

Міністерство освіти і науки України
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка

Економічний факультет

Кафедра економіки підприємства

ДИПЛОМНА РОБОТА **магістра**

на тему: **«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ
СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ, ЇЇ КОНТРОЛЬ НА
ПІДПРИЄМСТВІ»**

Виконав: студент 2 курсу денної форми навчання
спеціальності 071 Облік і оподаткування
освітня програма Облік і оподаткування
Олійник Іван Віталійович

Науковий керівник:
д.е.н., проф. Мазур Н.А.
Рецензент:
к.е.н., доц. Семенець І.В.

м. Кам'янець-Подільський
2019р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИПУСКУ ПРОДУКЦІЇ, ВИЗНАЧЕННЯ ЇЇ СОБІВАРТОСТІ ТА КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ	6
1.1 Економічна суть, класифікація витрат та калькулювання собівартості продукції	6
1.2 Методика калькулювання випуску продукції та контролю	13
1.3 Нормативно-правове регулювання організації обліку та визначення собівартості	27
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА АНАЛІЗ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА ТОВ «Модуль-Україна»	33
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	33
2.2 Організація обліку витрат за статтями	36
2.3 Порядок калькулювання собівартості у ТОВ «Модуль-Україна»... ..	46
2.4 Контроль виробництва готової продукції	51
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ ..	58
3.1 Напрями оптимізації калькулювання собівартості продукції і підвищення ефективності виробництва	58
3.2 Удосконалення автоматизації системи обліку.....	62
ВИСНОВКИ	73
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	75
ДОДАТКИ	82

ВСТУП

Актуальність теми. Одним з багатьох, але, безперечно, досить вагомим фактором, що негативно вплинув на економічне становище вітчизняних промислових підприємств, є незадовільний стан системи обліку виробничих витрат. Ця система не може своєчасно надати реальну інформацію про положення витрат на виробництво, а значить не дає можливості ефективного управління останніми. Досвід господарювання зарубіжних промислових підприємств в умовах ринкової економіки довів, що самим надійним способом покращення стану обліку, аналізу, аудиту і управління виробничими витратами є впровадження сучасних інформаційних систем.

Облік витрат виробництва є лише однією з частин структури управління будь-якого підприємства, і повинен бути організований таким чином, щоб відповідати потребам ефективного прийняття управлінських рішень. Колишній підхід з акцентом на стандартизовані процедури поступився місцем більш гнучким системам обліку, які орієнтовані на використання можливостей підприємства.

Мета і задачі дослідження. Метою магістерської роботи є визначити теоретичні аспекти організації обліку та калькулювання собівартості готової продукції, розкрити методику випуску продукції, проаналізувати витрати виробництва та порядок калькулювання, а також дати рекомендації для покращення організації обліку витрат.

Для досягнення мети, яка була поставлена, необхідно вирішити такі завдання:

- з'ясувати сутність економічних понять «витрати», «готова продукція», їх видів та класифікації;
- вивчити нормативно-правові акти, які регулюють процес обліку;
- охарактеризувати методику організації обліку виготовлення продукції та контролю цього процесу;
- проаналізувати роботу підприємства та бухгалтерської служби;

- дослідити організацію обліку витрат на виробництво;
- дослідити порядок калькулювання продукції підприємства і здійснити аналіз калькулювання собівартості за статтями;
- визначити порядок контролю процесу виробництва;
- дати рекомендації щодо удосконалення та оптимізації порядку калькулювання собівартості;
- вказати сучасні методи оптимізації обліку витрат;
- дати рекомендації щодо удосконалення автоматизації системи обліку.

Об'єктом дослідження є організація бухгалтерського обліку та контролю, облік витрат за статтями та порядок калькулювання собівартості з урахуванням вимог національних положень.

Предметом дослідження є організація обліку та калькулювання собівартості готової продукції ТОВ «Модуль Україна».

Методи дослідження. У роботі використано абстрактно-логічний метод для визначення суті поняття «витрати»; метод групування для складання класифікації витрат; розрахунково-аналітичний метод для аналізу калькулювання собівартості. Для організаційно-економічної характеристики використано метод економіко-статистичного аналізу.

Елементи наукової новизни одержаних результатів проведеного дослідження полягають в розроблених рекомендаціях і пропозиціях щодо вдосконалення організації й методики обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості з використанням інформаційних систем бухгалтерського обліку.

Практичне значення одержаних результатів. Виокремлення конкретних висновків та пропозицій щодо організації обліку та калькулювання собівартості. Рекомендації, подані в роботі, допоможуть ТОВ «Модуль-Україна» оптимізувати процес розрахунку собівартості та вдосконалити організацію обліку витрат.

Апробація результатів дослідження. Окремі результати проведеного дослідження знайшли своє відображення на VII Міжнародній науково-

практичній конференції студентів та молодих вчених «Сталий розвиток України: проблеми і перспективи» (м. Кам'янець-Подільський, 2019 р.). За темою магістерської роботи опубліковано 1 наукову працю (тези доповідей) загальним обсягом 0,03 друк. арк.:

Публікації. Олійник І.В. Вплив методів калькулювання собівартості на організацію бухгалтерського обліку. *Збірник матеріалів за результатами VII науково-практичної конференції студентів та молодих вчених «Сталий розвиток України: проблеми і перспективи»*. Електронне наукове видання. Редкол.: І.В. Ящишина. Кам'янець-Подільський : Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка, 2019. С. 184-189. (387 с.)

Структура та зміст роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

У першому розділі роботи досліджено теоретичні аспекти обліку випуску продукції.

У другому розділі розкрито організація обліку готової продукції та проаналізовано калькулювання собівартості.

Третій розділ роботи присвячено удосконаленню методики обліку витрат, калькулювання собівартості.

Загальний обсяг дипломної роботи 81 сторінок. Робота містить таблиці, ілюстрації, додатків. Список використаних джерел складається з 78 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИПУСКУ ПРОДУКЦІЇ, ВИЗНАЧЕННЯ ЇЇ СОБІВАРТОСТІ ТА КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Економічна суть, класифікація витрат та калькулювання собівартості продукції

Для забезпечення роботи підприємства йому необхідні трудові, матеріальні та фінансові ресурси, тобто нести витрати.

Під витратами розуміють вартість ресурсів, що використовуються в подальшому для отримання прибутку, чи досягнення інших цілей підприємства. До витрат належать вартість матеріальних і трудових ресурсів, необхідних для виробництва тієї, чи іншої продукції чи послуг. Матеріальні витрати, в свою чергу, можна поділити на матеріали і обладнання. Витрати класифікуються на виробничі, операційні та інші (рис. 1.1).

Витрати на виробництво продукції за економічною сутністю являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної виробничої діяльності підприємства; а за натурально-речовим складом - спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів [11, с. 65].

Інше трактування витрат визначає їх як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [7, с. 84].

Якщо хоча б одна з умов визнання активів не виконується, актив не визнається, а витрати з придбання цього активу списують у поточному періоді на «Інші операційні витрати». Списані активи обліковують на позабалансовому рахунку 07 «Списані активи».

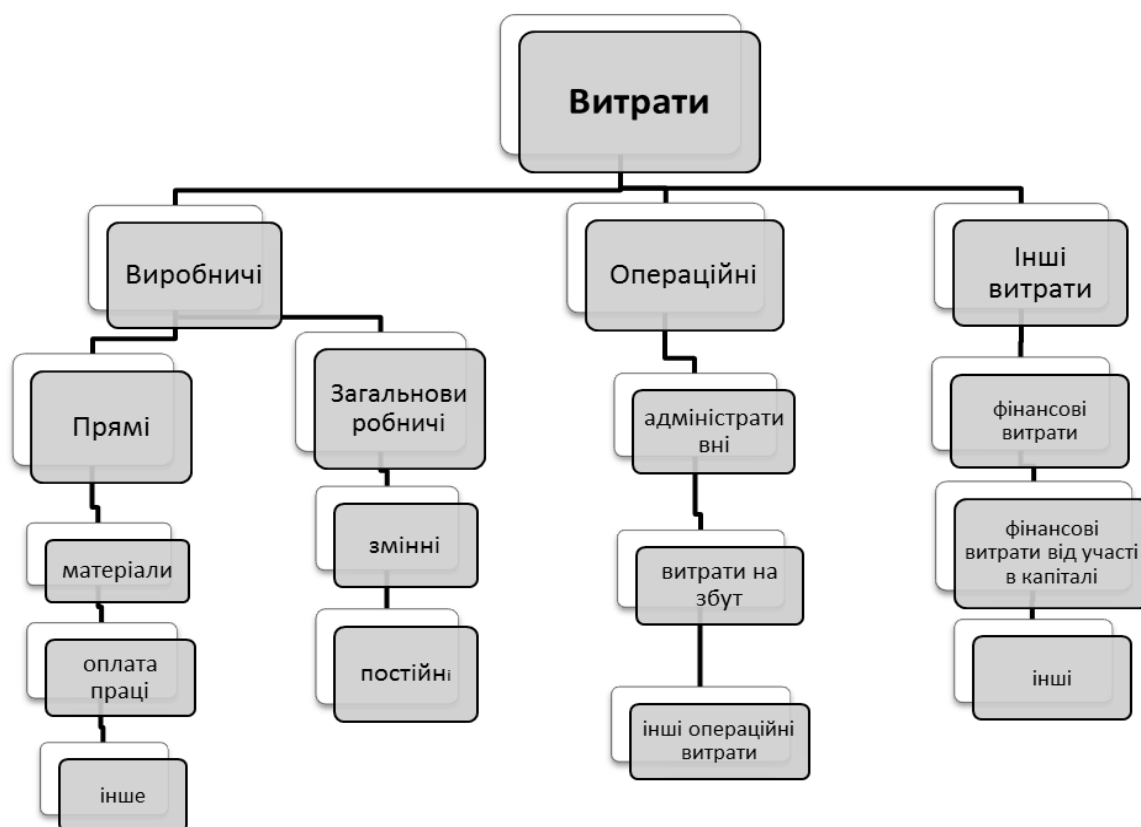


Рис. 1.1. Види витрат

Сформовано за [17, с. 81]

Із зменшенням активів виникають такі витрати:

- списання матеріалів на виробництво продукції, для ремонту основних засобів, на адміністративні цілі;
- нарахування амортизації;
- списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП, що стали непридатними;
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі запасів (сировини, комплектуючих виробів, готової продукції, товарів);
- нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, яка не може бути сплачена;
- благодійні внески;

- належні до сплати або сплачені штрафи, пені, неустойки.

До витрат, згідно з НП(С)БО 1[49] та П(С)БО 16 [50], належать також списання запасів або необоротних активів, нестача запасів, сплата штрафних санкцій, витрати на заохочування, нарахування податків.

Елемент витрат являє собою сукупність економічно однорідних витрат.

Об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення витрат, пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням).

Таблиця 1.1

Критерії визначання витрат звітного періоду

Критерії визнання витрат	Не визнаються витратами і не включаються до Звіту про фінансові результати
витрати відображають у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;	платежі згідно з договорами комісії, агентськими угодами та іншими подібними договорами на користь комітента, принципала та ін.;
витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;	попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого їх здійснено;	погашення одержаних позик;
витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у витратах того звітного періоду, в якому їх було здійснено;	інші зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, властивим витратам;
якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.	витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Джерело: створено на основі [5, с. 164]

Витрати, що становлять собівартість продукції (робіт, послуг), відрізняються не тільки за своїм складом, а й за значенням у виготовленні

продукції (виконанні робіт, наданні послуг). Наприклад одну частину витрат прямо включають до собівартості конкретних видів готових виробів, а іншу частину (у зв'язку з виробництвом декількох видів продукції) — непрямо [39, с. 211].

Ця та інші особливості викликають необхідність класифікувати витрати на виробництво за певними ознаками для правильної організації виробничого обліку та обчислення собівартості продукції (робіт, послуг).

Таблиця 1.2

Класифікація витрат

№ з/п	Ознаки	Види витрат
1	За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби тощо
2	За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, деталі, вузли, замовлення, процеси тощо
3	За відношенням витрат до процесу виробництва	Основні, накладні
4	За способами віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг)	Прямі, непрямі
5	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні, постійні
6	За єдністю складу (однорідністю) витрат	Одноелементні, комплексні
7	За доцільністю витрачання	Ефективні (продуктивні), неефективні (непродуктивні)
8	За відношенням до собівартості продукції (робіт, послуг)	Витрати на продукцію, витрати періоду
9	За періодами визнання (часом виникнення)	Витрати поточні, майбутніх періодів та майбутні витрати
10	За можливістю здійснення контролю за витратами	Контрольовані, неконтрольовані
11	За видами витрат (економічним змістом)	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції

Джерело: створено на основі [3, с. 24]

Як видно з класифікації витрат, до собівартості включають далеко не всі витрати, а лише певні види витрат, які включаються до складу статей калькулювання продукції. Калькулювання являє систему розрахунків, за допомогою яких визначається собівартість усієї проданої продукції та її частин, собівартість конкретних видів виробів, сума витрат окремих підрозділів підприємства на виробництво та продаж продукції. Для калькуляції собівартості одиниці продукції витрати класифікуються за статтями витрат, у яких об'єднуються витрати за ознакою місця їх виникнення й призначення.

Підприємства можуть вносити зміни в номенклатуру статей витрат на виробництво з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва. Залежно від повноти обсягу класифікаційних статей витрат на підприємствах розрізняють такі види собівартості:

- 1) Собівартість проданої продукції;
- 2) Виробнича собівартість, яка поділяється на повну і неповну;

Собівартість проданої (реалізованою) продукції включає витрати підприємства на її виробництво та продаж, включає підсумок усіх 15 статей витрат [20, с. 92].

Виробнича собівартість включає витрати підприємства на виробництво випущеної продукції.

Повна виробнича собівартість (фабрично-заводська) формується зі всіх витрат підприємства, пов'язаних з процесом виробництва й управління підприємством.

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

Витрати за окремими статтями калькуляції визначаються в такому порядку:

- 1) Нормативний розрахунок прямих витрат на виготовлення виробів;
- 2) Розподіл непрямих витрат на собівартість окремих виробів.

Поділ витрат за ознаками показує різноманітність видів витрат, чим більше видів витрат, тим важче їх правильно обліковувати.

Різні науковці трактують термін «готова продукція» по різному, у таблиці 1.3 подано трактування терміну науковцями.

Таблиця 1.3

Термін «готова продукція» за визначеннями науковців

№	Автор	Визначення
1	Кожин В.Я. [38].	Готова продукція – це результат закінченого виробничого процесу підприємства, матеріалізований у вигляді вироблених виробів, виконаних робіт і наданих послуг силами основного чи допоміжного виробництва.
2	Федосова Т.В. [78].	Готовою продукцією називається продукція, що повністю закінчена обробкою, прийнята технічним контролем, здана на склад або прийнята замовником, згідно з актом приймання. Вироби, що не пройшли всіх стадій обробки та не прийняті технічним контролем, враховуються у складі незавершеного виробництва.
3	Писаренко Т.М. [57].	Готова продукція – об'єкт облікової системи промислового підприємства, що поєднує організаційні інструменти обліку виробництва і продажу продукції, виступає засобом для досягнення основної мети функціонування підприємства.
4	Бутинець Ф.Ф. [9].	Готовою вважається продукція повністю закінчена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки), відповідає діючим стандартам або затвердженим технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або ж прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами).
5	Сук Л.К., Сук П.Л. [74].	Готовою є продукція, виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і яка відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.
6	Зінкевич О.В., Левицька С.О., Мосійчук М.М. [32].	До готової належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.
7	Вороніна В.А., Черниш В.В. [27].	Готова продукція – виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції
8	Сопко В.В. [68].	Готова продукція – це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції.

Джерело: створено автором

Аналізуючи таблицю, слід зазначити, що авторів можна об'єднати за групами на підставі того, що кожен автор акцентує увагу на певному аспекті терміну «готова продукція». Так, належність готової продукції до закінченого виробничого процесу відмічають Кожинів В.Я., Федосова Т.В., Бутинець Ф.Ф., Зінкевич О.В.; призначення для продажу – Писаренко Т.М., Сук Л.К., Сук П.Л., відповідність стандартам – Зінкевич О.В., Сук Л.К., Сук П.Л., Вороніна В.А., Черниш В.В., Сопко В.В., Хом'як Р.Л.

На думку авторів, визначення готової продукції, дане Кожинівим В.Я., дещо узагальнює цей термін. Він ототожнює готову продукцію та виконані роботи і надані послуги. Розглянемо відмінності між ними:

- готова продукція має матеріальний вигляд, послуги – не завжди;
- неготові вироби враховуються у складі незавершеного виробництва;
- готова продукція проходить всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві.

Ці аспекти необхідно враховувати у формулюванні терміну «готова продукція». Проте, на думку авторів, поняття готової продукції повинно мати більше специфічних ознак, які й буде розглянуто далі.

Так, більшість науковців схиляються до думки, що особливості виробничого процесу різних галузей промисловості впливають на кінцевий результат діяльності та визначають завдання їх обліку. Для прикладу розглянемо особливості виготовлення готової продукції у деяких галузях народного господарства (табл.1.4).

Таблиця 1.4

Особливості виготовлення готової продукції у деяких галузях
господарства

Галузь	Автор	Особливості
Сільське господарство	Подолянчук О.А., Захарчук І.С. [56].	Для сільськогосподарських підприємств готовою є не лише продукція, як продукт обробки (переробки) доведений до належного стану використання, а й продукція сільськогосподарського виробництва (зерно, зерновідходи, солома, плоди, ягоди, молоко тощо).

Продовження таблиці 1.4

Лісове господарство	В.Ю. Гордополов, В.Д. Гоцуляк, І.С. Несходовський [20].	Важливим при визначенні методології обліку готової лісопродукції є розгляд особливостей обліку продукції на стадії лісозаготівлі, лісорубочних робіт, вивезення продукції, лісопродукції на складах та облік продукції столярного цеху
Будівництво	Пирець Н.М., Черненко Т.С. [58].	Організація будівельного виробничого процесу має інші особливості та відмінності від організації процесу виробництва в інших галузях: тривалість операційного циклу; неоднотипність кінцевої продукції; довготривалість процесу.
Машинобудування	Чукурна О. П. [76].	тип організації виробництва; технологічний процес виробництва (стадії, операції, роботи); структура виробничого управління; вид та структура виробничих підрозділів; організаційна структура управління підприємством.

Джерело: створено автором

За даними таблиці бачимо, що результат виробництва залежить від його галузевих особливостей. Так, у сільському господарстві готовою є не лише продукція як продукт обробки (переробки), а й продукція сільсько-господарського виробництва (зерно, зерновідходи, солома, плоди, ягоди, молоко тощо); у лісовому господарстві результат виробництва залежить від його стадії; у будівництві результат пов'язаний з тривалістю операційного циклу; у машинобудуванні – з технологічним процесом і т. п. Тому для визначення терміну «готова продукція» у різних галузях необхідним є врахування їх специфічних особливостей.

1.2. Методика організації обліку і калькулювання випуску продукції

Під методом калькулювання розуміється сукупність прийомів розподілу витрат підприємства по калькуляційних статтях і віднесення їх до об'єкту калькулювання. Методи калькулювання залежать від об'єкту

калькулювання [61, с. 42].

Методів калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) немало, однак принципова відмінність характерна для двох полярних методів - позамовного та попередільного, оскільки інші представляють собою модифікацію або гібрид. Відмінність названих методів полягає в підходах до виділення об'єкту калькулювання.

1. Попередільний метод

Попередільний метод калькулювання застосовується при виробництві стандартної продукції, обсяг випуску якої вимірюється обсягом, вагою, довжиною, одиницями виробів (штуками) тощо.

При попередільному методі калькулювання ведеться облік фактичних витрат (по кожній статті калькулювання) на весь випуск продукції на цьому переділі за звітний період (місяць, квартал). Собівартість одиниці продукції (об'єкт калькулювання) визначається діленням суми витрат на обсяг виробництва за період.

Попередільний метод передбачає облік витрат по окремих стадіях виробничого процесу (переділам) і підрозділах з віднесенням їх до обраного об'єкту калькулювання [37, с. 126].

Попередільний метод застосовується на підприємствах з однорідною за сировиною, матеріалами і характером обробки готовою продукцією. Наприклад, в хімічній, лісовій, деревообробній, металургійній, харчовій промисловості, а також в інших галузях з масовим характером виробництва.

При застосуванні попередільного методу витрати на виробництво, починаючи з підготовки видобутку корисних копалин або обробки початкової сировини і до випуску кінцевого продукту, враховуються в кожному цеху (переділі, фазі, стадії), включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених в попередньому цеху. У зв'язку з цим собівартість продукції, випущеної кожним наступним цехом, складається з понесених ним витрат і собівартості напівфабрикатів.

Попередільний метод калькулювання дозволяє визначити фактичну

собівартість готової продукції прямим урахуванням витрат на переділ (виробничий процес). Застосування цього методу дозволяє розраховувати максимальне значення собівартості і відмовитися від обліку готової продукції за так званою нормативною собівартістю з подальшим списанням наднормативних витрат на собівартість реалізації [54, с. 221].

Однак визначити значення собівартості продукції попередільним методом можна тільки за підсумками періоду, через певний (часто значний) період часу після завершення звітного періоду.

Основними проблемами при попередільному методі калькулювання собівартості є:

- а) визначення кількості матеріальних та енергетичних ресурсів, спожитих на випуск готової продукції;
- б) визначення собівартості спожитих ресурсів [61, с. 183].

В комплексному виробництві існують особливості використання попередільного методу, так як у деяких виробництвах в рамках одного технологічного процесу одночасно виробляють один, два або декілька видів продукції. До них відносяться багато хімічних виробництв, а також деякі виробництва в м'ясній, молочній і деяких інших галузях харчової промисловості.

Попередільний метод обліку застосовується також в виробництвах з комплексним використанням сировини. У комплексному виробництві виникає проблема розподілу прямих витрат, як змінних, так і постійних, за видами продукції.

Витрати, які потрібні для виробництва декількох видів продукції, останнім часом стали називати загальними витратами (joint costs), а продукти - загальними продуктами (joint products).³ Розподіл загальних витрат здійснюється на певній стадії виробництва, на якій виникає можливість розділити загальні продукти, виділити кожен з них і виміряти його кількість. Така стадія виробництва називається точкою розподілу (split - offpoint). При цьому кожен з продуктів може і надалі допрацьовуватися, витрати на таку

доробку вже будуть враховуватися окремо по кожному продукту.

Разом з загальними продуктами прийнято також виділяти побічні (попутні) продукти (by - product) і відходи (scrap). Попутною продукцією зазвичай вважають ту продукцію, ціна якої (ринкова ціна) нижче ціни інших продуктів. Можливі випадки, коли ціна одного продукту значно вище за ціну інших, тоді такий продукт називають основним (main product), а інші - попутними (побічними) [4, с. 193].

2. Метод виключення вартості попутної продукції.

При виробництві разом з основним продуктом одного або декількох видів попутної продукції розподіл загальних витрат здійснюється методом виключення вартості попутної продукції.

Під попутною продукцією розуміють таку продукцію, отримали одночасно з основним (цільовим) продуктом, тобто в єдиному технологічному процесі. В деяких галузях таку продукцію називають побічною. Така продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю та призначається для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам [39, с. 87].

Виробництво, в якому в єдиному технологічному процесі (часто в одному агрегаті) виробляється декілька видів продукції, вважається комплексним. Тому розподіл продукції на основну і попутну достатньо умовний.

Попутна продукція не калькулюється, її собівартість встановлюється на підставі твердої оцінки.

Виділення попутної продукції здійснюється не в усіх комплексних виробництвах, а лише в тих, де обсяг її виробництва (в порівнянні з основним продуктом) невеликий, а ціна значно менша ціни основного продукту.

Калькулювання собівартості при виділенні «попутної продукції» називається «методом виключення» [34, с. 251].

При цьому методі всі витрати на здійснення виробничого процесу

вважаються собівартістю основного продукту, яка зменшується на ціну можливої реалізації попутної продукції. У випадку якщо попутна продукція після точки розподілу потребує доробки або хоч би в спеціальній упаковці, собівартість основного продукту зменшується на чисту вартість реалізації попутної продукції, тобто на різницю між її ціною та витратами на доробку й упаковку.

3. Метод натуральних одиниць.

Це найбільш простий спосіб, при якому витрати розподіляються пропорційно питомій частці ваги (обсягу) всіх вироблених продуктів в точці розподілу.

Цей метод доцільно застосовувати у випадках, коли загальні продукти мають приблизно однакову ціну реалізації за одну натуральну одиницю (метри куб., тонни і т. п.), інакше можливе визнання збитковими деяких видів продукції [15, с. 92].

4. Метод умовних одиниць.

Суть цього методу полягає в тому, що обсяг виробництва всіх спільних продуктів переводиться в умовні одиниці шляхом множення фізичного обсягу виробництва на умовні коефіцієнти, присвоєні кожному продукту. Зазвичай коефіцієнти розраховуються на основі одного або декількох ознак, наприклад, питомої ваги корисної речовини або, навпаки, шкідливих домішок, теплотворної здатності, калорійності [26, с. 65].

В такий спосіб визначається собівартість марок чавуну, сталі, видів прокату в металургії, фракцій коксу та продуктів ректифікації в коксохімічній промисловості, а також собівартість продукції в харчовій промисловості.

Коефіцієнти можуть застосовуватися для розподілу всієї виробничої або технологічної собівартості або окремих статей калькуляції.

При використанні цього методу на більш дорогі продукти відноситься більше витрат. Це все робить продукти «рівно прибутковими», тобто не дозволяє зробити висновок щодо шляхів зміни співвідношення в обсягах

виробництва спільних продуктів.

5. Метод цін продажу.

При цьому методі загальні витрати розподіляються пропорційно доходу від продажу кожного продукту. Оскільки проводиться калькулювання готової, а не реалізованої продукції, то дохід від продажу визначається умовно множенням середньої ціни продажу, що склалася в звітному місяці, на кількість виробленої готової продукції [23, с. 183].

6. Метод чистої вартості реалізації.

Для обчислення чистої вартості реалізації з величини доходу вираховується умовна величина витрат, понесених після точки розподілу, наприклад, витрат на доробку, упаковку і витрат на збут. Таке значення цих витрат, ясна річ, невідоме, але такий підхід дозволяє уникнути основного «негативу», властивого методу цін продажів [57, с. 192].

7. Метод валового прибутку

При цьому методі спільні витрати розподіляються пропорційно прибутку, отриманому від продажу кожного продукту. Цей прибуток є умовною величиною і визначається виходячи з відсотка прибутку, що розраховується діленням очікуваного прибутку на загальні витрати виробництва [7, с. 19].

8. Позамовний метод калькулювання.

Позамовний метод калькулювання передбачає визначення витрат за окремими замовленнями (договорами, контрактами).

Позамовний метод застосовується до порівняно дорогих одиниць продукції, виробництво яких вимагає багато часу, до виробів, вироблених за індивідуальними замовленнями, і партій стандартної продукції. Цей метод застосовується в індивідуальному і дрібносерійному виробництві, при виконанні будівельних, ремонтних, науково-технічних та інших складних робіт і послуг [14, с. 169].

При виборі позамовного методу обліку витрат на виробництві має бути присутнім хоча б одна з наступних умов:

- кожен зразок або партія ідентичних зразків готової продукції легко відділяється відповідно від інших зразків або партій зразків готової продукції;

- кожен зразок або партія ідентичних зразків готової продукції виконується за окремим замовленням або завданням замовника;

- випускається відносно мала кількість продукції, яка розглядається як замовлення (партія);

- виготовлення кожного зразка або партії ідентичних зразків готової продукції потребує значних витрат.

При використанні позамовного методу калькулювання бухгалтерія підприємства відкриває так звані «виробничі завдання», тобто завдання певним підрозділам на виконання необхідних операцій, виготовлення деталей, вузлів, напівфабрикатів тощо. Кожному завданню присвоюється свій код, який вказується в усіх документах на виконання робіт (операцій) і використання (відпуску в виробництво) ресурсів.

Для узагальнення витрат і калькулювання собівартості використовується відомість (карта) аналітичного обліку витрат. У цій відомості фіксуються всі фактичні прямі витрати - витрата матеріальних ресурсів, нарахована заробітна плата, нарахування на зарплату ЄСВ, витрати на відрядження, вартість послуг сторонніх організацій та ін., а також сума непрямих витрат, які віднесені на це замовлення.

На підставі даних відображається собівартість НЗВ на рахунку 23 «Виробництво», при цьому для кожного замовлення відкривається спеціальний субрахунок.

Якщо після виконання замовлення частина матеріалів, сировини і тому подібне ресурсів залишиться невикористаною, то залишки підлягають поверненню на склад, що відображається проводкою: дебет рахунку 20 «Запаси» - кредит рахунку 23 «Виробництво» [23, с. 175].

Сума витрат, які відображені в карті аналітичного обліку, складає фактичну (пряму) собівартість замовлення. Якщо до складу замовлення

входить декілька виробів або виготовлена продукція може бути виміряна в тоннах, кілограмах, метрах кубічних тощо, то проводиться розрахунок фактичної технологічної собівартості одного виробу [44, с. 192].

При позамовному методі калькулювання, як правило, немає необхідності в застосуванні нормативного способу обліку витрат. При цьому методі точно відомі і кількість, і собівартість ресурсів, направлених на виконання замовлення. Собівартість невиконаних замовлень є грошовою оцінкою незавершеного виробництва. А після приймання продукції, виробленої в рамках замовлення, собівартість незавершеного виробництва стає собівартістю готової продукції (дебет рахунку 26 «Готова продукція» - кредит рахунку 23 «Виробництво»).

9. Гібридний (змішаний) метод калькулювання.

На практиці інколи використовуються методи калькулювання, які з'єднують в собі риси як позамовного, так і по-передільного методу. Такий метод застосовується, коли продукція виробляється партіями, що вимагають різних матеріалів, при однаковому (незміненому) складі операцій.

Такий метод застосовується в виробництві ювелірних виробів, одягу, меблів і т. п. В економічній літературі цей метод прийнято називати операційним калькулюванням (Operation Costing) [62, с. 61].

При цьому методі прямі матеріальні витрати відносяться на безпосередньо відповідну партію (замовлення), а прямі витрати на оплату праці, нарахування ЄСВ, амортизацію, та інші прямі витрати розподіляються між замовленнями. Між замовленнями розподіляються і загальновиробничі витрати, що включаються в собівартість.

10. Калькулювання собівартості за відхиленнями від норм (нормативний метод)

Калькулювання фактичної собівартості достатньо трудомісткий процес і здійснити достовірний її розрахунок до дати подання фінансової і податкової звітності не завжди вдається. Облік же собівартості готової продукції за нормативною (плановою) собівартістю призводить до

виникнення за підсумками року або кварталу великої суми наднормативних виробничих витрат, а при фактичній собівартості менше нормативної - до більшого завищення собівартості реалізації.

Альтернативою такому підходу є нормативний спосіб калькулювання фактичної собівартості. Сенс нормативного способу калькулювання в тому, що витрата матеріально-енергетичних ресурсів заздалегідь (тобто на момент оприбутковування готової продукції) визначається на основі чинних норм, а після закінчення місяця проводиться коригування всіх калькуляційних статей на величину фактичних відхилень:

- 1) від норм витрати і цін на матеріально-енергетичні ресурси;
- 2) від нормативних статей постійних витрат;
- 3) від нормативного випуску продукції (нормальної виробничої потужності).

Таким чином, нормативний спосіб калькулювання ґрунтується на оперативному обліку відхилень витрати ресурсів від норм. Однак організація достовірного обліку відхилень фактичної витрати ресурсу від витрати за нормами можлива далеко не завжди, тому цей спосіб на практиці застосовується рідко і є свого роду «ідеалом» бухгалтера.

Відхилення від норм витрати визначається розрахунковим шляхом виходячи з непрямих даних, наприклад, даних про параметри технологічного процесу. Відхилення від собівартості ресурсів також визначається умовно виходячи з динаміки зміни закупівельних цін [28, с. 89].

Відхилення від закладених в калькуляцію сум прямих постійних витрат визначається виходячи з прийнятих керівництвом підприємства рішень. Економія постійних витрат виникає при перевищенні фактичних обсягів виробництва нормативного обсягу випуску продукції. При скороченні випуску продукції собівартість збільшується за рахунок зростання постійних витрат [13, с. 104].

Особливості калькулювання за наявності відходів виробництва. У більшості виробництв не вся передана в виробництво сировина та матеріали

можуть бути перероблені в готову продукцію, частина з них «йде в відходи виробництва». У хімічному виробництві до відходів також відносять речовину, яка виходить в процесі виробництва яка не може бути продана або використана.

Відходи виробництва діляться на поворотні й безповоротні. Під безповоротними відходами розуміють такі відходи, які не можуть бути використані в виробництві та підлягають утилізації. Такі відходи не мають грошової оцінки і враховуються тільки в натуральному вираженні в цілях виконання законодавства про відходи і сплати екологічного податку, якщо це необхідно. Поворотні відходи після доробки або без доробки можуть використовуватися як сировина або матеріали в тому або іншому виробництві або для продажу іншим підприємствам [51, с. 34].

Грошова оцінка відходів здійснюється:

- за ціною їх можливої реалізації, якщо вони не використовуються на підприємстві;
- за ціною придбання ресурсу, якщо вони використовуватимуться як матеріали на цьому підприємстві.

У будь-якому разі грошова оцінка поворотних відходів вираховується з собівартості прямих матеріальних витрат. При цьому здійснюється бухгалтерський запис: дебет субрахунку 209 «Інші матеріали» - кредит рахунку 23 «Виробництво».

По аналогії з відходами матеріальних ресурсів повинні враховуватися і вторинні енергетичні ресурси.

Розглянемо особливості калькулювання за наявності браку. Браком вважається продукція, а також напівфабрикати (напівпродукти), вузли, деталі, якщо вони є результатом діяльності підрозділу, які за своїми якісними характеристиками, встановленими стандартами, технічними умовами, технологічними регламентами, не можуть бути використані по своєму прямому призначенню без додаткових витрат.

Поняття «брак» по сенсу аналогічно поняттю «неякісна й небезпечна

продукція», яке використовується в Законі України «Про вилучення з обігу, переробку, утилізацію, знищення або подальше використання неякісної та небезпечної продукції» [35].

Брак прийнято підрозділяти на:

- зовнішній - брак, виявлений споживачами та пред'явлений для відшкодування збитку або гарантійного ремонту;
- внутрішній - виявлений на виробництві до відправки продукції споживачеві.

Зовнішній брак підлягає усуненню шляхом гарантійної заміни або гарантійного ремонту продукції (виробів). Втрати, викликані зовнішнім браком, відносяться до витрат на збут (рахунок 93) і в виробничу собівартість не включаються.

Таблиця 1.5

Витрати, які включають в брак виробництва

№ з/п	Економічний елемент
1.	Витрати на неусувний брак:
	- вартість (ціна) забракованої продукції, яка повертається (відшкодовується) покупцеві;
	- витрати, пов'язані з виплатою неустойки;
	- витрати на демонтаж продукції
2.	Витрати на усувний брак:
	- витрати на демонтаж і транспортування продукції;
	- витрати на виправлення браку

Джерело: створено на основі [35, с. 59]

Таким чином, у витрати включаються не фактичні витрати на гарантійний ремонт, а частина (розподілена) цих ресурсів. При цьому фактичні витрати відшкодовуються за рахунок таких резервів.

Брак, який виникає в процесі виробництва, прийнято розділяти на:

1) нормативний брак (Normal Spoilage) - брак, який очікується (нормується) за нормальних умов виробництва;

2) наднормативний брак (Abnormal Spoilage) - брак, який виникає внаслідок порушень нормальних умов виробництва, внаслідок аварій,

саботажу та порушень персоналом інструкцій.

Витрати на випуск бракованої продукції можна оцінювати за величиною прямих матеріальних (матеріально-енергетичних) витрат, або відображати за виробничою собівартістю як готову продукцію на рахунку 24 «Брак в виробництві». На нашу думку, виходячи з того, що випуск бракованої продукції не повинен оплачуватися, грошову оцінку браку потрібно здійснювати за прямими матеріальними витратами [38, с. 74].

Витрати на утилізацію нормативного браку, по сенсу п. 138.7 ст. 138 ПК України, також повинні включатися в собівартість готової продукції, а витрати на утилізацію наднормативного браку повинні відноситися на надзвичайні витрати [8, с. 112].

При цьому можливі випадки, коли бракована продукція може бути продана як вторинна сировина. В цьому випадку величина збитку або надзвичайних витрат зменшується на ціну можливої реалізації.

Дуже важливим є питання контролю витрат та нарахування собівартості, так як без контролю неможливо достовірно визначити собівартість. З метою контролю підприємства проводять контроль витрат та ревізії.

Під час контролю і ревізії витрат ревізору слід керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318.

При цьому ревізору слід встановити, чи всі операційні витрати за відповідний звітний період віднесені на витрати виробництва за елементами.

Досліджуючи витрати за елементами, є можливість встановити не тільки загальну суму затрат, а і їхню структуру, питому вагу окремих затрат, розмір доходу. Крім того поелементний поділ витрат може бути успішно використаний під час аналізу витрат виробництва для визначених факторів, що позитивно чи негативно впливають на ефективність виробництва. Поелементне групування витрат є підставою для складання кошторисів [28, с. 112].

Крім наведеної класифікації за елементами, для контролю за складом витрат у місцях їх проведення й визначення собівартості за видами вироблюваної продукції потрібно знати, на який вид продукції і коли їх віднести. Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та понаднормативних виробничих витрат.

За умов ринкової економіки перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюється самим підприємством.

Контролю підлягають правильність віднесення загально виробничих витрат до постійних і змінних [61, с. 112].

Шляхом зіставлення даних матеріальних складів про відпуск сировини і матеріалів у виробництво з показниками цехів про надходження їх у виробництво та на підставі аналізу записів з кредиту рах.201 «Сировина і матеріали» і дебету рах.23 «Виробництво» ревізор може підтвердити списання матеріальних витрат на виробничі потреби й включення їх у собівартість продукції.

З іншого боку, ревізор перевіряє правильність списання суми витрат на фінансові результати наприкінці звітного року або щомісяця.

Так, за дебетом рахунків класу 9 «Витрати діяльності» відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат на рах.79 «Фінансові результати» [53, с. 112].

Рахунки класу 9 призначені для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати з метою запобігання надзвичайним подіям і ліквідації їх наслідків.

Під час ревізії перевіріці підлягають витрати за окремими калькуляційними статтями і підтвердження їх відповідними виправдувальними первинними документами. Одночасно перевіряють можливі випадки різкого зниження витрат за окремими місцями, що може свідчити про завищення нормативів витрат або необґрунтованого

перенесення витрат місяця, що перевіряється, на наступні періоди. Ревізія собівартості продукції допомагає встановити обґрунтованість списання витрат на її виробництво і реалізацію. Тому ревізор акцентує увагу на виявленні фактів неправильного списання і включення в собівартість продукції витрат і втрат, які не пов'язані з її виробництвом і реалізацією (витрати непромислових виробництв, витрат, які належать віднесенню на рахунок винних організацій і осіб, спеціальних коштів, резервів і витрат майбутніх періодів, прибутків і збитків). Особливо перевіряють витрати щодо безперспективних незакінчених робіт, а також робіт, які втратили актуальність, і приймають заходи щодо зупинення подальшого проведення затрат щодо них [48, с. 112].

Використовуючи звітні дані про собівартість продукції, звітні калькуляційні одиниці найважливіших видів виробів, можна встановити відхилення від прогнозних витрат за окремими статтями і зміни структури цих витрат. З урахуванням результатів дослідження фактичної собівартості продукції і наявності відхилень з'являється можливість більш цілеспрямовано вивчати їх причини за даними синтетичного і аналітичного обліку, а також первинних документів. Наприклад, виходячи із розмірів втрат від браку, віднесених до собівартості продукції, ревізор робить попередній висновок про стан роботи на підприємстві по боротьбі з браком, про об'єми перевірки даної ділянки і затрати часу. При перевірці якості продукції, накопичувальних і первинних документів, документів, які відображають втрати від браку, можуть бути встановлені факти, які підтверджують неправильне відображення розмірів витрат від браку в собівартості продукції і приховування їх на інших статтях витрат [39, с. 112].

Співставлення звітних калькуляцій за окремими виробів планових з даними калькуляціями за минулий період дозволяє ревізору виявити випадки завищення планових (нормативних) витрат у калькуляціях, необґрунтованого списання фактичних витрат за окремими статтями, підвищення собівартості продукції проти плану і минулого року з наступним вивченням причин таких

явищ. Одержані дані за окремі звітні періоди дозволяють здійснити цілеспрямовану перевірку накопичувальних і первинних документів, що обґрунтовують списання витрат за окремими статтями.

1.3 Нормативно-правове регулювання організації обліку та визначення собівартості

Законодавче забезпечення обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції включає сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку та фінансової звітності в нашій державі.

Існує досить багато законів, кодексів, указів як вітчизняних так і міжнародних, тому для зручності їх потрібно класифікувати за певними ознаками. Заслуговує на увагу сформована В. А. Дерієм класифікація законодавчого забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Класифікація нормативно-правових актів

За видами	Закони України; Укази і розпорядження Президента України; Постанови і рішення КМУ, міністерств та відомств; П(С)БО: 16, 18, 30, 31; МСФЗ: 2, 9, 11, 23; Кодекси України; Методичні рекомендації, інструкції, вказівки; Положення, порядок; Листи, роз'яснення; Плани рахунків бухгалтерського обліку; Форми фінансової звітності; Наказ про облікову політику підприємства; Регістри бухгалтерського обліку; Графіки документообігу і виконання обліково-звітних робіт.
-----------	---

За рівнями	Міжнародні; Загальнодержавні; Галузеві; Регіональні; Внутрішньогосподарські.
За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності	НПА вищої юридичної сили; П(С)БО, інші документи з бухгалтерського обліку; НПА (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації центральних органів, виконавчої влади; НПА місцевого походження; Рішення (накази) щодо форм організації бухгалтерського обліку.
За обов'язковістю виконання	Обов'язкові; Необов'язкові (рекомендаційні)
За групами	Загальні документи; За напрямками (ділянками); За галузевою спрямованістю обліку і фінансової звітності

Джерело: створено на основі [47, с. 114]

Як видно з даної класифікації нормативно-правові акти поділяють на 6 рівнів, проте існують інші класифікації, одну з яких описано нижче.

Систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні можна представити чотирма рівнями, кожен з яких охоплює ряд документів (табл. 1.7).

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку законодавчо встановлює єдині правові та методологічні основи організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні. Діючі норми ґрунтуються на однаковості ведення бухгалтерського обліку майна, зобов'язань і господарських операцій, складання та надання достовірної та порівняльної інформації про фінансово-майновий стан, доходи і витрати підприємства, необхідної користувачам іншої бухгалтерської інформації.

Загальне методичне керівництво бухгалтерським обліком на державному рівні здійснює уряд України. Пріоритетне право регулювання бухгалтерського обліку надано Міністерству фінансів, «яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші

нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності».

Таблиця 1.7

Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та контролю

Перший рівень	
Нормативно-правові акти вищої юридичної сили, що визначають сутність бухгалтерського обліку, його завдання, основні поняття, регулюють порядок організації та ведення бухгалтерського обліку, складання і подання звітності	Господарський кодекс Закон України — Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Податковий кодекс тощо
Другий рівень	
Нормативно-правові документи, що визначають загальні принципи і встановлюють правила і способи ведення бухгалтерського обліку, окремих його об'єктів, порядок складання та подання звітності	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1- 2 Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 6 - 34 План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкція про його застосування тощо
Третій рівень	
Документи (інструкції, положення, вказівки) в яких викладені методичні вказівки, рекомендації та роз'яснення з окремих питань бухгалтерського обліку та контролю з урахуванням особливостей і потреб певних видів діяльності	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства
Четвертий рівень	
Робочі документи, що формулюють облікову політику підприємства	Розпорядження (наказ) про облікову політику Робочий план рахунків бухгалтерського обліку Графіки документообороту Розпорядження про проведення інвентаризації цінностей і розрахунків тощо

Джерело: створено на основі [15, с. 161]

Представлений вище поділ досить чітко розділяє по рівнях документи, акти, рекомендації за їх важливістю в регулюванні обліку. Чим нижчим є рівень, тим більше специфічними і індивідуальними є документи і рекомендації.

Отже, нормативно-правове забезпечення обліку являє собою сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств і кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку і фінансової звітності в нашій державі. Ці нормативні акти мають певну ієрархічну підпорядкованість.

Висновки до розділу 1

1. Витратами доцільно називати вартість ресурсів, що використовуються в подальшому для отримання прибутку, чи досягнення інших цілей підприємства.

Одна з класифікацій витрат підприємств поділяє витрати на: виробничі, операційні та інші витрати. Виробничі витрати поділяють на прямі та загальновиробничі. До операційних відносять адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. До інших витрат згідно даної класифікації відносять фінансові витрати, фінансові витрати від участі в капіталі та інші, тобто ті які не відповідають жодній з ознак.

Інша класифікація витрат, яка більш повно класифікує витрати, містить такі ознаки: витрати за відношенням до технологічного процесу (основні та накладні витрати); за ступенем економічної однорідності (однoelementні і комплексні витрати); за способом включення до собівартості окремих виробів (напівфабрикатів) (прямі та непрямі затрати); за відношенням витрат до обсягу виробництва (постійні і змінні витрати); за сферою виникнення (виробничі та позавиробничі витрати); за доцільністю охоплення планом (заплановані та незаплановані витрати); за доцільністю здійснення (продуктивні і непродуктивні витрати); за відношенням до часу виробництва

продукції (поточні і одноразові); за видами витрат (економічні елементи та статті витрат).

2. Термін «готова продукція» трактується по різному науковцями, але трактування можна об'єднати за групами на підставі того, що кожен автор акцентує увагу на певному аспекті терміну. Так, належність готової продукції до закінченого виробничого процесу відмічають Кожинів В.Я., Федосова Т.В., Бутинець Ф.Ф., Зінкевич О.В.; призначення для продажу – Писаренко Т.М., Сук Л.К., Сук П.Л., відповідність стандартам – Зінкевич О.В., Сук Л.К., Сук П.Л., Вороніна В.А., Черниш В.В., Сопко В.В., Хом'як Р.Л.

3. Під методом калькулювання розуміється сукупність прийомів розподілу витрат підприємства по калькуляційних статтях і віднесення їх до об'єкту калькулювання. Методи калькулювання залежать від об'єкту калькулювання.

Методів калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) немало, однак принципова відмінність характерна для двох полярних методів - позамовного та попередільного, оскільки інші представляють собою модифікацію або гібрид. Відмінність названих методів полягає в підходах до виділення об'єкту калькулювання.

4. Важливим є питання контролю витрат та нарахування собівартості, так як без контролю неможливо достовірно визначити собівартість. З метою контролю підприємства проводять контроль витрат та ревізії. Під час контролю і ревізії витрат ревізору слід керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318.

5. Вивчаючи питання нормативного регулювання обліку, зроблено висновок, що існує досить багато законів, кодексів, указів як вітчизняних так і міжнародних, для зручності їх потрібно класифікувати за ознаками, заслуговує на увагу сформована В. А. Дерієм класифікація законодавчого забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Нормативно-правові документи, акти, рекомендації можна поділити на рівні.

На першому рівні найважливіші акти, що визначають сутність бухгалтерського обліку. Другий рівень – нормативно-правові документи, що визначають загальні принципи і встановлюють правила і способи ведення бухгалтерського обліку. На третьому рівні представлені документи (інструкції, положення, вказівки) в яких викладені методичні вказівки, рекомендації та роз'яснення з окремих питань бухгалтерського обліку та контролю з урахуванням особливостей і потреб певних видів діяльності. Четвертий рівень представлений документами, які складають окремі підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА АНАЛІЗ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА ТОВ «Модуль-Україна»

2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства

Компанія «Модуль-Україна» – одна з найбільших промислових компаній в Україні, що забезпечує задоволення потреб багатьох галузей в тонколистовому оцинкованому прокаті, фарбованому рулонному прокаті, профнастилi.

Компанія розташована в південно-західній частині України в місті Кам'янець-Подільський, Хмельницької області, проспект Грушевського 1/14.

Підприємство знаходиться в регіоні з розвиненою залізничною та автодорожньою мережею, що дозволяє оперативно здійснювати мало- та великотоннажне постачання продукції замовникам. Підприємство має зручний доступ до експортних ринків.

Компанія «Модуль-Україна» спеціалізується на виробництві тонколистової оцинкованої рулонної сталі товщиною 0,3-1,0 мм, фарбованої оцинкованої рулонної сталі, профілів металевих оцинкованих і фарбованих різних марок, будівельних металоконструкцій.

Продукція сертифікована у системі УкрСЕПРО. На підприємстві сертифікована система управління якістю у відповідності вимогам ISO 9001:2008 міжнародного реєстратора TUV NORD CERT.

Підприємство має в своєму розпорядженні високопродуктивне вітчизняне та імпордне обладнання.

Основні види продукції підприємства:

- оцинкований тонколистовий рулонний прокат;
- фарбована в стандартні кольори шкали RAL оцинкована рулонна сталь;
- профільований оцинкований та фарбований настил марок ЛП С15, ЛП Н26R, ЛП НС45, С18, Н57, Н75 [20].

Розглянемо детальніше основні економічні показники підприємства (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні економічні показники господарської діяльності підприємства

Показники	2016	2017	2018	Відхилення 2018 р. до 2016 р.	
				±	%
1	2	3	4	5	6
1. Обсяги господарської діяльності (валова продукція), тис. грн	586733	1063604	1088794	502061	185,57
2. Чистий дохід (виручка), тис. грн	600409	1031718	1193306	592897	198,75
3. Валовий прибуток, тис. грн	69620	108589	113729	44109	163,36
4. Чистий прибуток, тис. грн	29813	63193	68762	38949	230,64
5. Середньоспискова чисельність працівників, чол.	472	488	469	-3	98,5
6. Середньорічна вартість: - необоротних активів;	65415	73781	77356,5	11941,5	118,25
- оборотних активів.	312150,5	389248,5	464098,5	151948	148,68
7. Фондовіддача тис. грн.	9,18	13,98	15,43	6,25	168,07
8. Коефіцієнт оборотності оборотних активів тис. грн	1,92	2,65	2,57	0,65	133,68
9. Продуктивність праці, тис. грн	1243,08	2179,52	2321,52	1078,44	186,76
10. Рентабельність господарської діяльності	0,05	0,06	0,06	0,01	120,00

Розраховано на основі фінансової та статистичної звітності

З даних таблиці видно, що усі показники протягом аналізованого періоду зростають. Обсяги господарської діяльності у 2016 р. становили 586733 тис. грн, а у 2018 р. 1088794 тис. грн. Чистий дохід зріс майже у два рази, у 2016 р. він становив 600409 тис. грн, а у 2018 р. – 1193306 тис. грн. Валовий прибуток зріс на 63,36%, а чистий прибуток аж на 130,64%. Середньоспискова чисельність працівників впродовж даного періоду, то зростала, то спадала, але узагальному зменшилась на 1,5%. Середньорічна вартість оборотних і необоротних активів зросла на 18,25% і 48,68% відповідно. Рентабельність господарської діяльності зросла на 20%.

Будь-яке підприємство покриває потребу своїх активів за рахунок власних і позикових джерел, які визначають його пасиви.

Метою аналізу джерел фінансування є оцінка фінансового ризику підприємства. У результаті аналізу структури джерел капіталу необхідно показати, за рахунок якого капіталу функціонує підприємство – власного чи позикового, чи має у собі сформована структура капіталу великий ризик для інвесторів, чи сприятлива вона для ефективного його використання. У таблиці 2.2 проаналізовано склад та структуру джерел фінансування.

Таблиця 2.2

Аналіз складу та структури джерел коштів ТОВ «Модуль-Україна» за
2018 рік

Джерела коштів	На початок року		На кінець року		Зміни за звітний період (+, -)	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	% до початку року
1. Власний капітал						
Статутний капітал	301	0,02	301	0,02	0	0
Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)	429242	32,02	360983	28,59	-68259	-15,90
Всього по розділу	429543	32,04	361284	28,62	-68259	-15,89
2. Залучені кошти						
Довгострокові кредити банків	787824	58,76	787824	62,40	0	0,00
кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	16759	1,25	43164	3,42	26405	157,56
поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом	1553	0,12	5370	0,43	3817	245,78
поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	2308	0,17	3971	0,31	1663	72,05
поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	95128	7,10	53193	4,21	-41935	-44,08
поточні забезпечення	4935	0,37	4484	0,36	-451	-9,14
інші поточні зобов'язання	2603	0,19	3154	0,25	551	21,17
Усього за розділом	911110	67,96	901160	71,38	-9950	-1,09
Баланс	1340653	100,00	1262444	100,00	-78209	-5,83

Складено на основі фінансової та статистичної звітності

Власний капітал ТОВ «Модуль-Україна» на початок 2018 року складав 429543 тис. грн., або 32% всіх коштів. До кінця року цей показник зменшився на 68259 тис. грн, в структурі всіх коштів власні кошти тепер стали займати 28,62%.

Аналіз структури джерел коштів показує, що більшість коштів — залучені, а саме 71,38%, з них більша частина — довгострокові кредити банків (787824 тис. грн.) та поточна заборгованість за одержаними авансами (53193 тис. грн.).

Власні кошти займають 28,62% (361284 тис. грн.), з яких 360983 тис. грн. – нерозподілений прибуток.

Отже, компанія «Модуль-Україна» – одна з найбільших промислових компаній в Україні. Підприємство постійно розвивається та активно працює над нарощенням обсягів господарської діяльності, про що свідчать фінансові результати.

2.2. Організація обліку витрат за статтями

Основна інформація про організацію бухгалтерського обліку вказана в «Наказі про облікову політику», затверджений 12 січня 2018 року, кожного року наказ переглядається на відповідність законодавству та змін в обліку підприємства.

Згідно пункту 4 статті 8 Закону про бухгалтерський облік на ТОВ «Модуль-Україна» з 1 січня 2018 року встановлено таку форму організації бухгалтерського обліку: облік здійснюється бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером.

Посада головного бухгалтера входить до штатного розкладу підприємства. Головний бухгалтер забезпечує дотримання вимог, передбачених Законом про бухгалтерський облік, зокрема п. 7 ст. 8, та іншими законодавчими та нормативними документами з питань організації і

ведення бухгалтерського та податкового обліку. Відповідальність інших працівників бухгалтерії регулюється посадовими інструкціями, які затверджуються директором підприємства.

У відділі бухгалтерії ТОВ «Модуль-Україна» працює 10 співробітників. Бухгалтерія досить велика, так як обсяг інформації, яку обліковують співробітники та рівень автоматизації не дозволяють забезпечити ведення обліку меншою кількістю бухгалтерів. В структурі бухгалтерії вся робота чітко поділена між кожним працівником. Головний бухгалтер очолює відділ, в його підпорядкуванні є 2 заступника головного бухгалтера, 2 працівника зайняті розрахунками заробітної плати, двоє бухгалтерів займаються розрахунком собівартості, 2 співробітника заносять товарно-матеріальні цінності, вносять послуги і бухгалтер зайнятий касовими розрахунками. Вказано тільки основні обов'язки працівників, робота в бухгалтерії організована таким чином, що на кожній ділянці обліку задіяні 2 або більше працівника, щоб розділити обов'язки і для покращення контролю обліку та зменшення кількості помилок, бо бухгалтер під час роботи перевіряє правильність роботи іншого.

Визнання та відображення в обліку витрат здійснювати відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (далі - П(С)БО 16 «Витрати») на підставі принципу нарахування та відповідності.

Використовувати для узагальнення інформації про витрати підприємства рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), які були реалізовані протягом звітного періоду, нерозподілених загальновиробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати зменшені на вартість зворотних відходів;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;

• змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Затверджено наступний перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат:

1. змінні загальновиробничі витрати:

- додаткова заробітна плата
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на ремонт та експлуатацію обладнання;
- інші змінні загальновиробничі витрати;

2. постійні загальновиробничі витрати:

- заробітна плата цеховому апарату та працівникам за тарифними ставками і окладами;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інші послуги третіх осіб на утримання виробничих приміщень;
- амортизація основних засобів, нематеріальних активів виробничого призначення;
- витрати на технічне обслуговування і утримання приміщення та обладнання цехів;
- інші постійні виробничі витрати.

Загальновиробничі витрати підрозділів основного виробництва списуються на випуск продукції у періоді даним підрозділом, інші загальновиробничі витрати розподіляються на кожну тону фактично виробленої у періоді відділенням оцінкування готової продукції (оцинкованої сталі).

Якщо у періоді відсутнє виробництво основної продукції- загальновиробничі витрати списуються на рахунок 949 «Інші операційні витрати підприємства».

Витрати по операційній оренді орендованих основних засобів та іншого обладнання вважати витратами періоду та відображати по рахунку 949 «Інші операційні витрати підприємства».

Процес виробництва продукції на ТОВ «Модуль-Україна» організований таким чином:

- прямі витрати списуються на дебет рахунків обліку виробництва (рахунок 23 «Виробництво» із субрахунками за видами виробництв та видів продукції), а непрямі - на дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» у кореспонденції із кредитом рахунків обліку виробничих ресурсів;

- далі випускаються напівфабрикати готової продукції (рахунок 25 «Напівфабрикати готової продукції»), оцинкований або фарбований лист;

- для створення готової продукції сталевий лист або фарбований лист передають до дільниці пакування, до продукції додається вартість пакування і вона переходить в 26 рахунок «Готова продукція».

Вартість напівфабрикатів готовій продукції займає значну частину собівартості. Тому аналіз собівартості готової продукції потрібно почати з формування собівартості напівфабрикатів.

Собівартість напівфабрикатів складається на основі статей витрат. Перелік та структуру витрат можна побачити на таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Горизонтальний аналіз рахунку 25 «Напівфабрикати готової продукції»
за 2016-2018 рр., грн.

Стаття витрат	2016	2017	2018	Відхилення 2018 р. до 2016 р.	
				±	%
Амортизація ОЗ загальновиробничого призначення	3336082	5068356	5849668	2513585	75,35
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	1589	16146	10941	9352	588,62
Внески на соціальні заходи (ЗВЗ)	2598379	3037758	3007072	408694	15,73
Добові витрати	40186	17363	4914	-35272	-87,77
Допоміжна сировина та матеріали	844940	786915	397577	-447363	-52,95
Затрати електроенергії, газу та водопостачання	7673337	8076221	8489915	816578	10,64
Затрати МШП	1246986	906463	922457	-324529	-26,03

Продовження таблиці 2.3

Затрати на обслуговування виробничого процесу	205057	45127	110449	-94608	-46,14
Затрати на оплату праці (ЗВЗ)	12363736	14352414	14464682	2100946	16,99
Затрати на оплату службових відряджень	75427	21954	2547	-72880	-96,62
Затрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	173926	189508	218241	44315	25,48
Затрати на страхування (ЗВЗ) і експортної оцінки майна	133245	-	-	-	-
Затрати на утримання, експлуатацію й ремонт, оперативну оренду ОЗ, інших необоротних активів загальнопромислового призначення	5064556	6260777	3903845	-1160711	-22,92
Зворотні відходи (давальницькі)	-2234380	-4219870	-3298280	-1063900	47,61
Зворотні відходи (зменшують вартість прямих матеріальних виробничих витрат)	-10968035	-11222944	-16612289	-5644254	51,46
Інші загальнопромислові витрати;	86116	864475	2398314	2312198	2684,97
Навчання, підвищення кваліфікації,	72434	188048	240568	168135	232,12
Оренда майна, обладнання	6626661	2398	-	-	-
Періодична підписка на газети	2926	2006	10151	7225	246,95
ПММ на обслуговування загальнопромислового транспорту	730479	902134	1073195	342716	46,92
Податки, збори, інші обов'язкові платежі	41561	51413	33935	-7625	-18,35
Послуги зв'язку, пошти та інтернету	10526	8366	8130	-2396	-22,76
Послуги пожежної та охоронної сигналізації	62664	58704	57433	-5231	-8,35
Послуги страхування та експортної оцінки ОЗ, ІНМА (ЗВЗ)	1431995	16750	18783	-1413212	-98,69
Прямі виробничі витрати на оплату праці	8839686	9328670	9672915	833229	9,43
Прямі виробничі витрати: внески на соціальні заходи	1876000	2014952	2090218	214218	11,42
Прямі матеріальні виробничі витрати крім зворотних відходів	2412390325	2406863353	2951031166	538640841	22,33
Санітарно-гігієнічні дослідження	3622	5637	1973	-1649	-45,53
Транспортно-експедиційні витрати	1945016	1240726	1361253	-583763	-30,01
Утилізація та вивіз сміття	178043	95400	232123	54080	30,37
Підсумок	2454908464	2444979221	2985701893	530793429	21,62

Складено на основі фінансової та статистичної звітності

За досліджуваний період суми відряджень на амортизацію зросли на 1732274 грн. та на 2513585 грн. відповідно у 2017 та 2018 роках порівняно з 2016 роком.

Внески на соціальні заходи у 2018 році збільшилися на 15,73% від аналогічних витрат 2016 року.

Сума витрат на допоміжну сировину і матеріали у 2016 році складала 844940 грн., в 2018 році витрати на допоміжну сировину склали лише 397577 грн., тобто скоротилися майже удвічі.

Затрати електроенергії, газу та водопостачання склали у 2016 році 7673337 грн., сума затрат зросла на 10,64% у 2018 році.

Затрати МШП у 2018 році зменшилися на -324529 грн. порівняно з 2016 роком.

Значно зменшились затрати на обслуговування виробничого процесу. У 2016 році затрати склали 205 тис. грн., тоді як у 2018 році становили 110 тис. грн.

Досить велика стаття затрат на оплату праці невиконавчого персоналу. Спостерігаємо ріст заробітної плати у 2017 році на 1988678 грн. та ріст на 2100946 грн. 2018 року до 2016 року.

Кожного року зростали суми затрат на охорону праці, техніку безпеки відповідно законодавства, що є позитивним, так як підприємство розуміє важливість техніки безпеки і охорони праці.

Значні відхилення в затратах на утримання, експлуатацію та оренду основних засобів. У 2016 році ця стаття затрат складала 5064556 грн., наступного року затрати зросли на 1196221 грн., а в 2018 році зменшилися на 1160711 грн. відносно 2016 року. У відносному виразі затрати скоротилися у 2018 році на 22,92%.

Давальницькі зворотні відходи на початок досліджуваного періоду зменшували собівартість на 2234380 грн., у 2017 році зворотні відходи зросли до 4219870 грн., а в 2018 році затрати склали 3298280 грн., що на 47,61% менше ніж у 2016 році.

Зворотні відходи від власної сировини у 2016 році зменшували собівартість на 10968035 грн., наступного року на 254909 грн. більше, і в 2018 році зросли ще на 5644254 грн.

Орендували майно на 6626661 грн. в 2016 році, в подальшому від оренди вирішили відмовитися і в 2017 році заплатили лише 2398 грн.

На ПММ для обслуговування загальнопромислового транспорту витратили у 2016 році 730479 грн., у 2018 році затрати на ПММ зросли на 46,92% у порівнянні з 2016 роком.

У 2016 році провели повну експертну оцінку основних засобів на 1431995 грн., кожного року її не проводили тому наступні 2 роки платили лише за часткову оцінку.

Прямі витрати на оплату праці у 2016 році склали 8839686 грн., наступного року фонд оплати збільшився на 488985 грн. та становив 9328670 грн. У 2018 році витрати збільшилися на 833229 грн., враховуючи інфляцію ріст не значний.

Відповідно фонду оплати праці зросли і витрати на соціальні внески. У 2016 році витрати склали 8839686 грн., у 2017 році зросли на 138952 грн. у порівнянні з минулим роком. У 2018 році витрати на соціальні заходи склали вже 2090218 грн., що означає приріст на 11,42% у порівнянні з 2016 роком.

Найбільша стаття витрат, яка значною мірою визначає собівартість — прямі матеріальні виробничі витрати у 2016 році склали 2412390325 грн., наступного року зменшилися на -5526972 грн., що суттєво вплинуло на загальну собівартість 25 рахунку. У 2018 році в порівнянні з 2016 роком матеріальні витрати зросли на 22,32% і як наслідок загальна собівартість також зросла і склала 2985701893 грн., що на 21,62% більше загальних витрат 2016 року.

Більш детально частку кожної статті витрат на створення напівфабрикатів проаналізовано нижче.

Таблиця 2.4

Вертикальний аналіз собівартості напівфабрикатів за 2016-2018 рр., %

Стаття витрат	2016	2017	2018
Амортизація ОЗ загальнопромислового призначення	0,14	0,21	0,20
Внески на соціальні заходи (ЗВЗ)	0,11	0,12	0,10
Допоміжна сировина та матеріали	0,03	0,03	0,01
Затрати електроенергії, газу та водопостачання	0,31	0,33	0,28
Затрати МШП (спецодяг, інструмент)	0,05	0,04	0,03
Затрати на оплату праці (ЗВЗ)	0,50	0,59	0,48
Затрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	0,01	0,01	0,01

Продовження таблиці 2.4

Затрати на страхування (ЗВЗ) і експортної оцінки майна	0,01	-	-
Затрати на утримання, експлуатацію й ремонт, оперативну оренду ОЗ, інших необоротних активів загальнопромислового призначення	0,21	0,26	0,13
Зворотні відходи (давальницькі)	-0,09	-0,17	-0,11
Зворотні відходи (зменшують вартість прямих матеріальних виробничих витрат)	-0,45	-0,46	-0,56
Інші загальнопромислові витрати;	0,00	0,04	0,08
Навчання, підвищення кваліфікації, семінари	0,00	0,01	0,01
Оренда майна, обладнання	0,27	0,00	-
ПММ на обслуговування загальнопромислового транспорту	0,03	0,04	0,04
Послуги страхування та експортної оцінки ОЗ, ІНМА (ЗВЗ)	0,06	0,00	0,00
Прямі виробничі витрати на оплату праці	0,36	0,38	0,32
Прямі виробничі витрати: внески на соціальні заходи	0,08	0,08	0,07
Прямі матеріальні виробничі витрати крім зворотних відходів	98,27	98,44	98,84
Транспортно-експедиційні витрати	0,08	0,05	0,05
Утилізація та вивіз сміття	0,01	0,00	0,01
Підсумок	100,00	100,00	100,00

Складено на основі фінансової та статистичної звітності

Найбільша відсоток витрат на створення напівфабрикатів припадає на прямі матеріальні виробничі витрати — 98,27% у 2016 році та ще більше у 2018 році, ситуація типова для металообробного підприємства, відразу зрозуміло, що потрібно скорочувати матеріальні витрати для зменшення собівартості, так як інші статті витрат не несуть настільки значний вплив на собівартість, як прямі матеріальні витрати.

Таблиця 2.5

Горизонтальний аналіз рахунку 26 «Готова продукція» за 2016-2018 рр.

Стаття витрат	2 016	2 017	2 018	Відхилення 2018 р. до 2016 р.	
				±	%
Амортизація ОЗ загальнопромислового призначення	707328	962462	1028693	321365	45,43
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	871	11474	7198	6327	726,37
Внески на соціальні заходи (ЗВЗ)	1510580	1791396	2053094	542514	35,91
Добові витрати	22354	9347	3186	-19168	-85,75
Затрати електроенергії, газу та водопостачання	4335278	4415535	5384397	1049119	24,20
Затрати МШП (спецодяг, інструмент)	698002	509039	543007	-154994	-22,21

Продовження таблиці 2.5

Затрати на обслуговування виробничого процесу	61744	25510	60452	-1292	-2,09
Затрати на оплату праці (ЗВЗ)	7198039	8470414	9893129	2695091	37,44
Затрати на оплату службових відряджень	43421	12706	1714	-41707	-96,05
Затрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	86460	89668	152851	66390	76,79
Затрати на страхування (ЗВЗ) і експортної оцінки майна	90289	-	-	-	-
Затрати на утримання, експлуатацію й ремонт, оперативну оренду ОЗ	1756676	2221543	1860399	103723	5,90
Зворотні відходи (зменшують вартість прямих матеріальних виробничих витрат)	231	555	-	-	-
Інші загальновиробничі витрати;	42327	633279	1627297	1584970	3744,56
Навчання, підвищення кваліфікації, семінари	20015	110553	148500	128485	641,94
Оренда майна, обладнання	3857635	-2398		-3857635	-
Періодична підписка на газети та журнали	1736	1166	6980	5244	302,11
ПММ на обслуговування загальновиробничого транспорту	420804	516966	739303	318499	75,69
Податки, збори, інші обов'язкові платежі	21 071	32 820	25 495	4424	21,00
Поліпшення й ремонт ОЗ загальновиробничого призначення (ЗВЗ)	47436	-	-	-	-
Послуги зв'язку, пошти та інтернету	6128	4892	5584	-544	-8,88
Послуги пожежної та охоронної сигналізації	35578	34588	40255	4677	13,15
Послуги страхування та експортної оцінки ОЗ, ІНМА (ЗВЗ)	815086	9895	12925	-802160	-98,41
Прямі виробничі витрати на оплату праці	3728343	4180537	4541114	812771	21,80
Прямі виробничі витрати: внески на соціальні заходи	786954	887754	970835	183881	23,37
Прямі матеріальні виробничі витрати крім зворотних відходів	9577920 55	100218269 1	1180094 317	2223022 62	23,21
Санітарно-гігієнічні дослідження	1729	3126	1253	-476	-27,52
Транспортно-експедиційні витрати	1047159	729 193	930405	-116754	-11,15
Утилізація та вивіз сміття	102068	56364	145573	43504	42,62
Підсумок	9856415 75	102824865 0	1210477 311	2248357 36	22,81

Складено на основі фінансової та статистичної звітності

У таблиці 2.5 подана структура рахунку 26 «Готова продукція», статті витрат цього рахунку ідентичні 25 рахунку, тому аналіз проведено подібний.

Проведений горизонтальний аналіз 26 рахунку «Готова продукція» показав, що собівартість готової продукції зросла на 22,81%, у грошовому виразі на 224835736 грн. у порівнянні з 2016 роком. Причиною такого росту є збільшення прямих матеріальних витрат на 23,21%, приріст або зменшення витрат інших статей не несе значного впливу на зміну собівартості. Вплив інших статей не несе значного впливу на собівартість.

Проаналізувавши статті витрат на створення напівфабрикатів та створення готової продукції можна зробити висновок, про високу кореляцію собівартості та прямих матеріальних витрат крім зворотних відходів. Так як

прямі матеріальні витрати займають більше 90% вартості продукції — то потрібно приділяти значну увагу контролю матеріалів. Для зменшення собівартості потрібно насамперед скоротити зворотні відходи сировини, досягнути цього можна покращуючи технологію обробки металу. Також важливо купувати матеріали дешевше для економії коштів.

Таблиця 2.6

Вертикальний аналіз рахунку 26 «Готова продукція» за 2016-2018 рр., %

Стаття витрат	2 016	2 017	2 018
Амортизація ОЗ загальновиробничого призначення	0,07	0,09	0,08
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	0,00	0,00	0,00
Внески на соціальні заходи (ЗВЗ)	0,15	0,17	0,17
Допоміжна сировина та матеріали	0,04	0,03	0,02
Затрати електроенергії, газу та водопостачання	0,44	0,43	0,44
Затрати МШП (спецодяг, інструмент)	0,07	0,05	0,04
Затрати на оплату праці (ЗВЗ)	0,73	0,82	0,82
Затрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	0,01	0,01	0,01
Затрати на утримання, експлуатацію й ремонт, оперативну оренду ОЗ, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	0,18	0,22	0,15
Інші загальновиробничі витрати;	0,00	0,06	0,13
Навчання, підвищення кваліфікації, семінари	0,00	0,01	0,01
Оренда майна, обладнання	0,39	0,00	0,00
ПММ на обслуговування загальновиробничого транспорту	0,04	0,05	0,06
Послуги страхування та експортної оцінки ОЗ, ІНМА (ЗВЗ)	0,08	0,00	0,00
Прямі виробничі витрати на оплату праці	0,38	0,41	0,38
Прямі виробничі витрати: внески на соціальні заходи	0,08	0,09	0,08
Прямі матеріальні виробничі витрати крім зворотних відходів	97,17	97,47	97,49
Транспортно-експедиційні витрати	0,11	0,07	0,08
Утилізація та вивіз сміття	0,01	0,01	0,01
Підсумок	100,00	100,00	100,00

Складено на основі фінансової та статистичної звітності

Ситуація з відсотковим співвідношенням статей обліку 26 рахунку «Готова продукція» схожа з співвідношенням витрат на створення напівфабрикатів. Найбільша стаття витрат, яка займала усі три роки більше 97% собівартості — це прямі матеріальні витрати, у порівнянні з 2016 роком у 2017 році питома вага цієї статті зросла на 0,3%, 2018 року у порівнянні з минулим склав 0,02%.

2.3. Порядок калькулювання собівартості у ТОВ «Модуль-Україна»

Документообіг при виготовленні продукції організований таким чином:

1. Травильне відділення

Герячекатана рулонна сталь передається зі складу металу в Травильне відділення ЦХПіП по документу «Накладна на внутрішнє переміщення». Накладна складається у 4-ох екземплярах стороною, яка передає матеріали. Два екземпляри залишаються у МВО, два інші щоденно передаються в бухгалтерію підприємства для відображення в програмі 1С. Накладна підписується особами, що здали-прийняли матеріали. Всі дані з накладних на внутрішнє переміщення відображаються у загальному місячному «Звіті про рух номенклатури».

Дані про елементи упаковки, оприбутковані в процесі розпакування вхідних г/к рулонів отриманих з складу металу у травильне відділення відображаються в Акті про розпакування.

Перемотані в травильному відділенні г/к рулони, передаються по накладній на внутрішнє переміщення в прокатне відділення.

2. Прокатне відділення

Випущені напівфабрикати (холоднокатана рулонна сталь) відображаються у загальному документі — «Звіт про виробництво», де зазначаються всі параметри випущеної продукції, продукції, її кількість і відходи, утворені в процесі виробництва. «Звіт про виробництво» складається в 3-ох примірниках, один залишається у МВО, інші подаються в бухгалтерію та фінансово-економічний відділ.

Списання матеріалів, які приймають участь у виробничому процесі (холодний прокат сталі), здійснюється згідно норм і відображається у «Звіті про витрати матеріалів на випуск готової продукції» «Сировина».

При списанні матеріалів необхідно керуватися нормами затрат матеріальних цінностей на виготовлення продукції, як повинні бути

розроблені техніко-технологічним відділом, затверджені керівником підприємства.

Прокатані х/к рулони у прокатному відділенні передаються по накладній на внутрішнє переміщення у відділення оцинкування.

3. Лінія оцинкування

Випущена готова продукція (оцинкована рулонна сталь) відображається у загальному документі «Звіт про виробництво», де відображаються всі параметри випущеної продукції, її кількість і відходи, утворені в процесі виробництва. «Звіт про виробництво» складається в 3-х примірниках.

При списанні матеріалі необхідно керуватися нормами затрат матеріальних цінностей на виготовлення продукції, які повинні бути затверджені керівником підприємства.

Дані про середню товщину цинкового покриття рулонної сталі, швидкість лінії відображаються у «Довідці про фактичні значення середньої швидкості ЛНГЦ і середньої маси цинкового покриття», яку складає подає до бухгалтерії підприємства та у виробничий цех техніко-технологічний відділ.

Передача готової продукції та напівфабрикатів з відділення оцинкування на склад готової продукції, який знаходиться на території ЦХПП, здійснюється по накладній на внутрішнє переміщення оцинкованої сталі. Накладна складається стороною, яка передає матеріали у п'яти примірниках, два примірника залишається у МВО, два здаються щоденно до бухгалтерії підприємства, один надається у ВТК.

Всі дані з накладних на внутрішнє переміщення та актів списання відображаються у загальному місячному «Звіті про рух номенклатури» та Звіті про витрати матеріалів на випуск готової продукції «Сировина».

Передача готової продукції зі Складу готової продукції для подальшого виробничого процесу у Цех фарбування, Цех гнутих профілів, або на склад готової продукції, з якого проводиться відвантаження продукції, здійснюється згідно Накладної на внутрішнє переміщення оцинкованої сталі.

Списання всіх товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) на підприємстві проводиться по мірі їх зношування, оформляється «Актом списання ТМЦ».

Малоцінними необоротними матеріальними активами (МНМА), вважають цінності вартість яких не перевищує 1000 грн. та очікується використання більше ніж на 12 місяців. Амортизація МНМА проводиться в місяць введення в експлуатацію у розмірі 100% вартості.

Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) виключаються з активів шляхом нарахування зносу у розмірі 100% при введенні в експлуатацію.

Підставою для бухгалтерського обліку є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це не можливо безпосередньо після її закінчення.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів підприємства встановлюється Графік документообігу, який зазначений в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Фрагмент графіка документообігу ТОВ «Модуль-Україна»

№	Первинні та звітні документи, облікові реєстри	Виконавці	Час оформлення документу, передачі у місце обліку
1	Прибуткові накладні, ордера	Комірники	На момент прийняття на склад, бухгалтеру щоденно
2	Акт оприбуткування тари	Комірники	Щотижнево, по факту розмитнення вагонів
3	Накладна на внутрішнє переміщення	МВО	На момент переміщення ТМЦ
4	Звіти матеріально-відповідальних осіб	МВО	На момент отримання ТМЦ
5	Звіт про витрати матеріалів на випуск продукції	МВО	На 5 день після закінчення виробничої компанії
6	Накладна на здачу готової продукції	МВО	На 5 день після закінчення виробничої компанії, бухгалтеру до 5-го числа наступного за звітним місяця
7	Звіт про виробництво	МВО	На 3 день після закінчення виробничої компанії
8	Звіт про рух готової продукції	МВО	бухгалтеру до 3-го числа наступного за звітним місяця

Складено автором на основі документації підприємства

Процес підрахунку собівартості продукції це складний процес, оскільки сировина проходить декілька стадії переробки і на виході отримуємо різну продукцію від звичайного оцинкованого листа до профільованого фарбованого листа, при цьому кожного місяця виробляються різна кількість, товщина та різний колір продукції, що ускладнює процес.

Процедура формування собівартості і подання звітності в податкові органи займає на ТОВ «Модуль-Україна» 8-10 робочих днів, для цього використовують програму «1С: Підприємство 8», яка налаштована під процес виробництва і значно полегшує процес формування собівартості. Проте «1С: Підприємство» під час налаштування не можливо врахувати всіх особливостей виробництва, що призводить до частий збоїв в роботі програми і ускладнює процес підрахунку собівартості.

Для того, щоб побачити як статті витрат розподіляються на готову продукцію, було проаналізовано собівартість листа оцинкованого товщиною 0,43 мм за 3 місяці.

Таблиця 2.8

Статті витрат сталі оцинкованої товщиною 43 мм за 2 квартал 2018 року, грн

Стаття витрат	Квітень	Травень	Червень
Амортизація ОЗ загальновиробничого призначення	15 411	18 407	14 379
Витрати на охорону праці, техніку безпеки	-	-	2 145
Внески на соціальні заходи (ЗВЗ)	46 276	59 327	47 601
Добові витрати		27	21
Допоміжна сировина та матеріали	3 009	2 715	1 642
Затрати електроенергії, газу та водопостачання	119 880	102 123	88 142
Затрати МПП (спецодяг, інструмент)	9 402	15 799	14 216
Затрати на обслуговування виробничого процесу	-	2 846	3 037
Затрати на оплату праці (ЗВЗ)	221 806	283 749	228 551
Затрати на оплату службових відряджень		22	20
Затрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	1 843	2 445	2 041
Затрати на утримання, експлуатацію й ремонт, оперативну оренду ОЗ, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	19 614	46 744	49 126
Зворотні відходи (давальницькі)	-117 850	-113 320	-239 960

Продовження таблиці 2.8

Зворотні відходи (зменшують вартість прямих матеріальних виробничих витрат)	-40 350	-223 315	-177 740
Інші загальновиробничі витрати;	37 912	51 284	47 745
Навчання, підвищення кваліфікації, семінари	14 264	46	36
Періодична підписка на газети та журнали в т.ч. електр. версії	169	197	154
ПММ на обслуговування загальновиробничого транспорту	16 774	20 026	18 616
Податки, збори, інші обов'язкові платежі	-	-	1 933
Послуги зв'язку, пошти та інтернету	167	156	131
Послуги пожежної та охоронної сигналізації	935	1 609	852
Послуги страхування та експортної оцінки ОЗ, ІНМА (ЗВЗ)	254	296	320
Прямі виробничі витрати на оплату праці	43 933	71 992	88 375
Прямі виробничі витрати: внески на соціальні заходи	9 562	15 626	19 205
Прямі матеріальні виробничі витрати крім зворотних відходів, в тому числі:	5 323 489	16 056 110	14 106 945
Passerite 225w	12 370	21 877	27 591
Азот рідкий 1 сорт	48 969	88 577	127 149
Алюміній, кг	15 579	25 207	43 454
Вода	659	1 983	6 851
Водень газоподібний реципієнт	47 722	79 147	114 219
Газ	161 193	267 123	412 730
Електроенергія	72 510	137 886	171 189
Мастило	-	1 742	3 735
Свинець С2 чушка	3 318	5 495	3 633
Сталь 0,41*1250	-	-	284 182
Сталь 0,415*1250	2 624 154	11 508 631	8 003 694
Стічні води	50	152	527
Цинк	2 336 964	3 918 291	4 907 990
Санітарно-гігієнічні дослідження	13	74	23
Транспортно-експедиційні витрати	12 480	7 653	45 739
Утилізація та вивіз сміття	4 586	7 632	4 439
Підсумок	5 743 578	16 430 271	14 367 734

Складено автором на основі документації підприємства

Як видно найбільші статті витрат — це витрати на цинк та витрати на сталь, сумарно ці дві статті займають 86,4% собівартості.

У таблиці 2.8 показано розподіл витрат на готову продукцію лист оцинкований 0,43 мм. Розподіл вартості розраховано програмою «1С: Підприємство», налаштовану відповідно специфіки виробництва, список статей, які падають на собівартість розраховується автоматично розподілом загальновиробничих витрат, бухгалтер вибирає лише тип сталі та специфікацію.

2.4. Контроль виробництва готової продукції

Здійснення діяльності будь-якого суб'єкта господарювання контролюється. Контроль може здійснюватися як зовнішніми контролюючими органами, так і внутрішніми службами або окремими особами, які наділені правами на це [32, с. 176].

Сьогодні дедалі більше підприємств приділяють особливу увагу внутрішньому контролю, оскільки він є найважливішим елементом налагодженого механізму управління.

Внутрішній контроль витрат підприємства має здійснюватися: на стадії бюджетування витрат оцінюється оптимальність, раціональність і ефективність різних варіантів управлінських рішень та відповідність їх загальної стратегічної мети розвитку підприємства; на стадії організації та регулювання управлінських рішень оцінюється можливість досягнення бажаних результатів з певними витратами; на стадії обліку контролюють раціональне й ефективне використання виробничих і фінансових ресурсів відповідно до затверджених бюджетів; доцільність і законність господарських операцій підприємства.

Основними елементами служби внутрішнього контролю підприємства є: розроблення положення про службу внутрішнього контролю; складання планів і програм перевірки; визначення методів перевірки; визначення та розроблення форм робочої документації, оформлення результатів перевірки; розроблення форм звітів про результати перевірки; розроблення заходів щодо усунення виявлених недоліків і порушень.

Структура служби внутрішнього контролю багато в чому залежить від напряму діяльності підприємства, її розмірів і конкретних цілей. Для вирішення питань внутрішнього контролю до її складу повинні входити фахівці різних економічних спеціальностей. За необхідності ця служба повинна мати змогу залучати до роботи експертів для вирішення складних питань і консультування. Служба внутрішнього контролю вирішує широке

коло завдань, серед яких: контроль за законністю здійснення операцій, що формують витрати підприємства; контроль за забезпеченням повноти і точності оформлення господарських операцій первинними документами; контроль за відповідністю записів на рахунках бухгалтерського обліку та прийнятої облікової політики; контроль за дотриманням працівниками підприємства посадових інструкцій; контроль за ефективністю витрат підприємства.

Ефективність системи внутрішнього контролю залежить від обґрунтованості складених планів та чіткого виконання нею запланованих робіт. На підставі плану робіт служба внутрішньогосподарського контролю складає програму кожної перевірки. За результатами перевірки служба внутрішнього контролю повинна дати об'єктивні оцінки законності і доцільності здійснених фактів господарської діяльності; повноти відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку; дотримання відображення операцій в часі; забезпечення схоронності активів [66, с. 21].

Отже керівництво зацікавлене в ефективному контролі, як і відділ бухгалтерії, бо завдяки добре організованому контролю простіше вести облік. Не є виключенням і ТОВ «Модуль-Україна» на якому проводяться заходи для покращення контролю, щорічна інвентаризація та заходи з оперативного контролю.

Інвентаризація проводиться у випадках передбачених у таблиці 2.9.

Процедуру інвентаризації можна поділити на декілька етапів. Розглянемо докладніше кожний із них.

Етап 1. Створення інвентаризаційної комісії

Відповідно до п. 1 розд. II Положення № 879 інвентаризаційна комісія створюється розпорядчим документом керівника підприємства (зазвичай – наказом). До складу цієї комісії входять:

– представники апарата управління підприємством;

– бухгалтери (фахівці аудиторської фірми, фізична особа-підприємець, якщо бухгалтерський облік на підприємстві ведеться не штатними бухгалтерами);

– фахівці підприємства, компетентні в проведенні інвентаризації тих або інших видів активів (інженери, технологи, механіки, товарознавці, маркетологи, економісти).

Таблиця 2.9

Випадки проведення інвентаризації на ТОВ «Модуль-Україна»

№	Випадки проведення обов'язкової інвентаризації	Строки/дата проведення	Вид інвентаризації за охопленням активів
1	Перед складанням річної фінансової звітності	Установлені п. 10 Положення № 879	Суцільна
2	При передачі в оренду майна держпідприємства або бюджетної установи, приватизації майна держпідприємства, передачі держпідприємства до сфери управління іншого органу управління і т. п.	На дату передачі	Відповідно до рішення органів управління підприємством
3	При зміні матеріально відповідальних осіб, а при колективній матеріальній відповідальності – при зміні керівника колективу (бригади), вибутті з колективу більше половини його членів або на вимогу хоча б одного члена колективу	На день прийняття-передачі справ	Вибіркова. Інвентаризуються активи, які знаходяться на відповідальному зберіганні
4	У випадку встановлення фактів крадіжки і зловживань, псування цінностей На день встановлення таких фактів	Вибіркова	Обсяг визначається керівником підприємства
5	Згідно із судовим рішенням або на підставі документа, оформленого органом, який відповідно до закону має право вимагати проведення інвентаризації	Строки/дати встановлюються рішенням суду або відповідним документом, але не раніше дня отримання документів	Обсяг установлюється рішенням суду або відповідним документом
6	У випадку техногенних аварій, пожежі або стихійного лиха	На день після закінчення події	Обсяг визначається керівником підприємства
7	У випадку припинення підприємства	На дату ліквідаційного балансу	Суцільна
8	При переході на складання фінзвітності згідно з МСФЗ	На дату переходу	Суцільна
9	У випадку отримання відмови постачальника задовольнити претензію про недовантаження товарів або отримання такої претензії від покупця	На дату отримання відмови/претензії	Вибіркова
10	В інших випадках, передбачених законодавством	Строки та вид інвентаризації визначаються нормативними актами	

Складено автором на основі документації підприємства

Інвентаризація проводиться в присутності матеріально відповідальної особи та повним складом інвентаризаційної комісії. Однак на ТОВ «Модуль-Україна» великий обсяг робіт, одна комісія може не забезпечити проведення

інвентаризації вчасно та повною мірою. Тому створено декілька робочих інвентаризаційних комісій для проведення інвентаризацій у різних місцях зберігання активів і виробництва. До їх складу включаються ті самі фахівці, що й до основної інвентаризаційної комісії. Крім цього, ті самі члени комісій можуть входити і до основної, і до робочої комісії. Голови таких комісій та їх склад також затверджуються розпорядчим документом керівника [68, с. 26].

Етап 2. Підготовчий

До початку інвентаризації виконуються такі дії (п. 5 розд. II Положення № 879):

- перевіряється справність усіх ваговимірювальних приладів;
- завершується опрацювання всіх документів про рух активів і формуються останні на момент інвентаризації реєстри прибуткових і видаткових документів або звіти про рух активів;
- устанавлюються залишки на дату інвентаризації; групуються, сортуються та розкладаються активи за назвами, сортами, розмірами в порядку, зручному для підрахунку. Якщо інвентаризація раптова, то це робиться у присутності робочої інвентаризаційної комісії [38, с. 65].

Етап 3. Перевірочний

На даному етапі проводяться підрахунки, виміри, зважування активів. У ході перевірки складаються інвентаризаційні описи, акти інвентаризації.

Етап 4. Заключний

Закінчення інвентаризації підтверджується оформленням звіральних відомостей (при виявленні розбіжностей між фактичними та обліковими даними) і протоколу інвентаризаційної комісії. У протоколі фіксуються результати інвентаризації. Протокол затверджується керівником підприємства, а зазначені в ньому результати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності [45, с. 126].

Особливе місце займає внутрішній контроль. Внутрішній контроль глибоко проникає у функції менеджменту, організаційну діяльність підприємства, забезпечує інформацією про якість управлінської діяльності,

представляє керівництву дані аналізу, оцінки, рекомендації, поради, а також фінансові прогнози щодо об'єктів, які перевіряються.

Для підвищення ефективності процесу управління на підприємстві впроваджено контрольні процедури на кожній його стадії:

1. На стадії планування реалізуються наступні контрольні функції:
 - оцінка раціональності можливих варіантів запланованих рішень;
 - відповідність запланованих рішень загальній стратегії підприємства.
2. На стадіях організації й регулювання реалізації управлінських рішень необхідним є контроль правильності процесу реалізації прийнятих запланованих рішень для досягнення необхідних результатів.
3. На стадії обліку повинен бути забезпечений контроль:
 - за наявністю і рухом майна;
 - раціональним використанням виробничих ресурсів відповідно до затверджених норм та нормативів;
 - стану виданих й отриманих зобов'язань;
 - доцільності законності господарських операцій підприємства й т. д.
4. На стадії аналізу здійснюється оцінка інформації про результати виконання управлінських рішень на основі її групування на різні складові [9, с. 332].

Потрібно розуміти, що внутрішній контроль — це складна діяльність, яка вимагає певної координації. Різноманіття об'єктів і предметів контролю, їх функціональні розходження визначають необхідність пошуку універсальної структури й організації контрольної діяльності, проте немає загальноприйнятих норм як організувати контроль на підприємстві, тому кожне підприємство бере на себе його організацію.

Висновки до розділу 2

1. ТОВ «Модуль-Україна» — одна з найбільших промислових компаній в Україні, що забезпечує задоволення потреб багатьох галузей в тонколистовому оцинкованому прокаті, фарбованому рулонному прокаті, профнастилі.

Аналіз основних показників діяльності підприємства показав, що підприємство ефективно функціонує, показники господарської діяльності протягом досліджуваного періоду зростали.

2. Основним джерелом інформації підприємства щодо обліку витрат є «Наказ про облікову політику», там вказано також як підприємство розподіляє витрати на постійні та змінні загальновиробничі витрати.

3. Аналізуючи статті витрат рахунку 25 «Напівфабрикати готової продукції», з якої при пакуванні отримуємо рахунок 26 «Готова продукція», можна зробити висновок про зростання собівартості за досліджуваний період.

В структурі статей, як напівфабрикатів так і готової продукції, переважають прямі матеріальні виробничі витрати крім зворотних відходів, їх частка становить від 97,17% до 98,84%. Це свідчить про високу залежність підприємства від вибору постачальника основної сировини.

4. Процес підрахунку собівартості продукції є складним, оскільки сировина проходить декілька стадій переробки і на виході отримуємо різну продукцію – від звичайного оцинкованого листа до профільованого фарбованого листа, при цьому кожного місяця виробляються різна кількість, товщина та різний колір продукції, що ускладнює процес.

Процедура формування собівартості і подання звітності в податкові органи займає на ТОВ «Модуль-Україна» 8-10 робочих днів, для цього використовують програму «1С: Підприємство 8», яка налаштована під процес виробництва і значно полегшує процес формування собівартості. Проте «1С: Підприємство» під час налаштування не можливо врахувати всіх особливостей виробництва, що призводить до частий збоїв в роботі програми і ускладнює процес підрахунку собівартості.

В «Наказі про облікову політику» вказано, як підприємство обліковує ТМЦ (товарно-матеріальні цінності), МШП (малоцінні та швидкозношувані предмети) та МНМА (Малоцінні необоротні матеріальні активи).

5. Сьогодні дедалі більше підприємств приділяють особливу увагу внутрішньому контролю, оскільки він є найважливішим елементом налагодженого механізму управління.

Внутрішній контроль витрат підприємства має здійснюватися: на стадії бюджетування витрат оцінюється оптимальність, раціональність і ефективність різних варіантів управлінських рішень та відповідність їх загальної стратегічної мети розвитку підприємства; на стадії організації та регулювання управлінських рішень оцінюється можливість досягнення бажаних результатів з певними витратами; на стадії обліку контролюють раціональне й ефективне використання виробничих і фінансових ресурсів відповідно до затверджених бюджетів; доцільність і законність господарських операцій підприємства.

Основними елементами служби внутрішнього контролю підприємства є: розроблення положення про службу внутрішнього контролю; складання планів і програм перевірки; визначення методів перевірки; визначення та розроблення форм робочої документації, оформлення результатів перевірки; розроблення форм звітів про результати перевірки; розроблення заходів щодо усунення виявлених недоліків і порушень.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ

3.1. Напрями оптимізації калькулювання собівартості продукції і підвищення ефективності виробництва

Конкурентоспроможність вітчизняних компаній на внутрішніх та зовнішніх ринках збуту змушує їх не лише орієнтуватись на забезпечення високої якості продукції та задоволення потреб споживачів, але й особливу увагу звертати на обсяг понесених при цьому виробничих витрат, підходів до визначення собівартості продукції (робіт, послуг). Сучасні реалії кожної компанії примушують шукати не лише напрями збільшення доходів, але й мінімізації витрат через застосування різних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. У практиці вітчизняних підприємств бухгалтери використовують традиційні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), адже в П(С)БО 16 «Витрати» окреслено лише правила обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [56, с. 34].

Представники бухгалтерської служби на ТОВ «Модуль-Україна» як і на багатьох підприємствах України ігнорують прогресивні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), розмаїття яких представлено в теорії управлінського обліку, саме цей факт свідчить про те, що обрані традиційні методи калькулювання не відповідають інформаційним запитам менеджменту і не дозволяють приймати ефективні управлінські рішення щодо ціноутворення продукції (товарів, робіт, послуг), що базується на показниках обсягу понесених витрат на виробництво продукції (надання послуг, виконання робіт). Проте питання щодо обрання методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) не є винятково складовою управлінського обліку, адже не залежно від того, чи ведеться

управлінський облік на підприємстві чи ні, питання щодо обрання методу калькулювання є важливим елементом облікової політики підприємства, а отже й важливою складовою фінансового обліку [47, с. 76].

Порядок калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у методичних рекомендаціях розкриває загальні правила калькулювання собівартості у галузях, для яких ці рекомендації розроблено. Проаналізований зміст цих методичних рекомендацій свідчить, що лише в п'яти з них чітко визначено методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Систематизація інформації щодо методів калькулювання, наведених в методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Метод калькулювання	Методичні рекомендації
Позамовний	<ul style="list-style-type: none"> – методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.); – методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.); – методичні рекомендації з формування складу витрат і собівартості видавничої та поліграфічної продукції (наказ № 87 від 29.04.2013р.); – методичні рекомендації з формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у кіновиробництві (наказ № 1238/0/16-07 від 10.10.2007р.)
Простий (однопередільний)	<ul style="list-style-type: none"> – методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.); – методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (наказ № 124 від 14.05.2013р.); – методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.); – методичні рекомендації з формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у кіновиробництві
Нормативний	<ul style="list-style-type: none"> – методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.); – методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.); – методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України

Продовження таблиці 3.1

Попроцесний (попередільний)	<ul style="list-style-type: none"> – методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.); – методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (наказ № 124 від 14.05.2013р.); – методичні рекомендації з формування складу витрат і собівартості видавничої та поліграфічної продукції (наказ № 87 від 29.04.2013р.)
Стандарт-кост	– методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.)
Директ-костинг	– методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.)

Джерело: створено на основі [24, с. 184]

Кожне підприємство з урахуванням своїх цілей та стратегії самостійно визначає правила і процедури калькулювання собівартості продукції, не виходячи, однак, за межі П(С)БО 16 «Витрати» [56, с. 43] та методичних рекомендацій, наведених в табл. 2, і відображає їх в своїй облікової політиці.

Провідна роль в П(С)БО 16 «Витрати» [56, с. 44] відводиться саме обліку витрат, а калькулюванню собівартості відводиться другорядна роль. Характеристики обраного методу обліку виробничих витрат визначають способи подальшого калькулювання собівартості. Невеликі компанії не мають можливості здійснити належним чином організацію калькулювання собівартості продукції, оскільки бухгалтер виконує також функції фінансиста та економіста. Керівництво ж великих компаній, відмовляючись від здійснення калькулювання собівартості своєї продукції, обмежує можливості оперативного прийняття оптимальних рішень щодо формування маркетингової і цінової політики, управління витрати і тим самим звужує напрямок зростання прибутку і рентабельності.

Вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості залежить від конкретного завдання, що стоїть перед керівництвом компанії. В теорії управлінського обліку виділяють такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг):

- за повнотою включення витрат до собівартості продукції («директ-костинг», «абзорпшенкостинг»);
- за цільовим зниженням витрат («таргеткостинг», «кайзер-костинг», «стандарткостинг», система «точно в строк», стратегічне управління витратами);
- з метою безперервного удосконалення витрат (функціональний облік – метод ABC, система управління менеджментом, бенчмаркнг – еталонне порівняння).

Суттєвою перевагою деяких документів (наприклад, методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.) та методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.)) є те, що у них запропоновано використовувати такі методи калькулювання як, директ-костинг та стандарткост. Тим самим встановлено орієнтир напрогресивні методи калькулювання, що давно використовуються в зарубіжних компаніях та мають ряд значних переваг, проте підходи до практичної реалізації цих методів відсутні. При складанні фінансової звітності за МСФЗ існує альтернатива у вигляді вибору однієї з двох форм звіту про прибутки і збитки. Цей звіт можуть формувати за функціями та за характером, останній варіант дозволяє відображати детально витрати та зміни запасів готової продукції і незавершеного виробництва, що в підсумку формує собівартість реалізованої продукції. Така форма звіту відповідає формі звіту, що застосовується при методах обліку повних і змінних витрат (абзорпшен-костинг, директкостинг) і дозволяє відображати додаткові показники, що є корисним для потреб управління [65, с. 122].

Основною проблемою таких методів як: «таргет-костинг», «кайзер-костинг», система управління менеджментом, бенчмаркнг – еталонне порівняння, є те, що вони в своїй більшості є теоретичним плануванням прибутку і не можуть слугувати інструментом для визначення собівартості продукції (робіт, послуг). Виходом з даної проблеми може стати

впровадження абсорпшен-костингу, директ-костингу, ABC методу на підприємствах України, оскільки в полі зору перебуває цільова собівартість, ці методи дозволяють знаходити нові, нестандартні рішення в ситуаціях, що вимагають інноваційного мислення.

Розгляд та застосування прогресивних методів калькулювання допоможе ТОВ «Модуль-Україна» робити розрахунок собівартості точнішим та простішим, але потрібно враховувати особливості металообробних підприємств.

3.2. Удосконалення автоматизації системи обліку

У сучасних умовах господарювання найбільш раціональною формою ведення фінансового обліку на підприємствах, як показує практика, є автоматизована журнальна форма бухгалтерського обліку, така форма обліку ведеться на всіх підприємствах, це вимога часу. Здійснення раціонального автоматизованого оперативного обліку на виробництві дасть змогу уникнути негативних явищ утрати сировини і матеріалів підприємства, зведе вірогідність виникнення непродуктивних витрат до мінімуму[48, с. 231].

Облік операційних витрат є зведеною ділянкою облікового процесу по відношенню до інших ділянок, так як він базується майже на всіх документах первинного і зведеного обліку діяльності підприємства, і документація по ньому повинна забезпечувати розподіл витрат за економічними елементами, місцями виникнення, статтями та об'єктами калькуляції. Вхідна інформація обліку операційних витрат на виробництво являє собою сформовану на машинних носіях інформацію, що є результатом вирішення задач з обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації. При автоматизованому бухгалтерському обліку витрат на якість продукції забезпечуються такі переваги:

- можливо формувати планові та фактичні калькуляції в розрізі аналітичних ознак на будь-яку дату поточного місяця;
- використовуючи розширені можливості аналітичного обліку, можлива побудова багаторівневих розрізів статей витрат, необхідних для управління, а також облік витрат за центрами відповідальності в розрізі конкретних видів продукції, що виготовляється.

Можна виокремити основні завдання автоматизації обліку операційних витрат:

- своєчасне, повне і достовірне відображення в обліку фактичних витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг), а також невиробничих витрат;
- контроль правильного використання сировини, матеріалів, палива, енергії, заробітної плати тощо; - обґрунтування калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), правильне складання звітних калькуляцій;
- виявлення й усунення недоліків організації обліку виробництва і матеріально-технічного забезпечення, спрямованого на максимальну економію матеріальних і трудових витрат і на підвищення продуктивності праці [51, с. 42].

Сучасні інформаційні системи дають змогу моделювати операційні витрати, завдяки чому забезпечується прийняття оптимальних управлінських рішень.

В Україні висока популярність продуктів 1С, але звичайно, окрім продукції компанії «1С», на ринку України представлений широкий асортимент програмного забезпечення, розроблений іншими компаніями.

Розглянемо рейтинг автоматизованих програм, які використовуються юридичними та фізичними особами: Турбо-бухгалтер - 3%; Засоби MSOffice - 3%; Інфо-бухгалтер - 6%; БЕСТ - 7%; інше - 16%; 1С -65% [1]. Як бачимо, навіть попри високу конкуренцію, продукція компанії «1С» залишається лідером автоматизації облікових процесів на ринку України.

Проте відношення фахівців до «1С Бухгалтерія» різне: багато фахівців вважають програми 1С найкращими із розроблених засобів для автоматизації бухгалтерського та управлінського обліку. Але існує досить велика кількість фахівців, які вважають програми, розроблені компанією «1С», «сирим» продуктом, який має велику кількість недоліків і помилок [57, с. 167].

Якщо оцінювати програми серії «1С» об'єктивно, то їх не можна назвати ні хорошими, ні поганими. Давати оціночну характеристику програмі «1С» без прив'язки до конкретно взятого підприємства недоцільно. Наприклад, для багатьох компаній «1С: Бухгалтерія для України.8.3» – ідеальне рішення, яке повністю задовольняє їх вимогам щодо автоматизації обліку. Але для інших компаній дана програма абсолютно неприйнятна, оскільки за її допомогою неможливо автоматизувати їх бізнес-процеси і вирішити поставлені завдання.

У ТОВ «Модуль-Україна» також використовують продукт компанії 1С — «1С: Підприємство 8.3». Використання даної ERP програми дозволяє значно спростити ведення обліку. Раніше підприємство використовувало сьому версію програми, яка мала приблизно такий самий функціонал, але як зазначають працівники бухгалтерії була налаштована краще ніж поточна версія.

Перед іншими програмами автоматизованого обліку у системи програм 1С є наступні переваги [2, 3]:

- вона являє собою автоматизовану систему найбільш трудомістких розрахунків для ведення податкового обліку, де формуються і реєструються податкові накладні та необхідні податкові документи. У програмі є можливість спрощення системи оподаткування.

- у програмі є управлінський план рахунків. В управлінський план рахунків користувач може самостійно додавати субрахунки, на відміну від бухгалтерських конфігурацій.

– програма дозволяє планувати оплати, має платіжний календар. В програмі є такі звіти, як «Оборотність запасів», «Графік руху запасів», «Розрахунок потреб запасів» і багато інших необхідних управлінцю звітів.

– в програмі є всі документи, потрібні для ведення управлінського обліку на виробництві. Взагалі, програма більше зорієнтована на користувачів, головними видами діяльності яких є послуги або виробництво, наприклад, проектні роботи та ін. Торгівля також передбачена, але за умови, що вона не є основним видом діяльності компанії, а є одним з напрямків її діяльності.

– головною перевагою «1С» є можливість створювати або допрацьовувати індивідуальні проекти, які враховують бізнес-процеси кожної організації. В процесі тестування 1С на переваги і недоліки значна їх кількість припадає саме на останні.

До недоліків системи програм 1С можна віднести наступні:

– у переважній більшості випадків для того, щоб система програм «1С:Підприємство8» вирішувала всі поставлені перед нею завдання, програму доводиться допрацьовувати;

– багато компаній змушені доплачувати за настройку та постійну підтримку програми;

– система програм «1С:Підприємство8» досить складна в освоєнні і вимагає спеціального навчання користувачів;

– налаштування, впровадження і запуск повинні здійснюватись кваліфікованим 1С-програмістом: всі базові конфігурації 1С можна назвати напівфабрикатами;

– низька безпека і захищеність інформації: завдяки широкій поширеності програм 1С, в мережі Інтернет існує багато способів незаконного доступу та крадіжки даних;

– платні оновлення продуктів: компанія «1С» досить часто випускає оновлення до своїх продуктів. Це пов'язано, як зі змінами в законодавстві

України так і з виправленням помилок роботи в продуктах. Для отримання таких оновлень оформляється недешева платна підписка.

Система програм «1С:Підприємство8» є програмним продуктом з гнучкою конфігурацією, який налаштовується згідно вимог конкретного підприємства.

Підводячи підсумок вищенаведеному, можна відмітити, що система програм «1С:Підприємство 8» має багато переваг, але в ній є й певні недоліки. Оскільки ринкові потреби в автоматизації бухгалтерського і управлінського обліку зростають, то система програм «1С:Підприємство 8» удосконалюється і поширюється з кожним днем.

Окрім підбору правильного програмного забезпечення 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.

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 [48, с. 28].

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. 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 [70, с. 186].

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.

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) [41, с. 187].

Для забезпечення достатньої аналітичності інформації її потрібно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, однозначності тлумачення, достовірності, дохідливості й доречності. «Сира», «не відкалібрована», 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, занижити або завищити деякі витрати тощо [51, с. 76].

Одним з методів покращення обліку витрат є створення довгострокової витратної політики підприємства яка має враховувати, що людські ресурси підприємства – це основні витратно-доцільні 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 [58, с. 251].

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.

Неординарний підхід до покращення роботи бухгалтерського апарату полягає в застосуванні NFC технологій в роботі бухгалтерії. Це технологія представляє собою протокол комунікацій, який передбачає зв'язок між двома пристроями на коротких відстанях з максимальною швидкістю передачі даних.

У компаніях-розробниках цього інформаційного інструменту передачі даних зазначають про зручність використання завдяки швидкості операції та повному контролю над нею (адже NFC-пристрій (термінал) постійно перебуває в руках власника (розпорядника), що в свою чергу дає впевненість у безпеці такої передачі, а щодо радіусу невеликої дії – не втручання в роботу пристрою третіми особами, задля задоволення власних інтересів).

Досить актуальним завданням у напрямку удосконалення технології NFC є їх поступове впровадження у сектор економіки. Значне практичне застосування технології можливе і в бухгалтерському обліку. У

досліджуваному питанні є багато позитивних можливостей, які ще не мають реалізованих практично прикладів. Можливими сценаріями застосування сучасного механізму передачі облікової інформації суб'єктами господарювання завдяки застосуванню технологій NFC є використання як заміни або доповнення до низки вже існуючих первинних бухгалтерських документів і фінансової звітності. За їх допомогою можна буде передавати між собою не у паперовому загальноприйнятому примірнику, а виключно «як дотик» між спеціалізованим обладнанням в одну секунду, які мають обіг як в середині підприємства, так і за його межами. Це є досить актуальним як для внутрішніх користувачів облікової інформації, так і для зовнішніх у процесі здійснення ними господарських операцій на підприємстві.

При застосуванні NFC-технологій на підприємстві скорочуються стадії обробки запитів (операції реєструються, а не документуються), що в свою чергу збільшує продуктивність використання аналізованого інформаційного надбання і кардинально зменшує час на обробку (первинна документація потребує досить багато часу: заповнення, друк, передачу, обробку), що складає від кількох хвилин до кількох годин порівняно з 0.1 секунди за допомогою передачі з застосуванням NFC технології.

Перевагами інновацій у інформаційній складовій, щодо застосування технологій NFC у бухгалтерського обліку є удосконалення, спрощення методики ведення облікових операцій; поступове скорочення непотрібних документів та стадій обробки, які забирають час і кошти; максимізація прибутку й інвестиції вивільнених коштів у власну справу, зростання фінансової незалежності, а також позитивний соціальний ефект.

До недоліків можна віднести, те що цю технологію в Україні практично не використовував і впровадження технології у ТОВ «Модуль-Україна» коштуватиме підприємству дорого та з залученням іноземних підрядників.

Висновки до розділу 3

1. У практиці вітчизняних підприємств бухгалтери використовують традиційні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

(робіт, послуг), адже в П(С)БО 16 «Витрати» окреслено лише правила обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

В теорії управлінського обліку виділяють такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг):

— за повнотою включення витрат до собівартості продукції («директ-костинг», «абзорпшенкостинг»);

— за цільовим зниженням витрат («таргеткостинг», «кайзер-костинг», «стандарткостинг», система «точно в строк», стратегічне управління витратами);

— з метою безперервного удосконалення витрат (функціональний облік – метод ABC, система управління менеджментом, бенчмаркнг – еталонне порівняння).

Розгляд та застосування прогресивних методів калькулювання допоможе ТОВ «Модуль-Україна» робити розрахунок собівартості точнішим та простішим, але потрібно враховувати особливості металообробних підприємств.

2. Удосконалення обліку витрат вимагає від підприємства розуміння проблем, які існують в обліку витрат. Можна виділити декілька основних проблем.

В залежності від системи обліку і калькулювання, витрати можуть мати доцільний характер та навпаки.

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.

Важливою проблемою організації обліку витрат підприємства є встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і

неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їх ролі у скороченні необґрунтованих витрат підприємства.

Для вирішення цих та інших проблем обліку підприємство має розробити довгострокову витратну політику підприємства яка має враховувати, що людські ресурси підприємства – це основні витратно-доцільні чинники його господарсько-фінансової діяльності.

3. Для покращення системи автоматизації обліку, проаналізовано основні програми для автоматизації виробництва. Слід виділити одну з найбільш розповсюджених – «1С: Підприємство», вона найбільше підходить для українського ринку. Розглянуто основні переваги та недоліки «1С: Підприємства».

У ТОВ «Модуль-Україна» також використовують продукт компанії 1С — «1С: Підприємство 8.3». Використання даної ERP програми дозволяє значно спростити ведення обліку. Раніше підприємство використовувало сьому версію програми, яка мала приблизно такий самий функціонал, але, як зазначають працівники бухгалтерії, була налаштована краще, ніж поточна версія.

ВИСНОВКИ

У ході проведення досліджень на тему «Організація обліку і калькулювання собівартості готової продукції, її контроль на підприємстві» було розкрито методику випуску продукції, проаналізовано витрати виробництва та порядок калькулювання, а також представлені рекомендації для покращення організації обліку витрат.

У першому розділі подано теоретичні підходи до визначення витрат, готової продукції, методів калькулювання собівартості та вивчено питання нормативно-правового забезпечення обліку.

1. Витратами доцільно називати вартість ресурсів, що використовуються в подальшому для отримання прибутку, чи досягнення інших цілей підприємства. Подана класифікація витрат підприємств відповідає сучасним науковим підходам, що до визначення витрат.

Термін готова продукція трактується по різному науковцями, але трактування об'єднані за групами на підставі того, що кожен автор акцентує увагу на певному аспекті терміну «готова продукція».

2. Вивчаючи питання нормативного регулювання обліку, зроблено висновок, що існує досить багато законів, кодексів, указів як вітчизняних так і міжнародних, для зручності їх класифіковано за ознаками.

3. Під методом калькулювання розуміється сукупність прийомів розподілу витрат підприємства по калькуляційних статтях і віднесення їх до об'єкту калькулювання. Методи калькулювання залежать від об'єкту калькулювання.

4. Аналіз основних показників діяльності підприємства показав, що підприємство ефективно функціонує, показники господарської діяльності протягом досліджуваного періоду зростали.

5. Аналізуючи статті витрат рахунку 25 «Напівфабрикати готової продукції», з якої при пакуванні отримуємо рахунок 26 «Готова продукція», можна зробити висновок про ріст собівартості за досліджуваний період.

6. Процедура формування собівартості і подання звітності в податкові органи займає на ТОВ «Модуль-Україна» 8-10 робочих днів, для цього використовують програму «1С: Підприємство 8», яка налаштована під процес виробництва і значно полегшує процес формування собівартості. Проте «1С: Підприємство» під час налаштування не можливо врахувати всіх особливостей виробництва, що призводить до частий збоїв в роботі програми і ускладнює процес підрахунку собівартості.

7. Основними елементами служби внутрішнього контролю підприємства є: розроблення положення про службу внутрішнього контролю; складання планів і програм перевірки; визначення методів перевірки; визначення та розроблення форм робочої документації, оформлення результатів перевірки; розроблення форм звітів про результати перевірки; розроблення заходів щодо усунення виявлених недоліків і порушень.

8. Розгляд та застосування прогресивних методів калькулювання допоможе ТОВ «Модуль-Україна» робити розрахунок собівартості точнішим та простішим, але потрібно враховувати особливості металообробних підприємств.

9. Для вирішення проблем обліку підприємство має розробити довгострокову витратну політику підприємства яка має враховувати, що людські ресурси підприємства – це основні витратно-доцільні чинники його господарсько-фінансової діяльності.

10. Для покращення системи автоматизації обліку, проаналізовано основні програми для автоматизації виробництва. Розглянуто основні переваги та недоліки «1С: Підприємства».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азьмук Л. А. Мікроекономічна теорія виробництва та витрат: навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисц. Вид. 2-ге, без змін. К. : КНЕУ, 2005. 160 с.
2. Андросенко О. О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Економіка і менеджмент. 2016. Вип. 15. С. 122-126.
3. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2006. 440 С.
4. Давидов Г. М., Кужельний М. В. Аудит: підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. 2009. 495С.
5. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навч. посіб. Житомир, 2011. – 416С.
6. Байдик О. В., Сопко В. Р. Бухгалтерський облік у виробництві *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 2. С.31-38.
7. Басманов І. А. Калькулювання собівартості виробничої продукції. М.: Фінанси и статистика, 2004. 296С.
8. Боярський Ю.І. Оцінка залишків незавершеного виробництва: проблеми визначення. *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 2(20).URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/43766/40486> (дата звернення: 25.05.2019).
9. Болюх М. А., Бурчевський В. З., Горбатюк М. І та ін. Економічний аналіз : навч. посіб. Вид. 2-е, перероб. і доп. К. : КНЕУ, 2013. 556 с.
10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник – 6-е вид., перероб і доп. Житомир. Рута, 2005. 756С.
11. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_1/2.pdf. (дата звернення: 25.05.2019).
12. Бухгалтерський облік формування витрат виробництва і

калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). *Все про бухгалтерський облік*. 2014. № 91. С.23-26.

13. Вагонова О. Г. Управління процесом формування виробничих витрат на спорудження та ремонт підготовчих виробок вугільних шахт : дис. канд. ек. наук. Дніпропетровськ, 2015. 116 с.

14. Відображення в обліку витрат на виробництво. *Бухгалтерія*. 2012. №30. С. 96-102.

15. Войтенко Т.В. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. Харків. Фактор, 2005. 266 с.

16. Гладких Т.В. Фінансовий облік в схемах і таблицях: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 479 с.

17. Гнилицька В. С. Підходи до калькулювання собівартості продукції відповідно до НП(С)БО. *Регіональні перспективи*. 2014. №2-3. С. 129- 133.

18. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. К. : Лібра, 2003. 704 с.

19. Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік :навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. Київ. ЦУЛ, 2015. 425 с.

20. Давидович І. Є. Управління витратами: навч. посібн. К. : Центр учбової літератури, 2008. 319 с.

21. Давидюк Т. В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення. *Економіка: реалії часу*. 2016. №1(23). С. 6-13.

22. Дерій В.А. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. №4. С. 7-11.

23. Дерій В.А. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. №1(26). С.154-160.

24. Діброва Н. О. Калькулювання фактичної собівартості та облік готової продукції. *Виробництво і собівартість продукції*. Дніпропетровськ. Баланс-клуб, 2006. № 3. С. 33-49.

25. Домбровський В. М. Управлінський облік: навч. посіб. К. : КНЕУ,

2005. 278 с.

26. Дрозд В. Д. Формування собівартості та облік у допоміжних виробництвах. *Виробництво і собівартість продукції*. Дніпропетровськ. Баланс-клуб, 2016. № 3. С.96-101.

27. Єлісеєва О. К., Гільорме Т. В. Обґрунтування підходів щодо обліку та аудиту витрат операційної діяльності підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. 2016. Випуск 9. С.759-764.

28. Жадько К.С., Семенюта В. В., Олійник Л. Ш. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. К. : Центр учбової літератури, 2008. 112 с.

29. Ждан В.І., Хаустова Є.Б., Колос І.В., Бондаренко О.С. Теорія бухгалтерського облік: навч.посіб. К.: Центр навч. літератури, 2006. 384 с.

30. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку.К. : фірма “ДіКсі”, 2007. 332 с.

31. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: підручник. 2-те вид., перероб. і доп. Київ.Знання, 2009. 422 с.

32. Загородній А. Г., Партин Г. О. Управлінський облік: навч. посіб. К. : Знання, 2007. 303 с.

33. Задорожний З. В., Крупка Я. Д. та ін. Фінансовий облік: підручник К.: Хай-Тек Прес, 2011. 544 с.

34. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». *Бухгалтерія*. 2017. №5. С.12–17.

35. Закон України «Про вилучення з обігу, переробку, утилізацію, знищення або подальше використання неякісної та небезпечної продукції». Редакція від 18.12.2017 (дата звернення: 11.04.2019)

36. Зінкевич О.В. Щодо обліку стану та руху основних засобів як елементу інформаційного забезпечення. *Сучасні проблеми економіки в умовах глобальної фінансової нестабільності*. Тернопіль. 2010. С. 64-66.

37. Іваницька Т. Є. Аналіз методів обліку витрат і калькулювання

собівартості продукції будівельного підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. Випуск 1(01). 2016. С.129-134.

38. Кожин В. Я. Бухгалтерский учет. М.: «Экзамен», 2006. 815 с.

39. Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку. *Економіка та управління на транспорті*. 2015. Вип. 1. С.79–90.

40. Крупка, Я. Д. Облік як основа контролю витрат за місцями їх виникнення та сферами. *Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції*. 2010. № 4. С.168-179.

41. Левицька С. О. Виробничі запаси як об'єкт внутрішнього контролю. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія"*. 2017. Вип. 4. С. 200-206.

42. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. 2-ге вид., випр. К. : Знання-Прес, 2006. 317 с.

43. Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. К. : Центр навчальної літератури, 2008. 556 с.

44. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 254 с.

45. Малахов В. А. Дискусійні питання визначення методики аудиту витрат на українських підприємствах. *Бізнес-Інформ*. 2015. № 12. С.263-268.

46. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від від 9 липня 2007 року №373.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07> (дата звернення: 11.06.2019)

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

48. Мордвінцева Т. В. Методи обліку витрат і методи калькулювання: їх взаємозв'язок та різниця. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2014_2/195.pdf (дата звернення:

11.06.2019).

49. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 9. С. 225.

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

51. Мошковська О. А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно з вітчизняним законодавством: подальший розвиток і шляхи вдосконалення. *Вісник ЖДТУ*. Серія «Економічні науки». 2009. №3(49). URL: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/23.pdf. (дата звернення: 15.09.2019).

52. Муковоз З. І. Облік супутньої (побічної) продукції. *Баланс-клуб*, 2008. № 3. С. 134-140.

53. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник. К.:Книга, 2014. 544 с.

54. Ніпорко Н. І. Поняття системи та методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. *Вісник ОНУ ім. І. І. Мечникова*. 2014. Вип. 5-6. С.130-133.

55. Остапенко Т. М. Інтерпретація прямих та непрямих витрат для цілей калькулювання. *Економіка. Управління. Інновації*. Випуск №2(10). 2013. С. 57-63.

56. Подолянчук О. А. Первинний документ в аудиті: факт господарських операцій чи доказ? *Економічні науки*. 2013. Вип. 10(4). С. 135-140.

57. Писаренко Т. М. Особливості організації обліку у бюджетних установах. *Економічні науки*. Вип. 10(2). 2013. С. 193-202.

58. Плешонкова Л. Виробнича собівартість і калькулювання промислової продукції. *Баланс*. 2014. № 7. С.34-41.

59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Редакція від 16.09.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1065-19> (дата звернення: 18.10.2019).

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Редакція станом від 09.08.2013р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 18.10.2019).
61. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Тернопіль. Економічна думка. 2004. 416 с.
62. Пушкар М. С. Розробка систем обліку: навч. посібник. Тернопіль. Карт-бланш. 2013. 198 с.
63. Пшенична А. Ж. Аудит: навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2008. 320С.
64. Радченко К.М. Сутність витрат як економічної категорії та їх місце в системі управління підприємством. URL: http://archive.nbu.gov.ua/portal/natural/Vkhdtusg/2010_105/43.pdf. (дата звернення: 20.07.2019).
65. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит : навч. посіб. К. : ЦУЛ. 2008. 416 с.
66. Сиротюк Г. В., Петришин Л. П. Методи обліку витрат виробництва підприємств лакофарбової промисловості та шляхи їх удосконалення. 2014. С. 131-137.
67. Скиба П. Р. Аудит: організація і методика. К. : Знання, 2014. 312 с. URL: <https://docviewer.yandex.ua/?url=http%3A%2F%2Ffipo.donnuet.dn.ua>. (дата звернення: 01.07.2019).
68. Скрипник М. І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять. *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 2(14). С.202-206.
69. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії. URL: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum./Vzhdtu_econ/2015_4/33.pdf. (дата звернення: 28.08.2019).
70. Слюсарчук Л. В. Вплив класифікації затрат на прийняття управлінських рішень. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 6. С.102–106.
71. Сльозко Т. М. Організація обліку: навч. Посібник. Український держ. ун-т фінансів та міжнар. торгівлі. К.: Центр учбової літератури. 2008.

224 с.

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

73. Сопко В. В. Облік витрат і калькуляція собівартості продукції у промисловості. К. Техніка, 2006. 112 с.

74. Сук Л. К. Фінансовий облік: навч. посібник. К.: Знання. 2010. 631 с.

75. Турило А. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 11. С.85-88.

76. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посібник. К.: Знання. 2007. 231 с.

77. Фаріон В. Г. Деякі аспекти класифікації та обліку матеріальних витрат на підприємствах спиртової промисловості. *Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки*. Сер. Економічні науки. 2009. № 27. С.108-112.

78. Федосова Т. В. Бухгалтерський облік. Конспект лекцій. 2007. 336 с.

ДОДАТКИ