічної ролі у виробництві.

Аналіз витрат за економічними елементами дозволяє проаналізувати склад, питому вагу кожного елемента та динаміку витрат на виробництво та охарактеризувати структуру собівартості продукції.

Порівнювання фактичної структури витрат за кілька періодів виявляє динаміку і напрямок зміни окремих елементів, матеріаломісткості, фондомісткості, енергоємності, трудомісткості, собівартості продукції і вплив технічного прогресу на структуру витрат [1]. За економічними елементами складається кошторис витрат у грошовому вираженні.

Аналіз, питому вагу та структуру витрат за економічними елементами на ТОВ «Укрполіен» за 2017 -2019 рр. наведено в табл. 3.2-3.3 та рис 3.1-3.4.

Таблиця 3.2 - Аналіз витрат за економічними елементами на ТОВ «Укрполіен» за 2017-2019 рр..

Елементи витрат	2017 р., тис. грн	2018 р., тис. грн	2019 р., тис. грн	Абс. відх., тис. грн.		Темп прир., %	
				19р./17р.	19р./18р.	19р./17р.	19р./18р.
Матеріальні витрати	10059	8865,2	12338,1	2279,1	3472,9	22,7	39,2
Амортизація основних фондів	1,1	1,1	27,1	26,0	26,0	2363,6	2363,6
Витрати на оплату праці	399,2	557,4	626,4	227,2	69,0	56,9	12,4
Відрахування на соціальні заходи	83,3	116,4	131,4	48,1	15,0	57,7	12,9
Інші операційні витрати	930,1	3366,4	2145,2	1215,1	-1221,2	130,6	-36,3
Усього витрат	11472,7	12906,5	15268,2	3795,5	2361,7	33,1	18,3

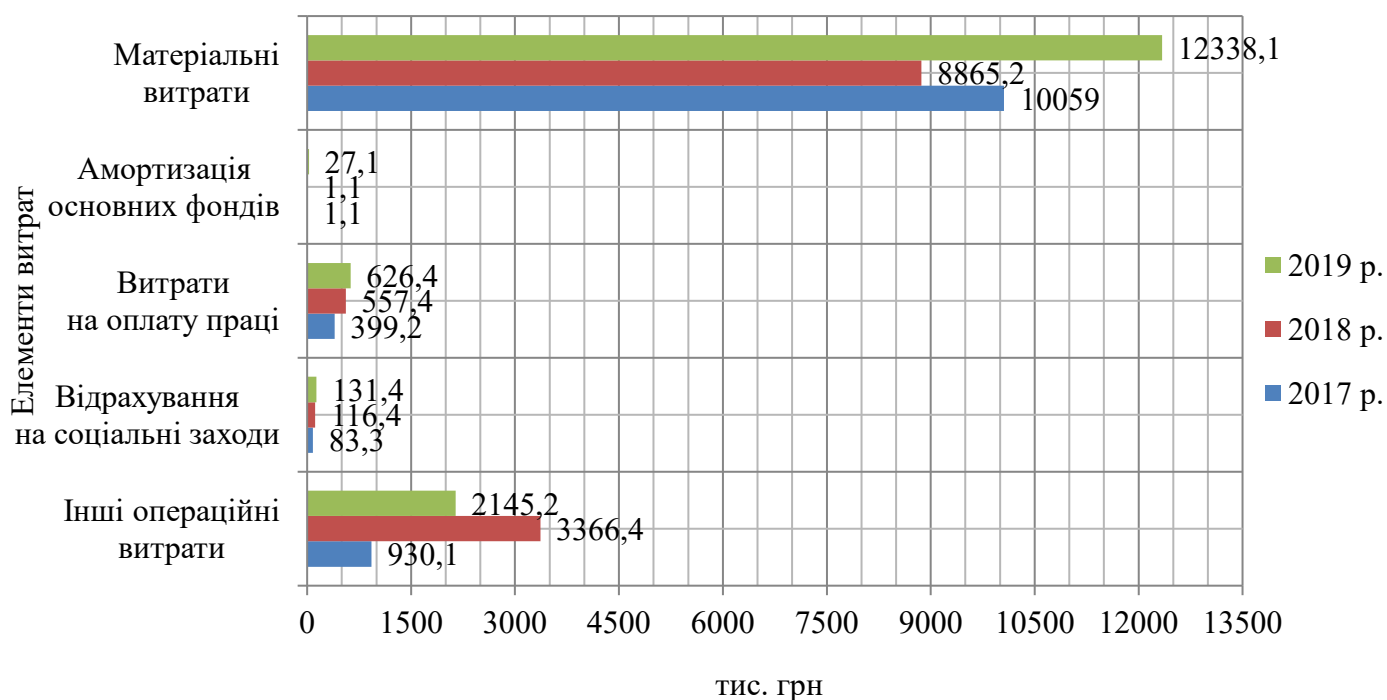


Рисунок 3.1 – Динаміка елементів витрат ТОВ «Укрполіен» за 2017-2019 рр.

Таблиця 3.3 – Питома вага витрат за економічними елементами на ТОВ «Укрполіен» за 2017 - 2019 рр..

Елементи витрат	2017 рік		2018 рік		2019 рік	
	Сума, тис. грн	Питома вага, %	Сума, тис. грн	Питома вага, %	Сума, тис. грн	Питома вага, %
Матеріальні витрати	10059,0	87,68	8865,2	68,69	12338,1	80,81
Амортизація основних фондів	1,10	0,01	1,1	0,01	27,1	0,18
Витрати на оплату праці	399,2	3,48	557,4	4,32	626,4	4,10
Відрахування на соціальні заходи	83,3	0,73	116,4	0,90	131,4	0,86
Інші операційні витрати	930,1	8,11	3366,4	26,08	2145,2	14,05
Усього витрат	11472,7	100	12906,5	100	15268,2	100

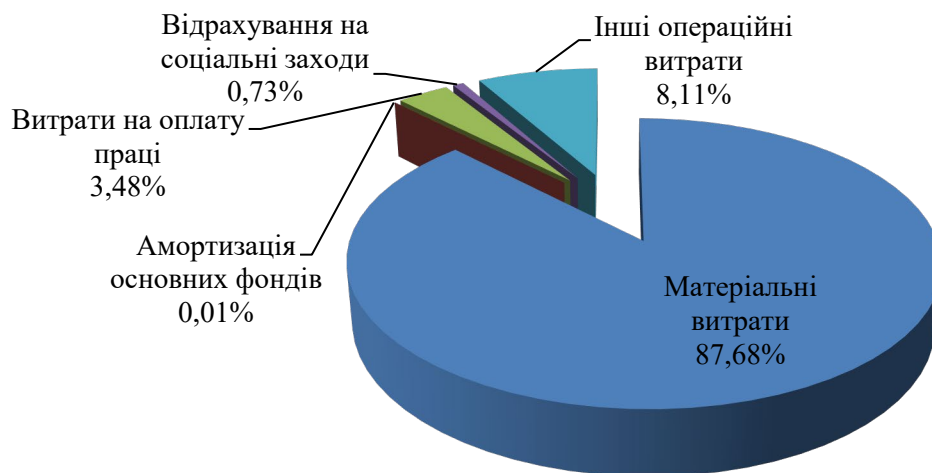


Рисунок 3.2 – Структура елементів витрат на ТОВ «Укрполіен» за 2017р.

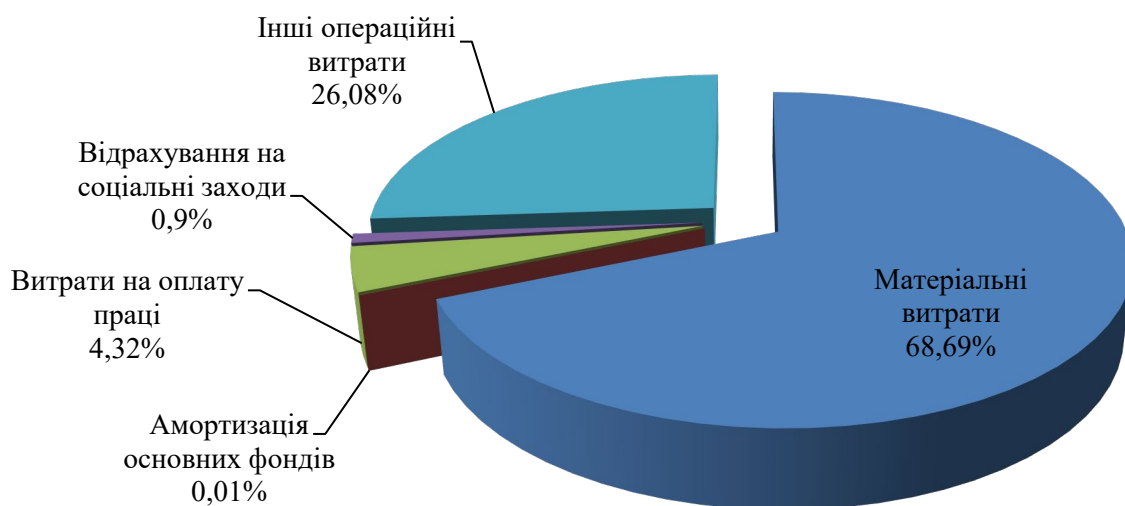


Рисунок 3.3 – Структура елементів витрат на ТОВ «Укрполіен» за 2018р.

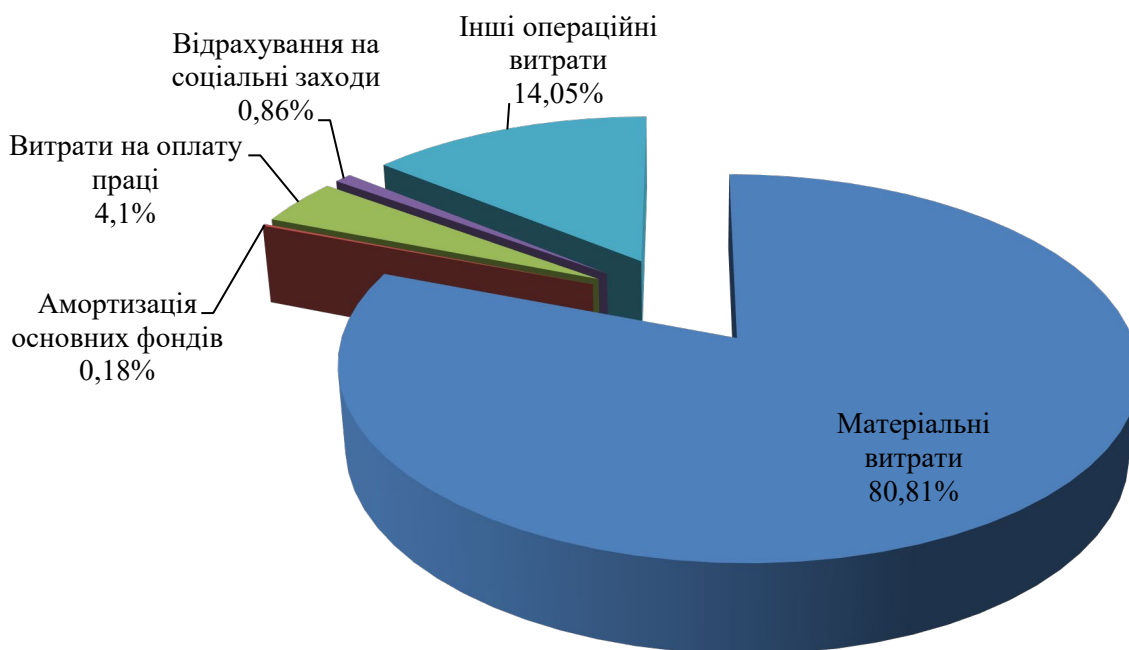


Рисунок 3.4 – Структура елементів витрат на ТОВ «Укрполіен» за 2019р.

З наведених даних у табл. 3.2-3.3 та рис 3.1-3.4 видно, що на підприємстві матеріаломісткість продукції є дуже високою і її зростання триває.

Матеріальні витрати на 2019 рік склали 12338,1 тис. грн. що на 39,2% або на 3472,9 тис. грн. більше ніж у 2018 році (8865,2 тис. грн.), у порівнянні з базовим роком матеріальні витрати збільшились на 22,7% (10059 тис. грн.). Але, питома вага їх на виробництво складає 80,81% що на 6,87% менше ніж в базовому році.

Аналізуючи абсолютне відхилення та питому вагу інших показників елементів витрат, можна помітити майже у всіх постійне зростання. Так витрати на оплату праці зросли з 399,2 тис. грн. у 2017р. до 626,4 тис. грн. у 2019р. що на 12,4 % більше у порівнянні з 2018р. (557,4 тис. грн.). Середня заробітна плата у 2019 році зросла на 10,4 тис. грн. (22,36%) з 2018р, або на 56,7% з 2017р. Проте їх питома вага зменшилась у 2019р. на 0,22 % з 2018р. (Середньооблікова чисельність по основній діяльності в 2019р. зменшилась на 1-ну особу з 2018р. (див. табл.1.6)). Зростання заробітної плати, в свою чергу, призвело до зростання відрахувань на соціальні заходи з 116,4 тис. грн. у 2018р. до 131,4 тис. грн. у 2019р., що на 12,9% (15 тис. грн.) більше, або на 57,7 % у порівнянні з 2017р.

Це пов'язано з тим, що при збільшенні об'ємів виробництва збільшилась потреба в трудових ресурсах.

Також значно збільшились витрати на амортизацію в 2019 р. та склали 27,1 тис. грн. що на 26 тис. грн. більше ніж в 2017-2018рр. Це пов'язано з оновленням основних фондів.

Найбільших змін зазнали інші операційні витрати в 2018 р. вони склали 3366,4 тис. грн. в порівнянні з базовим роком збільшились на 261,94 %, проте в 2019 р. вони зменшились на 1221,2 тис. грн. (36,6%). Такий великий ріст інших операційних витрат та невеликий об'єм матеріальних в 2018 р. був спричинений:

- поточним ремонтом орендованої адміністративної будівлі; - витрати на обслуговування короткострокового кредиту банку; - витрати на отримання дозвільної документації на виробництво; - витрати на оплату штрафів.

Структура витрат наведена на рис. 3.2-3.4 за даними табл. 3.3. показує про те, що у звітному році, так само як і в минулих, найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати – більше 80%, окрім 2018р - 69%, що говорить про матеріальний характер виробництва. У 2019р. питома вага матеріальних витрат збільшилась на 12,12% за рахунок зменшення інших операційних витрат (36,3%).

В цілому, витрати на виробництво збільшились на 18,3% або на 2361,7 тис. грн., в 2019 році вони склали 15268,2 тис. грн., що на 33,1% більше

ніж у 2017р. Дані таблиці табл. 3.2 складені на підставі даних з оборотно-сальдових відомостей за 2017-2019 роки та звітної форми 2.

Облік витрат на виробництво за економічними елементами дає можливість визначити та оцінити, що саме витрачалось на виробництво продукції та на яку суму, розкрити галузеві закономірності формування собівартості і тенденцію її змін за кілька звітних періодів, але не дає відповіді, з якою метою зроблені витрати [1].

Тому, аналіз витрат за економічними елементами повинен доповнюватись аналізом витрат на виробництво за статтями калькуляції.

Групування витрат за статтями калькуляції на підприємстві розробляти таким чином, щоб визначити цільовий напрямок витрат і обчислити собівартість окремих видів і одиниць продукції [1].

При аналізі витрат на виробництво за статтями калькуляції визначаються такі показники як виробнича і повна собівартість. По кожній статті визначають абсолютне відхилення, за допомогою якого визначають вплив обсягу й структури виробництва на зміну повної собівартості й виявляють економію або перевитрати по кожній статті.

На ТОВ «Укрполіен» структура повної собівартості по статтям калькуляції та її динаміка за 2017-2019рр. наведено в табл. 3.4-3.5.

Таблиця 3.4 – Аналіз структури повної собівартості реалізованої продукції за статтями калькуляції за 2017-2019рр.

Статті витрат	2017 р.		2018 р.		2019 р.	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Сировина й матеріали	7686,78	67,00	6902,45	53,48	9466,28	62,00
Паливо, енергія, газ	1262,01	11,00	1419,72	11,00	1756,94	11,51
Основна заробітна плата	259	2,26	398,8	3,09	443,60	2,91
Відрахування на соціальні заходи	52,5	0,46	81,5	0,63	91,20	0,60
Відрахування на утримання й експлуатацію устаткування	344,18	3,00	516,5	4,00	656,53	4,30
Загальновиробничі витрати	573,64	5,00	673,28	5,22	763,41	5,00
Виробнича собівартість	10178,11	88,72	9992,25	77,42	13177,98	86,32
Адміністративні витрати	1294,69	11,28	2914,28	22,58	2090,22	13,69
Повна собівартість	11472,7	100	12906,5	100	15268,2	100

Таблиця 3.5 – Аналіз динаміки повної собівартості по статтям калькуляції та ТОВ «Укрполіен» за 2017-2019рр.

Статті витрат	2017 р., тис. грн.	2018 р., тис. грн.	2019 р., тис. грн.	Абс. відх., тис. грн.		Темп прир., %	
				19р./17р.	19р./18р.	19р./17р.	19р./18р.
Сировина й матеріали	7686,78	6902,45	9466,28	1779,5	2563,83	23,15	37,14
Паливо, енергія, газ	1262,01	1419,72	1756,94	494,93	337,22	39,22	23,75
Основна заробітна плата	259	398,8	443,60	184,6	44,8	71,27	11,23
Відрахування на соціальні заходи	52,5	81,5	91,20	38,7	9,7	73,71	11,90
Відрахування на утримання експлуатацію устаткування	344,18	516,5	656,53	312,35	140,03	90,75	27,11
Загальновиробничі витрати	573,64	673,28	763,41	189,77	90,13	33,08	13,39
Виробнича собівартість	10178,11	9992,25	13177,98	2999,87	3185,73	29,47	31,88
Адміністративні витрати	1294,69	2914,28	2090,22	795,53	-824,06	61,45	-28,28
Повна собівартість	11472,7	12906,5	15268,2	3795,5	2361,7	33,08	18,30

Аналізуючи показники в табл. 3.4-3.5, можна зробити висновок, що виробнича собівартість складає майже 87% повної собівартості (Це є показником того, що підприємство є виробничим), інші 13% - адміністративні витрати, окрім 2018р. де адміністративні витрати досягли 22,58%, а виробнича собівартість склала – 77,42%.

Аналізуючи повну собівартість, слід відмітити, що її сума в 2019 році в порівнянні з 2017 р. зросла на 2999,87 тис. грн. (29,47%), та на 31,88% більше з 2018 р. (3185,73 тис. грн.), в 2019 році це відбулось за рахунок збільшення витрат на сировину та матеріали, це обумовлено перш за все збільшенням об'ємів виробництва на підприємстві.

Аналізуючи структури та динаміку за статтями помітно поступове зростання майже по всім статтям калькуляції окрім адміністративних витрат вони знизились на 28,28% (824,06 тис. грн.) в 2019р. в порівнянні з 2018р., що значно збільшило питому вагу виробничої собівартості. Динамічно зростає вартість палива, енергії та газу на 23,75 (2563,83 тис. грн.), трудові ресурси 11,23 %, відповідно

відрахування на соціальні заходи збільшились на 11,90% у порівнянні з 2018р., відрахування на утримання та експлуатацію устаткування збільшилась в 2019 р. на 312,35 тис. грн. (2018р.), та на 140,03 тис. грн. - 27,11% у порівнянні з 2018р. Якщо порівнювати загальновиробничі витрати за 2018-2019рр. можна помітити їх збільшення на 13,39 % - 90,13 тис. грн.

Провівши аналіз витрат за статтями калькуляції, потрібно відмітити, що кожна з статей носить комплексний характер. Наприклад, стаття «Сировина і матеріали» включає в себе крім елемента «матеріали» і інші елементи (заробітна плата за вантажно-розвантажувальні роботи, витрати, пов'язані з оприбуткуванням матеріалів, амортизація техніки та інші) [1].

Більшість статей калькуляції носить комплексний характер через те, що вони містять у своєму складі різні елементи витрат.

Комплексними статтями витрат є витрати на підготовку і освоєння виробництва, загальновиробничі витрати, адміністративні, витрати внаслідок технічно неминучого браку, інші витрати операційної діяльності.

Для контролю за комплексними витратами відкриваються відповідні рахунки бухгалтерського обліку, а в кінці місяця розподіляються між окремими видами продукції.

По кожній комплексній статті розробляються кошториси за місяць, чи квартал і зіставляються кошторисні і фактичні дані про витрати по тій, чи іншій статті. На підставі відхилень від кошторисних даних роблять висновок про рівень контролю за дотриманням кошторису [49].

3.3 Напрямки контролю виробничих витрат

Важливою складовою управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших управлінських функцій, є контроль. Контроль витрат – перевірка фактичних показників споживання ресурсів та здійснених витрат у процесі діяльності підприємства їх запланованим (нормативним) значенням [2].

Контроль за виробничими витратами на підприємстві можна організувати за різними ознаками. Залежно від того, яке саме завдання контролю, частота виконання та час його здійснення на підприємстві. Загальні складові контролю наведені в табл. 3.6.

Таблиця 3.6 – Складові контролю виробничих витрат [2] .

Складові контролю	Різновид складових контролю витрат
Завдання контролю	<ul style="list-style-type: none"> - Моніторинг — систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, що на неї впливають; - Виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень; - Аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регулюючих заходів під час виконання планових завдань, участь в їх розробленні
За частотою виконання	<ul style="list-style-type: none"> - Поточний контроль. Виконується щоденно, його зміст полягає в безперервному відстеженні руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і продукції. Він дає можливість своєчасно фіксувати і реагувати на неприпустимі відхилення в ході виробничого процесу. - Періодичний контроль. Він здійснюється із встановленою регулярністю, виходячи з сформульованих управлінських потреб. Зазвичай це місяць, квартал, рік. Інформаційну базу звітів періодичного контролю становлять дані оперативного і бухгалтерського обліку контрольованих показників. - Разовий контроль. Він не має наперед визначеної регулярності і мети. Його зміст встановлюється в кожному окремому випадку. Переважно він має форму інвентаризації активів (матеріальних, фінансових), ревізії діяльності чи аудиторської перевірки.
За часом здійснення	<ul style="list-style-type: none"> - Попередній контроль. Виконується до початку дій по реалізації планів. Він охоплює перевірку планів на внутрішню несуперечність, реалістичність, контроль ресурсів (кадрових, матеріальних, фінансових). - Проміжний контроль. Проводять безпосередньо під час виконання планових завдань. Він спрямований на поточне регулювання роботи з виконання планів витрат. - Заключний контроль. Переважно його здійснюють наприкінці планового періоду. В його межах дається оцінка ступеня виконання запланованих показників витрат у цілому. Заключний контроль дозволяє визначити напрями економії ресурсів.

Аналізуючи дані табл. 3.6, можна зробити висновок, що ще на початковій стадії контролю виробничих витрат потрібно чітко розуміти, яке саме завдання цього контролю, це може бути систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, чи виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень, або аналіз відхилень. З якою частотою буде проводитись

цей контроль: виконуватись щоденно, чи це буде разовий контроль або із встановленою регулярністю, виходячи з сформульованих управлінських потреб. Також, виділяють ознаки за часом здійснення. Підчас контролю виробничих витрат всі ці ознаки можна між собою комбінувати. Наприклад, проміжний контроль може бути різним за своєю конкретною метою і, відповідно до цього, різним за частотою контрольних операцій. Він повністю охоплює поточний і періодичний види контролю, а також може мати форму разового контролю.

За даними пункту 3.2 «Аналіз складових витрат ТОВ «Укрполіен» на підприємстві переважну частину всіх витрат становлять витрати на сировину, матеріали, роботи та послуги виробничого характеру. Що підкреслює всю важливість контролю за виробничими витратами.

В процесі перевірки витрат на виробництво розв'язуються наступні задачі:

- оцінка обґрунтованості застосовуваного методу обліку витрат, варіанту зведеного обліку витрат, методів розподілу загальновиробничих витрат;
- підтвердження первісної оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- підтвердження вірогідності оформлення і відображення в обліку прямих і накладних (непрямих) витрат;
- оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва;
- арифметичний контроль показників собівартості за даними зведеного обліку витрат на виробництво.

Характеристика методів контролю витрачання сировини та матеріалів на виробництво наведено в табл. 3.7 [55].

Аналізуючи методи контролю в табл. 3.7, можна зробити висновки, що існує чимало методів контролю витрачання витрат. Метод сигнального документування вважається простим у використанні, проте він дозволяє враховувати лише частину відхилень, які виникають у даному підрозділі. Найбільш трудомістким методом є метод наступних розрахунків, його використовують у тих випадках, коли звернення до інших методів неможливе або недоцільне. Він визначає фактичні

витрати певного матеріалу. Цей метод дозволяє фіксувати відхилення за окремими виконавцями, бригадами, ділянками.

Таблиця 3.7 - Методи контролю витрачання сировини та матеріалів на виробництво

Методи контролю	Характеристика методів контролю
Метод сигнального документування	Застосовується для фіксації відхилень, які виникли внаслідок заміни або наднормативного витрачання сировини чи матеріалів. За даного методу на відпуск матеріалів понад норму або на їх заміну оформлюються спеціальні документи, що сигналізують про наявність відхилень. Перевагами цього методу можна назвати його простоту і точність. Проте він дозволяє враховувати лише частину відхилень, які виникають у даному підрозділі.
Метод розкрою партіями	Використовується в ситуації, коли з одного матеріалу виготовляється одночасно декілька деталей або заготовок. На кожну партію матеріалів, що відпускається у виробництво, оформляється розкрійний лист або картка, де вказується кількість матеріалу, поданого до робочого місця, кількість заготовок і відходів, що мають бути отримані, а також фактична кількість отриманих заготовок і відходів.
Метод наступних розрахунків	Складається за даними інвентаризації, використовується у тих випадках, коли звернення до інших методів неможливе або недоцільне. Його сутність полягає у визначенні фактичних витрат певного матеріалу на підставі даних про вхідні залишки на робочих місцях, надходження протягом розрахункового періоду зі складу, величини повернень і залишків на робочих місцях на кінець розрахункового періоду. Відхилення встановлюється як різниця між фактичними і нормативними витратами певного матеріалу за аналізований період. Цей метод дозволяє фіксувати відхилення за окремими виконавцями, бригадами, ділянками. Певним недоліком розглядуваного методу є необхідність додаткових дій для з'ясування причин відхилень.

Першочергового значення в управлінні й контролі витрат за центрами відповідальності набуває поділ витрат на контрольовані і неконтрольовані. На віднесення витрат до контрольованих чи неконтрольованих впливає низка факторів, серед яких можна назвати особливості технології та організації виробництва тощо.

Варто додати, що аналіз відхилень для підконтрольних позицій витрат здійснюється в цілому за такими напрямками [55]:

- характер локалізації — місця виникнення, причини, винуватці;
- спосіб виявлення — за явними сигналами або розрахунковий;

- час виявлення — до початку виконання планового завдання, під час виконання, після виконання;

- ступінь впливу на витрати — збільшуючі, зменшуючі;

Поряд з функціями поточного регулювання контроль витрат створює необхідну інформаційну базу для оцінювання роботи окремих підрозділів і працівників. На підставі такої оцінки вибудовується система мотивації персоналу, а також обґрунтовуються і розробляються комплексні заходи щодо вдосконалення чинного механізму формування витрат.

Конкретне оцінювання діяльності підрозділів-центрів витрат здійснюється за допомогою таких відносних та абсолютних показників [59, ст. 504]:

- Витрати на одиницю продукції (калькуляційну одиницю). Цей показник у формі собівартості одиниці продукції об'єктивно відображає динаміку витрат, співвідношення їх планової і фактичної величин. Його перевагою є незалежність від структурних зрушень у номенклатурі продукції, недоліком — обмеженість конкретним продуктом.

- Витрати на одиницю виміру обсягу продукції (одну гривню, одну нормо-годину). Цей показник є досить простим для обчислення на всіх рівнях управління. Проте певна штучність побудови, сильна залежність від змін у структурі продукції обмежують його потенціал, тому він застосовується рідко.

Названі два показники витрат є відносними, їх спільна перевага, притаманна всім відносним показникам, полягає у можливості безпосереднього порівняння фактичних і планових величин, без якихось коригувань.

- Абсолютні показники витрат на основі кошторису. Серед переваг цього підходу можна назвати його простоту, прозорість, універсальність. Внаслідок цього він набув найбільшого поширення в оцінюванні роботи підрозділів. Дані кошторису виробництва дозволяють порівняти фактичні витрати з плановими, виявити відхилення за окремими видами витрат з наступним з'ясуванням їх причин.

Залежно від причин відхилення у запланованих показниках витрат поділяють на дві групи:

- відхилення у зв'язку з плануванням (помилки та прорахунки під час складання кошторисів);
- відхилення, що виникають у процесі виконання кошторису.

Виходячи з цього схему контролю та оцінювання роботи підрозділів на основі кошторису зображено на рис. 3.5 [55].



Рисунок 3.5 - Контроль та оцінювання роботи підрозділів на основі кошторису

Аналізуючи дані рис. 3.5, можна зробити висновок, що безпосередньо контроль та оцінювання діяльності підрозділу-центру витрат виконується через складання звіту про витрати, який містить дані стосовно планових і фактичних витрат за звітний період, відхилень від кошторисних значень, що має доповнюватися поясненнями причин виявлених відхилень, інколи відомостями про вжиті заходи для запобігання подібних відхилень у майбутньому.

3.4 Шляхи вдосконалення системи калькулювання продукції та обліку прямих витрат у ТОВ «УКРПОЛІЕН»

Ефективне управління витратами та отримання від них максимального результату є вирішальним чинником стабільного функціонування підприємства в ринкових умовах.

Налагоджений контроль та чіткий аналіз обліку прямих витрат дає змогу знизити собівартість продукції та отримати максимальний прибуток за рахунок того, що частка прямих витрат в собівартості продукції найбільша. Прямі витрати – це витрати матеріальних ресурсів, які включаються в собівартість прямим шляхом. Це дасть змогу оптимізувати собівартість виробленого продукту та зробити його більш доступним, для споживача.

Необхідність вдосконалення системи калькулювання продукції та обліку прямих витрат на виробництво пояснюється певними причинами. Оптимізація обліку витрат, а в подальшому їх скорочення разом зі збільшенням обсягів виробництва є одним із джерел зростання прибутку. Ефективне управління витратами допомагає досягти високої конкурентоспроможності як окремих видів продукції, так і підприємства в цілому.

Провівши дослідження організаційно-методичних засад організації обліку виробничих витрат, які виникають в процесі господарської діяльності та системи калькулювання продукції ТОВ «Укрполіен». Для оптимізації обліку прямих витрат та вдосконалення системи калькулювання продукції, було запропоновано декілька заходів.

Перед тим, як щось вдосконалювати потрібно зрозуміти, як воно працювало раніше. Тому, першим заходом, для поліпшення обліку прямих витрат та калькулювання продукції є контрольно-аналітична перевірка, щодо формування собівартості та віднесення витрат на виробництво. Пропонується перевірити:

- правильність розподілу виробничих витрат по звітних періодах;
- дотримання обраного методу і точність оцінки матеріальних ресурсів, що списуються на витрати виробництва;

- правильність включення в собівартість амортизації по основних засобах, нематеріальних активах і МШП, інших видів витрат; і тому числі зв'язаних з управлінням виробництвом;
- обґрунтованість розподілу загально виробничих витрат за об'єктами калькуляції;
- організацію обліку зворотних відходів і браку та ін.
- обумовлене (документально оформлене та підтверджене) включення в собівартість окремих видів витрат, та ін.

Рекомендується вести аналітичний облік по рахунку 91 «Загально виробничі витрати» для роздільного відображення витрат в межах норм і витрат понад норми, що надає можливість в наступному їх порівнювати та аналізувати.

Наступним заходом пропонується впорядкування принципів організації бухгалтерського та управлінського обліку ТОВ «Укрполіен», використовуючи наступний порядок дій.

1. Визначення принципу організації виробництва.

Виробництво гумо-технічних виробів (ГТВ) організоване за заказним принципом, з урахуванням цього обирається об'єкт обліку витрат.

2. Вибір об'єкту обліку виробничих витрат.

При виробництві гумо-технічних виробів в якості об'єкту обліку доцільно обрати конкретну одиницю виду продукції, якій присвоюється унікальний шифр продукції.

3. Вибір класифікації витрат за економічним змістом (по економічних елементах і по статтях калькуляції).

4. Вибір методу калькулювання витрат.

На виробництві використовується позамовний метод калькулювання

На гумово-технічному підприємстві використовується позамовний метод калькулювання витрат з використанням нормативних витрат матеріалів сировини, праці та енергетичних ресурсів на 1-цю продукції

5. Вибір методу оцінки вибуття матеріальних цінностей.

Виробництво ГТВ характеризується високою матеріаломісткістю з урахуванням таких особливостей:

- частка витрат на сировину в собівартості труб складає близько 50%;
- значний обсяг номенклатури сировини і допоміжних матеріалів;
- взаємозамінність сировини.

Отже, враховуючи вищезазначене, використання методу ідентифікованої собівартості одиниці матеріальних цінностей недоцільне.

Оптимальним методом оцінки вибуття матеріальних цінностей за умов гумово-технічному виробництві вважається метод ФІФО.

6. Вибір методу контролю за використанням матеріальних цінностей.

У гумово-технічному виробництві доцільно застосовувати такі методи контролю: документального визначення відхилень від норм та інвентарний.

7. Вибір системи оплати праці.

На гумово-технічному підприємствах для оплати праці виробничих робочих, безпосередньо зайнятих виготовленням продукції застосовується відрядна форма оплати праці. Відрядна форма оплати праці у поєднанні з відрядно-преміальною застосовується за перевиконання встановлених завдань, поліпшення якості продукції, економію гумової заготовки і матеріалів.

Почасова система оплати праці застосовується для допоміжних робочих, керівників, фахівців і службовців на основі окладів тарифних ставок і відпрацьованого часу.

8. Вибір способу оцінки незавершеного виробництва.

Враховуючи технологічну специфіку ТОВ «Укрполіен», оцінку незавершеного виробництва доцільно виконувати за собівартістю виготовлення.

Процес виробництва гумо-технічних виробів на ТОВ «Укрполіен» можна умовно розділити на такі етапи:

1. Отримання заявки на виріб з наступним складання його макету;
2. Підбирання необхідного матеріалу (гумової суміші) відповідного хімічного складу та характеристик;
3. Придбання гумової суміші у виробника;

4. Проведення підготовки гуми до обробки, а саме: розігрівання на розігрівальних вальцях;

5. Попереднє опрацювання деталі, а саме: необхідна вага гумової суміші для виробництва, встановлення необхідних розмірів заготовки;

6. Розігрівання прес-форми на розігрівальних пресах та закладання гуми (заготовки) в форму;

7. Варіння деталі у відповідності до макету;

8. Вивантаження виробу, її огляд на відсутність браку;

9. Кінцева обробка деталі з подальшим запакуванням продукції для продажу.

На кожному з етапів виробництва, які описаних раніше (п.1-8) виникають та накопичуються витрати: матеріальні, загальновиробничі, витрати на заробітні плати та інші, які потім будуть включені в собівартість виробу. Головний інженер разом з бухгалтером при розрахунку собівартості виробу, повинні включити всі ці витрати в калькуляцію до даного замовлення.

Калькуляція продукції на ТОВ «Укполіен» наведена в табл. 3.8.

Таблиця 3.8 – Калькуляція для «Сито гумове 20*20 мм (глухе) вироб. Україна» та «Сито гумове 20*20 мм вироб. Україна» ТОВ «Укрполіен».

№ з/п	Номенклатура	норматив	К-ть в розрахунку на партію	Од. овим.	Ціна за од. грн. без ПДВ	Сума грн., без ПДВ
1	2	3	4	5	6	7
Матеріальні витрати:						5335,70
1. Матеріали для «Сито гумове 20*20 мм (глухе) вироб. Україна» в к-ть 3 м2						
1)	Невулканізована гумова суміш	23/2 кг/м2	69,6	кг	32,92	2291,23
2)	Гума дроблена ГД-1 мм	8,8 кг/м2	26,4	кг	6,67	176,09
2. Матеріали для «Сито гумове 20*20 вироб. Україна» в к-ть 4 м2						
1)	Невулканізована гумова суміш	20 кг/м2	80	кг	32,92	2633,60
2)	Гума дроблена ГД-1 мм	8,8 кг/м2	35,2	кг	6,67	234,78
Заробітна плата :						2134,28
1)	Пресувальник-вулканізатор	20% від матер. витр.				1067,14
2)	Обрізувач гумових виробів	20% від матер. витр.				1067,14
Єдиний соціальний внесок:						469,54
1)	Пресувальник-вулканізатор	22% від фонду оплати праці				234,77

Продовження табл. 3.8

1	2	3	4	5	6	7
2)	Обрізувач гумових виробів	22% від фонду оплати праці				234,77
Разом прямі витрати:						7939,53
Загальновиробничі витрати:						1827,51
1)	Електроенергія	4 кВт/год/од	140	кВт/год	2,14	299,60
2)	Амортизація	5% від прямих витр.				396,98
2)	Інші витрати	15% від прямих витр.				1130,93
Адміністративні витрати						1984,88
	(заробітна плата, ЄСВ, утримання офісу та ін.)	25% від прямих витр.				1984,88
Собівартість замовлення						11811,91

Аналізуючи показники в табл. 3.8, можна зробити висновки, що наведена калькуляція розроблена на виріб «Сито гумове 20*20 мм (глухе) вироб. Україна» та «Сито гумове 20*20 мм вироб. Україна» в к-ть. 3 м2 та 4 м2. Дана калькуляція складається з прямих та накладних витрат які понесені ТОВ «Укрполіен» на виробництво даного замовлення.

Процес виробництва ГТВ від отримання замовлення до її реалізації схематично наведено на рис. 3.6.

Аналізуючи дані рис. 3.6, можна зробити висновки, що норматив витрат є різний для різних видів продукції. Матеріальні витрати та витрати праці можуть коливатися від 10-90% залежно від складності виробу.

Заключним заходом, щодо вдосконалення системи калькулювання продукції та обліку прямих витрат на виробництво, є пошуку резервів зменшення витрат та стимулювання економії ресурсів. Структуризація резервів зниження витрат за статтями калькуляції наведена на рис. 3.7.

Аналізуючи дані рис. 3.7, можна зробити висновки, що такий підхід дозволяє представити групи резервів за статтями калькуляції: сировина та матеріали; паливо та енергія на технологічні цілі; заробітна плата; загальновиробничі витрати.

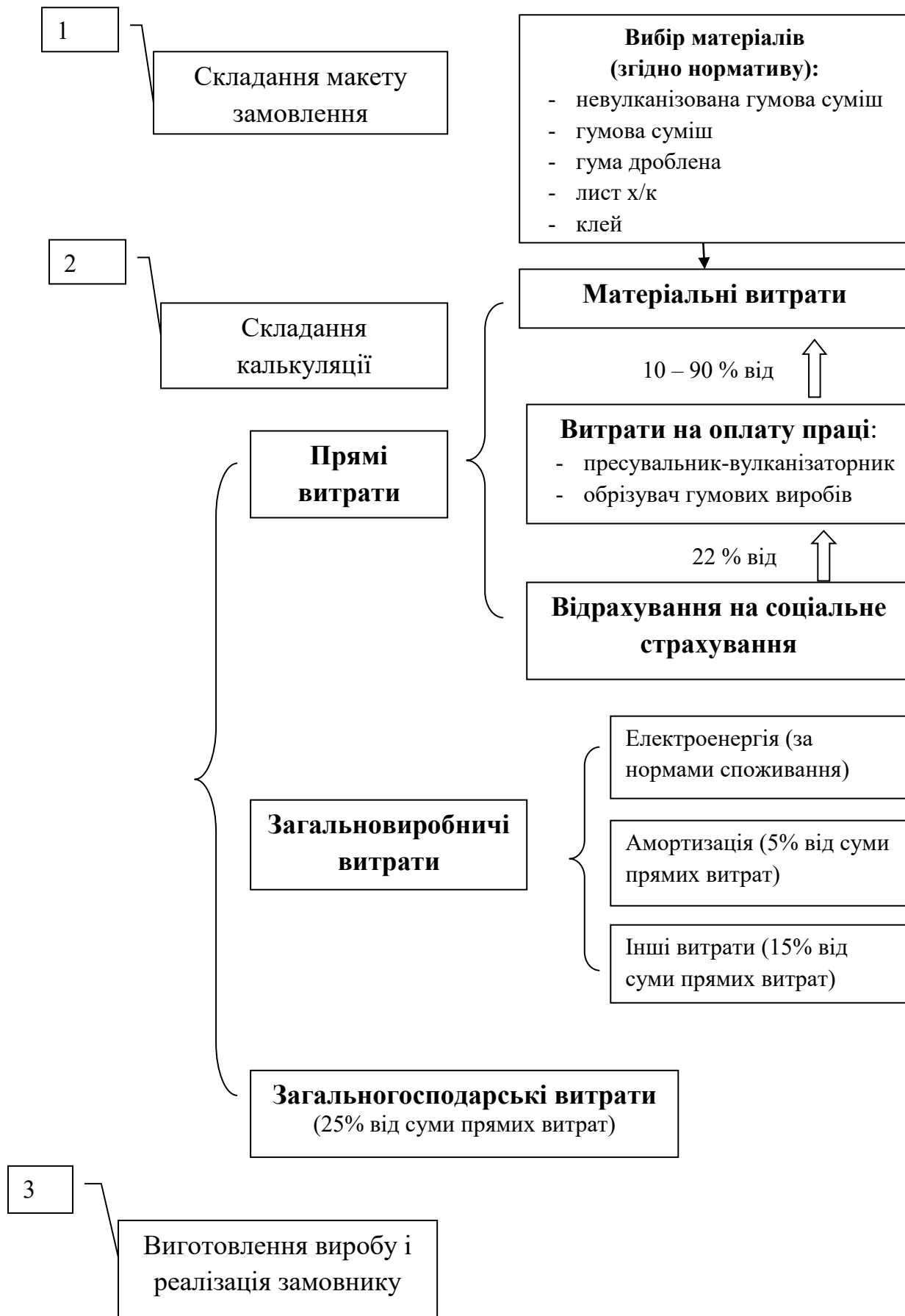
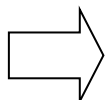


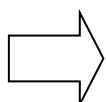
Рисунок 3.6 – Схема етапів виготовлення продукції та норми витрат

Для статті калькуляції «**Сировина та матеріали**»:



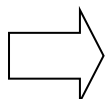
- збільшення виходу готової продукції з сировини та матеріалів;
- оптимізація забезпечення виробництва напівфабрикатами з погляду їх власного виготовлення чи закупівлі зі сторони;
- використання більш дешевих матеріалів належної якості;
- продуктивне використання відходів виробництва.

Для статті калькуляції «**Паливо та енергія на технологічні цілі**»:



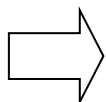
- комбінування різних видів палива;
- впровадження енергозберігаючих технологій.

Для статті калькуляції «**Заробітна плата** »:



- впровадження обґрунтованих методів організації праці;
- впровадження обґрунтованих норм виробітку, їх регулярний перегляд;
- зниження трудомісткості продукції;
- зниження втрат робочого часу.

Для статті калькуляції «**Загальновиробничі витрати**»:



- раціональне використання машин та устаткування;
- механізація підсобних та допоміжних робіт;
- оптимальне розташування робочих місць і їх груп.

Рисунок 3.7 - Структуризація резервів зниження витрат за статтями калькуляції

Отже, впорядкувавши принцип організації бухгалтерського та управлінського обліку в обліковій політиці ТОВ «Укрполіен», та провівши контрольню-аналітичну перевірку, щодо формування собівартості та віднесення витрат на виробництво, можна розробити якісну стратегію пошуку резервів зниження витрат за статтями калькуляції. Тому що, функції обліку та контролю органічно пов'язані і виступають передумовою пошуку резервів зменшення витрат та стимулювання економії ресурсів.

Ефективність управління витратами забезпечується комплексним підходом, який передбачає управління як на рівні виробництва (управління ресурсами, технологіями, запасами), так і на рівні взаємовідносин з контрагентами (партнерами, постачальниками, споживачами). Отже, ключовими засадами ефективності діяльності виробничого підприємства є: задоволення споживачів функціональними властивостями виготовленої продукції, технологічна специфіка підприємства, оптимальна структура ресурсів, відповідна організаційна структура та система управління підприємством.

Організація обліку витрат забезпечує точність, достовірність калькуляції, що сприятиме підвищенню ефективності управління. Так, організація обліку виробничих витрат включає:

- визначення переліку статей витрат виробництва та складу витрат, що становлять кожен зі статей;
- порядок відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку та способів включення витрат до вартості кожного об'єкта калькулювання;
- вибір методів оцінювання та обліку відходів виробництва, обліку витрат майбутніх періодів, обліку браку у виробництві;
- розроблення з огляду на ведення форму обліку на підприємстві, методики й техніки обліку виробничих витрат;
- вибір реєстрів обліку витрат за їх видами та центрами відповідальності.

Єдиний обліковий процес утворюється з двох взаємопов'язаних етапів. На одному визначаються виробничі витрати щодо певної сукупності носіїв витрат, на іншому розраховується собівартість. Встановлення витрат за окремими виробами

є необхідною умовою калькулювання собівартості. Між калькулюванням та виробничим обліком існує тісний взаємозв'язок. Передумовою калькулювання є облік витрат виробництва. Виробничий облік передбачає збір інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з виробничими витратами, їх узагальнення та групування за різними ознаками. Лише на основі інформації, що міститься в системі виробничого обліку, можливе калькулювання.

Висновки до розділу 3

За результатами виконаних досліджень ми дійшли наступних висновків.

Погляд на витрати з різних точок зору, всебічний аналіз та оцінка їх структури й рівня, дає можливість мобільно оперувати категорією собівартості продукції з метою використання облікової інформації для різних потреб управління та формування відповідного організаційно-економічного механізму управління витратами.

На сьогоднішній день є різні концепції виробничого обліку (direct-costing, standard-costing, responsibility accounting, department-wide overhead application base, Activity-Based Costing), а останнім часом найбільш популярні є нові концепції обліку (Strategic Cost Management, Target Costing), які все активніше використовуються на підприємствах України. Звичайно, будь-яке підприємство не обмежується використанням лише однієї з перелічених систем, частіше зустрічається поєднання їх окремих елементів в єдину систему виробничого обліку, що існує на підприємстві.

Залежно від галузевих особливостей облік прямих витрат доцільно організувати за наступними об'єктами: виріб, група виробів, переділ, процес, замовлення.

Аналіз витрат за економічними елементами дозволяє проаналізувати склад, питому вагу кожного елемента та динаміку витрат на виробництво та охарактеризувати структуру собівартості продукції.

Порівнювання фактичної структури витрат за кілька періодів виявляє динаміку і напрямок зміни окремих елементів, матеріаломісткості, фондомісткості, енергоємності, трудомісткості, собівартості продукції і вплив технічного прогресу на структуру витрат. За економічними елементами складається кошторис витрат у грошовому вираженні.

Облік витрат на виробництво за економічними елементами дає можливість визначити та оцінити, що саме витрачалось на виробництво продукції та на яку суму, розкрити галузеві закономірності формування собівартості і тенденцію її змін за кілька звітних періодів, але не дає відповіді, з якою метою зроблені витрати. Тому, аналіз витрат за економічними елементами повинен доповнюватись аналізом витрат на виробництво за статтями калькуляції.

Групування витрат за статтями калькуляції на підприємстві розробляти таким чином, щоб визначити цільовий напрямок витрат і обчислити собівартість окремих видів і одиниць продукції.

При аналізі витрат на виробництво за статтями калькуляції визначаються такі показники як виробнича і повна собівартість. По кожній статті визначають абсолютне відхилення, за допомогою якого визначають вплив обсягу й структури виробництва на зміну повної собівартості й виявляють економію або перевитрати по кожній статті.

Більшість статей калькуляції носить комплексний характер через те, що вони містять у своєму складі різні елементи витрат.

Для контролю за комплексними витратами відкриваються відповідні рахунки бухгалтерського обліку, а в кінці місяця розподіляються між окремими видами продукції. По кожній комплексній статті розробляються кошториси за місяць, чи квартал і зіставляються кошторисні і фактичні дані про витрати по тій, чи іншій статті. На підставі відхилень від кошторисних даних роблять висновок про рівень контролю за дотриманням кошторису.

Важливою складовою управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших управлінських функцій, є контроль. Контроль витрат

– перевірка фактичних показників споживання ресурсів та здійснених витрат у процесі діяльності підприємства їх запланованим (нормативним) значенням.

Контроль за виробничими витратами на підприємстві можна організувати за різними ознаками. Залежно від того, яке саме завдання контролю, частота виконання та час його здійснення на підприємстві

Ефективне управління витратами та отримання від них максимального результату є вирішальним чинником стабільного функціонування підприємства в ринкових умовах.

Організація обліку витрат забезпечує точність, достовірність калькуляції, що сприятиме підвищенню ефективності управління. Так, організація обліку виробничих витрат включає:

- визначення переліку статей витрат виробництва та складу витрат, що становлять кожен зі статей;
- порядок відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку та способів включення витрат до вартості кожного об'єкта калькулювання;
- вибір методів оцінювання та обліку відходів виробництва, обліку витрат майбутніх періодів, обліку браку у виробництві;
- розроблення з огляду на ведення форму обліку на підприємстві, методики й техніки обліку виробничих витрат;
- вибір регістрів обліку витрат за їх видами та центрами відповідальності.

Провівши дослідження організаційно-методичних засад організації обліку виробничих витрат, які виникають в процесі господарської діяльності та системи калькулювання продукції ТОВ «Укрполіен». Для оптимізації обліку прямих витрат та вдосконалення системи калькулювання продукції, було запропоновано декілька заходів: 1) контрольно-аналітична перевірка, щодо формування собівартості та віднесення витрат на виробництво; 2) впорядкування принципів організації бухгалтерського та управлінського обліку ТОВ «Укрполіен», використовуючи наступний порядок дій; 3) Рекомендується вести аналітичний облік по рахунку 91 «Загально виробничі витрати»; 4) структуризація резервів зниження витрат за статтями калькуляції.

ВИСНОВКИ

В умовах ринкової економіки функціонування підприємства актуалізує проблему раціонального витрачання ресурсів, докорінного поліпшення управління витратами для забезпечення конкурентоспроможності продукції (робіт, послуг). Витрати на виробництво продукції, робіт (послуг) є індикатором діяльності підприємства: збільшення витрат може означати як зміни ситуації на ринку, так і недоліки у процесі виробництва.

В результаті магістерського дослідження були висвітлені теоретичні положення щодо складу витрат та розроблені практичні рекомендації, які спрямовані на покращення процесу калькулювання собівартості продукції.

Об'єктом дослідження було ТОВ «Укрполіен». Поставлені завдання виконані, результати полягають у наступному:

1. Проведений макроекономічний аналіз стану та основних тенденцій розвитку переробної промисловості показав, що рівень розвитку промислового виробництва більше за інші сектори впливає на ринок праці та конкурентоспроможність країни.

Переробна промисловість складає близько 7 % від загальної кількості підприємств України. У загальному обсязі виробництва промисловості країни: переробна промисловість складає 65% (січні-вересні 2020р.) з якої 37 028,8 млн. грн. складає виробництво гумових і пластмасових виробів (майже 20% якої було експортовано).

2. Техніко-економічна характеристика ТОВ «Укрполіен» вказує на те, що на кінець звітного року обсяг випуску продукції дещо збільшився. Відповідно зі збільшенням об'ємів виробництва збільшилась і собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) на 24,48% що на 2580,4 тис. грн більше ніж на кінець 2018 року, та на 37,56 % (3582,9 тис . грн.) у порівнянні з 2017 р.

Валовий прибуток на кінець року склав 1650,6 тис. грн що на 164,14 %. більше ніж в 2018 році.

Чистий прибуток в ТОВ «Укрполіен» на кінець року збільшився на

537,32 % та складав 432,1 тис. грн. в порівнянні з минулим роком (81, 8 тис. грн).

Ці показники будуть застосовуються для планування та аналізу організації виробництва і праці, якості продукції, використання основних і оборотних фондів, трудових ресурсів і т.д.

3. Організація бухгалтерського обліку у ТОВ «Укрполіен» здійснюється відповідно до чинного законодавства, та внутрішніх документів товариства (облікова політика, Статут). Відповідальність за ведення бухгалтерського обліку у Товаристві покладена на Головного бухгалтера.

У ТОВ «Укрполіен» облік виробничої діяльності є централізованим, відповідно, знаходиться окремо від матеріально-виробничого відділу та самого виробництва. При централізованому обліку в апараті головної бухгалтерії зосереджується ведення всього синтетичного і аналітичного обліку.

Застосовується автоматизована форма бухгалтерського обліку за допомогою програм: «1С: Підприємство», блок «Зарплата і Кадри» в «1С: Підприємство», «Клієнт-банк», «М.Е.Дос» та «Електронний кабінет платника».

На підприємстві створений наказ, який встановлює порядок організації бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік господарських операцій на підприємстві здійснюється згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. На підприємстві для потреб обліку застосовуються рахунки класу 1 - 7, 9 та клас 0 «Позабалансові рахунки. Рахунки класу 8 на підприємстві не використовуються.

4. Аналіз складових витрат ТОВ «Укрполіен» був проведений за економічними елементами та за статтями калькуляції.

Аналіз за економічними елементами дозволив проаналізувати склад, питому вагу кожного елемента та динаміку витрат на виробництво та охарактеризувати структуру собівартості продукції.

Порівнювання фактичної структури витрат за кілька періодів показав динаміку і напрямки зміни окремих елементів, матеріаломісткості,

фондомісткості, енергоємності, трудомісткості, собівартості продукції і вплив технічного прогресу на структуру витрат

З аналізу за економічними елементами видно, що на ТОВ «Укрполіен» матеріаломісткість продукції є дуже високою і її зростання триває.

Матеріальні витрати на 2019 рік склали 12338,1 тис. грн. що на 39,2% або на 3472,9 тис. грн. більше ніж у 2018 році (8865,2 тис. грн.), у порівнянні з базовим роком матеріальні витрати збільшились на 22,7% (10059 тис. грн.). Питома вага їх на виробництво складає 80,81%. Аналізуючи абсолютне відхилення та питому вагу інших показників елементів витрат, можна помітити майже у всіх постійне зростання. Це пов'язано з тим, що при збільшенні об'ємів виробництва збільшилась потреба в трудових ресурсах.

При аналізі витрат на виробництво за статтями калькуляції визначаються такі показники як виробнича і повна собівартість. По кожній статті визначають абсолютне відхилення, за допомогою якого визначають вплив обсягу й структури виробництва на зміну повної собівартості й виявляють економію або перевитрати по кожній статті.

На ТОВ «Укрполіен» виробнича собівартість складає майже 87% повної собівартості (Це є показником того, що підприємство є виробничим), інші 13% - адміністративні витрати, окрім 2018р. де адміністративні витрати досягли 22,58%, а виробнича собівартість склала – 77,42%.

Аналізуючи структури та динаміку за статтями помітно поступове зростання майже по всім статтям калькуляції окрім адміністративних витрат вони знизились на 28,28% (824,06 тис. грн.) в 2019р. в порівнянні з 2018р., що значно збільшило питому вагу виробничої собівартості.

Провівши аналіз витрат за статтями калькуляції, потрібно відмітити, що кожна з статей носить комплексний характер.

Для контролю за комплексними витратами відкриваються відповідні рахунки бухгалтерського обліку, а в кінці місяця розподіляються між окремими видами продукції.

По кожні комплексній статті розробляються кошториси за місяць, чи квартал і зіставляються кошторисні і фактичні дані про витрати по тій, чи іншій статті. На підставі відхилень від кошторисних даних роблять висновок про рівень контролю за дотриманням кошторису.

5. Розглянувши напрямки контролю виробничих витрат, можна сказати контроль за виробничими витратами на підприємстві можна організувати за різними ознаками..

Ще на початковій стадії контролю виробничих витрат потрібно чітко розуміти, яке саме завдання цього контролю, це може бути систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, чи виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень, або аналіз відхилень. З якою частотою буде проводитись цей контроль: виконуватись щоденно, чи це буде разовий контроль або із встановленою регулярністю, виходячи з сформульованих управлінських потреб. Також, виділяють ознаки за часом здійснення. Під час контролю виробничих витрат всі ці ознаки можна між собою комбінувати. Аналіз складових витрат ТОВ «Укрполіен» на підприємстві переважну частину всіх витрат становлять витрати на сировину, матеріали, роботи та послуги виробничого характеру. Що підкреслює всю важливість контролю за виробничими витратами.

6. Було розроблено та запропоновано три ефективні заходів щодо вдосконалення системи калькулювання продукції та обліку прямих витрат у ТОВ «Укрполіен»:

1) контрольно-аналітична перевірка, щодо формування собівартості та віднесення витрат на виробництво;

2) впорядкування принципів організації бухгалтерського та управлінського обліку ТОВ «Укрполіен».

3) рекомендується вести аналітичний облік по рахунку 91 «Загально виробничі витрати» для роздільного відображення витрат в межах норм і витрат понад норми, що надає можливість в наступному їх порівнювати та аналізувати;

4) структуризація резервів зниження витрат за статтями калькуляції.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Аналіз і розробка техніко-економічних показників модернізації устаткування [Текст] / А. Г. Семенов, С. А. Король, О. О. Плаксюк // Економічний вісник Донбасу. — 2011. — № 1(23). — С. 135.
2. Артамонова. Н. С. Управління витратами [Текст]: навч. посіб. / Н. С. Артамонова, М. О. Акулюшина. - К., 2018. - 117 с
3. Атамас П. Й. Управлінський облік [Текст]: навчальний посібник / П. Й. Атамас. —К.: Центр навчальної літератури, 2006. —440с.
4. Белоусова И. А. Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по неполным затратам (директ-костинг) / И. А. Белоусова // Економіка промисловості. — 2005. - № 4. — С. 170-177.
5. Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера [Текст] / И. А. Бланк. — К.: «Ника – Центр», 1998. — 480 с.
6. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік [Текст] – 3-є вид., перероблене і доповнене – Житомир: ПП Рута, 2006 – 672 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Чи є в Україні управлінський облік [Текст]// Економіка АПК. - 2009.- № 1 (5), С. 23-27.
8. Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік [Текст] /. Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська Навч. посібник. – Житомир, 2002. – 500 с.
9. Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. Бухгалтерський облік [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. Навч. посібник. – Житомир, 2000. – 448 с.
10. Бухгалтерський словник / [Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, С. В. Івахненко та ін.] ; за ред. Ф. Ф. Бутинця; М-во освіти і науки України, Житомир. інж.-технол. ін-т. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 220.
11. Глен А. Велш, Деніел Г. Шор. Основи фінансового обліку [Текст]/ Глен А. Велш, Деніел Г. Шор; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К.: Основи, 1997. – 943с.
12. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]: Закон Верховної

ради України від 16.01.2003 № 436-IV. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

13. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]: / Державна служба статистики України. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

14. Дерій В. Термін “витрати” та його трактування для потреб обліку і контролю [Текст] / В. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – No 1(26). – С. 154-160.

15. Діденко А. О. Калькулювання собівартості продукції: управлінський аспект [Текст] / А. О. Діденко О. А. Топоркова // Актуальні проблеми соціально-економічних систем в умовах трансформаційної економіки: Збірник наукових статей за матеріалами VI Всеукраїнської науковопрактичної конференції (16 – 17 квітня 2020 р.). Частина 2. – Дніпро: НМетАУ, 2020. – 447 с.

16. Діденко А. О. Використання програмних продуктів для калькулювання та обліку витрат [Текст] / А. О. Діденко, О. А. Топоркова // Економічна кібернетика: дослідження, розробка і використання моделей економічної поведінки суб'єктів господарювання: збірник наукових праць за матеріалами Всеукраїнської інтернет-конференції, м. Дніпро, 2-3 березня 2020 р. – Дніпро: НМетАУ, 2020. – с. 34-36.

17. Економічний словник [Текст] / Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський. – К.: Кондор, 2007. – 358 с.

18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Постанова Правління Національного банку України від 17.06.2004 № 280, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0919-04>

19. Козаченко А. Ю. Системний підхід до формування та відображення в обліку невиробничих витрат [Текст] / А. Ю. Козаченко // Економічний часопис - XX. – 2012. – No 11-12(1). – С. 90-92.

20. Козаченко А. Ю. Формування та відображення в обліку невиробничих витрат [Текст] / А. Ю. Козаченко // Економічний часопис - IX. – 2010. – No 11-

12(1). – С. 87-89.

21. Колісник Г. М. Економічна сутність витрат і управління ними [Текст] / Г. М. Колісник // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 19.8. – С. 252-258.

22. Костенко О. М. Управлінський облік – інформаційна система прийняття рішень. [Текст] - Агросвіт No 1, 2013. С. 26-30.

23. Круш П. В. Макроекономіка та її регулювання [Текст] // Навч. посіб. – К.: Каравела, 2009. –424 с.

24. Кубік В. Д. Облік витрат: Порівняння міжнародних та національних стандартів [Електронний ресурс] / Кубік В. Д. - О.: Одеський національний економічний університет. Режим доступу: <https://bit.ly/2WIIJkU>

25. Мельник Ю. М. Облік прямих витрат на оплату праці [Електронний ресурс] / Ю. М. Мельник, І. В.Тодорова // Проблеми ринку та розвитку регіонів України в ХХІ столітті: VII Міжнародна науково-практична інтернет-конференція – Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/science/ipreed/2016/65.pdf>

26. Меренкова Л. О. Управління витратами підприємства в ринковій економіці: дис.. кандидата екон. Наук: 08.06.01/ Л. О. Меренкова. Харків, 2003р. – 219 с.

27. Методы упавления затратами и качеством продукта : [учебное пособие] / [Керимов В. Э., Петрище Ф. А., Селиванов П. В., Керимов Э. Э]. – М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2002. – 108 с.

28. Мінчук Ю. В. Сутність та напрямки класифікації методів обліку і калькулювання собівартості продукції [Електронний ресурс] / Ю. В. Мінчук, А. В. Грильцька, О. М. Шинкаренко // зб. наук. пр.ЧДТУ №26 – Ч.: Черкаський державний технологічний університет, 2010 р. с. 223-224 Режим доступу: [irbis-nbuv.gov.ua/cgi bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Znpchdtu_2010_26\(1\)_48.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Znpchdtu_2010_26(1)_48.pdf)

29. Моссаковский В. Система контролю витрат виробництва за сучасних

умов / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. - № 9. – С 29-34.

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України № 73 от 07.02.2013, зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

31. Огляд сучасних бухгалтерських систем [Електронний ресурс] / Стідопедія – Режим доступу: https://studopedia.su/5_5100_oglyad-suchasnihbuhgalterskih-sistem.html pidpriemstva/1S_Predpriyatie_8_Upravlenie_proizvodstvennym_predpriyatiem_dlya_Ukrainy/

32. Онисько С. М. Фінанси підприємств: підруч. [Текст] / С. М. Онисько, П. М. Марич. [2-ге вид., стереотип]. – Львів: Магнолія Плюс, 2005. – 366 с.

33. Організація і методика економічного аналізу. [Текст] : Навчальний посібник // Автори і уклад. Г. І. Андрєєва, В. А. Андрєєва. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – 353 с.

34. Павлюк І. Життя за планом. Застосування Плану рахунків бухобліку на підприємствах і в організаціях України. Особливості застосування окремих бухгалтерських рахунків класу 9. [Текст] // І. Павлюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dtki.com.ua/debet/ukr/2001/34-35/34pr15.html>

35. Парус 01 [Електронний ресурс] / Презентація програмного продукту: Режим доступу: <http://parus.ua/ua/144/>

36. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>

37. Погребняк Н. М. Економічна природа управлінського обліку. [Текст] // Науковий вісник НАУ. – 2009. – Вип. 29. – С. 238-242.

38. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <http://sts.gov.ua/nk/>

39. Презентація програмного продукту «Парус» [Електронний ресурс] /

Парус: Режим доступу: <http://parus.ua/ua/144/>

40. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 19.01.2000. №27/4248 Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-0>

41. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради України від 16.07.1999. № 996-XIV, зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

42. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>

43. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 19.01.2000. №27/4248 Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-0>

44. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 15.03.2000. № 161/4382. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>

45. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. №373. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text>

46. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 02.11.1999. № 751/4044. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

47. Рахман М. Аналіз структурних зрушень в експорті машинобудівної галузі України. [Текст] / М. Рахман, І. Гриненко // Економіка та держава.– 2015.– №11.– С. 105–107

48. Римар Г. А. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку

витрат у промисловості [Електронний ресурс] / Г. А. Римар // міжнар. зб. наук. пр. – Т.: Тернопільський національний економічний університет, 2012 р. Режим доступу: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/36565>

49. Савчук Л. М. Застосування сучасних методів управління витратами у виробництві: теоретичний аспект. [Текст] / Л. М. Савчук, О. А. Топоркова, М. Е. Кожушкін // Економіка : проблеми теорії та практики: збірник наукових праць. Випуск 226: В 3 т. –Т. І. – Дніпропетровськ: ДНУ. – 2007. – С 242-247.

50. Топоркова О. А., Савчук Л. М.: Моделювання системи управління витратами на трубному підприємстві: Монографія/ О. А. Топоркова, Л. М. Савчук – Дн-вск: Вид-во Маковецький, 2012.- 187с.

51. Турило А. М. Управління витратами підприємства [Текст] :навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.

52. Управление затратами на предприятии: [учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп.] / [В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев, А. Н. Асау, И. Б. Осорьева]; под. общ. Ред.. Г. А. Краюхина. СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003. –256 с.

53. Управління виробничим підприємством 8 [Електронний ресурс] / Медіа сервіс – Режим доступу: https://medias.com.ua/catalog/programni_produkty_1C/Virobnychi_43

54. Управління виробничим підприємством 8 [Електронний ресурс] /Софтком – Режим доступу: <https://www.softcom.ua/>

55. Управління витратами: Види та методи калькулювання витрат [Електронний ресурс] //Сосницький сільськогосподарський технікум бухгалтерського обліку – Режим доступу: <https://cutt.ly/zhGVP8q>

56. Управлінський облік [Текст]: Навчальний посібник / П. Й. Атамас. – 2-ге вид. – Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 440 с.

57. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства [Текст]: навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 600 с.

58. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]: Закон Верховної Ради