

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

Івано-Франківський інститут менеджменту

Кафедра обліку і фінансів

РОМАНЮК Ганна Петрівна

**Облік виробничих витрат і аналіз
собівартості продукції**

Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит
магістерська програма – Облік і аудит в промисловості

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студентка групи ОПзім-51

Романюк Г.П. _____

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Гудзь Н.В. _____

Дипломну роботу допущено до захисту:

« ____ » _____ 2013 р.

Завідувач кафедри

д.е.н., проф. Алексеенко Л.М. _____

Івано-Франківськ 2013

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Івано-Франківський інститут менеджменту
Кафедра обліку і фінансів

Пояснювальна записка
до дипломної роботи
Освітньо-кваліфікаційний рівень «магістр»

**Облік виробничих витрат і аналіз
собівартості продукції**

Виконала студентка групи ОПзім-51
Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит
магістерська програма – Облік і аудит в промисловості

Романюк Ганна Петрівна

Керівник:
к.е.н., доцент Гудзь Н.В.

Рецензент:

(прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1	
РОЛЬ ОБЛІКУ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СОБІВАРТІСТЮ ПРОДУКЦІЇ	
1.1. Управлінський облік, його зміст і значення в управлінні витратами і собівартістю продукції	7
1.2. Собівартість як грошове вираження витрат виробництва ...	23
1.3. Види собівартості продукції та їх класифікація	33
Висновки до розділу 1	48
РОЗДІЛ 2	
МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ	
2.1. Облік прямих витрат виробництва	50
2.2. Облік непрямих витрат виробництва та порядок їх включення в собівартість продукції	70
2.3. Зведений облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції	86
2.4. Побудова автоматизованої інформаційної системи формування собівартості продукції	108
Висновки до розділу 2	116
РОЗДІЛ 3	
АНАЛІЗ ТА АУДИТ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	
3.1. Методика внутрішнього аудиту витрат підприємства	119
3.2. Аналіз собівартості продукції за узагальнюючими показниками	133
Висновки до розділу 3	145
ВИСНОВКИ	147
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	150
ДОДАТКИ	160

АНОТАЦІЯ

Романюк Г.П. Облік виробничих витрат і аналіз собівартості продукції. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 8.03050901 – облік і аудит – Тернопільський національний економічний університет / Івано-франківський інститут менеджменту. – Івано-Франківськ, 2013.

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

SUMMARY

Romaniuk G.P. Accounting for manufacturing costs and product cost analysis. – Manuscript.

Research on education and skill level "master" specialty 8.03050901 – Accounting and Auditing – Ternopil National Economic University / Ivano-Frankivsk Institute of Management. – Ivano-Frankivsk, 2013.

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

ВСТУП

Актуальність теми. Система управління не може існувати без економічної інформації, яка характеризує господарську і фінансову діяльність підприємства. Основу інформаційної системи підприємства становить бухгалтерський облік, який складається з фінансового й управлінського.

Тривалий час образ бухгалтерського обліку сприймався серед наукових працівників і практиків як метод контролю засобів підприємства. Бухгалтерія знаходилась в ізоляції від інших служб управління. Таке становище приводило до того, що управлінський апарат в своїй практичній діяльності користувався даними оперативно-технічного обліку про хід виробничого процесу і його результати. Бухгалтерський облік в силу його інертності орієнтувався на узагальнення даних для забезпечення звітності зовнішнім споживачам: вищестоящій організації, установам банку, фінансовим та статистичним органам. За таких умов не було необхідності в підвищенні рівня оперативності та аналітичності облікових даних.

Перехід України до ринкових відносин різко змінив рівень нестабільності внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, що вимагає докорінного поліпшення системи обліку. Якщо раніше бухгалтерський облік орієнтувався на зовнішніх споживачів його інформації, то тепер – на потреби апарату управління підприємством. Із цією метою необхідно посилити інформаційні функції обліку, організувати аналітичний облік, виходячи з потреб управління. Для вирішення цього завдання необхідно вивчити запити системи управління: кому, яка інформація потрібна, в які терміни та в якій формі її подавати. Потреба у співставленні витрат на виробництво і отриманого результату від реалізації продукції, формуванні собівартості продукції за центрами витрат і сферами відповідальності і ефективному використанні ресурсів та іншої економічної інформації стає визначальною в системі управління.

В таких умовах виникає потреба організації на підприємстві управлінського обліку.

Управлінський облік є складовою системи управління підприємством. Отже, принципи управлінського обліку, сфера і особливості його використання повинні повністю відповідати вимогам системи управління.

Узагальнюючим показником діяльності підприємства є собівартість продукції. Показник собівартості застосовують для оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних засобів виробництва, вибору оптимальних варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків, при вирішенні питань впровадження нової техніки і технології, підвищення якості продукції.

Для підприємства собівартість стає мірилом витрат і доходів. За певного рівня ціни зменшення собівартості (витрат на одиницю продукту) забезпечує зростання прибутку, а її збільшення – призводить до зниження прибутку. Собівартість відображає реальні, прямі витрати на виробництво продукту, що дозволяє визначити ефективність діяльності підприємства.

Управління собівартістю продукції тісно пов'язане з калькуляцією. Рівень витрат, розрахований на одиницю продукції, дає змогу робити висновок про те, чи не перевищують окремі статті нормативних величин та визначати фактори, які обумовили такі відхилення.

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

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

Мета і задачі дослідження. Метою дипломної роботи було розкрити методик побудови на підприємстві інформаційної системи формування собівартості продукції, визначити місце і роль обліку, аналізу й аудиту витрат у налагодженні інформаційних зв'язків між елементами цієї системи.

Для досягнення поставленої мети вирішувалися такі завдання:

- з'ясувати суть економічних понять «витрати», «собівартість», їх види й класифікацію;
- розглянути принципи побудови на підприємстві інформаційної системи управлінського обліку формування собівартості»;
- вивчити методiku обліку прямих та непрямих витрат виробництва в системі управлінського обліку;
- розглянути основні методи калькулювання собівартості продукції;
- на основі даних бухгалтерського обліку провести аналіз витрат ПП «Західпромгруп»;
- ознайомитися з методикою здійснення внутрішнього аудиту витрат на промисловому підприємстві.

Об'єктом дослідження було обрано систему обліку, аналізу й аудиту витрат ПП «Західпромгруп» (Львівська обл., Пустомитівський р-н.).

Предметом дослідження – є методика побудови системи управлінського обліку формування собівартості продукції.

Методи дослідження. Методичною основою дипломної роботи є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку і взаємозв'язку. При вивченні діючої методики управлінського обліку собівартості продукції використані загальнонаукові методи аналізу й синтезу.

Інформаційним забезпеченням для застосування вище названих методів дослідження є показники фінансово-господарської діяльності ПП «Західпромгруп». У процесі дослідження вивчені праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, законодавча база щодо питань організації та методики управлінського обліку формування собівартості продукції.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що в роботі узагальнено і критично проаналізовано основну наукову і методичну літературу з обраної теми дослідження, обґрунтовано шляхи вдосконалення методики обліку виробничих витрат.

Практична значущість отриманих результатів визначається тим, що запропонована методика апробована на досліджуваному підприємстві та може бути застосована на інших підприємствах.

Обсяг і структура роботи.

Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел.

У першому розділі дипломної роботи розкрита суть економічних понять «витрати», «собівартість», визначено їх види, проведено класифікацію. У цьому ж розділі описано підходи до визначення поняття «управлінський облік», виділено основні елементи і об'єкти управлінського обліку формування собівартості продукції.

У другому розділі описана методика обліку прямих матеріальних витрат та витрат на оплату праці, розглянуто питання обліку непрямих витрат виробництва в системі управлінського обліку. Висвітлена діюча методика узагальнення даних про собівартість продукції, методи калькулювання, їх переваги й недоліки. Розділ містить також опис теоретичних засад побудови автоматизованої системи формування собівартості продукції.

У третьому розділі – розглянуті питання внутрішнього аудиту й аналізу витрат на виробництво продукції.

РОЗДІЛ 1

РОЛЬ ОБЛІКУ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СОБІВАРТІСТЮ ПРОДУКЦІЇ

1.1. **Управлінський облік, його зміст і значення в управлінні собівартістю продукції**

Управлінський облік є складовою системи управління підприємством. Отже, принципи управлінського обліку, сфера і особливості його використання повинні повністю відповідати вимогам системи управління.

У вітчизняній обліково-економічній літературі поняття "управлінський облік" з'явилося після публікацій робіт академіка Чумаченка М.Г. і професора Сатубалдіна С.С.

На думку професора Сатубалдіна С.С., "управлінський облік має справу з класифікацією затрат, записом, накопиченням собівартості за видами виробів і витрат за центрами собівартості і центрами прибутку, складанням кошторисів і звітності про затрати і їх аналізом, підготовкою інформації керівництву для вибору оптимальних рішень. Зміст управлінського обліку змінюється в залежності від природи його діяльності і цілей управління" [97, 7].

Значний внесок у розвиток управлінського обліку внесли Аксьоненко А.Ф., Зуділін А.Б., Івашкевич В.Б., Ніколаєва С.Н., Сатубалдін С.С., Соколов Я.В., Стуков С.А., Палій В.Ф., Ткач В.І.

В Україні проблемам управлінської орієнтації бухгалтерського обліку присвячені роботи Бородкіна А.С., Валуєва Б.І., Голова С.Ф., Мниха Є.В., Пушкаря М.С., Сопка В.В., Чумаченко М.Г.

Концепції управлінського обліку закріплені міжнародними нормативами фінансового і управлінського обліку у лютому 1989 року. Нормативи видав Комітет управлінського і фінансового обліку Міжнародної Федерації бухгалтерів з метою сприяння використанню управлінського обліку в практиці різних країн.

У зв'язку з цим виникла необхідність проведення глибоких досліджень економічної природи, сутності і змісту управлінського обліку в умовах переходу до ринку, його фундаментальних теоретичних основ, а також визначення місця управлінського обліку у інформаційній базі управління. Не дивлячись на актуальність проблеми управлінського обліку, цієї тематиці в українській літературі присвячено незначну кількість публікацій.

Зарубіжні вчені наводять в своїх працях тлумачення поняття управлінського обліку, прийняте Американською асоціацією бухгалтерів (America Accounting Association) – "управлінський облік – це процес ідентифікації інформації, обчислення і оцінки показників і надання даних користувачам інформації для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень" [75, 10].

На думку Р. Ентоні, Дж. Ріса, "управлінський облік – це процес в рамках організації, який забезпечує управлінський апарат організації інформацією, яка використовується для планування і контролю за діяльністю організації. Це процес, який включає виявлення, вимірювання, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій" [41, 30].

Б. Нідлз вказує, що "управлінський облік (Managment accounting) охоплює всі види облікової інформації, яка вимірюється, обробляється і передається для внутрішнього використання керівництвом" [77, 8].

Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер визначають, що "управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами. Ці автори підкреслюють, що центральною ідеєю управлінського обліку є принцип "різні затрати для різних цілей" [116, 8].

К. Друрі вважає, що "управлінський облік-це процес підготовки інформації, необхідної для здійснення діяльності управлінського характеру, такої як прийняття рішень, контроль і регулювання [36, 27].

Конкретніше визначення управлінського обліку містять Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: "Управлінський облік може бути визначе-

ний як процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі інформації (як фінансової, так і операційної), яка використовується управлінським персоналом для планування, оцінки і контролю роботи організації, для впевненого використання звітності за ресурсами" [75, 31].

Щодо вітчизняних наукових розробок з формування концепції управлінського обліку, то необхідно зазначити, що поки що не склалось єдиної точки зору в його розумінні, яка могла б бути прийнята більшістю в цій сфері досліджень.

Так, одні автори "ту частину системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує потреби управління в інформації, називають управлінським обліком" [30, 209].

На думку С.А. Ніколаєвої, "управлінський облік – це система обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати і результати господарської діяльності в розрізі необхідних для управління об'єктів, оперативного прийняття на їх основі цільових рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства" [78, 16].

М.Г. Чумаченко відзначає, що "основною функцією управлінського обліку є складання попередніх кошторисів затрат, оперативне виявлення відхилень від кошторисів, систематичний аналіз витрат виробництва і варіантів управлінських рішень на базі оцінки їх собівартості [119, 240].

К.Н. Нарібаєв вважає, що управлінський облік – "це певної якості однорідні, обґрунтовані дані, проаналізовані і відображені в такому вигляді, який би забезпечив ефективне їх використання". Він також характеризує сутність цієї структури, яку визначає як "концентрація методів, які використовуються адміністрацією для рішення управлінських проблем" [76, 152].

А.П. Зуділін пише, що управлінський облік є соціальна система, яка повинна "займати значне місце в апараті управління підприємством і забезпечувати обліковими даними, необхідними для здійснення управління" [49,128].

С.С. Сатубалдін, розкриваючи сутність управлінського обліку, підкреслює, що останній "має справу з класифікацією затрат, записом, накопиченням собівартості за видами виробів і витрат за центрами відповідальності і центрами прибутку, складанням кошторису і звітності про затрати і їх аналізом, підготовкою інформації керівництву для вибору оптимального рішення". Він також відзначає, що зміст управлінського обліку змінюється в залежності від природи його діяльності і цілей у правління" [97,141].

Так як управлінський облік обслуговує систему управління підприємством, то цікаво охарактеризувати управлінський облік з точки зору менеджменту, а саме-управлінський облік це збір, реєстрація і узагальнення всієї інформації необхідної керівництву підприємства для прийняття управлінських рішень.

Ширше розглядають визначення управлінського обліку В.І. Ткач і М.В. Ткач: "Управлінський облік забезпечує інформацією оперативне, тактичне, стратегічне, економічне, технологічне і структурне управління і дозволяє вирішити проблеми, пов'язані з внутрішнім та зовнішнім управлінням" [107, 12].

Наведені тлумачення управлінського обліку можна поділити на три групи.

До першої слід віднести думки вчених, визначення яких зводиться до того, що управлінський облік – це система накопичення, обробки, інтерпретації інформації для менеджерів з метою прийняття управлінських рішень. Це, в основному, група зарубіжних авторів.

Друга група авторів дещо звужує поняття управлінського обліку та більше уваги приділяє вирішенню практичних завдань управлінським обліком. До них відносяться думки Чумаченка М. Г., Ніколаєвої С.А., Сатубалдіна С.С.

Третя група авторів характеризує управлінський облік, як сукупність методів, які використовуються адміністрацією для рішення управлінських проблем. Представником цієї групи є К.Н. Нарібаєв.

З іншого боку, розглядаючи визначення управлінського обліку в працях С. А. Стукова, С. С. Сатубалдіна, М. Г. Чумаченка не важко помітити, що вони в різноманітних аспектах розкривають управлінський облік з точки зору виробничого обліку або обліку затрат.

Однак, перш ніж сформулювати поняття управлінського обліку, зазначимо, що прийняття рішень зачіпає практично всі сфери людської діяльності, як невід'ємна частина процесу управління. Отже, суть управлінського обліку, його призначення можливо передати формулюванням: виробництво інформації для здійснення ефективного управління. При цьому управлінський облік повинен охоплювати всю послідовність операцій з метою управління діяльністю: планування, організацію робіт, аналіз, контроль і прийняття рішень.

Враховуючи те, що результатом будь-якої діяльності є співставлення затрат і доходів, звідси випливає висновок, що управлінський облік існує з метою управління доходами і витратами. А оскільки результат формується на різних рівнях управління: за відповідальними особами, бригадами, цехами та іншими структурними підрозділами, то управлінський облік потрібно вести за центрами відповідальності та сегментами діяльності.

Звідси, управлінський облік – це система інформації, яка характеризує виробничо-господарську діяльність підприємства та його центрів відповідальності в процесі планування, організації, контролю з метою прийняття найефективніших рішень (щодо доходів і витрат) на самому підприємстві.

Система управлінського обліку виникла внаслідок економічної ситуації, яка склалась в сучасний період. Розподіл раніше єдиного бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський пояснюється тим, що кожен із них має свою мету, завдання, принципи та методи.

Основні суттєві відмінності між управлінським і фінансовим обліком полягають в наступному:

1. Ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності в Україні обов'язкове. Фінансовий облік зорієнтований на складання форм звітностей, порядок формування яких визначений Законом України “Про бух-

галтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку № 1-6. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" також визначає правові засади регулювання та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Ведення ж управлінського обліку знаходиться в компетенції адміністрації. При цьому доцільність його ведення повинна визначатись принципами економічності та ефективності.

2. Необхідно відзначити ще одну суто комерційну особливість, що розмежує управлінський і фінансовий облік. Дослідницькі фірми торгують системами управлінського обліку, так як облікові концепції товарами. Концепції фінансового обліку є обов'язкові для всіх, ними не можна торгувати. У той час як адміністрація має право створювати на підприємстві будь-які необхідні системи. Зокрема, кожна фірма в межах управлінського обліку може вибрати будь-яку систему оцінок і ніхто не має права заборонити їй це. Сума прибутку, обчисленого в управлінському обліку, може не співпадати з сумою прибутку, відображеного у фінансових звітах. І це не обов'язково наслідок фальсифікації, а свідоме розходження, що виникає внаслідок різних завдань, неоднакової облікової методології.

3. Фінансовий облік містить історичну інформацію, тобто характеризує фактичний стан справ за минулий період часу. Управлінський облік містить оперативну і прогнозну інформацію на майбутнє.

4. Фінансовий облік включає інформацію, що характеризує діяльність підприємства в цілому. Управлінський облік включає інформацію про діяльність окремих структурних підрозділів – центрів відповідальності, сегментів діяльності, окремих видів продукції, причини та винуватців відхилень. Узагальнення по підприємству в управлінському обліку проводять з метою здійснення контролю за відповідністю результатів затратам у фінансовому та управлінському обліку.

5. Фінансовий облік здійснюють згідно законодавчих актів України, які визначають і затверджують чітко встановлену методологію фінансового об-

ліку, недотримання якої карається за Законом. Методологія управлінського обліку розробляється на самому підприємстві та затверджується керівником підприємства і залежить від специфіки діяльності підприємства, його можливостей, кваліфікації персоналу та законодавством не регламентується.

6. Користувачами інформації фінансового обліку та звітності є власники, кредитори, інвестори, податкові органи, позабюджетні фонди, органи державної влади, тобто зовнішні користувачі. Інформацію фінансового обліку також використовують і менеджери підприємств. Інформація управлінського обліку призначена лише для задоволення потреб внутрішніх користувачів – менеджерів підприємства. Всі вони мають потреби в конкретній інформації, головним чином для виконання своїх зобов'язань та реалізації прав, що надаються їм та які відповідають основним напрямкам діяльності підприємства.

7. Фінансовий та управлінський облік відрізняються також складом звітності та періодичністю її подання. Так, фінансова звітність складається завжди за минулий період (місяць, квартал, рік), а термін її подання завжди з інтервалом в декілька тижнів, місяців після звітного періоду. Враховуючи те, що з допомогою інформації управлінського обліку приймають рішення щодо оперативних та поточних проблем, а також їх запобігання, склад звітності залежить від завдань, що при цьому вирішуються менеджерами. Терміни подання їх залежать від вимог, що ставлять менеджери, тобто щоденно, за тиждень, декаду, місяць. Отже, звітність формується з урахуванням потреб управлінців і за вимогою споживачів. З метою запобігання недоліків також може бути передбачено складання звітів розрахункових (ще до початку звітного періоду).

8. Особливістю вказаних видів обліку є точність обчислених показників, що містяться в формах звітності. Показники фінансового обліку мають бути достатньо точними. Це одна із основних вимог, що має дотримуватись при складанні фінансової звітності згідно законодавчих актів. В управлінському обліку важливіше оперативне отримання інформації, а тому використовуються приблизні дані (оцінки) та орієнтовні показники. Важливе значення в

управлінському обліку має також простота та зрозумілість інформації, що міститься у звітах та багатоваріантність (з метою вибору оптимального).

9. Фінансовий облік здійснюється прийомами подвійного запису і кореспондуючих рахунках. Управлінський облік може вестись або з допомогою подвійного запису або з використанням статистичних методів: накопичення, вибірки.

10. Дані фінансового обліку – це історична інформація, яка характеризує діяльність підприємства за минулий період, а дані управлінського обліку – це інформація про події, які вже відбулись або про майбутні події, тобто це бажані показники поточної діяльності та в майбутньому. Фактична інформація, що міститься у фінансовому обліку також використовується в управлінському, але з метою розробки прогнозних величин для визначення тенденцій діяльності підприємства та дослідження ефективності.

11. Форма інформації у фінансовому обліку регламентується також законодавством і бухгалтер не має права приводити її в іншій формі. Форма інформації управлінського обліку повинна бути такою, щоб вона без труднощів сприймалась споживачем. Той, хто надає інформацію, повинен виходити із того, що отримувач знайомиться з питанням вперше. Інколи буває корисніше замінити вартісні вимірники на натуральні.

12. Використання прийому подвійного запису у фінансовому обліку відповідно вимагає дотримання базисної рівності: *активи + зобов'язання + власний капітал*. Управлінський облік, що має за мету підвищення ефективності виробництва та ефективності використання вкладень, використовує принцип: *"затрати - результат"*. Тобто в управлінському обліку постійно здійснюється співставлення затрат і фінансового результату, а основними об'єктами управлінського обліку є витрати, доходи і активи.

13. За порушення встановлених законодавством правил ведення фінансового обліку передбачено штрафні санкції, які входять в компетенцію податкових органів Дані, що формуються в системі управлінського обліку найчастіше приблизні та альтернативні. Менеджер має із всіх варіантів вибрати

найприйнятніший для використання. За дані управлінського обліку не передбачена відповідальність, однак критерієм якості управлінської інформації є ефективність діяльності підприємства, а критерієм високої кваліфікації спеціаліста, що готує інформацію, є її оптимальність та багатоваріантність.

Неправильно прийняте рішення залежить не лише від інформації, а й від кваліфікації менеджера, а в разі негативного результату передбачена дисциплінарна відповідальність (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Порівняння підсистем фінансового і управлінського обліку

№ з/п	Критерії	Управлінський облік	Фінансовий облік
	1	2	3
41.	Регламентация	Не регламентований, організовується виходячи з потреб апарату управління	Регламентований законами, стандартами, принципами, звітністю
2.	Мета	Допомога адміністрації в контролі ефективності роботи підприємства	Складання фінансової звітності
3.	Користувачі	Внутрішні (менеджери всіх рівнів)	Зовнішні (акціонери, банки, інвестори, постачальники)
4.	Методологія	Збір інформації для менеджерів	Фіксація фактів, трансформація даних, складання балансу
5.	Структура даних	Різна, залежить від мети використання інформації	Баланс, форми фінансової звітності
6.	Часовий аспект	Направленість у майбутнє	Фіксація минулого
7.	Звіти	Деталізовані дані за окремими підрозділами, виробами, показниками ефективності	Загальні для підприємства у цілому
8.	Звітний період	Від 1-го дня до 10-15 років	Місяць, квартал, рік
9.	Вимірники	Натуральні, трудові, грошові	Грошові
10.	Точність	Приблизна, відносна	Висока
11.	Терміни подачі даних	При необхідності	Після закінчення звітного періоду
12.	Набір показників	Невизначений, мінливість	Точно визначений
13.	Зв'язки з іншими дисциплінами	Аналіз, математика, психологія, кібернетика	Немає зв'язків або зв'язки опосередковані

	1	2	3
14.	Відповідальність	Фактично немає	За законом
15.	Контроль відповідності даних	Внутрішній ревізор	Аудитор
16.	Сфера обліку	Вибіркові об'єкти	Всі об'єкти підприємств
17.	Вплив на поведінку споживачів	Внутрішніх менеджерів	Зовнішніх користувачів
18.	Відкритість даних	Секретні (комерційна таємниця)	Відкриті

Однак два види обліку, що функціонують в єдиному просторі діяльності підприємства, повинні доповнювати один одного і мають розвиватись та удосконалюватись у взаємозв'язку.

Фінансовий облік – це облік фактичної величини затрат, доходів, зобов'язань, майна, метою якого є характеристика фінансового стану минулої діяльності підприємства. На відміну від фінансового управлінський облік – це облік тенденцій, закономірностей, обставин, чинників і умов, що впливають на інвестиційну, операційну та фінансову діяльність підприємства. Метою управлінського обліку є "виробництво" інформації для прийняття рішень та контроль результатів і ефективності виконання прийнятих рішень.

В.І. Ткач так характеризує управлінський облік: "Система управлінського обліку спрямована на забезпечення постійної керованості обліку та співставлення затрат з випуском і забезпечення максимальної прибутковості процесів забезпечення, виробництва і реалізації, як в розрізі центрів відповідальності і сегментів, діяльності, так і в цілому по експлуатаційній діяльності фірми" [107, 36].

Управлінський облік як наука має свій предмет вивчення. Визначення предмета управлінського обліку, так само як його сутність, є дискусійним. Більшість науковців, зокрема країн Західної Європи та США, взагалі залишає його поза межею своїх досліджень. Визначення предмета управлінського обліку подають лише деякі вітчизняні автори та економісти країн СНД.

Так, зокрема, Т. П. Карпова вважає, що предметом управлінського обліку є сукупність об'єктів у процесі всього циклу управління виробництвом [56, 30]. В. М. Добровський зазначає, що предметом управлінського обліку є витрати, доходи і результати діяльності [36, 13]. О. В. Лишиленко стверджує, що предметом управлінського обліку є об'єкти, які можна об'єднати у дві групи: виробничі ресурси підприємства; господарські процеси та їх результати [65, 8]. На думку М. А. Вахрушиної предметом цього виду обліку є виробнича діяльність організації" загалом і її окремих структурних підрозділів зокрема [23, 12], а М. С. Пушкар і В. С. Ленъ вважають, що ним є контроль за формуванням собівартості продукції в розрізі центрів витрат і сфери відповідальності і визначення рентабельності та пошук резервів зменшення витрат і зростання прибутку [90, 227].

Визначення предмета Т. П. Карповою на наш погляд, дещо звужує його межі, оскільки управлінський облік є джерелом інформації для менеджерів і про інші, крім виробництва, господарські процеси (постачання, збут), про що сама авторка зазначає в своїх наукових працях [56].

До трактувань М. А. Вахрушиної З.В. Задорожний має зауваження. Подібні зауваження, оскільки вони також обмежили сферу предмета тільки виробничою діяльністю. Комерційна діяльність, інвестиційна та фінансова випадають у даному разі з управлінського обліку, з чим не можна погодитися. Крім цього, доволі суперечливою є позиція М. А. Вахрушиної, що орендні та лізингові операції, а також продаж і придбання майна, виходять за межі управлінського обліку [47, 65]. Дані статистики свідчать, що нині значна частина фірм займається суто орендними операціями та з продажу майна. Завданням працівників управлінської бухгалтерії є визначення вигідності цих операцій як на даний момент, так і на перспективу. Прийняття управлінських рішень має базуватися на порівнянні прибутків, які можна отримати від оренди основних засобів із прибутками від їх використання у виробничому процесі.

Л. В. Нападовська вважає, що предметом управлінського обліку є "поведінка" підприємства, тобто механізм ефективного управління підприємством [75,19].

М. А. Вахрушина до вищезгаданих об'єктів відносять, крім витрат (поточних і капітальних) результатів господарської діяльності як всього підприємства, так і його окремих центрів відповідальності, ще й внутрішнє ціноутворення, бюджетування і внутрішню звітність [23,127], що, на наш погляд, є суперечливим, оскільки останні тією чи іншою мірою пов'язані із питаннями витрат, доходів і фінансових результатів.

Неординарне ставлення до предмета внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в М. Т. Білухи. На його думку, цей вид обліку не має системності, предмета і методу, власної методології облікового відображення господарської діяльності, його об'єкти аналогічні до об'єктів бухгалтерського обліку [16,201]. На наш погляд, якщо об'єкти управлінського обліку аналогічні до об'єктів бухгалтерського, то звідси випливає, що управлінський є одним із видів або складовою бухгалтерського обліку, а не окремим видом господарського.

Визначення предмета управлінського обліку повинно містити найзагальніші і найсуттєвіші характеристики об'єктів та відображати його основні результати і наслідки.

Враховуючи вищесказане, вважаємо, що предметом управлінського обліку, в тому числі внутрішньогосподарського як його складової, є сукупність його об'єктів у процесі управління господарською діяльністю. Подібне трактування предмета цього виду обліку наводять П. М. Гарасим, І. Є. Давидович, П. Я. Хомин.

Л. В. Нападовська до об'єктів управлінського обліку зараховує: затрати (поточні і капітальні) та доходи підприємства загалом й окремих його структурних підрозділів; собівартість як форму цільового спрямування затрат; внутрішні ціноутворення (трансфертні ціни); планування; внутрішню звітність [75,25-26].

Ширший перелік об'єктів управлінського обліку наводять в своїх працях Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська [19, 17-18], П. М. Гарасим, І. Є. Давидович, П. Я. Хомин [26, 14], Т. П. Карпова [56, 29-31], О. В. Лишиленко [65, 8]. Такими об'єктами ці вчені вважають виробничі

ресурси (основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні й трудові ресурси) і господарські процеси та їх результати.

Підсумовуючи вищесказане, вважаємо, що об'єктами управлінського і внутрішньогосподарського обліку є витрати, доходи і фінансові результати від всіх видів діяльності підприємств, у тому числі будівельних організацій в розрізі їх структурних підрозділів, окремих відповідальних осіб, видів продукції (робіт, послуг) тощо. Таке твердження пояснюється тим, що засновників, акціонерів та інших власників підприємств насамперед у діяльності цікавить прибуток, який визначається як різниця між доходами і витратами. Всі інші об'єкти фінансового обліку (основні засоби, запаси тощо) є лише знаряддям для одержання цього прибутку. Подібної точки зору дотримуються П. А. Атамас [3, 6], В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька і Р. С. Коршикова .

Метою управлінського обліку є мінімізація витрат на виробництво продукції і отримання максимально можливого рівня рентабельності або норми прибутку.

Для досягнення мети необхідно децентралізувати контроль за формуванням собівартості. Прямі витрати на виробництво планують і контролюють за центрами витрат і відповідальними особами , а непрямі витрати – за штабним персоналом (начальниками відділів і служб).

Основними завданнями управлінського обліку є:

- складання кошторисів на виробництво продукції;
- облік витрат на виробництво паралельно за багатьма напрямками (цех, ділянка, бригада, виріб, елемент, стаття калькуляції);
- визначення об'єктів калькулювання, калькуляційних одиниць;
- вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- складання планових і звітних калькуляцій;
- аналіз відхилень від норм витрат;
- групування відхилень за причинами і винуватцями;
- забезпечення інформації для управління про відхилення від норм;
- визначення собівартості продукції, норми прибутку, рентабельності;

- аналіз собівартості продукції і виявлення резервів її зниження;
- автоматизація обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції.

Собівартість продукції є важливою економічною категорією, яка характеризує результати діяльності підприємства, його рентабельність. В умовах переходу економіки України до ринкових відносин вона набуває особливої актуальності.

Важливою умовою успішної діяльності підприємств є досягнення оптимального рівня затрат на виробництво, внаслідок чого зросте конкурентоспроможність продукції та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання підприємств.

Теорія витрат з'явилася в другій половині XIX ст. Піонерами в її розробці були найбільш розвинуті в економічному відношенні країни до яких слід віднести Англію, Німеччину, США. В практичній діяльності підприємств України та у вітчизняній літературі в 90-ті роки собівартості продукції не надавалося належної уваги. Це привело не до вдосконалення методів планування, обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції, а до втрати тих прийомів, які були напрацьовані в попередні роки.

Затрати на виробництво, з одного боку, один із основних об'єктів управління економікою на мікрорівні, а з іншого – важлива частина управлінського обліку. У сучасний період управління затратами, як єдиного цілісного процесу, що визначає політику підприємства, на Україні практично не існує. На це також звертає увагу М. Г. Чумаченко, який зазначає, що на даний час ще немає чіткої системи управління процесом скорочення собівартості [119,1].

Актуальність проблеми посилюється ще й тим, що інфляційні процеси, які продовжуються протягом останніх років не сприяють скороченню собівартості. Прибуток досягається не шляхом зменшення затрат на виробництво продукції, а за рахунок зростання відпускних цін.

Діюча раніше система обліку затрат на виробництво повністю відповідає вимогам централізованого управління економікою, забезпечувала отримання інформації про фактичні затрати на продукцію (роботи, послуги) в ос-

новному для цілей державного ціноутворення. Система накопичення інформації про затрати була чітко налаштована на підприємствах. Проблема містилась у тому, що більша частина цієї інформації ніким не запитувалась і тому не використовувалась, так як не було глобального стимулу для скорочення виробничих затрат і, відповідно, для створення оптимальної системи управління ними. Це стало однією із головних причин того, що на практиці не знайшли використання теоретичні розробки різноманітних методів обліку затрат тих часів.

В останній час активно вивчається зарубіжний досвід обліку виробничих затрат та управління ними, проте практичного впровадження існуючих зарубіжних методик обліку, контролю і аналізу в Україні ще недостатньо.

Вивчаючи зарубіжний досвід не слід нехтувати результатами досліджень вітчизняних науковців, що також були направлені на вирішення проблеми управління затратами. Так, в 80- 90-ті роки центральними органами управління на основі результатів наукових досліджень і узагальнення передової практики було здійснено ряд заходів в сфері планування: посилений комплексний підхід до планів різних галузей, створена система планових норм, визначені методи оцінки ефективності впровадження нової техніки, створені передумови для підвищення якості планів та зокрема для більш обґрунтованого розрахунку планового рівня затрат на виробництво, виявлення резервів скорочення собівартості продукції, посилення режиму економії. Однак, система інформації була зорієнтована в основному для цілей державного ціноутворення, виявилась не гнучкою і не відповідала вимогам управління підприємством та не стимулювала скорочення затрат.

Велика увага також надавалась плануванню скорочення собівартості продукції за техніко-економічними факторами, що дозволяло визначити вплив на затрати заходів щодо підвищення науково-технічного рівня. Удосконалення нормування матеріальних і трудових затрат на виробництво здійснювалось на основі більш широкого впровадження нормативного обліку за-

трат на виробництво і його елементів. Особлива увага при цьому приділялась пошуку можливостей оперативного виявлення відхилень від діючих норм.

Деяке покращання було досягнуто в розвитку методів економічного аналізу собівартості продукції. Так, була розроблена та впроваджена в практику методика комплексного аналізу затрат на виробництво і собівартості продукції, а також функціонально-вартісний аналіз. Дещо покращились методи контролю за затратами, процесами формування собівартості продукції і оперативним регулюванням затрат за даними відхилень від діючих норм.

Отже, вітчизняна практика господарювання містить багатющій арсенал форм і методів впливу на затрати виробництва, які є елементом планування, стимулювання і інших ланок господарського механізму.

Однак, окремі заходи не могли вирішити проблему управління затратами в глобальному масштабі, а приводили лише до часткового покращення обліку та незначного скорочення затрат. Тому необхідно вивчити досвід управління затратами в зарубіжній системі управління не викидаючи при цьому все те цінне, що було досягнуто вітчизняною системою управління і на цій основі розробити конкретні рекомендації для підприємств і їх структурних підрозділів, функціональних служб, а також для керівників всіх рівнів.

Для цього всі окремі елементи, необхідні для управління затратами, у нас є. До таких окремих елементів можна віднести: систему калькулювання; теорію і практику економічного аналізу; техніко-економічне та виробниче планування; систему нормативного обліку.

Однак, нам не вистачає методології обліку, яка б дозволила використовувати ці інструменти та отримувати для менеджменту інформацію. Основною причиною відсутності надійної системи управління затратами є розмежованість окремих функцій системи управління. Отже, є необхідність у створенні інтегрованої системи обліку, яка б обслуговувала всі функції управління необхідною інформацією для управління затратами.

Основний недолік в існуючій вітчизняній практиці був в тому що на більшості підприємств завдання щодо управління затратами вирішувались ли-

ше частково і окремо по кожній функції управління собівартістю. Якщо ж врахувати, що до функцій системи управління собівартістю відносяться планування і прогнозування собівартості, нормування виробничих і облік фактичних затрат, калькулювання фактичної собівартості продукції, економічний аналіз, контроль і регулювання собівартості продукції, то скорочення собівартості продукції слід розглядати як завдання комплексне, яке повинно вирішуватись системно.

Лише на основі управління процесом формування собівартості, тобто в місцях виникнення затрат та в тісному поєднанні всіх функцій управління можливо здійснити управління собівартістю згідно вимог системи управління.

1.2. Собівартість як грошове вираження витрат виробництва

Процес виробництва – це поєднання трьох обов'язкових елементів: живої праці, предметів праці та знарядь праці. Два останніх елементи є матеріальними умовами праці – засобами виробництва, створеними раніше затраченою (уречевленою) працею. Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції складають дійсні витрати виробництва. Їх вимірюють часом, необхідним для виробництва продукту в певних організаційно-технічних та економічних умовах. В такому найбільш абстрактному розумінні витрати виробництва однаково притаманні всім суспільно-економічним формаціям.

За натурально-речовим складом витрати виробництва представляють собою витрати засобів виробництва і засобів існування працівників виробництва. Для відтворення процесу виробництва необхідно відновити обов'язкові елементи процесу праці. Затрачені засоби виробництва відновлюються за рахунок знов створеного продукту в натурі. Жива праця не відновлюється, а витрачається заново в новому циклі виробництва. Із знов створеного продукту

ту виділяють кошти на відновлення робочої сили, які і складають необхідний елемент натурально-речових витрат виробництва.

В умовах товарного виробництва відправним пунктом є витрати капіталу на засоби виробництва (c) та робочу силу (v). Ці первинні витрати капіталу і є за своєю суттю *витратами виробництва*. Вартість як загальна категорія товарного виробництва визначається загальною сумою уречевленої в товарі праці. Різниця між цією сумою та витратами виробництва складає додану вартість (m). Таким чином, загальна формула *дійсних витрат виробництва*: $c + v + m$.

Національний стандарт бухгалтерського обліку П(С)БО 1 визначає *витрати* як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [86].

Класифікація витрат для калькулювання, оцінки готової продукції	<i>за відношенням до процесу виробництва</i>	виробничі
		невиробничі
	<i>залежно від списання на собівартість</i>	витрати на продукцію
		витрати на період
<i>за економічною роллю у процесі виробництва та цільовим призначенням</i>	основні	
	накладні	
<i>за способом віднесення на собівартість</i>	Прямі	
	непрямі	
Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень	<i>залежно від прийнятого рішення</i>	релевантні
		нерелевантні
	<i>залежно від обсягу виробництва, продажу</i>	постійні
Змінні		
Класифікація витрат для потреб планування	<i>за часом виникнення</i>	планові (кошторисні)
		фактичні
	<i>залежно від впливу на витрати</i>	регульовані
нерегульовані		

Рис. 1.1. Класифікація витрат виробництва залежно від потреб і цілей управління

Для управління витратами виробництва важливою є їх класифікація.

У ринкових умовах господарювання бухгалтерська система інформаційного забезпечення підприємства повинна підпорядковуватися цільовим потребам управлінського апарату для ефективної реалізації ним своїх функцій.

Відповідно до цілей управління витрати поділяються на три категорії:

- 1) витрати, які використовують для калькулювання й оцінки готової продукції;
- 2) витрати на виробництво, дані про які є основою для прийняття рішень;
- 3) витрати, які використовують у системі планування, контролю і регулювання (рис. 1.1).

У зарубіжній практиці обліку витрати виробництва для цілей калькулювання класифікують за такими критеріями:

- 1) за відношенням до процесу виробництва;
- 2) залежно від способу списання на собівартість;
- 3) за економічною роллю у процесі виробництва та цільовим призначенням;
- 4) за способами віднесення на собівартість об'єктів калькулювання.

За відношенням до процесу виробництва витрати можна поділити на виробничі й невиробничі.

Виробничі витрати пов'язані безпосередньо з перетворенням сировини і матеріалів на готову продукцію за рахунок праці виробничого персоналу та експлуатації виробничого обладнання: прямі витрати матеріалів, прямі витрати праці, виробничі накладні витрати (змінні й постійні).

Невиробничі витрати – це витрати, що не входять у собівартість товарно-матеріальних запасів. В.Ф. Палій, Р. Вандер Віл [84, 126], С.Ф. Голов [30, 220] вважають, що до невиробничих витрат можуть бути включені маркетингові витрати, торгові витрати, адміністративно-управлінські витрати. Дж. Ріс, окрім названих витрат, додає ще витрати на наукові дослідження і розробки, виплату відсотків за кредит [112, 16].

Взаємозв'язок цих витрат показано на рисунку 1.2.

Залежно від способу списання на собівартість продукції витрати, відповідно до Положення бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, можна поділити на: 1) *прямі витрати* – витрати, які включають у собівартість одиниці продукції – прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі та наднормативні виробничі витрати;

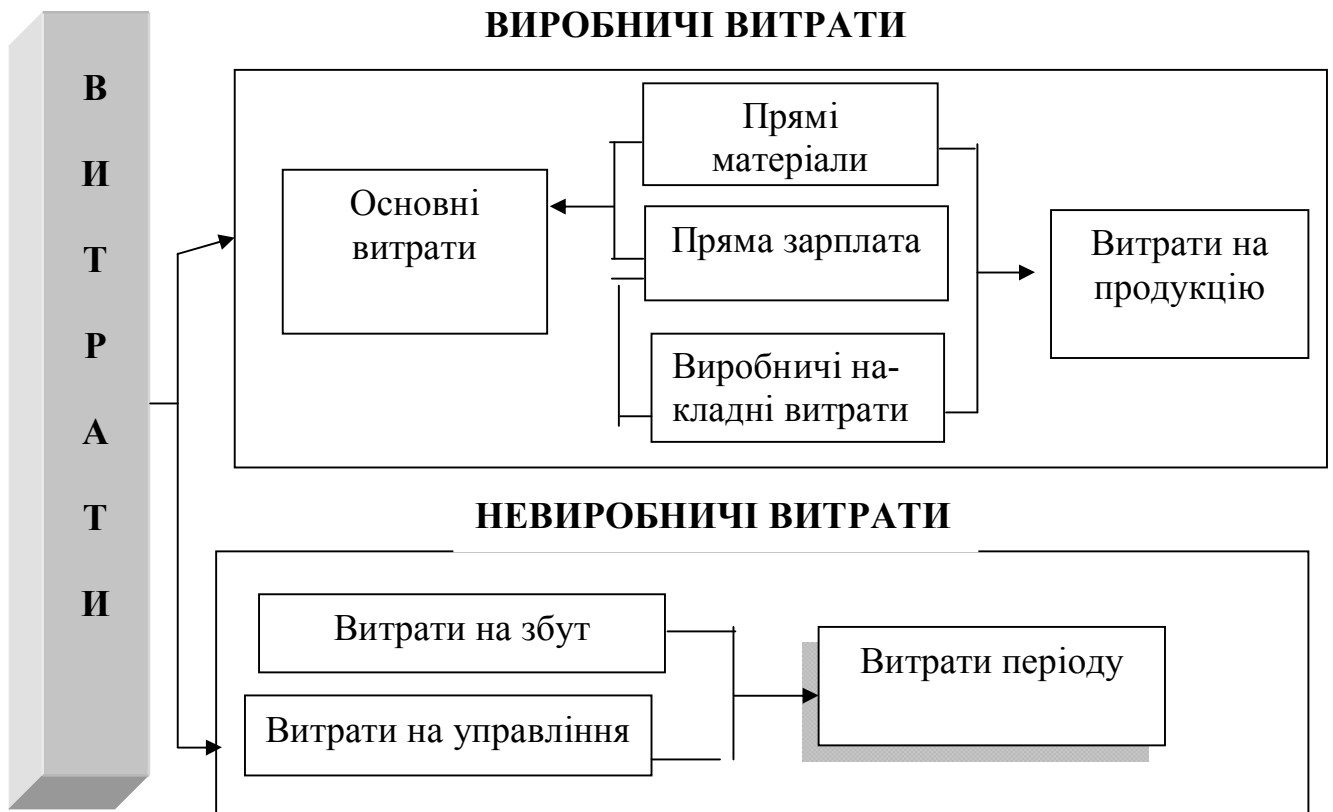


Рис. 1.2. Взаємозв'язок витрат

2) *непрямі витрати* – витрати, які не включають до собівартості реалізованої продукції, а списують на фінансові результати – адміністративні витрати, витрати на збут, витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей, інші операційні витрати. Ці операційні витрати віднімають від валового прибутку з метою визначення фінансового результату від основної діяльності. Така методика обліку дає, по-перше, можливість контролювати величину непрямих витрат; по-друге, собівартість продукту не викривлюється внаслідок розподілу операційних витрат; по-третє, дозволяє визначити їх вплив на формування прибутку від основної діяльності.

Враховуючи економічну роль у процесі виробництва та цільове призначення витрат, як вітчизняні, так і зарубіжні бухгалтери проводять їх поділ на основні й накладні. *Основні витрати* Т.П. Карпова [55, 113], С.Ф. Голов [30, 219] визначають як витрати, що безпосередньо пов'язані з технологічним процесом.

Накладні витрати – це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можна віднести на певний продукт економічно можливим шляхом. Накладні витрати поділяють також на виробничі й невиробничі.

Виробничі накладні витрати поділяють на такі статті: непрямі матеріали та послуги, непряма заробітна плата та загальновиробничі накладні витрати. До непрямих матеріалів та послуг можна віднести вартість дрібних інструментів, допоміжних матеріалів, послуги обслуговуючих цехів та інші витрати, що необхідні для виробництва готової продукції. До непрямой заробітної плати входять витрати персоналу різних заводських служб, які безпосередньо не пов'язані із виробництвом, але їх діяльність потрібна для виробничого процесу.

Загальновиробничі витрати включають в себе витрати, пов'язані із забезпеченням управління і обслуговування виробничих цехів.

До *невиробничих накладних витрат* Т.П. Карпова [55, с. 122] пропонує включати: адміністративно-управлінські витрати; витрати на технічне і виробниче управління; витрати на управління постачальницько-збутовою та фінансово-збутовою діяльністю; оплату послуг сторонніх організацій; утримання і ремонт споруд, будівель, інвентарю; витрати на набір, підготовку, навчання, перепідготовку робочої сили; обов'язкові збори, податки, платежі, відрахування. С.Ф. Голов [30, с. 220] включає до невиробничих накладних витрат: витрати на управління, дослідження і розробки, збут, інші функції бізнесу.

За відношенням до управлінських рішень витрати поділяють на *релевантні* та *нерелевантні*.

Релевантні – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття управлінського рішення.

Нерелевантні витрати – це витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення. Наприклад, при прийнятті рішення щодо придбання верстата чи оформлення орендної угоди на нього релевантними є вартість верстата та орендна плата. Витрати на обслуговування верстата, заробітна плата обслуговуючого персоналу є не релевантними.

Щоб управляти витратами, важливо знати, як вони поведуться. Класифікація за типом "поведінки" витрат в залежності від змін обсягів виробництва (або рівня активності компанії) є найважливішою для цілей планування і контролю. Зростання або зниження обсягу виробництва викликає відповідне зростання або зниження рівня певних витрат. При цьому інші витрати залишаються незмінними.

Змінними (умовно-змінними) називають витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу виробництва. Основними прикладами таких витрат є: прямі витрати матеріалів; прямі витрати праці; змінні витрати на продаж товарів та послуг. Будь-які витрати відносяться до змінних витрат, якщо їх величина залежить від обсягу виробництва. Це означає, що збільшення кількості виготовленої продукції в 10 разів призведе до збільшення загальної суми змінних витрат також удесятеро (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Пропорційні змінні витрати

Один з цікавих аспектів поведінки змінних витрат полягає в тому, що *змінні витрати залишаються постійними в розрахунку на одиницю продукції* (рис. 1.4.).

Хоча і тут є певні особливості, пов'язані з тим, що при купівлі, наприклад, матеріалів у великій кількості можна отримати знижку в ціні. В результаті грошові витрати матеріалу на одиницю продукції із зростанням обсягу виробництва і зростанням оптових закупівель зменшуються. Така зміна виникає тільки при перетині визначеної "межі" зростання обсягу виробництва.

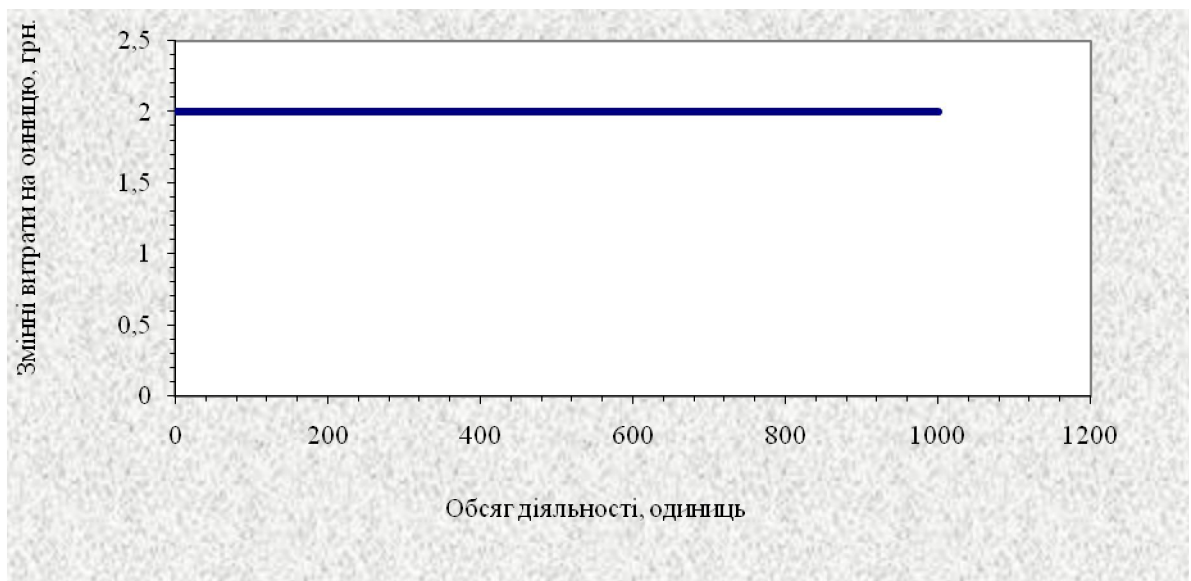


Рис. 1.4. Пропорційні змінні витрати на одиницю продукції

Практика свідчить, що не всі витрати змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. *Напівзмінні витрати* — це витрати, які змінюються, але не прямо пропорційно зміні обсягу діяльності. Прикладом таких витрат є витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки в разі закупівлі великої партії (рис. 1.5) та витрати часу на одиницю продукції, що поступово скорочується в міру зростання кваліфікації робітників (крива досвіду).

Значну частину напівзмінних витрат складають *змішані витрати*, тобто витрати, які містять елемент як змінних, так і постійних витрат.

Постійні витрати — це витрати, загальна величина яких залишається незмінною при зміні обсягу діяльності. Прикладами постійних витрат є амор-

тизаційні відрахування, орендні платежі, заробітна плата керівника підприємства, відсотки за отриманий кредит (рис. 1.6).

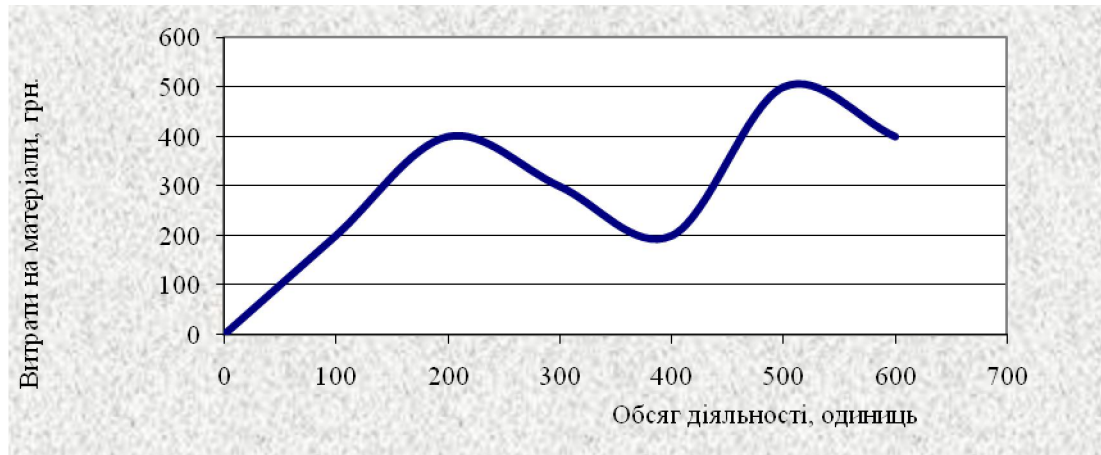


Рис. 1.5. Поведінка витрат на матеріали за умови отримання знижки

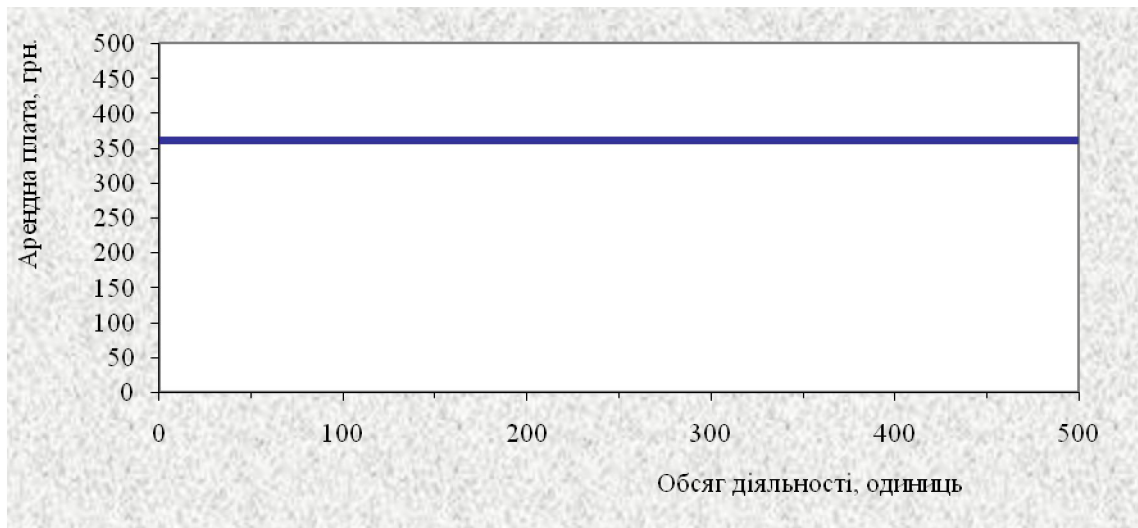


Рис. 1.6. Постійні витрати

Постійні витрати на одиницю продукції змінюються обернено пропорційно зміні обсягу діяльності. Постійні витрати є такими тільки в межах релевантного діапазону діяльності та певного часу, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором. Так, витрати на оренду зростатимуть, якщо збільшення обсягу виробництва потребує додаткової площі.

У багатьох випадках при досягненні певного рівня діяльності витрати змінюються різко, стрибками. Такі витрати називають напівпостійними або ступінчастими. Прикладом таких витрат є заробітна плата слюсарів-ремонтників, за умови, що для обслуговування на кожні 1000 машино-годин

роботи обладнання потрібен один робітник. Таким чином, за короткий період часу витрати можуть бути змінними (напівзмінними) і постійними (напівпостійними). Але за тривалий період усі витрати мають тенденцію до зміни, тобто постійні витрати стають напівпостійними і змінюються ступінчато.

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати.

Контрольовані витрати – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив.

Неконтрольовані витрати – це витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них. Практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежать від сфери повноважень менеджера. Одні й ті самі витрати можуть бути контрольованими з боку керівника цеху підприємства та неконтрольованими для керівника цеху іншого підприємства. Прикладом традиційно контрольованих витрат з позиції начальника цеху є основні матеріальні витрати і основна зарплата, а неконтрольованих – амортизація верстатів. Класифікація витрат на контрольовані та неконтрольовані лежить в основі системи обліку за центрами відповідальності.

Залежно від видів діяльності всі витрати можна розподілити на дві великі групи: витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності та витрати, що виникають в процесі надзвичайної діяльності. Звичайна діяльність – це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. Щодо промислового підприємства, то звичайною слід вважати діяльність, пов'язану з виробництвом продукції (виконанням робіт, наданням послуг), під час здійснення якої у підприємстві виникають операційні витрати. До операцій, пов'язаних із здійсненням звичайної діяльності П(С) БО16 “Витрати” відносить також фінансові витрати, втрати від участі в капіталі (інвестиційні витрати) та інші витрати звичайної діяльності (рис. 1.7).

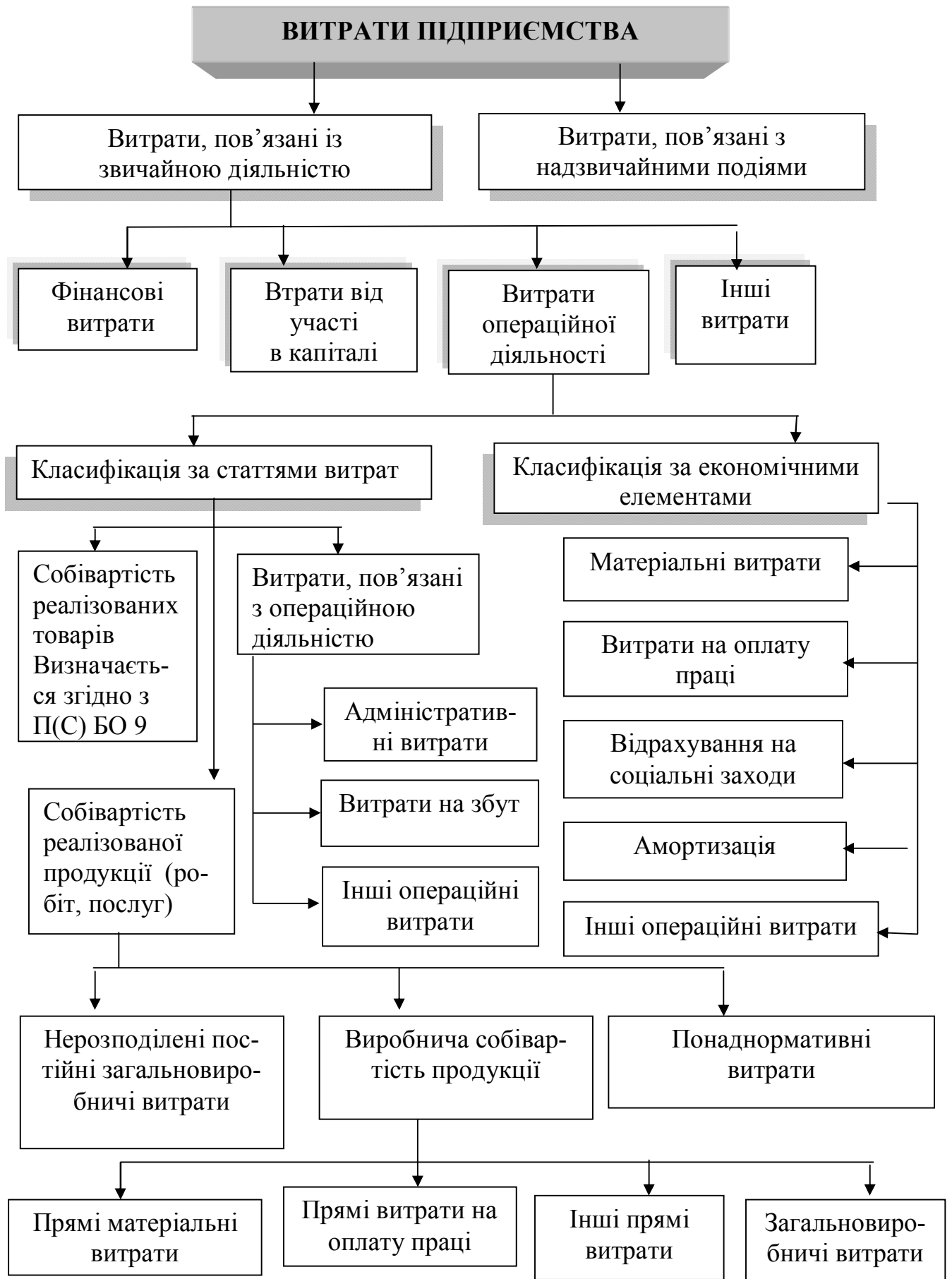


Рис. 1.7. Склад витрат підприємства

1.3. Види собівартості продукції та їх класифікація

Собівартість продукції виступає універсальним показником, який акумулює всі витрати (прямі і непрямі), пов'язані з будь-яким процесом чи виробом (частиною виробу – деталями, вузлами) [3, 123].

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це грошове вираження витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг [41, 20].

Собівартість продукції є важливим економічним показником, в якому знаходять відображення зростання продуктивності праці, економія ресурсів, технічний прогрес.

Собівартість використовується як основний інструмент управління виробництвом та забезпечення діяльності підприємства на принципах комерційного розрахунку, що передбачає співставлення витрат підприємства з його доходами, собівартості продукції з прибутком, отриманим від її реалізації. Показник собівартості використовується для оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних засобів виробництва, вибору оптимальних варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків, при вирішенні питань впровадження нової техніки і технології, підвищення якості продукції тощо.

Поняття «собівартість» досліджували економісти з часу виникнення виробництва продукції. Так, щоб на практиці порівняти суспільні і індивідуальні витрати, марксистська теорія ще в ХІХ ст. вводить показник собівартості продукту, який визначає витрати виробництва одиниці товару у грошовій оцінці (своєрідний аналог середніх витрат фірми, але аналогія тут неповна – собівартість продукту і середні витрати мають різну структуру) [41, 222].

Для підприємства собівартість стає мірилом витрат і доходів. За певного рівня ціни зменшення собівартості (витрат на одиницю продукту) забезпечує зростання прибутку, а її збільшення – призводить до зниження прибутку. Собівартість відображає реальні, прямі витрати на виробництво продукту, що дозволяє визначити ефективність діяльності підприємства.

Собівартість включає лише частину вартості продукту (рис. 1.8)

Вартість спожитих за- собів виробництва	Вартість необхідного продукту (оплата праці)	Вартість додаткового продукту (прибуток)
СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКТУ		
ВАРТІСТЬ ПРОДУКТУ		

Рис. 1.8. Вартісна структура і собівартість продукту

Отже, собівартість – грошовий вираз лише частини вартості. Сума витрат на виробництво продукту складає його фактично-заводську собівартість, а витрати на виробництво і реалізацію продукту (витрати виробництва і обігу на одиницю продукту) – повну собівартість.

До собівартості відносять прямі і непрямі (опосередковані) витрати. Прямі витрати безпосередньо пов'язані із створенням одиниці продукту (наприклад, бавовна для випуску тканини). Опосередковані витрати необхідні для загального функціонування виробничого процесу створення даного виду продукту підприємства (опалення, освітлення, вентиляція, управління виробництвом тощо).

Далі, проводячи аналогію (яка не може бути повною) між двома концепціями витрат виробництва, можна припустити, що прямі і частина опосередкованих витрат у собівартості – це середні змінні витрати, а інша частина опосередкованих витрат – це середні постійні витрати.

Для порівняння рівня витрат виділяють індивідуальну і суспільну собівартість даного виду продукту.

Індивідуальна собівартість показує рівень витрат на кожному конкретному підприємстві, а *суспільна собівартість* – середньозважений галузевий

рівень витрат на одиницю виробленого продукту. Саме суспільна собівартість, з точки зору даної методології, разом із середнім прибутком визначає ринкову ціну одиниці товару.

Повертаючись до загальних витрат виробництва, потрібно підкреслити, що марксистська теорія виділяє капітальні або разові і поточні витрати. Капітальні витрати – це витрати на заміну поповнення основного капіталу (основних виробничих фондів), а поточні витрати відображають витрати на постійне поповнення оборотного капіталу (оборотних фондів підприємства – сировини, матеріалів, палива, енергії і робочої сили).

У нашій вітчизняній економічній теорії відбувається намагання певної частини науковців об'єднати обидві концепції витрат виробництва. При цьому вважається, що йдеться про вирішення одного завдання різними способами. Логіка цих міркувань виходить із того, що речовий зміст витрат виробництва на різних етапах розвитку економіки має суспільну форму (суспільна форма – це вартість, категорія марксистської науки) [43, 131].

Зокрема, за умов простого товарного виробництва його витрати вимірюються вартістю спожитих засобів виробництва. Витрати праці (уречевленої і живої) простого товаровиробника в суспільно необхідних розмірах збігаються із вартістю товару. Фонд індивідуального споживання виробника виступає частиною валового доходу.

У розвиненому товарному виробництві, цей фонд набуває форми змінного капіталу (V), що витрачається за найману робочу силу. Це стає передумовою поєднання постійного капіталу (C), що витрачається на придбання засобів виробництва, із змінним капіталом у витратах виробництва: $K = C + U$. За цією логікою, витрати виробництва – це витрати капіталу підприємства (західна економічна наука речовий зміст капіталу вбачає лише у засобах праці, предмети праці уособлюють природні ресурси, а робоча сила – працю, тобто виділяються три виробничих фактори).

За умов соціально орієнтованої ринкової економіки поступово зникає протистояння капіталу (власності на засоби виробництва) і праці (рабо-

чої сили) – через демократизацію капіталу, акціонерну і партнерську власність. Водночас змінюється і суть витрат виробництва, які давно втратили експлуататорську природу [43, 151].

Однак той факт, що витрати виробництва продовжують трактуватись витратами праці, а не витратами усіх виробничих факторів (праці, капіталу, природних ресурсів і підприємницької діяльності), не враховує кількісних змін виробництва і коливання цін навколо вартості, робить проблематичним "велике об'єднання"(цей термін запозичений із фізики, де шукають шляхи "великого об'єднання" усіх взаємодій електромагнітного, гравітаційного тощо у теорії "єдиного поля") альтернативних теорій – марксистської і сучасної західної.

За часів Радянського Союзу держава вимагала, щоб всі підприємства розраховували собівартість за єдиними правилами. Допускались тільки ті відхилення від загальних правил, які були обумовлені галузевими (підгалузевими) особливостями і зазначались в Основних положеннях з калькулювання собівартості в народному господарстві, а також розроблених на їх основі Типових положеннях з калькулювання собівартості в галузях народного господарства (для підгалузей промисловості порядок калькулювання регламентувався наказами міністерств і всесоюзних промислових об'єднань). В умовах адміністративно-командної економіки такий підхід був виправданий, так як давав можливість контролювати витрати підприємств і встановлювати єдині для всієї держави фіксовані ціни.

В сучасних умовах господарювання собівартість продукції теж складає основу ціни продукції за якою вона продається. Тому від правильності складання планової калькуляції собівартості продукції залежить економічне благополуччя підприємства. Надалі корисну інформацію дає і порівняння показників планової калькуляції із фактичною (як у кількісному, так і грошовому вираженні). Таке порівняння дозволяє:

- виявити внутрішні резерви;
- здійснити чіткіше прогнозоване калькулювання у наступних періодах;

– визначити неприбуткові види продукції і вжити відповідних заходів або зменшити витрати на їх виробництво, або коригувати ціни тощо.

Собівартість продукції не має єдиного об'єктивного значення, її величина залежить від методики розрахунку. При одних і тих самих витратах, при одному й тому ж обсягу виробництва, застосовуючи різну методику розрахунку можна отримати різні значення собівартості.

Підвищення ролі та значення показника собівартість в управлінні виробництвом, в оцінці діяльності та стимулюванні колективів підприємств викликає необхідність класифікації цього показника в плануванні та обліку за багатьма характерними ознаками (рис. 1.9).

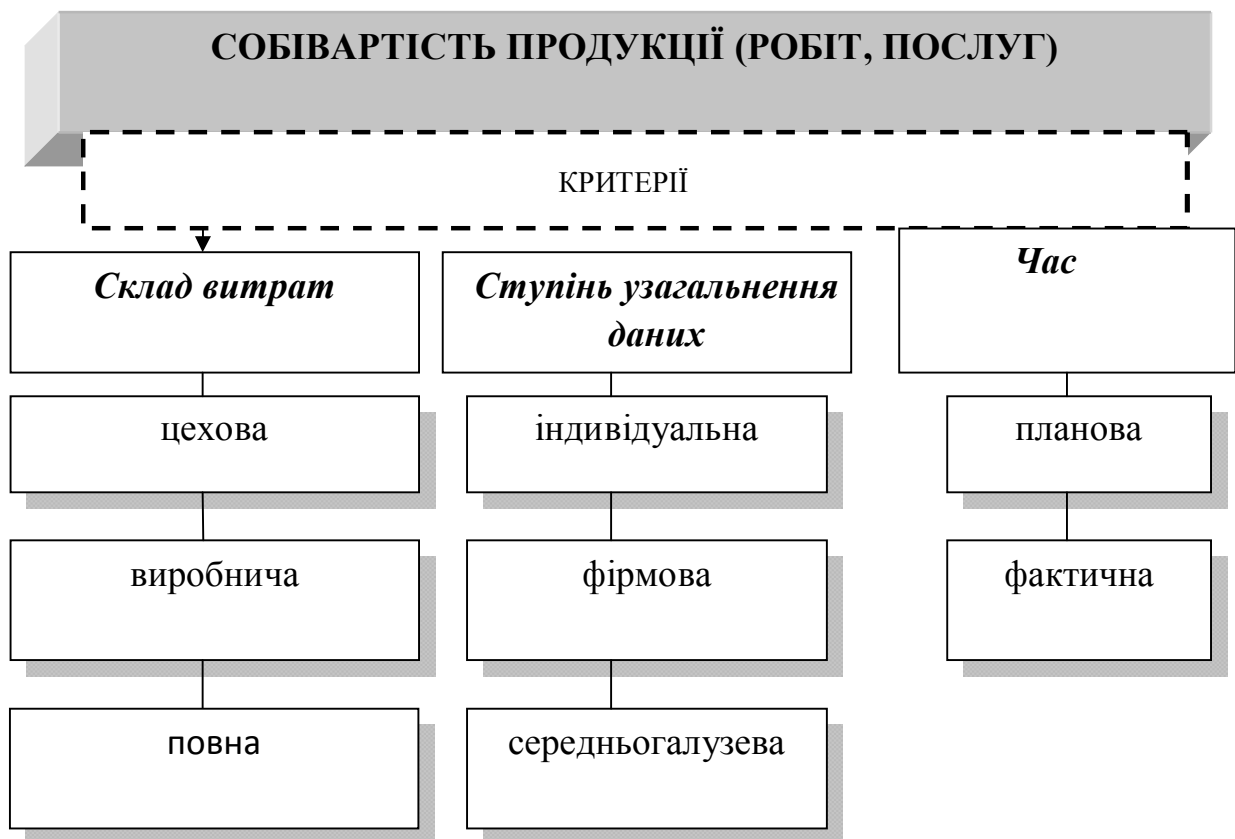


Рис. 1.9. Класифікація собівартості продукції

Цехова собівартість – це собівартість, що включає витрати, понесені в межах одного цеху. Цехова собівартість використовується для визначення собівартості напівфабрикатів, собівартості остаточного браку, а також з метою аналізу – для визначення частки цехів у загальній сумі витрат на виріб.

Виробнича собівартість – це собівартість, що містить цехову собівартість і накладні витрати (витрати допоміжних виробництв, загальновиробничі та адміністративні витрати). Показник виробничої собівартості дозволяє виявити відхилення від прийнятих норм витрат тих чи інших ресурсів.

Повна собівартість – це собівартість, що містить виробничу собівартість, витрати на збут (позавиробничі витрати) і адміністративні витрати. Повна собівартість використовується для визначення фінансового результату, а також для цілей довгострокового планування та визначення ціни на продукцію.

Планова (нормативна) собівартість – це прогнозне значення величин витрат, розрахованих на підставі нормативів за кожною статтею витрат. Планова собівартість визначається з врахуванням прийнятих норм витрат матеріальних ресурсів, тарифних ставок та норм виробітку, а також планові показників виробництва продукції і формується на початку періоду, що планується.

Метою планування собівартості є економічно обґрунтоване визначені величини витрат, необхідних в плановому періоді для виробництва кожного виду і всієї промислової продукції підприємства, яке відповідає вимогам якості. Розрахунки планової собівартості окремих виробів, товарної і валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних засобах планування прибутку, визначення економічної ефективності окремі організаційно - технічних заходів та виробництва в цілому, для внутрішньозаводського планування, а також для формування цін.

Фактична собівартість – це собівартість, визначена на базі даних бухгалтерського обліку фактичних витрат.

Планова і фактична собівартість для їх подальшого порівняй: визначаються за однією методикою і за одними й тими ж калькуляційним статтями. Фактична собівартість може відрізнитись від планової, так як вона характеризує реальні витрати на виробництво та реалізацію. Величина ці відхилень залежить від продуктивності праці, ефективності використай:

основних і оборотних засобів та інших факторів виробництва. Ще однак причиною відхилень фактичного рівня собівартості від запланованого можуть бути також зміни цін і тарифів на засоби виробництва та послуги.

Витрати, які включаються до собівартості продукції, визначаються Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Методологія обліку витрат і способи визначення собівартості продукції (робіт, послуг) відображаються в наказі про облікову політику підприємства, яка протягом року має бути незмінною.

Виробнича собівартість продукції залежить від витрат на виробництво.

Відповідно до п. 11 ПСБО 16 виробнича собівартість готової продукції включає:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- розподілені загальновиробничі витрати.

У свою чергу собівартість реалізованої продукції складається з:

- виробничої собівартості продукції, реалізованої за звітний період;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- понаднормових виробничих витрат.

Згідно з П(С) БО 16 “Витрати” до складу *прямих матеріальних витрат* включається вартість сировини і основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купованих напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат.

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

До складу *інших прямих витрат* включаються 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 тощо.

Загальновиробничими є витрати, пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних цехів та управлінням ними.

У П(С) БО 16 “Витрати” передбачено єдине для всіх підприємств групування витрат за економічними елементами:

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

Оскільки для фінансового обліку групування витрат за економічними елементами має першочергове значення, зупинимося докладніше на складі кожного елемента витрат.

До складу елемента “Матеріальні витрати” включаються витрати на:

- сировину й матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства при виготовленні продукції або для господарських потреб, технологічних цілей та сприяння у виробничому процесі;
- куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, які використані в операційній діяльності підприємства;
- придбання у сторонніх підприємств і організацій будь-яке паливо та енергія всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в т.ч. на експлуатацію транспортних засобів, опалення та освітлення приміщень, на вироблення палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності підприємства;
- тара й тарні матеріали, що використані в операційній діяльності підприємства;

- будівельні матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства;
- запасні частини, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та МШП;
- інші матеріальні витрати, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого і невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції; обробки сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою частиною технологічного процесу виробництва тощо);
- витрати на МШП, що використовуються протягом не більше одного року, або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року в операційній діяльності підприємства, зокрема: інструмент, господарський інвентар, спеціальне оснащення; спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби індивідуального захисту, мило й інші миючі засоби, знешкоджувальні засоби, молоко і лікувально-профілактичне харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією.

Не включають до індивідуальних витрат вартість купованих матеріальних цінностей, які реалізуються без додаткової обробки на даному підприємстві.

До складу елемента “Витрати на оплату праці” включаються:

- заробітна плата за окладами й тарифами;
- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;
- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

До елемента “Відрахування на соціальні заходи” включаються:

- відрахування на обов’язкове державне пенсійне страхування;
- відрахування на обов’язкове соціальне страхування;
- відрахування на загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

До елемента “Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

До елемента “Інші операційні витрати” належать:

- витрати на відрахування фізичних осіб;
- витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства;
- витрати щодо сплати за участь у семінарах;
- витрати на проведення аудиту;
- витрати на транспортне обслуговування;
- оплата за використання та обслуговування технічних засобів управління;
- витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, що видані для ведення господарської діяльності;
- витрати на охорону праці;
- витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад;
- витрати, пов’язані з використанням робіт вахтовим методом;
- витрати, пов’язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ;
- витрати зі страхування ризиків;
- витрати на гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування або гарантійні заміни та витрати на утримання гарантійних майстерень;
- витрати на проведення рекламних заходів;
- витрати на організацію прийомів, презентацій і свят;

- витрати на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних, перевалочних робіт, пакувальних матеріалів;
- витрати на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій;
- витрати на оплату експортного (вивізного) мита та митних зборів;
- витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою фізичних осіб підприємства;
- податки, збори та інші обов'язкові платежі;
- витрати підприємства, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення;
- витрати на оприлюднення річного звіту;
- сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативну оренду основними засобами, іншими необоротними активами;
- витрати підприємств-суб'єктів валютного ринку;
- компенсації робітникам (за власний інструмент, особистий транспорт);
- витрати підприємства, пов'язані з випробовуваннями якості виробів, деталей, вузлів, встановленими стандартними або технічними умовами;
- інші витрати (втрати від браку, витрати на операції із скляною тарою, відшкодування заробітку внаслідок каліцтва та іншого ушкодження здоров'я працівника, відрахування на пенсійне забезпечення від вартості послуг стільникового мобільного зв'язку тощо);
- інші операційні витрати.

Проте, групування витрат за елементами не дозволяє здійснити їх контроль і аналіз за цільовим призначенням у процесі виробництва (по цехах, дільницях, за видами виробів), тобто не відповідає на запитання, на які цілі або потреби здійснено такі витрати.

Отже, для контролю і аналізу за витратами поряд з обліком їх за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обчислюється собівартість продукції. Класифікація витрат за статтями калькуляції розкриває цільове призначення

витрат та їх зв'язок з технологічним процесом. Це групування використовується для обчислення витрат за видами продукції та місцем виникнення витрат (за цехами, дільницями тощо) і залежить від багатьох факторів: методу планування витрат, технологічного процесу і продукції, що виготовляється. Встановлення переліку і складу статей калькуляції віднесене до компетенції підприємства і має бути регламентоване його обліковою політикою.

Із врахуванням вимог П(С) БО 16 “Витрати” промислові підприємства можуть використовувати такі статті калькуляції:

1. Сировини і матеріали.
2. Куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій.
3. Паливо й енергія на технологічні цілі.
4. Зворотні відходи (вираховуються).
5. Основна заробітна плата.
6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальне страхування.
8. Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.
9. Загальновиробничі витрати.
10. Втрати від браку.
11. Інші виробничі витрати.
12. Попутна продукція (вираховується) [86].

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

Зокрема, для хімічної, металургійної галузей промисловості даний перелік статей калькуляції доповнюється статтями “Попутний видобуток”, “Напівфабрикати власного виробництва”; для нафтохімічної, деревообробної

галузей із наведеного вище переліку статей калькуляції не використовується стаття “Попутна продукція”.

Питання про те, чому з впровадженням в Україні міжнародних стандартів бухгалтерського обліку ми повинні забути про повну собівартість, пояснюється дуже просто: міжнародні стандарти стосуються тільки фінансового обліку, ціноутворення – справа обліку управлінського. У нас не було досі й поки ще не має розділення обліку на фінансовий і управлінський. А тому не слід розуміти вимоги нових облікових стандартів у цій частині так, неначе відтепер витрати, що виходять за межі виробничої (цехової) собівартості – не собівартість.

Для цілей фінансової звітності ми як собівартість, що відноситься до кожної одиниці випуску (рядок 040 ф.№2), повинні приймати для розрахунку тільки виробничу собівартість. І в цьому є свій сенс, оскільки такий підхід до формування фінансових результатів забезпечує виявлення і результатів на кількох рівнях. І першим рівнем є валовий (маржинальний прибуток як проміжний показник прибутку, що обчислюється як різниця і виручкою і цеховою (виробничою) собівартістю продукції у промисловості виручкою і купованою (первісною) собівартістю товарів у торгівлі.

Зниження собівартості – один із факторів економії господарських ресурсів тому є найважливішим резервом зростання прибутку підприємств і підвищення рентабельності виробництва. В умовах ринкових відносин, що розвиваються поглиблюються, коли кожне підприємство повинно забезпечити розширені вдосконалення виробництва за рахунок власних накопичень, одним з головних завдань працівників економічних служб, керівників і всіх спеціалістів підприємств є пошук і мобілізація внутрішньогосподарських резервів зниження собівартості продукції (робіт, послуг) [48, 47].

Виходячи зі значення собівартості як узагальнюючого якісного показника виробництва, необхідно поділяти фактори зниження собівартості за двома основними ознаками:

- 1) за елементами виробництва – праця, предмети і засоби праці;

2) за характером умов і заходів, спрямованих на удосконалення виробництва, що визначають скорочення витрат праці і засобів виробництва на одиницю продукції, а також зниження собівартості за основними елементами.

Основними факторами зниження собівартості при поділі їх за першою ознакою є:

- а) зростання продуктивності праці і відповідна зміна середньої заробітної плати;
- б) зниження норм витрачання сировини, матеріалів і палива;
- в) скорочення транспортних витрат по доставці засобів виробництва;
- г) зміна цін на засоби виробництва і транспортних тарифів;
- д) покращення техніко-економічних показників використання основних засобів при встановленій нормі амортизації та їх вартості.

Основними факторами зниження собівартості при поділі їх за другою ознакою є :

- а) впровадження передової техніки- механізація і автоматизація, електрифікація і хімізація виробництва, покращення конструкції виробів, впровадження передових технологічних процесів тощо;
- б) покращення організації виробництва на основі його концентрації та спеціалізації, удосконалення організації управління підприємством та раціонального територіального розміщення виробництва, покращення умов матеріально-технічного забезпечення та організації праці тощо;
- в) підвищення кваліфікації і культурно-технічного рівня робітників.

Якщо на підприємстві не обчислюють собівартість конкретних видів виробів, то збитковість одних видів продукції завуальовується прибутковістю інших, що заважає мобілізації резервів підприємства. Такі факти спостерігаються на передових і рентабельних підприємствах, де збитковість значної кількості виробів залишається непоміченою через високу рентабельність в цілому. Тому, ще одним фактором зниження собівартості, є її обчислення по всій номенклатурі продукції.

Управління собівартістю продукції є рутинним повторюваним процесом, в ході якого постійно намагаються знайти можливість обґрунтованого зменшення витрат [3, 16]. В рамках одного виробничого циклу і в найбільш загальному вигляді цей процес може бути представлений у вигляді досить очевидних послідовних процедур:

- прогнозування і планування витрат (визначаються довго- і короткострокові тенденції змін окремих видів витрат, задаються їх орієнтири, що забезпечують вихід на певні значення показників прибутку і рентабельності);
- нормування витрат (встановлюються технічні обґрунтовані нормативи в натуральних і вартісних оцінках за окремими видами витрат, технологічними процесами, центрами відповідальності); облік витрат (враховуються витрати в заданій номенклатурі статей); калькулювання собівартості;
- аналіз витрат і собівартості (аналізуються фактичні витрати в порівнянні з плановими завданнями і нормативами, виявляються причини відхилень, визначаються резерви зниження собівартості);
- контроль і регулювання процесу управління витратами у випадку відхилення від запланованої динаміки витрат (вносяться поточні зміни до системи управління витратами, систем планування і нормування).

При аналізі та плануванні витрат і собівартості продукції найбільшого розповсюдження одержали дві класифікаційні ознаки: економічний елемент і стаття калькуляції.

Під економічним елементом розуміють економічно однорідний вид витрат на виробництво і реалізацію продукції, який на рівні даного підприємства не є доцільним для більш докладної деталізації. Наприклад, елемент "Амортизація основних засобів" узагальнює всі амортизаційні відрахування незалежно від того, з якою метою використовувався той чи інший основний засіб; вартість купівельного напівфабрикату не можна розподілити на витрати живої і уречевленої праці тощо.

Безумовно, витрати, які підприємство вимушене нести в ході виробничого процесу, об'єктивні, і підприємство саме визначає собівартість продукції. Разом з тим держава певним чином регулює цей процес шляхом нормування витрат, що відносяться до собівартості і беруться до уваги при розрахунку прибутку до оподаткування.

Роль фінансової служби в управлінні витратами вже досить значна порівняно з управлінням доходами. Якщо рівень доходу в значній мірі визначається кон'юнктурою ринку, то видами і рівнем витрат можна управляти шляхом встановлення більш або менш жорстких внутрішніх нормативів за окремими статтями витрат. Саме це реалізується в системі управлінського обліку в ході формування планової собівартості, розрахунку фактичної собівартості, аналізу відхилень фактичних даних від планових значень, виявлення причин відхилень, що виникли, і розробці заходів по усуненню причин, що обумовлюють появу необґрунтованих витрат.

Висновки до розділу 1

1. Управлінський облік є складовою системи управління підприємством.

Управлінський облік має справу з класифікацією затрат, записом, накопиченням собівартості за видами виробів і витрат за центрами собівартості та центрами прибутку, складанням кошторисів і звітності про затрати, їх аналізом, підготовкою інформації керівництву для вибору оптимальних рішень. Зміст управлінського обліку змінюється залежно від природи його діяльності та цілей управління.

2. Вітчизняна практика господарювання містить багатющий арсенал форм і методів впливу на затрати виробництва, які є елементом планування, стимулювання і інших ланок господарського механізму.

Однак, окремі заходи не могли вирішити проблему управління затратами в глобальному масштабі, а приводили лише до часткового покращення обліку та незначного скорочення затрат. Тому необхідно вивчити досвід управ-

ління затратами в зарубіжній системі управління не викидаючи при цьому все те цінне, що було досягнуто вітчизняною системою управління і на цій основі розробити конкретні рекомендації для підприємств і їх структурних підрозділів, функціональних служб, а також для керівників всіх рівнів.

Для цього всі окремі елементи, необхідні для управління затратами, у нас є. До таких окремих елементів можна віднести:

- систему калькулювання;
- теорію і практику економічного аналізу;
- техніко-економічне та виробниче планування;
- систему нормативного обліку.

Однак, нам не вистачає методології обліку, яка б дозволила використовувати ці інструменти та отримувати для менеджменту інформацію. Основною причиною відсутності надійної системи управління затратами є розмежованість окремих функцій системи управління. Отже, є необхідність у створенні інтегрованої системи обліку, яка б обслуговувала всі функції управління необхідною інформацією для управління затратами.

3. У сучасних умовах господарювання собівартість продукції складає основу ціни продукції за якою вона продається. Тому від правильності складання планової калькуляції собівартості продукції залежить економічне благополуччя підприємства. Надалі корисну інформацію дає і порівняння показників планової калькуляції із фактичною (як у кількісному, так і грошовому вираженні). Таке порівняння дозволяє:

- виявити внутрішні резерви;
- здійснити чіткіше прогнозоване калькулювання у наступних періодах;
- визначити неприбуткові види продукції і вжити відповідних заходів або зменшити витрати на їх виробництво, або коригувати ціни тощо.

РОЗДІЛ 2

ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Облік прямих витрат виробництва

Прямі витрати – це витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції, які можна прямо включити в їх собівартість. До прямих виробничих витрат включають: *прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати* (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Склад прямих витрат виробництва

До складу *прямих матеріальних витрат* включають вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат.

Прямі витрати на оплату праці включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат.

Інші прямі витрати включають решта виробничих витрати, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат: відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які включають у вартість остаточно забракованої продукції та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю (суми, що відшкодовують працівники, які до-

пустили брак), суми, що одержана від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі.

Облік прямих матеріальних витрат.

Для повного обліку витрачання матеріалів потрібно вести їх документування. Відпуск на виробництво готової продукції, сировини і матеріалів, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих та інших видів матеріальних цінностей відбувається за письмовими заявками керівників виробничих підрозділів підприємства.

При передачі сировини і матеріалів використовують облікові документи, перелік яких, порядок заповнення та використання зазначається в графіку документообігу підприємства, передбаченому в його обліковій політиці.

Документами, в яких зазначається кількість матеріальних цінностей, що відпускаються зі складу до виробничих підрозділів, є *лімітно-забірні картка, вимога на відпуск* тощо.

На підставі обліку кількості матеріалів, переданих на робочі місця, кількості заготовок (деталей), які фактично виготовлені з цього матеріалу або пройшли технологічну обробку на цих робочих місцях, у цехах, дільницях підприємства складають первинний документ на списання матеріалів на виробництво – *виробничий акт на списання сировини і матеріалів*.

Обліковець цеху на підставі даних оперативного обліку, наданих начальником цеху, відкриває на кожне найменування виробу, що виготовляється, *виробничий акт*, у якому проставляє вид матеріалів, які будуть витрачені на виготовлення виробів певного найменування, а також норми їх витрачання згідно зі встановленою технологією виконання робіт (технологічні карти, опис операцій). Цей документ відкривається кожний календарний місяць.

Форма виробничого акта дає можливість отримати інформацію про фактичну кількість витрачених матеріалів, їх економію або перевитрачання.

На виробу, що залишаються на кінець місяця у незавершеному виробництві, складають окремі виробничі акти із зазначенням операцій, понесе-

них над ними протягом місяця, а також відмічають позначкою «Незавершене виробництво».

Форми документів оперативного обліку: виробничі акти, відомості списання, акти списання тощо – можуть використовуватися як в основному, так і в допоміжному виробництві з віднесенням підсумкових сум у цих документах і витрати відповідно основного і допоміжного виробництва. На підставі первинних документів, що фіксують рух матеріальних цінностей на підприємствах, які мають виробничі підрозділи, матеріально-відповідальні особи цих підрозділів складають щомісячно в двох примірниках *акт про рух матеріальних цінностей* у своїх підрозділах, в кількісному і сумовому вираженнях.

У разі виявлення помилок у заповненій формі матеріального звіту, бухгалтерія вносить відповідні виправлення; коригуючі записи у звіті затверджують підписом матеріально-відповідальна особа і бухгалтер.

Облік і контроль використання матеріалів у виробництві повинен бути організований залежно від особливостей технологічного процесу виробництва, видів і форм використання матеріально-сировинних ресурсів. Для контролю за використанням матеріалів у виробництві застосовують такі методи:

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

Основними елементами *нормативного методу* є облік витрат матеріалів за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм. Під нормою розуміють мінімальну кількість матеріальних, грошових і трудових витрат, необхідних для виготовлення конкретного виду продукції.

Нормативний метод обліку і калькулювання витрат на виробництво передбачає (рис. 2.2):

- а) поточний облік витрат окремо за діючими нормами із врахуванням відхилень від них, виявлення місць, причин і винуватців відхилень;
- б) системний облік зміни самих норм;



Рис. 2.2. Схема дій при нормативному обліку витрат на підприємствах України

- в) складання і періодичне корегування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат;
- г) визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм, зміни самих норм.

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

Діючі (поточні) норми розробляють на кожний вид деталі, вузла, блоку, виробу за досягнутим підприємством рівнем технологій, організації виробництва і праці. Ці норми використовують для безпосереднього відпуску матеріалів на виробничі потреби і нарахування заробітної плати. Це дає змогу зіставити з ними фактичні витрати з цього комплексу ресурсів, що використовують на виробництво. Норми систематизують в *специфікаціях норм* витрат матеріалів. На всі зміни поточних норм, що відбуваються на підприємстві, незалежно від їх причин, виписують *повідомлення*.

Перелік причин змін норм здійснюють за основними напрямками техніко-економічних факторів, що застосовують для розрахунку завдань із зниження собівартості продукції (робіт, послуг).

У повідомленнях про зміну норм поряд із зазначенням попередньої і нової норми, а також одержаної різниці обов'язково зазначають точну дату впровадження нової норми. Всі зміни норм впроваджують у виробництво тільки після їх внесення до нормативно-технологічної документації. Для своєчасного впровадження всіх змін на підприємствах встановлюють графіки, маршрути, терміни погодження повідомлень та їх надходження до нормативних бюро, відділу матеріально-технічного постачання, бухгалтерії, цехів-виконавців.

На підприємствах здійснюють систематичний контроль за своєчасним оформленням змін норм, внесенням змін до технічної і планової документації та застосуванням змінених норм в оперативній роботі цехів і відділів.

Для обчислення фактичної собівартості продукції, яку випускають, у разі застосування нормативного методу обліку основою служать калькуляція нормативної собівартості (нормативна калькуляція). Фактичну собівартість продукції обчислюють шляхом до нормативної собівартості або віднімання від неї виявлених в звітному періоді відхилень від норм і зміни норм (2.1).

$$\Phi_c = H_c \pm B \pm Z, \quad (2.1)$$

де Φ_c – фактична собівартість;

H_c – нормативна собівартість;

B – відхилення від норм;

Z – зміна норм.

Зауважимо, що нормативний метод не лише виключає можливості обліку фактичних витрат на виробництво, але й робить необхідним такий облік. Справа полягає в тому, що на практиці не завжди є можливість зафіксувати у документах відхилення від норм, які виникають у процесі виробництва (заміна матеріалів, брак у виробництві, додаткові трудові операції тощо), тому з'являються недокументовані відхилення, які не враховані в правій частині формули, отже ця формула не може бути використана для калькуляції.

Навіть при добре налагодженій системі документування відхилень недокументовані відхилення становлять 30-40%, що вимагає розрахунку суми таких відхилень в калькуляції. Також і зміна норм не завжди фіксується у документах. Наприклад, підприємство придбало нову техніку, але не переглянуло норми часу і розцінки на операції. Це вплине на виробіток робітника, але не буде зафіксовано як зміна норм. Таким чином, нормативний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості повинен узагальнити фактичні витрати на виробництво. Відхилення від норм треба поділити на документовані і недокументовані. Недокументовані відхилення розраховують формулою (2.2):

$$B_{нд} = \Phi_c - H_c + B + Z, \quad (2.2)$$

де $B_{нд}$ – відхилення недокументовані.

В нормативному методі цінним є не методика розрахунку собівартості продукції, а можливість контролю за формуванням собівартості на сонові документування відхилень і зміни норм.

При співставленні фактичних витрат на виробництво одиниці продукції з нормативними витратами виникає система контролю. Відхилення аналізуєть-

ся з метою виявлення в калькуляції і відповідно у ціноутворенні змін. Якщо підприємство не реагує на зміну ситуації на ринку і залишає високу ціну, то це приведе до зменшення обсягу реалізації і прибутку, а при виникненні дисперсій у конкурента і швидкому реагуванню на них швидкою і правильною зміною ціни, конкурент може розширити свої позиції на ринку. Отже, облік нормативних витрат є основою управління бізнесом. Відхилення від норм узагальнюють в розрізі причин і винних осіб, і служать для аналізу і прийняття рішень з боку апарату управління. Інформація про відхилення повинна надходити щодня або за короткий проміжок часу. Чим швидша реакція на відхилення, тим менше зусиль необхідно для усунення їх негативного впливу на формування собівартості продукції, тому нормативний метод калькулювання розглядають як метод управління собівартістю за відхиленнями від запланованої мети [75, 105].

Метод документально оформлених відхилень від норм використовують на тих підприємствах, де відпуск матеріалів у виробництво збігається з їх фактичним споживанням. Відпуск матеріалів у межах норм проводять на основі лімітно-забірних карток або вимог. Лімітування видачі матеріалів попереджує створення зайвих запасів у цехах і сприяє економнішому їх використанню. У випадку перевитрат матеріалів у зв'язку з порушенням технології або браку, або заміни одного виду чи розміру іншим на складі оформляють сигнальну документацію: *на перевитрачання – додаткову вимогу; на заміну – спеціальний акт*. При цьому відпуск матеріалів на покриття перевитрат або заміну в кожному окремому випадку дозволяє керівник підприємства або його заступник. У вимогах на додатковий відпуск матеріалів за допомогою умовних кодів зазначають причини і винуватців допущених перевитрат. У актах на заміну вказують кількість матеріалів за нормою і фактично відпущено, визначають відхилення від норм, зумовлене заміною, фіксують коди причин і винуватців. Систематизація вимог та актів за кодами дозволяють отримати дані про відхилення в розрізі причин та винуватців. Виявлені відхилення від норм витрат матеріалів систематизують також за замовленнями

та виробами і включають в їх фактичну собівартість прямо або шляхом розподілу пропорційно нормативному витрачанням.

Інвентарний метод контролю витрат матеріалів використовують у тих виробництвах, де неможливо або недоцільно використовувати перші два методи. Цей метод контролю використовують тоді, якщо необхідно здійснювати контроль за використанням кожного виду матеріалів окремими виконавцями за добу, зміну, п'ятиденку, місяць. Цей метод вимагає відповідної організації обліку фактичного надходження матеріалів і виготовлення деталей за операціями, де відбувається витрачання сировини і матеріалів у виробництві.

Інвентаризація – це перелік, перерахування, зважування, перемірювання в натурі виробничих запасів, що знаходяться в місцях зберігання і співставлення наявності з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація матеріальних цінностей є одним із радикальних методів контролю за їх витрачанням і збереженням, та роботою матеріально-відповідальних осіб. Використовується також для виявлення фактичних витрат на виробництво продукції та послуг, або коли інші засоби одержання даних не можуть бути використані.

У процесі інвентаризації визначається фактична наявність цінностей, відхилення від книг обліку і причини відхилень. *Інвентаризаційні описи (акти)* разом з висновками робочої комісії здають до бухгалтерії для виявлення кінцевих результатів. При цьому бухгалтерія складає *порівняльну відомість*. У ній послідовно виконують такі розрахункові процедури: взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці; розрахунок природної нестачі; визначають кінцеві результати інвентаризації.

Якщо вартість нестач буде вища вартості лишків, то різниця з вартістю має бути віднесена на винних матеріально-відповідальних осіб. Коли цінності, яких не вистачає, коштують дешевше лишків, що їх перекривають, то різницю відносять на зменшення собівартості продукції. Фактичні залишки виявлені при інвентаризації переносять до складського обліку в облікові записи бухгалтерії. На основі даних обліку цехи складають *рапорти про результати використання матеріалів у виробництві* з розшифровкою причин відхилень і

винних осіб. Ефективність цього методу залежить від періоду, за який проводять інвентаризацію.

Незалежно від прийнятого методу аналітичного звіту матеріалів (оборотний чи сальдовий) в бухгалтерії повинен складатись *звіт руху матеріалів за відповідними синтетичними рахунками*, а в середині них за складами, коморами, матеріально-відповідальними особами і групами матеріалів здійснюється у відомостях руху матеріалів (накопичувальних відомостях) окремо за кожним складом, підрозділом, іншими місцями зберігання матеріалів з підрахунком підсумків оборотів за місяць (звітний період) за аналітичними і синтетичними рахунками. Відомості руху матеріалів складаються окремо за находженням та витрачанням матеріалів і можуть вестись за фактичною собівартістю матеріалів або за обліковими цінами.

Узагальнення і групування інформації про рух матеріалів здійснюють у *відомостях руху матеріалів (накопичувальних відомостях)* окремо за кожним складом, підрозділом, іншими місцями зберігання матеріалів з підрахунком підсумків оборотів за місяць (звітний період). Відомості руху матеріалів складають окремо з надходження та витрачання матеріалів, їх можуть вести за фактичною собівартістю матеріалів або за обліковими цінами. Форми відомостей матеріалів підприємства розробляють самостійно. Підприємство може розробляти й застосовувати інші методи виявлення відхилень від норм, враховуючи особливості технології виробництва продукції (робіт, послуг).

У кінці місяця складається *зведена відомість руху матеріалів*, в яку переносять підсумки із відомостей руху матеріалів складів і підрозділів та інших місць зберігання матеріалів. У зведених відомостях руху матеріалів виводять також дані про залишки матеріальних цінностей на початок і кінець місяця (звітного періоду) в розрізі відповідних аналітичних та синтетичних рахунків.

Під *напівфабрикатом* розуміють продукт окремих технологічних фаз переробок, цехів, дільниць, бригад тощо), який повинен пройти одну або

декілька технологічних фаз обробки, перш ніж стати готовою продукцією, хоча для даної стадії (фази переробки) він є закінченим продуктом.

Важливим напрямом контролю є складання керівниками підрозділів підприємства *балансів руху напівфабрикатів* (іноді їх називають *звіти наявності і руху напівфабрикатів*), в яких зазначається найменування і коди напівфабрикатів, надходження за джерелами постачання, витрати за напрямом, залишки на початок і кінець місяця.

Крім кількісного звіту наявності і руху напівфабрикатів власного виробництва ведеться системний (вартісний звіт) за відповідними рахунками звіту витрат на виробництво. Дані по цьому звіту зазначаються в формі калькуляції в статті "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств".

Баланси руху напівфабрикатів складають щомісячно працівники диспетчерської служби цехів під контролем бухгалтерії. Періодично проводиться інвентаризація напівфабрикатів, по результатах якої облікові дані про залишки напівфабрикатів зіставляються з фактичною наявністю, виявляються розбіжності, визначаються їх наслідки та винні особи, вживаються заходи по виправленню недоліків у використанні та збереженні напівфабрикатів.

Облік витрат технологічного палива (вугілля, газ, кокс) на підогрів та плавку металу, сушку деревини, обпалювання будматеріалів тощо, ведеться за місцем його споживання (печі, агрегати). Ці витрати відносять на собівартість продукції прямо пропорційно до нормативних витрат, ваги переробленої сировини, відпрацьованих машино-годин. Якщо в якості технологічного палива використовується природний газ, то збільшується заборгованість перед постачальниками на вартість поставленого газу. Енергія на технологічні цілі (електрична, теплова, зріджене повітря тощо), що використовується для електроплавки, зварювання, електролізу, нагріву, стиснення матеріалів, враховується при наявності вимірювальних приладів по агрегатах чи безпосередньо за видами продукції. При відсутності вимірювальних приладів витрати енергії розподіляються між виробами пропорційно до кількості годин роботи

обладнання з врахуванням його потужності, і нормативних витрат на фактично випущену продукцію, ваги переробленої сировини. На вартість енергії, спожитої на технологічні цілі, дебетується рахунок 23 "Виробництво" (відповідний аналітичний рахунок основного виробництва) та кредитуються рахунок 23 "Виробництва (відповідний і рахунок допоміжного виробництва, якщо використовується енергія власного виробітку), або рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" за придбану енергію.

Паливо та енергія, витрачені на приведення машин та обладнання в дію списуються на рахунок 91 "Загальновиробничі витрати".

Наступним елементом витрат є відходи виробництва. Під відходами розуміють залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, які виникли в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково первинні споживчі властивості та в зв'язку з цим використовуються з підвищеними витратами (пониженням виходу продукції) чи зовсім не використовуються за прямим призначенням. Вартість відходів вираховується з суми витрат на сировину і матеріали. Відходи можна класифікувати наступним чином (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Класифікація відходів [22, 134]

Вид відходів	Характеристика
Зворотні відходи	Споживаються безпосередньо на підставі чи реалізуються на сторону (обрізки металу, деревини, тканини тощо.)
Безповоротні відходи	Не можуть знайти застосування при даному стані і технології (угар, пил, попіл)

Оскільки зворотні відходи є складовою частиною запасів, у бухгалтерському обліку вони можуть бути оцінені за:

– *зниженою ціною вихідного матеріального ресурсу* (ціною можливого використання), якщо відходи можуть бути використані для основного виробництва, але з підвищенням витрат (зниженням виходу готової продукції), для

потреб допоміжного виробництва, виготовлення предметів широкого вжитку або реалізовані стороннім підприємствам;

– повною ціною вихідного матеріального ресурсу, якщо відходи реалізуються стороннім підприємствам для використання у виробництві іншої продукції.

Обраний метод оцінки відходів зазначається в Наказі про облікову політику підприємства. Безповоротні відходи оцінці не підлягають.

Вартість зворотних відходів відображається в обліку записом по дебету рахунку 209 "Інші матеріали" та кредиту рахунку 23 "Виробництво" в залежності від виду виробництва, в якому отримані відходи матеріалів, накопичування витрат сировини, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів та запасних частин на потреби виробництва.

Складність технологічного процесу виробництва продукції безпосередньо впливає на організацію і методологію бухгалтерського обліку. Так, цехи основного виробництва беруть участь у виготовленні продукції, а цехи іншого виробництва забезпечують безперебійність роботи основних (вони обслуговують основне виробництво). Найчастіше на підприємствах створюють такі групи допоміжних виробництв: ремонтні (для ведення ремонту механічного та енергетичного устаткування, сортних засобів, будівель, споруд тощо), енергосилові (виробництво видів енергії тепла, пари, електроенергії, кисню, стиснутого повітря, забезпечення водою тощо), транспортні (автомобільний, залізничний, водний, баржовий), інструментальні (виробництво інструментів, пристосувань, штампів, моделей), тарні (виробництво дерев'яної, металевої, пластмасової тари для упакування готової продукції).

Узагальнюючи викладений матеріал, визначимо сукупність інформації, яка є в системі бухгалтерського обліку або може бути отримана на підставі його даних (табл. 2.2). У таблиці наведена не вся інформація, що характеризує управління запасами та використання матеріалів у виробництві, оскільки неможливо відобразити всі галузеві відмінності та специфіку промисловості, проте ці дані в достатній мірі розкривають об'єкт управління.

Така інформація має комплексний характер і заснована на бухгалтерському, оперативному та статистичному обліку, однак частина її формується саме в бухгалтерському обліку, що підтверджує зроблений висновок стосовно місця і ролі обліку в системі управління.

Таблиця 2.2

**Інформація, що формується на підставі облікових даних
про матеріальні ресурси [90, 156]**

Інформація	Хто готує	Періодичність	Форма	Кому надається
Витрати на утримання відділу збуту	П, Б	Місяць	таблиця	А, ВМТП
Витрати, пов'язані з придбанням матеріалів	П, Б	Місяць	таблиця	А, ВМТП
Витрати на складування та зберігання матеріалів	П, Б	Місяць	таблиця	А, ВМТП
Сигнальні довідки про відхилення від норм запасу	зав. складом	щоденно чи раз на тиждень	довідка	ВМТП, Ф, А
Зведені дані щодо відхилень від норм	Л, В, Б	-//-		ВМТП, Ф, А
Зведені дані про зміни норм	Л, В, Б	-//-	таблиця	ВМТП, Ф, А
Дані про ресурсозбереження • за групами матеріалів; • за виробами; • за структурними підрозділами.	Л, В, Б	місяць	таблиця таблиця таблиця	ВМТП, Ф, А Ф, А А, Ф
Баланс матеріальних ресурсів	Л, В	Місяць	таблиця	ВМТП, А
Звіти про використання матеріальних ресурсів	Л, Б	Місяць	таблиця	ВМТП
Звіт про виконання договорів на поставку матеріалів	ВМТП, П	раз на тиждень	звіт	Ф, А, Ю, Б
Звіт по санкціях до постачальників	Ю, Б, Ф	Декада	звіт	А, ВМТП
Відходи виробництва та їх використання	Л, П, Б	Місяць	звіт звіт,	А, ВМТП, Ф
Дані про невикористані матеріали	зав. складом	Місяць	довідка, графіки,	А, З, Ф, Б
Статистичні дані щодо ефективності використання матеріалів (коефіцієнти: розкрою, використання, виходу тощо)	ВМТП, В	місяць	діаграми	А, ВМТП

* Умовні позначки: П - плановий відділ; Б - бухгалтерія; В - виробничий відділ; Л - лінійний персонал; ВМТП - відділ матеріально-технічного по-

стачання; Ю - юридичний відділ; Ф - фінансовий відділ; А - адміністрація; З - відділ збуту.

Облік прямих витрат на оплату праці.

Заробітна плата – це винагорода, як правило, в грошовому вимірі, яку, відповідно до трудової угоди, власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконання роботи, професійних характеристик працівника, результатів праці та результатів господарської діяльності підприємства.

Фонд оплати праці включає:

- основну заробітну плату;
- додаткову заробітну плату;
- стимулюючі та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (часу, виробітку, обслуговування), посадових зобов'язань. Її встановлюють у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок, прийнятих на підприємстві.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлені норми за трудові досягнення і винахідництво і за особливі умови праці.

При *відрядній оплаті праці* заробітна плата робітників прямо залежить від кількості виконаної роботи і розміру розцінки. Цю форму використовують при оплаті тим робітникам, праця яких підлягає нормуванню. Відрядна оплата праці складається з таких форм: прямої, прогресивної, акордної та преміальної. Вона може бути індивідуальна і бригадна.

При *погодинній оплаті* заробіток працівника залежить від відпрацьованого ним часу. Її поділяють на два види: проста погодинна і погодинно-преміальна.

До складу витрат з оплати праці включають виплати заробітної плати, нараховані виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів, що встановлюються залежно від результатів праці, її кількості і якості, стимулюючих і компенсаційних виплат, систем преміювання робітників,

керівників, спеціалістів, службовців за виробничі результати, інші умови відповідно до застосовуваних на підприємствах форм і систем оплати праці.

Облік використання робочого часу, контроль за станом трудової дисципліни на підприємствах здійснюють шляхом табельного обліку. При прийманні на роботу працівникові присвоюють табельний номер, а в трудовій книжці кадрів роблять позначку про його зарахування на підставі наказу керівника підприємства. На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особову картку, в якій зазначають необхідні анкетні дані про працівника та їх зміни.

Табельний облік ведуть такими способами: з використанням жетонів, на яких проставлено табельні номери (на підприємстві їх кількість дорівнює кількості спискового складу працюючих); з використанням контрольних годинників, що автоматично позначають час явки кожного працівника в їх картках; за пропускною системою, при якій працівники при явці на роботу здають свої перепустки, а по закінченні роботи отримують їх. Облік використання робочого часу ведуть у таблиці. Завданнями табельного обліку є:

- а) контроль за явкою на роботу і відлученням з роботи;
- б) виявлення причин запізнень або неявки на роботу;
- в) одержання даних про фактично відпрацьований час працівниками, склад робочого часу;
- г) складання звітності про наявність працюючих і її рух.

На деяких підприємствах табельний облік спрощений, і у таблиці відзначають лише відхилення від нормального продовження робочого дня (запізнення, прогули), неявки. У цьому випадку в кінці місяця підраховують загальний календарний фонд робочого часу, час невиходів, інших втрат. Із загального календарного фонду відраховують усі витрати і отримують фактично відпрацьований час. Наприкінці місяця дані табелів підсумовують за кожним працівником, а також за цехами і відділами і передають до бухгалтерії. Ці дані необхідні для контролю за використанням робочого часу і для нарахування заробітної плати працівникам підприємства за звітний місяць.

Для забезпечення правильного нарахування заробітної плати необхідно точно розрахувати виробіток продукції або обсяг робіт, виконаних кожним працівником. Залежно від технології і організації виробництва застосовують різні системи обліку продукції або виконання робіт. Під обліком виробітку розуміють сполучення способів одержання інформації, порядку її запису і застосування форм первинних документів. Облік виробітку робітниками-відрядниками у промисловості здійснюють за типовими формами залежно від технологічного процесу виробництва, системи організації та оплати праці *в рапортах про виробіток, у маршрутних листках, відомостях обліку виробітку, нарядах.*

Роботи може виконувати один робітник або бригада. На багатьох підприємствах широко застосовують бригадний підряд, який є основою обліку виробітку. Використовують такі системи обліку виробітку: поопераційний за кінцевою операцією та інвентарний. Послідовне виконання обсягу робіт фіксують в *індивідуальних або бригадних нарядах*, які здають до бухгалтерії для нарахування заробітної плати. Наряди містять такі реквізити: номер наряду, дату видачі, прізвище, ім'я та по батькові, табельний номер робітника, шифр цеху, дільниці, вид оплати, операції, деталі, виробничі витрати, кількість виробітку в натуральному виразі, норму часу, розцінку за розрядом роботи. Система обліку виробітку за кінцевою операцією і виробленою продукцією передбачає облік готових виробів, прийнятих відділом технічного контролю для здачі на склад або передачі на іншу виробничу дільницю. Вона поширена при бригадній формі організації праці, передбачає закріплення за групою робітників єдиного завдання, колективну відповідальність і оплату за результатами праці. При цьому праця бригади за зміну є закінченим циклом виробництва із задачею готової продукції згідно з приймально-здавальними накладними на склад. Первинними документами про виробіток є рапорти або відомості виробітку бригади. В них зазначають прізвище, табельний номер робітника, розряд і кількість відпрацьованих годин. При розподілі бригадного заробітку враховують і коефіцієнт трудової участі кожного члена бригади.

Крім оплати відпрацьованого часу, виконаного обсягу робіт і виготовленої продукції, заробітну плату нараховують відповідно до чинного законодавства і за іншими умовами або причинами, що мають відношення до діяльності даного підприємства. Операції, передбачені технологічним процесом, оплачують за нарядами на відрядні роботи, а різні доплати – за листками на доплату. Оплату часу простоїв не з вини робітників оформлюють листком обліку простоїв. На оплату виправлення браку продукції виписують окремий наряд з відміткою "Виправлення браку". Оплата працівникам часу, протягом якого вони не працювали (виконання державних або громадських обов'язків, оплата пільгових годин матерям для догляду за дітьми до одного року, доплата підліткам до середнього заробітку за скорочений робочий день, оплата відпусток, тимчасової непрацездатності тощо), здійснюють за даними довідок-розрахунків чи наказів директора підприємства, лікарняних листків.

Розрахунково-платіжні відомості складають щомісячно за кожним цехом, допоміжними і підсобними службами, відділами з групуванням прізвищ працюючих у розрізі категорій. Групування заробітної плати у відомостях за цехами та іншими структурними підрозділами за категоріями працівників і видами заробітної плати сприяє оперативному складанню звітності по праці і заробітній платі, контролю за її використанням та напрямками витрат.

Облік праці і основної заробітної плати працівників здійснюють на основі різних спеціальних документів, що застосовують при індивідуальному, серійному і масовому виробництвах. Основним первинним документом у індивідуальних виробництвах з обліку праці, виробітку і основної заробітної плати робітника-відрядника є *наряд*. У серійних виробництвах застосовують для обліку виробітку і оплати праці – *маршрутний лист*, об'єднаний із змінним рапортом. Маршрутний лист є документом, що виписується на відповідну партію продукції, на весь шлях її обробки у даному цеху. Всі операції обробки до її закінчення знаходять відображення у маршрутному листі, за яким можна визначити весь фактичний технологічний процес обробки від початку і до кінця. Принципова відмінність маршрутного листа від наряду полягає в

тому, що наряд виписується на одного робітника (або бригаду), що виконує відповідну операцію, а маршрутний лист – на всю роботу (на всі операції), виконану різними робітниками по відповідній партії продукції. У масовому виробництві промисловості робота виконується кожним робітником як правило однорідна. Частіше робітника закріплюють за визначеною операцією. Тому у масових виробництвах застосовується як правило змінний рапорт без маршрутного листа або картки і розрахунку заробітної плати, до яких щоденно вноситься виробіток робітників. Інколи ведеться журнал робіт типу табельної відомості. У цих журналах проти прізвища кожного робітника щоденно проставляють кількість однорідного виробітку (кг, шт.). Після закінчення визначеного періоду по кожному робітнику підраховують підсумок виробітку. Множенням встановленої розцінки за одиницю виробітку на підсумок розраховують заробітну плату.

Первинними документами доплат робітникові-відряднику є: *доплатний лист* – у випадках, коли за незалежних від робітника обставин виникають відхилення від встановленого технологічного процесу, що зумовлюють додаткові витрати робочого часу; *простійний лист* (форма № Т-16) – *лист на оплату простою не з вини робітника*; *акт про брак* (форма № Т-46) – у разі, коли частковий брак продукції стався з вини (або не з вини) робітника; *табель* – для зазначення фактичних годин роботи кожного робітника.

При розподілі заробітної плати між членами бригади з урахуванням коефіцієнтів трудової участі необхідні технологічні картки і листки оцінки якості праці виконавців, які є основними документами для ради бригади, що визначає КТУ (коефіцієнт трудової участі) для кожного робітника. Прийняте рішення оформлюють протоколом, якій здають до відділу праці і заробітної плати. При застосуванні колективної погодинно-преміальної оплати праці кожному робітникові зарплату нараховують за тарифною сіткою залежно від фактично відпрацьованого часу. Заробітна плата за звітний місяць при встановленні КТУ на премії і доплати дорівнює сумі тарифної заробітної плати за фактично відпрацьований час з врахуванням виконання плану залежно від

особистого трудового внеску кожного члена бригади за КТУ. Базова величина КТУ=1.

Об'єктом контролю управлінської системи є формування та використання фонду оплати праці. Після того, як фонд заробітної плати вже сформувався за результатами праці за місяць проводиться аналіз відхилень від планового фонду. Цю інформацію використовують та методами економічного аналізу визначають основні фактори відхилень фактичного фонду заробітної плати від планового, але, таким чином, можна оцінити лише роботу підприємства у цілому. виправити становище неможливо, проте є можливість розробити систему заходів з попередження перевищення фонду заробітної плати на майбутнє. Важливу інформацію містить у собі кореспонденція рахунків з нарахування заробітної плати. За кредитом рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці" вказують суми заробітної плати, що нараховують всім категоріям персоналу, а за дебетом – віднесення заробітної плати на відповідні рахунки обліку:

- 23 "Основне виробництво" – робітникам основного виробництва, обслуговуючих цехів (автотранспорт, ремонтно-механічний цех, парокотельня).
- 91 "Загальновиробничі витрати" – цеховому персоналу, наладчикам.
- 92 "Загальногосподарські витрати" – адміністративно-управлінському персоналу підприємства.
- 93 "Витрати на збут" – працівникам за реалізацію продукції.

Зіставляючи заробітну плату за кошторисом і фактично віднесену на той чи інший рахунок, роблять висновок про ефективність використання фонду оплати праці. Одним з показників в системі показників бухгалтерського обліку є співвідношення основної та додаткової заробітної плати. Управління персоналом і заробітною платою вимагає такого мінімального обсягу інформації (табл. 2.3).

Контроль за фондом заробітної плати по підприємству здійснюють за даними зведених звітів бухгалтерії в розрізі категорій, видів нарахувань та стягнень, рахунків бухгалтерського обліку, видів продукції. Ця інформація

повинен використовувати не тільки відділ праці та заробітної плати, але й інші підрозділи системи управління. Вказаний перелік основної інформації можна розширювати за рахунок внесення інших показників, що характеризують склад працівників, робочий час та оплату праці.

Таблиця 2.3

**Інформація, яку формують на підставі облікових
даних з праці та її оплати [90, 167]**

№ п/п	Інформація	Хто готує	Періодичність	Форма	Кому надається
1	Відпрацьований та невідпрацьований час	Т, ВПіЗ	раз на тиждень	звіт	А, Л, П, Ф
2	Продуктивність праці робітників	П, ВПіЗ	місяць	таблиця	А, Л
3	Системи і форми оплати праці	ВПіЗ	місяць	таблиця	А, Л
4	Ефективність організації праці	ВПіЗ, Л	місяць	таблиця	А
5	Нормування праці	ВПіЗ, Н	місяць	таблиця	А, В, П
6	Фонд заробітної плати та його використання за структурними підрозділами	ВПіЗ, П, Б	місяць	таблиця	А, Л
7	Умови праці та техніка безпеки	ТБ	місяць	таблиця	А
8	Системи преміювання та їх ефективність	ВПіЗ, П	місяць	таблиця	А
9	Трудомісткість продукції: - за відпрацьованим часом: - за заробітною платою	ВПіЗ, П, Б	місяць місяць	таблиця таблиця	А А, Ф
10	Відхилення від норм по заробітній платі	ВПіЗ, П, Б	щоденно чи раз на тиждень	таблиця	ВПіЗ, Ф, А
11	Зміни норм заробітної плати	Л, В, Б	-//-	таблиця	ВПіЗ, Ф, А
12	Статистичні дані про використання робочого часу	Л, В, Б,	місяць	графіки, діаграми	А, ВПіЗ, Ф
13	Кадри: склад і використання	П, ВК	місяць	звіт	А, ВПіЗ

Умовні позначки: ВПіЗ - відділ праці та заробітної плати; Т – табельники;

ТБ -відділ техніки безпеки; ВК - Відділ кадрів; Н - нормування

2.2. Облік непрямих витрат виробництва та порядок їх включення в собівартість продукції

Важливою рисою витрат як у виробничій, так і в невиробничій сфері є характер їхньою зв'язку з певним об'єктом: продуктом, підрозділом, проектом. Залежно від характеру цього зв'язку витрати поділяють на прямі та непрямі.

Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. Вираз "економічно можливим шляхом" означає, що при вирішенні питання про віднесення витрат до певного об'єкта слід керуватися принципом співвідношення витрат і економічних переваг. Наприклад, якщо витрати на віднесення вартості хімічної сировини до кожної окремо виготовленої пачки миючого засобу перевищують саму вартість сировини, то доцільніше і дешевше розподіляти її вартість між виробами непрямим шляхом пропорційно до прямих витрат [32, 63].

Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат. Наприклад, амортизація верстатів та опалення цеху є прямими витратами щодо цього цеху, але непрямими витратами щодо окремих видів продукції, які виробляють в цьому цеху (рис. 2.4). Одні й ті ж витрати можуть бути одночасно прямими і непрямими щодо різних об'єктів.

Частіше витрати сировини і матеріалів включають у собівартість продукції за прямим способом. Проте, якщо одну й ту ж сировину або матеріал використовують для виготовлення різних продуктів, то в такому випадку для розподілу витрат сировини і матеріалів між цими продуктами можна використати один із способів – нормативний або коефіцієнтний. *Нормативний спосіб розподілу* полягає в тому, що фактичне витрачання сировини й матеріалів на виріб розраховують пропорційно до норм їх витрачання.

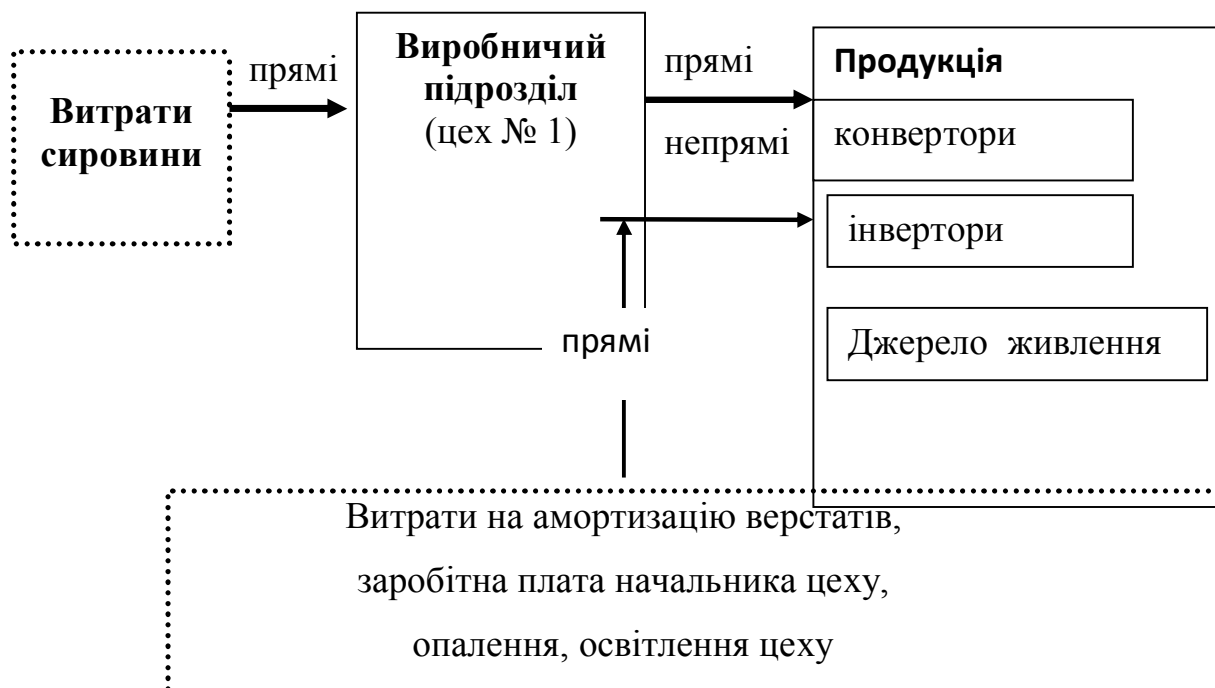


Рис. 2.4. Прямі та непрямі витрати в складі різних об'єктів витрат

Наприклад, фактичне витрачання проводу мідного за одну зміну склало – 9,2 кг. Випущено продукції в цеху № 1, до складу якої входить провід мідний: джерело живлення – 32 шт., ковертори – 104 шт., інвертори – 43 шт. Норма витрачання проводу мідного на 1 шт.: джерело живлення – 180 г, на конвертор – 20 гр. , на інвертор – 50 гр.

Звідси, фактичне витрачання проводу мідного становитиме:

- на джерело живлення:
- $9,2 / (32 \times 0,180 + 104 \times 0,02 + 43 \times 0,05) \times (32 \times 0,180) = 5,299$ кг;
- на конвертори:
- $9,2 / (32 \times 0,180 + 104 \times 0,02 + 43 \times 0,05) \times (104 \times 0,02) = 1,914$ кг;
- на інвертори:
- $9,2 / (32 \times 0,180 + 104 \times 0,02 + 43 \times 0,05) \times (43 \times 0,05) = 1,987$ кг.

При *коефіцієнтному способі* за основу беруть фактичне витрачання з врахуванням коефіцієнта вмісту, який характеризує співвідношення кожного виду продукції. Так якщо взяти коефіцієнт вмісту джерела живлення за 1, ко-

ефіцієнт вмісту конвертора – 0,011, коефіцієнт вмісту інвертора – 2,24. Фактичне витрачання проводу мідного:

– на джерело живлення:

$$- 9,2 / (32 \times 1 + 104 \times 0,011 + 43 \times 2,24) \times (32 \times 1) = 2,274 \text{ кг};$$

– на конвертор:

$$- 9,2 / (32 \times 1 + 104 \times 0,011 + 43 \times 2,24) \times (104 \times 0,011) = 0,082 \text{ кг};$$

– на інвертор:

$$9,2 / (32 \times 1 + 104 \times 0,011 + 43 \times 2,24) \times (43 \times 2,24) = 6,844 \text{ кг}.$$

Особливу групу займають енергетичні витрати – паливо, електроенергія, вода, пара, газ, стиснуте повітря. Витрати енергетичних ресурсів на технологічні цілі відображають за статтею "Паливо і енергія на технологічні цілі", на приведення в рух машин і механізмів, опалення, освітлення та інші господарські потреби, витрати на обслуговування і управління.

Якщо електроенергію отримують зі сторони, то її вартість включають в собівартість окремих видів продукції на основі показників лічильників або інших спеціальних приладів. У виробництвах, де немає можливості обліковувати споживання енергії за окремими агрегатами або окремими виробництвами, загальну вартість спожитої енергії розподіляють між видами виробництв, а потім між видами продукції пропорційно до планової (нормативної) потреб.

Використання матеріалів у виробництві через недосконалість технології призводить до утворення великої маси відходів. Прийнято з витрат на матеріальні ресурси, які включають до собівартості продукції, вираховувати вартість зворотних відходів. *Зворотні відходи* – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва продукції і втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу {хімічні чи фізичні} і через це використовуються з підвищеними витратами, зниженням виходу продукції або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

Зворотні відходи оцінюють:

- за зниженою ціною вихідного матеріального ресурсу (ціною можливого використання), якщо відходи можуть бути використані для основного виробництва, але з підвищенням витрат (зниженням виходу готової продукції), для потреб допоміжного виробництва, виготовлення предметів широкого вжитку або реалізовані стороннім підприємствам і організаціям;
- за повною ціною вихідного матеріального ресурсу, якщо відходи реалізують стороннім підприємствам і організаціям для використання у виробництві іншої продукції.

На багатьох підприємствах металообробки і машинобудування відходи виробництва в аналітичному обліку відображають лише за їх видами та місцями виникнення. Між окремими виробами відходи розподіляють пропорційно кількості використаних матеріалів. Необхідність визначення кількості відходів та їх обґрунтованої оцінки викликана тим, що відходи виробництва віднімають від загальних витрат на виробництво продукції певного виду.

При розподілі вартості відходів між окремими видами продукції роблять розрахунок за такою методикою. У спеціальній відомості розподілу відходів показують кількість використаних матеріалів за видами продукції. Маючи кількість відходів та їх вартість, визначаємо процент відходів у загальній кількості і сумі використаних матеріалів. Знайдений процент відходів необхідно помножити на вартість використаних матеріалів за конкретним видом матеріалів.

Витрати на оплату праці робітників включають у собівартість окремих видів продукції за прямим способом. Але не завжди є можливість віднесення нарахованої заробітної плати на конкретні вироби. В умовах бригадної організації праці і нарахування заробітної плати за кінцевою операцією виникає необхідність розподілу заробітної плати і включення її у собівартість продукції шляхом складання спеціального розрахунку.

Заробітну плату за відпрацьований і невідпрацьований час повністю включають у статтю "Заробітна плата виробничих робітників", у зв'язку з чим

розподіл заробітної плати між виробами продукції ускладнюється. Необхідно на першому етапі визначити заробітну плату за видами продукції за виконаний обсяг робіт, а потім розподілити заробітну плату за відпрацьований час пропорційно до заробітної плати за виконаний обсяг робіт.

За місяць бригаді нараховано за невідпрацьований час 6105 грн. Цю суму необхідно розподіляти між виробами пропорційно нарахованій заробітній платі за виконаний обсяг робіт. У нашому прикладі це становить 11%. Множенням знайденого проценту на заробітну плату за обсяг робіт розподіляють заробітну плату за відпрацьований час між виробами (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Розподіл заробітної плати бригади між виробами продукції
за березень 2012 року на ПП «Західпромгруп»**

Вироби	Заробітна плата за обсяг робіт	Заробітна плата за відпрацьований час	Разом
EWS U 14000	2500	275	2775
ПН-220	3000	330	3330
Разом	5500	605	6105

В окремих галузях промисловості використовують свої методи розподілу заробітної плати між видами продукції. Так, на підприємствах м'ясної і молочної промисловості заробітна плата виробничих робітників розподіляють пропорційно до кошторисних ставок, які періодично переглядають при зміні обсягу виробництва, технології, тарифних ставок. В металургії і текстильній промисловості заробітну плату можуть розподіляти між виробами пропорційно кількості використаної сировини або напівфабрикатів.

До непрямих витрат відносять також витрати на підготовку і освоєння виробництва. До витрат, які пов'язані з підготовкою та освоєння виробництва продукції, відносять:

– витрати на підготовчі роботи у видобувних галузях (розвідування родовищ, очищення території в зоні відкритих гірничих робіт майданчиків для зберігання родючих шарів ґрунту, який використовують для наступної рекультивациі земель, обладнання тимчасових під'їзних доріг для вивезення ви-

добутої сировини, розкриті та інші види робіт, відшкодування у межах нормативу сільськогосподарського виробництва при вилученні угідь для розширення видобутку мінеральної сировини).

- підвищені витрати на виробництво нових видів продукції в період їх освоєння;
- витрати пов'язані з підготовкою та освоєнням випуску продукції, не призначеної для серійного та масового виробництва;
- витрати на освоєння нових виробництв цехів та агрегатів (пускові витрати) – перевірка готовності нових виробництв, цехів та агрегатів до введення їх в експлуатацію шляхом комплексного випробовування (під навантаженням) всіх машин і механізмів (експлуатаційна перевірка) з пробним випуском продукції, передбаченої проектом, та налагодженням устаткування;
- витрати на винахідництво і раціоналізацію.

З метою правильного відображення витрат на підготовку і освоєння виробництва у собівартості продукції, слід пам'ятати, що освоєння нових видів серійною і масового виробництва і технологічних процесів здійснюють за рахунок бюджетних фондів фінансування галузевих і міжгалузевих науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і заходів або прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

Аналітичний облік витрат на підготовку і освоєння організують у відповідній відомості в розрізі таких статей:

1. Проектування і конструювання нового виду, розробка технологічного процесу його виготовлення.
2. Проектування інструментального оснащення і розробка технологічного процесу його виготовлення.
3. Розробка і оформлення нормативної бази.
4. Дослідження матеріалів напівфабрикатів, інструментів і пристосувань для виробництва нових виробів.
5. Перепланування перестановка і налагодження устаткування.

6. Виготовлення комплекту спецінструменту і пристроїв для дослідного зразка.

7. Витрати на виготовлення дослідного зразка.

Кожна стаття є комплексною, тому в їх складі показують заробітну плату, відрахування на соціальні заходи, матеріальні ресурси, ПОСЛУГИ зі сторони.

Після закінчення комплексу робіт, пов'язаних з підготовкою і освоєнням певного виду продукції, вирішують питання про списання витрат і включення їх у собівартість продукції, яку освоюють. Списання таких витрат можна здійснювати двома способами: рівномірним та за кошторисними ставками.

При використанні рівномірного методу списання витрат на освоєння виробництва необхідно вирішити, протягом якого часу передбачають списати суму зібраних витрат. Наприклад, витрати на освоєння продукції становлять 18000 грн. Витрати передбачено списати за 12 місяців. Для визначення величини списання витрат за один місяць робимо розрахунок: $18000:12 = 1500$ грн. Отже, за кожен місяць СПИСУЮТЬ по 1500 грн.

При використанні методу списання витрат на освоєння виробництва за кошторисними ставками необхідно фактично зібрані витрати поділити на термін погашення витрат (не більше 2 роки). Кошторисну ставку знаходять діленням витрат на освоєння на плановий випуск продукції впродовж визначеного терміну погашення у натуральному вираженні.

У нашому прикладі термін погашення – 12 місяців і за цей період передбачено випустити 3000 шт. виробів. Кошторисна ставка на один виріб становить: $18000 \text{ грн.} / 3000 = 6 \text{ грн.}$ За перший місяць випущено 50 шт. виробів. Витрати на освоєння за перший місяць становлять 300 (50×6). За другий місяць випущено 90 шт. виробів, а витрати на освоєння становлять 540.

На підприємствах виникає ряд разових витрат, які рівномірно включають у собівартість продукції протягом року (витрати на організаційний набір робітників, виплачена наперед орендна плата, підписка на періодичні видання та пресу), а також витрати, які нерівномірно здійснюють протягом ро-

ку (витрати на ремонт основних засобів). Такого роду витрати збираються за дебетом рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів".

Фактичний випуск продукції може відрізнитись від запланованого, тому погашення витрат на освоєння може завершитись до настання запланованого терміну і списання припиняється. Якщо фактичний випуск відстає від запланованого рівня, то термін може бути продовжений або переглядають кошторисні ставки, виходячи з нового плану ВИПУСКУ продукції і терміну, що залишився до повного погашення витрат.

В аналітичному обліку доцільно виділяти кожний вид продукції та різних витрат окремо, що дозволяє здійснити оперативний контроль за формуванням витрат і правильним його списанням. Важливість такого контролю обумовлена тим, що в деяких галузях промисловості витрати на підготовчі роботи у собівартості продукції досягають значного розміру. Питома вага таких витрат досить висока у машинобудуванні, в хімічній промисловості.

До складу загальновиробничих витрат включають [86]:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо);
- відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції,

- підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
 - витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загально-виробничого персоналу);
 - відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом;
 - витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
 - витрати на охорону праці, техніку безпеки; охорону навколишнього природного середовища;
 - інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

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

До постійних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включа-

ють до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загально-виробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Приклад розподілу загально-виробничих витрат наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Розрахунок розподілу загально-виробничих витрат

№ п/п	Показники	Всього	На одиницю бази розподілу (1 машино-година)	Включення загально-виробничих витрат до	
				витрат на виробництво продукції, грн.	собівартості реалізованої продукції
1	База розподілу за нормальною потужністю машино-години	10000	X	X	X
2	Загально-виробничі витрати за нормальною потужністю, грн.	70000			
	з них: змінні	50000		X	X
3	(ряд.3 гр.4 = ряд.2 гр.3 : ряд.1 гр. 3)		5		
4	постійні	20000		X	X
5	(ряд.5 гр.4 = ряд.4 гр. 3 : ряд.1 гр. 3)		2		
	База розподілу за фактичною потужністю, машино-години:				
6	1-й звітний період	8000	X	X	X
7	2-й звітний період	10500	X	X	X
	Фактичні загально-виробничі витрати, грн.:				
8	1 -й звітний період	68100			
	з них:				
9	змінні	48000	X	48000	X
10	постійні – всього (ряд.8 гр. 3 - ряд. 9 гр. 3)	20100	X	X	X
	утому числі:				
10.1	постійні розподілені (ряд.6 гр.3x ряд.5 гр.4)	16000	X	16000	X
10.2	постійні нерозподілені (ряд. 10 гр.3 - ряд. 10.1 гр.3)	4100	X	X	4100
11	2-й звітний період	77950			

12	3 НИХ: змінні	57750	X	57750	X
13	постійні — усього				
	(ряд. 11 гр.3 - ряд. 12 гр.3)	20200	X	X	X
	у тому числі:				
13.1	постійні розподілені (ряд.7 гр.3 x ряд.5 гр.4), але не більше суми фактичних постійних загальновиробничих витрат	20200	X	20200	X
13.2	постійні нерозподілені				
	(ряд. 13 гр.3 - ряд. 13.1 гр.3)	0	X	X	0

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат підприємство встановлює самостійно.

До *адміністративних витрат* відносять загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством (п.18 П(С)БО 16) [86]:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, ріелтерські);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського значення;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

З метою калькулювання собівартості продукції зібрані за місяць адміністративні витрати розподіляють між виробами пропорційно вибраній базі – заробітній платі виробничих робітників, заробітній платі і витратам на утримання і експлуатацію устаткування, відпрацьованим робітниками людино-годинам, масі або обсягу продукції. Найчастіше приймають за базу розподілу адміністративних витрат заробітну плату виробничих робітників.

З метою контролю за адміністративними витратами складають їх кошторис в розрізі номенклатури статей. На багатьох підприємствах ця номенклатура деталізується і нараховує понад 50 статей [93, 58]. Співставляючи фактичні витрати з кошторисними, знаходять відхилення і аналізують причини їх виникнення. Доцільно всі статті підрозділити на постійні і змінні, що дасть можливість глибше аналізувати відхилення за причинами і винуватцями.

На окремих підприємствах встановлюють відповідальних осіб за дотримання кошторисів витрат в розрізі окремих підрозділів заводу/управління. В зв'язку з цим, аналітичний облік повинен забезпечити дані про витрати за окремими підрозділами заводу/управління. Зрозуміло, що такий облік може бути забезпечений при використанні обчислювальної техніки.

Для кращого контролю за витратами на управління доцільно було б вести аналітичний їх облік за функціональною ознакою, що на практиці можна здійснити завдяки відкриттю субрахунків до рахунка адміністративних витрат, назва і зміст яких ідентичні функціям управління (загальне керівництво, комплектування і підготовка кадрів, охорона праці та техніка безпеки, планування). До кожного ж субрахунку – виділяти статті витрат залежно від їх економічного змісту, призначення. Контроль за витратами на управління важливий, тому що в собівартості продукції такі витрати в деяких галузях промисловості займають велику частку (20–30%). На ПП «Західпромгруп» загальногосподарські витрати складають у повній собівартості виробленої продукції 7–10%. Зниження цих витрат може дати значний економічний ефект.

Витрати на збут необхідні для задоволення потреб споживачів. Групування збутових витрат, передбачене Методичними рекомендаціями з форму-

вання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [68, 21] і у стандарті бухгалтерського обліку 16 “Витрати” ідентичне [86]:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів;
- витрати на транспортування і страхування готової продукції;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Хоча дана класифікація є детальною, враховує особливості процесу реалізації, проте в ній відсутня єдність у виборі класифікаційного критерію. Тому з метою аналітичної оцінки збутових витрат необхідно вдосконалити їх групування та номенклатуру статей.

Враховуючи переваги і недоліки групування збутових витрат, поданого в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” і Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, ми розробили систему їх класифікації (табл. 2.6).

Облік збутових витрат доцільно організувати у розрізі таких калькуляційних об'єктів: товарні групи, географічні регіони, групи споживачів, центри відповідальності та центри витрат. Центри витрат збутової діяльності можна поділити на: а) пов'язані з виробництвом продукції: сортування, пакування, складування, де виникають додаткові збутові витрати; б) пов'язані з товарорухом, – опрацювання замовлень, юридичне і документальне їх оформлення, транспортування.

Збутові витрати промислових підприємств

Функціональні статті витрат	Калькуляційні статті витрат
Витрати на складування продукції та зберігання товарно-матеріальних запасів	<ul style="list-style-type: none"> – заробітна плата складських працівників – і відрахування з неї на соціальні заходи; – утримання, ремонт та амортизація складських приміщень, обладнання і механізмів; – орендна плата; – страхування продукції; – нестачі продукції.
Витрати на пакування продукції	<ul style="list-style-type: none"> – вартість пакувальних матеріалів, яку включають до ціни продукції; – витрати на ремонт тари; – заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих сортуванням і пакуванням.
Витрати, пов'язані з транспортуванням продукції (товарорухом)	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на вантажно-розвантажувальні роботи; – заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих транспортними перевезеннями готових лікарських засобів до споживачів; – витрати на ремонт, запасні частини, паливно-мастильні матеріали, амортизацію автомобільного транспорту; – страхування продукції; – оплата послуг транспортно-експедиційних і посередницьких організацій; – оплата митних витрат.
Витрати на управління збутовою діяльністю	<ul style="list-style-type: none"> – основна і додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи працівників відділу збуту; – утримання, амортизація і ремонт приміщень служби збуту; – поштові, телефонні, канцелярські витрати; – витрати на придбання та обслуговування оргтехніки; – витрати на відрядження; – витрати на підвищення професійного рівня працівників відділу.
Інші витрати	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на придбання ліцензій на оптову торгівлю лікарськими засобами, юридичні консультації, страхування ризиків; – витрати на сумнівні та безнадійні борги.

Центрами додаткових витрат збуту є склади готової продукції. Облік складських витрат доцільно організувати за матеріально відповідальними особами, контроль за діяльністю яких здійснюють на підставі звітних даних. Звітність завідуючих складами готової продукції можна поділити за періодичністю на: щоденну – картки складського обліку; щотижневу – накопичувальна відомість залишків готової продукції; щомісячну – книга залишків готової продукції або оборотна відомість, відомість збутових витрат; квартальну, річну – баланс, інвентаризаційна відомість. Ведення обліку за допомогою автоматизованих систем дає можливість отримувати інформацію про рух готової продукції у будь який момент – на запит. Звіти завідуючих складів необхідні відділу збуту для забезпечення оперативного контролю за виконанням програми збуту та виявлення відхилень від запланованого рівня товарного запасу.

Товарорух – це діяльність підприємства, пов'язана з плануванням, практичною реалізацією і контролем за фізичним переміщенням готових виробів від місця їх виготовлення до споживачів з метою задоволення їх потреб і запитів та отримання прибутків. У сфері товароруху виникають чисті збутові витрати, пов'язані з актами купівлі–продажу, зміною форм вартості, транспортуванням препаратів. Облік збутових витрат системи товароруху доцільно організовувати за такими сегментами: асортиментні групи, регіональні представництва, групи клієнтів, канали розподілу. Витрати, що виникають внаслідок збуту продукції, можна поділити на прямі та непрямі. Прямі – безпосередньо відносять на сегмент, непрямі – розподіляють між сегментами на основі обраної бази (рис. 2.5).

Розподіл збутових витрат пропорційно до виробничої собівартості готової продукції або ж до виручки від реалізації продукції, має ряд недоліків: – розподіл збутових витрат пропорційно до виробничої собівартості призводить до того, що матеріало- і трудомістка продукція стає ще дорожчою за рахунок включення до її вартості більшої частини непрямих накладних витрат;

– розподіл збутових витрат пропорційно до загальної вартості реалізації, маючи на меті рівномірно віднести витрати на групи реалізованої продукції на основі визначеного коефіцієнта розподілу, сприяє збільшенню вартості і так дорогих готових лікарських засобів, хоча насправді витрати на складування та транспортування цієї продукції можуть бути незначними.



Рис. 2.5.Бази розподілу збутових витрат

Вважаємо, що практику розподілу збутових витрат пропорційно до загальної вартості реалізації доцільно застосовувати лише у тих випадках, коли на підприємстві є продукція, яка, окрім значних виробничих витрат, потребує додаткових особливих умов зберігання і (або) транспортування. У всіх інших випадках економічно обґрунтованим є розподіл збутових витрат, особливо витрат на складування, між групами продукції на основі використання натуральних показників обсягів реалізації – кількість штук, упаковок, вага продукції. Розподіл непрямих транспортних витрат між географічними ринками збуту можна проводити, виходячи з питомої ваги кількості продукції, реалізованої на даному ринку. Для збільшення точності віднесення вказаних витрат на ринкові сегменти рекомендуємо використовувати за базу розподілу величину прямих витрат на транспортування, а на групи продукції – кількість отриманих замовлень, оскільки величина витрат на збут більше залежить від кількості відвантажень і перевезень, ніж від кількості реалізованої продукції.

Величину кількості отриманих замовлень на продукцію пропонуємо використовувати і для розподілу витрат на управління збутовою діяльністю між ринковими сегментами.

2.3. Зведений облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції

У загальному значенні калькуляція – це розрахунок у грошовому вимірнику результату будь-якого господарського процесу – заготівлі матеріальних ресурсів, виробництва продукції в основному та допоміжних цехах, реалізації продукції або матеріальних цінностей, визначення витрат від браку.

У вузькому значенні калькуляція – це визначення собівартості одиниці продукції в цілому та в розрізі окремих статей витрат.

Проте таке визначення калькуляції як в першому, так і в другому значенні обмежується чисто технічною стороною і відірвано від економічної природи цього поняття. Основним призначенням калькуляції є отримання інфо-

рмації про собівартість для організації і управління процесом виробництва і контролю за рівнем витрат. Метою калькуляції є отримання інформації для управлінської системи про формування собівартості продукції на всіх етапах виробничого циклу, а також за місцями виникнення витрат.

Калькуляція тісно пов'язана з обліком виробництва, що виявляється в узгодженні об'єктів обліку з об'єктами калькулювання, номенклатури статей витрат на виробництво та статей калькуляції. Калькулювання неможливе без облікових даних, але у нього є своя мета, предмет, методи, категоріальний апарат і засоби для їх реалізації.

Калькуляція пов'язана з аналізом господарської діяльності, зокрема, з аналізом собівартості продукції. Контроль за виконанням плану зниження собівартості продукції і аналіз причин відхилень від плану найефективніший тоді, коли дані узагальнюють за окремими видами продукції, видами робіт і послуг, місцями виникнення витрат та сферами відповідальності.

Калькуляція пов'язана з економічною теорією, яка є теоретичною базою для обґрунтування витрат, які включають у собівартість продукції та обґрунтування ціни на продукцію, пошуку резервів зниження витрат на виробництво.

Досить тісно пов'язані між собою калькуляція, маркетинг і менеджмент. Контроль за формуванням прибутку та пошук шляхів для зниження собівартості продукції з метою збільшення маси прибутку є одним з центральних завдань менеджменту і маркетингу. Прийняття рішень щодо розширення виробництва продукції можливе після того, як будуть проаналізовані витрати виробництва і є можливість отримати достатній рівень прибутку від продажу товару на ринку. Без даних про собівартість продукції неможливо прийняти обґрунтоване рішення щодо припинення, нарощування, зниження обсягів реалізації освоєної продукції і випуску нової, а також визначити ціну товару на ринку [90, 247].

Калькуляція широко використовує статистичний і математичний апарат для дослідження процесів, що відбуваються у виробництві та на рин-

ку. Такі методи дозволяють обробити значний масив даних, перевірити багато варіантів розрахунків для знаходження оптимального.

Калькуляція дозволяє реалізувати, принаймні, дві головні мети:

1. На основі витрат на виробництво конкретного виду продукції визначити адекватну, справедливу і конкурентоспроможну продажну ціну;
2. Дані про собівартість продукції використовують для прогнозування і управління виробництвом і витратами.

Калькуляція, як наука, має свій предмет і метод. Предметом калькуляції є собівартість продукції, робіт і послуг як в цілому за підприємством, так і в розрізі його структурних підрозділів, центрів витрат і сфер відповідальності.

Апарат управління використовує інформацію про собівартість для пошуків внутрішньовиробничих резервів, усунення нераціонального використання ресурсів, непродуктивних витрат, оцінки рівня роботи структурних підрозділів підприємства, для визначення витрат на одиницю продукції та відхилення від стандартних витрат з аналізом причин та винуватців таких відхилень.

Слід відмітити, що калькуляція, хоча і ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, що стосується визначення фактичної собівартості продукції, але це самостійна дисципліна. Калькуляція використовується також і при визначенні прогнозної собівартості продукції, що вимагає своєї власної методологічної бази. Отримуючи дані від бухгалтерського обліку для різного роду розрахунків, калькуляція користується власними методами отримання інформації для управління. Іншими словами, калькуляція є самостійною наукою, яка тісно пов'язана з іншими економічними науками.

Із системою калькулювання пов'язано ряд робіт, які вимагають методологічного вирішення. До них зокрема відносять:

- визначення переліку витрат, які включаються у собівартість продукції і тих, що відносяться за рахунок інших джерел фінансування (прибутку, фондів, бюджетних асигнувань тощо);

- визначення переліку статей витрат на виробництво, який прийнятий для обліку і калькулювання;
- обґрунтування методики відображення витрат і їх оцінка за кожною статтею калькуляції;
- встановлення принципів розподілу витрат між готовою (товарною) продукцією і незавершеним виробництвом;
- розробка обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, робіт і послуг;
- оцінка незавершеного виробництва;
- визначення переліку об'єктів калькуляції і калькуляційних одиниць;
- розробка форми калькуляційного листа;
- визначення періодичності калькулювання;
- встановлення центрів витрат і сфер відповідальності та видів продукції, за якими складаються стандартні {нормативні} та фактичні калькуляції.

Як видно з наведеного переліку, обсяг калькуляційної роботи досить великий, а характер робіт складний, тому до цієї роботи необхідно залучати висококваліфікованих працівників.

Калькулювання дає можливість аналізувати відхилення від планової (нормативної) собівартості, здійснювати контроль за її. Організуючи обліковий процес на підприємстві, працівники бухгалтерії повинні вирішувати питання забезпечення необхідною бухгалтерською інформацією для системи управління – перелік об'єктів калькуляції, об'єктів витрат на виробництво продукції, робіт і послуг, центри витрат. Слід прагнути до ситуації, коли бухгалтерський облік підпорядковується процесу калькулювання.

Складним питанням є встановлення періодичності складання калькуляцій. В економічній літературі з цього приводу є різні погляди – від необхідності складання щоденних калькуляцій до річних. Зрозуміло, складання щоденних калькуляцій на практиці дуже трудомісткий процес, тому такі калькуляції рідко складають, в основному, через великі трудовитрати, які не компенсуються отриманим економічним ефектом.

Найдоцільніше складати щомісячні калькуляції, що дозволяє контролювати рівень витрат, ціни на продукцію, величину прибутку. На жаль, з 1965 року було відмінено в більшості галузей народного господарства положення про обов'язковість складання калькуляцій, що нанесло суттєву шкоду суспільству через втрату керованості процесом ціноутворення.

В умовах ринкової економіки калькуляції є основним джерелом інформації про витрати виробництва на одиницю продукції і встановлення на цій базі реальної ціни і прибутку.

Завдання калькулювання собівартості продукції, як складової частини управлінського обліку, полягають в забезпеченні інформацію про формування собівартості апарат управління, який приймає рішення, направлені на підвищення ефективності виробничого процесу. До основних завдань відносять:

- забезпечення інформацією про собівартість деталей, вузлів, агрегатів, виробів;
- виявлення відхилень від стандартних (нормативних) витрат на виробництво з вказанням факторів, які вплинули на них;
- визначення ефективності конструкторських, технологічних, організаційних умов виробництва продукції;
- забезпечення співставності калькуляцій для порівняльного аналізу і визначення ціни на продукцію;
- визначення рівня рентабельності продукції;
- знаходження залежності між випуском продукції, собівартістю та прибутком від продажу товарів;
- аналіз витрат на виробництво з метою пошуку резервів зниження собівартості.

Калькуляція є частиною управлінського обліку. Для того, щоб калькуляція могла вирішити поставлені перед нею завдання, необхідно організувати аналітичний облік витрат на виробництво продукції, робіт і послуг в такому розрізі, який максимально забезпечує даними для розрахунків собівартості продукції. Аналітичний облік виробничих витрат перегрупує первинні дані

паралельно в багатьох напрямках – за центрами витрат, відповідальними особами, виробами, переділами, технологічними лініями. Можливість перегрупування витрат дозволяє формувати інформацію для калькулювання в такому напрямку, як того вимагає система управління.

Групування витрат на виробництво вимагає вирішення такого теоретичного питання як об'єкти обліку і калькулювання та їх взаємозв'язок. В теорії та практиці досить часто об'єкти калькулювання ототожнюються, хоча між ними існують принципові відмінності.

Під об'єктом обліку слід розуміти витрати на виробництво, які групуються за різними ознаками з метою визначення собівартості продукції.

Облік витрат передуює процесу калькулювання собівартості продукції, але не завжди слідом за обліком витрат відбувається калькулювання. Між обліком і калькулюванням завжди існує часовий розрив. Калькулювання може здійснюватись щомісячно, раз на квартал, на півроку, на рік, або декілька років, як, наприклад, при будівництві особливо складних промислових об'єктів (атомних, теплових і гідроелектростанцій, мостів). Облік витрат ведуть щомісячно, а калькулювання здійснюють по мірі необхідності.

Зв'язок між обліком витрат і калькулюванням виявляється в тому, що організація обліку витрат на виробництво здійснюється в необхідному для калькуляції розрізі. В свою чергу, процес калькулювання залежить від моделі обліку витрат на виробництво. Виходячи з принципу зворотного зв'язку можна розробити модель обліку витрат на виробництво, яка задовольняє вимоги процесу калькулювання і модель калькулювання, яка визначає організацію обліку витрат на виробництво. Для удосконалення моделі обліку і підвищення інформативності облікових даних, доцільно одночасно проаналізувати модель обліку і калькулювання і внести в них необхідні зміни.

Об'єкти обліку витрат групують за різними ознаками. Первинними об'єктами обліку витрат на виробництво є витрати праці і матеріальних ресурсів при виконанні різних виробничих операцій, витрати на амортизацію, соціальне страхування. Групування за елементами необхідно для такої мети:

- планування витрат за статтями;
- визначення національного доходу;
- визначення структури витрат і динаміки її змін.

Не зважаючи на складність цієї класифікації витрат, вона недостатня для економічної роботи. Зокрема ця класифікація не дає уяви про мету і призначення витрат, не показує взаємозв'язок з технологічним процесом, обсягом випущеної продукції.

Отже, необхідно згрупувати дані про витрати виробництва в іншому розрізі – за статтями калькуляції. В бухгалтерському обліку ця класифікація відіграє важливу роль не лише для контролю за окремими напрямками здійснюваних витрат, але й для калькулювання. Зокрема, для контролю за формуванням собівартості продукції і пошуків шляхів для її зниження витрати необхідно групувати в розрізі цехів, дільниць, змін, бригад, робочих місць. Для визначення собівартості продукції витрати групують в розрізі замовлень, видів виробів, напівфабрикатів.

Сучасний рівень управління ставить нові вимоги до організації обліку витрат, що пов'язується з розширенням групування витрат виробництва. Так, необхідно розширити точки контролю за формуванням собівартості за центрами витрат, технологічними переділами, видами продукції, агрегатами, вузлами, деталями. Виникає необхідність визначити вплив витрат на впровадження нових виробів, на підвищення якості продукції, на охорону природи.

Методика групування витрат за об'єктами калькулювання є спільною для всіх підприємств. Вона включає в себе принципи обліку прямих витрат, узагальнення і розподілу непрямих витрат, узагальнення даних у регістрах бухгалтерського обліку.

Калькулювання собівартості продукції залежить від ступеня відповідності об'єкта обліку витрат на виробництво об'єкту калькулювання. Необхідність визначення собівартості продукції вимагає обґрунтування виділення об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць.

Об'єктом калькулювання виступають предмети праці взагалі.

Але таке досить широке тлумачення дає лише орієнтир для вибору об'єктів калькулювання, адже крім предметів праці підприємства можуть спеціалізуватися на випуску напівфабрикатів і комплектуючих виробів, певних видів робіт (ремонт, наладка устаткування) та послуг. Слід врахувати також, що об'єктом калькулювання може бути незавершене виробництво, брак у виробництві, продукція допоміжних, підсобних та обслуговуючих виробництв. Отже, в системі калькулювання об'єктами калькуляції є різні носії витрат. Встановлення науково обґрунтованого критерію визначення об'єктів калькулювання дозволяє забезпечити інформацію про собівартість продукції, виділити в аналітичному обліку такі об'єкти, які підлягають контролю з боку системи управління.

Калькулювання – це система прийомів визначення собівартості всієї продукції та її окремих видів, визначення ефективності технології виробництва, роботи структурних підрозділів підприємства і апарату управління.

Залежно від технології, характеру продукції *об'єктами калькулювання* можуть бути:

- один продукт (комплекс продуктів) у цілому за виробництвом;
- один продукт (комплекс продуктів) за окремими процесами, стадіями, перedілами, фазами виробництва;
- виріб (група виробів) за підприємством;
- виріб (група виробів) в розрізі цехів, дільниць, бригад;
- вид робіт, послуг за структурними підрозділами підприємства;
- напівфабрикат;
- деталі, вузли.

У економічній літературі об'єкти калькулювання виділяють, як правило, виходячи з продуктової концепції, при якій в бухгалтерському обліку витрати на виробництво узагальнюють за номенклатурою продукції, що випускає підприємство, тобто визначають собівартість виробів.

Такий підхід обмежує можливість системи калькулювання отримувати цінну інформацію про собівартість. Так, для управлінських рішень необхідно

мати дані про витрати за окремими операціями праці, технології обробки, щоб розрахувати вплив окремих факторів на собівартість продукції (ефективність постачання та збуту, системи управління). В ринкових умовах суттєвий вплив на собівартість продукції мають маркетингові дослідження (упаковка, методи стимулювання збуту), але в собівартості їх не виділяють в окрему статтю, що ускладнює аналіз, тому слід розширювати об'єкти калькулювання, а не обмежуватись лише виробничими витратами на освоєні види продукції.

З об'єктом калькулювання тісно пов'язані калькуляційні одиниці, які є вимірниками об'єкту калькулювання. *Калькуляційна одиниця* дає можливість розрахувати витрати на виробництво за кожною статтею окремо і в цілому на одиницю випущеної продукції. Економічне призначення калькуляційних одиниць полягає в забезпеченні адекватного відображення споживчих якостей товару і їх кількісної характеристики. При виборі калькуляційної одиниці враховуються умови виробництва і споживання продукту, якісні та кількісні параметри.

Калькуляційна одиниця повинна відображати кількісну одиницю продукції певної якості, СПОЖИВЧУ вартість, бути економічно однорідною і забезпечити співставлення калькуляцій однакової продукції, бути стійкою в часі, практично зручною для розрахунків, відповідати одиниці ціноутворення, відповідати калькулюванню, бути корисною для планування та управління.

Калькуляційні одиниці можна об'єднати у такі основні групи:

- натуральні – один виріб (штука, метр погонний, метр квадратний, метр кубічний, кг, л, т, квт/год).
- умовно-натуральні (1 умовна банка, 1 ткм, 1 умовна т, 100 пар взуття певного артикула):
- приведені одиниці (маса продукту в перерахунку на вміст корисних речовин, 100 умовних банок консервів, умовний ящик скла);
- експлуатаційні (одиниця потужності машин, двигунів, корисна площа будинку, параметри приладів);

– одиниці часу (нормо-години, машино-години).

Калькуляційні одиниці використовуються на стадії складання калькуляції, коли визначаються витрати в розрахунку на одиницю продукції, робіт і послуг. При калькулюванні роблять розрахунок (калькуляцію) собівартості одиниці продукції шляхом ділення загальної суми витрат, виявлених в аналітичному обліку за об'єктом калькулювання на кількість одиниць даного об'єкту.

Значний інтерес дослідників бухгалтерського обліку викликає проблема визначення методів та способів калькуляції. Вагомий внесок в її розв'язання зробили М.Г. Чумаченко, І.А. Басманов, А.Ш. Маргуліс, В.Ф. Палій, С.О. Стуков, В.В. Сопко, О.С. Наринський, І.І. Поклад. Цією проблемою займалися багато дослідників протягом ХХ-го століття, що свідчить про важливість пошуків найкращого розв'язання проблеми та розробки рекомендацій для практичного використання. Узагальнюючи результати досліджень з проблеми калькулювання проф. В.Ф. Палій пише: “Метод калькулювання є сукупністю способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами визначення собівартості калькуляційних одиниць” [82, 223].

В принципі, з цим визначенням можна погодитись, але воно акцентує увагу на організації аналітичного обліку, а не на методах калькулювання.

Групування витрат на виробництво за об'єктами калькуляційного обліку – замовленнями, переділами, продуктами відображає суттєву частину методу калькулювання, його економічну характеристику, але треба підкреслити також мету групування – визначення собівартості та відхилень від стандартів.

Для правильного відображення інформації про собівартість продукції необхідно знати методи калькулювання.

Методом калькулювання є система науково обґрунтованих прийомів розрахунку собівартості продукції, робіт і послуг з метою визначення ефективності організації та технології виробництва роботи окремих ділянок виробничого процесу (бригад, дільниць, цехів, служб).

У економічній літературі наводиться багато різних методів калькулювання, але найчастіше зустрічаються 4 методи: *позамовний, попередільний, попроцесний (простий) і нормативний*.

Метод калькулювання залежить від типу організації і технології виробництва і включає в себе принципи збору інформації з центрів витрат про витрачені ресурси, узагальнення і розподілу непрямих витрат. На підприємствах, в яких виробництво продукції відбувається в одному технологічному процесі, витрати обліковують за виробництву в цілому (виробництво пари, електроенергії, добування піску, вантажний транспорт). На підприємствах, в яких продукція в процесі виробництва проходить декілька послідовних стадій (переділів), облік витрат слід організувати за окремими стадіями виробництва (виробництво чавуну, сталі, прокату, цегельні заводи, столярні виробництва).

Виробничі витрати узагальнюються в такому розрізі:

- відображення витрачання матеріальних і трудових ресурсів а певній системі первинних документів із зазначенням кодів аналітичних позицій, на які відносяться витрати;
- групування витрат в розрізі центрів витрат;
- оцінка використаних на виробництво ресурсів;
- співставлення згрупованих даних з планами, нормами, кошторисами;
- зведення даних про витрати на виробництво за встановленою номенклатурою статей і об'єктів калькулювання;
- деталізація і розшифровка даних в аналітичному обліку.

Між обліком витрат на виробництво та методами калькулювання існує взаємозв'язок, що видно на рисунку 2.6 наведена концепція відомого вченого проф. В.Ф.Палія показує, що в основу класифікації методів обліку витрат покладено їх групування за елементами і статтями калькуляції, а віднесення витрат за центрами і сферами відповідальності за фактичними або нормативними витратами є вторинним перегрупуванням.

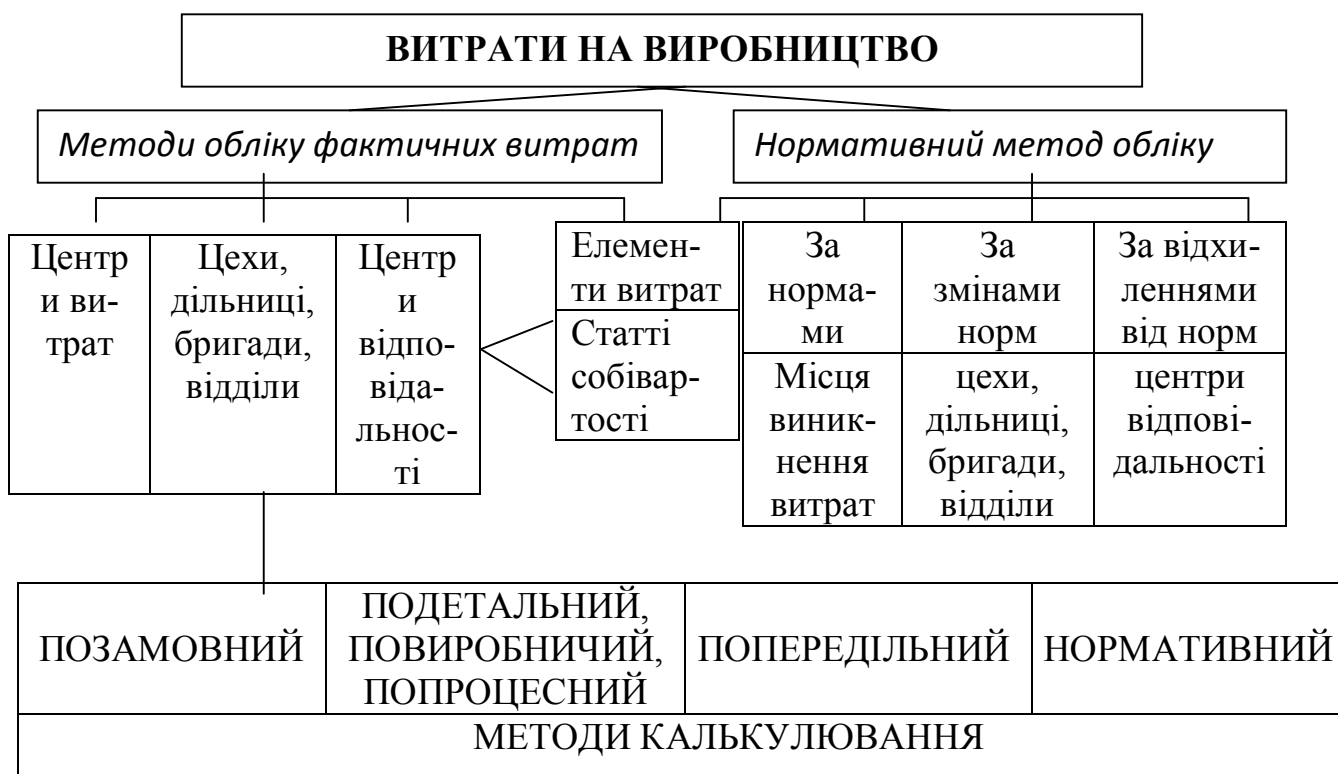


Рис. 2.6. Взаємозв'язок методів та об'єктів обліку витрат на виробництво і методів калькулювання [90, 100]

В управлінському обліку об'єкти вказують ознаку групування витрат (замовлення, переділ) і, характеризують метод калькулювання (позамовний, попередільний), який залежить від прийнятого методу аналітичного обліку витрат.

Позамовний метод історично виник раніше інших. Він характерний для індивідуальних і дрібносерійних виробництв. Знаходить застосування у суднобудуванні, літакобудуванні, деяких галузях важкого машинобудування і металообробки, в ремонтних цехах, на підприємствах побутового обслуговування.

На виготовлення виробу (групи виробів) збирають витрати виробництва за замовленнями, на основі яких відкривають картки. В них відображаються дані про те, що повинно бути виготовлено, в якій кількості і в який термін. Один примірник замовлення надходить в бухгалтерію для відкриття картки аналітичного обліку. В первинних документах обов'язково проставляють номер замовлення і за ним легко визначити розмір витрат на кож-

не замовлення окремо. Отже, об'єктом калькулювання при позамовному методі є замовлення. Аналітичний облік ведуть в картках, які відкривають на кожне замовлення. В картках відображають щомісячно витрати за встановленою номенклатурою витрат. Якщо замовлення виконують більше місяця, то витрати показують за місяць і наростаючим підсумком до моменту завершення робіт і вважають незавершеним виробництвом.

Собівартість робіт визначається методом сумування всіх витрат з дня відкриття замовлення до його закінчення. Калькуляцію складають після того, коли буде виконане замовлення. Це є недоліком позамовного методу через те, що в умовах виконання серії виробів за замовленням протягом тривалого терміну досить важко визначити собівартість окремого замовлення за певний місяць. Труднощі пов'язані з тим, що непрямі витрати розподіляють в кінці місяця і до завершення звітної періоду фактичну собівартість визначити неможливо.

При спорудженні суден, виготовленні енергоблоків, спорудженні об'єктів будівництва доцільно виділяти окремі субзамовлення і організувати облік витрат в такому розрізі, який забезпечує інформацію про собівартість окремих конструктивних елементів і частин загального замовлення. Такий метод дозволяє виявити рівень витрат у порівнянні з кошторисом.

В сучасних умовах сфера позамовного методу розширяється внаслідок орієнтації підприємства на задоволення індивідуальних потреб споживача. Підприємства переходять від масового випуску продукції, який враховує запити усередненого споживача, до дрібносерійного або індивідуального замовлення малої групи людей чи окремих осіб. Про це свідчить досвід розвинутих країн. Так, в машинобудуванні США серії продукції не більш, ніж з 50 виробів становлять 75% всього виробництва, середній розмір партії поступово знижується до 3-10 шт. у крайньому випадку – 30 шт. На машинобудівних заводах Англії 80% усіх машин випускають серіями менше 30 шт. Позамовний метод не тільки зберігає своє значення у системі бухгалтерського обліку і калькулювання, але й має тенденцію до розширення сфери застосування.

Попередільний метод застосовують у тих виробництвах, в яких технологічний процес можна чітко поділити на окремі переділи (фази). Попередільний метод калькулювання ведуть на підприємствах чорної і кольорової металургії, в хімічній промисловості, легкій і харчовій промисловості та інших галузях.

Суть попередільного методу полягає в тому, що собівартість продукції калькулюють на кожному переділі окремо, по мірі обробки деталей. Витрати повинні узагальнюватись за встановленою номенклатурою статей за фазами, стадіями, переділами. Аналітичний облік витрат на виробництво організують за виробами, при цьому прями витрати (матеріали, зарплата робітників) відносять на конкретні види виробів за кодом, який проставляють в первинних документах, а накладні витрати збирають протягом місяця окремо і розподіляють між виробами пропорційно вибраній базі в кінці місяця.

Попередільний метод калькулювання собівартості продукції передбачає необхідність організації обліку напівфабрикатів після кожного з переділів. Без цього неможливо калькулювати собівартість за окремими переділами.

Попередільний метод калькулювання забезпечує інформацію про формування собівартості продукції в розрізі структурних підрозділів підприємства, що дає можливість оцінити діяльність кожного з них та цілеспрямовано вести пошук резервів виробництва.

Попроцесний (простий) метод калькулювання використовують в тих виробництвах, де технологічний процес не складний. Наприклад, в підсобних і допоміжних виробництвах, в добувних галузях, на електростанціях, а також в галузях масового випуску продукції.

Особливістю цього методу є те, що витрати на виробництво узагальнюють в реєстрі бухгалтерського обліку в цілому за процесом і ділять на кількість продукції, наданих послуг або виконаних робіт.

Попроцесний (простий, повиробний, подетальний, попродуктовий) метод характерний для масового виробництва із стійкою номенклатурою výro-

бів, що випускають протягом тривалого часу. Виробництво продукції проходить в одній або небагатьох технологічних стадіях, в яких не утворюється напівфабрикат і часто відсутнє незавершене виробництво.

Попроцесний метод калькулювання поділяють на два варіанти: *однопроцесний та багатопроцесний*. При *однопроцесному* варіанті калькулювання всі виробничі витрати звітного періоду повністю відносять на випущену продукцію, внаслідок відсутності незавершеного виробництва і випуску обмеженої номенклатури виробів у одному технологічному процесі. *Багатопроцесний* варіант калькулювання передбачає розподіл витрат між видами продукції і визначення собівартості продукції та ефективності роботи окремих виробничих дільниць.

Повиробний метод можна використовувати для визначення середньої собівартості калькуляційної одиниці за певний звітний період. Масовий або серійний характер випуску продукції передбачає наявність незавершеного виробництва, що впливає на величину собівартості виробу. Повиробний метод полягає в тому, що витрати на виробництво групують в бухгалтерському обліку за виробами або групами однорідних виробів, а собівартість калькуляційної одиниці визначають діленням витрат за звітний період з урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва на кількість випущених з виробництва виробів.

Подетальний метод калькулювання є різновидом *повиробного*, який забезпечує деталізацію собівартості виробу в розрізі окремих деталей. Подетальний метод необхідний при напівфабрикатному варіанті калькулювання у машинобудуванні. Цей метод має два варіанти: *подетально-партіонний* і *подетально-поопераційний*. Перший варіант полягає в тому, що прямі витрати (матеріали, заробітна плата) відносять в цілому на партію деталей, а непрямі витрати розподіляються між деталями пропорційно обраній базі. Другий варіант відрізняється від першого тим, що собівартість деталей в частині заробітної плати визначають за кожною операцією або групою однорідних операцій. В бухгалтерському обліку на кожну деталь відкривають окремий

аналітичний рахунок. Отже, подетальний метод калькулювання досить трудомісткий і може бути використаний при автоматизації обліку.

Нормативний метод калькулювання займає особливе місце в класифікації. За направленістю цей метод є попродуктним (повиробним), який відрізняється технікою калькуляційних розрахунків. При нормативному методі складають нормативну калькуляцію за діючими виробничими нормами. Враховується технологія виробництва, проходження деталей за окремими операціями обробки, карта входження деталей у вузли і готовий виріб.

Причина широкого використання систем калькуляції собівартості за нормативними затратам в тому, що вони дають інформацію, придатну для досягнення багатьох цілей, наприклад, для складання кошторисів, для спрощення оцінки запасів матеріально-виробничих запасів, для прогнозування затрат майбутніх періодів, для прийняття рішень, а також для контролю затрат і оцінки функціонування компаній.

В сучасних умовах аналіз відхилень може спростити завдання оцінки матеріально-виробничих запасів і підготовки щорічних і щомісячних звітів про прибутки, а також вчасно подати сигнал про необхідність перегляду нормативів для цілей планування і прийняття рішень.

Нормативний облік затрат і калькулювання собівартості продукції передбачає управління господарськими процесами через відхилення, що фіксуються механізмом зворотного зв'язку. Тому особливий інтерес для керівника має інформація про відхилення (рис. 2.7), оскільки вона сигналізує про недоліки в керованій системі, про необхідність термінового втручання в роботу цієї системи з метою відшукати причини і винуватців відхилень і усунути ці відхилення.

Система калькуляції собівартості за нормативними витратам доцільна для використання лише в разі, якщо технологічний процес складається із великої кількості постійно повторюваних операцій.

Відхилення по виробничих витратах

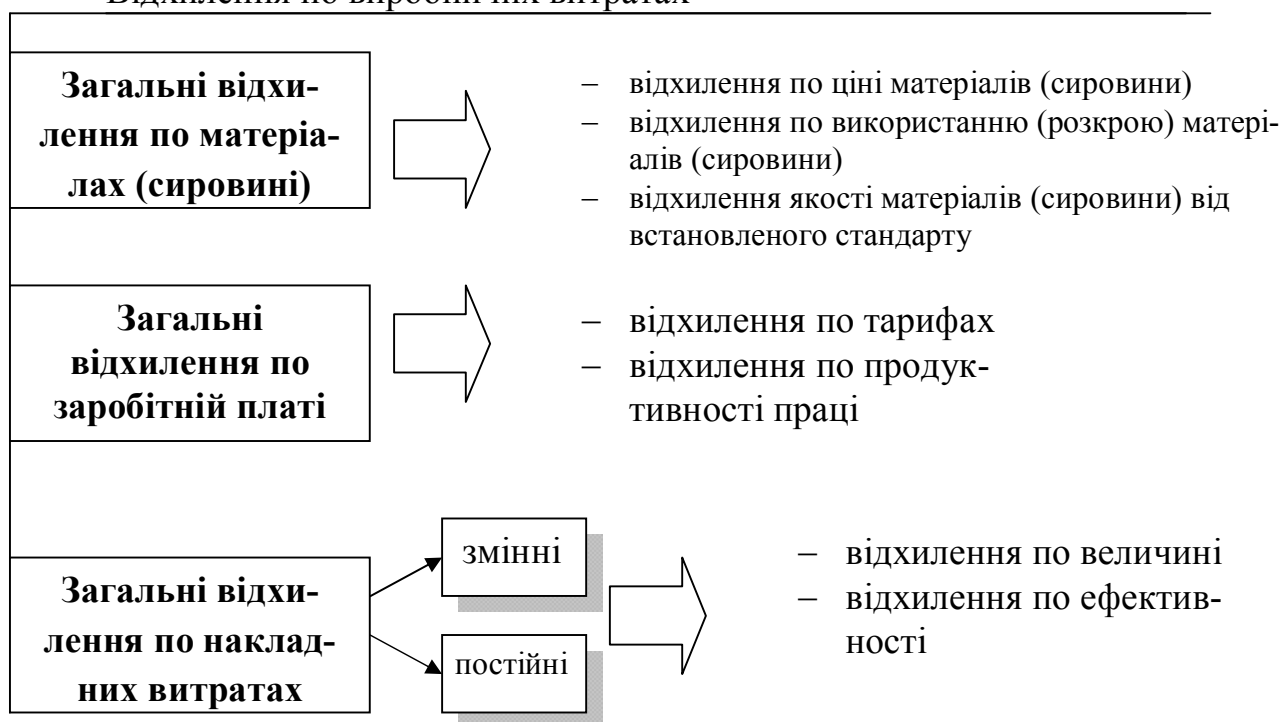


Рис. 2.7. Структура відхилень в системі нормативного обліку

Методи калькулювання доповнюють способи калькуляції, під якими розуміють технічні прийоми розрахунку собівартості продукції за допомогою певних процедур. Послідовність та порядок розрахунків у калькуляції залежить від технології створення продукції, можливостей локалізації витрат за калькуляційними об'єктами, наявності супутніх і побічних видів продукції.

У практиці калькуляційних розрахунків використовують різні способи. Досить часто використовуються такі чотири способи розрахунків:

- *вилучення* (відходи виробництва, втрати від браку, незавершене виробництво, вартість супутньої продукції);
- *сумування витрат* (при попередільному методі узагальнення (даних про собівартість продукції, при виконанні замовлення протягом періоду понад один місяць);
- *прямого розрахунку* (у простих виробництвах витрати ділять на випуск продукції в натуральних одиницях);
- *розподілу витрат* (пропорційно до обґрунтованого показника – маси, планової собівартості, витрат за переділом, коефіцієнтів).

У практиці калькулювання неможливо обійтись лише одним способом розрахунків, тому часто розподіл витрат між об'єктами калькуляції здійснюють комбінованим способом, при якому частину витрат з виготовлення продукції розподіляють одним способом, а іншу частину – другим.

Спосіб нагромадження (сумування) витрат полягає в тому, що собівартість калькуляційного об'єкту і одиниці визначають сумуванням витрат за частинами продукції або продукції в цілому, за процесами, переділами.

При позамовному методі калькулювання витрати послідовно нагромаджують в картках з початку виконання замовлення і до його закінчення.

Спосіб розподілу витрат використовують у виробництвах комплексної переробки сировини, при отриманні декількох видів продукції із одного процесу і неможливості прямого обліку витрат за кожним калькуляційним об'єктом, а також при організації аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів. Такий спосіб досить поширений в хімічній промисловості, кольоровій металургії, сільському господарстві.

Спосіб прямого розрахунку полягає в тому, що зібрані витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів ділять на число калькуляційних одиниць за кожним об'єктом в розрізі статей калькуляцій чи елементів витрат. Цей спосіб універсальний і в кінцевому розрахунку собівартості продукції використовують при інших способах калькуляції.

Спосіб виключення витрат застосовують при розмежуванні витрат і визначення собівартості основної і побічної продукції, які отримують в одному процесі і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку. Цей метод поширений в хімічній промисловості, сільському господарстві.

У зведеному обліку витрати групують за видами продукції (групами однорідної продукції), замовленнями, переділами, цехами тощо. Методика зведеного обліку і порядок складання звітної калькуляції залежать від типу виробництва, кількості видів продукції, що випускається, структури управління виробництвом, а також від застосовуваних методів обліку і калькулювання собівартості продукції.

Зведений облік витрат на виробництво здійснюється на основі зведених даних, одержаних в результаті обробки первинної документації.

На підприємствах із цеховою структурою управління зведений облік забезпечує виділення в собівартості продукції витрат окремих цехів. На підприємствах з безцеховою структурою управління зведений облік витрат на виробництво ведеться за видами продукції в цілому по підприємству. Дані зведеного обліку використовують під час складання калькуляції фактичної собівартості продукції.

Для правильної побудови обліку зведення витрат важливе значення має правильне визначення поняття "напівфабрикати (напівпродукти)". Напівфабрикат (напівпродукт) – це продукт окремих технологічних фаз (переділів, цехів, дільниць, бригад тощо), який повинен ще пройти одну або кілька технологічних фаз (переділів тощо) обробки, перш ніж стати готовою продукцією. Але для даної стадії (фази, переділу) він є закінченим.

Якщо напівфабрикат для даного переділу є готовим і призначеним для іншого виробництва за межами господарства, тобто реалізується, його облічують як готову продукцію, наявність якої на методику обліку зведення витрат не впливає. Якщо напівфабрикат (напівпродукт) призначений для подальшої обробки на цьому підприємстві, його міжцеховий рух облічується.

Облік витрат на виробництво може здійснюватися без бухгалтерського перерахування собівартості напівфабрикатів власного виробництва, якщо вони передаються з цеху в цех (безнапівфабрикатний варіант). У цьому разі витрати на виготовлення напівфабрикатів, деталей і вузлів враховуються в цехах у розрізі статей витрат.

Якщо застосовується напівфабрикатний варіант обліку зведення витрат, ведеться систематичний облік руху напівфабрикатів на рахунках у ході технологічного процесу (витрати на виготовлення напівфабрикатів враховуються цехами за комплексною статтею "Напівфабрикати власного виробництва"). Передавання напівфабрикатів із цеху в цех або на склад відображається на рахунках як у кількісних, так і у вартісних показниках.

Із цією метою собівартість напівфабрикату кожного цеху обчислюють щомісяця шляхом сумування власних витрат та витрат, прийнятих від цехів попередньої обробки. Собівартість готового продукту визначається послідовним нашаруванням витрат кожного цеху у ході технологічного процесу.

Застосування напівфабрикатного варіанту обліку витрат обумовлено наявністю великого асортименту та кількості напівфабрикатів власного виробництва і тим, що одні й ті ж напівфабрикати споживаються одночасно кількома різними цехами, а також нормуванням витрат вихідної сировини та матеріалів на напівфабрикати, а не на кінцеву продукцію виробництва.

У разі застосування напівфабрикатного варіанту обліку передавання напівфабрикатів власного виробництва з одного переділу до іншого відображається в обліку за фактичною собівартістю. Крім обліку за фактичною собівартістю, напівфабрикати власного виробництва враховуються в поточному порядку за плановою (нормативною) собівартістю з наступним доведенням планової (нормативної) собівартості напівфабрикатів до фактичної.

У звітній калькуляції собівартість напівфабрикатів власного виробництва (як у разі безнапівфабрикатного, так і у разі напівфабрикатного варіантів) включається до відповідних статей витрат, а в тих галузях, де напівфабрикати власного виробництва виділені в окрему статтю, на них складаються окремі калькуляції за встановленими статтями витрат.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) того звітного періоду, до якого вони належать, незалежно від виду оплати – попередньої (орендна плата тощо) або наступної (оплата послуг сторонніх організацій, оплата відпусток працівників тощо). Окремі види витрат (витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва нових видів продукції, відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв тощо), щодо яких неможливо точно встановити, до якого калькуляційного періоду вони належать, а також витрати в сезонних галузях промисловості включаються до витрат на виробництво у кошторисно-нормалізованому порядку.

Непродуктивні витрати і втрати відображаються в обліку того звітного періоду, в якому вони виявлені.

У разі виявлення неправильного або несвоєчасного віднесення витрат до собівартості продукції чи виявлення в результаті інвентаризації або перевірки нестач (лишків) сировини, матеріалів, палива, незавершеного виробництва і готової продукції в цехах і на складах підприємства, а також у разі виявлення помилок в обліку витрат, що відносяться до попередніх періодів, до собівартості продукції звітного місяця вносяться необхідні виправлення.

На підприємствах окремих галузей промисловості, що застосовують нормативний метод обліку, зведений облік витрат на виробництво має деякі особливості. На підприємствах з масовим або серійним виробництвом, на яких діючі норми істотно відрізняються від планових, у зведеному обліку витрат виділяються витрати за нормами, змінами норм і відхиленнями від норм. Якщо на підприємствах виготовляється ряд виробів, які близькі між собою за конструкцією і мають велику питому вагу спільних деталей та вузлів, зведений облік ведеться за групами однорідних виробів.

Витрати за нормами незавершеного виробництва на початок і кінець місяця, витрат за звітний місяць, а також списання на собівартість випущеної продукції відображають за єдиним рівнем норм, досягнутим на початок місяця. У разі зміни норм на початок кожного місяця проводиться переоцінка нормативної собівартості незавершеного виробництва до рівня собівартості за цими зміненими нормами. У разі зміни норм протягом звітного місяця витрати за нормами за цей місяць коригують на різницю від зміни норм, тобто доводяться до рівня норм на початок місяця.

Переоцінка незавершеного виробництва, викликана змінами норм, проводиться на основі даних інвентаризації незавершеного виробництва шляхом множення різниці між старою і новою нормою на кількість деталей в незавершеному виробництві. Якщо інвентаризація не проводилася, незавершене виробництво переоцінюється за допомогою коефіцієнтів, що обчислюються за окремими статтями калькуляції. У разі наявності стабільних залишків не-

завершеного виробництва відхилення від норм списуються на собівартість товарної продукції і незавершеного виробництва.

Для ведення зведеного обліку витрат на виробництво застосовуються облікові реєстри (відомості). Собівартість товарного випуску відображається в калькуляційних відомостях, які складаються для кожного найменування продукції або груп однорідної продукції. В цих відомостях на підставі нормативних калькуляцій і кількісних даних про випуск продукції визначається нормативна собівартість товарної продукції за статтями витрат. До загального підсумку нормативних витрат додаються суми зміни норм і відхилень від них і визначається фактична собівартість товарної продукції.

Фактичну собівартість кожного виду продукції визначають шляхом додавання (із знаком + або –) до нормативної собівартості певного виду продукції величини відхилень і зміни норм за кожною статтею витрат. Якщо відхилення і зміни норм виявляють в групі однорідної продукції, їх суми відносять до собівартості кожного виду продукції, що входить до цієї групи, за кожною статтею витрат за допомогою індексів.

На підприємствах з масовим або серійним виробництвом, де діючі норми мало відрізняються від планових, замість нормативних використовуються планові калькуляції. Основні відмінності зведеного обліку при цьому полягають у тому, що переоцінка незавершеного виробництва у зв'язку із змінами норм (внаслідок незначних розмірів незавершеного виробництва і різниць щодо зміни норм) не проводиться, а щомісяця (на основі перевірених даних інвентаризації) незавершене виробництво оцінюється за плановою собівартістю або поточними нормами.

Фактична собівартість товарної продукції при цьому визначається шляхом додавання до планової собівартості виробів сум відхилень, виявлених у зведеному обліку. Зведений облік здійснюється у відомості.

Якщо на підприємствах з масовим і серійним виробництвом поточні норми значно відрізняються від планових, зведений облік витрат і калькулю-

вання фактичної собівартості продукції здійснюється з використанням нормативних калькуляцій.

На підприємствах з індивідуальним і дрібносерійним виробництвом, де випускаються нескладні вироби з коротким виробничим циклом, за основу обліку відхилень беруться норми, закладені до планових калькуляцій собівартості замовлень (партії, виробу) під час запуску їх у виробництво. Якщо норми витрат змінюються в процесі виконання замовлення, виявлена різниця враховується або груп однорідної продукції. В цих відомостях на підставі нормативних калькуляцій і кількісних даних про випуск продукції визначається нормативна собівартість товарної продукції за статтями витрат. До загального підсумку нормативних витрат додаються суми зміни норм і відхилень від них і визначається фактична собівартість товарної продукції.

2.4. Побудова автоматизованої інформаційної системи формування собівартості продукції

Процес ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є сукупністю інформаційних і контрольно-операційних операцій. До інформаційних операцій відносяться операції збору, реєстрації, передачі, зберігання і обробки даних. Інформаційні операції облікового процесу поділяють на дві нерозривні стадії: первинний облік та систематизація і узагальнення даних первинного обліку. Первинний облік включає операції збору, реєстрації і передачі облікових даних. Стадія узагальнення включає операції зберігання і обробки облікових даних.

Завдання обліку витрат підприємства інформаційно пов'язане з суміжними ділянками обліку і підсистемами інформаційної системи підприємства. Лише незначна за обсягом вихідна інформація формується на основі первинних документів. Отже, умовою функціонування АРМ бухгалтера з обліку витрат є формування на машинних носіях необхідної вихідної інформації, яка виникає при вирішенні завдань з обліку основних засобів, МЦ, заробітної

плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації. Вся ця інформація повинна бути представлена у вигляді єдиної бази даних бухгалтерських записів відповідно до вимог АРМ бухгалтера з обліку витрат. Зв'язок АРМБ з обліку витрат із іншими підсистемами інформаційної системи підприємства передбачає використання такої інформації:

- нормативної бази інформаційної системи (ІС) підприємства в галузі нормативів на деталь, виріб;
- підсистеми “Техніко-економічного планування” в частині планових непрямих витрат до базових статей;
- підсистеми “Управління якістю” в частині даних про кількість забракованої продукції;
- підсистеми оперативного управління основним виробництвом в частині отримання даних про залишки незавершеного виробництва на перше число кожного місяця.

Задачі АРМБ з обліку витрат пов'язані між собою через єдину базу даних (рис. 2.8.) за допомогою передачі бухгалтерської інформації за синтетичними рахунками.

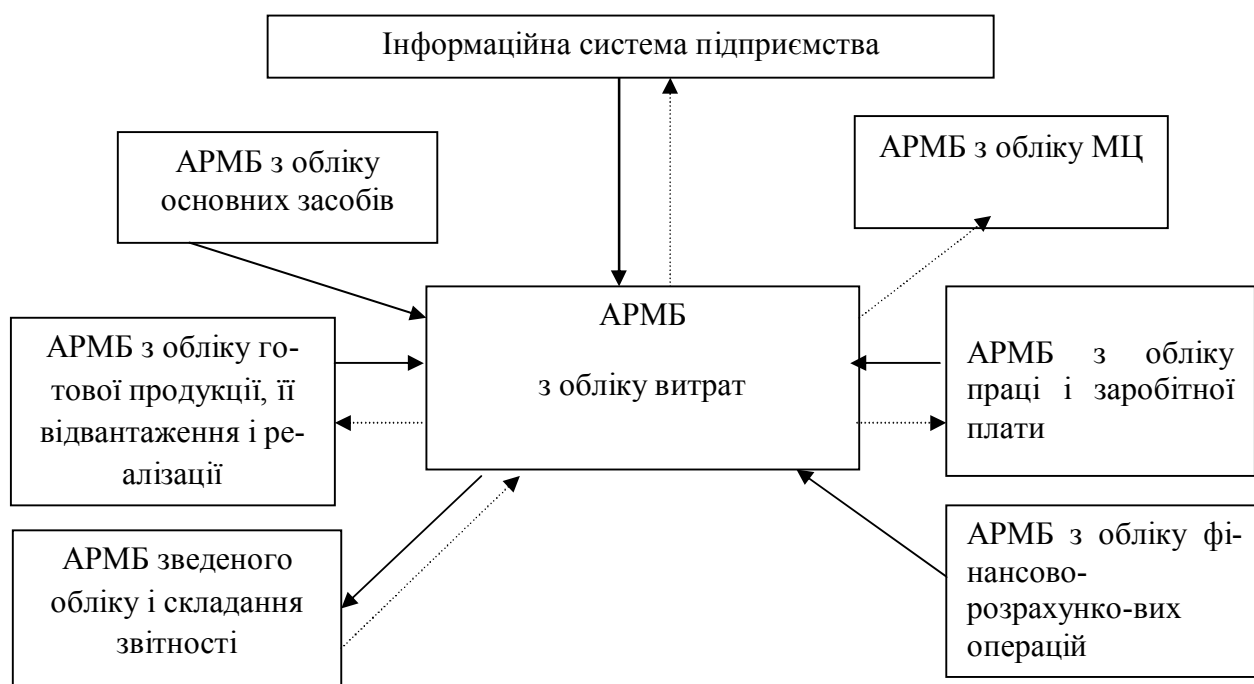


Рис. 2.8. Інформаційні взаємозв'язки АРМБ з обліку витрат

Процес обліку витрат на виробництво організується у вигляді певної схеми робочих місць, яка відображає взаємодію різних працівників при реалізації облікових функцій. В цю схему повинні входити робочі місця працівників, функціональні обов'язки яких пов'язані з веденням бухгалтерського обліку. До них слід відносити не тільки осіб, які здійснюють документування, систематизацію і узагальнення інформації, але й технічний персонал, який забезпечує оформлення документів, їх архівування, відображення і т.д.

На робочих місцях бухгалтерських працівників весь комплекс робіт пов'язаний з вирішенням завдань бухгалтерського обліку. В той же час для іншого персоналу функції, пов'язані з бухгалтерським обліком, не є основними і займають лише частину робочого часу. Тому, організація АРМ для такої категорії персоналу доцільна лише за умови виконання на АРМ їх основних функцій. Найбільш раціонально поділяти АРМ на три категорії (рис. 2.9).

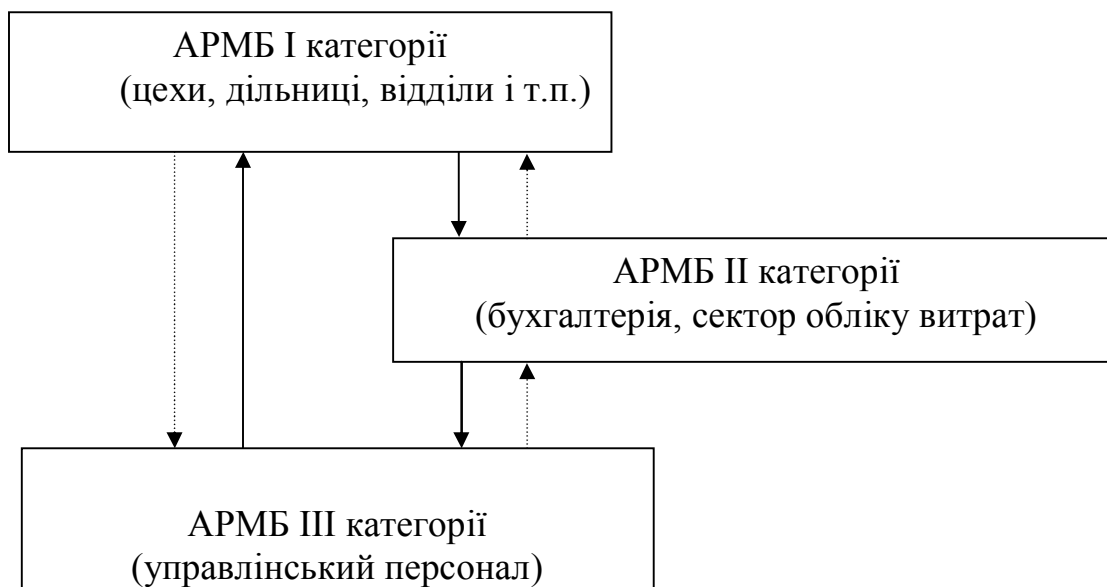
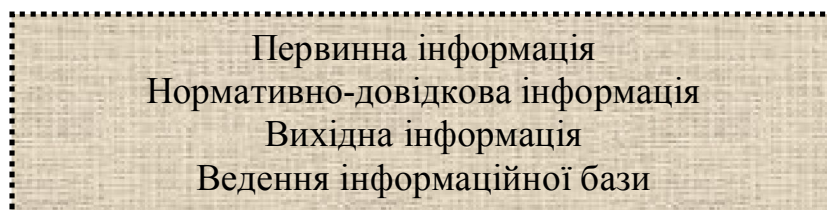


Рис. 2.9. Структурна схема організації АРМБ з обліку витрат

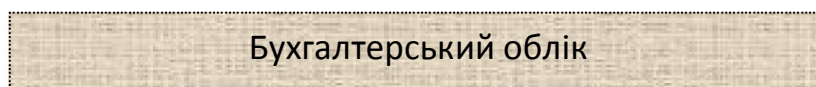
Цільова функція обліку витрат, яка полягає у виявленні і усуненні недоліків організації підприємства і матеріально-технічного постачання, направлена на максимальну економію матеріальних і трудових витрат і на підвищення продуктивності праці. АРМБ з обліку витрат I категорії призначене для підготовки первинної інформації, яка формується безпосередньо у місцях

виникнення інформації. АРМБ вирішує завдання з обліку витрат щодо окремих підрозділів, дозволяє організувати систематичне своєчасне виявлення відхилень від нормальних умов, проводити оперативний облік і здійснювати внутрішній аудит.

На АРМБ II категорії контролюється інформація, яка отримана з АРМБ I категорії і вирішуються регламентні і запитові завдання з обліку витрат в цілому по підприємству. АРМБ III категорії призначене для аналізу роботи структурних підрозділів і підприємства в цілому, узагальнення зведених даних про витрати, здійснення оперативного контролю з використанням трудових, матеріальних і грошових засобів, організації внутрішнього аудиту. Для вирішення задач на АРМБ з обліку витрат повинно використовуватися трирівневе меню. Меню першого рівня містить директиви по завантаженню комплексу програм і виконання директив функціонального призначення. Структура I рівня:



При виборі функції “первинна інформація” в меню II рівня відображається:



Бухгалтерська довідка необхідна для документального відображення сторнувальних записів, які не відображені в інших системах обліку. Структурна форма бухгалтерської довідки видається на три рівні. Тут бухгалтер попередньо заповнює бухгалтерську довідку.

При виборі функції “Нормативно-довідкова інформація” на три рівні меню видається наступний перелік:

Довідник планових відсотків непрямих витрат
 Довідник нормативних витрат на деталь, виріб,
 замовлення, вид послуг

Довідник допустимої кореспонденції рахунків

Довідник кошторисних асигнувань на
 обслуговування виробництва і управління

Довідник планової собівартості продукції

Довідник причин і винуватців відхилень від норм

Довідник планових відсотків (процентів) непрямих витрат необхідний для оцінки незавершеного виробництва, допоміжного виробництва, для визначення частки накладних витрат на виріб, замовлення, вид послуг. Довідник має таку структуру: стаття витрат розрахункова, стаття витрат базова, структурний підрозділ, відсоток або кошторисна ставка.

Довідник нормативних витрат на деталь, виріб, замовлення, вид послуг, необхідний для визначення нормативних витрат на продукцію (послуги). Його структура: код виробу (калькуляційна одиниця), структурний підрозділ, стаття витрат, одиниця виміру, кількість, сума.

Довідник допустимої кореспонденції рахунків призначений для контролю введеної інформації з точки зору правильності постачання контрировок проводок і для аудиту проведення господарських операцій.

Довідник кошторисних асигнувань на обслуговування виробництва і управління складається для аналізу відхилень від нормальних умов роботи з непрямыми витратами. Його структура: структурний підрозділ, основний рахунок, субрахунок, код аналітичного рахунку, стаття витрат, найменування статті, витрати на початок року, витрати по місяцях.

Довідник планової собівартості продукції використовується для аналізу стану фактичних даних, а також для моделювання і прогнозування витрат на

виробництво. Він містить такі дані: код зведеного обліку (виріб, вид послуг і т.д.), найменування виробу, вид послуг, стаття витрат, сума.

Довідник причин і винуватців відхилень від норм витрат необхідний для ідентифікації причин і для групування даних для прийняття управлінських рішень. Довідник має таку структуру: код причин відхилень від норм, винуватці відхилень.

Довідник бухгалтерських проводок використовується для автоматичного формування кореспонденції бухгалтерських рахунків. Структура довідника наведена раніше при описі інших комплексів завдань.

Довідник підприємств і довідник структурних підрозділів застосовується для формування інформації за структурними підрозділами і підприємствами, які входять до складу акціонерного товариства, концерну, асоціації, корпорації і т.д.

На АРМБ з обліку витрат I категорії здійснюються такі роботи:

- ввід, контроль і друк вихідних даних;
- розрахунок нормативної собівартості незавершеного виробництва, нормативна собівартість готової продукції (видів послуг, товарів), нормативна собівартість бракованої продукції;
- формування даних, отриманих з інших АРМБ і з інформаційної системи про фактичні витрати матеріальних цінностей, заробітної плати та інших прямих витрат;
- групування валових витрат;
- групування витрат за статтями;
- розподіл витрат за об'єктами обліку;
- визначення витрат за місцями їх виникнення;
- аудит витрат на виробництво за структурними підрозділами;
- моделювання і аналіз витрат за структурними підрозділами і за видами випущеної продукції, виконаних робіт і послуг.

На АРМБ I категорії формується і відображається така інформація:

- відомість відхилень від норм фактичних витрат на виробництво;

- відомість аналітичного обліку загальновиробничих витрат.

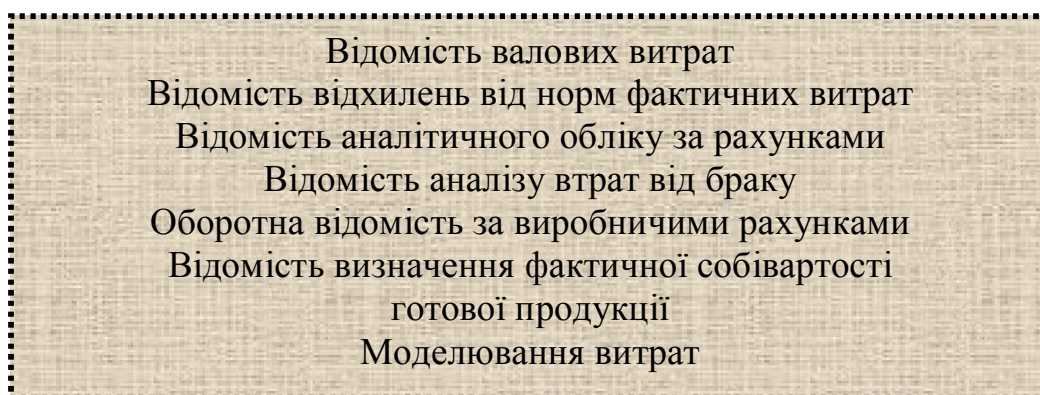
На АРМБ з обліку витрат на виробництво II категорії виконують:

- формування валових витрат;
- розподіл витрат за об'єктами обліку в цілому по підприємству по виробничих рахунках;
- закриття виробничих рахунків;
- формування реєстрів аналітичного обліку по виробничих рахунках;
- калькулювання собівартості продукції;
- розрахунок фактичної собівартості готової продукції, робіт, послуг;
- аудит витрат в цілому по підприємству.

На АРМБ з обліку витрат III категорії вирішуються такі завдання:

- аналіз відхилень фактичних витрат від поточних норм і правильність віднесення витрат на відповідні вироби, замовлення, види послуг і т.д., виявлення причин і винуватців відхилень;
- складання звітності на рівні підприємства;
- моделювання витрат на виробництво;
- аудит господарської діяльності підприємства;
- розробка і прийняття управлінських рішень з мобілізації внутрішніх резервів.

Після завершення розрахунків здійснюється відображення вихідної інформації. Перелік вихідної інформації видається на меню II рівня:



Для розрахунку і формування витрат, які списуються на собівартість продукції за статтями витрат, а також для визначення незавершеного виробництва формується Оборотна відомість по виробничих рахунках. При фор-

муванні цієї Відомості бухгалтер може вибрати групування отриманої інформації за об'єктом обліку (замовлення, виріб і т.д.), за статтею витрат, за структурним підрозділом, за підприємством, за рахунком і субрахунком, за кодом аналітичного обліку. Бухгалтер також вказує період, за який необхідно отримати інформацію і номер рахунку. На основі даної відомості аналізується наявність незавершеного виробництва і динаміки за необхідний період. Також аналізуються відхилення фактичних витрат від нормативних величин і формуються пропозиції з удосконалення витрачання засобів за статтями і напрямками, що впливає на кінцеві фінансові результати. В цілому по підприємству бухгалтер здійснює контроль за статтями витрат з виявленням причин відхилень і факторів, які впливають на відхилення.

Для отримання інформації, яка дозволяє проаналізувати і проконтролювати рух засобів і правильність віднесення витрат на відповідні об'єкти зведеного обліку, а також для аналізу господарської діяльності підприємства формується Відомість визначення фактичної собівартості готової продукції.

Для контролю за правильністю і повнотою розподілу загальновиробничих витрат, (в т.ч. витрат по утриманню і експлуатації машин та обладнання) на АРМБ II категорії формується Відомість загальновиробничих витрат. Бухгалтер аналізує і контролює витрачання засобів, проводить порівняння з плановими показниками, як в кількісному, так і у вартісному виразі. Аудитор, аналізуючи собівартість, виявляє відхилення. Пропонує конкретні заходи по раціональному використанню матеріальних, трудових і грошових засобів. Дана Відомість відображає не тільки кінцеві результати, а й проміжні дані. Керівники підприємства, маючи такого роду інформацію, оперативно здійснюють необхідні корективи виробничої діяльності з метою отримання найбільшого ефекту шляхом зниження витрат на виробництво. Особливе значення в умовах ринкових відносин має прогнозування витрат на випущену продукцію з метою отримання найвищого результату. Для таких цілей в АРМБ з обліку витрат використовується функція "Моделювання витрат". На основі фактичних даних, нормативно-довідкової інформації і бази знань здійснюють

розрахунок оптимального використання ресурсів, а також розглядають можливість отримання інформації про відхилення і шляхи недопущення перевитрат за окремими статтями витрат. При цьому автоматизованим шляхом вибирається оптимальний стан виробництва, оцінюється доцільність виконання замовлень. Керівнику надається можливість спрогнозувати величину витрат з метою отримання максимального прибутку.

За допомогою даної моделі можна проаналізувати кожний елемент витрат в розрізі підприємства, структурних підрозділів, статей витрат, видів виробів, замовлень, видів послуг.

Висновки до розділу 2

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

Апарат управління використовує інформацію про собівартість для пошуків внутрішньовиробничих резервів, усунення нераціонального використання ресурсів, непродуктивних витрат, оцінки рівня роботи структурних підрозділів підприємства, для визначення витрат на одиницю продукції та відхилення від стандартних витрат з аналізом причин та винуватців таких відхилень.

2. Завдання калькулювання собівартості продукції, як складової частини управлінського обліку, полягають в забезпеченні інформацію про формування собівартості апарат управління, який приймає рішення, направлені на підвищення ефективності виробничого процесу. До основних завдань відносять:

- забезпечення інформацією про собівартість деталей, вузлів, агрегатів, виробів;
- виявлення відхилень від стандартних (нормативних) витрат на виробництво з вказанням факторів, які вплинули на них;

- визначення ефективності конструкторських, технологічних, організаційних умов виробництва продукції;
- забезпечення співставності калькуляцій для порівняльного аналізу і визначення ціни на продукцію;
- визначення рівня рентабельності продукції;
- знаходження залежності між випуском продукції, собівартістю та прибутком від продажу товарів;
- аналіз витрат на виробництво з метою пошуку резервів зниження собівартості.

3. Для того, щоб калькуляція могла вирішити поставлені перед нею завдання, необхідно організувати аналітичний облік витрат на виробництво продукції, робіт і послуг в такому розрізі, який максимально забезпечує даними для розрахунків собівартості продукції. Аналітичний облік виробничих витрат перегрупує первинні дані паралельно в багатьох напрямках – за центрами витрат, відповідальними особами, виробами, переділами, технологічними лініями. Можливість перегрупування витрат дозволяє формувати інформацію для калькулювання в такому напрямку, як того вимагає система управління.

Особливе місце в управлінні собівартістю займає нормативний метод калькулювання. За направленістю цей метод є попродуктним (повиробним), який відрізняється технікою калькуляційних розрахунків. При нормативному методі складають нормативну калькуляцію за діючими виробничими нормами. Враховується технологія виробництва, проходження деталей за окремими операціями обробки, карта входження деталей у вузли і готовий виріб.

Причина широкого використання систем калькуляції собівартості за нормативними затратам в тому, що вони дають інформацію, придатну для досягнення багатьох цілей, наприклад, для складання кошторисів, для спрощення оцінки запасів матеріально-виробничих запасів, для прогнозування затрат майбутніх періодів, для прийняття рішень, а також для контролю затрат і оцінки функціонування компаній.

В сучасних умовах аналіз відхилень може спростити завдання оцінки матеріально-виробничих запасів і підготовки щорічних і щомісячних звітів про прибутки, а також вчасно подати сигнал про необхідність перегляду нормативів для цілей планування і прийняття рішень.

Нормативний облік затрат і калькулювання собівартості продукції передбачає управління господарськими процесами через відхилення, що фіксуються механізмом зворотного зв'язку. Тому особливий інтерес для керівника має інформація про відхилення, оскільки вона сигналізує про недоліки в керованій системі, про необхідність термінового втручання в роботу цієї системи з метою відшукати причини і винуватців відхилень і усунути ці відхилення.

РОЗДІЛ 3

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ТА АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Методика внутрішнього аудиту витрату підприємства

Методика аудиту – це система способів, прийомів і правил, що застосовуються при вивченні господарсько-фінансової діяльності підприємств, що складаються з трьох рівнів, які включають: об'єкти дослідження; джерела отримання інформації; прийоми і способи вивчення об'єктів [4, 27].

Методика аудиту дає можливість визначити реальний якісний та кількісний стан об'єктів, що вивчаються, виявити відхилення від базового або нормативного стану й оцінити ці відхилення за критеріями доцільності та законності.

Внутрішній аудит з метою досягнення максимальних результатів, повинен здійснюватись у певній послідовності (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Етапи проведення внутрішнього аудиту

Для внутрішніх аудиторів однією з умов успішного проведення перевірки є ефективно організований процес планування. При цьому керівник аудиторської служби на основі проведеного аналізу складає плани, що визначають пріоритети внутрішнього аудиту та відповідають цілям підприємства. Плани повинні бути ретельно відпрацьовані з відповідними службами та їх керівниками, відповідати вимогам власника, який створив службу внутрішнього аудиту. Плани робіт із зазначенням коштів, необхідних для їх виконання, керівник служби аудиту подає на розгляд і затвердження керівництву, інформує його, коли до плану вносяться істотні зміни протягом звітного періоду. Керівник внутрішнього аудиту, у свою чергу, повинен інформувати про це вище керівництво.

При формулюванні цілей аудиторського завдання слід звертати увагу на систему контролю і процес управління, що стосується об'єктів аудиту. Цілі аудиту є основою процесу планування, від якого залежить ефективність аудиту, а також результат оцінки діяльності аудиторської служби.

Основна мета вивчення та оцінки аудитором системи внутрішнього контролю клієнта – підготувати основу для планування аудиту та встановлення виду, термінів проведення і обсягу аудиторської перевірки. Оцінка надійності системи внутрішнього контролю здійснюється на основі методик, які аудиторські фірми розробляють самостійно (рис. 3.2).

За підсумками процедури первинної оцінки надійності аудитор може оцінити надійність всієї системи внутрішнього контролю та окремих засобів контролю як „середню” чи „високу”. В цьому випадку аудитор повинен планувати аудит, виходячи з цієї оцінки, але не повинен довіряти цій системі повністю.

У тому випадку, якщо за підсумками попередньої оцінки аудитор встановить надійність системи внутрішнього контролю в цілому, і окремих засобів контролю як „низьку”, він зобов'язаний констатувати це, і в подальшому планувати перевірку відповідним чином. Відповідно до оцінки системи внут-

рішнього контролю, аудитор координує і планує подальші дії, правильно обирає способи і прийоми перевірки, визначає обсяг перевірки тощо.



Рис. 3.2. Методика вивчення системи внутрішнього контролю на підприємстві

Планування процедури внутрішнього аудиту включає:

1. Формування аудиторської групи. Потрібно відзначити, що укомплектується група фахівців або визначається висококваліфікований спеціаліст-аудитор, який в змозі провести аудиторську перевірку фінансово-господарського стану підприємства.
2. Складання плану та програми аудиту. Одержавши в процесі попереднього планування дані про підприємство, аудитор приступає до розробки загального плану аудиту.

Після складання плану розробляється програма аудиту, яка є переліком етапів аудиту, необхідних для його реалізації. Програма складається до початку аудиту, але в ході перевірки до неї можуть вноситися як незначні, так і суттєві зміни.

Програма аудиту витрат включає такі питання [4, 274]:

1. Аудит тотожності показників бухгалтерської звітності і реєстрів бухгалтерського обліку.
2. Аудит оформлення первинних облікових документів.
3. Правомірність включення до складу витрат на виробництво витрат, понесених організацією.
4. Організація аналітичного обліку витрат на виробництво.
5. Правильність групування витрат за місцях їх виникнення.
6. Облік витрат допоміжних виробництв.
7. Правомірність віднесення витрат до загальновиробничих і розподілу їх між об'єктами калькулювання.
8. Правомірність віднесення витрат до адміністративних і розподіл за об'єктами калькулювання.
9. Оцінка незавершеного виробництва і її відповідність прийнятій обліковій політиці. Правильність розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом.
10. Своєчасність включення витрат на виробництво в собівартість продукції (робіт, послуг).
11. Правильність обліку витрат майбутніх періодів і своєчасність їхнього списання на витрати виробництва.
12. Документальне оформлення браку у виробництві і правомірність списання витрат від браку.
13. Правильність обліку напівфабрикатів власного виробництва в організаціях, що ведуть їхній відокремлений облік.
15. Інвентаризація незавершеного виробництва і правильності відображення її результатів.

Послідовність робіт при проведенні аудиторської перевірки операцій з обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) можна розділити на три етапи:



На кожному етапі аудитор повинен розглянути і вивчити визначені питання.

ОЗНАЙОМЛЮВАЛЬНИЙ ЕТАП передбачає вирішення таких завдань:

1. Перевірка наявності наказів (розпоряджень) про проведення оцінки незавершеного виробництва.
2. Перевірка наявності наказів про прийняття в організації методів розподілу адміністративних і загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання.
3. Перевірка наявності наказів (розпоряджень) про призначення осіб, відповідальних за збереження матеріальних цінностей, відпущених у виробництво.
4. Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереження матеріальних цінностей у виробничих підрозділах.
5. Перевірка наявності і правильності складання кошторису на представницькі витрати організації.

ОСНОВНИЙ ЕТАП:

1. Аудит тотожності показників бухгалтерської звітності і реєстрів бухгалтерського обліку.
2. Аудит оформлення первинних облікових документів.
3. Перевірка правомірності включення до складу витрат на виробництво витрат, понесених організацією.
4. Вивчення організації аналітичного обліку витрат на виробництво.

5. Перевірка правильності обліку витрат допоміжних виробництв.
6. Перевірка правомірності віднесення витрат до загальновиробничих і розподілу їх між об'єктами калькулювання.
7. Перевірка правомірності віднесення витрат до адміністративних і розподіл їх між об'єктами калькулювання .
8. Перевірка правильності проведення і відповідності обліковій політиці оцінки незавершеного виробництва.
9. Перевірка правильності розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом.
10. Перевірка своєчасності включення витрат на виробництво в собівартість продукції (робіт, послуг)
11. Вивчення правильності обліку витрат майбутніх періодів і своєчасності їхнього списання на витрати виробництва.
13. Перевірка правильності документального оформлення браку у виробництві і правомірності списання витрат від браку.
14. Перевірка правильності обліку напівфабрикатів власного виробництва в організаціях, що ведуть їх відокремлений облік.
15. Перевірка інвентаризації незавершеного виробництва.

ЗАКЛЮЧНИЙ ЕТАП:

1. Формування пакету документів, переданих іншим аудиторам для наступного аналізу й обробки.
2. Складання аудиторського звіту і подання його разом з робочою документацією керівнику групи.

На *ознайомлювальному етапі* аудитор повинен вивчити наказ про облікову політику в частині питань, що відносяться до обліку витрат на виробництво, здійснити перевірку наявності і правильності складання кошторису на представницькі витрати підприємства. Можливе порушення при цьому – відсутній кошторис представницьких витрат на звітний рік, затверджений радою (правлінням) підприємства. Відсутнє документальне підтвердження правомірності виділення коштів підприємства на представницькі витрати веде до

завищення собівартості (продукції, робіт, послуг) для цілей бухгалтерського обліку й оподатковування і зниження оподатковуваного прибутку.

Основний етап аудиторської перевірки розпочинають з аудиту тотожності показників бухгалтерської звітності і реєстрів бухгалтерського обліку, правильності оформлення первинних документів.

При проведенні перевірки аудитор доцільно розглянути такі питання:

1. Ступінь уніфікації застосовуваних первинних облікових документів.
2. Наявність у документах, що не є уніфікованими (типовими) чи спеціалізованими, обов'язкових реквізитів.
3. Наявність затвердженого керівником організації переліку осіб, що мають право підпису первинних облікових документів.
4. Правильність заповнення обов'язкових реквізитів у документах.
5. Правильність внесення виправлень у документах.
6. Наявність підчищень і помарок у документах.
7. Наявність на документах оцінки про дату запису господарської операції в обліковий реєстр і підписи особи, відповідальної за обробку документа.
8. Правильність таксування документів.
9. Правильність підрахунку відповідних підсумків у документах.
10. Правильність запису документа в обліковий реєстр.
11. Наявність графіку документообігу, затвердженого наказом керівника.

Перевірку тотожності показників, що містяться у формах бухгалтерської звітності і реєстрах бухгалтерського обліку, проводять окремо за кожною формою бухгалтерської звітності шляхом зіставлення показників, що містяться у відповідній формі, із залишками й оборотами на рахунках Головної книги. У тих випадках, коли показники, що містяться у формах звітності, не можуть бути перевірені за даними Головної книги, аудитор використовує відповідні реєстри аналітичного обліку.

У тих випадках, коли в бухгалтерському балансі показник наведений в оцінці "нетто" (наприклад, стаття "Основні засоби"), попередньо в робочому документі аудитор робить його розрахунок у порівняльному вигляді за даними

Головної книги. Якщо показник, відображений у бухгалтерському балансі, є сумою сальдо за декількома синтетичними рахунками (наприклад, стаття "Виробничі запаси"), перевірка правильності підсумовування залишків за відповідними рахунками підтверджується записами і розрахунками в робочому документі аудитора.

Перевірку тотожності показників Головної книги і реєстрів синтетичного обліку здійснюють шляхом зіставлення залишків і оборотів за рахунками і субрахунками Головної книги з аналогічними показниками реєстрів синтетичного обліку. Період, що перевіряється, фіксують в плані аудиторської перевірки. При застосуванні журнально-ордерної форми обліку, коли дебетові та кредитові обороти, а також залишки за дебетом рахунків наводяться в різних реєстрах (журнали-ордери, відомості), у робочому документі за реквізитом "Реєстр синтетичного обліку" приводяться дві позиції "Журнал-ордер №", "Відомість №".

Якщо ж в організації, що перевіряється, реєстри бухгалтерського обліку фіксується на машинних носіях (дискетах, дисках, магнітних стрічках) у робочому документі аудитора за реквізитом "Реєстр синтетичного обліку" наводять найменування машинограми, її номер (якщо він є). При цьому машинограма, що представляє відповідний реєстр бухгалтерського обліку, повинна бути надрукована на паперових носіях, підписана виконавцем, головним бухгалтером (чи його заступником) і прикладена до робочого документа аудитора.

У ході перевірки тотожності показників, що містяться в реєстрах синтетичного і аналітичного обліку, проводять зіставлення залишків і оборотів за рахунками синтетичного обліку, субрахунками і рахунками аналітичного обліку. Перевірку роблять, як правило, вибіркоким методом. Розмір вибірки (кількість рахунків синтетичного і аналітичного обліку, за якими роблять перевірку, їхні назви, періоди, що перевіряються, рівень матеріальності) встановлюють в програмі аудиту на етапі планування.

Для перевірки використовують:

а) при журнально-ордерній формі рахівництва - журнали-ордери, відомості (картки) аналітичного обліку до відповідного синтетичного рахунку,

б) при використанні обчислювальної техніки – машинограми-відомості синтетичного й аналітичного обліку;

в) при спрощеній формі обліку – книги обліку господарських операцій, оборотні відомості аналітичного обліку до відповідного синтетичного рахунку, картки (журнали, книги) аналітичного обліку.

Наступний етап аудиторської перевірки витрат передбачає вивчення правомірності включення до складу витратна виробництво прямих витрат, понесених організацією.

Фактична собівартість використаних у виробництві сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів визначається витратами на їх придбання, заготівлю і доставку. Для контролю правильності визначення цих витрат використовують бухгалтерські записи на рахунках 201 “Сировина і матеріали», 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби”.

Витрати сировини і матеріалів, що включаються в собівартість продукції, зменшуються на вартість поворотних відходів, до яких відносять залишки переробленої сировини, матеріалів і напівфабрикатів, що частково чи цілком втратили споживчі якості вихідної сировини. Вони можуть бути використані у виробництві за зниженими цінами (цінами можливого використання) чи при підвищеній витраті і зі зменшенням виходу продукції. Можливе також їх використання для вироблення товарів народного споживання. Не використані у своєму виробництві поворотні відходи можна реалізувати на сторону за договірними цінами.

До складу віднесених на собівартість витрат на оплату праці всіх категорій персоналу включають не тільки нараховані суми заробітної плати за тарифними ставками, окладами, відрядним розцінкам, але і премії (включаючи вартість натуральних премій) за виробничі результати і винагороди за підсумками роботи підприємства за рік. Крім того, на витрати виробництва відносять такі виплати стимулюючого характеру, як надбавки до тарифних ставок

і окладів (за професійну майстерність), винагороди за вислугу років, надбавки за стаж роботи, а також виплати компенсаційного характеру: у зв'язку з підвищенням цін і індексацією доходів у межах передбачених законодавством норм; виплати, обумовлені районним регулюванням оплати праці (районні коефіцієнти і процентні надбавки); грошові суми, нараховані працівникам за невідпрацьований час, протягом якого за ними зберігається заробітна плата відповідно до законодавства.

Не відносять на собівартість фінансовані за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, інших цільових надходжень, що направляють на споживання, виплати персоналу підприємства: дивіденди, відсотки й інші доходи за акціями, облігаціями та іншими внесками працівників у майно підприємства; матеріальна допомога; премії, не пов'язані з виробничими результатами (за довголітню і бездоганну трудову діяльність, у зв'язку з ювілейними датами); оплата додатково наданих за колективним договором відпусток працівникам (понад передбачений законодавством); компенсаційні виплати в зв'язку з підвищенням цін понад передбачений рішеннями уряду розмір індексації доходів.

При перевірці варто звернути увагу на обґрунтованість включення витрат на оплату відпусток працівників (включаючи відрахування від цих сум) у витрати виробництва звітного періоду. При відносно рівномірному відході працівників у відпустку протягом року фактичні витрати, на оплату відпусток списують на собівартість продукції в міру їх виникнення. Якщо відпустки надають нерівномірно протягом року в зв'язку із сезонним характером виробництва при одночасному відході у відпустку більшості працівників, доцільне створення на підприємстві резерву на оплату відпусток, виходячи з планового відсотка до нарахованої суми оплати праці. Обраний підприємством варіант обліку витрат на оплату відпусток повинний бути зафіксований в обліковій політиці і не мінятися [111, 172].

Варто мати на увазі, що витрати, нараховані в оплату відпусток, включаються у фонд оплати праці звітного місяця тільки в сумі, що приходить

на дні відпустки в звітному місяці. Якщо частина відпускнуго періоду переходить на наступний (за звітним) місяць, виплачена працівникам сума за ці дні відбивається як виданий аванс (за дебетом рахунка 66), а списується на виробничі витрати тільки в наступному місяці.

За статтею “Відрахування на соціальні заходи” відображають внески ЄСВ в Пенсійний фонд. Надрахування ЄСВ здійснюють за встановленими законодавчими актами тарифами у відсотках до нарахованої суми оплати праці на всіх підставах, у тому числі за виконання робіт з договорів підряду і доручення.

Варто мати на увазі, що *витрати на підготовку й освоєння виробництва* можуть або відображатися в складі витрат майбутніх періодів з наступним віднесенням їх на собівартість відповідних видів продукції, або прямо бути віднесені на собівартість освоєваних видів продукції.

На собівартість продукції відносяться витрати на підготовку й освоєння випуску продукції, не призначеної для: серійного чи масового виробництва (причому вони відносяться відразу на рахунок 23 “Основне виробництво”, минаючи рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”). Витрати на підготовку й освоєння випуску нових видів продукції і технологічних процесів, ряд інших робіт (наприклад, переоснащення виробництва) не відносяться на витрати виробництва, а покриваються за рахунок цільових (зовнішніх) джерел (позабюджетних фондів фінансування загальногалузевих, міжгалузевих науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і заходів щодо освоєння нових видів продукції — позабюджетних фондів НДДКР) чи з чистого прибутку підприємства.

На витрати виробництва відносять також здійснювані в ході технологічного процесу витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології й організації виробництва, а також з поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності й інших експлуатаційних властивостей.

До загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування основного і допоміжного виробництв підприємства: витрати на утримання й експлуатацію машин і устаткування; амортизаційні відрахування і витрати на ремонт основних засобів виробничого призначення; витрати з страхування виробничого майна; витрати на опалення, освітлення і утримання виробничих приміщень; орендна плата за виробничі приміщення, машини й устаткування, інші орендовані засоби, використовувані у виробництві; оплата праці виробничого персоналу, зайнятого обслуговуванням виробництва; інші аналогічні за призначенням витрати. Ці витрати обліковують на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Наступний етап аудиту витрат – *перевірка організації аналітичного обліку витрат на виробництво*.

На цій ділянці облікової процедури можливі такі порушення:

- на підприємстві відсутній аналітичний облік витрат на виробництво або ж його ведуть з порушеннями діючого законодавства;
- дані аналітичного обліку витрат не відповідають оборотам і залишкам на рахунках синтетичного обліку витрат на виробництво;
- залишки незавершеного виробництва за даними аналітичного обліку не відповідають даним обліку в цехах (виробництвах) про фактичну наявність незавершеного виробництва.

Це призводить до недостовірності синтетичного обліку оборотів і залишків за рахунками витрат на виробництво, і як наслідок неможливість підтвердження рядка “Незавершене виробництво” в балансі.

При проведенні *перевірки обліку витрат допоміжних виробництв та їх списання на собівартість продукції* особливу увагу необхідно звернути на:

- наявність відокремленого обліку витрат основного і допоміжного виробництва для цілей бухгалтерського обліку;
- можливість включення до витрат основного виробництва витрат виробництв, що забезпечують: обслуговування різними видами енергії (електроенергією, паром, газом, повітрям); транспортне обслуговування; ремонт основних засобів, виготовлення інструментів, штампів, запасних частин, будівельних деталей, конструкцій; інші аналогічні за призначенням витрати.

Завищення собівартості основного виробництва для цілей бухгалтерського обліку й оподаткування веде до заниження фінансового результату діяльності основного виробництва, перекручування розрахунку з бюджетом з ПДВ.

Можливі порушення, виявлені при перевірці правомірності віднесення витрат до загальновиробничих і розподілу їх між об'єктами калькулювання:

- відсутній відокремлений облік прямих і загальновиробничих витрат для цілей бухгалтерського обліку й оподаткування;
- на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” не враховані наступні витрати:
 - витрати з обслуговування основного і допоміжного виробництв;
 - з утримання й експлуатації машин і устаткування;
 - амортизаційні відрахування і витрати на ремонт основних засобів виробничого призначення;
 - витрати з страхування виробничого майна;
 - витрати на опалення, освітлення і утримання виробничих приміщень;
 - орендна плата за виробничі приміщення, машини й устаткування;
 - інші орендовані засоби, використовувані у виробництві;

- оплата праці персоналу, зайнятого обслуговуванням виробництва;
- інші аналогічні за призначенням витрати;
- відсутній розподіл загальновиробничих витрат;
- не дотримується порядок розподілу загальновиробничих витрат у відповідність з обліковою політикою підприємства;
- відсутній аналітичний облік за рахунком 91 “Загальновиробничі витрати” за окремими підрозділами підприємства і статтям витрат.

Зазначені порушення можуть призвести до завищення собівартості основного виробництва для цілей бухгалтерського обліку й оподаткування, заниження фінансового результату діяльності основного виробництва. До необґрунтованості оборотів і залишків за рахунком 91 “Загальновиробничі витрати”, і як наслідок неможливість підтвердження рядка “Незавершене виробництво” балансу.

При перевірці правомірності віднесення витрат до адміністративних і розподілу їх між об'єктами калькулювання слід звернути увагу на такі моменти:

- наявність відокремленого обліку прямих і загальногосподарських витрат для цілей бухгалтерського обліку й оподаткування;
- на рахунку 92 “Адміністративні витрати” враховуються наступні витрати:
 - управлінські і господарські витрати, не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом;
 - утримання загальногосподарського персоналу, не пов'язаного з виробничим процесом;
 - амортизаційні відрахування і витрати на ремонт основних засобів управлінського і загальногосподарського призначення;
 - орендна плата за приміщення загальногосподарського призначення;
 - витрати з оплати інформаційних, аудиторських і консультаційних послуг;
 - інші аналогічні за призначенням витрати.
- відсутній розподіл адміністративних витрат;

- не дотримано порядку розподілу адміністративних витрат відповідно до облікової політики підприємства;
- відсутній аналітичний облік за рахунком 92 “Адміністративні витрати” за кожною статтею, центром відповідальності і місцями виникнення витрат.

На заключному етапі аудиторської перевірки формують пакет документів, які передають іншим аудиторам для наступного аналізу й обробки. На даному етапі узагальнюють результати проведеної перевірки, для чого використовуються робочі і звітні документи, складені в ході проведення аудиту, готують висновки і рекомендації до таблиць з відповідними порушеннями і (чи) зауваженнями. За кожним виявленим порушенням і (чи) зауваженням наводять посилання на нормативний документ, відповідно до діючого законодавства. Робочі документи, що підшиті в спеціальну папку, і звітні документи аудитора представляють керівнику групи для включення необхідних результатів перевірки в звіт.

3.2. Аналіз собівартості продукції за узагальнюючими показниками

Аналіз витрат починають з вивчення узагальнюючих показників [52, 87]:

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

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

Витрати на 1 грн. товарної продукції розраховують як відношення загальної суми витрат на виробництво і реалізацію продукції до вартості виробленої продукції в діючих цінах (3.1).

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

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

W – загальна сума витрат, грн.;

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

q – кількість продукції в натуральних показниках, один.;

p – собівартість одиниці продукції, грн.;

z – ціна одиниці продукції, грн.;

i – вид продукції.

У процесі аналізу варто вивчити також динаміку витрат на гривню товарної продукції і провести міжгосподарські порівняння за цим показником. Використання цього показника дає можливість оцінити не тільки виконання плану за собівартістю продукції, а й дати оцінку її динаміки на всіх без винятку підприємствах, провести порівняльний аналіз собівартості товарної продукції на підприємствах, які випускають однорідну продукцію.

Витрати на гривню товарної продукції безпосередньо залежать від зміни загальної суми витрат на виробництво і реалізацію продукцію і від зміни вартості виробленої продукції. На загальну суму витрат впливають обсяг виробництва продукції, її структура, величина змінних і постійних витрат, що, у свою чергу, можуть збільшитися чи зменшитися за рахунок рівня матеріаломісткості продукції і цін на спожиті ресурси. Вартість товарної продукції залежить від обсягу випуску, його структури і цін на продукцію (рис. 3.3).

При аналізі *витрат на 1 грн. товарної продукції* фактичні витрати звітного року порівнюють з плановими (нормативними), виявляють відхилення і розраховують вплив на них змін таких факторів [39, 526]:

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



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

Вплив структури фактично випущеної продукції на рівень витрат зумовлюється різницею в рентабельності окремих видів продукції. Для виявлення цього впливу спочатку розраховують планові (нормативні) витрати на фактичний випуск та асортимент продукції діленням собівартості всієї фактично випущеної продукції, виходячи з планового (нормативного) рівня витрат на 1 грн. товарної продукції на фактичний обсяг товарної продукції у цінах, прийнятих у плані (згідно норм), а потім від розрахованого показника віднімають планові (нормативні) витрати на 1 грн. товарної продукції (3.2).

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

Вплив зміни собівартості одиниці продукції розраховують відніманням від затрат на 1 грн. товарної продукції у фактичних цінах, визначених у пла-

ні, планових витрат на 1 грн. товарної продукції на фактичний випуск та асо-
ртимент продукції (3.4).

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

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

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

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

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

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

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

i – вид продукції.

Об'єктом аналізу нами було обране підприємство, яке виготовляє елек-
тричне, електротехнічне обладнання (конвертори, інвертори, випрямувачі
струму) – ПП «Західпромгруп». Для аналізу використаємо дані табл. 3.2.
Результати розрахунків узагальнені в табл. 3.1.

Наведені дані свідчать про те, що у цілому фактичні витрати на 1 грн.
товарної продукції були нижчими від нормативних на 1,63 коп. Таке відхи-
лення склалося за рахунок зміни структури продукції на +0,9 коп. і зменшен-
ня ціни на -1,1 коп. Позитивно на аналізований показник вплинула зміна со-
бівартості і одиниці окремих видів продукції (-1,43 коп.).

**Виконання плану за витратами на 1 грн. товарної продукції
ПП «Західпромгруп» у 4 кварталі 2012 року**

Показники	Сума, коп
1. Витрати на 1 грн. товарної продукції:	76,26
а) за нормою	
б) за нормою на фактичний випуск та асортимент продукції	77,16
в) фактично у цінах, визначених у плані	76,06
г) фактично у діючих цінах	74,63
2. Відхилення всього (п. 1г - п. 1а)	-1,63
У тому числі за рахунок зміни:	
а) структури продукції (п. 1б - п. 1а)	+0,9
б) цін на сировину, матеріали та продукцію (п. 1в – 1б)	-1,1
в) собівартості одиниці продукції (п. 1г – п. 1в)	-1,43

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

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

Таблиця 3.2

Структура випуску продукції та її собівартості на ПП «Західпромгруп» у 4 кварталі 2012 року

Найменування продукції	Кількість продукції				Собівартість 1 шт., грн.		Собівартість всієї продукції, грн.			Відхилення від нормативної собівартості продукції (гр.8– гр.7)
	за нормою		фактично		за нормою	фактично	За нормою (гр. 1х гр. 5)	фактично (гр. 3х гр.6)	при нормативній собівартості одиниці продукції, фактичній кількості, фактичній структурі продукції (гр. 3х гр. 5)	
	штук	питома вага, %	штук	питома вага, %						
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Джерело живлення	750	9	732	9,6	85,0	88,0	63750	64416	62220	666
Випрямлювач струму	100	1,2	176	2,3	800,0	797,9	80000	140430,4	140800	60430,4
Блок безперебійного живлення	3970	46,6	3400	44,7	620,0	618,75	2461400	2103750	2108000	-357650
Конвертор	2350	28,2	2100	27,6	120,5	126,5	283175	265650	253050	-17525
Інвертор	1250	15	1200	15,8	200,0	221,7	250000	266040	240000	+16040
Разом	8330	100	7608	100	-	-	2728950	2578898	2542037	-150052

Продовження табл. 3.2

Найменування продукції	Ціна 1 шт., грн.		Вартість всієї продукції, грн..			Відхилення від нормативної вартості продукції (гр.14– гр.13)
	за нормою	фактично	За нормою	фактично	при нормативній ціні одиниці продукції, фактичній кількості, фактичній структурі продукції (гр. 3х гр. 11)	
А	1	12	13	14	15	16
Джерело живлення	110,0	110,0	82500	80520	80520	-1980
Випрямлювач струму	1200,0	1227,50	120000	216040	211200	96040
Блок безперебійного живлення	800,0	825,0	3176000	2805000	2720000	-371000
Конвертор	490	507,5	1151500	1065750	1029000	-85750
Інвертор	242,0	260,0	302500	312000	290400	9500
Разом		–	4832500	4479310	4331120	-353190

Таблиця 3.3

Собівартість найважливіших видів продукції ПП «Західпромгруп»

Вид продукції	Обсяг продукції, штук			Собівартість одиниці продукції, грн.			Відхилення у витратах на фактичний випуск продукції (гр.бхгр.2)
	норма	факт	відхилення	норма	факт	відхилення	
	1	2	3	4	5	6	7
Джерело живлення	750	732	-18	85,0	88,0	3	2196
Випрямлювач струму	100	176	76	800,0	797,9	-2,1	-369,6
Блок безперебійного живлення	3200	2896	-304	620,0	618,75	-1,25	-3620
Конвертор	2350	2100	-250	120,5	126,5	6	12600
Інвертор	1250	1200	-50	200,0	221,7	21,7	26040
Разом	8330	7608	-722	-	-	-	36846,4

Дані табл. 3.3 дають змогу дійти висновку, що собівартість одиниці продукції знизилася, порівняно з нормою, за рахунок блоку безперебійного живлення на 3620 грн., випрямлювала струму – на 369,6 грн. Проте за конверторами перевитрати склали 12600 грн., за інверторами – на 26040 грн., джерелом живлення – на 2196 грн., що призвело до перевитрат на весь фактичний випуск на 36846,4 грн. Для оцінки такого відхилення необхідно вивчити калькуляції виробів і за кожною їх статтею встановити причини перевитрат. При цьому слід керуватися економічною логікою та методикою постатейного аналізу витрат.

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

Аналіз структури витрат на виробництво починають з визначення питомої ваги (у відсотках) окремих елементів витрат в загальній сумі витрат і їхньої

зміни за звітний період (рік, квартал). Для наочності такого аналізу використовують аналітичну таблицю, у підметі якої перераховують елементи витрат, а в присудку відображають їхню величину в сумі чи відсотках до підсумку. Ці дані показуються окремо: базові (минулого звітного періоду, планові), фактичні і зміна (\pm) цих показників за аналізований період.

Найбільш загальним для багатьох галузей промисловості елементами витрат є: матеріальні (сировина й основні матеріали; куповані комплектуючі вироби і напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру; допоміжні матеріали; паливо і енергія зі сторони); витрати на оплату праці, включаючи премії працівникам, зайнятим в основній діяльності; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Елементи витрат на виробництво ПП «Західпромгруп» у 2011–2012 роках

Елементи витрат	2012 рік			2011 рік			Відхилення (+,-)		
	сума, тис. грн.	питома вага, %		сума, тис. грн.	питома вага, %		сума, тис. грн.	питома вага	
		у сумі витрат	у вартості продукції		у сумі витрат	у вартості продукції		у сумі витрат	у вартості продукції
Матеріальні витрати	12156,5	86,5	63,6	5024,1	74,6	61,3	7132,4	+11,9	+2,3
Витрати на оплату праці	1106,8	7,9	5,8	862,0	12,8	10,5	244,8	-4,9	-4,7
Відрахування на соціальні заходи	402,8	2,9	2,1	319,8	4,7	3,9	83	-1,8	-1,8
Амортизація	78,0	0,6	0,4	63,8	0,9	0,8	14,2	-0,3	-0,4
Інші витрати	302,8	2,2	1,6	468,4	7	5,7	-165,6	-4,8	-4,1
Разом	14046,9	100	73,5	6738,1	100	82,2	7308,8		-8,7

Вивчення структури витрат за елементами і змін, які відбулися за звітний період на ПП «Західпромгруп», дозволяє зробити висновок, у структурі витрат підприємства найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати (рис. 3.4).

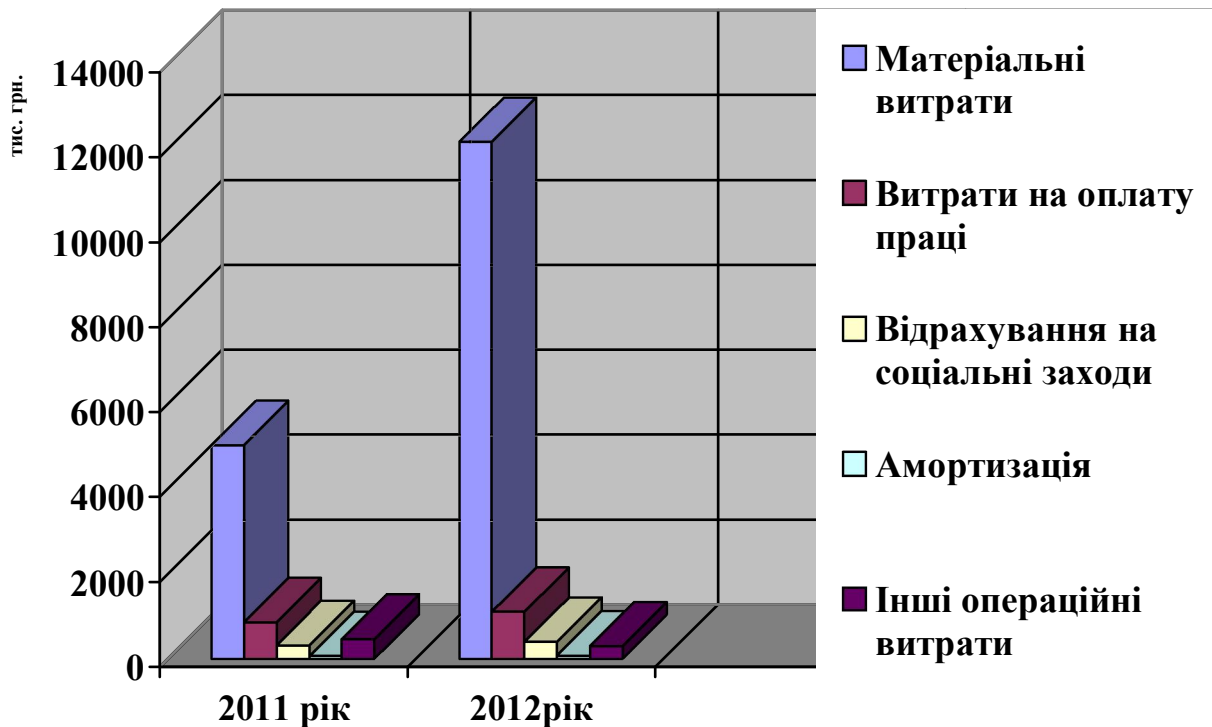


Рис. 3.4. Структура і динаміка елементів витрат ПП «Західпромгруп»

У 2012 році відбулося зростання їх питомої ваги, порівняно з 2011 роком у структурі витрат – на 11,9%, у вартості товарної продукції – на 2,3%. За абсолютною сумою матеріальні витрати зросли в 2,42 рази. Це свідчить про високу матеріаломісткість виробництва. Зростання матеріаломісткості продукції не є виправданою, необхідно знижувати її. Цей елемент витрат потребує додаткового вивчення з метою пошуку шляхів економії витрат.

Витрати на оплату праці зросли за абсолютною величиною на 244,8 тис. грн. або на 28,4%, питома вага їх в загальній сумі витрат зменшилася на 4,9% і становить 7,9%, у вартості продукції – 5,8%. У в цілому ріст витрат на оплату праці можна характеризувати як позитивний момент, оскільки це сприяє зростанню продуктивності праці.

Для повного висновку про можливість пошуку резервів зниження витрат необхідно також вивчити витрати за їх функціональною роллю у виробничому процесі. За цією ознакою їх групують за калькуляційними статтями витрат залежно від зв'язку з виробництвом, його організацією, обслуговуванням, управлінням, збутом.

Кількість і найменування калькуляційних статей у різних галузях промисловості неоднакове. Згідно із стандартом бухгалтерського обліку 16 "Витрати" перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) підприємство встановлює самостійно [86].

Витрати за статтями собівартості відрізняються від витрат за елементами тим, що вони відображають витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції за звітний період. Витрати ж за елементами, показують усі понесені підприємством витрати ресурсів за звітний період, включаючи витрати на ріст залишків незавершеного виробництва, витрати, віднесені за рахунок витрат майбутніх періодів [3, 180].

Групування витрат за статтями витрат дозволяє характеризувати зв'язок витрат з результатами, їх роль у технологічному процесі, управлінні й обслуговуванні, виділити прямі і непрямі, змінні і постійні витрати і тим повніше розкрити резерви їх економії.

Аналіз витрат за статтями собівартості починається з визначення відхилення фактичної суми витрат (B_{ϕ}) від планової, розрахованої, виходячи з і в розрізі окремих статей витрат (наприклад, за матеріалами $\pm B_m$):

$$\pm B = B_{\phi} - B_{nПП\phi} , \quad (3.5)$$

де $\pm B$ – відхилення фактичної суми витрат від планової;

B_{ϕ} – фактичні витрати;

$B_{nПП\phi}$ – планові витрати при фактичному обсязі і фактичній структурі товарної продукції.

Поряд з відхиленням за абсолютною сумою визначають і відхилення у відсотках (3.6):

$$\pm B = \frac{\pm B \times 100}{B_n} , \quad (3.6)$$

де B_n – планова сума витрат.

Розрахунок цих відхилень подано в таблиці 3.5. На основі даних табл. 3.5. можна зробити висновок, що на підприємстві відбулася зростання собівартості готової продукції на кінець 2009 року порівняно з аналогічним періодом минулого року на 158,76%. Це негативно характеризує роботу підприємства, зокрема адміністративного апарату.

Таблиця 3.5

Собівартість продукції ПП «Західпромгруп»

Стаття витрат	Сума витрат, тис. грн.				Темп росту (падіння)	
	2012 р.		2011 р.		сума	%
	Сума	%	Сума	%		
1. Матеріальні витрати з них	10424,8	85,7	3473,97	73,9	6950,83	200,08
а) запчастини	10112,06		3321,12			
б) інші	312,74		152,85			
2. Послуги виробничого характеру сторонніх підприємств	145,97	1,2	70,51	1,5	75,46	107,02
3. Витрати на оплату праці	973,14	8,0	587,61	12,5	385,53	65,61
4. Відрахування на соціальні заходи (37,97%)	389,26	3,2	239,75	5,1	149,51	62,36
5. Амортизація	48,66	0,4	9,4	0,2	39,26	417,66
6. Інші витрати виробничого характеру	14,6	0,12	5,17	0,11	9,43	182,4
7. Податки	36,5	0,3	31,5	0,67	5	15,87
8. Інші витрати	131,37	1,08	283,0	6,02	-151,63	-53,58
Собівартість готової продукції	12164,3	100	4700,9	100	7463,39	158,76

У процесі подальшого аналізу в першу чергу звертають увагу на ті статті, за якими утворилися великі перевитрати, непродуктивні витрати і втрати, а також ті, які займають велику питому вагу в собівартості продукції.

Висновки до розділу 3

1. При аналізі та плануванні витрат і собівартості продукції найбільшого розповсюдження одержали дві класифікаційні ознаки: економічний елемент і стаття калькуляції.

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

У 2012 році відбулося зростання їх питомої ваги, порівняно з 2011 роком у структурі витрат – на 11,9%, у вартості товарної продукції – на 2,3%. За абсолютною сумою матеріальні витрати зросли в 2,42 рази. Це свідчить про високу матеріаломісткість виробництва. Зростання матеріаломісткості продукції не є виправданою, необхідно знижувати її. Цей елемент витрат потребує додаткового вивчення з метою пошуку шляхів економії витрат.

Витрати на оплату праці зросли за абсолютною величиною на 244,8 тис. грн. або на 28,4%, питома вага їх в загальній сумі витрат зменшилася на 4,9% і становить 7,9%, у вартості продукції – 5,8%. У в цілому ріст витрат на оплату праці можна характеризувати як позитивний момент, оскільки це сприяє зростанню продуктивності праці.

На основі проведеного аналізу можна зробити висновок, що на підприємстві відбулася зростання собівартості готової продукції на кінець 2012 року порівняно з аналогічним періодом минулого року на 158,76%. Це негативно характеризує роботу підприємства, зокрема адміністративного апарату. Необхідно шукати шляхи її зниження.

2. До найбільш важливих джерел резервів варто віднести зниження матеріальних витрат і підвищення продуктивності праці. З усього різноманіття факторів, що впливають на техніко-економічні показники, до укрупнених груп можна віднести:

- підвищення технічного рівня виробництва;
- поліпшення організації виробництва;

- зміна обсягу і структури номенклатури продукції, що випускається;
- підвищення частки кооперованих поставок і т.д.

Зниження матеріалоємності, чи матеріальних витрат – одне з найважливіших джерел розвитку економіки.

Продуктивність праці, тобто його результативність і ефективність, виміряється трудомісткістю (часом, витраченим на виробництво одиниці продукції) і виробленням (кількістю продукції, зробленої за визначений проміжок часу). У результаті зниження трудомісткості економія досягається за рахунок зменшення витрат на оплату праці з обліком додаткової заробітної плати і відрахувань на соціальне страхування в розрахунку на одиницю продукції, скоректованих на новий обсяг виробництва.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі розглянуто проблеми побудови ефективної системи управлінського обліку формування собівартості продукції, яка б продукували оперативні дані щодо витрат підприємства з метою управління ними. На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Система управлінського обліку виникла внаслідок економічної ситуації, яка склалась в сучасний період. Розподіл раніше єдиного бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський пояснюється тим, що кожен із них має свою мету, завдання, принципи та методи.

Метою управлінського обліку є мінімізація витрат на виробництво продукції і отримання максимально можливого рівня рентабельності або норми прибутку.

2. Вітчизняна практика господарювання містить багатий арсенал форм і методів впливу на затрати виробництва, які є елементами планування, стимулювання та інших ланок господарського механізму. Однак окремі заходи не могли вирішити проблему управління затратами в глобальному масштабі, а приводили лише до часткового покращення обліку та незначного скорочення затрат. Основний недолік в існуючій вітчизняній практиці був в тому, що на більшості підприємств завдання щодо управління затратами вирішувались лише частково і окремо за кожною функцією управління собівартістю. Якщо ж врахувати, що до функцій системи управління собівартістю відносять планування і прогнозування собівартості, нормування виробничих і облік фактичних затрат, калькулювання фактичної собівартості продукції, економічний аналіз, контроль і регулювання собівартості продукції, то скорочення собівартості продукції слід розглядати як завдання комплексне, яке повинно вирішуватись системно.

Лише на основі управління процесом формування собівартості в місцях виникнення затрат та в тісному поєднанні всіх функцій управління можливо здійснити управління собівартістю згідно вимог системи управління.

3. Важливим для управління собівартістю продукції є методологія обліку витрат і калькулювання за центрами витрат та сферами відповідальності. Такий контроль за формуванням собівартості продукції є складною і найактуальнішою проблемою управлінського обліку. При виділені МВВ і ЦВ необхідно дотримуватись наступних принципів:

- 2) кожному МВВ повинен відповідати свій ЦВ;
- 3) МВВ повинно знаходитись в єдиному комплексі в межах певної території;
- 3) в даному МВВ повинна виконуватись однорідна робота;
- 4) причини, які приводять до виникнення витрат повинні піддаватись кількісному вимірюванню;
- 5) МВВ необхідно виділяти таким чином, щоб максимально спростити розподіл різних видів витрат за відповідними місцями виникнення.

4. *Нормативний метод калькулювання* займає особливе місце в класифікації методів калькуляції. За направленістю цей метод є попродуктним (повиробним), який відрізняється технікою калькуляційних розрахунків. При нормативному методі складають нормативну калькуляцію за діючими виробничими нормами. Враховується технологія виробництва, проходження деталей за окремими операціями обробки, карта входження деталей у вузли і готовий виріб.

Причина широкого використання систем калькуляції собівартості за нормативними затратам в тому, що вони дають інформацію, придатну для досягнення багатьох цілей, наприклад, для складання кошторисів, для спрощення оцінки запасів матеріально-виробничих запасів, для прогнозування затрат майбутніх періодів, для прийняття рішень, а також для контролю затрат і оцінки функціонування компаній.

В сучасних умовах аналіз відхилень може спростити завдання оцінки матеріально-виробничих запасів і підготовки щорічних і щомісячних звітів про прибутки, а також вчасно подати сигнал про необхідність перегляду нормативів для цілей планування і прийняття рішень. Нормативний облік затрат і калькулювання собівартості продукції передбачає управління господарськими процесами через відхилення, що фіксуються механізмом зворотного зв'язку. Тому

особливий інтерес для керівника має інформація про відхилення, оскільки вона сигналізує про недоліки в керованій системі, про необхідність термінового втручання в роботу цієї системи з метою відшукати причини і винуватців відхилень і усунути ці відхилення.

5. *Собівартість продукції* є головним фактором зміни прибутку, у зростанні якого зацікавлені як підприємства, так і суспільство в цілому. Тому аналіз та аудит собівартості є важливим напрямком і економічної роботи на всіх підприємствах, в об'єднаннях та інших господарських організаціях.

Завданнями аналізу собівартості продукції є перевірка обґрунтованості планових завдань, достовірності фактичної інформації, оцінка виконання планових показників витрат, розрахунок впливу факторів на аналізовані показники, виявлення резервів зниження собівартості.

Вивчення структури витрат за елементами і змін, які відбулися за звітний період на ПП «Західпромгруп», дозволяє зробити висновок, у структурі витрат підприємства найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати. У 2012 році відбулося зростання їх питомої ваги, порівняно з 2011 роком у структурі витрат – на 11,9% (2011 рік -74,6%, 2012 рік – 86,5%), у вартості товарної продукції – на 2,3%. Це свідчить про високу матеріаломісткість виробництва. Зростання матеріаломісткості продукції не є виправданою, необхідно знижувати її.

При перевірці виконання кошторису не можна всю отриману економію вважати заслугою підприємства, так само як і всі допущені перевитрати оцінювати негативно. Оцінка відхилень фактичних витрат від кошторису залежить від того, які причини викликали чи економію перевитрату за кожною статтею витрат. У ряді випадків економія пов'язана з невиконанням намічених заходів щодо поліпшення умов праці, техніки безпеки, винахідництва і раціоналізації, підготовки і перепідготовки кадрів. Невиконання цих заходів наносить підприємству іноді більший збиток, ніж сума отриманої економії. У процесі аналізу повинні бути виявлені непродуктивні витрати, втрати від безгосподарності і надмірностей, які можна розглядати як невикористані резерви зниження собівартості продукції.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аксененко А. Ф. Нормативный метод учета в промышленности: теория, практика и перспективы развития. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 224 с.
2. Алибеков И. Признаки свидетельствующие о наличии искажений в себестоимости продукции // Аудитор. – 2012. – № 9. – С. 15-17.
3. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посібник. – К. : ЦУЛ, 2006. – 440 с.
4. Аудит: підручник. – [2-ге вид., перероб. і доп.] Затверджено МОН / за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – К., 2009. – 495 с.
5. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навч. посібник / Ф. Ф. Бутинець та ін.; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 416 с.
6. Аудит Монгмери /Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. О. О’Рейли, М. Б. Хирш; пер. с англ. под ред. Соколова Я. В. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
7. Афанасьев М. В. Экономика предприятия / М. В. Афанасьев, О. Б. Плоха. – К. : ИНЖЕК, 2007. – 320с.
8. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції // Баланс. – 2001. – № 7. – С. 50-62.
9. Байдик О., Сопко В. Бухгалтерський облік у виробництві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 31-38.
10. Байдык О. Учет общепроизводственных расходов в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 16 «Расходы» // Бизнес. Бухгалтерия. – 2000.– №20.– С.40-45.
11. Безруких П.С. и др. Учет затрат и калькулирование в промышленности: вопросы теории, методологии и организации / Безруких П. С., Кашаев А. Н., Комисарова И. П. – М. : Финансы и статистика, 1989.– 205 с.
12. Бланк И. А. Управление активами. – К. : Ника-Центр, Ольга. – 2002. – 720 с.
13. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 46-47.
14. Бородкін О. Про формування та облік собівартості продукції за ринкових умов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 3. – С. 32-42.

15. Бороненкова С. А. Управленческий анализ. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 384 с.
16. Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посібник. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 544 с.
17. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : навч. посібник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця ; [3 – є вид., перероб. і доп.]. – Житомир : ПП “ Рута”, 2001. – 512 с.
18. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник – [6-е вид., перероб і доп.]. – Житомир : Рута, 2005.– 756 с.
19. Бутинець Ф., Чижевська Л., Герасимчук Н. Бухгалтерський, управлінський облік : навч. посібник для студентів спеціальності “Облік і аудит”. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 443 с.
20. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посібник. Нормативно - практичні матеріали ; за ред. Р.Л. Хом'яка. – Львів : Національний університет "Львівська політехніка" (Інформаційно-видавничий центр "ІНТЕЛЕКТ+" Інституту після дипломної освіти), "Інтелект-Захід", 2001. – 728 с.
21. Бухгалтерський облік формування витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) // Все про бухгалтерський облік. – 1999. – № 91. – С.23-26.
22. Бухгалтерський управлінський облік // Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – [2-е вид.] – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
23. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / М. А. Вахрушина. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ИКФ Омега-Л, Высшая школа, 2002. – 528 с.
24. Відображення в обліку витрат на виробництво // Бухгалтерія. – 2012. – №30. – С. 96-102.
25. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. – Харків : Фактор, 2005. – 266 с.

26. Гарасим П. М., Давидович І. Є., Хомин П. Я. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення) : монографія. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 270 с.
27. Гелета И. В. Экономика организации (предприятия) : учеб. пособ. / И. В. Гелета, Е. С. Калинская, А. А. Кофанов. – М., 2007. – 303 с.
28. Гнилицька В. Підходи до калькулювання собівартості продукції відповідно до НП(С)БО // Регіональні перспективи. – 2013. – №2-3.– С.129-133.
29. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні. – Дніпропетровськ : ТОВ “Баланс-клуб”, 2000. – 768 с.
30. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
31. Гужва В. М. Інформаційні системи і технології на підприємствах : навч. посібник. – К. : КНЕУ, 2001. – 400 с.
32. Давидович І. Є. Контролінг : навч. посібник / І. Є. Давидович. – К. : ЦУЛ, 2008. – 552 с.
33. Діброва Ніна. Калькулювання фактичної собівартості та облік готової продукції. Виробництво і собівартість продукції. – Дніпропетровськ : Баланс-клуб, 2006. – № 3. – С. 33-49.
34. Домбровський В. М. Управлінський облік : навч. посібник. – К. : КНЕУ, 2005. – 278 с.
35. Дрозд Валентина. Формування собівартості та облік у допоміжних виробництвах // Виробництво і собівартість продукції. – Дніпропетровськ : Баланс-клуб, 2006. – № 3. – С. 96-101.
36. Друри К. Управленческий и производственный учет ; пер с англ. – М. : Юнити-Дана, 2010. – 1423 с.
37. Економічна теорія. Політекономія : підручник / за ред. В. Д. Базилевич. – 6-те вид., переробл. і доповн.] – К. : Знання-Прес, 2007. – 720 с.
38. Економіка підприємства : підручник / за заг. ред. С. Ф. Покропивного. – [вид. 2-е, переробл. і доп.] – К. : КНЕУ, 2005. – 528 с.
39. Економічний аналіз : навч. посібник / за ред. Ф., Бутинця. – Житомир, ЖІТІ, 2003. – 680 с.

40. Економічний аналіз : навч. посібник / М. А.Болюх, В. З. Бурчевський, М. І Горбатюк та ін. ; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – [вид. 2-е, перероб. і доп.] – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
41. Энтони Р., Рис Дж. Учёт: ситуации и примеры ; пер с англ. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 560 с.
42. Завгородній В. П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту. – К. : А.С.К., 1998. – 768 с.
43. Загальна економічна теорія (політична економія). Ч. 1: підручник у 2-х частинах / за ред. І. В. Буяна, В. М. Ковальчука. – Тернопіль : Лідер, 2001. – 378 с.
44. Загородній А. Г. та ін. Аудит: теорія і практика : навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. – Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2004. – 456 с.
45. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: підручник / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – 2-те вид., перероб. і доп. – Київ : "Знання", 2009. – 422 с .
46. Загородній А. Г. , Партин Г. О. Управлінський облік : навч. посібник. – К. : Знання, 2007. – 303 с.
47. Задорожний Зеновій. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку // Вісник ТНЕУ. – 2007. – №1. – С.62-71.
48. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // Бухгалтерія. – 2001. – №5, 29 січня. – С. 12–17.
49. Зудилин А. П. Бухгалтерский учёт на зарубежных предприятиях (капиталистические страны) : учебн. пособие. – [изд. 3-е., перераб. и доп.] – М. : Изд-во РУДН, 1997. – 155 с.
50. Іванов Р. “Реформована” собівартість (калькулювання у промисловості) // Бухгалтерія. – 2011. – № 20/1. – С.45-51.
51. Івахненко В. М. Курс економічного аналізу : навч. посібник. – К. : Знання–Прес, 2000. – 207 с.
52. Івахненков С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку і аудиту : навч. посібник. – [2-е вид., випр.] – К. : Знання, 2004. – 348 с.

53. Інформаційні системи бухгалтерського обліку : підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”/ за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-ге вид. перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
54. Карпенко О. В. Управлінський облік: методика викладання у вищій школі – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 244 с.
55. Карпова Т. П. Основы управленческого учёта : учебн. пособие. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
56. Карпова Т.П. Управленческий учет : учебник для вузов. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
57. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2003. – 279 с.
58. Корнеева Е. И. Организуем учет финансовой информации [Електронний ресурс] / Е. И. Корнеева //Финансовый менеджмент. – 2007. – №3. – Режим доступа: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=004098>.
59. Коробов М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств : навч. посібник. – К.: Знання, 2000. – 378 с.
60. Костюк Віра Степанівна. Економічна теорія : навч. посібник / В. С. Костюк, А. М. Андрющенко, І. П. Борейко; М–во освіти і науки України, Уманський держ. аграрний ун–т. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 281 с.
61. Крушельницька О. В. Управління матеріальними ресурсами : навч. посібник. – К. : Кондор, 2003. – 162 с.
62. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу : навч. посібник/ Г. І. Купалова. – К. : Знання, 2008. – 639 с.
63. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. – 2-ге вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
64. Левицька С. О. Методика організації та перспективи розвитку (внутрішньогосподарського) управлінського обліку // Університетські записки. – 2007. – №3 (23). – С. 245-253.

65. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібник. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 254 с.
66. Мальяр С. Б. Роль управленческого учета при осуществлении финансового менеджмента на судоремонтных предприятиях. – Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Rmugt/2012_28/Files/18_Malyar.pdf.
67. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента ; пер. с англ. – М. : Дело ЛТД, 1994. – 702 с.
68. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. – К. : КДІЕХП, 2001. – 141 с.
69. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник .– К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
70. Мочерний С. В. Основы економічних знань : навч. посібник. – [вид. 2-ге, доп.] – К. : Академія, 2006. – 504 с.
71. Муковоз Зоя. Облік супутньої (побічної) продукції. Виробництво і собівартість продукції. – Дніпропетровськ : Баланс-клуб, 2008. – № 3. – С. 69-74.
72. Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учёт. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры ; пер с нем. – М. : ЗАО "ФБК-ПРЕСС", 1996. – 160 с.
73. Назарбаева Р. Доходи та витрати бухгалтерського обліку: старт і фініш // Бухгалтерія. – 2003. – 41. – С. 47-54.
74. Нападовська Л. В. Управлінський облік. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
75. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
76. Нарисбаев К. Н. Организация бухгалтерського учета в США. – М. : Финансы, 1979. – 152 с.
77. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учёта. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 495 с.
78. Николаева О. Е. Управленческий учет. – Москва : УРСС, 2004. – 320 с.

79. Нормативный учет : передовой опыт / под ред. А. Ф. Паляя. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 111 с.
80. Організація бухгалтерського обліку : навч. посібник для студентів спеціальності 7. 050106 “Облік і аудит” / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова; [2-е вид., доп. і перероб.] – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.
81. Основы экономической теории : учебник / А. А. Чухно, П. С. Ещенко, Г. Н. Клишко ; за ред. А. А. Чухна. – К. : Вища школа, 2001. – 606 с.
82. Палий В. Ф. Основы калькулирования. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 227 с.
83. Павликівська Ольга. Розвиток концепції управлінського обліку // Наукові записки. – 2006. – Випуск 15. – С. 36-40.
84. Палий В., Вандер-Вил Р. Управленческий учёт. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
85. Плешонкова Л. Виробнича собівартість і калькулювання промислової продукції // Баланс. – 2011. – № 7. – С.34-41.
86. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу з: <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>.
87. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 416 с.
88. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : монографія. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.
89. Пушкар М. С. Розробка систем обліку : навч. посібник. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с.
90. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.
91. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2002. – 628 с.
92. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посібник. – К. : ЦУЛ, 2008. – 320 с.

93. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : методологія, організація. – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 104 с.
94. Рядська В. В. Аудит : навч. посіб./ В. В.Рядська, Я. В.Петраков. – К. : ЦУЛ, 2008.– 416 с.
95. Савицкая Г. В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Г. В. Савицкая. – 4-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 384 с.
96. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом ситуаций. – К. : Издательский дом “Максимум”, 2001. – 600 с.
97. Сатубалдин С. С. Учет затрат на производство в промышленности США. – М. : Финансы, 1980. – 141 с.
98. Скобара В. В. Аудит : методология и организация. – М. : Дело и сервис, 1998. – 576 с.
99. Слюсарчук Л. Методологічні аспекти розвитку обліку браку // Фінанси України. – 2002. – № 3. – С.93-97.
100. Сльозко Тетяна Михайлівна. Організація обліку : навч. посібник / Т. М. Сльозко; м-во освіти і науки України, Український держ. ун-т фінансів та між-нар. торгівлі. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.
101. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник – КНЕУ, 2000. – 260 с.
102. Сопко В. В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку затрат і доходів в діяльності (контролінг) // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №10. – С. 2–11.
103. Стуков С. А. Система производственного учёта и контроля. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 233 с.
104. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-е вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 507 с .
105. Сухарева Л. А., Петренко С. Н. Контроллинг – основа управления бизнесом. – К. : Эльга, Ника – Центр, 2002. – 208 с.
106. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. – Львів : ЛБІ НБУ, 2000. – 485 с.

107. Ткач В. И., Ткач М. В. Управленческий учёт: международный опыт. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 138 с.
108. Управленческий учет : учебн. пособие / под ред. А. Д. Шеремета. – [2-е изд., испр.] – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 512 с.
109. Управлінський облік / Дон Р. Весен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сенков. Пер. з англ. 5-о канад. вид. О. Григорова, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін. наук. ред.. пер. Н,П. Краснік. – К. : Міленіум, 2002. – 974 с.
110. Ураков Д. У. Учёт затрат по сферам деятельности. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
111. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посібник. – К. : Знання, 2007. – 231 с.
112. Фаріон І. Д., Писаренко Т. М. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібник/ за ред. д. е. н., проф. І. Д.Фаріона. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – 566 с.
113. Финансовый менеджмент. Руководство по технике эффективного менеджмента. – М. :CARANA Corporation – USAID– RPC. – 290 с.
114. Фольмут Х. Й. Инструменты контролинга от А до Я ; пер. с нем. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 288 с.
115. Хендриксен З. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета ; пер. с англ. ; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
116. Хорнгрен Г. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
117. Хитчинг К., Стоун Д. Бухгалтерский учет и финансовый анализ ; пер с англ. Ю. А.Огибина и др. – СПб. : АОЗТ «Литера плюс», 1998.
118. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посібник– К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
119. Чумаченко Н. Г. Учёт и анализ в промышленном производстве США. – М. : Финансы и статистика, 1971. – 236 с.
120. Шепелев Дмитрий. Что такое управленческий учет // Свой бизнес (Menedgment.com.ua). – 2003. – №10. – С. 12-17.

121. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит : учебн. пособ. – М. : ИНФРА–М, 1995. – 240 с.
122. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализ затрат ; пер с англ. – М. : Инф.-изд. дом “Филин”, 1996. – 344 с.
123. Шкарабан С. І., Федорович Р. В. Оперативний економічний аналіз діяльності підприємства. – Тернопіль, 1998. – 399 с.
124. Шквір В. Д., Загородній А. Г., Височан О. С. Інформаційні системи і технології в обліку. – Львів : Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2003. – 268 с.
125. Яругова Алиция. Управленческий учет: опыт экономики развитых стран. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 240 с.
126. Юровский Б., Тарасюк М. Себестоимость продукции: планирование и учет // Консультант бухгалтера. – 2001. – № 31. – С.7-16.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
Івано-Франківський інститут менеджменту**

Кафедра обліку і фінансів

РОМАНЮК Ганна Петрівна

**Облік виробничих витрат і аналіз
собівартості продукції**

Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит
магістерська програма – Облік і аудит в промисловості

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Частина 2

ДОДАТКИ

Івано-Франківськ 2013

Підприємство	ПП «ЗАХІДПРОМГРУП»	Дата	1.01.2013
Територія		за ЄДРПОУ	37307080
Організаційно-правова форма господарювання	приватна	за КОАТУУ	4610136800
Орган державного управління		за КОПФГ	232
Вид економічної діяльності	Виробництво електро- та радіокомпонентів	за СПОДУ	06024
Одиниця виміру:	тис. грн.	за КВЕД	32.10.0
Адреса:	81100Україна, Львівська область, м. Пустомити, вул. Глинська, 14	Контрольна сума	

Звіт про фінансові результати за 2012 рік

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	40321,7	15398,4
Податок на додану вартість	015	6727,7	2566,4
Акцизний збір	020	(0)	(0)
	025	(0)	(0)
Інші вирахування з доходу	030	(0)	(0)
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	33594,0	12832,0
Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(31561,2)	(11872,0)
Валовий прибуток:			
- прибуток	050	2032,8	960,0
- збиток	055	(0)	(0)
Інші операційні доходи	060	7,3	2,7
У т.ч. дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних у наслідок сільськогосподарської діяльності	061	0	0
Адміністративні витрати	070	(1388,2)	(1105,0)
Витрати на збут	080	(21,8)	(15,5)
Інші операційні витрати	090	(144,1)	(113,6)
У т.ч. витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних у наслідок сільськогосподарської діяльності	091	(0)	(0)
Фінансові результати від операційної діяльності:			
- прибуток	100	486,0	0
- збиток	105	(0)	(271,4)
Доход від участі в капіталі	110	0	0
Інші фінансові доходи	120	76,4	49,2

1	2	3	4
Інші доходи	130	22,0	57,9
З рядка 130 графа 3 Дохід, пов'язаний з благодійною допомогою (131)	131	22,0	
Фінансові витрати	140	(0)	(0)
Втрати від участі в капіталі	150	(0)	(0)
Інші витрати	160	(2,8)	(4,9)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	165	0	0
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
- прибуток	170	581,6	0
- збиток	175	(0)	(169,2)
У т.ч. прибуток від припиненої діяльності та/або прибуток від переоцінки необоротних активів та групи вибуття у наслідок припинення діяльності	176	0	0
У т.ч. збиток від припиненої діяльності та/або збиток від переоцінки необоротних активів та групи вибуття у наслідок припинення діяльності	177	(0)	(0)
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(207,6)	(91,8)
Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності	185	0	0
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
- прибуток	190	374,0	0
- збиток	195	(0)	(261,0)
Надзвичайні:			
- доходи	200	0	0
- витрати	205	(0)	(0)
Податки з надзвичайного прибутку	210	(0)	(0)
Частка меншості	215	0	0
Чистий:			
- прибуток	220	374,0	0
- збиток	225	(0)	(261,0)
Забезпечення матеріального заохочення	226	0	0

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	12156,5	5024,1
Витрати на оплату праці	240	1106,8	862,0
Відрахування на соціальні заходи	250	402,8	319,8
Амортизація	260	78,0	63,8
Інші операційні витрати	270	302,8	468,4
Разом	280	14046,9	6738,1