

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ  
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ**

**Гаврилюк Ярина Іванівна**

**ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ  
ПРОДУКЦІЇ**

Спеціальність 071– Облік і оподаткування

**Дипломна робота за ступенем освіти «магістр»**

Студентка групи ОПДм-21  
Гаврилюк Я.І.

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент  
Фаріон В. Я.

---

Дипломну роботу допущено до захисту:  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2019 р.  
В.о. зав. кафедри обліку і оподаткування  
к.е.н., доцент  
Починок Н.В.. \_\_\_\_\_

**ТЕРНОПІЛЬ – 2019**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>.....</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ .....</b>	<b>3</b>
1.1. Витрати виробництва: поняття та порядок визнання.....	3
1.2. Класифікації витрат підприємства в системі обліку та управління ними....	12
<b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ.....</b>	<b>16</b>
2.1. Методи калькулювання собівартості продукції.....	16
2.2. Методика обліку прямих витрат.....	19
2.3. Особливості обліку загальновиробничих витрат.....	28
<b>РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ .....</b>	<b>34</b>
3.1. Інформаційна база аналізу витрат виробництва та собівартості продукції.	34
3.2. Аналіз виробничих витрат та собівартості продукції .....	37
<b>ВИСНОВКИ .....</b>	<b>.....</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>43</b>

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

#### 1.1. Витрати виробництва: поняття та порядок визнання

Процес виробництва є сукупністю операцій із виготовлення продукції та одним з основних процесів господарської діяльності. У процесі виробництва використовуються природні ресурси, сировина, матеріали, паливо, енергія, трудові ресурси, основні засоби, здійснюються інші витрати. У зв'язку із цим на рахунках бухгалтерського обліку повинна своєчасно, повно та правдиво відображатися інформація про фактичні витрати на виробництво продукції, яка використовується для обчислення (калькулювання) фактичної собівартості окремих її видів, а також для контролю над раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Вчені-економісти визначають витрати із точки зору вартості використаних ресурсів. Однак одні науковці визначають, що витрати це вартість використаних матеріальних та трудових ресурсів, а інші, що це грошове вираження витрат ресурсів. Таким чином можна стверджувати, що єдиного підходу щодо трактування даного поняття не існує, підходи досить відрізняються або в самому формулюванні визначення або безпосередньо в його змісті.

Так, у П(С)БО 16 «Витрат» наводиться таке визначення витрат: «Витратами звітного періоду признаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [73].

В.П. Загородній, П.В. Іванюта, З.М. Левченко, М.В. Реслер додають, що використання ресурсів здійснюється в грошовому вираженні. Під вибуттям

активів або зменшенням зобов'язань трактують поняття «витрати» О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинська. Такі автори як П.В. Іванюта, З.М. Левченко, М.В. Реслер, І.І. Сахарцева додають, що використання ресурсів здійснюється з метою отримання прибутку [84, с. 311].

Таким чином, проаналізувавши тлумачення поняття витрат, приведені в різних літературних джерелах, можна зробити висновок, що дослідникам облікового напрямку імпонують визначення наведені в П(С)БО. Проте ці визначення характеризують наслідки витрат, а не їх економічну суть. Це визначення передає зміст витрат діяльності, які відображаються в «Звіті про фінансові результати» (Звіті про сукупний дохід), але не виражає економічної суті відносин що виникає на рівні виробничого процесу. На наш погляд, це пояснюється спрямованістю бухгалтерського фінансового обліку на зовнішніх користувачів, для яких важливими, в першу чергу, являються загальні (синтетичні) показники діяльності підприємства, а не внутрішньогосподарський механізм формування цих показників.

Що стосується управлінського обліку, то, в силу його спрямованості на внутрішніх користувачів, в ньому використовується протилежний підхід до інформації. Управлінців, цікавлять можливості зниження витрат, тому вони потребують аналітичної інформації, даних про ресурси необхідні для виготовлення різних видів продукції (робіт, послуг). Тобто ключовим об'єктом в управлінському обліку являються витрати живої і матеріалізованої праці, які у своїй сукупності формують собівартість [26]. Можна зробити висновок, що у рамках бухгалтерського обліку витрати являються синтетичною категорією, призначеною для зовнішніх користувачів, в той час, як затрати - аналітичною, призначеною для ланки внутрішніх користувачів.

Так, Н. Гура і К. Радченко відзначають, що витрати паралельно з доходами і фінансовими результатами, є головними об'єктами управлінського обліку, а значить вимагають орієнтації на детальний облік витрат з метою пошуку резервів для їх зниження на одиницю продукції або наданої послуги, тобто - управління витратами [22, с. 14]

Зважаючи на це, слід відмітити, що при дослідженні поняття «затрати» встановлено, що однозначної позиції також не існує. Зокрема, ряд авторів (Аткінсон А. Энтони, Банкер Д. Раджив, Каплан Роберт С., Янг Марк С., І. Басманов, Н.Д. Врублевский, Н.П. Кондраков, А. Міцкевич, Л.В. Нападовська) під поняттям «затрати» розуміють використання ресурсів; доповнюючи, що використання здійснюється в грошовій формі, а також деякі додають цільовий характер використання (Кондраков Н.П., Міцкевич А.) та мету - отримання прибутку (Аткінсон Энтони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк С., М.А. Вахрушина) [84, с. 311].

Умовно ресурси можна поділити на фінансові і виробничі. У відповідності з відношенням ресурсів до процесу виробництва, затратами можна вважати вартісну оцінку виробничих ресурсів організації, що використовуються. Так, згідно з цим визначенням, можна виділити три ознаки затрат (рис. 1.1.).

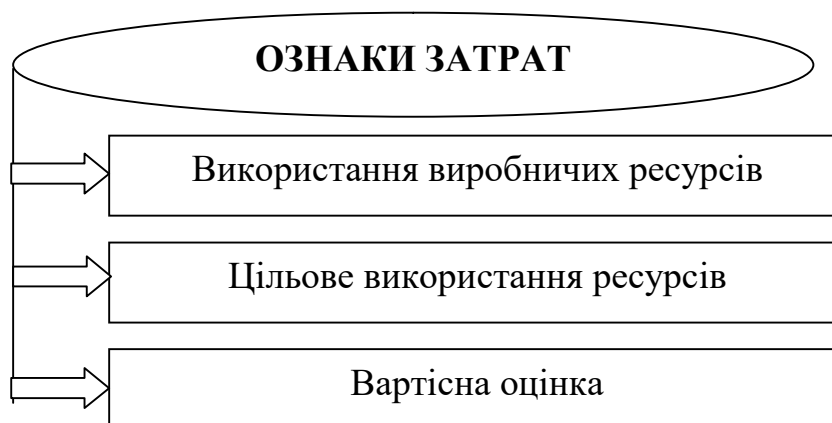


Рис. 1.1. Ознаки затрат

С.А Ніколаєва стверджує, що, по-перше, затрати відображають використання виробничих ресурсів, тобто затрати, пов'язані з виробництвом продуктів, внутрішніми виробничими процесами; подруге, затрати відображають використання виробничих ресурсів, тобто існує припущення про цільове використання ресурсів. Тому затрати не пов'язані з ситуаціями, коли виробничі ресурси були втрачені, наприклад, при пожежі чи потопі; по-третє, затрати - це вартісна оцінка, за допомогою якої неоднорідні види виробничих

ресурсів приводяться до одного грошового еквіваленту рішень [62].

На основі розглянутих вище трактувань поняття «затрати» можна побачити, що найчастіше затрати визначаються як грошовий вимірник ресурсів, використаних для виробництва продукції або інших активів. Таке визначення за своєю сутністю в частині грошового (вартісного) вимірника, по-перше, є дуже схоже на вищенаведені визначення витрат, а по-друге, в частині виробництва інших активів є повністю нетотожним. На нашу думку, така різниця між цими двома поняттями є однією з ключових у їх розмежуванні. Наприклад, при придбанні чи самостійному створенні основного засобу підприємство витрачає певні кошти чи інші ресурси, хоча вони потім будуть складати балансову вартість основного засобу, а не будуть визнаватися витратами. З цієї точки зору можна погодитися з Л.В. Нападовською [60] щодо використання терміну «затрати» для цілей управлінського обліку, а не бухгалтерського.

Не варто пропускати і неординарний підхід Г. М. Колесник [45], згідно з яким основою розмежування понять "витрати" і "затрати" закладений вартісний і натурально-речовий показники відповідно.

Дослідник В.В. Сопко [85] до затрат відносить не лише ресурси (речовини), затрачені для виготовлення нової продукції, а й використані сили природи. Безперечно, використання природних сил, особливо в деяких видах діяльності (наприклад, виготовлення сільськогосподарської продукції), є необхідною умовою. Проте, ми не можемо їх ні оцінити (тобто, грошовий вимірник не використовується), ні спланувати їх використання. Тому цілком зрозуміло, що такі витрачання не будуть затратами підприємства, хоча вони і здійснюються для виготовлення продукції.

Затрати як процес співпадають з виробництвом - перетворенням ресурсів, що знаходяться в розпорядженні підприємства, в готову продукцію. Як показник затрати характеризують «вхід» виробничого процесу - ресурси, що витрачаються в процесі його здійснення. Місце затрат у виробничому процесі представлено на рисунку 1.2.

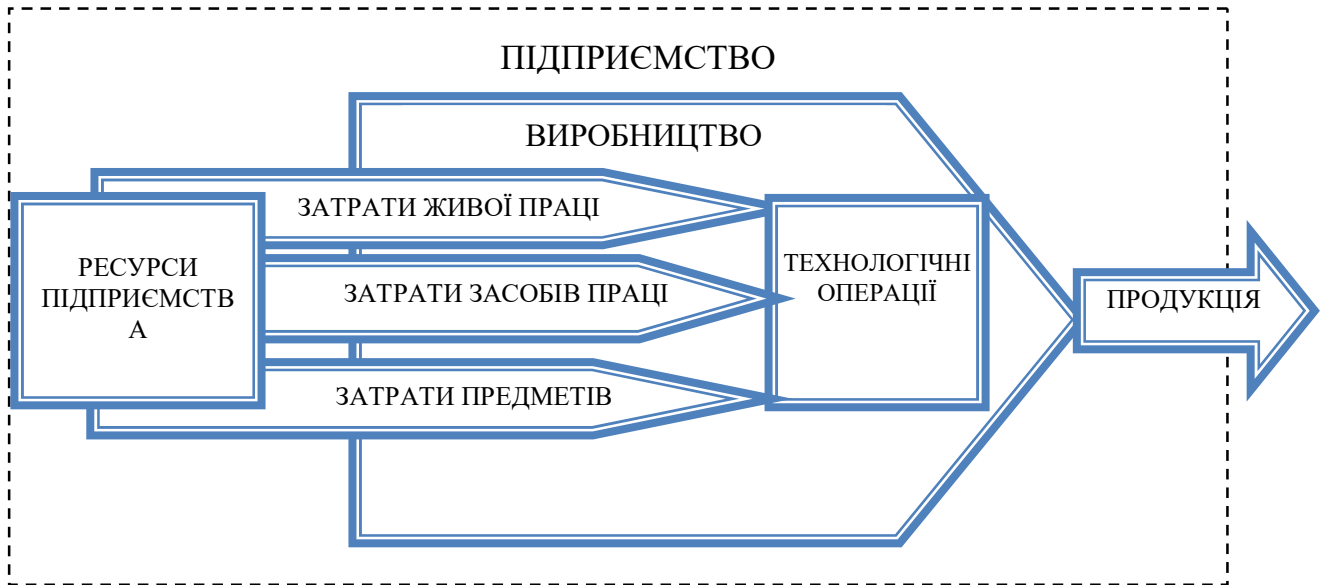


Рис. 1.2. Місце затрат в процесі діяльності підприємства

Затрати живої праці є фізичними і розумовими зусиллями робітників, зайнятих у виробництві; затрати засобів праці - їх знос в процесі виробництва; затрати предметів праці – їх перетворення або приєднання в процесі виробництва.

Усім цим затратам відповідають певні витрати, причому, якщо в прикладній економіці кількісно у рамках періоду сума затрат і сума витрат не тотожні, то у рамках економічної теорії відбувається ототожнення цих величин, причому дослідники частенько не розмежовують поняття витрат і затрат. Причиною цього є те, що при мікроекономічному аналізі, як правило, використовується принцип «чорного ящика», при якому відбувається абстрагування від процесів, що протікають усередині підприємства.

Затратам живої праці відповідають витрати на оплату праці. Здатність до праці працівника не належить підприємству, будучи невід'ємною частиною конкретного індивідуума, тому організація вимушена фактично купувати результат праці.

Затрати засобів праці відповідають витрати на амортизацію. Амортизація – процес перенесення вартості засобів праці на вартість готової продукції, процес компенсації авансованої вартості цих ресурсів, капітальних вкладень в їх придбання. Спочатку ці ресурси не були власністю організації, отже,

капітальні вкладення в їх придбання є витратами за визначенням. Проте, якщо розглядати дані капітальні вкладення як деяку «позику» організації самої собі, то амортизаційні відрахування являються «погашенням позики», тобто фактично процесом придбання засобів праці «по частинах». Тому амортизаційні відрахування є витратами, що відповідають затратам засобів праці (зносу).

Шпікула А. Г. пропонує кілька ознак розмежування понять "витрати" і "затрати" (табл.1.1).

**Таблиця 1.1**

**Ознаки розмежування термінів "витрати" і "затрати" [106]**

<b>Витрати</b>	<b>Затрати</b>
Вартісний показник	Натурально-речовий показник
Джерело: ресурси і активи	Джерело: вартість одиниці ресурсів і активів, вкладених у виробництво
Рівень: визначається технологією і організацією виробництва	Рівень: визначається вартістю, ціною вхідних ресурсів
Вплив: продуктивність виробництва, конкурентоспроможність продукції	Вплив: прибутковість бізнесу і цінова конкурентоспроможність товару
Мінімізація: поліпшення техніко-технологічного оснащення і організації праці	Мінімізація: оптимізація витрат і постачання ресурсів за прийнятними цінами

Із табл. 1.1 випливає, що витрати і затрати підприємства за своєю суттю є різними поняттями, на що вказує більша орієнтація витрат на ресурси підприємства і їх використання в процесі господарської діяльності, а затрати - на результати діяльності.

Отже, в ході дослідження сформовано наступне визначення поняття «затрати», - це використання підприємством будь-яких наявних ресурсів (в тому числі і природних) з метою набуття необхідних йому активів або погашення його зобов'язань.

Слід зазначити, що затрати в силу того, що вони означають використання ресурсів, в тому числі й тих, які не можуть бути виміряні та оцінені, не можуть бути виступати поняттям в бухгалтерському обліку, так як порушуються



принципи визнання об'єкта обліку. А витрати, в свою чергу, є поняттям вужчим, та ґрунтується на змінах активів та зобов'язань підприємства, що дозволяє задовольняти цілі бухгалтерського обліку.

Важливою відмінною рисою тлумачення поняття «витрати» як економічній категорії і об'єкту фінансового обліку являється також момент їх виникнення. Так, в мікроекономіці у рамках теорії поведінки виробника момент виникнення витрат (момент відтоку грошових коштів) ототожнюється з моментом затрат (моментом споживання ресурсів). У рамках економіки і управління підприємством (наприклад, при плануванні балансу грошових потоків) діє правило першої події, тобто моментом визнання витрат вважається момент фактичної сплати грошових коштів.

У рамках бухгалтерського обліку витрати признаються у момент документально оформленого факту зменшення активів або збільшення зобов'язань, причому момент зменшення грошових коштів підприємства не співпадає з моментом визнання витрат. В основі механізму їх визнання лежить один із засадничих принципів бухгалтерського обліку - принцип нарахування і відповідності доходів і витрат, що полягає в тому, що доходи звітного періоду мають бути зіставлені з витратами здійсненими для отримання цих доходів [81]. З цього принципу логічно витікає вимога П(С)БО 16 визнавати витрати певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені [73]. У разі, якщо витрати неможливо прямо зв'язати з доходом певного періоду, пропонується відображати їх у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Це закладає основи для класифікації витрат для потреб бухгалтерського фінансового обліку на затрати на продукцію і затрати періоду.

При цьому в даному випадку ми вважаємо правомірним використання терміну «затрати» замість терміну «витрати». Наша аргументація ґрунтована на тому, що витрати в їх економічному сенсі (відтік грошових коштів підприємства), відображені на рахунках, не є витратами в їх бухгалтерському розумінні, поки не буде отриманий дохід від реалізації (затрати на продукцію)

або доки вони не списані на витрати відповідного періоду. При цьому фактично ресурси витрачаються на потреби виробництва і управління, отже, формується деяка сума затрат, яка у результаті буде визнана витратами. Тобто, спочатку відбувається фактичне здійснення витрат, потім придбані ресурси набувають форму затрат, які, у свою чергу, за певних умов визнаються витратами.

Витрати мають складну фінансову характеристику податкового характеру, оскільки впливають на кінцевий оподатковуваний фінансовий результат. Поняття затрат у рамках податкових взаємовідносин не фігурує. Це поняття характеризує виключно внутрішньогосподарський механізм функціонування підприємства

При перетворенні придбаних ресурсів в новий продукт, тобто в процесі технологічних операцій і організаційних заходів, здійснюються затрати як процес використання (перетворення) речовин і сил природи в новий продукт. Цей процес характеризує процес перетворення ресурсів (матеріалізованої і живої праці), взаємодія яких призводить до появи синергетичного ефекту приросту вартості. Тому, наприклад, процес передачі сировини із складу у виробництво, при якому зменшуються ресурси на складі і збільшуються ресурси у виробничому процесі, є простим господарським процесом переміщення. Процес нарахування заробітної плати відображає факт збільшення заборгованості підприємства, його зобов'язання перед працівником сплатити його працю, витрачену при виробництві продукції. Ці зміни на рахунках бухгалтерського обліку не можуть бути названі витратами. Їх можна характеризувати тільки як «затрати», що не спричиняють за собою змін в фінансово-податкові відносини.

Аналіз публікацій показав, що існують деякі критичні зауваження фахівців до визначенню поняття «витрати» в П(С)БО. Зокрема, Л. Тринька вважає, що визначення, наведене в П(С)БО, не відповідає принципу подвійного запису. Підставою служить те, що збільшення активів логічно веде до збільшення зобов'язань, і навпаки, а приведені в стандарті формулювання «зменшення активів» або «збільшення зобов'язань» само по собі суперечить

суті подвійного запису, у відповідності з яким кожна господарська операція веде до вартісної зміни як мінімум двох об'єктів обліку, тому визначення витрат вважається некоректним. У зв'язку з цим, на думку автора, найбільш доцільним з облікової точки зору буде визначення витрат, які спричиняють збільшення активів і зумовлюють збільшення зобов'язань, і навпаки [94].

Заслуговує на увагу й критичне твердження Наливайко А.П., Євдокимова Н.М., щодо визначення витрат в П(С)БО 16. Так науковці зазначають, що витрати прямого стосунку до капіталу підприємства не мають. Це аргументується тим, як відмічає Маханько О., що Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій по дебету рахунків 40 «Зареєстрований капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал» жодної кореспонденції з рахунками виробничих витрат не передбачається [52].

Ці заперечення можна спростувати таким чином. Витрати зменшують фінансовий результат, і, відповідно, прибуток, який є складовою частиною власного капіталу і входить у пасив балансу. Актив і пасив балансу у кінці звітного періоду збільшуються на величину прибутку (у разі, якщо вона не вилучається власником). Тому, якщо представити баланс підприємства не статиці, а в динаміці (тобто допустити можливість відображення господарських операцій не опосередковано - через рахунки бухгалтерського обліку, а безпосередньо), зменшення прибутку внаслідок збільшення витрат відбувається одночасно зі зменшенням активів. Що стосується збільшення зобов'язань, то вони також призводять до збільшення витрат, тобто відбувається перерозподіл усередині пасиву балансу. Отже, можна сказати, що витрати - це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу.

Якщо розглядати визначення витрат, наведене в П(С)БО 16, в цьому аспекті, то не виникає сумнівів в його відповідності принципу подвійного запису. Також слід зауважити, що в системі рахунків підприємства вплив витрат на власний капітал відображають не прямою кореспонденцією, а опосередковано - через фінансовий результат діяльності. Проте цей

формальний аспект, пов'язаний з побудовою Плану рахунків бухгалтерського обліку, не міняє економічної суті витрат.

## 1.2. Класифікації витрат підприємства в системі обліку та управління ними

Витрати підприємства не є однорідними ні за своїм складом, ні за роллю в діяльності підприємства. У зв'язку з цим велике значення при організації обліку витрат має науково обґрунтована їх класифікація. Питанню класифікації витрат в економічній літературі протягом тривалого часу приділялася значна увага, разом з тим єдиної класифікації таких витрат, яка б задовольнила всіх дослідників та практичних працівників, досі не розроблено. У зв'язку з цим на практиці господарювання використовують різні підходи до класифікації витрат.

В основі класифікації витрат лежить принцип: різні витрати - для різних цілей, тобто ціль, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику і склад окремих груп затрат.

Залежно від таких завдань в науковій літературі зустрічаються декілька підходів до визначення критеріїв класифікації витрат (табл. 1.2).

**Таблиця 1.2**

### **Критерії класифікації витрат, що розглядаються в літературі [108, с. 203]**

№ з/п	Критерії класифікації	Автори
1	2	3
1	- з метою оподаткування і складання фінансової звітності; - з метою обчислення собівартості;	Атамас П.Й.
2	- для оцінки запасів і визначення фінансового результату; - для прийняття управлінських рішень і планування; - для контролю виконання	Бутинець Ф.Ф., Корецький М.Х., Паргин Г.О., Атамас П.Й., Друрі К, Власова О.Є., Трубочкіна М.І., Вахрушина М.А., Голов С.Ф.
3	- організаційно-управлінський; - обліково-аналітичний; - фінансово-економічний; - маркетинговий;	Когут У.І.

	- інвестиційний	
4	- для визначення собівартості та фінансового результату; - для стратегічного і поточного планування діяльності підприємства; - для планування поточних витрат; - для контролю поточних витрат	Меренкова Л.О.
5	- для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) і розрахунку фінансових результатів; - для раціоналізації витрат та їх планування; - для контролю і регулювання витрат за центрами відповідальності	Мних Є.В.
6	- для прийняття управлінських рішень; - для прогнозування; - для планування; - для нормування; - для організації; - для обліку;	Керімов В.Е., Мініна Є.В.

Із таблиці 1.2 бачимо, що більшість науковців притримується класифікації, запропонованої К. Друрі, за якою всі зібрані витрати розподіляються за трьома напрямками обліку: для калькулювання і оцінки собівартості продукції; для планування і прийняття управлінських рішень; для здійснення процесу контролю і регулювання.

Слід також відмітити, що в певних випадках окремі статті витрат перебувають у прямій залежності від діяльності підприємства, інші - не залежать від колективу як економічної одиниці. З огляду на це, можна зробити висновок, що для прийняття управлінських рішень витрати об'єктивно поділяються на залежні (релевантні) від підприємства витрати та не залежні (не релевантні) від нього.

При цьому відмітимо, що вчені висловлюють різноманітні погляди на розмежування понять постійних та змінних витрат. Погляди вчених також розходяться у поглядах на сфери застосування групування витрат на змінні і постійні. Низка економістів вважає можливим застосування такої класифікації тільки у плануванні та економічному аналізі. Інші вчені вважають, що вона необхідна і під час організації обліку витрат, тому пропонують переглянути номенклатуру статей калькуляції з метою відокремлення змінних і постійних витрат.

По відношенню до виробничого процесу Г.О. Партин виділяє:

- витрати на продукцію (виробничі витрати) - витрати, пов'язані з виробництвом продукції, яка є головною метою створення підприємства, ці витрати включаються до собівартості;

- витрати періоду (невиробничі витрати) - це витрати, що не включаються у собівартість продукції і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Як приклад, до таких витрат на електролампових підприємствах можна віднести витрати на управління, маркетинг, дослідження, розробку нових продуктів тощо [68, с. 48].

У міжнародній практиці основні витрати виступають у вигляді виробничих, а накладні - періодичних витрат. Таке групування рідко згадується в практиці вітчизняного бухгалтерського обліку. Проте, давно і широко застосовується в країнах з розвинутою ринковою економікою, що використовують систему обліку директ-костинг. У цьому випадку одержувана облікова інформація більш адекватно відображає процес ринкового ціноутворення і дозволяє всебічно аналізувати і планувати співвідношення обсягів виробництва, цін і собівартості продукції.

За календарними періодами витрати класифікують на капіталізовані (участь у визначенні фінансових результатів майбутніх звітних періодів) та декапіталізовані (списані з балансу підприємства).

Особливе місце у класифікації витрат з метою визначення собівартості виготовленої продукції та отриманих прибутків в обліку та калькулюванні собівартості продукції займає групування витрат за економічними елементами і за калькуляційними статтями витрат.

Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами (це групування дає змогу відповісти на запитання, що витрачено за даний звітний період).

Статті витрат характеризують склад використаних ресурсів залежно від напрямів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна діяльність) та об'єкта витрат. Статті витрат показують, як формуються дані витрати із метою їх

аналізу й контролю: одні витрати показують за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями (включаючи декілька елементів). При цьому один економічний елемент витрат може бути присутнім у декількох статтях калькуляції.

На нашу думку, влучно визначає різницю між поняттями класифікації витрат за елементами і статтями калькуляції проф. В.Б. Івашкевич. Який зокрема, говорить: якщо резерв кошторису виробництва за елементами показує загальну суму витрат певного виду, що мають місце на підприємстві, то на відповідну статтю калькуляції відноситься лише частина витрат за елементами, яка може бути прямо списана на собівартість конкретних видів продукції» [37, с. 46].

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

#### 2.1. Методи калькулювання собівартості продукції

Важливими елементами облікової політики підприємства є методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки їх правильний вибір та використання сприяють швидкій оцінці щодо доцільності здійснення витрат. Наразі законодавством України не закріплено конкретної методики застосування тих чи інших методів, а недосконалість сучасних вітчизняних методів обліку витрат й калькулювання собівартості продукції створюють певні складності у їх виборі для вирішення поставлених завдань на підприємстві.

Калькулювання є досить складним й багатогранним процесом, який має особливості в кожній галузі, а його організація на підприємстві залежить від багатьох факторів.

Метод калькулювання – це спосіб обчислення собівартості одиниці окремих видів продукції, який дає можливість оцінити рентабельність виробництва і збуту, обґрунтувати рішення про обсяг та структуру випуску, про вибір між власним виготовленням і придбанням на стороні, про визначення нижньої межі цін і т.д..

Таким чином, метод калькулювання - спосіб відображення розподілу витрат підприємства за елементами або статтями витрат для визначення собівартості певних видів чи груп продукції.

Закордоном суб'єкти господарювання застосовують переважно два методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: позамовний або попередільний. Світова практика свідчить, що новітні методики обліку й калькулювання собівартості є більш ефективними. Нами в табл. 2.1 представлено основні методи обліку та калькулювання собівартості продукції як в національній так і закордонній практиці.



Таблиця 2.1

**Визначення основних методів обліку витрат і калькулювання  
собівартості продукції**

<b>Вітчизняна практика</b>	<b>Зарубіжна практика</b>
Попроцесний (облік ведуть за окремими замовленнями)	Директ-костинг (неповних витрат)
Попередільний	Стандарт-костинг (нормативний метод)
Позамовний (використовують при масовому виробництві однорідної продукції)	Метод ABC (калькулювання за видами діяльності)
	Кайзер-костинг (постійне зниження витрат)
	Директ-костинг (використовують на великій кількості підприємства)
Нормативний (облік витрат за нормами, відхиленнями від норми та змінами норм)	Кост-кілінг (калькуляція максимального зниження витрат)
	Таргет-костинг (метод управління за цільовою ціною)
Директ-костинг (використовують на невеликій кількості підприємств)	LCC аналіз (розрахунок витрат за етапами життєвого циклу)
	Система «Точно в термін» (стимулює зниження собівартості)
	Бенчмаркінг (порівняння витрат з кращими зразками)

Із усіх використовуваних методів калькулювання собівартості на особливу увагу заслуговують два основних – «директ-костинг» і «стандарт-кост».

Зважаючи на це відмітимо, що в сучасних умовах розвитку ринкової економіки система «директ-костинг» використовується на багатьох вітчизняних підприємствах для прийняття раціональних управлінських рішень, проведення аналізу економічної та виробничої діяльності суб'єкта господарювання, обґрунтування певних оперативних та стратегічних рішень

Що ж стосується методу «стандарт-кост», то він ґрунтується на попередньому визначенні собівартості або передбаченні кошторисних витрат на виробництво продукції.

Для застосування даного методу на практиці слід чітко встановити норми витрат сировини і матеріалів, праці, робочого часу, заробітної плати тощо. При

цьому встановлені норми мають бути незмінними протягом усього виробничого циклу.

Слід також відмітити, що виявлена величина витрат від зміни норм, а також відхилень від норм за статтями витрат щомісячно списується або на собівартість продукції, або на винних. Для цього облік відхилень пропонувалось вести за калькуляційними статтями за напрямками з визначенням:

- об'єктів калькуляції у розрізі статей;
- цехів у розрізі об'єктів калькуляції і статей;
- причин і винних;
- елементів витрат.

Заслуговує на увагу й думка В. Івашкевича. Науковець зводить способи розрахунку собівартості продукції до попередільного і позамовного методів калькулювання, які мають різновиди. При цьому він виділяє три основні методи калькулювання собівартості супутньої продукції комплексних виробництв: метод виключення, коефіцієнтний, комбінований, залишкової вартості, метод розподілу. Водночас фактичні витрати на виробництво продукції, що підлягає калькуляції, пропонує визначати на основі даних системного бухгалтерського обліку методами прямого підрахунку, розподілу витрат, виключення частини витрат або поєднанням перелічених варіантів у різних комбінаціях [36].

Щодо попроцесного методу, то відмітимо, що даний метод застосовують, як правило, на підприємствах видобувних галузей промисловості, енергетичних підприємствах, ряді підприємствах хімічної промисловості й промисловості будівельних матеріалів.

Попередільний метод обліку витрат й калькулювання собівартості продукції переважно застосовують в галузях промисловості, для яких характерний поділ технологічного процесу на окремі фази обробки вихідної сировини.

Щодо позамовного методу відмітимо, що його суть полягає в наступному: всі прямі основні витрати враховуються за статтями калькуляції по окремих

виробничих замовленнях, що видаються на заздалегідь визначену кількість виробів (продукції) даного виду. У таблиці 1 представлена порівняльна характеристика цих методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Важливе значення при калькулюванні собівартості продукції має також визначення обсягу і собівартості незавершеного виробництва.

Враховуючи, що стандартом бухгалтерського обліку 9 «Запаси» порядок визначення обсягів незавершеного виробництва не регламентований, підприємства вправі самостійно обирати облікову політику стосовно цього об'єкта обліку.

Отже, методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості продукції є двома взаємозалежностями, двома стадіями одного процесу, які характеризуються чітко власними способами та прийомами. Велика кількість методів обліку витрат на виробництво й методів калькулювання собівартості пояснюється різноманітним спрямуванням підприємств на досягнення поставленої мети. Це й доводить їх відмінність і необхідність існування кожного з них для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво та калькулювання продукції.

Окрім цього слід також відмітити, що вибір методів обліку витрат повинен відповідати інтересам прийняття рішення і може використовуватися незалежно від прийнятих методів у фінансовому та податковому обліку, а можливість їх вибору залежить від цілей управління і рішень керівника та оцінюється їх ефективністю.

## **2.2. Методика обліку прямих витрат**

Всі витрати підприємства, поділяють на прямі та непрямі, залежно від можливості їх віднесення безпосередньо до конкретного об'єкта калькуляції економічно доцільним шляхом, тобто до конкретного виду продукції, що його виготовляє підприємство.

Нормативне визначення поняття «прямі витрати» міститься у П(С)БО 16 «Витрати»: «прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом» (згідно п. 4) [73].

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» прямі витрати включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці інші прямі витрати, що в сукупності із змінними загальновиробничими та постійними розподіленими загальновиробничими формуватимуть собівартість продукції. Згідно з Положенням, підприємствам надано право самостійно визначати перелік статей, які формуватимуть виробничу собівартість продукції.

Щодо прямих матеріальних витрат відмітимо, що під останніми слід розуміти вартість витрачених матеріалів, які стають частиною готової продукції і які можна віднести до певного виробу економічно доцільним шляхом.

Згідно з п. 22 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» до складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість усіх витрачених у виробництві запасів (крім продукту власного виробництва) [73].

Слід відмітити, що виділення в окрему групу матеріальних витрат має важливе значення з точки зору створення можливості застосування методів управління з метою впорядкування на виробництві матеріальних потоків щодо зменшення величини таких витрат з розрахунку на одиницю кінцевої продукції (робіт, послуг).

Варто погодитися із твердженням І.О. Гладій, що необхідною передумовою ефективності управління матеріальними витратами на підприємстві, є інтеграція всіх його функцій, які здійснюються різними службами підприємства (бухгалтерією, плановим, виробничим та іншими відділами). Лише координуючи їх роботу, бухгалтерська служба здатна забезпечити необхідною інформацією систему управління. Зрозуміло, що така інформаційна система не може створюватися тільки в межах бухгалтерського обліку [18, с. 54].

На організацію обліку матеріальних витрат істотно впливають ступінь

спеціалізації підприємства і масовість випуску продукції. Значний вплив на постановку бухгалтерського обліку має технологічна система управління, що об'єднує всі сторони виробничо-господарської діяльності підприємства та забезпечує його ефективне функціонування за всіма рівнями ієрархії. Вона інтегрує всі рівні організаційної структури управління підприємством, під якою розуміється впорядкована сукупність органів керівників діяльністю підприємства на основі підсистеми лінійного керівництва [18, с. 55].

Важливе місце в класифікації матеріальних витрат займає облік витрат за центрами відповідальності, що дозволить формувати інформацію про витрати ресурсів в окремих підрозділах, виявляти відхилення від встановлених норм та їх причини, а також винних осіб цих підрозділів (рис. 2.2.).

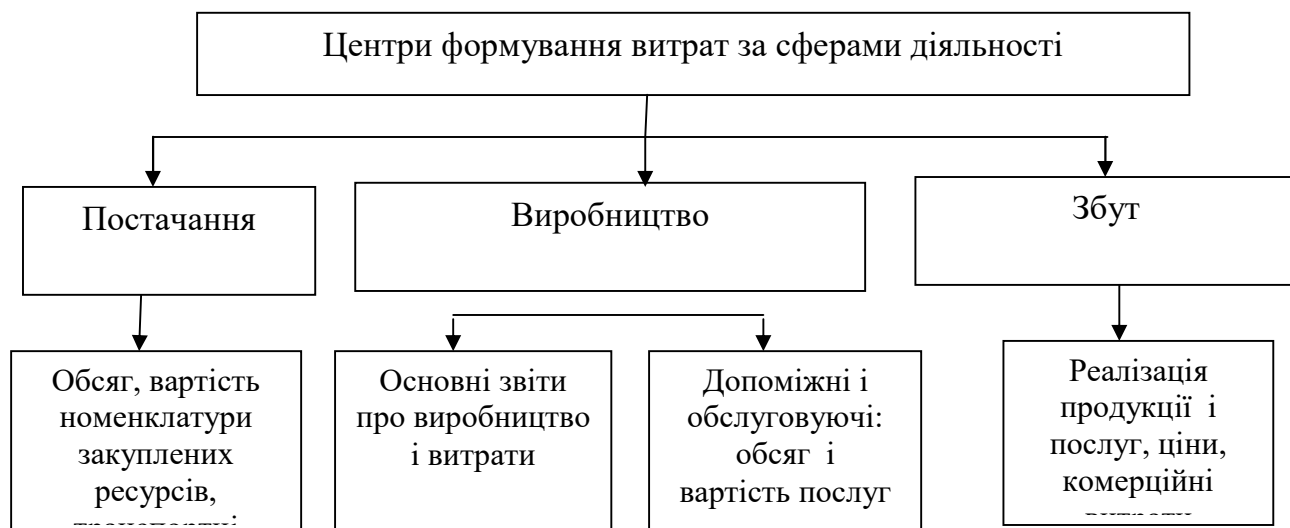


Рис. 2.2. Керуюча підсистема управлінського обліку витрат підприємства

Тут, як зазначає М.В. Реслер, формується інформація про фактичні витрати виробничого і невиробничого призначення, а саме про витрати матеріальних ресурсів, обсяг спожитої енергії, час роботи персоналу та функціонування обладнання на основі правил керуючої системи. Такі підрозділи діляться за сферами діяльності на виробничі, збутові та постачальницькі. Управління витратами за їх окремими елементами здійснюють різні центри управління, чим і відрізняється економічний зміст витрат (рис. 2.3.) [76].

Слід також відмітити, що система управління на підприємстві, на думку

І.О. Гладій, буде ефективною в тому випадку, коли буде надавати, з однієї сторони, керівникам допоміжних виробництв право приймати рішення, що стосуються діяльності їх підрозділів, а з іншої – буде забезпечувати персональну відповідальність за досягнуті результати. Крім того, керівники будуть зацікавлені в покращенні показників роботи своїх підрозділів, а інформація про витрати ресурсів, яку вони надаватимуть вищим органам управління підприємства буде достовірною, повною та оперативною, оскільки за їх діяльністю здійснюватиметься контроль вищого керівництва чи окремого контролюючого органу [18, с. 54].



Рис. 2.3. Центри матеріальних витрат [76]

Процес виробництва продукції на підприємстві передбачає існування ряду підрозділів, що виконують певний вид робіт.

Залежно від ролі підрозділу у виготовленні продукції їх поділяють на основні та допоміжні. Допоміжні виробництва на підприємствах створюють умови для нормального перебігу виробничого процесу. Таким чином, управління матеріальними витратами допоміжних виробництв містить дані

обліку та інформацію про їх контроль.

На підставі отриманої інформації за результатами внутрішньогосподарського контролю з'являється система внутрішньогосподарського управління як головної ланки в діяльності кожного підприємства [5, с.156].

Якщо є об'єктивні причини, то встановлений ліміт може переглядатися. Підставою цього можуть бути зміни умов виробництва, уточненням обсягів незавершеного виробництва.

Відпуск матеріальних цінностей понад ліміт видаються по вимозі із зазначенням — «понад ліміт». На підприємствах щомісячно в цехах або в обчислювальних центрах складають відомості-звіти про витрачання матеріалів на виробництво по кожному номенклатурному номері.

Для цього використовуються дані про надходження, витрачання та повернення матеріалів із цехів з обліком їх залишку на початок і кінець місяця. Списання використаних матеріалів на відповідні рахунки синтетичного і аналітичного обліку витрат на виробництво здійснюється на підставі первинних документів та відомостей-звітів цехів. В централізованій бухгалтерії складають відомості розподілу сировини і основних матеріалів або відповідні машинограми [20, с. 215].

Щодо прямих витрат на оплату праці, то відмітимо, що облік останніх є однією з найважливіших і найскладніших ділянок роботи бухгалтерської служби, ефективне виконання якої потребує забезпечення своєчасною, точною, неупередженою та повною інформацією. Від правильності формування витрат на оплату праці та визначення їх обсягу залежить не лише фінансовий результат та розмір податку на прибуток, але й собівартість продукції, послуги, що виготовляє підприємство, відповідно – формування ціни на об'єкт реалізації.

Слід також відмітити, що до собівартості продукції оплата праці включається за статтею «Прямі витрати на оплату праці». У складі даної статті

відображають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим виробництвом продукції, обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно з діючими на підприємствах системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, які належать до елементу «Витрати на оплату праці».

Так, бухгалтерський облік витрат на оплату праці (нарахування заробітної плати), згідно Плану рахунків, ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Діюча модель аналітичного обліку витрат на оплату праці, встановлена законодавством, завжди являлася об'єктом для дискусій більшості вчених.

Для забезпечення обліку витрат на оплату праці з метою подальшого детального аналізу в різних управлінських аспектах, План рахунків на рівні підприємства необхідно розширити введенням додаткових аналітичних рахунків до субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою», попередньо здійснивши їх класифікацію залежно від мети, поставленої керівництвом. Пропонується відкривати наступні рахунки аналітичного обліку

Щодо документального оформлення витрат на оплату відмітимо, що останні обліковуються на підставі таких первинних документів, як накази про прийняття на роботу, про надання відпустки, про призначення премій. Відповідно до наказів про прийняття на роботу складається особова картка, заповнюється особовий листок на працівника. Облік фактично відпрацьованих змін здійснюється у таблиці обліку робочого часу, відповідно до показників якого нараховується заробітна плата персоналу. Для працівників основного виробництва, оплата праці яких здійснюється за відрядними розцінками, первинним документом обліку нарахування заробітної плати є наряд. Результати нарахування заробітної плати відображаються у розрахунковій відомості [35, с. 68].

Показники зазначених первинних документів є підставою для відображення операцій з обліку прямих витрат на оплату праці на рахунках



бухгалтерського обліку у вигляді бухгалтерських проведеннь та для складання калькуляційних документів.

Отже, прямі витрати на оплату праці займають важливе місце у витратах та мають стимулююче значення у підвищенні виробничих та фінансових показників підприємства, тому кожне підприємство повинне з максимальною точністю контролювати розміри витрат на оплату праці.

Щодо інших прямих витрат відмітимо, що згідно П(С)БО 16 «Витрати», до складу таких 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, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції, зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку [73].

Так, в Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій брак визначений як «продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам, і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення» [38].

Для обліку і узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначений рахунок 24 «Брак у виробництві».

Дослідивши законодавчу базу і професійну літературу, встановлено, що брак продукції ділиться на зовнішній, тобто виявлений покупцем і пред'явлений для відшкодування збитків, і внутрішній, виявлений в процесі виробництва. Залежно від характеру відхилень від нормативів він може бути поправним і непоправним (остаточний).

Враховуючи зарубіжний досвід, слід зауважити, що втрати від браку входять до складу загальних витрат для забезпечення якості. Наприклад, в американських компаніях вони включаються в категорію витрат, пов'язаних з

випуском дефектних виробів, що не відповідають стандартам якості. Сюди ж входять втрати від непоправного браку, витрати на виправлення дефектів оформлення дефектних відомостей і рекламцій постачальникові, а також втрати від дефектів, що виникли в процесі експлуатації виробів споживачами.

Слід також відмітити, що на підставі класифікації слід будувати синтетичний (за субрахунками) та аналітичний облік втрат від браку продукції.

Аналітичний облік втрат від браку доцільно вести в розрізі видів браку за можливістю його виправлення, за техніко-технологічними особливостями процесу виробництва, за місцем виникнення та за видом продукції.

Слід також відмітити, що у випадку формування браку складається акт на невиправний брак, у якому відображається характеристика браку, маса забракованого виробу, номер замовлення та відповідного вертежу. Акт підписується контролером та начальником служби технічного контролю відповідного цеху. Обов'язковим елементом акту на невиправний брак є додаток до нього, у якому відображається також прізвище винної особи, здійснюється розрахунок заробітної плати, належної до утримання з винуватців.

Отже, брак може виникнути практично на будь-якій стадії виробничого циклу, і причини його виникнення досить різноманітні. Облік втрат від браку нерозривно пов'язаний з якістю виготовленої продукції. Підвищення якості продукції, що випускається, розцінюється в даний час як вирішальна умова її конкурентоспроможності на внутрішньому і зовнішньому ринках. Щонайменші порушення технологічної обробки сировини призводять до низької якості продукції що спричиняє за собою втрати матеріальних і трудових ресурсів. Висока якість виробів і послуг забезпечує хорошу репутацію фірмі, стійкий збут її продукції при досить високих цінах. Тому підприємство повинно прагнути до зменшення частки бракованої продукції і підвищення якості продукції, що випускається.

Що ж стосується відображення прямих витрат на рахунках бухгалтерського обліку то відмітимо, що схематично виникнення прямих

витрат відображено на рисунку 2.7.

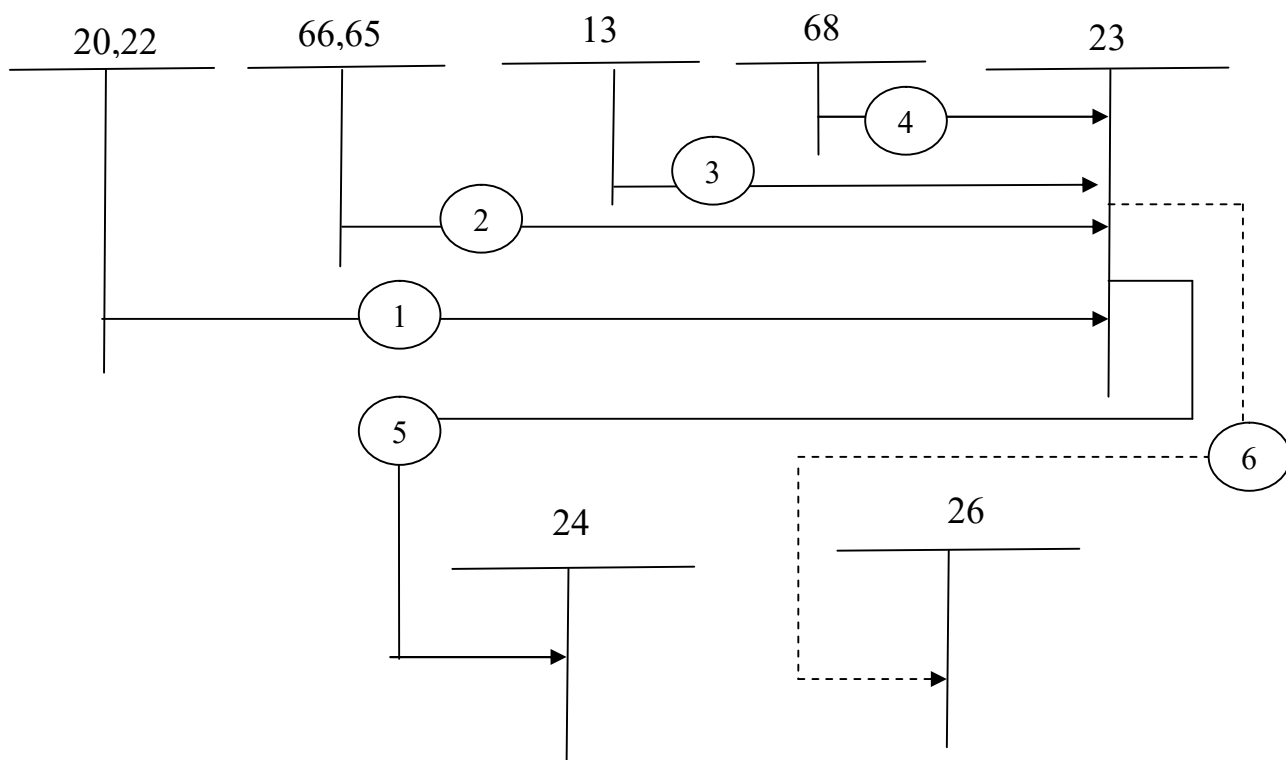


Рис. 2.7. Схема відображення прямих витрат на рахунках бухгалтерського обліку

де:

- 1 – відпущено матеріальні цінності на потреби виробництва;
- 2 – нараховано заробітну плату робітникам основного виробництва та проведено нарахування на фонд оплати праці ЄСВ;
- 3 – нараховано амортизацію об'єктів основного виробництва виробничого призначення;
- 4 – відображено послуги сторонніх організацій із забезпечення процесу виробництва;
- 5 – виявлено брак у процесі виробництва;
- 6 – оприбутковано готову продукцію.

Щодо відрахувань на соціальне страхування, то слід зазначити, що їх сума визначається за встановленим законодавством єдиним соціальним внеском на основну і додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати виробничих робітників. Між окремими об'єктами витрат сума відрахувань розподіляється пропорційно до нарахованої основної та додаткової заробітної плати робітників.

Таким чином, підсумовуючи вище сказане, слід зазначати, що для точного обчислення собівартості продукції необхідно абстрагувати об'єкт витрат, а в разі деталізації об'єкта, частка прямих витрат у їх загальному обсязі менша.

### **2.3. Особливості обліку загальновиробничих витрат**

Одним з актуальних питань обліку витрат виробництва, калькулювання собівартості продукції, є облік і розподіл загальновиробничих витрат.

За визначенням Л. К. Сук, загальновиробничі витрати – це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства [91, с. 466].

Згідно з П(с)БО 16 загальновиробничі витрати – це витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення [73].

Слід також відмітити, що неоднорідність витрат, що формують статтю загальновиробничих витрат, викликає потребу у розробці їх класифікації.

У роботах Ф.Ф. Бутинця, з посиланням на В.М. Кміть наводиться поділ загальновиробничих витрат на дві складові: витрати з утримання й експлуатації обладнання та цехові витрати [13, с. 311]. Зокрема, В.М. Кміть далі деталізує групу цехових витрат, виділяючи їх складові: витрати на управління виробництвом і витрати на організацію та обслуговування виробництва.

У ПС(Б)О 16 «Витрати» відмічено, що до змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу, виходячи з фактичної виробничої потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих

витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) у разі зміни обсягу виробництва [73]. Стосовно змінних витрат допускається, що вони змінюються «майже прямо пропорційно» (у п. 12 Методичних рекомендацій № 373 визначено тільки напрям зміни таких витрат (збільшуються із зростанням обсягу випуску продукції та зменшуються з його зниженням), але не характер цієї залежності) [10].

Щодо постійних витрат К.К. Сіо [82], відмічає, що останні можуть змінюватись і це відбувається достатньо часто, але їх зміни не пов'язані зі зміною обсягів виробництва у короткостроковому періоді. Щодо змінних витрат, то їх величина залежить від багатьох факторів окрім обсягів випуску.

У процесі коригування наявних даних про витрати К.К. Сіо пропонує визначати ті складові, які повинні бути включені до аналізу витрат (або навпаки, виключені). Зокрема, пропонується вносити до розрахунків лише ті елементи витрат, які змінюються (функціонально пов'язані) із зміною випуску [82].

Для оцінки оптимального співвідношення обсягу виробництва, витрат і прибутку О.О. Калініченко пропонує використовувати імовірнісний підхід до оцінки та прогнозування співвідношення витрат, обсягів виробництва та прибутку підприємства, в основу моделі прогнозування яких покладено поетапний аналіз залежності одного з параметрів моделі (обсяг виробництва, витрати, прибуток) від двох інших. Реалізація запропонованого підходу щодо формування асортименту продукції потребує також всебічної оцінки зміни витрат - як змінної, так і постійної їх складової [39, с. 269]].

Окрім визначення складу змінних та постійних витрат, проблемним є визначення оптимального методу розподілу загальновиробничих витрат.

Причому, слід зазначити, що підприємство несе витрати загальновиробничого характеру як в підрозділах основного виробництва, так й в підрозділах допоміжного або обслуговуючого виробництва. Тому загальновиробничі витрати зазнають три етапи розподілу (рис. 2.9.).

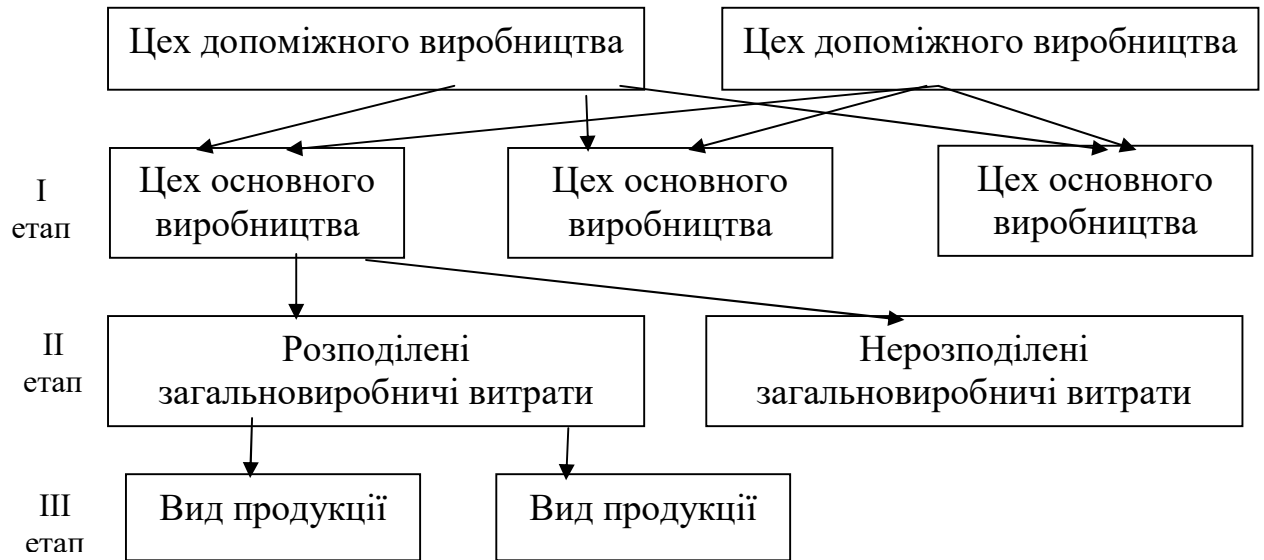


Рис. 2.9. Етапи розподілу загальновиробничих витрат

На першому етапі підприємство обирає метод розподілу витрат допоміжних виробництв між цехами основного виробництва (табл. 2.5). На нашу думку найбільш ефективним з цих методів є покроковий розподіл витрат, що дає більш чітку картину собівартості окремих видів продукції і підприємства частіше надають перевагу саме цьому методу. На другому етапі базою для розподілу є показник нормальної потужності підприємства при нормальному виробничому процесі.

Таблиця 2.5

### Методи розподілу загальновиробничих витрат

Метод	Переваги	Недоліки
Прямий розподіл – витрати обслуговуючих підрозділів списуються на витрати виробничих підрозділів.	Простота	Веде до серйозних перекручень при визначенні реальної собівартості різних видів продукції
Покроковий розподіл витрат застосовується, коли невиробничі підрозділи надають одна одній послуги в односторонньому порядку.	Дає більш точну картину собівартості окремих видів продукції.	Трудомісткість
Взаємний розподіл витрат	Він застосовується в тих	Без використання

названий двостороннім, що відображає суть виробничих відносин між центрами відповідальності.	випадках, коли між невиконавчими підрозділами відбувається обмін внутрішньо-фірмовими послугами.	програмного продукту його можна застосувати лише за наявності двох невиконавчих підрозділів.
--	--	--

На третьому етапі встановлюється база розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції. Оскільки до складу загальновиробничих витрат входять різні за змістом статті витрат, то застосування єдиної бази розподілу призводить до неточного обчислення собівартості окремих видів продукції.

Необхідно погодитись з думкою В. Б. Івашкевича, що «розподіл загальновиробничих витрат пропорційно одній базі розподілу ніколи не дасть бездоганних результатів» [36, с. 187], адже різні за своїм характером витрати не дають змоги рекомендувати стабільну, прийнятну для різних підприємств базу розподілу непрямих витрат.

Вибір оптимальних баз розподілу загальновиробничих витрат є першочерговим завданням на підприємстві, успішне вирішення якого залежить від характеру його діяльності, зовнішніх та внутрішніх умов виробництва, тобто кон'юнктури ринкового середовища, попиту та пропозиції на продукцію, наявності нових високопродуктивних технологій з виробництва готової продукції [101, с. 377].

Слід також відмітити, що окремі дослідники у своїх працях формують якісно нові підходи до бази розподілу загальновиробничих витрат. Так, Ю.В. Нестеренко виділяє метод розподілу загальновиробничих витрат пропорційно до маржинального доходу, обґрунтовуючи, що така методика розподілу загальновиробничих витрат дозволяє більш точно обчислити собівартість продукції, забезпечити здійснення контролю загальновиробничих витрат та управління ними. Застосування маржинального доходу як бази розподілу загальновиробничих витрат забезпечує одержання досить точних звітів для аналізу рентабельності продукції, що корисно для прийняття управлінських рішень в умовах динамічної ринкової кон'юнктури [61].

Таким чином, можна зробити висновок, що інструментом підвищення

ефективності здійснення загальновиробничих витрат є їх розподіл за відповідними базами розподілу. Правильно обраний підхід до розподілу дозволяє досягти високої ефективності управління ресурсами підприємства. Серед баз розподілу загальновиробничих витрат науковці виділяють: основну зарплату виробничих працівників, кількість виготовленої продукції, прямі матеріальні витрати, час обробки виробів на основі середніх витрат на одну машино-годину, маржинальний дохід та ін. Однак жодну із вказаних баз розподілу неможливо використовувати на всіх підприємствах, оскільки суб'єкти господарювання відрізняються між собою видом і галуззю діяльності, різним підходом до організації здійснення певної діяльності.

Найпоширенішою базою розподілу загальної суми фактичних витрат на утримання та експлуатацію обладнання в даний час на підприємствах, за твердженням С. Федун, залишається заробітна плата основних виробничих робітників [101, с. 377].

Однак, на нашу думку, вона не має економічного підґрунтя і не відповідає сучасним технологіям виробництва продукції досліджуваного підприємства. Така база розподілу неодноразово підпадала під критичну оцінку вчених ще в кінці ХХ ст. – на початку ХХІ ст., яка свідчила про те, що її застосування суттєво викривляє показники собівартості окремих об'єктів.

Перевагою розподілу витрат пропорційно заробітній платі є його простота. Проте цей метод має серйозні недоліки, що стосуються насамперед розподілу витрат на утримання й експлуатацію машин та обладнання в складі загальновиробничих витрат. Недоліки застосування бази розподілу пропорційно заробітній платі очевидні, особливо з підвищенням рівня механізації та автоматизації технологічних процесів на підприємствах, оскільки їх впровадження у виробництво змінило структуру витрат і давно потребує перегляду баз розподілу [101, с. 377].

Отже, у зв'язку з впровадженням комплексної механізації та автоматизації виробництва, заробітна плата не є об'єктивною базою розподілу, оскільки у таких умовах виробництва роль виробничих робітників зводиться, як



правило, до функції обслуговування технологічного процесу, а не до безпосередньої участі в ньому. Таким чином, використання цієї бази розподілу призводить до неправильного обчислення собівартості через викривлення, які при цьому виникають, до штучного завищення собівартості одних видів продукції за рахунок інших, до помилок при визначенні рівня рентабельності окремих видів продукції та до зменшення ефективності управління витратами.

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

#### **3.1. Інформаційна база аналізу витрат виробництва та собівартості продукції**

Перехід до ринкової економіки вимагає від суб'єктів господарювання підвищення ефективності виробництва, конкурентоздатності продукції шляхом впровадження ефективних форм господарювання, досягнень науково-технічного прогресу і управління виробництвом, активізації підприємництва тощо. Основна роль у реалізації цієї мети приділяється економічному аналізу господарської діяльності підприємств, з допомогою якого виробляються тактика і стратегія розвитку суб'єкта господарювання, обґрунтовуються плани й управлінські рішення, виявляються резерви підвищення ефективності процесу виробництва, оцінюються результати його діяльності в цілому та структурних підрозділів і робітників.

Економічний аналіз це глибоке дослідження економічних явищ на підприємстві, тобто виявлення причин відхилення від плану і недоліків у роботі, розкриття резервів, їх вивчення, сприяння комплексному здійсненню економічної роботи і керуванню виробництвом, активний вплив на хід виробництва, підвищення його ефективності і поліпшення якості роботи.

Разом з тим більшість суб'єктів господарювання можуть взагалі не проводити аналізу результатів своєї діяльності. Зумовлено це перш за все тим, що на штаті працівників підприємства відсутні висококваліфіковані економісти, які могли б на належному рівні проводити аналіз основних показників діяльності суб'єкта господарювання і своєчасно давати рекомендації щодо виходу з кризових ситуацій.

Так, у діяльності суб'єкта господарювання, як відмічає Є.В. Мних [59, с. 55], використовуються такі методи економічного аналізу (рис. 3.1.).



Рис. 3.1. Методи економічного аналізу

Слід також відмітити, що не останню роль в економічному аналізі діяльності підприємства займає комплексний аналіз виробничо-фінансової діяльності. Даний аналіз займає центральне місце в системі управління підприємством. Зумовлено це тим, що прийняти ефективне правлінське рішення має базуватися на точних розрахунках, на глибокому і всебічному економічному аналізі. Вони повинні бути науково обґрунтовані, оптимальні, вмотивовані.

Серед пріоритетних завдань аналізу витрат є:

- оцінка динаміки, виконання планових завдань за величиною витрат виробництва;
- аналіз витрат виробництва у цілому, а також за елементами витрат, статтями, групами;
- оцінка відносного рівня витрат виробництва;
- оцінка впливу окремих факторів на рівень витрат виробництва в цілому і за окремими статтями (групами товарів, видами витрат);

- виявлення резервів зниження витрат виробництва підприємства, пошук непродуктивних витрат.

Козак В.Г. [43] наголошує, що при проведенні аналізу з метою забезпечення стабільних результатів слід керуватися комплексом нормативно-правових актів.

Найбільш повну, на нашу думку, класифікацію дають Литвин Б.М. та Стельмах М.В. [49, с. 29-35], які виділяють зовнішні та внутрішні джерела інформації в розрізі показників інформаційного забезпечення.

Таким чином можна стверджувати, що для здійснення аналізу виробничих витрат інформаційне забезпечення слід розглядати на зовнішньому та внутрішньому рівнях.

При цьому слід відмітити, що зовнішній рівень визначатиметься сукупністю згенерованих потоків інформації за межами діяльності суб'єкта господарювання та на які відповідно прямого впливу він здійснити не може, внутрішній рівень – це обробка та використання інформаційних потоків у межах суб'єкта господарювання.

Побудова інформаційної бази аналізу виробничих витрат та собівартості продукції починається з визначення джерел достовірної інформації, де відображено попередні та поточні витрати як за елементами, так і за калькуляційними статтями. Етап пошуку даних повинен включати у себе: визначення та склад вихідної інформації, джерела її отримання, методи збирання, запису та зберігання.

Так для аналізу виробничих витрат та собівартості продукції використовують такі джерела інформації:

- статистична звітність;
- форма № 1-ПВ «Звіт з праці»;
- форма № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід);
- дані бізнес-плану, планові і звітні калькуляції собівартості продукції;

- дані синтетичного й аналітичного обліку витрат.

При цьому відмітимо, що інформація щодо елементів та статей калькуляції собівартості потребує кропіткого збору, бо відображається у звітах не у повному обсязі. Проведення аналізу доцільно розпочати з вивчення бухгалтерських рахунків. Прямі витрати обліковують на рахунку 23 «Виробництво», непрямі – на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», які періодично списуються на рахунок «Виробництво» розподіляють за об'єктами обліку витрат. Невиробничі витрати накопичуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», до собівартості продукції не включаються, а відносяться на фінансові результати звітного періоду. Для узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок 24 «Брак у виробництві». Окремі витрати не можуть бути віднесені повністю на собівартість продукції поточного року, тому їх обліковують на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

Підприємствам зі значним обсягом виробництва доцільно, створивши аналітичний відділ із залученням фахівців-аналітиків, внести відповідні зміни до Положення про облікову політику та розробити Положення про аналітичний відділ, яке регламентує основні задачі, структуру аналітичного відділу, взаємини з іншими підрозділами підприємства. В обох випадках обов'язки осіб, зайнятих аналітичною роботою необхідно затвердити у посадових інструкціях.

### **3.2. Аналіз виробничих витрат та собівартості продукції**

Одним із показників ефективності роботи суб'єкта господарювання є рівень виробничих витрат. Останній характеризує ступінь використання товарно-матеріальних цінностей, ефективність виробничого процесу та системи менеджменту в цілому.

В основі методики аналізу витрат на виробництво будь-якої продукції, лежить їх розподіл за принципом залежності від обсягів виготовленої продукції. Загальновідомо, що зміна обсягів виробництва продукції спричиняє

відповідну зміну залежних витрат. Окрім цього, той же фактор впливає і на рівень собівартості продукції: збільшуючи обсяги виробництва продукції знижуватиметься собівартість продукції, розрахована в частині умовно-постійних витрат, і навпаки.

Рівень операційних витрати на одиницю реалізованої продукції є найбільш об'єктивним показником, що характеризує ефективність діяльності підприємства (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

### Аналіз структури витрат операційної діяльності на протязі 2017-2018 рр.

Елементи витрат	Попередній період		Звітний період		Динаміка	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	Абсолютна	Віднос.
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
Матеріальні витрати	672,5	52,7	1087,4	68,1	414,9	+61,7
Витрати на оплату праці	179,8	14,1	233,4	14,6	53,6	+29,8
Відрахування на соціальні заходи	53,6	4,2	70	4,4	16,4	+30,6
Амортизація	71,4	5,6	76	4,8	4,6	+6,4
Інші операційні витрати	299,8	23,5	129,6	8,1	-170,2	-56,8
<b>ВСЬОГО</b>	<b>1277,1</b>	<b>100</b>	<b>1596,4</b>	<b>100</b>	<b>319,3</b>	<b>+25,0</b>

Таким чином бачимо, що, у складі витрат операційної діяльності найвищими є матеріальні витрати. Частка яких в структурі операційних витрат поступово зростає. Так, якщо у 2017 році матеріальні витрати становили 52,7%, то вже у 2018 році – 68,1 %. Зумовлено це тим, що продукція досліджуваного підприємства є матеріаломісткою, й у 2018 році відбулося значне подорожчання сировинної бази для підприємства.

На другому місці у структурі операційних витрат є витрати на оплату праці. При цьому слід відмітити, що дані витрати слід розгляди у поєднанні із відрахуваннями на соціальні заходи. Зумовлено це тим, що між витратами на

оплату праці та відрахуваннями існує тісний зв'язок. Так витрати на оплату у структурі операційних витрат у 2018 році становили 14.6%, що на 0,2 процентних пункти більше ніж у 2017 році.

При цьому слід також відмітити, що витрати за статтею відрахування на соціальні заходи також зросли на 0,2 процентних пункти, і у 2018 році становили 4,4 %.

Наступним елементом, на якому слід звернути увагу є амортизація. Так, на досліджуваному підприємстві частка амортизації у структурі витрат в 2018 році у порівнянні із 2017 роком скоротилася на 0,8 процентних пункти із 5,6% до 4,8%.

При цьому відмітимо, що скорочення частки амортизації у структурі витрат може свідчити про відсутність вкладень в оновлення виробничої бази. Звідси можна зробити висновок, що це є негативним показником і демонструє поступове моральне та фізичне старіння основних засобів.

З приводу цього, Кантаєва О. зазначає, що до найбільш важливих негативних наслідків екстенсивного розвитку економіки в Україні варто віднести те, що переважають застарілі основні засоби із високим ступенем зносу і високим рівнем матеріаломісткості продукції, яка випускається [40, с. 27].

Окрім цього, слід також відмітити те, що загальна сума виробничих витрат може змінитися через:

- обсяг виготовленої продукції;
- структуру продукції;
- рівень змінних витрат на одиницю продукції;
- суму постійних витрат.

Зважаючи на це, ділі проведемо аналіз динаміки витрат на 1 грн. чистого доходу на досліджуваному підприємстві.

Так, як відомо, собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут впливають на зміни у витратах на 1 грн. чистого доходу від реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) прямо пропорційно, а

чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, навпаки, обернено пропорційно.

Розглянемо детальніше показники для розрахунку витрат на виробництво продукції в таблиці 3.2, при цьому відмітимо, що на протязі 2017-2018 рр. на досліджуваному підприємстві витрати на збут були відсутні.

**Таблиця 3.2**

**Показники для розрахунку витрат на виробництво продукції**

Показник	Сума, тис. грн.		Структура витрат, %		Зміна у структурі пунктів, %
	2017 р.	2018 р.	2017 р.	2018 р.	
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	1531,6	1831,1	55,3	53,2	-2,1
Собівартість реалізованої продукції	991,8	1401,0	35,8	40,7	+4,9
Адміністративні витрати	245,7	208,0	8,9	6,0	-2,8
$\Sigma$	2769,1	3440,1	100,0	100,0	-

Із даних таблиці 3.2 бачимо, що в структурі витрат відбулися наступні зміни: зменшився чистий дохід від реалізації продукції на 2,1%. Зменшення витрат на 1 грн. чистого доходу відбулося завдяки змінам у структурі пунктів показників, що наведені в таблиці 3.2. Дані таблиці 3.2 свідчать про збільшення у звітному періоді собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 4,9%, відбулося також зменшення адміністративних витрат на 2,86%, як наслідок цього відбулося збільшення витрат на 1 грн. чистого доходу.. А сам показник чистого доходу від реалізації продукції зменшився на 2,1%, що також сприяє збільшенню витрат на 1 грн. чистого доходу.

Аналіз зміни наведених показників показує, що найбільше зріс показник відношення витрат виробництва до чистого прибутку (117,2%). Це пов'язано зі зменшенням чистого прибутку на 42,4% і збільшенням витрат на виробництво на 25,0% (табл. 3.3).



Таблиця 3.3

**Показники для аналізу впливу факторів на витрати виробництва  
у 2017-2018 рр.**

Назва показника	2017 р.	2018 р.	Зміни	
			абсолютні, тис. грн.	відносні, %
Чистий прибуток	216,3	124,6	-91,7	-42,4
Основні засоби	1379	1597	+218	+15,8
Витрати виробництва	1277,1	1596,4	+319,3	+25,0
Обсяг витрат виробництва, що припадає на 1 грн. чистого прибутку	5,9	12,81	6,91	117,2
Рентабельність основних засобів	0,16	0,08	-0,08	-50

Окрім цього відмітимо, що як видно із таблиці, найбільше зменшився показник рентабельності основних засобів (Роз), який показує їхню частку, що припадає на 1 грн. чистого прибутку. Зменшення даного показника становить 50,0%. Таким чином бачимо, що зміна вищезазначеного показника відбулася за рахунок зменшення чистого прибутку на 42,4% і зростання середньорічної вартості основних засобів на 15,8%.

Таким чином, можна зробити висновок, що на 1 грн. вартості основних засобів припадає незначна частина чистого прибутку.

Окрім цього відмітимо, що крім зменшення витрат виробництва шляхом закупівлі більш дешевих товарно-матеріальних цінностей, підвищення ефективності праці тощо, на зниження суми вище відмічених витрат можуть впливати й інші фактори, відмінні від зазначених.

Отже, метою аналізу витрат виробництва та собівартості продукції суб'єкта господарювання є оцінка рівня витрат, виявлення можливостей раціонального використання ресурсів підприємства, здійснення ефективного управління ними.

За результатами аналізу впливу факторів на витрати виробництва встановлено, що найбільш істотний вплив на витрати виробництва зробив показник Кп, тому можна стверджувати, що для зменшення витрат виробництва

підприємству необхідно збільшити чистий прибуток шляхом зменшення собівартості продукції.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аврова И.А. Управленческий учет навч. пособ. М. : Бератор-паблишинг, 2007. 324с.
2. Алексеева А. В., Васильева В. Г. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Вип. 23(1). С. 5-9.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посіб. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 440 с.
4. Аудит і ревізія підприємницької діяльності / Ф.Ф. Бутинець, Б.Ф. Усач, Н.Г. Виговська. Житомир: ПП «Рута», 2000. 416 с.
5. Басманов І. А. Калькулювання собівартості виробничої продукції. М. : Фінанси и статистика, 2004. 296 с.
6. Безруких, П. С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. М. : Финансы, 1974. 320 с.
7. Бойчик І.М. Економіка підприємства : навчальний посібник. К. : Атіка, 2002. 480 с.
8. Болдуєв М. В. Удосконалення методичного складника бухгалтерського обліку витрат за центрами відповідальності. *Держава та регіони*. Серія : Економіка та підприємництво. 2018. № 1. С. 92-98.
9. Болюх, М.А., Бурчевський В.З., Горбатов М.І. Економічний аналіз : навчальний посібник; за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. Вид. 2-ге, перероб. і доп. К. : КНЕУ, 2003. 556 с.
10. Бондаренко Т. Ю. Класифікація загальновиробничих витрат та підходи до їх поділу на постійні та змінні. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/espof\\_2013\\_10\(1\)\\_10](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/espof_2013_10(1)_10). (Дата звернення 22.05.2019 р.)
11. Боярова О., Стріюк В. Щодо проблеми обліку загальновиробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах. URL:: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/espof\\_2013\\_10\(3\)\\_14.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/espof_2013_10(3)_14.pdf). (Дата звернення 22.07.2019 р.)
12. Бурко К. В. Методи обліку витрат в обліковій політиці

сільськогосподарських підприємств. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 2. С. 162-178.

13. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.

14. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Вид. 2-ге, доп. і перероб. Житомир : ЖІТІ, 2000. 640 с

15. Великий Ю.М., Прохорова В.В., Сабліна Н.В. Управління витратами підприємства : монографія, Харківський національний економічний ун-т. Х. : ІНЖЕК, 2009. 192с.

16. Велш Г.А., Шорт Г. Д. Основи фінансового обліку / пер. з англ. О.Мінін, О.Ткач. К. : Основи, 1999. 943 с.

17. Вербін Є.В., Пінчук Ю.Б., Белов А.В. Інформаційне забезпечення для обґрунтування раціональних управлінських рішень. *Економіка та держава*. 2006. № 2. С. 61–62.

18. Гладій І.О. Особливості обліку матеріальних витрат підприємства складського господарства. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2012. Випуск 2 (45). С. 52-57.

19. Голов С.Ф. Управлінський бухгалтерський облік : підручник. К. : «Скарби», 1998. 378 с.

20. Грабова Н.М., Добровський В.М. Бухгалтерський облік на виробничих і торговельних підприємствах. К. : А.С.К., 2002. 380 с.

21. Грищенко О. В. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия : учеб. пособ. Таганрог : Изд-во ТРТУ, 2000. 112 с.

22. Гура Н. О., Радченко К. М. Побудова управління витратами підприємств у хімічній галузі. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка, серія "Економіка"*. Випуск 118. 2010. С.14-16.

23. Гура, Н. О., Кравець О. С. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку бракованої продукції на виробництві. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2012. Вип. 9(1). С. 305-310.

24. Давидов Ю.Г. Вплив галузевих особливостей на формування і

організацію непрямих витрат на підприємствах переробної промисловості України. *Економіка: проблеми теорії та практики*. Випуск 114. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2001. С. 29-32.

25. Дідик А. М., Гнатів С. Б. Класифікація витрат для цілей управлінського та бухгалтерського обліків. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Львів : Видавництво НУ «ЛП», 2007. № 594. С. 219–228.

26. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. *Управлінський облік : навч.-метод. посібник*. К. : КНЕУ, 2003. 196 с.

27. Долюк А. В. Витрати на оплату праці як економічне поняття та об'єкт бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Сер. : Економічні науки. 2013. № 1. С. 59-64.

28. Домбровська Н. Р. Сутність витрат підприємства як обліково-економічної категорії. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 3-2. - С. 133-136.

29. Дорош Н. І., Бондаренко О. О. Теоретико-методичні основи обліку виробничих витрат підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 2(1). С. 54-59.

30. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. М. : Аудит, ЮНИТИ. 1997. 560 с.

31. Дуляба Н.І. Ільницька Т.А. Сутність, роль та значення показників собівартості продукції в управлінні виробництвом. URL: Режим доступу : [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/)

32. Єремян О. М. Вдосконалення системи обліку та оптимізація оподаткування розрахунків з оплати праці в сучасних умовах розвитку ринкових відносин. *Вісник Хмельницького національного університету*. Економічні науки. 2009. № 1. С. 116-119.

33. Єщенко П.С. *Економіка для всіх*. К. : Вища школа, 2009. 478 с.

34. Задоровська Р.В. Витрати підприємства: економічна та облікова сутність. *Промисловість агропромислового виробництва*. 2011. № 18. С. 46-50.

35. Заревчацька Т. В. Облік та документування виробничої

собівартості на машинобудівних підприємствах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Сер. : Економічні науки. 2013. № 1. С. 65-69.

36. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. М., 2003. 618 с.

37. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат. *Бухгалтерский учет*. 2000. № 5. С. 56-60.

38. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 18.04.2019 р.)

39. Калиниченко Е.А. Экономико-математическое моделирование соотношения постоянных и переменных издержек. *Сучасні проблеми розвитку виробництва* : зб. матер. IV науково-практичної конф. молодих економістів. Харків : Модель Всесвіту, 2000. С. 268-270.

40. Кантаєва О. Питання розвитку теорії та практики обліку і аналізу інноваційної діяльності підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. №4. С. 25-31.

41. Карпова Т.П. Управленческий учет : уч. для вузов. М. : ЮНИТИ, 2003. 350 с.

42. Катречко М. О., Черевань К. Ю. Багатокритеріальна класифікація витрат за принципом «різні витрати для різних цілей». URL : [http://www.nbu.gov.ua /portal/Soc\\_Gum/Fkd/2009\\_2/index.html](http://www.nbu.gov.ua /portal/Soc_Gum/Fkd/2009_2/index.html). (дата звернення 07.02.2019 р.)

43. Козак В.Г. Удосконалення системи інформаційного забезпечення економічного аналізу. *Економіка АПК*. 2005. № 1. С. 66-70.

44. Козаченко А. Ю. Теоретичне обґрунтування сутності та класифікації невиробничих витрат для потреб обліку та ефективного проведення аудиту. *Вісник Хмельницького національного університету*.

Економічні науки. 2018. № 5(1). С. 211-216.

45. Колісник Г. М. Економічна сутність витрат і управління ними. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. – №19. С. 252-258.

46. Котов М. О., Дробаха В. І. Підвищення точності обліку та контролю витрат дизельного палива. *Збірник наукових праць Українського державного університету залізничного транспорту*. 2019. Вип. 183. С. 60-64.

47. Коцовська І. Проблемні аспекти трактування витрат у бухгалтерському обліку. *Актуальні проблеми функціонування господарської системи України* : Матеріали XXV-тої Міжнародної наукової конференції студентів, аспірантів та молодих учених. Львів, 2018. С. 60-61.

48. Лень В.С. Управлінський облік : навч. посіб. К.: Знання прес», 2003. 285 с.

49. Литвин Б.М., Стельмах М. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. К. : «Хай-Тек Прес», 2008. 336 с.

50. Лищенко О. Г., Горбань В. В. Облік витрат за центрами відповідальності. *Вісник Запорізького національного університету*. Економічні науки. 2018. № 3. С. 69-77.

51. Макаренко А. П., Пасічник С. О. Удосконалення обліку загальновиробничих витрат на КП "Декоративні культури дор". *Агросвіт*. 2019. № 3. С. 11-18.

52. Маханько О. План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція про його застосування. Х. : Фактор, 2007. 192 с.

53. Мацибора В.І. Економіка сільського господарства : підручник. К. : Вища шк., 1994 415 с.

54. Мачыцев М. Особенности постановки управленческого учета на промышленных предприятиях URL : [www.zis.by/articles/consult/0002346/](http://www.zis.by/articles/consult/0002346/) (дата звернення 14.07.2019 р.)

55. Миронова Ю. Ю., Білаєнко А. О., Норка Я. О. Проблеми обліку та розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 25. С. 192-196.

56. Мискін Ю.І. Оцінка інформаційного забезпечення економічного аналізу: управлінський аспект. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2009. № 3(46). С. 146-151.
57. Місюрів А. В. Інформаційні системи і технології в обліку : конспект лекцій. – Х. : ХНАМГ, 2008. 89 с.
58. Міцкевич А. Управление затратами и прибылью. М. : ОЛМА – ПРЕСС Инвест: Институт экономических стратегий, 2003. 192 с.
59. Мних Є.В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2006. №1. С. 55-61.
60. Нападовська Л.В. Управлінський облік. Дніпропетровськ, 2000. 450 с.
61. Несторенко Ю.В. Проблема розподілу накладних витрат. *Управління розвитком*. 2010. № 14. С. 79-83.
62. Николаева С.А., Шебек С.В. Управленческий учет. Легенды и мифы. М. : Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2004. 288 с.
63. Олійник Т. І., Крот Ю. О. Собівартість сільськогосподарської продукції та методичні засади її визначення. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва*. Сер. : Економічні науки. 2013. № 4. С. 3-8.
64. Особливості обліку матеріальних витрат підприємства складського господарства / І. О. Гладій // *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2012. Вип. 2. С. 52-57.
65. Остапенко Т. Н. Інтерпретація прямих та непрямих витрат для цілей калькулювання URL : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui\\_2013\\_2\\_61.pdf/](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2013_2_61.pdf/) (дата звернення 10.07.2019 р.)
66. Палий В. Ф. Основы калькулирования. М. : Финансы и статистика, 1987. 288 с.
67. Пальчук В. П. Учет и калькулирование себестоимости продукции бродильных производств. – Москва : «Пищевая промышленность», 1980. 128 с.
68. Партин Г.О., Загородній А.Г. Управлінський облік : навч. посіб. [2-



ге вид., випр. і доп.]. К. : Знання, 2007. 303 с.

69. Петренко С. М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем : монографія. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2007. 290 с.

70. Петруня Ю. Е., Задоя А. А. Основы экономической теории : учеб. пособие. [4-е изд., перераб. и доп.]. К. : Знання, 2008. 420 с.

71. Подмешальська Ю. В., Феофанов Л. К., Абрамова І. С. Актуальні аспекти розподілу загальновиробничих витрат у системі обліку. *Агросвіт*. 2018. № 24. С. 54-59.

72. Покатаєва О. В., Кошулинська Г. О. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. *Держава та регіони*. 2010. № 3. С. 138-140.

73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/>

74. Приходько Т.В. Класифікація ознак та порівняння змісту затрат, витрат та видатків виробництва. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2011. № 1 (10). С.176–182.

75. Реслер М. В., Захаркевич В. М. Класифікація витрат підприємств торгівлі в системі обліку та управління ними. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету*. Економічні науки. 2019. Вип. 57. С. 100-103.

76. Реслер М.В. Галузеві особливості управлінського обліку матеріальних витрат на металургійних підприємствах. URL : [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12473/1/43\\_215-20\\_Vis\\_722\\_menegment.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12473/1/43_215-20_Vis_722_menegment.pdf) (дата звернення 5.01.2019 р.)

77. Реслер М.В. Деякі аспекти класифікації витрат у системі бухгалтерського обліку. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2005. № 4. Ч. 2. Т. 2. С. 22-25.

78. Робертсон Дж. К. Аудит. М. : КРМВ и «Контакт», 1993. 496 с.

79. Рогачова С. А. Проблеми автоматизації обліку на підприємстві. *Європейські перспективи*. 2012. № 2(2). С. 29-33.

80. Самородова Н. М., Голод В. Л., Голод О. Л. Аналіз впливу факторів на витрати виробництва на прикладі товариства з додатковою відповідальністю

«Житлобуд-2». *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. 2013. № 1. С. 263-266.

81. Сердюк В.Н. Бухгалтерский учет : уч. пособие. [9-е изд., изм. и доп.]. Донецк : ДонНУ, 2009. 597 с.

82. Сио К. К. Управленческая экономика. М. : ИНФРА-М, 2000. 670 с.

83. Скрипник М. Собівартість продукції як економічна категорія. *Економічний аналіз*. Тернопіль. 2010. Вип. 7. С. 339-341.

84. Скрипник М.І. Визначення сутності «витрати» та «затрати». *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: міжнар. зб. наук. прац. Випуск 2(17)*. С.308-312.

85. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. [3-тє вид., перероб. і доп.]. - К. : КНЕУ, 2000. 578 с.

86. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2006. 526 с.

87. Сорока П. М., Сорока Б. П. Інформаційний менеджмент : навчальний посібник. К. : Університет «Україна», 2008. 535 с.

88. Старченко Н. М. Удосконалення методики обліку виплат працівникам в бюджетних установах. *Збірник наукових праць. Економічні науки*. Серія «Облік і фінанси». 2012. № 9(33), Ч. 3. С. 189-195.

89. Стендер С. В. Класифікація витрат за функціями в управлінському обліку. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. 2010. № 3(32). С. 147-153.

90. Стендер С.В. Облік витрат за системою директ-костинг. *Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК: зб. наук праць*. Київ, 2001. Ч. 3. С. 412-414.

91. Сук Л. К., Шваб Л. І. Фінансовий облік : навч. посіб. К. : 2010. 629с.

92. Тарасюк Г. М. Планування діяльності підприємства : навч. пос. К. : Каравела, 2003. 432 с.

93. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. К. : Алерта, 2006. 1080 с.

94. Тринька Л. Производство без затрат: реалии отечественного учета или какую себестоимость мы определяем? *Бухгалтерский учет и аудит*. 2004. №11. С. 32–37.
95. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия : учеб. Пособие. М. : ИНФРА-М, 2007. 218 с.
96. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства : навч. посібник. К. : Центр учбової літератури, 2006. 120 с.
97. Управление качеством [Текст] : учебник для вузов / С.Д. Ильенкова, Н.Д. Ильенкова, В.С. Мхитарян ред. С.Д. Ильенковой. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮПИТИ-ДАНА, 2006. - 324 с.
98. Управління витратами : навч. посіб. / М.Г. Грещак та ін. К. : КНЕУ, 2008. 264 с.
99. Фаріон В.Я. Концепції формування та використання інформаційних ресурсів в управлінні витратами та собівартістю продукції. *Наука молода*. – 2012. Випуск 18. С. 185-192.
100. Фаріон В.Я. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі. *Економічний аналіз*. 2010. Випуск 3 (19). С. 321-323.
101. Федун С. Проблемні аспекти обліку та розподілу загальнопромислових витрат у молокопереробному виробництві. *Економічний аналіз*. 2008. Випуск 2 (118). С. 375-378.
102. Чабанюк О. М. Методика обліку прямих витрат: проблеми та напрями їх вирішення. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. Вип. 38. С. 222-226.
103. Чернелевський Л.М., Осадча Г. Г. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості : навчальний посібник. К. : 2005. 364 с.
104. Чирва А.А. Проблеми проведення аналізу виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах. *Облік і фінанси*. 2013. № 2 (60). С. 112-117.
105. Шинкарук А.Ю., Космінко М.В. Автоматизація як засіб підвищення ефективності бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Л.Ю.

Шинкарук. URK : [http://Materialy VI Miedzynarodowej naukovii-praktvnej konferencji «Aktualne problemy nowoczesnych nauk - 2010» Volume 9. Ekonomiczne nauki.: Przemysl. Nauka i studia - 104 sir. - Sir. 23-27 \(дата звернення 08.12.2018 р.\)](http://Materialy_VI_Miedzynarodowej_naukovii-praktvnej_konferencji_«Aktualne_problemy_nowoczesnych_nauk_-_2010»_Volume_9._Ekonomiczne_nauki.:_Przemysl._Nauka_i_studia_-_104_sir._-Sir._23-27_(data_zverнення_08.12.2018_p.))

106. Шпикуля О. Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці. *Економічні науки* : зб. наук. праць. Луцьк, 2008. Вип. 5 (20) ; Ч. 1. 367 с.

107. Энтони Р., Дж. Рис Учет: ситуации и примеры / пер. с англ. под ред. и с предисл. А.М. Петрачко. М. : Финансы и статистика, 1998. 558 с.

108. Юшак Ж.М. Класифікація витрат, орієнтована на ефективне управління підприємством. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 3 (61). С. 203-208.