

Міністерство освіти і науки України  
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка  
Економічний факультет  
Кафедра економіки підприємства

**Дипломна робота**  
**магістра**  
**з теми «ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧОЇ**  
**ДІЯЛЬНОСТІ»**

Виконав: студент 2 курсу, групи ООб1-М17  
спеціальності 071 Облік і оподаткування

**Сидорук Олександр Васильович**

Керівник: Чаплінський В.Р., к.е.н.

Рецензент: Мазур Н.А., д.е.н., професор

Кам'янець-Подільський – 2018 р.

## ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ .....	3
ВСТУП.....	4
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ</b>	
1.1. Сутність, класифікація та визнання виробничих витрат.....	9
1.2. Методологія обліку витрат і калькулювання собівартості продукції .....	19
1.3. Нормативне регулювання документального оформлення виробництва продукції .....	26
<b>РОЗДІЛ 2. СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПАТ «ГПСОВИК»</b>	
2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства .....	31
2.2. Організація обліку виготовлення та продажу готової продукції ...	44
2.3. Методика аналітичного обліку витрат діяльності та калькулювання собівартості продукції у ПАТ .....	52
<b>РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ</b>	
3.1. Удосконалення організації бухгалтерського обліку витрат діяльності .....	57
3.2. Проектування внутрішнього контролю витрат виробництва для ПАТ .....	64
<b>ВИСНОВКИ .....</b>	<b>72</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>76</b>
<b>ДОДАТКИ .....</b>	<b>82</b>

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ДФСУ – Державна фіскальна служба України;

МСБО – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку;

МСФЗ – Міжнародний стандарт фінансової звітності;

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

ОЗ – основні засоби;

ПКУ – Податковий кодекс України;

П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

СМП – суб'єкти малого підприємництва

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Управління промисловим підприємством є складною системою, ключове місце в якій займає облік витрат на виробництво продукції, інформація котрого використовується у процедурах контролю за ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Реструктуризація підприємств будівельної промисловості на фоні процесу реформування бухгалтерського обліку підприємств та організацій в Україні зумовлює необхідність окреслити чіткі завдання стосовно формулювання сутності та класифікації витрат виробництва, визначення механізмів розподілу загальновиробничих витрат, запровадження нових методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції будівельної галузі і посилення внутрішнього контролю за витратами виробництва на підприємстві.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми обліку і контролю витрат виробництва в управлінні підприємством розглядалися в працях відомих вітчизняних учених-економістів: Атамаса П. Й., Барановської Т. В., Бутинця Ф. Ф., Валуєва Б. І., Голова С. Ф., Гнилицької Л. В., Герасимовича А. М., Гуцайлюка З. В., Євдокимова В. В., Єфіменка В. І., Мниха Є.В., Кірейцева Г.Г., Кужельного М.В., Линника В.Г., Пилипів Н.І., Рудницького В. С., Савченка В. Я., Свідерського Є.І., Свірко С.В., Сопко В.В., Чумаченка М.Г. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку витрат виробництва зробили зарубіжні вчені: Басманов І. А., Безруких П. С., Друрі К., Карпова Т. П., Палій В. Ф., Нідлз Б., Фостер Дж., Фрідман П., Хорнгрен Ч. Т., Яругова А.

Вивчення економічної літератури з досліджуваної тематики показало, що серед наявних наукових видань з обліку і контролю витрат виробництва в управлінні підприємством практично відсутні напрацювання, присвячені будівельній галузі, і зокрема – з виробництва гіпсу. Загалом, процеси управління витратами таких виробництв поки що залишаються

недосконалими. У них недостатньо враховано організаційно-технологічні особливості гіпсодобувних підприємств, які суттєво впливають на побудову обліку і контролю витрат. Водночас багато будівельних підприємств у своїй практиці використовують інструктивні матеріали з планування, обліку і контролю витрат та калькулювання собівартості продукції, які потребують доопрацювання з урахуванням специфіки виду виробництва. Зазначене визначає актуальність магістерської роботи в теоретичному і науково-практичному аспектах.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Робота виконана відповідно до плану наукових досліджень кафедри економіки підприємства Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є розвиток теоретичних засад, удосконалення методичних і організаційних положень обліку виробничо-комерційної діяльності в управлінні промисловим підприємствами для забезпечення їх ефективної діяльності за сучасних умов ведення бізнесу.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначено такі взаємопов'язані завдання:

- дослідити й уточнити економічну сутність витрат виробництва та розширити їх класифікацію з урахуванням специфіки діяльності підприємств;
- розглянути й обґрунтувати особливості формування собівартості продукції на підприємствах гіпсовидобування;
- визначити вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності гіпсодобувного підприємства на формування складу витрат виробництва;
- дослідити особливості організації обліку за центрами відповідальності на підприємстві з метою закріплення персоніфікованої відповідальності за збереження та раціональне використання виробничих ресурсів;

– систематизувати теоретичні й дослідити практичні засади відображення в обліку прямих та непрямих витрат; проаналізувати склад і порядок формування номенклатури непрямих витрат та удосконалити перелік статей калькуляції непрямих витрат з метою підвищення точності при обчисленні собівартості продукції підприємства;

– розробити пропозиції з удосконалення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на вітчизняних підприємствах та обґрунтувати доречність використання альтернативних підходів.

*Об'єктом дослідження* є процес обліку виробничо-комерційної діяльності на гіпсодобувному підприємстві України.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методичних і організаційних положень обліку витрат виробництва та збуту на промислових підприємствах.

*Методи дослідження.* У процесі дослідження обліку витрат виробництва на підприємстві використано комплекс загальнонаукових та специфічних методів: метод класифікації – під час розгляду складу витрат виробництва, видів собівартості продукції, центрів відповідальності, видів калькуляції, методів калькулювання; метод економіко-статистичного аналізу при дослідженні організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємства та визначенні їх впливу на побудову обліку витрат виробництва; метод спостереження – для збору аналітичних даних про витрати виробництва продукції підприємства; табличний і графічний методи – для наочної ілюстрації наведеної інформації. У магістерській роботі опрацювання фактичного і теоретичного матеріалу здійснено із використанням системного підходу, логічного аналізу, моделювання, порівняльного аналізу, групування, оптимізації, синтезу.

Інформаційну основу дослідження склали праці провідних вітчизняних та зарубіжних науковців із питань бухгалтерського обліку й економічного аналізу витрат виробництва, законодавчі, нормативно-правові та інструктивні документи Верховної Ради України, Постанови Кабінету Міністрів України,

дані періодичних видань з регулювання обліку витрат виробництва суб'єктів господарювання, статистична і фінансова звітність, інформація первинних і зведених облікових реєстрів, реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, показники оперативної та управлінської звітності підприємства.

**Наукова новизна одержаних результатів** проведеного дослідження полягає у розроблених рекомендаціях і пропозиціях щодо вдосконалення організації й методики обліку виробничо-комерційної діяльності підприємства у системі управління підприємством. Зокрема, з метою одержання достовірної інформації з обліку витрат виробництва на підприємствах гіпсовидобування запропонована орієнтовна програма внутрішнього контролю, яка дозволить контролювати формування собівартості продукції та попередити виникнення витрат.

В умовах сучасної економіки для українських підприємств, в тому числі й ПАТ «Гіпсовик», доцільним є використання методу управління витратами «Just-in-Time», котрий забезпечить оптимальний рівень збуту продукції, виробництво продукції тільки у випадках, коли її потребують, з використанням наявних ресурсів.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у розвитку та поглибленні окремих положень методики обліку виробничо-збутової діяльності підприємства ПАТ «Гіпсовик» з урахуванням специфіки його діяльності з метою раціонального використання виробничих ресурсів та забезпечення оперативного контролю за формуванням собівартості продукції за місцями виникнення витрат у розрізі центрів витрат і центрів відповідальності.

**Апробація результатів дисертації.** Основні теоретичні положення магістерської роботи пройшли апробацію на VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми економіки» (м. Київ, НАУ, 16 жовтня 2018 р.).

**Публікації.** За темою роботи опубліковано 1 наукову працю (тези доповіді) загальним обсягом 0,2 друк. арк. [51]

**Структура та обсяг магістерської роботи.** Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи – 81 стор. основного тексту. Робота містить 19 таблиць, 4 рисунки, 3 додатки на 3 сторінках. Список використаних джерел включає 62 найменування.



# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### 1.1. Сутність, класифікація та визнання виробничих витрат

Облік витрат підприємства постійно розвивається й поліпшується у зв'язку із удосконаленням комп'ютерної техніки і комунікаційного середовища, методології й організації бухгалтерського обліку як основного інформаційного джерела про витрати підприємства.

Наше завдання полягає у розкритті проблем обліку витрат та з'ясування доцільності та ефективності розподілення витрат за різними видами діяльності, а саме: операційною, інвестиційною та фінансовою.

Сучасні умови господарювання вимагають від підприємств гнучкої політики діяльності та швидкого реагування на будь-які її зміни. Одним з важливих питань ефективного управління підприємства є система обліку й контролю витрат. Величина витрат представляє собою головний резерв підвищення прибутку підприємства. В залежності від системи обліку і калькулювання, витрати можуть мати доцільний характер та навпаки. Тому, питання удосконалення обліку й контролю витрат не зменшує своєї актуальності. Витрати є зменшенням економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що зумовлює зменшення власного капіталу підприємства (за винятком розподілу капіталу між учасниками (акціонерами) чи його вилучення) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються в обліку, коли існує ймовірність зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних із зменшенням активів або зі збільшенням зобов'язань, що може бути вірогідно визначено. Витрати визнаються з урахуванням принципу відповідності. Вони включаються до Звіту про фінансові результати у періоді, в якому був визнаний дохід, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Нормами П(С)БО 16 суворо регламентуються умови визнання витрат підприємства, що відображені на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Визнання витрат відповідно до П(С)БО 16

Джерело: [42]

Згідно п. 5-8 П(С)БО 16 [42] витрати визнаються за наступних умов:

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

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

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

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат.

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками.

Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при здійсненні калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління (табл. 1.1) [2, с.16].

Таблиця 1.1

### Класифікація витрат

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

*Джерело: [2, 9, 39]*

Бухгалтерський облік в умовах динамічних змін економічних відносин потребує перегляду багатьох категорій, в тому числі і витрат. Особливої актуальності набуває необхідність поділу витрат за видами діяльності. За цією ознакою прийнято розрізняти витрати на операційну, інвестиційну та фінансову діяльність підприємства. Принципи побудови їх обліку свідчать про те, що певні проблеми залишилися актуальними і вимагають більш глибокого подальшого дослідження. Важливим завданням бухгалтерського обліку на сучасному етапі є більш раціональне його реформування з метою приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки, міжнародних

стандартів і управління.

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

- операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;
- основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу;
- фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства;
- інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей) [36].

Фінансова діяльність охоплює операції, які призводять до зміни розміру і складу власного капіталу та позик підприємства (залучення позикових коштів, сплата відсотків по них, а також одержані відсотки, дивіденди).

Проте існують деякі суперечності щодо віднесення витрат по рахунках за видами діяльності. Перш за все потрібно приділити увагу операційній діяльності підприємства. Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій у складі рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» є такі субрахунки як 941 «Втрати на дослідження та розробки» та 944 «Сумнівні та безнадійні борги», які є досить сумнівними в результаті проведення не безпосередньо самої операційної діяльності, а за операціями. Не зовсім зрозумілим є формування резерву сумнівних боргів, що виникають у результаті реалізації підприємством готової продукції по рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Очевидно, що створення такого резерву може буде спричинене також за результатами реалізації фінансових інвестицій, собівартість яких при реалізації відображають на рахунку 97

«Інші витрати». Тому доцільним є включення рахунку «Сумнівні та безнадійні борги» окремим субрахунком до рахунку 95 «Фінансові витрати» (нового субрахунку 952 «Сумнівні та безнадійні борги від фінансової діяльності»), не виключаючи його з рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Тобто, в рахунок 95 «Фінансові витрати» включити новий субрахунок 952 «Сумнівні та безнадійні борги від фінансової діяльності», а зазначений Планом рахунків бухгалтерського обліку 952 «Інші фінансові витрати» перенести на субрахунок 953, що буде логічним, виходячи з методики обліку витрат діяльності підприємства.

Також, хотілося б відзначити, що створення нематеріального активу власними силами є процесом капітального інвестування, і не пов'язано безпосередньо з основною чи операційною діяльністю. Даний процес пов'язаний з діяльністю, що забезпечує її виконання, тобто інвестиційною.

Оскільки субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» є не стільки операційними витратами, а витратами інвестиційної діяльності, то було б доцільним перенести даний субрахунок на рахунок 971, а сам рахунок 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» перейменувати на «Інші інвестиційні витрати», оскільки для обліку інвестицій вже існує рахунок 96.

Також, доцільним є віднести собівартість реалізованих основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» і перейменувати його на «Собівартість реалізованих основних засобів та виробничих запасів».

Окрім проблем обліку витрат за видами економічної діяльності існує також проблема, яка пов'язана із тим, що підприємства приховують частину своїх витрат, яку не відображають у системі обліку. Це пояснюється тим, що великий відсоток цих витрат належить до витрат на оплату праці. Тому не дивно, що в науковому обігу з'явився термін «тіньова зарплата».

Основною проблемою обліку витрат підприємства в Україні є проблема

повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування. На даний момент рівень не відображення витрат (за даними програми діяльності Кабінету Міністрів України) в країні коливається від 10 до 50%. Найбільша частина витрат, що залишається поза обліком, належить до витрат на оплату праці. Джерелом коштів для покриття такої заробітної плати виступають «тіньові доходи», які виникають за рахунок вартості не облікованої реалізованої продукції. Основними причинами цього є значні відсотки відрахувань до соціальних фондів оплати праці, відсутність дієвої нормативно-правової бази, низький рівень контролю [4, с.77]. Для вирішення даної проблеми необхідне насамперед удосконалення та створення дієвої нормативно-правової бази та посилення контролю з боку контролюючих органів.

Однією з основних проблем для управління підприємством є також забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Якщо інформація щодо витрат, яка повинна слугувати для прийняття управлінських рішень є несвоєчасною, недостовірною або відсутньою, це спричиняє виникнення проблем, як внутрішнім так і зовнішнім її користувачам. Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства є сьогодні вкрай необхідною для вітчизняних підприємств. Про це свідчать статистичні дані: матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу [4].

Внаслідок цього попри всі інші чинники в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається або використовується на виробництво тіньової продукції, яку підприємство не обліковує і за яку не сплачує податків, зборів та інших платежів. Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів сприятиме

ефективному контролю витрат, а також розвитку галузевих й відомчих норм та нормативи, які на сьогодні є застарілими або відсутніми взагалі. Важливою проблемою організації обліку витрат підприємства є встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні необґрунтованих витрат підприємства. Нині комп'ютерна й організаційна техніка є в абсолютній більшості діючих вітчизняних підприємств. Кожному підприємству доцільно на початку року провести оцінку власних потреб і фінансово-кредитних можливостей щодо придбання або оренди комп'ютерної, організаційної техніки або відмовитися від неї, віддавши перевагу у веденні обліку залученому на договірній основі приватному професійному бухгалтеру спеціалізованої приватної фірми за гідну оплату виконаних ним обліково-звітних робіт [3, с.10]. Тому для забезпечення достатньої аналітичності інформації її необхідно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, достовірності, дохідливості й доречності. Не згрупована, належним чином не відображена інформація про витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занижити або завищити деякі витрати тощо.

Нині переважна більшість вітчизняних підприємств відображує власні витрати неповністю. Найбільший відсоток витрат, що залишається поза обліком, належить до витрат на оплату праці, тому не має нічого дивного, що в науковому обігу з'явився термін «тіньова зарплата». Джерелом коштів для покриття такої заробітної плати виступають «тіньові доходи», які виникають за рахунок вартості необлікованої реалізованої продукції (робіт, послуг). Основні причини «тіньової зарплати» і «тіньових доходів»:

- «вульгаризація» ПДВ і значний відсоток відрахувань від фонду оплати праці до соціальних фондів, що посилює «податковий тягар» на підприємства і не дає їм нормально розвиватися;

- високий рівень корупції в державних і місцевих органах влади, що передбачає систему хабарів, які опосередковано впливають як на фактичну собівартість продукції (робіт, послуг), так і на справедливу ціну продажу;

- відсутність дієвих нормативно-правових актів України, які б жорстко обмежували надмірне збагачення певних фізичних осіб (у тому числі за рахунок витрат, віднесених на юридичних осіб);

- низька ефективність чинних форм, видів, типів систем і механізмів економічного контролю в Україні, що призводить до порушення таких специфічних принципів контролю, як всебічність і всеосяжність, системність і безперервність, дієвість, відкритість (гласність) інформації про результати ревізії.

Наступною є проблема забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Інформація потрібна індивідуальному споживачу в певну мить для вирішення конкретного управлінського завдання. Якщо споживач інформації протягом короткого проміжку часу (секунди, хвилини, години, дня) отримує необхідну йому інформацію у достатньому обсязі та в тому інформаційному зрізі, який його цікавить, то проблеми забезпечення максимальної оперативності інформації для нього будуть вирішені. Якщо необхідну інформацію суттєво затримують або не надають взагалі, то виникають значні суттєві труднощі як для самого підприємства (воно втрачає позитивний імідж, зазнає фінансових втрат), так і для його клієнтів, партнерів, державних органів (зростають ризики неплатежів, недооцінки ситуації на ринку).

Для забезпечення достатньої аналітичності інформації її потрібно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, однозначності тлумачення, достовірності, дохідливості й доречності. «Сира», «невідкалібрована», не згрупована, належно не оформлена інформація про витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, знизити або



завищити деякі витрати тощо.

Проблемою обліку витрат підприємства є проблема створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства. Така інформаційна база вкрай необхідна Україні, адже, як свідчать статистичні дані, матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу. Це може, попри всі інші чинники, означати, що в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається чи насправді використовується на виробництво тіншової продукції, яку підприємство не обліковує і за яку не платить ніяких податків, зборів, платежів.

Нормативна база, створена в нашій державі у 60-80-х роках 20 ст., безнадійно застаріла. Тільки окремі підприємства не відмовилися від створеної у них нормативної бази, розвинули та поліпшили її, щоб і нині використовувати для потреб внутрішньогосподарського контролю [19].

Розробка і запровадження норм і нормативів сприяють наведенню елементарного порядку та дисципліни в підприємстві, тому наша законодавча і виконавча влада зобов'язані приділяти цьому питанню більше уваги з метою скорочення сум непродуктивних витрат (втрат) підприємства.

Довгострокова витратна політика підприємства має враховувати, що людські ресурси підприємства – це основні витратнодоцільні чинники його господарсько-фінансової діяльності.

Під витратною політикою підприємства слід розуміти політику, спрямовану на мінімізацію своїх витрат за умови дотримання основних постулатів розвитку національної економіки, реалістичного прогнозу глобальних тенденцій та врахування низки базових суспільних вимог [46].

Метою витратної політики підприємства є його цілеспрямованість, що має забезпечити йому мінімально можливі (за відповідних умов) витрати. Об'єктами витратної політики підприємства виступають місця й точки витрат. Суб'єктами цієї політики є посадові, матеріально відповідальні,

підзвітні й залучені особи, працівники підприємства, причетні до формування витрат.

Проблема матеріально-технічного й організаційного забезпечення полягає в тому, наскільки достатньо підприємство забезпечене сучасними матеріально-технічними засобами і який рівень організації та ефективності ведення первинного та зведеного обліку, внутрішньогосподарського контролю, формування звітної інформації. На вирішення цього питання має бути спрямована послідовна стратегія розвитку підприємства, яка б передбачала оновлення, закупівлю, облаштування, використання й фінансування матеріально-технічних засобів, проведення організаційних заходів, спрямованих на виведення підприємства на новітні простори інформаційної економіки [12].

Отже, до загальних проблем вітчизняного обліку, можна віднести такі: теоретичні, методологічні, технологічні, організаційні, кадрові, фінансові, масштабні, рівневі. Серед основних проблем обліку витрат підприємства в Україні є такі проблеми:

- повноти та своєчасності відображення в системі обліку витрат підприємства;
- забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємства;
- створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку й контролю за витратами та доходами підприємства;
- встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні витрат і зростанні доходів підприємства;
- рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинним нормативно-правовим актам України з обліку та контролю;
- матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення

обліку витрат і доходів підприємства.

## **1.2. Методологія обліку витрат і калькулювання собівартості продукції**

Собівартість продукції безпосередньо впливає на фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), який визначається у фінансовій звітності. Отже, собівартість впливає також і на об'єкт оподаткування податком на прибуток. Розглянемо, як відповідно до правил бухгалтерського обліку визначається собівартість та як відобразити в обліку реалізацію готової продукції.

У п. 11 П(С)БО 16 зазначаються два види собівартості продукції — виробнича та собівартість реалізованої продукції [42].

Для визначення виробничої собівартості продукції важливе значення мають прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Об'єкт витрат – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат (п. 4 П(С)БО 16) [42].

До виробничої собівартості продукції включаються:

- **прямі матеріальні витрати.** До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в п. 11 П(С)БО 16. Відповідно до п. 2.13 Методрекомендацій № 2 зворотні відходи виробництва – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції

(робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням [30]. Прикладами відходів виробництва можуть бути стружка, обрубки металу, обрізки тканини тощо. Відходи, реалізація та/або використання яких у виробничому процесі не передбачається, активом не визнаються (такі відходи ще називають «безповоротними»). Витрати на утилізацію цих відходів включаються до інших операційних витрат. Оприбуткування зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які визнаються активом та віднесені до складу інших матеріалів, відображається за Дт субрахунку 209 «Інші матеріали» у кореспонденції з Кт рахунку 23 «Виробництво»;

- прямі витрати на оплату праці. 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;

- інші прямі витрати. 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, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку;

- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Слід також враховувати, що виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.



Рис. 1.2. Складові собівартості продукції

Джерело: [54, с.788]

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

Згідно з п. 11 П(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції складається з:

- виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат [42]. З цього приводу варто згадати роз'яснення, надані Мінфіном у листі № 31-04220-20-17/6687, згідно з яким наднормативними виробничими витратами вважаються витрачання (використання) ресурсів на виробництво понад норми, нормативи, розцінки тощо, затверджені уповноваженим органом [58]. Наднормативні витрати включаються до собівартості, якщо такі витрати не пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання, за рішенням уповноваженої особи (керівника) підприємства. Відповідно до ст. 9 Закону про бухгалтерський облік підставою для

відображення у бухгалтерському обліку фактів господарських операцій (витрачання ресурсів) є первинні документи, які повинні містити, зокрема, інформацію про зміст, нормоване і наднормативне (з поясненням обставин) витрачання (використання) ресурсів [45].

Зауважимо, що у п. 17 П(С)БО 16 наведено також ще три види витрат, які хоча й пов'язані з операційною діяльністю, проте не включаються до собівартості реалізованої продукції – це адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [42].

Щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, зазначимо таке. Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції відповідно до Інструкції №291 призначено рахунок 23 «Виробництво» [17]. Прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати відображаються за Дт рахунку 23. За Кт рахунку 23 відображається, зокрема, вартість фактичної виробничої собівартості завершені виробництвом готової продукції, яка списується у Дт рахунку 26 «Готова продукція».

Аналітичний облік за рахунком 23 ведеться за видами виробництв, статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Ще одним видом витрат, тісно пов'язаних з виробництвом продукції, є загальновиробничі витрати. Сама назва цих витрат підказує, що вони є характерними для виробничої сфери. А от, наприклад, у підприємства торгівлі, яке не займається виробництвом, а здійснює лише роздрібний продаж товарів, загальновиробничі витрати будуть взагалі відсутні.

Як зазначалося вище, загальновиробничі витрати як окрема складова можуть входити як до виробничої собівартості продукції (змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати), так і до собівартості реалізованої продукції (нерозподілені постійні

загальновиробничі витрати).

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- 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 загальновиробничого 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 і 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).

Згідно з п. 16 П(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні, при цьому:

до змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділянок), 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 тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду;

до постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нагадаємо, що відповідно до п. 4 ПБО 16 нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Приклад розподілу загальновиробничих витрат наведено в додатку 1 до П(С)БО 16 [42].

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюються підприємством.



Слід зазначити, що відповідно до пп. 19 п. 394 Методрекомедацій № 373, затверджених Мінпромполітики України [30], витрати на оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності виробничого персоналу за рахунок коштів підприємства рекомендовано включати до загальновиробничих витрат. Як наведено у частині шостій ст. 6 Закону про бухгалтерський облік [45], міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей можуть розробляти на базі національних П(С)БО методичні рекомендації щодо їх застосування.

Проте у листі №31-08410-07-27/28296 з цього приводу викладено іншу думку. Зокрема, зазначено, що нарахування суми оплати працівникам перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, яке здійснюється за рахунок коштів підприємства, в бухгалтерському обліку відображається за Дт субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» і Кт субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Мінфін у цьому листі вважає, що нарахування єдиного соціального внеску, що нараховується на суму лікарняних, відображається також за Дт субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». Але відповідно до частини другої ст. 6 Закону про бухгалтерський облік регулюються питання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Враховуючи це, підприємствам можна рекомендувати суми оплати працівникам перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів підприємства, та суми єдиного соціального внеску, що нараховується на суму лікарняних, відображати в бухгалтерському обліку за Дт субрахунку 949.

Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування, ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі (Інструкція № 291) [17]. За Дт рахунку 91

відображається сума визнаних витрат, за Кт – їх щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Готова продукція, виготовлена на підприємстві, є складовою запасів. Відповідно до Інструкції № 291 до готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

Одночасно із цільовим (основним) продуктом у єдиному технологічному процесі може бути одержано супутню продукцію. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначається для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам (п. 428 Методрекомедацій № 373) [30].

Надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю відображається за Дт рахунку 26 «Готова продукція» у кореспонденції з Кт рахунку 23 «Виробництво». Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів.

### **1.3. Нормативне регулювання документального оформлення виробництва продукції**

Типові форми первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів затверджено наказом № 193 [52, с.58]. Порядок застосування цих документів визначено нормами зазначеного наказу, а окремі аспекти їх використання наведено в Методрекомедаціях № 2. На деяких первинних облікових документах зупинимося докладніше.

Для оформлення вибуття запасів, відпуск у виробництво яких здійснюється на основі встановлених лімітів, застосовуються лімітно-забірні

картки (форми М-8 та М-9). Ці форми використовуються для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби та є виправдувальним документом для списання матеріальних цінностей зі складу. Лімітно-забірна картка призначена:

- форма № М-8 — для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць;
- форма № М-9 — для чотириразового відпуску лімітованих матеріалів, що належать до одного виду витрат (замовлення на один місяць та на різноманітні види витрат (замовлень)). В останньому випадку заповнюється графа «Кореспондуючий рахунок».

Відпуск матеріалів понад установлений ліміт або при заміні матеріалів оформлюється актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма М-10) за дозволом керівника підприємства або уповноважених на те осіб. Форма М-10 використовується для обліку відпуску матеріалів понад установлений ліміт або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу.

Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11) використовується для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, розташованим за межами його території, а також стороннім організаціям. Як роз'яснюється у п. 3.2 Методрекомедацій № 2, накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11) оформлюються також надходження на склад запасів власного виробництва (готової продукції, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів).

Картка складського обліку матеріалів (форма № М-12) застосовується для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом та розміром, заповнюється на кожний номенклатурний номер матеріалу і ведеться матеріально відповідальною особою (комірником, завідувачем складу).

Записи у картці виконують на підставі первинних прибутково-видаткових документів у день, коли відбувається операція.

Вибуття запасів для реалізації (крім товарів у роздрібній торгівлі) оформлюється товарно-транспортною накладною або накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, яку виписує уповноважена особа на основі господарського договору, дозволу керівника або іншої уповноваженої особи (п. 3.14 Методрекомедацій № 2).

При написанні магістерської роботи була опрацьована нормативно-законодавча база з питань організації обліку витрат, яку сформовано у таблиці 1.2.

*Таблиця 1.2*

**Огляд нормативної бази з питань організації обліку витрат**

№	Назва	Основний зміст	Використано в роботі
1	МСБО 18 «Дохід» (від 01.01.2012р.)	Мета; сфера застосування; оцінка доходу; ідентифікація операції; надання послуг; розкриття інформації	Часткова загальна інформація, визначення термінів, визначення витрат, розкриття інформації про доходи
2	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями законом № 2756-VI (2756-17) від 02.12.2010)	Загальні положення; державне регулювання обліку та звітності; організація бухгалтерського обліку; фінансова звітність	Визначення термінів, принципи бухгалтерського обліку, організація та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, інвентаризація, загальні вимоги до фінансової звітності
3	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (затв. наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73)	Загальні положення; ціль, склад і елементи; звітний період; якісні характеристики та розкриття інформації фінансової звітності	Поняття витрат і доходів, елементи та принципи фінансової звітності
4	П(С)БО 7 «Основні засоби» (затв. наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року № 1125)	Загальні положення; визнання і оцінка, переоцінка й амортизація основних засобів та їх вибуття	Поняття зносу, оцінка основних засобів та їх переоцінка й вибір методу амортизації (методи нарахування), розкриття інформації про основні засоби в фінансовій звітності
5	П(С)БО 9 «Запаси» (затв. наказом Міністерства фінансів України від 11 грудня 2006 року № 1176)	Визначення, початкова оцінка та оцінка вибуття запасів; розкриття інформації в фінансовій звітності	Визначення чистої вартості реалізації запасів, оцінка вибуття запасів, оцінка за нормативними затратами

6	П(С)БО 15 «Дохід» (затв. наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року № 1125)	Визнання і класифікація та оцінка доходу; розкриття інформації в фінансовій звітності	Використано в роботі критерії визнання доходу, відображення інформації про дохід в фінансовій звітності
7	П(С)БО 16 «Витрати» (затв. наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року № 1125)	Загальні положення; визнання витрат; склад витрат; розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності	Термінологія витрат, основні положення визнання і склад витрат, класифікація і групування витрат, розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності, аудит витрат
8	П(С)БО 31 «Фінансові витрати» (затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 року № 415)	Загальні положення, капіталізація фінансових витрат, розкриття інформації про фінансові витрати у звіті про фінансові результати	Визначення фінансових витрат, капіталізації фінансових витрат, кваліфікаційного активу, розкриття інформації у звіті про фінансові результати
9	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» (затв. наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 року № 779)	Загальні положення, визнання та оцінка інвестиційної нерухомості, розкриття інформації у примітках до фінансової звітності	Витрати пов'язані з інвестиційною діяльністю, розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у примітках до фінансової звітності
10	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (затв. наказом Державного комітету промислової політики України від 9 липня 2007 року № 373)	Завдання і принципи калькулювання; типові форми первинних облікових документів	Калькулювання, собівартість, первинні документи, кореспонденція рахунків
11	План рахунків (затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 зі змінами та доповненнями на 25.03.2009 р.)	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства і організацій	Класифікація витрат за елементами та витрат діяльності згідно плану рахунків, та кореспонденція рахунків витрат
12	Інструкція по застосуванню плану рахунків №291(затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 зі змінами та доповненнями на 01.11.2009 р.)	Інструкція та методологічні пояснення до застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства і організацій	Пояснення призначень рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, дотримання нормативних правил
13	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (затв. Наказом МФУ 24 травня 1995 р. № 88)	Первинні документи; облікові реєстри, зберігання документів	Первинні документи та облікові реєстри, їх заповнення, умови та строки зберігання

Провівши огляд нормативної та спеціальної літератури з обліку витрат в роботі було використано значну кількість матеріалу з обраної теми дослідження, що дозволило керуватися нормами законів та аналізувати різні погляди фахівців з цього приводу.

## РОЗДІЛ 2

### СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПАТ «ГІПСОВИК»

#### 2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства

Кам'янець-Подільський гіпсовий завод побудований в 1929 році, займався виробництвом гіпсу, гіпсових блоків. На протязі всього періоду завод укомплектовувався, розширювався, створювались нові підрозділи, в результаті чого завод був перейменований в Кам'янець-Подільське об'єднання будівельних матеріалів та вважався одним з передових підприємств України по виробництву будівельних матеріалів. В 1995 році Кам'янець-Подільське об'єднання будівельних матеріалів реорганізовано в Кам'янець-Подільське ВАТ "ГІПСОВИК". З 05.10.2010 року Кам'янець-Подільське ВАТ "ГІПСОВИК" , згідно Закону України "Про акціонерні товариства" переіменоване в Кам'янець-Подільське ПАТ "ГІПСОВИК".

Організаційно-правова форма господарювання – акціонерне товариство. Основні цехи товариства:

- Кудриницький цех по виробництву гіпсового каменю і гіпсу;
- Кам'янець-Подільський цех по фасуванню гіпсу;
- Кам'янець-Подільський цех по виробництву високоміцного гіпсу;
- Гринчуцький цех по виробництву продукції із кременю;
- ремонтно-будівельна дільниця;
- ремонтно-механічна майстерня;
- логістична служба;
- Колодіївський цех по добуванню вапняку;
- Слобідко-Рихтівський цех по добуванню доломіту.

Кам'янець-Подільське ПАТ "ГІПСОВИК" являється засновником трьох дочірніх підприємств:

1. ДП "Гіпс плюс" (виробництво гіпсу будівельного, виробництво мінерального порошку);
2. ДП "Альфа Гіпс" (виробництво крихти, муки вапнякової, виробництво високоміцного гіпсу);
3. ДП "Поділля-Гіпс" (виробництво сухих будівельних сумішей, фасування та реалізація готової продукції).

Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу фактично за 2017 рік склала 287 осіб. Середня чисельність позаштатних працівників та сумісників за 2017 рік складала 30 осіб.

Фонд оплати праці за останній звітний 2017 рік склав 26570 тис.грн. Розмір фонду оплати праці стосовно попереднього 2016 року збільшився на 6577 тис.грн.

Протягом звітного року функціонувала наступна структура управління та система внутрішнього контролю Кам'янець-Подільського Публічного акціонерного товариства «Гіпсовик» :

- загальні збори учасників;
- Наглядова Рада;
- Ревізійна комісія;
- Правління;
- управлінський персонал.

Загальні збори учасників Товариства протягом 2017 року проводились одноразово (протокол №1 від 17.03.2017 р.), на яких розглядалися питання, віднесені Статутом Товариства до їх компетенції.

Створення наглядової ради проведено згідно з установчими документами. Поточне управління фінансово-господарською діяльністю Товариства протягом звітного року здійснював Голова правління в межах повноважень, які встановлено Статутом Товариства. У відповідності до чинного законодавства України, Статуту та Політики корпоративного управління Товариством затверджено Кодекс корпоративного управління Кам'янець-Подільського публічного акціонерного товариства «Гіпсовик».



Основними видами діяльності є:

видобуток вапнякового і гіпсового каменю,  
виробництво гіпсу та продукції з вапняку,  
торгівля будівельними матеріалами,  
видобування доломітового каменю.

Основні види продукції: гіпс будівельний, гіпс високоміцний, кул кремeneвий, борошно кремeneве, щебінь гіпсовий, щебінь вапняковий, щебінь доломітовий.

Виробнича діяльність Кам'янець-Подільського ПАТ "ГІПСОВИК" частково має сезонний характер. Більший товарообіг припадає на весняно-літній період і помірно зменшення виробництва проходить в зимовий період.

Основні ринки збуту:

- по високоміцному гіпсу – підприємства будівельної індустрії України, заводи по виробництву сухих будівельних сумішей;
- по гіпсу будівельному – Україна (міста Київ, Одеса, Львів, Дніпро, Запоріжжя та інші населені пункти);
- по кремeneвій продукції – поставка даної продукції здійснювалась на київський завод з виробництва керамічної плитки ТОВ "АТЕМ ГРУП".

Основні клієнти: підприємства будівельної індустрії, заводи з виробництва керамічних виробів, інші приватні та колективні підприємства.

Одна третина готової продукції реалізується на експорт. Продукція підприємства має ряд перспективних особливостей. Вона є екологічно чистою. Так, гіпс використовується в оздоблюванні квартир, офісів (гіпсова штукатурка, шпаклівка, гіпсокартон), для виробництва фарфоро-фаянсових виробів (гіпс, кремeнь) тощо.

За 2017 рік Кам'янець-Подільське ПАТ «ГІПСОВИК» провело вскришні роботи в кар'єрах на суму 13942 тис.грн. Також було придбано основні засоби на суму 20386 тис.грн. Відчужено необоротних активів за попередні п'ять років на суму 4018 тис.грн. За звітний період Кам'янець-Подільське ПАТ "ГІПСОВИК" мало наступні придбання активів:

1. Введено в експлуатацію нового обладнання на суму 9620,6 тис. грн;
2. Проведено модернізацію будівель та обладнання на суму 2841,0 тис. грн;
3. Списано малоцінних необоротних активів на суму 7,8 тис. грн.

Виведено з експлуатації необоротних активів за звітний період на суму 1278 тис. грн.

В 2017 році за рахунок власних коштів було введено в експлуатацію основних засобів на суму 9509 тис.грн., що дозволило доповнити інфраструктуру ПАТ. Підприємством в звітному періоді не укладалось жодного значного правочину. В 2017 році закінчився термін двох спеціальних дозволів на промислову розробку родовищ: гіпсового і вапнякового. Ще раніше, в 2014 році було зупинено дію спеціального дозволу на промислову розробку кременевого родовища.

На діяльність Кам'янець-Подільського ПАТ «ГПСОВИК» мають вплив економічні, політичні, соціальні та виробничі фактори. Для покращення ситуації на ринку збуту продукції правлінням Кам'янець-Подільського ПАТ «ГПСОВИК» прийнято рішення про збільшення випуску нових перспективних видів продукції, щоб зменшити залежність економіки підприємства від продукції, на яку зменшується попит, а також активно впроваджувати в життя програму щодо значного збільшення товарної продукції підприємства і стабілізації платоспроможності Кам'янець-Подільського ПАТ «ГПСОВИК».

На підприємстві проводиться чітка системна робота з контролю за договірними зобов'язаннями, а тому невиконаних договорів на кінець звітнього 2017 року немає.

На даний час у ПАТ залишається один з чотирьох спеціальних дозволів на промислову розробку надр. Виконавчим органом проводиться наполеглива робота з відновлення діяльності трьох кар'єрів.

В звітному періоді підприємство не проводило суттєвих витрат на дослідження та розробку гірничих родовищ, так як основні зусилля були

направлені на проведення перерозподілу вторинної переробки готової продукції з материнського підприємства на дочірні підприємства.

Аналізуючи дані таблиці 2.1, бачимо, що чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зріс від 100941 тис.грн у 2015-му році до 214221 тис.грн у 2017-му році, тобто на 113218 тис.грн або склав 212% у 2017 році по відношенню до 2015 року.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) у цих роках зросла у 2,57 рази і склала за 2017 рік 191550 тис. грн. Фінансовий результат до оподаткування зріс на 14,2% - до 4368 тис. грн. у 2017 році. Тобто, підприємство за досліджуваний період змогло збільшити свій чистий прибуток на 542 тис. грн або на 17,8% у 2017 році у порівнянні з 2015 роком.

*Таблиця 2.1*

**Результати фінансово-економічної діяльності ПАТ «Гіпсовик», тис. грн.**

№ з/п	Показники	Роки			Різниця 2017 до 2015 рр., +, -	Відношення 2017 до 2015 рр., %
		2015	2016	2017		
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	100941	184904	214221	113280	212,2
2.	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	74305	162785	191550	117245	257,8
3.	Фінансовий результат до оподаткування	3826	6252	4368	542	114,2
4.	Чистий фінансовий результат	3040	5128	3582	542	117,8

*Джерело: розраховано автором за даними консолідованої звітності ПАТ*

Аналізуючи дані таблиці 2.2, бачимо, що власний капітал за досліджуваний період зріс: від 1227 тис. грн у 2015-му році до 2322 тис. грн у 2017-му році, тобто, на 1095 тис. грн. Коефіцієнти маневреності грошових коштів, поточної ліквідності та абсолютної ліквідності (платоспроможності) протягом трьох років зросли і склали 0,38 та 0,31 відповідно.

Таблиця 2.2

## Показники ліквідності ПАТ за 2015-2017 рр.

№ з/п	Показники	Алгоритм розрахунку	Роки			Різниця 2017 до 2015 рр., +/-
			2015	2016	2017	
1.	Величина власного капіталу	Підсумок звіту про власний капітал	1227	2778	2322	+1095
2.	Маневреність грошових коштів	Грошові кошти / Власний капітал	0,08	0,39	0,38	+0,29
3.	Коефіцієнт покриття загальний	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	1,06	1,36	1,24	+0,18
4.	Коефіцієнт поточної ліквідності	Грошові кошти та їх еквіваленти / Поточні зобов'язання	0,10	0,51	0,31	+0,22
5.	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможність)	Грошові кошти / Поточні зобов'язання	0,10	0,51	0,31	+0,22
6.	Частка оборотних коштів у активах	Оборотні активи / Всього активів	0,49	0,68	0,68	+0,19
7.	Частка запасів у оборотних активах	Запаси / Оборотні активи	0,36	0,43	0,17	-0,19

*Джерело: розраховано автором за даними консолідованої звітності ПАТ*

Коефіцієнт покриття загальний збільшився на 0,18 за досліджуваний період і показує, що оборотні активи ще більше почали переважати над поточними зобов'язаннями.

Частка оборотних коштів у активах зросла на 0,19 п., що є досить непоганим результатом. Частка запасів у оборотних активах за досліджуваний період зменшилась з 36 до 17%, що засвідчує значне скорочення запасів у 2017 році у порівнянні з попередніми роками.

В таблиці 2.3 наведені показники фінансової стійкості, і одним із негативних факторів стала динаміка зниження коефіцієнту реальної вартості необоротних активів у майні підприємства.

Коефіцієнт концентрації власного капіталу зменшився на 0,08 у 2017 році у порівнянні з 2015 роком і означає, що власний капітал щороку зменшує свою вартість. Коефіцієнт концентрації залученого капіталу у 2015-2017 роках мав нульове значення, оскільки ПАТ «Гіпсовик» не мало ні довгострокових, ні короткострокових кредитів банку.

Таблиця 2.3

**Показники фінансової стійкості ПАТ «Гіпсовик», 2015-2017 рр.**

№ з/п	Показники	Порядок розрахунку	Роки			Різниця 2017 до 2015 рр., +/- 2016
			2015	2016	2017	
1.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства	(Вартість ОЗ - сума амортизації) / Вартість майна підприємства за підсумком балансу	0,48	0,30	0,31	-0,18
2.	Коефіцієнт концентрації власного капіталу	Власний капітал / Активи	0,53	0,66	0,45	-0,08
3.	Коефіцієнт фінансової залежності	Активи / Власний капітал	1,88	1,52	2,20	+0,33
4.	Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	Залучений капітал / Всього коштів підприємства	0,0	0,0	0,0	0,0

*Джерело: розраховано автором за даними консолідованої звітності ПАТ*

Коефіцієнт фінансової залежності зріс на 0,33 п. у 2017 році у порівнянні з 2015 роком і свідчить про те, що підприємство стає все більше фінансово залежним.

В таблиці 2.4 представлено результати підрахунків показників рентабельності у 2015-2017 роках в підприємстві, які мали в основному негативну динаміку до погіршення. Так, рентабельність продажу у 2015-2017 роках знизилась на 0,04 пункти і у 2017 році мала значення 0,20. У 2017 році рентабельність основної діяльності склала 0,25 пункти, що на 0,07 менше, ніж у 2015 році, що свідчить про зменшення обсягів діяльності.

Рентабельність власного капіталу знизилась на 0,87 п., а період окупності власного капіталу відповідно зріс на 4,46 п., що свідчить про погіршення ефективності використання власного капіталу.

Показники рентабельності усього капіталу підприємства та рентабельності перманентного (змінного капіталу) зросли на 0,48 та 0,90 пункти відповідно, що свідчить про те, що прибуток підприємства з року в рік зростає.

Таблиця 2.4

## Динаміка показників рентабельності ПАТ «Гіпсовик»

№ з/п	Показники	Порядок розрахунку	Роки			Різниця 2017 до 2015 рр., +/- 2016
			2015	2016	2017	
1.	Рентабельність продажу	Прибуток від реалізації продукції / Виручка від реалізації	0,24	0,23	0,20	-0,04
2.	Рентабельність основної діяльності	Прибуток від реалізації продукції / Витрати виробництва	0,32	0,29	0,25	-0,07
3.	Рентабельність власного капіталу	Чистий прибуток / Власний капітал	1,05	0,67	0,18	-0,87
4.	Період окупності власного капіталу	Власний капітал / Чистий прибуток	0,95	1,49	5,41	+4,46
5.	Рентабельність усього капіталу підприємства	Загальний прибуток / Підсумок балансу	-0,48	0,11	0,00	+0,48
6.	Рентабельність перманентного (змінного капіталу)	Загальний прибуток / Підсумок I розділу пасиву балансу	-0,90	0,16	0,00	+0,90

*Джерело: розраховано автором за даними консолідованої звітності ПАТ*

За даними таблиці 2.5 можна вести мову про негативні зміни у значеннях показника загального обертання капіталу, який у 2017 році склав 4,70. Показники обертання мобільних коштів та обертання матеріальних оборотних коштів теж знизили свої позиції у 2017 році у порівнянні з 2015 роком на 0,60 та 3,81 пункти відповідно.

Коефіцієнт обертання готової продукції за аналізований період зріс на 70 п., що є досить непоганою тенденцією.

Позитивною була і динаміка зменшення обертання дебіторської та збільшення обертання кредиторської заборгованості на 13,27 та 57,92 пункти відповідно. Проте середній строк обороту дебіторської заборгованості та середній строк обороту кредиторської заборгованості за 2017 рік склали 20 та 4 дні відповідно, що є досить нормальними показниками.

Таблиця 2.5

## Показники ділової активності ПАТ «Гіпсовик» за 2015-2017 рр.

№ з/п	Показники	Порядок розрахунку	Роки			Різниця 2017 до 2015 рр., +/- 2016
			2015	2016	2015	
1.	Оборотність капіталу	Чиста виручка від реалізації / Підсумок балансу	5,30	4,32	4,70	-0,60
2.	Оборотність мобільних засобів	Чиста виручка від реалізації / Підсумок I та II розділів активу балансу	5,30	4,32	4,70	-0,60
3.	Оборотність матеріальних оборотних засобів	Чиста виручка від реалізації / Підсумок II розділу активу балансу	10,74	6,34	6,93	-3,81
4.	Оборотність готової продукції	Чиста виручка від реалізації / Готова продукція	284	21	354	+70,16
5.	Оборотність дебіторської заборгованості	Виручка від реалізації / Дебіторська заборгованість	31	1304	18	-13,27
6.	Середній строк обороту дебіторської заборгованості	360*Дебіторська заборгованість / Виручка від реалізації	11	0	20	+8,42
7.	Оборотність кредиторської заборгованості	Виручка від реалізації / Кредиторська заборгованість	42	50	100	+57,92
8.	Середній строк обороту кредиторської заборгованості	360*Кредиторська заборгованість / Виручка від реалізації	9	7	4	-4,98
9.	Фондовіддача необоротних активів	Виручка від реалізації / Необоротні активи	10,47	13,59	14,63	+4,16
10.	Оборотність власного капіталу	Виручка від реалізації / Власний капітал	10	7	10	+0,42

Джерело: розраховано автором за даними консолідованої звітності ПАТ

Фондовіддача необоротних активів та обертання власного капіталу також збільшили свої позиції у 2017 році у порівнянні з 2015 роком на 4,16 та

0,42 пункти відповідно. Розрахунки проведено на основі даних фінансової звітності (додаток ).

Як свідчать результати досліджень (табл. 2.6), основними видами продукції, що виробляється та реалізовується ПАТ «Гіпсовик», є гіпс (49% виробництва та 54% реалізації) та борошно вапнякове (32 та 32% відповідно).

Таблиця 2.6

**Обсяги виробництва та реалізації основних видів продукції ПАТ  
«Гіпсовик» за 2017 рік**

№ з/п	Основний вид продукції	Обсяг виробництва			Обсяг реалізованої продукції		
		у натуральній формі (фізична од. вим.)	у грошовій формі (тис.грн.)	у відсотках до всієї виробленої продукції	у натуральній формі (фізична од. вим.)	у грошовій формі (тис. грн.)	у відсотках до всієї реалізованої продукції
1	Гіпс	64494.000	63556.365	49,626	62366.000	62957.500	54,03
2	Вапнякове борошно	150366.000	40158.290	31,356	142680.000	37244.505	31,96
3	Щебінь доломітовий	100771.000	12725.870	9,937	80416.300	8160.695	7,00

*Джерело: розраховано автором за даними консолідованої звітності ПАТ*

У структурі витрат операційної діяльності (табл. 2.7) зростання відбулось по матеріальних витратах – у 2,4 рази в 2017 році по відношенню до 2015 року (частка яких у 2015-2017 роках коливалась у межах 54-64% і була найбільшою серед інших елементів витрат).

Змінювалася частка витрат на оплату праці: з 21,1% у 2015-му, до 15,6% - у 2017 році. А оптимальною вважається частка, що коливається у межах 25-30%. Напряму від частки витрат на оплат праці залежать відрахування на соціальні заходи, які склали 6,1% у 2015 році та 3,4% - у 2017-му році.

Основні засоби на підприємстві фізично і матеріально застарілі, що підтверджується збільшенням витрат на амортизацію у досліджуваній період на 28%, або амортизація складала 2,8% у 2015-му та 1,5% 2017 року.



Таблиця 2.7

**Склад та структура операційних витрат за елементами ПАТ  
«Гіпсовик» за 2015-2017 роки**

№ з/п	Елементи витрат	2 015 р.		2 016 р.		2 017 р.		Відношення 2017 р. до 2015 р.; %
		Сума	Питом	Сума	Питом	Сума	Питом	
		тис. грн.	а вага, %	тис. грн.	а вага, %	тис. грн.	а вага, %	
1	Матеріальні затрати	38950	54,1	80850	64,0	92395	54,4	237,2
2	Витрати на оплату праці	15216	21,1	19993	15,8	26570	15,6	174,6
3	Відрахування на соціальні заходи	4397	6,1	4388	3,5	5736	3,4	130,5
4	Амортизація	2016	2,8	2260	1,8	2585	1,5	128,2
5	Інші витрати	11416	15,9	18765	14,9	42567	25,1	372,9
6	Разом	71995	100,0	126256	100,0	169853	100,0	235,9

*Джерело: розраховано автором за даними консолідованої звітності ПАТ*

Інші операційні витрати збільшили свою частку з 15,9% у 2015-му році до 25,1% у 2017 році, тобто збільшились в 3,7 рази.

Отже, значне зростання матеріальних витрат та інших операційних витрат і менш значне - витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи та амортизації в цілому призвели до загального збільшення операційних витрат у 2,36 рази і склали 169853 тис.грн за 2017 рік.

Оскільки формування собівартості виробництва та реалізації продукції є основною темою нашого дослідження, то у табл. 2.8 наведемо детальніше аналіз собівартості за 2017 рік.

Нами розраховано вартість чистих активів Товариства. Розрахунок здійснено у відповідності до Методичних рекомендацій щодо визначення вартості чистих активів акціонерних товариств, затверджених рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.11.2004 р. № 485. Вартість чистих активів Кам'янець-Подільського Публічного акціонерного товариства «Гіпсовик» станом на 31 грудня 2017 року

становить 26947 тис. грн. і є більшою за суму фактично сплаченого статутного капіталу. Таким чином, вартість чистих активів відповідає вимогам ст. 155 Цивільного кодексу України.

Таблиця 2.8

### Собівартість реалізованої продукції ПАТ «Гіпсовик» за 2017 рік

№ з/п	Склад витрат*	Відсоток від загальної собівартості реалізованої продукції
1	Матеріальні затрати	54,397
2	Витрати на оплату праці	15,643
3	Відрахування на соціальні заходи	3,377
4	Амортизація	1,522
5	Інші операційні витрати	25,061

Джерело: розраховано автором за даними консолідованої звітності ПАТ

\*Зазначаються витрати, які складають більше 5% від собівартості реалізованої продукції.

На рис. 2.1 наочно відобразимо динаміку витрат за елементами у досліджуваному ПАТ.

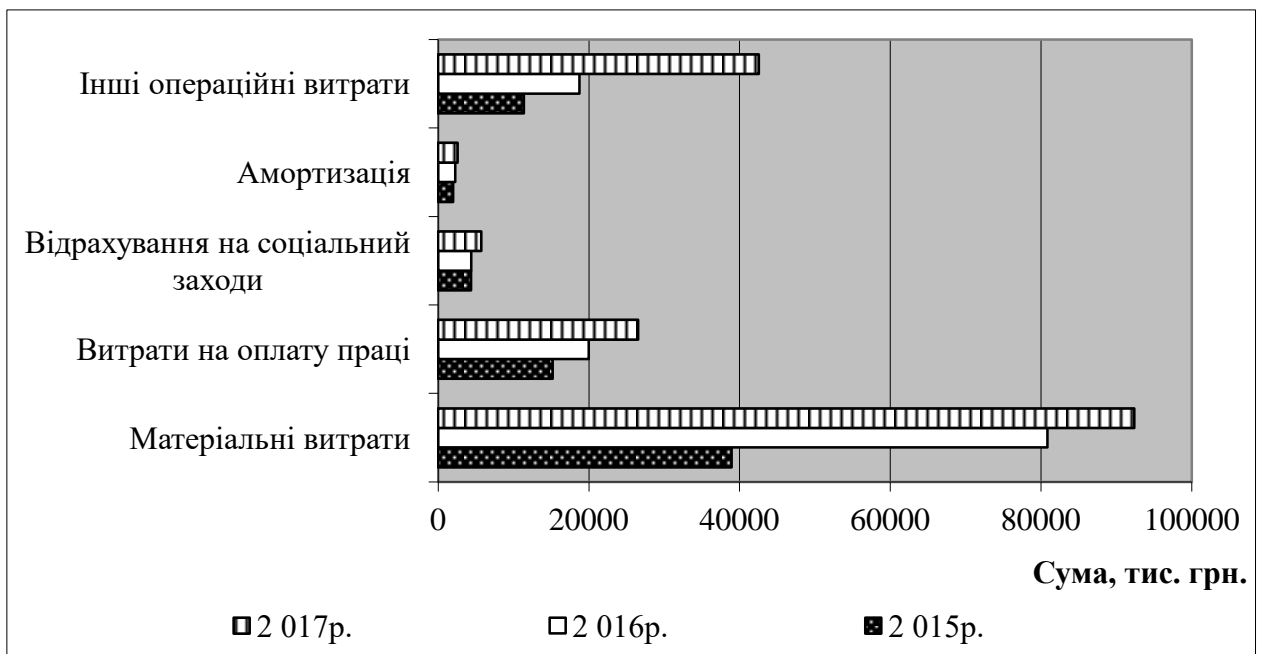


Рис. 2.1. Динаміка витрат ПАТ «Гіпсовик» за елементами за 2015-2017 роки, тис. грн

Джерело: розраховано автором за даними консолідованої звітності ПАТ

Враховуючи вимоги Міжнародних стандартів фінансової звітності Товариством розроблене Положення про облікову політику, яке включає загальні питання складання фінансової звітності та контролю за достовірністю фінансової інформації.

Фінансова звітність Товариства сформована з дотриманням таких принципів: автономності підприємства, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника - гривня.

У балансі відображаються тільки ті активи та зобов'язання, що відповідають таким критеріям: існує можливість надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, оцінка яких може бути вірогідно визначена; ресурси контролюються Товариством.

Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

Звітність складено на підставі даних реєстрів синтетичного та аналітичного обліку і первинними документами.

Управлінський персонал вважає, що Товариство має в своєму розпорядженні ресурси, достатні для забезпечення безперервності діяльності в найближчому майбутньому. На думку управлінського персоналу, Товариство приймає заходи з метою збереження прибутковості операційної діяльності та мінімізує потенційні впливи, які призводять до погіршення показників ліквідності та платоспроможності.

Кам'янець-Подільське ПАТ "ГПСОВИК" являється підприємством гірничо-добувної промисловості, яке здійснює видобування гіпсового, доломітового, кременевого, вапнякового каменю та його переробку; виробництво гіпсових сумішей; виробництво виробів з гіпсу для використання в будівництві; виробництво сухих видів сумішей для мурування; виробництво абразивних виробів; виробництво мінерального

порошку, виробництво крихти вапнякової, виробництво мінерального добрива та добавок для ґрунтів.

Протягом періоду розвитку ПАТ значно розширило асортимент продукції та за рахунок цього завоювало відчутну частку ринку будівельних матеріалів в Україні.

Основним видом продукції, яку виробляє Кам'янець-Подільське ПАТ "ГІПСОВИК" являється гіпс. Асортиментний ряд готової продукції налічує понад 20 видів продукції. Основними акціонерами Компанії яляється група SUPRATEN з Молдови – 55,8 % від загальної кількості акцій.

## **2.2. Організація обліку виготовлення та продажу готової продукції**

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва ПАТ «Гіпсовик» використовує рахунок 20 «Виробничі запаси» з такими субрахунками:

- 201 «Сировина і матеріали»;
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара й тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 207 «Запасні частини»;

На субрахунку 201 «Сировина і матеріали» відображається наявність та рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами її виготовлення.

На субрахунку 203 «Паливо» відображають наявність та рух палива, що придбавається чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва,

експлуатації транспортних засобів, для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковують оплачені талони на нафтопродукти і газ.

На субрахунку 204 «Тара і тарні матеріали» відображають наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар.

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» ПАТ відображає рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт.

На рахунку 207 «Запасні частини» відображають облік придбання чи виготовлення запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, а також автомобільних шин у запасі та обороті.

Вартість запасів визнається відповідно до умов п. 9 П(С)БО 9. Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за Положенням бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Матеріальні цінності, що прийняті підприємством на відповідальне зберігання, переробку (давальницька сировина), комісію, обліковують на позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

При відпуску запасів у виробництво, продажі та іншому вибутті оцінку їх здійснюють за методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.

На промисловому підприємстві у цеху протягом місяця на виробництво двох видів продукції було понесено прямі витрати у сумі 15700000 грн, у тому числі:

прямі матеріальні витрати – 11000000 грн, у тому числі на виготовлення виробу № 1 (гіпс) – 5000000 грн, виробу № 2 (вапнякове борошно) – 6000000 грн;

прямі витрати на оплату праці – 2600000 грн, у тому числі безпосередньо пов'язані з виготовленням гіпсу, – 1200000 грн, вапнякового борошна – 1400000 грн;

інші прямі витрати – 2100000 грн, у тому числі на виготовлення гіпсу – 1000000 грн, вапнякового борошна – 1100000 грн.

Крім того, протягом цього самого місяця у цеху було понесено загальновиробничі (непрямі) витрати на загальну суму 2950000 грн, у тому числі:

змінні загальновиробничі витрати — 1900000 грн;

постійні загальновиробничі витрати — 1050000 грн.

Підприємству необхідно визначити суми постійних розподілених загальновиробничих витрат та постійних нерозподілених загальновиробничих витрат. У досліджуваному підприємстві як база розподілу за нормальною потужністю використовуються прямі витрати, сума яких становить 20000000 грн, а сума загальновиробничих витрат за нормальною потужністю становить 3000000 грн.

З урахуванням вищенаведених умов підприємство розподілило постійні загальновиробничі витрати на дві групи — постійні розподілені загальновиробничі витрати та постійні нерозподілені загальновиробничі витрати (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

**Порядок розподілу постійних загальновиробничих витрат у ПАТ  
«Гіпсовик»**

№ з/п	Показники	Сума, грн
1	База розподілу за нормальною потужністю, прямі витрати	20 000000
2	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, у тому числі:	3 000000
2.1	змінні загальновиробничі витрати	2 000000
2.2	постійні загальновиробничі витрати	1 000000
3	Сума постійних загальновиробничих витрат, що припадає на одиницю бази розподілу за нормальної потужності (ряд. 2.2: ряд. 1)	$1000000 : 20000000 = 0,05$
4	База розподілу за фактичною потужністю, прямі витрати	15 700000
5	Фактичні загальновиробничі витрати, у тому числі:	2 950000
5.1	змінні загальновиробничі витрати	1 900000*
5.2	постійні загальновиробничі витрати	1 050000

6	Постійні розподілені загальновиробничі витрати (ряд. 4 × ряд. 3)	$15\,700\,000 \times 0,05 = 785\,000^*$
7	Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати (ряд. 5.2 — ряд. 6)	$1\,050\,000 - 785\,000 = 265\,000^{**}$

\*Змінні загальновиробничі витрати (1900000 грн.) та постійні розподілені загальновиробничі витрати (785000 грн.), що у сумі становить 2685000 грн., включаються до витрат на виробництво продукції і списуються за Дт рахунку 23 «Виробництво» у кореспонденції з Кт субрахунків 911 «Змінні загальновиробничі витрати» та 912 «Постійні загальновиробничі витрати» до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

\*\*Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати (265000 грн.) включаються до собівартості реалізованої продукції і списуються за Дт субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» у кореспонденції з Кт субрахунку 912 «Постійні загальновиробничі витрати» до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

*Джерело: розраховано автором за даними ПАТ*

На наступному етапі здійснюється розподіл змінних загальновиробничих витрат (1900000 грн) та постійних розподілених загальновиробничих витрат (785000 грн.), що у сумі становить 2685000 грн, між двома видами продукції, які випускаються у цеху.

Як базу розподілу підприємство вирішило використовувати прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції. Оскільки із загальної суми прямих витрат (15700000 грн, або 100 %) на виріб № 1 списано 45,9% прямих витрат, а на виріб № 2 — 54,1%, то у такій самій пропорції на ці вироби списано змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (табл. 2.10).

*Таблиця 2.10*

### Списання загальновиробничих витрат у ПАТ «Гіпсовик»

Вироби	Прямі витрати, грн					Змінні загально-виробничі витрати (субрахунок 911), грн.	Постійні розподілені загально-виробничі витрати (субрахунок 912), грн.	Витрати, списані за місяць на виробничу собівартість продукції, грн. (гр.5 + гр.7 + гр.8)
	прямі матеріальні витрати	прямі витрати на оплату праці	інші прямі витрати	усього прямих витрат				
				сума (гр.2 + гр.3 + гр.4)	%			
Виріб № 1	5000000	1200000	1000000	7200000	45,9	872100	360315	8432415
Виріб № 2	6000000	1400000	1100000	8500000	54,1	1027900	424685	9952585
Усього	11000000	2600000	2100000	15700000	100,0	1900000	785000	18385000

*Джерело: розраховано автором за даними ПАТ*

Як видно з даних табл. 2.10, витрати, списані за місяць на виробничу собівартість продукції, у цілому по цеху становлять 18385000 грн, у тому числі на виготовлення гіпсу списано 8432415 грн, вапнякового борошна — 9952585 грн.

За результатами інвентаризацій незавершеного виробництва, які проводяться на кінець кожного місяця у ПАТ «Гіпсовик», було визначено собівартість незавершеного виробництва у таких розмірах:

- гіпс – собівартість незавершеного виробництва на кінець попереднього місяця (і відповідно на початок поточного місяця) становила 530185 грн, а на кінець поточного місяця — 512600 грн;
- вапнякове борошно – собівартість незавершеного виробництва на початок поточного місяця становила 610030 грн, а на кінець поточного місяця — 623615 грн.

У цеху за місяць випущено готової продукції 5003 т, у тому числі:

- гіпсу – 1690 т;
- вапнякового борошна – 3313 т.

Для визначення виробничої собівартості випущеної за місяць готової продукції до собівартості незавершеного виробництва на початок поточного місяця додаємо виробничі витрати за місяць, пов'язані з виготовленням продукції, та віднімаємо собівартість незавершеного виробництва на кінець цього місяця.

Якщо виробничу собівартість випущеної за місяць готової продукції поділити на кількість випущеної за місяць готової продукції, то отримаємо виробничу собівартість одиниці випущеної продукції (табл. 2.11).



Таблиця 2.11

**Порядок відображення в бухгалтерському обліку ПАТ «Гіпсовик»  
продажу готової продукції**

Вироби	Незавершене виробництво на початок місяця, грн	Виробничі витрати за місяць, грн	Незавершене виробництво на кінець місяця, грн	Виробнича собівартість випущеної за місяць готової продукції, грн (гр.2 + гр.3 – гр.4)	Кількість випущеної за місяць готової продукції, т	Виробнича собівартість одиниці випущеної продукції, грн (гр.5 : гр.6)
Виріб № 1	530185	8 432415	512600	8 450000	1690	5000
Виріб № 2	610030	9 952585	623615	9 939000	3313	3000
Усього	1 140215	18 385000	1 136215	18 389000	5003	—

*Джерело: складено автором за даними ПАТ*

Розглянемо, як відобразити списання витрат на виробництво продукції та оприбуткування готової продукції в обліку (табл. 2.12).

Наступний етап - облік продажу готової продукції.

Промислове підприємство ПАТ «Гіпсовик» реалізувало покупцю ТОВ «АТЕМ ГРУП» готову продукцію, а саме:

- партію гіпсу у кількості 200 т. Виробнича собівартість виробу становить 5000 грн. у розрахунку на одиницю, продажна ціна — 6250 грн, крім того, ПДВ – 1250 грн, продажна ціна разом з ПДВ становить 7500 грн.

Продажна ціна виробу дорівнює звичайній ціні на таку продукцію;

- партію борошна вапнякового у кількості 100 т. Виробнича собівартість виробу становить 3000 грн. у розрахунку на одиницю, продажна ціна — 3000 грн, крім того, ПДВ – 600 грн, продажна ціна разом з ПДВ становить 3600 грн. Звичайна продажна ціна виробу без урахування ПДВ становить 3750 грн, а з урахуванням ПДВ – 4500 грн, у тому числі ПДВ — 750 грн.

Таблиця 2.12

**Порядок відображення в бухгалтерському обліку ПАТ «Гіпсовик»  
списання витрат та оприбуткування готової продукції**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено на початок поточного місяця незавершене виробництво, яке належить до:			
	гіпсу	231	—	530185
	вапнякового борошна	232	—	610030
2	Нараховано протягом місяця прямі витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом:			
	гіпсу	231	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66 тощо	7 200000
	вапнякового борошна	232	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66 тощо	8 500000
3	Нараховано протягом місяця змінні загальновиробничі витрати	911	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66 тощо	1 900000
4	Нараховано протягом місяця постійні загальновиробничі витрати	912	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66 тощо	1 050000
5	Включено змінні загальновиробничі витрати до витрат на виробництво:			
	гіпсу	231	911	872100
	вапнякового борошна	232	911	1 027900
6	Включено постійні розподілені загальновиробничі витрати до витрат на виробництво:			
	гіпсу	231	912	360315
	вапнякового борошна	232	912	424685
7	Включено постійні нерозподілені загальновиробничі витрати до собівартості реалізованої продукції	901	912	265000
8	Передано випущену протягом місяця готову продукцію на склад:			
	гіпсу	261	231	8 450000
	вапнякового борошна	262	232	9 939000
9	Відображено на кінець поточного місяця незавершене виробництво, яке належить до:			
	гіпсу	231	—	512600
	вапнякового борошна	232	—	623615

*Джерело: складено автором за даними ПАТ*

Оскільки відповідно до п.188.1 Податкового кодексу база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів не може бути нижче звичайних цін, то за результатами продажу виробів № 2

підприємство повинно нарахувати податкове зобов'язання з ПДВ у таких розмірах:

- з договірної вартості (тобто фактичної ціни без ПДВ – 3000 грн.) реалізованих виробів № 2 у сумі 60000 грн. ( $100 \text{ шт.} \times 3000 \text{ грн/шт.} \times 20 \%$ );
- з різниці між звичайною ціною цих виробів (3750 грн) та фактичною ціною їх продажу (3000 грн) у сумі 15000 грн. ( $100 \text{ шт.} \times (3750 \text{ грн/шт.} - 3000 \text{ грн/шт.}) \times 20 \%$ ).

Нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ у разі перевищення звичайної ціни продажу товарів над їх фактичною ціною продажу (тобто у випадку, що розглядається, це 15000 грн.) належить до складу інших витрат поточного періоду та відображається за Дт субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» (пп. 1.3 п. 1 Інструкції № 141, лист № 31-08410-07/23-1524/2/1696).

Розглянемо, як промисловому підприємству відобразити в обліку операції з продажу покупцю ТОВ «АТЕМ ГРУП» готової продукції (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

**Порядок відображення в бухгалтерському обліку ПАТ «Гіпсовик»  
продажу готової продукції**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Відображено доходи від реалізації виробів № 1 (200 шт.) ( $7500 \text{ грн/шт.} \times 200 \text{ шт.} = 1\,500\,000 \text{ грн}$ )	361	701	1500000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з договірної вартості реалізованих виробів № 1 ( $6250 \text{ грн/шт.} \times 200 \text{ шт.} \times 20 \% = 250\,000 \text{ грн}$ )	701	641	250000
3	Списано собівартість реалізованих виробів № 1	901	261	1000000
4	Відображено доходи від реалізації виробів № 2 (100 шт.) ( $3600 \text{ грн/шт.} \times 100 \text{ шт.} = 360\,000 \text{ грн}$ )	361	701	360000
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з договірної вартості реалізованих виробів № 2 ( $3000 \text{ грн/шт.} \times 100 \text{ шт.} \times 20 \% = 60000 \text{ грн}$ )	701	641	60000
6	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з різниці між звичайною ціною продажу виробів № 2 та їх фактичною ціною продажу ( $(3750 \text{ грн/шт.} - 3000 \text{ грн/шт.}) \times 100 \text{ шт.} \times 20 \% =$	949	641	15000

	15000 грн.			
7	Списано собівартість реалізованих виробів № 2	901	262	300000
8	Отримано оплату за раніше відвантажену готову продукцію	311	361	1 860000
9	Віднесено на фінансовий результат суми в порядку закриття рахунків обліку доходів і витрат	701	791	1 550000
		791	901	1 300000
		791	949	15000

*Джерело: сформовано автором за даними ПАТ*

Таким чином, ми розглянули порядок обліку виробництва й реалізації готової продукції з урахуванням особливостей виробничої діяльності ПАТ «Гіпсовик».

### **2.3. Методика аналітичного обліку витрат діяльності та калькулювання собівартості продукції у ПАТ**

Організація обліку витрат основного виробництва передбачає визначення переліку статей витрат та складу витрат, що становлять кожен зі статей; визначення порядку відображення витрат на рахунках обліку виробництва та способів включення витрат до вартості окремих об'єктів калькулювання, вибір регістрів обліку витрат за їх видами та об'єктами обліку (центрами відповідальності), вибір методів оцінки та обліку відходів виробництва, витрат майбутніх періодів, браку.

Організація документування витрат передбачає таку побудову документообігу, яка б дозволяла збирати показники за центрами відповідальності, за місцями виникнення витрат та за об'єктами калькулювання, тому на первинних документах, якими оформляються операції по використанню праці, запасів та необоротних активів повинні бути показники, які б забезпечували одержання необхідної інформації. Зокрема, на документах необхідно вказувати підрозділи, у які видаються запаси, а також види продукції, на виготовлення якої запаси використані. Документи з обліку витрат обирають відповідно до умов виробництва, а також розробляють

вказівки щодо їх заповнення та графік документообігу.

Облік витрат діяльності організується за такими етапами. На першому етапі обліку витрат діяльності згідно з первинними документами і накопичувальними реєстрами витрати звітного періоду групуються у відомостях аналітичного обліку за центрами відповідальності та об'єктами калькулювання. Прямі витрати списуються на дебет рахунків виробництва (23 із субрахунками за видами виробництв та видів продукції), а непрямі на дебет 91, 92, 93 рахунків із кредиту рахунків обліку виробничих ресурсів. реєстри аналітичного обліку повинні бути розраховані на облік витрат за їх видами. При цьому у кожній відомості витрати групуються за статтями витрат, передбаченими номенклатурою відповідного виду витрат (витрати виробництва, загально виробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут).

Перелік статей витрат розробляється з урахуванням специфіки діяльності підприємства в спеціальній інструкції (якщо вона не розроблена, користуються методичними вказівками по обліку витрат та калькулюванню собівартості продукції).

Витрати на виробництво у поточному обліку збираються на субрахунках рахунку 23 "Виробництво" у реєстрах аналітичного обліку за центрами відповідальності (окремими відділами, бригадами, цехами) та об'єктами калькулювання за такими варіантами: з розподілом їх на витрата за нормами й відхиленнями від норм (при нормативному методі) та у цілому без такого розподілу (при застосуванні ненормативних методів). При застосуванні нормативного методу обліку витрат обирають певний спосіб визначення відхилень від норм витрат (сигнального документування, партійного розкредиту, розрахунковий, інвентарний).

Також визначається методика розподілу витрат, що безпосередньо не можна віднести на певний об'єкт обліку витрат (технологічне паливо, енергію, деякі види сировини, заробітну плату погодинникам), а також методика оцінки й списання відходів виробництва, погашення витрат

майбутніх періодів, зносу інструментів. Методика і техніка витрат визначається формою бухгалтерського обліку, що зумовлює форми й зміст реєстрів, взаємозв'язок їх із зведеним обліком витрат і калькулюванням собівартості продукції.

При організації обліку та контролю витрат виробництва розподіляють класифікатор причин та винуватців браку; визначають перелік виробничих витрат, що включають у витрати по кінцевому браку. Обирають первинні документи, порядок оцінки відходів, розробляють методику обліку витрат із браку, методику виявлення відхилень від норм по втратам від браку, систему оперативного обліку браку та витрат від нього.

На другому етапі після визначення собівартості послуг допоміжних (підсобних) виробництв, вона розподіляється між споживачами, як правило, пропорційно вартості одержаних ними послуг. Організація витрат допоміжного виробництва передбачає встановлення переліку допоміжних виробництв, переліку статей обліку витрат та складу витрат, що становлять кожну статтю, порядку розподілу непрямих витрат між об'єктами калькулювання, а також методи розподілу вартості послуг між споживачами.

На третьому етапі розподілені загально виробничі витрати списуються на виробництво і розподіляються між об'єктами обліку за методикою, обраною на підприємстві, а нерозподілені включаються до собівартості реалізованої продукції.

Для організації обліку витрат з обслуговування виробництва та управління ним (загальновиробничих витрат), визначається склад витрат, що включають до кожної статті та до виду витрат (постійні, змінні, розподілені та нерозподілені), а також порядок їх розподілу. Вони розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин роботи обладнання, фактичного обсягу продукції або основної заробітної плати). Аналітичний облік ведеться у накопичуваних відомостях за затвердженою номенклатурою витрат.

Непрямі витрати – адміністративні і витрати на збут – із рахунків 92, 93

відразу списуються на дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

На четвертому етапі організується зведений облік витрат виробництва й калькулюванням визначається собівартість готової продукції.

Зведений облік витрат виробництва – це методика й техніка узагальнення усіх виробничих витрат та виявлення частини, що належить до готової продукції та незавершеного виробництва. Вона визначається формою бухгалтерського обліку, методами обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Організація зведеного обліку витрат передбачає встановлення ступеня централізації обліку витрат, вибору варіанту метода їх узагальнення, порядку оцінки напівфабрикатів, розробку методики та техніки узагальнення витрат та обліку незавершеного виробництва. Собівартість готової продукції дорівнює алгебраїчній сумі залишків незавершеного виробництва на початок місяця й витрат за місяць за вирахуванням залишків незавершеного виробництва на кінець місяця.

Для обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку запасів, розрахунків з оплати праці, відрахувань на соціальні заходи використовують журнал 5, 5А. Вони заповнюються на підставі первинних облікових документів по нарахуванню заробітної плати й витрат матеріальних ресурсів. Усі витрати по підприємству збираються у розрізі кореспонденції рахунків у журналі 5, чим забезпечується узагальнення усіх витрат на виробництво за елементами витрат.

Журнал 5 складається з кількох розділів, які дозволяють визначити витрати з податку на прибуток, а також операційні фінансові витрати та витрати операційної діяльності.

При організації калькулювання собівартості продукції визначається:

- вибір об'єктів калькулювання собівартості продукції;
- перелік статей калькулювання собівартості продукції;
- методика, техніка та терміни калькулювання собівартості

продукції.

Облік здійснюється по кожному об'єкту витрат (виробу, замовленню, групі виробів тощо) у розрізі статей калькуляції за показниками:

- залишок НЗВ на початок місяця;
- витрати за місяць;
- залишок НЗВ на кінець місяця, що дозволяє визначити собівартість

кожного виду продукції у розрізі статей калькулювання (табл. 2.14).

*Таблиця 2.14*

**Калькуляція гіпсу будівельного моделі НК за 2017 р.**

Статті калькулювання	Залишок НЗВ на початок місяця	Витрати за місяць (списання у Дт 23)	Залишок НЗВ на кінець місяця	Собівартість готової продукції
Основні матеріали	100	2600	50	2650
Допоміжні матеріали	20	400	30	390
Енергія на технологічні цілі	40	600	20	620
Основна заробітна плата	20	1200	10	1210
Додаткова заробітна плата	10	500	20	490
Постійні загальновиробничі витрати	30	500	10	520
Змінні загальновиробничі витрати	20	300	10	310
Разом	240	6100	150	6190

Для калькулювання використовують реєстри аналітичного обліку – калькуляції у вигляді: карток; вільних аркушів; книг; електронних носіїв інформації.



## РОЗДІЛ 3

### ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

#### 3.1. Удосконалення організації бухгалтерського обліку витрат діяльності

Бухгалтерський облік в умовах динамічних змін економічних відносин потребує перегляду багатьох категорій в тому числі і витрат. Особливої актуальності набуває необхідність поділу витрат за видами діяльності. За цією ознакою прийнято розрізняти витрати на операційну, інвестиційну та фінансову діяльність підприємства. Принципи побудови їх обліку свідчать про те, що певні проблеми залишилися актуальними і вимагають більш глибокого подальшого дослідження. Важливим завданням бухгалтерського обліку на сучасному етапі є більш раціональне його реформування з метою приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки, міжнародних стандартів і управління.

Проте існують деякі суперечності щодо віднесення витрат по рахунках за видами діяльності. Перш за все, потрібно приділити увагу звичайній діяльності ПАТ «Гіпсовик». Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій у складі рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» є такі субрахунки як 941 «Втрати на дослідження та розробки» та 944 «Сумнівні та безнадійні борги», які є досить сумнівними в результаті проведення не безпосередньо самої операційної діяльності, а за операціями.

Не зовсім зрозумілим є формування резерву сумнівних боргів, що виникають у результаті реалізації підприємством готової продукції по рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Очевидно, що створення такого резерву може бути спричинене також за результатами реалізації фінансових інвестицій, собівартість яких при реалізації відображають на

рахунку 97 «Інші витрати». Тому доцільним є включення рахунку «Сумнівні та безнадійні борги» окремим субрахунком до рахунку 95 «Фінансові витрати» (нового субрахунку 952 «Сумнівні та безнадійні борги від фінансової діяльності»), не виключаючи його з рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Тобто, в рахунок 95 «Фінансові витрати» включити новий субрахунок 952 «Сумнівні та безнадійні борги від фінансової діяльності», а зазначений Планом рахунків бухгалтерського обліку 952 «Інші фінансові витрати» перенести на субрахунок 953, що буде логічним, виходячи з методики обліку витрат діяльності ПАТ «Гіпсовик».

Також, хотілося б відзначити, що створення нематеріального активу власними силами є процесом капітального інвестування, і не пов'язано безпосередньо з основною чи операційною діяльністю. Даний процес пов'язаний з діяльністю, що забезпечує її виконання, тобто інвестиційною.

Оскільки субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» є не стільки операційними витратами, а витратами інвестиційної діяльності, то було б доцільним перенести даний субрахунок на рахунок 971, а сам рахунок 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» перейменувати на «Інші інвестиційні витрати», оскільки для обліку інвестицій вже існує рахунок 96.

Також, за доцільним є віднести собівартість реалізованих основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» і перейменувати його на «Собівартість реалізованих основних засобів та виробничих запасів».

Окрім проблем обліку витрат за видами економічної діяльності існує також проблема, яка пов'язана із тим, що підприємства приховують частину своїх витрат, яку не відображають у системі обліку. Це пояснюється тим, що великий відсоток цих витрат належить до витрат на оплату праці. Тому не дивно, що в науковому обігу з'явився термін «тіньова зарплата».

Основною проблемою обліку витрат підприємства в Україні є проблема

повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування. На даний момент рівень не відображення витрат (за даними програми діяльності Кабінету Міністрів України) в країні коливається від 10 до 50%. Найбільша частина витрат, що залишається поза обліком, належить до витрат на оплату праці. Джерелом коштів для покриття такої заробітної плати виступають «тіньові доходи», які виникають за рахунок вартості не облікованої реалізованої продукції. Основними причинами цього є значні відсотки відрахувань до соціальних фондів оплати праці, відсутність дієвої нормативно-правової бази, низький рівень контролю [4]. Для вирішення даної проблеми необхідне насамперед удосконалення та створення дієвої нормативно-правової бази та посилення контролю з боку контролюючих органів.

Однією з основних проблем для управління ПАТ «Гіпсовик» є також забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Якщо інформація щодо витрат, яка повинна слугувати для прийняття управлінських рішень є несвоєчасною, недостовірною або відсутньою, це спричиняє виникнення проблем, як внутрішнім так і зовнішнім її користувачам. Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства є сьогодні вкрай необхідною для вітчизняних підприємств. Про це свідчать статистичні дані: матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу. Внаслідок цього попри всі інші чинники в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається або використовується на виробництво тіньової продукції, яку підприємство не обліковує і за яку не сплачує податків, зборів та інших платежів. Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів сприятиме ефективному контролю витрат, а також розвитку

галузевих й відомчих норм та нормативи, які на сьогодні є застарілими або відсутніми взагалі.

Важливою проблемою організації обліку витрат підприємства є встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні необґрунтованих витрат підприємства. Нині комп'ютерна й організаційна техніка є в абсолютній більшості діючих вітчизняних підприємств. ПАТ «Гіпсовик» доцільно на початку року провести оцінку власних потреб і фінансово-кредитних можливостей щодо придбання або оренди комп'ютерної, організаційної техніки або відмовитися від неї, віддавши перевагу у веденні обліку залученому на договірній основі приватному професійному бухгалтеру спеціалізованої приватної фірми за гідну оплату виконаних ним обліково-звітних робіт [3, с.10]. Тому для забезпечення достатньої аналітичності інформації її необхідно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, достовірності, дохідливості й доречності. Не згрупована, належним чином не відображена інформація про витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занижити або завищити деякі витрати тощо.

Нині переважна більшість вітчизняних підприємств відображує власні витрати неповністю. Найбільший відсоток витрат, що залишається поза обліком, належить до витрат на оплату праці, тому не має нічого дивного, що в науковому обігу з'явився термін «тіньова зарплата». Джерелом коштів для покриття такої заробітної плати виступають «тіньові доходи», які виникають за рахунок вартості необлікованої реалізованої продукції (робіт, послуг). Основні причини «тіньової зарплати» і «тіньових доходів»:

- «вульгаризація» ПДВ і значний відсоток відрахувань від фонду оплати праці до соціальних фондів, що посилює «податковий тягар» на підприємства і не дає їм нормально розвиватися;

- високий рівень корупції в державних і місцевих органах влади, що передбачає систему хабарів, які опосередковано впливають як на фактичну собівартість продукції (робіт, послуг), так і на справедливую ціну продажу;

- відсутність дієвих нормативно-правових актів України, які б жорстко обмежували надмірне збагачення певних фізичних осіб (у тому числі за рахунок витрат, віднесених на юридичних осіб);

- низька ефективність чинних форм, видів, типів систем і механізмів економічного контролю в Україні, що призводить до порушення таких специфічних принципів контролю, як всебічність і всеосяжність, системність і безперервність, дієвість, відкритість (гласність) інформації про результати ревізії.

Наступною є проблема забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати ПАТ «Гіпсовик». Інформація потрібна індивідуальному споживачу в певну мить для вирішення конкретного управлінського завдання. Якщо споживач інформації протягом короткого проміжку часу (секунди, хвилини, години, дня) отримує необхідну йому інформацію у достатньому обсязі та в тому інформаційному зрізі, який його цікавить, то проблеми забезпечення максимальної оперативності інформації для нього будуть вирішені. Якщо необхідну інформацію суттєво затримують або не надають взагалі, то виникають значні суттєві труднощі як для самого підприємства (воно втрачає позитивний імідж, зазнає фінансових втрат), так і для його клієнтів, партнерів, державних органів (зростають ризики неплатежів, недооцінки ситуації на ринку).

Для забезпечення достатньої аналітичності інформації її потрібно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, однозначності тлумачення, достовірності, дохідливості й доречності. «Сира», «невідкалібрована», не згрупована, належно не оформлена інформація про витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занизити або

завищити деякі витрати тощо.

Довгострокова витратна політика підприємства має враховувати, що людські ресурси підприємства – це основні витратнодоцільні чинники його господарсько-фінансової діяльності.

Під витратною політикою підприємства слід розуміти політику, спрямовану на мінімізацію своїх витрат за умови дотримання основних постулатів розвитку національної економіки, реалістичного прогнозу глобальних тенденцій та врахування низки базових суспільних вимог.

Метою витратної політики підприємства є його цілеспрямованість, що має забезпечити йому мінімально можливі (за відповідних умов) витрати. Об'єктами витратної політики підприємства виступають місця й точки витрат. Суб'єктами цієї політики є посадові, матеріально відповідальні, підзвітні й залучені особи, працівники підприємства, причетні до формування витрат.

Проблема матеріально-технічного й організаційного забезпечення полягає в тому, наскільки достатньо підприємство забезпечене сучасними матеріально-технічними засобами і який рівень організації та ефективності ведення первинного та зведеного обліку, внутрішньогосподарського контролю, формування звітної інформації. На вирішення цього питання має бути спрямована послідовна стратегія розвитку підприємства, яка б передбачала оновлення, закупівлю, облаштування, використання й фінансування матеріально-технічних засобів, проведення організаційних заходів, спрямованих на виведення підприємства на новітні простори інформаційної економіки.

Отже, серед основних проблем обліку витрат ПАТ «Гіпсовик» є такі проблеми: повноти та своєчасності відображення в системі обліку витрат підприємства; забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємства; створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку й контролю за витратами та доходами підприємства;

встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні витрат і зростанні доходів підприємства; рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинним нормативно-правовим актам України з обліку та контролю; матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку витрат і доходів підприємства.

Пропозиції, що мають найбільше практичне значення для підприємств усіх галузей щодо удосконалення обліку витрат:

1. Організація обліку витрат за стадіями технологічного процесу, що дозволяє визначити внесок керівника кожного центру відповідальності в загальний розмір витрат підприємства і підвищити відповідальність менеджерів усіх рівнів управління.

2. Бюджетування доходів і витрат на виробництво продукції, яка виготовляється, що забезпечує порівнянність кошторисних і фактичних показників і можливість використання управління витратами за відхиленнями для швидкого реагування на зміну ринкових умов і пошуку вигідних комбінацій ціни й обсягу виробництва.

3. Створення системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що відбиває специфіку підприємств комплексної переробки сировини.

4. Можливості використання системи калькулювання неповних витрат у комплексних виробництвах для прийняття управлінських рішень щодо визначення обсягів діяльності й вибору їхніх оптимальних варіантів у розрізі асортименту продукції, що випускається.

5. Обліку й калькулювання собівартості супутньої продукції підприємства, що дозволяє підвищити його прибутковість. До того ж, крім фактичної собівартості, існують й інші види собівартості, які підлягають обчисленню. Для прийняття оптимальних управлінських рішень необхідно знати величину затрат і в першу чергу чітко розуміти інформацію про

виробничі витрати. Аналіз витрат допомагає виявити ефективність і визначити оптимальний розмір витрат, перевірити якісні показники роботи, правильно встановити ціни, регулювати та контролювати витрати, планувати рівень прибутку і рентабельності виробництва. Облік витрат і калькулювання, як єдиний процес, складається з двох взаємопов'язаних етапів:

I етап – організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;

II етап – калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції. На основі методів обліку витрат підприємство обирає метод калькулювання, що зазначається в положенні про облікову політику.

Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів, залежить від керівництва і бухгалтерів підприємства [33]. Сьогодні дуже часто постає питання щодо визначення методів обліку витрат і методів калькулювання: чи повинні методи обліку витрат і калькулювання визначатися як єдине ціле, чи вони підлягають окремим класифікаціям.

### **3.2. Проектування внутрішнього контролю витрат виробництва для ПАТ**

Установлено, що сучасні вимоги господарювання вимагають присутності внутрішнього контролю на всіх рівнях управління. На основі досліджених праць вітчизняних та зарубіжних науковців щодо економічного поняття «внутрішній контроль» визначено його багаторівневність. Проведений аналіз визначень й тлумачень дозволив сформулювати власне визначення поняття «внутрішній контроль» – це процес, що забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятним управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. У роботі



виокремлено етапи та представлено типовий проект організації системи внутрішнього контролю витрат виробництва на гіпсовидобувних підприємствах (рис. 3.1).

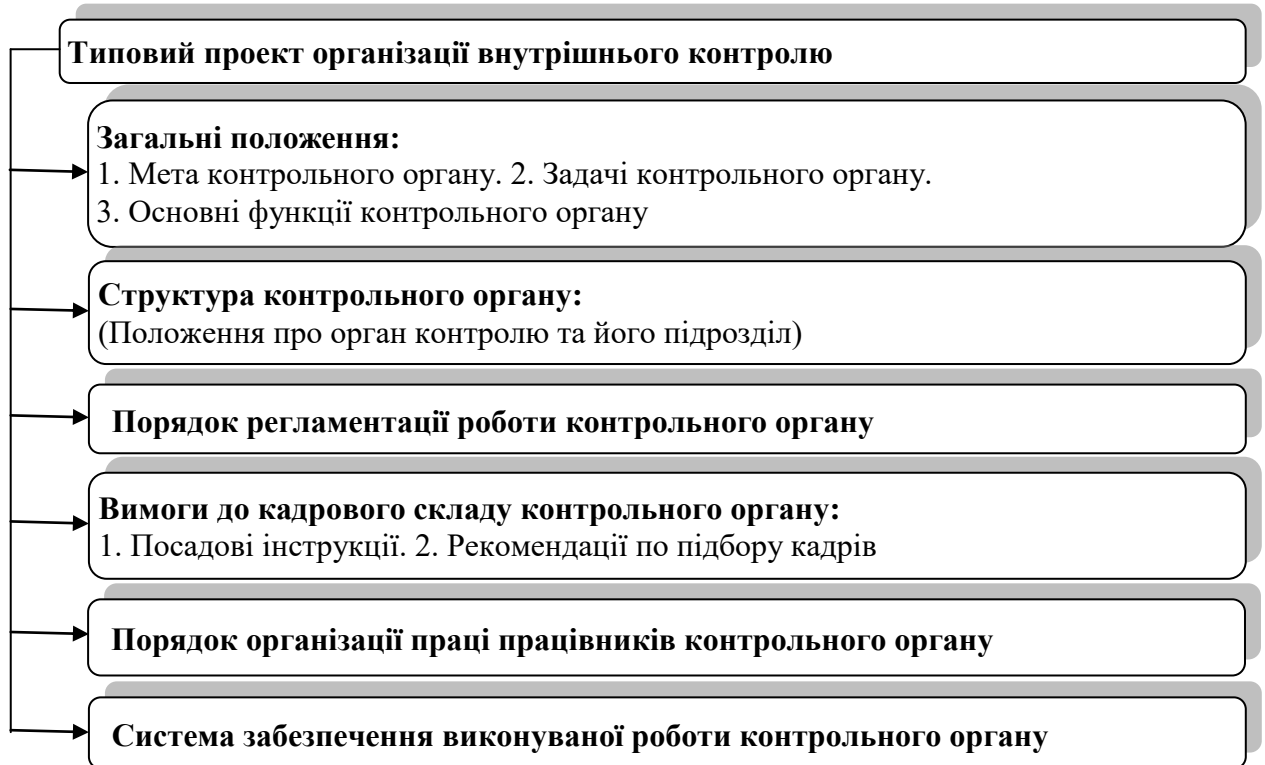


Рис. 3.1. Типовий проект організації внутрішнього контролю для підприємств гіпсовидобування

*Джерело: розроблено автором*

З метою одержання достовірної інформації з обліку витрат виробництва на підприємствах гіпсовидобування запропонована орієнтовна програма внутрішнього контролю, яка дозволить контролювати формування собівартості продукції та попередити виникнення витрат (табл. 3.1).

Внутрішній контроль здійснюється як процес порівняння фактичних даних з еталонними, якими виступає нормативний план, стандарти, норми законодавства, статистичні дані про порушення, помилки, зловживання, моделі формалізованих знань.

У результаті виявляються відхилення, котрі аналізуються, та надається

висновок щодо їх характеру і факторів, які вплинули на появу відхилення. Представлений у роботі процес внутрішнього контролю витрат виробництва дозволить вчасно виявити відхилення та розробити рекомендації стосовно їх усунення.

Таблиця 3.1

**Орієнтовна програма проведення внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах гіпсовидобування (розроблена автором)**

Дії контролюючого органу	Джерела інформації	Термін виконання	Тривалість, днів	Контрольні процедури	Виконавці
Перевірка достовірності синтетичного обліку аналітичному обліку	Головна книга по рахунках 10, 20, 644, 70, 90, 91, 92 підрозділів, первинні документи	02.06–04.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка дотримання вибраного методу обліку витрат підприємства	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи	05.06–09.06	5	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення витрат на об'єкт обліку	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи	10.06–14.06	5	Суцільна перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, лімітно-забірні картки, відомості з обліку матеріалів	15.06–16.06	2	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи на собівартість продукції	Табель обліку робочого часу, наряд на відрядну роботу, обліково-платіжна відомість	17.06–19.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення сум нарахованої амортизації на основні засоби на собівартість продукції	Розроблена таблиця розрахунку суми зносу основних засобів	20.06–21.06	2	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності обліку та списання витрат допоміжного виробництва	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, наряд на відрядну роботу, табель обліку робочого часу, обліково-платіжна відомість	22.06–24.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності обліку та списання накладних витрат	Договори, рахунки-фактури, платіжні доручення	25.06–27.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій витрат виробництва	Облікова політика, робочий план рахунків, облікові регістри, Головна книга	28.06–30.06	3	Суцільна перевірка	Контролер, ПІБ

*Джерело: удосконалено автором*

Як підсумковий документ за результатами внутрішнього контролю витрат виробництва запропоновано використовувати акт перевірки, у якому відображаються найбільш суттєві недоліки та надаються рекомендації щодо їх усунення.

Діагностика існуючих проблем контролю й формування витрат на підприємстві зводиться до виявлення причин недостатньої оперативності обліку, відсутності ефективних критеріїв оцінювання діяльності в ланці управління витратами, поліпшення мотиваційної системи. Прогалини в оперативному обліку полягають у застарілості даних про фактичні витрати в цехах, які записуються у бухгалтерській звітності та можуть бути виявлені в наступному періоді після звітного. Ці дані не дають змогу оперативно корегувати зміни у виробничих цехах.

Сучасні методи управління витратами характеризуються різноманітністю, наявністю декількох методик використання окремого методу як у межах підприємства, так і галузі, а більшість учених виділяють тісний взаємозв'язок перш за все між функціями та методами управління витратами.

У ПАТ «Гіпсовик» використовується нормативний метод формування витраті собівартості продукції, що зумовлено специфікою їх діяльності. Нормативний метод обліку витрат на виробництво – прогресивний метод, котрий дозволяє ефективно використовувати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості й оперативного управління виробництвом, при якому собівартість калькулюється вже у процесі виробництва, а не після завершення звітного періоду. Такий метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції характеризується тим, що на підприємстві щодо кожного виду виробу на основі діючих норм та кошторисів витрат складається попередня калькуляція нормативної собівартості виробу, тобто калькуляція собівартості, обчислена за діючими на початок місяця нормами витрачання матеріальних і трудових витрат.

Зарубіжний досвід управління витратами, який застосовують

вітчизняні підприємства, іноді ще називають новітніми методами, оскільки вони почали використовуватися нещодавно. Згрупуємо в таблиці основні методи обліку та калькулювання витрат, котрі застосовують у вітчизняній і світовій практиці (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

### Основні методи управління витратами

Методи обліку та калькулювання витрат	
Вітчизняна практика	Зарубіжна практика
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)
Нормативний (облік витрат за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм)	Кайдзен-костинг (постійне зниження витрат)
Директ-костинг (використовують на невеликій кількості підприємств)	Кост-кілінг (калькуляція максимального зниження витрат)
	Таргет-костинг (метод управління за цільовою ціною)
	LCC - аналіз (розрахунок витрат за етапами життєвого циклу)
	Система «Точно в строк» (Just-in-Time) (стимулює зниження собівартості)
	СVP-аналіз (аналіз витрати – обсяг виробництва – прибуток, визначення критичної точки виробництва)

*Джерело: сформовано автором*

Нові методи обліку й калькулювання витрат, поширені в зарубіжній практиці та достатньо ефективні для різних форм господарської діяльності: методи ABC, кайдзен-костинг, таргет-костинг тощо.

Метод ABC-калькулювання слід розглядати як один з найперспективніших методів управління витратами. Недоліками його є складність і трудомісткість.

Метод калькулювання кайдзен-костинг виник у Японії й набуває дедалі більшого поширення на підприємствах США та Європи. Його

використовують як механізм зниження й управління витратами. Він передбачає вдосконалення витрат, в якому мають брати участь усі без винятку працівники – менеджери і робітники. Цей підхід дає змогу кожному працівникові, пов'язаному з процесом виробництва, зробити свій внесок у скорочення витрат.

Таргет-костинг – система обліку витрат на основі цільової ціни. Цільовою вважають ціну, котру споживачі можуть заплатити. Процес такого калькулювання полягає в тому, що спочатку визначають найбільш прийнятні для споживачів дизайн продукту та ціну, а потім розробляють виріб.

Метод (система) «Just-in-Time» зводиться до виробництва малими партіями, практично поштучного, з урахуванням використання наявних ресурсів і жорсткої конкуренції на вироблену продукцію (товари, послуги). Система орієнтована на «гарантований» попит за принципом: виробляти продукцію тільки тоді, коли її потребують і тільки в тій кількості, яка потрібна покупцеві. Цей метод можна порівняти з позамовним методом калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), тільки замовником у цьому випадкові виступає не конкретний покупець, а попит на продукцію.

Українські підприємства застосовують переважно лише класичні, традиційні методи обліку та калькулювання витрат для визначення їх кількісної оцінки. У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції у промисловості запропоновано застосовувати один із прогресивних методів – стандарт-костинг. На вітчизняних підприємствах цей метод майже не використовують, за винятком незначної кількості підприємств.

На відміну від вітчизняної практики, світовий досвід підтверджує доцільність застосування новітніх методик обліку та інструментів економії й зниження витрат. Ще одним завданням, що сприяє ефективному функціонуванню підприємства, є оптимізація витрат. Для досліджуваного підприємства доцільно запропонувати такі заходи щодо оптимізації витрат (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

## Заходи щодо оптимізації витрат ПАТ «Гіпсовик»

Назва заходу	Характеристика його змісту
Підвищення технічного рівня виробництва	впровадження нової, прогресивної технології, застосування нових видів сировини і матеріалів; використання інноваційної техніки та обладнання; автоматизація і механізація виробничих процесів
Удосконалення організації виробництва і праці	зміна форм та методів праці, вдосконалення апарату управління, скорочення витрат на нього, а також зниження транспортних витрат
Зміна обсягу та структури продукції	зміна номенклатури й асортименту; зниження матеріаломісткості та трудомісткості продукції
Поліпшення використання природних ресурсів	застосування більш дешевих матеріалів, повторне їх використання, безвідходні технології виробництва
Уведення й освоєння нового виробництва	нових цехів, виробництв і виробничих одиниць, диверсифікація виробництва
Використання альтернативних методів зниження витрат	розмежування витрат на виробництво нестандартної продукції та продукції вищої якості; застосування єдиної системи калькулювання витрат на всіх стадіях життєвого циклу продукції; чітке виділення витрат на управління, підготовку й оновлення процесу виробництва і т.д.
Вивчення причин браку та зниження собівартості	за рахунок скорочення витрат від браку й інших непродуктивних витрат, що дасть можливість скорочення й більш раціонального використання відходів виробництва

*Джерело: розроблено автором*

Удосконалена система управління витратами має надавати менеджерам підприємства інформацією, яка забезпечує такі переваги:

прийняття управлінських рішень з урахуванням їхніх економічних наслідків;

контроль витрат у зіставленні з нормами;

формування економічної стратегії;

оцінювання формування собівартості та прибутку протягом виробничого періоду;

оцінювання витрат у розрізі структурних підрозділів підприємства;

прийняття рішень стосовно доцільності здійснення окремих виробництв.

Отже, в умовах економічної кризи витрати суб'єктів підприємництва або економічні витрати необхідно аналізувати з позицій чітких методологічних орієнтирів, які підказували б дослідникам найкоротший шлях до істини, а в прагматичному плані сприяли їх оптимізації. В умовах кризових явищ економіки для українських підприємств, в тому числі й ПАТ «Гіпсовик» доцільним є використання методу управління витратами «Just-in-Time», котрий забезпечить оптимальний рівень збуту продукції, виробництво продукції тільки у випадках, коли її потребують, з використанням наявних ресурсів.

## ВИСНОВКИ

1. Сучасні умови господарювання вимагають від підприємств гнучкої політики діяльності та швидкого реагування на будь-які її зміни. Одним з важливих питань ефективного управління підприємства є система обліку й контролю витрат. Величина витрат представляє собою головний резерв підвищення прибутку підприємства. В залежності від системи обліку і калькулювання, витрати можуть мати доцільний характер та навпаки. Тому, питання удосконалення обліку й контролю витрат не зменшує своєї актуальності.

2. Згідно П(С)БО 16 витрати визнаються за наступних умов:

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

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

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

4) Можлива достовірна оцінка суми витрат.

3. Дослідження проводились за матеріалами Кам'янець-Подільського ПАТ «ГПСОВИК», основними видами діяльності якого є: видобуток вапнякового і гіпсового каменю, виробництво гіпсу та продукції з вапняку, торгівля будівельними матеріалами, видобування доломітового каменю. Основні види продукції: гіпс будівельний, гіпс високоміцний, кул кременевий, борошно кременеве, щебінь гіпсовий, щебінь вапняковий, щебінь доломітовий.

Виробнича діяльність Кам'янець-Подільського ПАТ «ГПСОВИК» частково має сезонний характер. Більший товарообіг припадає на весняно-літній період і помірне зменшення виробництва проходить в зимовий період.

4. Організація обліку витрат основного виробництва передбачає



визначення переліку статей витрат та складу витрат, що становлять кожен зі статей; визначення порядку відображення витрат на рахунках обліку виробництва та способів включення витрат до вартості окремих об'єктів калькулювання, вибір регістрів обліку витрат за їх видами та об'єктами обліку (центрами відповідальності), вибір методів оцінки та обліку відходів виробництва, витрат майбутніх періодів, браку.

Організація документування витрат передбачає таку побудову документообігу, яка б дозволяла збирати показники за центрами відповідальності, за місцями виникнення витрат та за об'єктами калькулювання, тому на первинних документах, якими оформляються операції по використанню праці, запасів та необоротних активів повинні бути показники, які б забезпечували одержання необхідної інформації.

5. Облік витрат діяльності організується за такими етапами. На першому етапі обліку витрат діяльності згідно з первинними документами і накопичувальними реєстрами витрати звітного періоду групуються у відомостях аналітичного обліку за центрами відповідальності та об'єктами калькулювання. Прямі витрати списуються на дебет рахунків виробництва (23 із субрахунками за видами виробництв та видів продукції), а непрямі на дебет 91, 92, 93 рахунків із кредиту рахунків обліку виробничих ресурсів. регістри аналітичного обліку повинні бути розраховані на облік витрат за їх видами. При цьому у кожній відомості витрати групуються за статтями витрат, передбаченими номенклатурою відповідного виду витрат (витрати виробництва, загально виробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут).

Перелік статей витрат розробляється з урахуванням специфіки діяльності підприємства в спеціальній інструкції (якщо вона не розроблена, користуються методичними вказівками по обліку витрат та калькулюванню собівартості продукції).

Витрати на виробництво у поточному обліку збираються на субрахунках рахунку 23 "Виробництво" у регістрах аналітичного обліку за

центрами відповідальності (окремими відділами, бригадами, цехами) та об'єктами калькулювання за такими варіантами: з розподілом їх на витрата за нормами й відхиленнями від норм (при нормативному методі) та у цілому без такого розподілу (при застосуванні ненормативних методів). При застосуванні нормативного методу обліку витрат обирають певний спосіб визначення відхилень від норм витрат (сигнального документування, партійного розкрою, розрахунковий, інвентарний).

На другому етапі після визначення собівартості послуг допоміжних (підсобних) виробництв, вона розподіляється між споживачами, як правило, пропорційно вартості одержаних ними послуг. Організація витрат допоміжного виробництва передбачає встановлення переліку допоміжних виробництв, переліку статей обліку витрат та складу витрат, що становлять кожну статтю, порядку розподілу непрямих витрат між об'єктами калькулювання, а також методи розподілу вартості послуг між споживачами.

На третьому етапі розподілені загально виробничі витрати списуються на виробництво і розподіляються між об'єктами обліку за методикою, обраною на підприємстві, а нерозподілені включаються до собівартості реалізованої продукції.

Для організації обліку витрат з обслуговування виробництва та управління ним (загальновиробничих витрат), визначається склад витрат, що включають до кожної статті та до виду витрат (постійні, змінні, розподілені та нерозподілені), а також порядок їх розподілу. Вони розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин роботи обладнання, фактичного обсягу продукції або основної заробітної плати). Аналітичний облік ведеться у накопичуваних відомостях за затвердженою номенклатурою витрат.

Непрямі витрати – адміністративні і витрати на збут – із рахунків 92, 93 відразу списуються на дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

На четвертому етапі організується зведений облік витрат виробництва й калькулюванням визначається собівартість готової продукції.

6. З метою одержання достовірної інформації з обліку витрат виробництва на підприємствах гіпсовидобування запропонована орієнтовна програма внутрішнього контролю, яка дозволить контролювати формування собівартості продукції та попередити виникнення витрат.

7. В умовах економічної кризи витрати суб'єктів підприємництва або економічні витрати необхідно аналізувати з позицій чітких методологічних орієнтирів, які підказували б дослідникам найкоротший шлях до істини, а в прагматичному плані сприяли їх оптимізації. В умовах кризових явищ економіки для українських підприємств, в тому числі й ПАТ «Гіпсовик» доцільним є використання методу управління витратами «Just-in-Time», котрий забезпечить оптимальний рівень збуту продукції, виробництво продукції тільки у випадках, коли її потребують, з використанням наявних ресурсів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 9. С. 3-5.
2. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2012. № 1 (22). С.11-18.
3. Венжега Д.І. Поняття обліку витрат на виробництво та шляхи його вдосконалення. *Інноваційна економіка*. 2012. №11 (37). С. 294-297.
4. Власик Г.В. Аналіз та оцінка існуючих систем управління витратами. *Серія: Економіка та підприємництво*. 2006. № 6. С.76-79.
5. Враховуємо відходи промислового виробництва : сайт ІАС-Консультант. URL: <http://consultant.parus.ua>
6. Голубовський Л. Аналіз сучасних методів управління витратами. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 187-192.
7. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page8>.
8. Грицай О.І. Організація обліку витрат діяльності суб'єкта господарювання. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Миколаївський національний університет імені В.О.Сухомлинського. Випуск 2. 2014. С.1224-1227.
9. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисциплін. К. : КНЕУ, 2002. 131 с.
10. Давидова Т. М. Методологічні аспекти обліку витрат на збут та відображення їх в фінансовій звітності. *Вісник податкової служби України*. 2009. № 8. С.14-19.
11. Дерій В. Проблеми доходів і витрат підприємства та шляхи їх вирішення в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 4. С.41-52.
12. Дмитренко Е.Д., Безверха О.Г. Оптимізація витрат підприємства на виробництво продукції в ринкових умовах. *Проблеми підвищення ефективності інфраструктури. Збірник наукових праць*. Київ: НАУ, 2010. Випуск 26. С.26-30.

13. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Національний банк України; Львівський банківський ін-т. Львів : ЛБІ НБУ, 2003. 494 с.

14. Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс / Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 224 с.

15. Захожай В. Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась. К. : МАУП, 2005. 968 с.

16. Звенячкіна В.Ю. Організація обліку витрат основної діяльності промислових підприємств. *Інноваційна економіка*. 2012. №7 (33). С.267-272.

17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Міністерством фінансів України 30.11.1999 №291. Дата оновлення 10.01.2018. *Законодавство України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

18. Карп'як Я.С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання. *Вісник НУ «Львівська політехніка» «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку»*. 2014. № 794. С.172-180.

19. Колісник Г.М. Економічна сутність і витрат виробництва і методологія їх дослідження. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : наук. зб. / за ред. І.Г. Ткачук*. Івано-Франківськ : Вид-во Прикарпатського НУ ім. Василя Стефаника, 2010. Вип. 6. Т.1. С.42-49. (290 с.)

20. Колісник Г.М. Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку. *Науковий вісник ужгородського національного університету : Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізації цих процесів у світовій економіці. Сер. Економічна*. Ужгород, 2010. С.180-188.

21. Контроль і ревізія : підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» / Бутинець Ф. Ф., Виговська Н. Г., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Житомир : ПП «Рута», 2002. 376 с.

22. Крушельницька О.В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2010. № 1(51). URL:

<http://www.ven.ztu.edu.ua/>

23. Кузьмін О.Є., Мельник О.Г. Бюджетування в системі управління організацією: теоретичні та прикладні засади. К.: Кондор, 2007. 234 с.

24. Ленъ В. С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік у галузях економіки : Навч. посібник. К. : Знання-Прес, 2005. 491 с.

25. Лисюк О. М. Бухгалтерський облік : основи теорії і практики : Навч. посіб. [для студ. екон. спец, денної та заочної форм навчання] (Донецький держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М.Туган-Барановського, кафедра бухгалтерського обліку) / О. М. Лисюк, Т. П. Михайлова, Ю. Д. Чацкіс. Донецьк, 2003. 444 с.

26. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підруч. для студ. вищ. навч. закл. К. : Центр навчальної літератури, 2004. 632 с.

27. Матюшіна Ю. І. Концептуальні основи організації управлінського обліку на підприємстві. *Інформаційно-аналітичне забезпечення стратегій інноваційного розвитку: матеріали II Міжвузівської наук.-практ. конф., 4–5 квітня 2013 р.* Полтава: ПолтНТУ, 2013. Ч.ІІ. С.171-173.

28. Матюшіна Ю. І. Особливості обліку витрат за центрами відповідальності на газовидобувних підприємствах. *Інноваційна економіка, інтелектуальна власність та трансфер технологій: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 16–17 квітня 2014 р.* Д.: НГУ, 2014. С. 209-211.

29. Матюшіна Ю. І. Теоретичні підходи до розмежування сутності понять «витрати» та «затрати» в системі управління підприємством. *Проблеми обліку та аудиту в менеджменті підприємств в умовах глобалізації: зб. тез доповідей (Всеукр. наук.-практ. конф.), 17–18 квітня 2014р.* Алчевськ: Дон.ДТУ. С.106-107.

30. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 9.07.2007 р. № 373. URL: <http://consultant.parus.ua>

31. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід» : редакція від 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_025](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025)

32. Михалевич С. Проблеми обліку транспортно-заготівельних витрат та шляхи їх вирішення. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2006. № 3. С.10-15.

33. Мордвінцева Т.В., Тарасенко А.О. Методи обліку витрат і методи калькулювання: їх взаємодія та різниця. *Сталий розвиток економіки*. 2011. №2. С.195-197.

34. Моссаковський В. Парадокси бухгалтерського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 9. С.30-35.

35. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.

36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом МФУ від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення 03.08.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

37. Облік, аналіз, аудит : навч. посіб. / Серікова Т. М., Понікаров В. Д., Кожанова Є. П., Оленко І. П. Х.: ВД «ІНЖЕК» 2003. 380 с.

38. Пилипенко А. А., Оленко В.І. Організація обліку і контролю : Навч. посібник. Харків : Вид. ХДЕУ, 2002. 288 с.

39. Пилипенко А.А., Пилипенко С.М. Концепція обліково-аналітичної підтримки системи управління витратами підприємств та їхніх об'єднань. *Проблеми економіки*. 2010. № 4. С.65-74

40. Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. Дата оновлення 25.11.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>

41. Поддєрьогін А.М., Буряк Л.Д., Калач Н.Ю. та ін. Фінансовий менеджмент: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2001. 294 с.

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. Дата оновлення 09.08.2013. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затв. наказом МФУ від 20.10.1999 №246. URL: <http://consultant.parus.ua/>

44. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 05.06.1995 за № 168/704. URL: <http://www.licasoft.com.ua/component/>

45. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон

України від 16.07.99 р. № 996-XIV. Дата оновлення 16.11.2018. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>]

46. Рожелюк В. М. Ознаки класифікації витрат підприємства в умовах ринку. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/sre/2012\\_2/193.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_2/193.pdf)

47. Рудник В. С. Організація бухгалтерського обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси АПК*. 2004. №9. С.23-25.

48. Свистун Л. А. Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки. *Економіка і регіон*. ПолтНТУ. 2017. № 4 (65). URL: <http://77.121.11.9/bitstream/PolNTU/2879/1/Свистун.pdf>

49. Свідерський Є. І. Бухгалтерський облік у галузях економіки : Навч. посібник. К. : КНЕУ, 2004. 233 с.

50. Селіверстова І.О., Зозуля І. Перспективні шляхи вирішення проблеми обліку доходів і витрат підприємства. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/ppei/2010\\_25/zozulya.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2010_25/zozulya.pdf)

51. Сидорук О.В. Проблеми організації і методики обліку виробничої діяльності. *Сучасні проблеми економіки: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 16 жовтня 2018р.)* К.: НАУ, 2018. С.65-67. (265 с.)

52. Столяр Л.Г. Сутність «витрат» та особливості трактування. *Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ, «Економічні науки»*. Серія «Облік і фінанси». 2011. Випуск 8 (29). Ч.4. С. 25-31.

53. Сопко В. В. Петрик О.М. Облік витрат і калькуляція собівартості продукції у промисловості. К. : Техніка, 2006. 112 с.

54. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: КНЕУ, 2000. 578 с.

55. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. К.: Вид-во "Алерта", 2006. 1080 с.

56. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський та фінансовий облік на підприємствах України : підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. К. : А.С.К., 2002. 542 с.

57. Цимбалюк Л.Г., Скригун Н.П. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. № 3(15). С.88-95.



58. Шершун І. Загальновиробничі витрати: порядок обліку і розподілу. *Все про бухгалтерський облік*. 2011. № 20 (955). С.48-53.

59. Щодо наднормативних виробничих витрат : лист Міністерства фінансів України від 15.04.2005 № 31-04220-20-17/6687, чинний. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v6687201-05>

60. Ясінська А.І., Подольчак Н. І. Методологія та організація системно-орієнтованого управління витратами підприємства для прийняття управлінських рішень. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 7(727). С.161-172.

61. Юнгас Е.Ф., Месєвра М.Ю. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу й аудиту витрат за економічними елементами. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип.21.8. С.206-315.

62. Ягмур К.А. Еволюція категорії "витрати на виробництво". *Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту*. Полтава: Полтавський університет споживчої кооперації України. 2006. С.175.

## ДОДАТКИ