

**Міністерство освіти і науки України  
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника**

**Економічний факультет  
Кафедра обліку і оподаткування**

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА  
на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти  
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ  
ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ ЕКОНОМІЧНИЙ  
КОНТРОЛЬ**

виконав:  
студент спеціальності  
071 “Облік і оподаткування”  
Лиско В.А.

науковий керівник:  
д.е.н., проф. Баланюк І.Ф.

рецензент:  
д.е.н., проф. Левандівський О.Т.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА.....</b>	<b>8</b>
1.1. Суть обліково-аналітичного забезпечення в управлінні витратами виробництва.....	8
1.2. Роль витрат виробництва як об'єкта управління, обліку, аналізу та контролю.....	12
1.3. Огляд нормативно-правових документів, що регламентують обліково-аналітичне забезпечення витрат виробництва.....	21
Висновки до розділу 1.....	26
<b>РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА</b>	<b>28</b>
2.1. Облік витрат за місцем їх виникнення і центрами відповідальності.....	28
2.2. Облік комплексних витрат виробництва та їх розподілення за видами продукції.....	35
2.3. Вдосконалення обліку витрат в виробництва.....	43
Висновки до розділу 2.....	52
<b>РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА.....</b>	<b>53</b>
3.1 Особливості контролю витрат виробництва.....	53
3.2 Оперативний контроль витрат виробництва за місцями їх виникнення.....	69
3.3. Контроль формування собівартості продукції.....	76
Висновки до розділу 3.....	82
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>83</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>87</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>97</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** У сучасних умовах господарювання ефективно управління діяльністю підприємства залежить від ступеня забезпечення повною, достовірною та оперативною інформацією, що забезпечує прийняття управлінських рішень. Саме таку інформацію, може надати належно організована система обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробництва, яку можна визнати як центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку підприємства. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами дає можливість керівникам підприємств за допомогою даних обліку своєчасно виявляти проблеми та варіанти їх вирішення.

Основною метою управління витратами виробництва виступає їх мінімізація при формуванні собівартості продукції, як складової забезпечення конкурентоспроможності підприємства на ринку. Управління витратами залежить від оперативності обліку та контролю витрат ресурсів, за їх місцями виникнення та центрами відповідальності, а також додержання якісних стандартів продукції та складових її собівартості. Дослідження, які були проведені щодо управління витратами виробництва показали, що функції обліку в даній сфері мають деякі недоліки, що потребують удосконалення. Висока собівартість продукції обумовлена тим, що не здійснюється аналітичний облік перевитрат ресурсів у ході виробництва, утворення технологічного браку; недотримання інформаційного циклу управління й інших недоліків.

Отже, питання обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробництва та їх контроль є важливими для управління підприємством, що і визначає актуальність теми дослідження.

Дослідження наукових розробок та публікацій показало, що особливості обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробництва та їх економічний контроль є предметом дослідження багатьох науковців. Серед них

І.Б. Садовська, Т.В. Божидаркін, К.Є. Нагірська, М.Т. Білуха, Т.В. Микитенко, О.А. Шуст, С.І. Мельник, І.В. Свиноус, І.Ф. Баланюк, Л.С. Сас, Т.Л. Кузьмін, М.В. Смушак, О.В. Зінченко, К.І. Сайко, О.В. Лишиленко, С.Л. Іваніна, С.Ф. Голов, Ю.А. Верига, Ф.Ф. Бутинець та ін. Наукові дослідження вчених в цій галузі, без сумніву відіграють важливу роль у вдосконаленні обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробництва. Водночас із постійним розвитком облікової практики та впровадженням міжнародних стандартів обліку та звітності, питання обліково-аналітичного забезпечення управління витратами залишається актуальним. Це зумовлює необхідність подальших досліджень, зокрема розробки конкретних підходів і рекомендацій щодо вдосконалення обліку виробничих витрат, методики їх аналізу, а також зміцнення контрольної та інформаційної ролі обліку в управлінні процесом виробництва та використання сучасних методів попереднього та поточного контролю за дотриманням нормативів витрат.

**Мета і завдання дослідження.** Мета кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій для вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими витратами та їх економічного контролю.

Для досягнення поставленої мети визначено та розв'язано наступні теоретичні та практичні задачі:

- визначити суть обліково-аналітичного забезпечення в управлінні витратами виробництва;
- розглянути роль витрат виробництва як об'єкта управління, обліку, аналізу та контролю;
- проаналізувати нормативно-правові документи, що регламентують обліково-аналітичне забезпечення витрат виробництва;
- дослідити облік витрат за місцем їх виникнення і центрами відповідальності
- охарактеризувати порядок обліку комплексних витрат виробництва та їх розподілення за видами продукції;

– розробити пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат в виробництва;

– систематизувати організаційно-методичні аспекти контролю витрат виробництва.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методичних і організаційних питань з обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробництва та їх економічного контролю.

**Об'єктом дослідження** є процес обліково-аналітичного забезпечення управління витратами та їх економічного контролю ТОВ «ЗСБ».

**Методи дослідження.** У процесі дослідження застосовувалися наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних явищ і процесів, зокрема: методи наукового узагальнення (при дослідженні суті обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробництва та визначенні їх ролі як об'єкта управління, обліку та контролю); методи індукції, дедукції, класифікації, порівняння, наукового абстрагування, аналізу та синтезу (при дослідженні обліку витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності, обліку комплексних витрат виробництва та їх розподілення за видами продукції та обґрунтуванні пропозицій щодо вдосконалення обліку витрат виробництва); методи системного та комплексного аналізу (при дослідженні контролю витрат виробництва та їх впливу на ефективність діяльності підприємства); нормативного обліку і калькулювання собівартості продукції (для застосування в виробництві) й інші методичні прийоми.

Для опрацювання кількісної інформації, яка одержана у процесі дослідження застосовувалась ПЕОМ із використанням пакетів Microsoft Word, Microsoft Excel.

**Інформаційною базою дослідження** є законодавство, нормативні акти з питань обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробництва та їх економічного контролю, наукові праці та публікації у періодичних виданнях вчених економістів і практиків за напрямом дослідження.

**Наукова новизна** одержаних результатів полягає в узагальненні рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробництва та їх економічного контролю.

Основними результатами проведеного дослідження, що становлять наукову новизну, є: обґрунтовано класифікацію витрат виробництва з використанням нормативного методу за місцями виникнення витрат і відповідними центрами відповідальності; удосконалено використання нормативного методу обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості виробленої продукції; розподіл комплексних витрат виробництва з використанням нормативного коефіцієнту між видами виготовленої продукції підприємства; обґрунтовано доцільність запровадження оперативного контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у тому, що на основі теоретичного дослідження і вивчення практичної діяльності ТОВ «ЗСБ» розроблені рекомендації з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробництва та їх контролю. Впровадження рекомендацій в практичну діяльність ТОВ «ЗСБ» підвищить достовірність обліково-аналітичної інформації, що сприятиме підвищенню ефективності роботи підприємства та зміцненню його фінансового стану.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення на VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Сталий розвиток аграрної сфери: інженерно-економічне забезпечення» присвяченої 65-річчю ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут», що відбулася 10 квітня 2024 року у ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут» доповіді на тему «Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами підприємств». Окрім того за підсумками проведеного дослідження була надрукована стаття «Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами виробництва та їх економічний контроль» у Міжнародному науковому журналі «Інтернаука». Випуск 9 (164) / 2024.

**Структура і обсяг випускної кваліфікаційної роботи.** Дослідження складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний обсяг роботи становить 97 сторінок, у тому числі 16 таблиць та 9 рисунків. Список використаних джерел налічує 89 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА

#### **1.1 Суть обліково-аналітичного забезпечення в управлінні витратами виробництва**

В умовах конкурентно-ринкового середовища ефективне функціонування підприємства залежить від належно організованого управління ним. Функціонування підприємства відбувається в умовах зростання конкурентного протистояння за ринок збуту продукції та підвищення якісних параметрів продукції, що вимагає утворення ефективної системи управління витратами, основою якої є обліково-аналітичне забезпечення.

Систему обліково-аналітичного забезпечення слід розглядати як комплекс систем обліку, аналізу та контролю, що взаємодіють через потоки оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації, під час її формування та передачі [75, с. 80]. Головною метою цієї системи є забезпечення обґрунтованості і ефективності в процесі управління діяльністю підприємства, а також взаємодії із зовнішніми користувачами. Основою системи обліково-аналітичного забезпечення виступає облікова та аналітична підсистеми, так як саме вони відповідають за постійне формування, накопичення, класифікацію і узагальнення необхідної інформації та її аналіз. Цей процес здійснюється відповідно до сформованої методології та технології обліку, яка розроблена на підприємстві.

Управління витратами за складом і структурою дозволить їх оптимізувати. Під управлінням витратами розглядається сукупність управлінських дій, що спрямовані на формування та регулювання витрат, що враховують економічні закони з метою досягнення їх оптимального рівня. Основними завданнями, які ставляться перед управлінням витратами є: контроль за господарською діяльністю підприємства; аналіз зміни рівня, обсягу



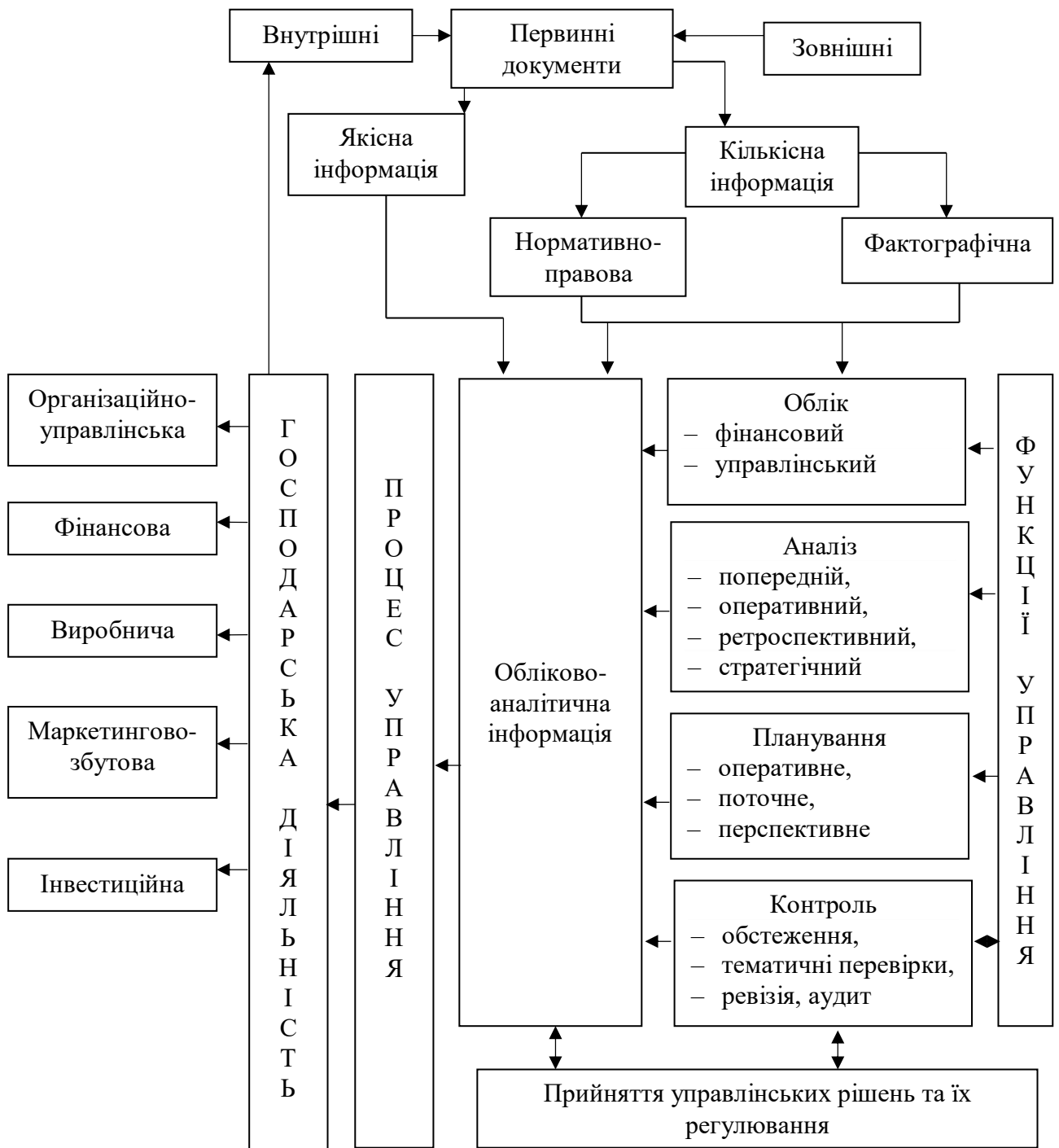
і структури витрат на обсяг виробленої продукції та її одиницю; накопичення інформації про витрати; нормування та планування витрат в розрізі елементів, структурних підрозділів та видів продукції; виявлення можливостей заощадження ресурсів та оптимізації витрат [35].

Обліково-аналітична інформація виступає інформаційним ресурсом для управління підприємством, формуючись у процесі виконання трьох основних функцій управління: обліку, аналізу і контролю. Зокрема, облік слугує базою для аналізу, а результати аналізу, у свою чергу, стають підґрунтям для здійснення контролю та надання необхідної інформації користувачам [23, с. 57]. У сучасній економічній літературі науковці пропонують різні підходи до визначення поняття «обліково-аналітичне забезпечення», залежно від об'єкта та предмета дослідження. Отже, під обліково-аналітичним забезпеченням управління витратами можна розуміти забезпечення обліково-аналітичною інформацією, у частині витрат, що необхідна для прийняття ефективних управлінських рішень для мінімізації фінансових ризиків, та оптимізації витрат виробництва. З огляду на зазначене, метою обліково-аналітичного забезпечення є поєднання процедур обліку, аналізу та контролю для підготовки якісної і достовірної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства, а також своєчасне надання необхідної інформації зацікавленим користувачам. Доцільність обліково-аналітичної інформації, що призначена для управління витратами характеризується такими якісними ознаками, як: зрозумілість, достовірність, суттєвість, оперативність тощо.

Основними функціями, обліково-аналітичного забезпечення управління витратами є:

- інформаційна – надання інформації про витрати на виробництво для прийняття управлінських рішень;
- облікова – повна та достовірна фіксація витрат виробництва підприємства;
- аналітична – проведення аналізу витрат виробництва підприємства за даними обліку та звітності [50, с. 160].

Застосування даних обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими витратами дасть можливість удосконалити систему управління виробництвом на підприємстві. За допомогою обробки даних окремих технологічних операцій можна отримувати комплексні дані, що характеризують господарські явища, процеси та їх результати (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами в управлінні виробництвом**

*Джерело: Розробка автора*

Інтеграція має відбуватись залежно від функцій обліку в управлінні підприємством, змісту даних, методів їх отримання і способів групування. Запропонована інтегрована система обліку витрат виробництва продукції дасть можливість вирішити такі завдання: своєчасно отримувати та надавати управлінському персоналу інформацію про розмір економії чи перевитрат матеріальних ресурсів порівняно з встановленими нормами та лімітами в розрізі центрів витрат і центрів відповідальності: застосовувати оптимальний та ефективний для управління витратами метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції; контролювати використання ресурсів на всіх стадіях технологічного процесу.

На обліково-аналітичне забезпечення управління витратами підприємства впливають чинники, що визначають методи обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції. Чинники, які впливають на витрати можна розділити на зовнішні (регулювання держави, стан ринку, ціни на матеріально-технічні ресурси, інфляція, конкуренція, кон'юнктура ринку, політичні і соціальні норми, умови і система оподаткування), та внутрішні (обсяги виробництва, організаційні особливості виробництва, технологічні особливості процесу виробництва, структура виробничої програми та облікова політика в частині обліку витрат суб'єкта господарювання) [70, с. 269].

Аналіз різних підходів вітчизняних дослідників (А.М. Штангрет, В.В. Вольська, І.Б. Садовська, Т.Г. Камінська, Т.М. Безродна,) до визначення терміну «обліково-аналітичне забезпечення» показує, що його можна розглядати як процес, що охоплює підготовку, узагальнення обліково-аналітичної інформації, її аналіз та контроль [5; 18; 31; 74; 88].

Отже, враховуючи дослідження поняття «обліково-аналітичне забезпечення» можна узагальнити, що управління витратами, це складний багатоаспектний процес з метою досягнення високого економічного результату діяльності підприємства. На сьогоднішній день управління витратами передбачає формування раціональної, чіткої та безперебійно функціонуючої системи, з наступними елементами: прогнозування і планування витрат;

нормування витрат; облік витрат; калькування собівартості; аналіз витрат і собівартості; контроль і регулювання процесу управління витратами.

## **1.2 Роль витрат виробництва як об'єкта управління, обліку, аналізу та контролю**

Здійсненні витрати при виробництві продукції визначають величину собівартості. Витрати виробництва є одним з центральних об'єктів обліку, адже необхідно постійно здійснювати контроль за ними управлінським персоналом. Виконання даних завдань може забезпечити відповідно організоване обліково-аналітичне забезпечення, досконала система бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю, що в змозі задовольнити потреби внутрішніх користувачів інформацією для прийняття дієвих управлінських рішень [2, с. 14].

Сутність поняття витрат розкривається у національних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Так Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» трактує витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу власниками) у звітному періоді [52]. Проте, МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансових звітів» визначає витрати як зменшення економічних вигод чи потенціалу корисності у звітному періоді у вигляді вибуття або споживання активів чи у вигляді виникнення зобов'язань, які призводять до зменшення чистих активів / власного капіталу, за виключенням зменшення, що пов'язане з виплатами власникам [49].

Ознаки, за якими визнаються витрати у відповідності до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» наведено у табл. 1.1.

**Ознаки ідентифікації «витрат» відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»**

<b>Визнаються витратами</b>	<b>Не визнаються витратами</b>
Фіксуються у бухгалтерському обліку водночас із зменшенням активів чи збільшенням зобов'язань	Передоплата (аванс) за запаси, роботи чи послуги
Витрати, що неможна пов'язати прямо з доходом звітного періоду, фіксуються у складі витрат відповідного звітного періоду, у якому вони здійснені	Погашення одержаних позик
	Інші зменшення активів чи збільшення зобов'язань, які не відповідають характеристикам, визначеним НП(С)БО
Коли актив забезпечує отримання економічної вигоди впродовж декількох звітних періодів, тоді витрати визначаються за допомогою систематичного розподілу вартості активу серед відповідних звітних періодів	Витрати, що виникають у зв'язку із зменшенням власного капіталу у відповідності до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
Витрати відносяться до витрат відповідного періоду з одночасним визнанням доходу, для одержання якого вони були здійснені	

*Джерело: [55]*

Найґрунтовніше сутність поняття «витрати» визначено Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Згідно з яким витрати фіксуються в бухгалтерському обліку водночас із зменшенням активів чи збільшенням зобов'язань.

Таким чином, витратами звітного періоду вважаються зменшення активів, чи збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, з умовою, що витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами відповідного періоду водночас із визнанням доходу, для одержання якого вони понесені. Витрати, що неможна прямо зв'язати із доходом відповідного періоду, фіксуються у складі витрат звітного періоду в якому вони були понесені. Коли актив забезпечує отримання економічних вигод протягом декількох звітних періодів, тоді витрати розраховуються за

допомогою систематичного розподілу вартості активу між відповідними звітними періодами [55].

Не визнаються витратами: передоплата за запаси, роботи, послуги; погашення одержаних позик; інші зменшення активів чи збільшення зобов'язань, які не відповідають характеристикам, що наведені у пункті 6 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»; витрати, що відображають зменшення власного капіталу у відповідності до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [55].

У ринкових умовах господарювання неабиякого значення набуває управління витратами. Навіть зростання обсягів продажу відходить на другий план, адже продукція має надходити на ринок саме тоді, коли її можна буде найвигідніше продати. Тобто після того, як буде розпродана попередня партія і продукція стане користуватися попитом. У перекладі з англійської такий управлінський підхід означає «скупе виробництво та мислення». «Скупість» у даному випадку спрямована на безглузді витрати. Саме цей підхід доцільно використовувати при обґрунтуванні потреби випуску певного асортименту продукції та витрат на її виробництво.

Відповідно до статті 13 Закону України від 16.07.99 р. №996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» собівартість продукції визначається після закінчення звітного періоду. Тому оперативне управління витратами потребує побудови економічно обґрунтованої їх класифікації у розрізі складових частин собівартості (тобто елементів та статей витрат). Для цього необхідна продумана класифікація витрат, яка сприятиме розумінню їх суті та реалізації всіх функцій оперативного управління ресурсами [68].

Класифікація витрат – це групування однорідних витрат за визначеними ознаками (технологічним призначенням та економічним змістом) з метою їх обліку, аналізу та контролю. На законодавчому рівні основним нормативним документом, яким користуються на підприємствах для класифікації, витрат є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». А для внутрішньогосподарського обліку та розрахунку собівартості продукції

застосовується класифікація витрат згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 №373. Основним недоліком зазначених вище класифікацій є те, що вони не відповідають організаційно-технологічним особливостям виробництва. Так, значна частка сировини й матеріалів для виготовлення виробів, нові технології використання матеріалів та відходів виробництва, зростання витрат на дослідження ринку й конкурентів не знайшли відображення в цих класифікаціях. А пунктом 11 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості пропонується підприємствам визначати самостійно, що значно ускладнює контроль за доцільністю витрат і ціноутворенням [55]. Тому не на всіх підприємствах номенклатура статей витрат є однаковою.

Нові умови господарювання потребують нових підходів до класифікації витрат з метою обліку, контролю та регулювання діяльності підприємств. На рис. 1.2 запропонована удосконалена єдина система класифікації витрат виробництва і реалізації продукції. Така система сприятиме здійсненню оперативного управління витратами та розумінню їх сутті, дасть можливість розраховувати виробничу і повну собівартість продукції, використовуючи класифікацію витрат за функціями процесу виробництва.

За технологічною ознакою витрати пропонується поділяти на основні (виробничі, технологічні) і допоміжні (що забезпечують обслуговування процесу виробництва та управління). Витрати, які формують собівартість реалізованої продукції, належать до основних витрат діяльності підприємств. Це прямі витрати на сировину та матеріали, оплату праці робітників, зайнятих у виробництві, з відрахуваннями на соціальне страхування, паливо, воду на технологічні цілі, амортизаційні відрахування, загальновиробничі витрати.



**Рис. 1.2. Класифікація витрат виробництва і реалізації продукції**

*Джерело: Розробка автора*



Допоміжні витрати (запропонована номенклатура статей наведена в табл. 1.2) включають витрати на виробничо-технічне, технічне й господарське обслуговування виробництва, адміністративне управління підприємством, витрати маркетингово-збутової діяльності та інші операційні витрати.

Таблиця 1.2

### Номенклатура статей допоміжних витрат підприємств

№ п/п	Найменування витрат	Зміст витрат
1	Витрати на технічне, виробничо-технічне та господарське обслуговування	Утримання та експлуатація основних засобів та інших необоротних активів загальногосподарського призначення. Оплата праці робітників допоміжних виробництв з відрахуваннями на соціальні заходи. Ремонт необоротних активів загальногосподарського призначення. Амортизація основних засобів та інших необоротних активів загальногосподарського призначення. Страхування майна та ризиків. Обслуговування виробничого процесу. Охорона праці. Дослідження та утримання загальнозаводських лабораторій.
2	Витрати на управління підприємством	Оплата праці працівників апарату управління з відрахуваннями на соціальні заходи. Матеріально-технічне забезпечення апарату управління. Оплата службових відряджень. Придбання літератури, оплата за підвищення професійного рівня, за експлуатацію та обслуговування технічного обладнання. отримання ліцензій та інших соціальних дозволів. Державні послуги. Проведення аудиту. Представницькі витрати. Фінансові витрати. Інші операційні витрати.
3	Реалізаційні витрати	Транспортування готової продукції. Утримання спеціалізованого магазину. Утримання службовців відділу збуту. Реклама. Податки, збори та інші обов'язкові платежі.
4	Витрати на упакування та збереження продукції	Придбання чи виготовлення тари та пакувальних матеріалів. Утримання та експлуатація обладнання й устаткування складів готової продукції. Утримання робітників складів
5	Маркетингово-збутові витрати	Утримання служби маркетингу. Підготовка кадрів, інше

Джерело: Розробка автора.

Витрати технічного обслуговування пов'язані з забезпеченням робочого стану транспортних засобів, прес-форм та моделей.

До витрат виробничо-технічного обслуговування відносять витрати допоміжних цехів підприємств, що забезпечують електроенергію, пар, тепло та здійснюють ремонт технологічного устаткування.

Витратами на господарське обслуговування визнаються витрати пов'язані з утриманням та ремонтом приміщень, будівель, прибиранням території, охороною.

Витрати на управління безпосередньо пов'язані з діяльністю адміністрації підприємства (заробітна плата з відповідними відрахуваннями, технічно-матеріальне забезпечення, тощо), та витрати фінансової діяльності підприємства (фінансові втрати від невдалих інвестицій), витрати на відсотки за кредити, собівартість реалізації фінансових інвестицій, втрати від неопераційних курсових різниць, інші операційні витрати.

Витрати маркетингово-збутової діяльності доцільно розділити на три групи: реалізаційні витрати; витрати на упаковку та зберігання продукції (витрати пакувальних матеріалів, ремонт тари); витрати маркетингової діяльності (витрати на маркетингові послуги, дослідження ринку, рекламу та ін.).

За методом перенесення вартості на продукцію витрати класифікують як прямі і непрямі.

Прямими визнаються витрати, що можна прямо віднести до конкретного об'єкта і які включаються до його виробничої собівартості. Прямими виробничими витратами є матеріали, сировина, оплата праці працівників, зайнятих у виробництві, та нараховані на неї, витрати на паливо, енергію, воду, амортизацію основних виробничих засобів.

Непрямими є витрати, які не можна віднести прямо до об'єкта витрат, тому їх згруповують за видами та характеристиками встановленої однорідності, а потім поділяють між об'єктами витрат пропорційно обраній базі розподілу. На підприємствах загальновиробничі витрати відносять до непрямих (на

обслуговування та використання обладнання, забезпечення та управління виробництвом) та загальногосподарські витрати, витрати на маркетинг і збут, інші операційні витрати.

Окремі прямі витрати виробництва можуть бути одночасно прямими й непрямими щодо різних об'єктів. В умовах безперервного технологічного процесу вони розподіляються за видами виробленої продукції пропорційно машино-годинам роботи обладнання, нормативної собівартості продукції та ін. Тобто класифікація витрат за ознакою того, прямі вони чи ні, залежить від організаційно-технологічних особливостей підприємства та конкретних напрямків його діяльності.

Класифікація витрат за ступенем впливу на них обсягів виробництва на змінні та постійні пропонується поглибити виділенням умовно-постійних витрат. Такий новий клас витрат дозволить виявляти взаємозв'язок між виробничими потужностями, матеріальними й трудовими ресурсами та відповідними витратами. Враховуючи особливості виробництва класифікація витрат за такими ознаками запропонована в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

### Постійні, змінні та умовно-постійні витрати виробництва

Постійні витрати (не впливає зміна обсягу виробництва)	Змінні витрати (впливає зміна обсягу виробництва)	Умовно-постійні
1	2	3
1. Постійні загальновиробничі витрати	1. Витрати сировини, основних та допоміжних матеріалів	1. Оплата праці працівників, зайнятих у виробництві, при погодинній оплаті
2. Загальногосподарські (адміністративні) витрати	2. Паливо, енергія та холод на технологічні цілі	2. Транспортно-заготівельні витрати
3. Витрати на маркетинг	3. Основна заробітна плата працівників виробництва при відрядній формі оплати	3. Витрати на утримання та використання виробничого устаткування

1	2	3
4. Інші операційні витрати (постійні)	4. Додаткова заробітна плата та інші заохочувальні премії працівників, зайнятих у виробництві, та обслуговуючого персоналу	—
—	5. Відрахування на соціальні заходи	—
—	6. Змінні загальновиробничі витрати	—
—	7. Змінні витрати на збут	—
—	8. Змінні витрати іншої операційної діяльності	—

*Джерело: Розробка автора.*

Витрати, на розмір яких впливає обсяг виробництва продукції є змінними. До них відносять витрати на матеріали, сировину, паливо й енергію, які використовуються на технологічні процеси, заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві, змінні загальновиробничі витрати, а також змінна складова витрат на реалізацію (витрати на транспортування та страхування продукції, й інші операційні витрати діяльності (втрати від псування, нестачі)).

Витрати, величина яких не залежить від обсягів виробництва продукції, вважаються постійними витратами. До таких витрат відносять постійні загальновиробничі витрати (заробітна плата адміністрації цеху з відрахуваннями, плата за оренду, плата за землю), адміністративні (загальногосподарські) витрати, маркетингові витрати та інші витрати операційної діяльності (витрати на медично-оздоровчі заходи).

Умовно-постійні витрати – це витрати, що пов'язані з виробництвом продукції, але мають стабільний характер. До них належать витрати на оплату праці робітників, зайнятих у виробництві, з використанням погодинної форми оплати праці з нарахуваннями (у разі використання нових видів технологічного обладнання обсяги виробленої продукції зростають, а рівень заробітної плати

працівників залишається незмінним), транспортно-заготівельні витрати, витрати на очищення обладнання.

За економічним змістом витрати виробництва групуються за статтями калькуляції.

### **1.3 Огляд нормативно-правових документів, що регламентують обліково-аналітичне забезпечення витрат виробництва**

Організація ведення обліку витрат виробництва за окремими видами продукції передбачає те, що даний вид обліку має мати розроблену законодавчу базу.

Для організації обліку на підприємстві в цілому та обліку витрат виробництва зокрема, використовуються норми Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що характеризує правові основи ведення обліку та формування фінансової звітності, зокрема визначає поняття облікової політики підприємства, яка в свою чергу включає організацію обліку витрат виробництва.

Інформація про облік витрат виробництва і розкриття її у фінансовій звітності підприємства регламентується Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, характеристика яких наведена в табл. 1.4.

Порядок формування собівартості продукції за нормами, викладеними в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», не можна назвати економічно обґрунтованим. До того ж він не дозволяє достовірно відтворювати рівень фактичних витрат на виробництво виробленої продукції. Згідно із Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» до собівартості продукції не включаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом та виготовленням продукції.

**Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку, щодо регулювання обліку витрат виробництва**

№ п/п	НП(С)БО	Характеристика документа
1.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначається мета, склад і принципи формування фінансової звітності й вимоги до її визнання і розкриття елементів, зокрема і витрат
2.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»	Визначає порядок та методи нарахування амортизації необоротних активів та перенесення їх вартості на новостворену продукцію
3.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	Визначає методи оцінки виробничих запасів, що відпускаються у виробництво (середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості, ФІФО (перших за часом надходження), нормативних затрат)
4.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Головний документ, який розглядає методологічні засади формування інформації в обліку про витрати виробництва та розкриття її у фінансовій звітності. Визначає елементи витрат, що формують собівартість продукції, виготовлена, їх класифікацію за елементами.

*Джерело: [52; 53;54]; 55]*

Це такі витрати, як оплата праці працівників, від зусиль яких в значній мірі залежить виробництво продукції [55]. Виникає запитання, чому до собівартості продукції не включаються такі витрати, як витрати на обслуговування технічних та основних засобів, нематеріальних активів, виробничого процесу, забезпечення робітників спеціальним одягом та взуттям, які потрібні для виконання професійних обов'язків, на дотримання правил техніки безпеки, охорони праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог?

Крім того, в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» взагалі не передбачена методика визначення собівартості продукції. На практиці підприємства самостійно і лише орієнтовно

класифікують витрати на виробництво. Отже, єдиного методологічного підходу до управління витратами та визначення собівартості продукції не вироблено.

В Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» передбачається, що до виробничої собівартості продукції не включаються адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [55]. Це призводить до викривлення інформації щодо формування ціноутворення та рентабельності продукції.

Витрати на обслуговування та використання обладнання, а також на управління й обслуговування цехів в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» об'єднанні в «Загальновиробничі витрати» [55]. Зрозуміло, що це не дозволяє оперативно управляти зазначеними витратами при формуванні собівартості продукції.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 має загальний характер та не бере до уваги особливості видів економічної діяльності. З цією метою міністерствами та відомствами розробляються методичні рекомендації щодо питань ведення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції за видами економічної діяльності.

Міністерствами та іншими центральними органами управління розроблено та затверджено рекомендації для відповідних видів економічної діяльності. Зокрема:

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Державним комітетом промислової політики України від 09.07.2007 №373.

2. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджені Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.02 №145.

3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Міністерством аграрної політики України від 18.05.01 №132.

Методичними рекомендаціями з визначення собівартості визначено поняття витрат, їхню класифікацію, склад витрат за економічними елементами та формування собівартості. Дані нормативні акти мають рекомендаційний характер при формуванні собівартості різних галузей діяльності. Вони потребують подальшого розроблення, щоб охопити всі галузі діяльності підприємств України [45; 46; 47].

Бухгалтерський та податковий облік слугують різним цілям. Бухгалтерський облік здійснюється з метою надання потенційному інвестору достовірної інформації про фінансовий стан підприємства, а податковий облік – з метою реалізації фіскальних та регуляторних функцій влади. Бухгалтерський облік перетворився на «інструмент» податкового обліку, з його допомогою тепер визначається об'єкт оподаткування податком на прибуток.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій та Інструкція про його застосування, затверджених наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. №291, на нашу думку, теж є недосконалим. Його слід конкретизувати в частині обліку собівартості продукції залежно від економічного складу інформації, що обліковується.

Так, Інструкцією про застосування плану рахунків передбачено, що на окремих субрахунках рахунка 23 «Виробництво» підприємства мають обліковувати витрати на виробництво продукції основного та допоміжного виробництв [30]. Але у складі витрат підприємств значна частка припадає саме на допоміжні виробництва (ремонтно-механічний, електрозабезпечення, тепло- та водопостачання). Особливості калькулювання собівартості робіт, послуг допоміжного виробництва (номенклатура статей, порядок розрахунків) мають значні відмінності від калькулювання собівартості робіт основного виробництва. Тому для підприємств облік витрат допоміжних виробництв доцільно вести на рахунку 29 «Допоміжне виробництво», а не на рахунку 23 «Виробництво».



З метою контролю формування собівартості продукції всю суму загальновиробничих витрат (постійних і змінних) за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати», на нашу думку, потрібно в кінці звітнього періоду повністю списувати на витрати виробництва і включати до собівартості виробленої продукції пропорційно прийнятій базі розподілу (витрат на сировину).

## Висновки до розділу 1.

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки та пропозиції:

Враховуючи дослідження поняття «обліково-аналітичне забезпечення» можна узагальнити, що управління витратами, це складний багатоаспектний процес з метою досягнення високого економічного результату діяльності підприємства. На сьогоднішній день управління витратами передбачає формування раціональної, чіткої та безперебійно функціонуючої системи, з наступними елементами: прогнозування і планування витрат; нормування витрат; облік витрат; калькування собівартості; аналіз витрат і собівартості; контроль і регулювання процесу управління витратами.

Економічно обґрунтована класифікація витрат виробництва, дає можливість раціональної організації обліку, має вплив на проведення аналізу витрат виробництва. Витрати на виробництво класифікують за різними ознаками, це дає можливість більш гнучко оперувати категорією собівартість виготовленої продукції та використання облікової інформації для потреб управління виробництвом.

Удосконалена класифікація калькуляційних статей витрат сприяє конкретизації цінкових факторів у визначенні повної собівартості окремого виду продукції, що дозволить виявляти невикористовуванні резерви зменшення витрат, а також полегшує роботу щодо визначення ціни продукції.

Облік витрат виробництва і розкриття його у фінансовій звітності підприємства регламентується Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 7 «Основні засоби», 9 «Запаси», 16 «Витрати». Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» має загальний характер та не бере до уваги особливості кожної галузі виробництва. Саме тому міністерства і відомства розробляють методичні рекомендації з питань організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у різних галузях. Закону

України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», визначає правові основи ведення обліку та формування фінансової звітності, зокрема визначає поняття облікової політики підприємства, яка в свою чергу включає організацію обліку витрат виробництва.

## РОЗДІЛ 2

### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

#### **2.1 Облік витрат за місцем їх виникнення і центрами відповідальності**

Основою для ефективної системи управління підприємством слугує раціонально побудований облік витрат, що виникають в процесі використання ресурсів матеріальних, трудових та обладнання, тощо. Оскільки процес фінансово-господарської діяльності неможливий без постійного руху коштів, його постійно супроводжують витрати. Прийняття оперативних і ефективних управлінських рішень напряму залежать від правильно організованої системи бухгалтерського обліку процесу виробництва, методів класифікації, зведення та розподілу витрат.

На сьогоднішній день, облік виробничих витрат спрямований на загальне групування витрат за видами продукції. Облік витрати здійснюється в загальному за цехами основного виробництва без виділення окремих дільниць, технологічних переділів та робочих місць. До основних недоліків такої організації і методології обліку можна віднести те, що одержана інформація не дає можливості оперативного виявлення відхилення при витрачанні ресурсів за окремими місцями їх виникнення, виявляти причини відхилень і відповідальних за їх виникнення. Як наслідок, виникають втрати невинуваті і необґрунтовано зростає виробнича собівартість.

Одним із напрямів покращення процесу управління підприємством може бути встановлення колективної або персональної відповідальності за збереженням виробничих ресурсів, їх ефективне використання на конкретних дільницях, робочих місцях та працівниками. Тобто на виробництві потрібна децентралізація відповідальності та повноважень. З цією метою, на підприємстві необхідно виділити центри (сегменти) виробничої діяльності та за ними здійснювати оцінку результатів. З метою здійснення обліку та контролю

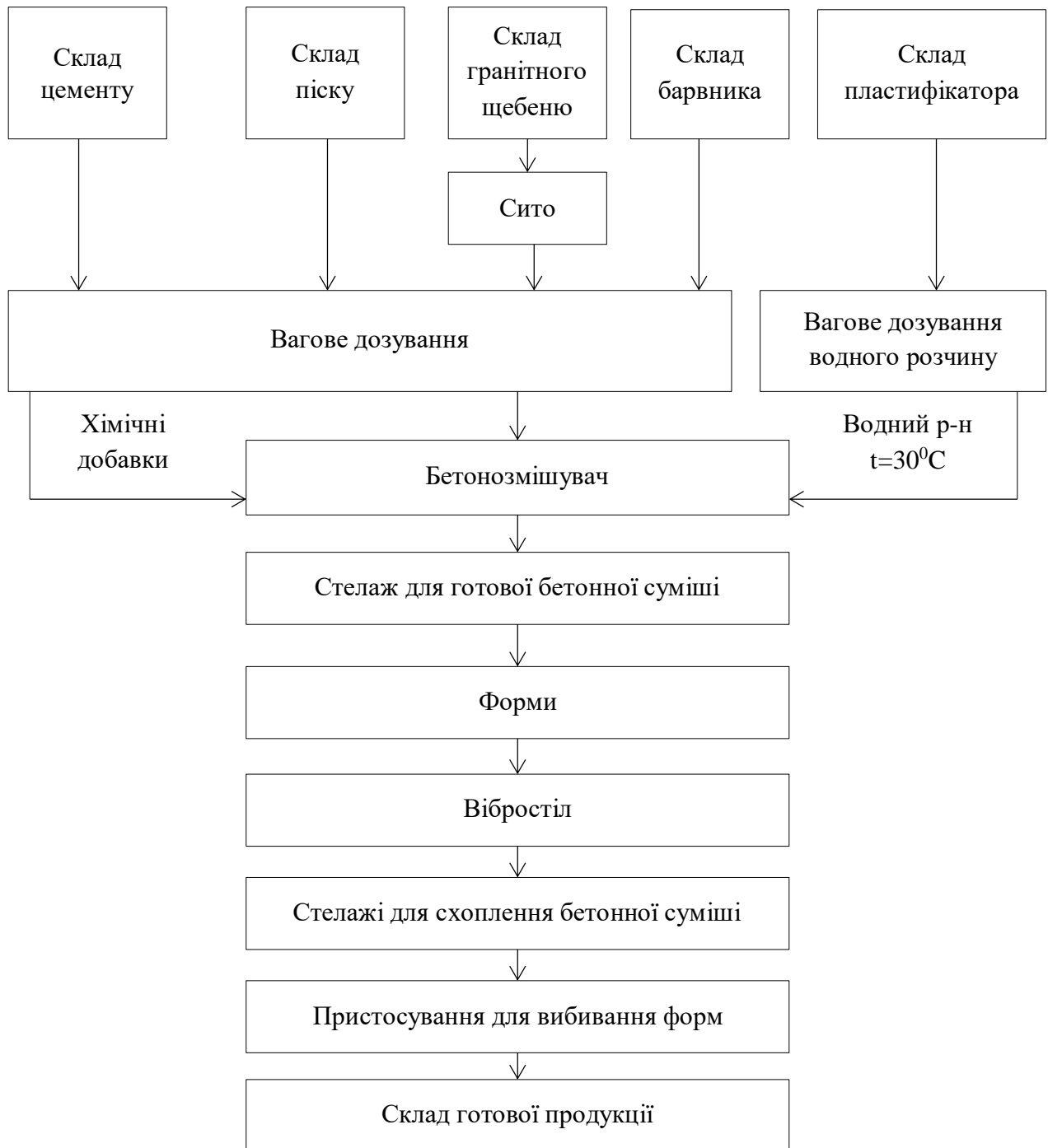
діяльності цих центрів необхідно впровадити облік і контроль за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності. У межах окремих структурних одиниць і відповідальних осіб це дозволить належно відображати, накопичувати, оперативно аналізувати, контролювати та подавати інформацію про витрати та результати діяльності, а також забезпечить можливість оцінювати роботу управлінського персоналу підприємства та трудового колективу [22, с. 405-407].

Організаційно-технологічна структура виробництва ТОВ «ЗСБ», його спеціалізація вимагає впровадження спеціальної системи обліку й контролю виробничого процесу.

Особливістю організаційної структури ТОВ «ЗСБ» виступає асортимент продукції, що виробляється. Її можна згрупувати за призначенням, умовами експлуатації, конструкцією, технологією виробництва тощо. У зв'язку з цим відрізняються технологічні процеси її виробництва. Проте можна виокремити і загальні технологічні операції для всіх видів продукції, зокрема, до них відносять виготовлення бетонних сумішей, формування на вібростолі, розпалублення виробів, упаковка та зберігання.

Для ТОВ «ЗСБ» характерною виступає багатомініклатурна і дискретна виробнича програма. В процесі виготовлення продукції перероблюються різні матеріали: цемент різних марок, інгредієнти (пісок, щебінь), пластифікатори, пігменти тощо. Ці всі матеріали зберігаються на складах підприємства, а в міру потреби передаються на виробництво. Багато видів сировини вимагає попередньої підготовки перед відпуском у виробництво, що відбувається у цехах підготовки, та частково на складах.

Виробничий процес на ТОВ «ЗСБ» є комплексом окремих виробництв (цехів), кожному з яких притаманно самостійний технологічний процес. На рис. 2.1, наведено схему технологічного процесу виготовлення продукції на ТОВ «ЗСБ».



**Рис. 2.1. Технологічна схема виробництва ТОВ «ЗСБ»**

Складське господарство сировини, матеріалів та готової продукції повинно бути розташоване неподалік від цехів виробництва. У випадку, якщо з'являється необхідність зміни виробничої програми, можна буде відповідним чином переобладнати кожен із зазначених цехів. Проте, основним цехом виробництва, призначеним для виробництва бетонних сумішей і

напівфабрикатів, є цех з підготовки матеріалів і сировини. Отже, спеціалізація підприємства є технологічною (здійснення окремих технологічних операцій окремими цехами), предметною (у цехах взаємодіють окремі дільниці виготовлення однорідної продукції) і змішаного типу.

Облік витрат виробництва продукції за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності на ТОВ «ЗСБ» доцільно здійснювати у такій послідовності: облік витрат за місцями їх виникнення – робоче місце (бригада); облік витрат центрів їх виникнення – дільниці, цехи, переділи; розподіл непрямих витрат центрів за місцями їх виникнення (витратами першого ступеня) пропорційно витратам на виробництво; віднесення прямих витрат на види продукції; розподіл непрямих витрат за видами виробів пропорційно обраній базі.

Отже, на першому етапі на основі первинних документів здійснюється облік витрат робочого місця (бригади), тобто об'єкту виникнення витрат першого ступеню.

На другому етапі узагальнюються первинні дані, отримані з робочих місць (бригад), тобто ведеться облік витрат дільниці, цеху, переділу та виробництва (центрів витрат).

На третьому етапі відбувається розподіл витрат. Прямі витрати центрів є комплексними щодо місць витрат першого ступеня, тому розподіляти їх між місцями витрат першого ступеню доцільно пропорційно прямим витратам на виробництво.

І на останньому етапі обліку здійснюється групування та розподіл прямих і непрямих витрат за об'єктами калькуляції (видами продукції).

Наведена структура обліку витрат виробництва дозволяє здійснювати віднесення прямих витрат за їх видами (матеріальні витрати, оплата праці, енергія) і не лише за місцями їх виникнення, а й за об'єктами калькулювання. Крім того, запропонований спосіб обліку підвищить точність калькулювання напівфабрикатів та готової продукції, а також ефективність управління витратами безпосередньо на місцях їх виникнення в процесі виробництва, а

наднормативні витрати й втрати ресурсів можна буде вчасно попереджувати. Частина загальновиробничих витрат (змінні та розподілені постійні) цього рівня при застосуванні зазначеного вище способу обліку відноситься до непрямих витрат.

Технологічні особливості передбачають номенклатуру місць виникнення витрат. Враховуючи те, що виробництво є безперервним процесом попередільної технологічної переробки сировини, місця витрат доцільно виділити за управлінською, технічною та умовною ознаками.

За управлінською ознакою центрами (місцями) утворення витрат виступають виробничі одиниці, які обслуговують виробництво відділ приймання сировини; дільниця дозування інгредієнтів та подача їх до змішувачів; дільниця укладання напівфабрикатів на вібростіл, дільниця пакування, склад готової продукції.

Однорідність процесів праці та використання однотипного обладнання є характерним для зазначених місць витрат. Умовні місця виникнення витрат – це точки технологічного процесу, в яких можна кількісно визначити та виміряти витрати ресурсів з метою оперативного контролю за ними.

Основою для виділення на ТОВ «ЗСБ» центрів (сегментів) відповідальності є місця та центри виникнення витрат. Центри (сегменти) відповідальності – це ділянки підприємства, за якими ведеться облік витрат на виробництво за госпрозрахунковими підрозділами та відповідальними особами, які забезпечують контроль кошторисних (планових) і нормативних витрат, колективну та індивідуальну відповідальність та зацікавленість у зниженні собівартості продукції.

Центри відповідальності доцільно класифікувати за процесами виробництва. Так, серед них можна виділити основні і функціональні. Основні центри відповідальності забезпечують облік і контроль витрат за місцями їх утворення, тоді як функціональні центри відповідальності поширюють облік та контроль на більшість місць їх утворення, якщо витрати на них утворюються під впливом відповідного центру відповідальності.



На ТОВ «ЗСБ» місцем виникнення витрат може бути робоче місце та бригада; центром витрат – цех, технологічний переділ. Місцями виникнення витрат виробництва можуть бути структурні технологічні підрозділи. Від центрів витрат такі підрозділи відрізняються чітким місцем у структурі підприємства.

Проте центри або місця утворення витрат можуть виступати також центрами відповідальності, тоді коли керуючі структурних підрозділів несуть матеріальну відповідальність за рівень виробничих витрат та результати роботи (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Місця виникнення витрат та центри відповідальності на ТОВ «ЗСБ»**

МІСЦЯ ТА ЦЕНТРИ ВИНИКНЕННЯ ВИТРАТ								
Місця приймання	Місця розвантаження та зберігання	Виробництво					Пакування	
Склад сировини і матеріалів	Лінії сушки, просівки здрібнення	Лінії виготовлення бетонної сумішей на бетонозмішувальному обладнанні	Підготовка форм	Підготовка пігментів	Формування на вібростолі	Витримка виробів	Розпалубка	Упаковка і зберігання
Місця приймання	Склади	Підготовчий цех		Виробничі цехи		Цех пакування		
ЦЕНТРИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ								

Центри та місця витрат пов'язані з визначенням собівартості продукції, тоді як центри відповідальності пов'язані з управлінням собівартістю і визначенням результату діяльності окремого підрозділу підприємства.

Групування центрів відповідальності ТОВ «ЗСБ» відповідно до виділених з урахуванням зазначених критеріїв місць виникнення витрат наведено в табл. 2.2.

**Центри (сегменти) відповідальності ТОВ «ЗСБ»**

<b>Рівні центрів (сегментів) відповідальності</b>	<b>Місця та центри виникнення витрат</b>	<b>Об'єкти обліку витрат</b>	<b>Рівень собівартості</b>
1 Робоче місце	Обладнання виробництва Робоче місце	Витрати технічного процесу	Прямі витрати робочого місця
2 Цех	Відділи Цехи	Витрати цеху	Цехова виробнича собівартість
3 Виробництво	Відділи Цехи	Витрати виробництва окремого виробу	Виробнича собівартість продукції
4 Підприємство	Відділи виробництва Цехи	Витрати підприємства на виготовлення і реалізацію продукції	Повна собівартість продукції

Найвищий рівень центрів відповідальності належить підприємству, адміністрація якого контролює сукупний обсяг витрат, рівні прямих та накладних витрат. Контролювати діяльності центру за такими показниками, як витрати виробництва конкретного виробу, можна завдяки зведенню витрат на рівні виробництва окремих видів виробів.

Контроль прямих витрат за цехом, формування собівартості, обсягів виробництва продукції в розрахунку на цех та на одного працюючого, ритмічності використання обладнання можливий завдяки групуванню витрат на рівні цеху.

Такі показники, як обсяг виробленої продукції в вартісних та натуральних одиницях виміру, економія матеріалів і сировини, якість продукції і продуктивність праці, можуть бути використані для контролю на робочому місці.

Стандартна номенклатура місць утворення витрат та перелік показників, які надають користувачам відповідного рівня необхідну обліково-економічну інформацію для з управління витратами, наведено в дод. А.

## 2.2 Облік комплексних витрат виробництва та їх розподілення за видами продукції

У ринкових умовах господарювання для підприємств особливого значення набуває ефективне управління витратами та достовірне формування собівартості продукції. Для досягнення зазначених цілей необхідно правильно організувати планування, облік та контроль комплексних витрат виробництва. До комплексних витрат виробництва належать загальновиробничі, загальногосподарські (адміністративні) витрати, а також витрати на маркетинг і збут.

Так, на ТОВ «ЗСБ» у 2023 році загальновиробничі витрати склали 11,2%, загальногосподарські - 10,32%, витрати на маркетинг і збут - 4,55% від повної собівартості продукції. Особливості технології виробництва продукції не дозволяють прямо ідентифікувати значну частину витрат з конкретним виробом. Тому на підприємстві потрібно посилювати контроль за виконанням кошторисів відповідно до статей витрат шляхом підвищення якості аналітичного обліку. Досягти цієї мети можна за допомогою організації обліку витрат виробництва відповідно до запропонованих у табл. 2.3 груп та номенклатури.

Таблиця 2.3

### Перелік статей загальновиробничих витрат виробництва продукції

Статті	Назва статті витрат	Зміст і характеристика статті витрат
1	2	3
1	Витрати на обслуговування і використання машин та устаткування загальновиробничого призначення, які пов'язані з технологічним процесом виробництва	Амортизаційні відрахування за діючими нормами виробничого обладнання, транспортних засобів та інструменту. Експлуатація обладнання (крім витрат на поточний ремонт): вартість мастильних матеріалів тощо, основна та додаткова заробітна плата робітників, які обслуговують обладнання, вартість послуг допоміжних виробництв, пов'язаних з експлуатацією обладнання Поточний ремонт обладнання та транспортних засобів. Внутрішнє переміщення вантажів Сума орендних платежів за використання отриманими у оперативну оренду (лізинг) основними засобами

1	2	3
2	Управлінські загальновиробничі витрати	Утримання апарату управління цеху: основна і додаткова оплата праці з відрахуваннями; витрати на телефонний зв'язок цеху. Утримання іншого цехового персоналу. Витрати на підготовку та перепідготовку працівників, зайнятих у виробництві
3	Витрати на утримання приміщень, споруд та інвентарю	Витрати на матеріали, використані для господарських потреб цеху. Витрати на утримання електричної мережі, систем опалювання, водопостачання та каналізації. Заробітна плата (з відрахуваннями) робітників, які виконують господарські роботи. Вартість палива, електроенергії, води, використаних на господарські потреби. Поточний ремонт приміщень та споруд. Знос малоцінного та швидкозношуваного інвентарю
4	Витрати на утримання технічного процесу	Витрати на здійснення технологічного контролю за виробництвом. Медичне страхування працівників та адміністрації виробництва
5	Витрати з охорони праці	Поточні витрати на утримання, вентиляційних пристроїв. Витрати на утримання умивальників, душових кабін. Витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом та спеціальним взуттям
6	Інші загальновиробничі витрати	Витрати від простоїв, псування матеріальних цінностей. Витрати, пов'язані з удосконаленням технологій, організацією виробництва та поліпшенням якості продукції Інші витрати.

Дані обліку за запропонованими групами узагальнюються за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності. Це дозволяє контролювати витрати та оперативно виявляти резерви їх зниження за конкретними місцями і причинами, а отже, оцінювати можливість та доцільність мобілізації таких витрат. При включенні загальновиробничих витрат до собівартості реалізованої продукції слід враховувати, до якої групи вони належать - постійних чи змінних.

Змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати відображаються по дебету рахунку 23 «Виробництво», з якого вони потім списуються на рахунок 26 «Готова продукція». А нерозподілена сума постійних витрат списується на рахунок 901 «Собівартість реалізованої продукції».

На ТОВ «ЗСБ» складно групувати витрати за ознакою постійності чи змінності. Деякі з витрат взагалі можна вважати змішаними. Так, заробітна

плата начальника цеху та технологічного відділу складається з постійної частини (посадовий оклад) та змінної (премії за збільшення обсягів виробництва). Амортизаційні витрати можуть бути як постійними – при використанні прямолінійного методу нарахування амортизації та змінними при використанні виробничого методу нарахування амортизації. У зв'язку з цим підприємство повинно самостійно визначити перелік змінних та постійних витрат.

Організація синтетичного обліку загальновиробничих витрат у відповідності до нормативно-правових документів не задовольняє вимоги концепції обліку витрат, що формують собівартість продукції. Так, Інструкція про застосування плану рахунків визначає, що для обліку наявності та руху предметів праці, які формують матеріальні витрати та включаються до собівартості виготовленої продукції призначені рахунки класу 2 «Запаси». А для обліку загальновиробничих витрат, які також включаються до собівартості виготовленої продукції використовують рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» класу 9 «Витрати діяльності». Отже, для запобігання необґрунтованого заниження собівартості продукції доцільно нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включати до собівартості готової продукції під час їх виникнення.

Для ведення аналітичного обліку адміністративно-управлінських витрат пропонується їх згрупувати за такими групами, як витрати на здійснення управління підприємством; витрати на обслуговування та утримання основних засобів; інші витрати. Назву синтетичного рахунка 92 «Адміністративні витрати» доцільно замінити на «Загальногосподарські витрати». Адже на цьому рахунку обліковуються не тільки адміністративні (витрати на утримання адміністрації), а також і загальногосподарські (амортизаційні відрахування, ремонт обладнання) та інші (податки і збори) витрати, які не відносяться до адміністративних.

Для підвищення аналітичності обліку допоміжних витрат підприємства пропонується групувати їх за такими статтями (табл. 2.4): витрати на технічне,

виробничо-технічне та господарське обслуговування виробництва, витрати на управління підприємством, реалізаційні витрати, витрати на упаковку та зберігання продукції.

Таблиця 2.4

### Номенклатура статей допоміжних витрат підприємства

№ з/п	Назва статті витрат	Зміст та характеристика статті витрат
1.	Витрати на технологічне, виробничо-технологічне та господарське забезпечення виробництва	Витрати на обслуговування та використання основних засобів та інших необоротних активів. Заробітна плата робітників допоміжних виробництв з відповідними відрахуваннями. Витрати на ремонт необоротних активів загальногосподарського призначення. Нарахування амортизації основних фондів загальногосподарського призначення. Витрати зі страхування майна та ризиків. Охорона праці.
2.	Витрати на управління підприємством	Заробітна плата працівників адміністрації з відрахуваннями на соціальне страхування. Витрати, пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням адміністрації. Витрати на оплату відряджень. Витрати на оформлення ліцензій, спеціальних дозволів. Витрати на державні послуги. Витрати на проведення аудиту.
3.	Реалізаційні витрати	Витрати на транспортування продукції Витрати на рекламу. Податки, збори та інші обов'язкові платежі.
4.	Витрати на упаковку та зберігання продукції	Витрати на тару та пакувальні матеріали. Витрати на обслуговування та використання обладнання та устаткування складу готової продукції. Витрати на утримання робітників складу.

*Джерело: Розробка автора*

Розподіл комплексних витрат за місцями їх утворення, основним та допоміжним виробництвом та за видами продукції є важливою обліковою процедурою на підприємствах. Методика розподілу комплексних витрат пропорційно заробітній платі виробничих робітників, яка нині застосовується на ТОВ «ЗСБ», викривляє рівень фактичних витрат. Так, при впровадженні нових технологічних розробок, високопродуктивного обладнання відбувається зниження витрат на заробітну плату робітників при виготовленні продукції та, відповідно, збільшення витрат на автоматизацію. А розподіл витрат після

закінчення звітнього періоду не дає можливості своєчасно визначати собівартість продукції і здійснювати облік витрат за нормами. Отже, методика розподілу загальновиробничих витрат пропорційно оплаті праці робітників виробництва та механізм розподілу комплексних витрат в умовах технічного прогресу потребують удосконалення, крім того, необхідно створити нові обґрунтовані бази такого розподілу.

Враховуючи особливості виробництва та загальну концепцію впровадження нормативного методу обліку витрат пропонується облік та розподіл комплексних витрат здійснювати на основі застосування нормативних ставок (коефіцієнтів). Це дозволить підвищити оперативність формування собівартості продукції та знизить трудомісткість розрахунків. Розподіл загальновиробничих витрат виробництва із застосуванням нормативних коефіцієнтів пропонується здійснювати відповідно до розробленого алгоритму (рис. 2.3).

Нормативні коефіцієнти загальновиробничих витрат необхідно розраховувати для кожного центру відповідальності підприємства. Асортимент виробів, які виробляються на підприємстві, є великим, тому доцільно використовувати цехові нормативні коефіцієнти.

Для зменшення сезонного впливу окремих витрат (на опалення, ремонт) на зміну собівартості продукції доцільно застосовувати середньорічні нормативні коефіцієнти загальновиробничих витрат.

Розраховуються нормативний коефіцієнт за формулою [22, с. 110]:

$$\text{Нормативний коефіцієнт} = \frac{\text{Нормативні кошторисні витрати}}{\text{База розподілу}} \quad (2.1)$$

У дод. Б наведено приклад розрахунку нормативних коефіцієнтів накладних витрат для центрів відповідальності ТОВ «ЗСБ». Кошторис постійних і змінних загальновиробничих витрат складається на початку року окремо за кожним центром витрат з розподілом за кварталами та місяцями.



**Рис. 2.3. Алгоритм визначення і розподілення загальновиробничих витрат виробництва продукції**

*Джерело: Розробка автора.*

Після отримання від усіх підрозділів даних про суми накладних витрат бухгалтерія перевіряє їх та групує за статтями витрат (гр. 2) і за центрами витрат (гр. 5-7). Вибір відповідної бази розподілу витрат за видами продукції є одним з етапів обчислення нормативних коефіцієнтів (ряд. 9, 17 дод. Б).

На ТОВ «ЗСБ» розподіл сум адміністративних, загальновиробничих (цехових, які не поділяються на постійні та змінні) та фактичних витрат на утримання й експлуатацію обладнання за видами продукції здійснюється



пропорційно основній заробітній платі робітників, зайнятих у виробництві, та витратам на утримання й експлуатацію обладнання.

Вибір таких баз даних для розподілу витрат не відповідає сучасним технологіям виробництва виробів і є економічно необґрунтованим, оскільки підприємства оснащуються автоматизованим устаткуванням, а для управління ним наймаються високооплачувані кваліфіковані працівники (яких відносять не до виробничих робітників, а до адміністративного персоналу). При автоматизації виробництва основна заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві, не може бути базою для розподілу витрат, оскільки її фактична частка у витратах знижується, а зв'язок операторів автоматизованого обладнання з виробництвом конкретних видів продукції послаблюється. У разі вибору такої бази штучно завищується собівартість одних видів виробів за рахунок інших, крім того виникають помилки при визначенні рівня рентабельності окремих видів продукції.

При визначенні загальної суми накладних витрат важливе значення має розподіл витрат допоміжних підрозділів підприємства (електрозабезпечення, тепловодопостачання та ін.) між підрозділами основного виробництва. У результаті такого розподілу (із застосуванням нормативних коефіцієнтів) витрати допоміжних виробництв стають складовою частиною загальної суми комплексних витрат центрів відповідальності основного виробництва.

Для такого розподілу у міжнародній практиці застосовують [48 с.84] метод прямого розрахунку (односторонній метод); метод послідовного розрахунку (ланцюговий метод); метод взаємних послуг (матричний, перехресного обслуговування, метод рівнянь) та метод фіксованих коефіцієнтів.

У дод. В наведено розподіл накладних витрат допоміжних виробництв за підрозділами основного виробництва із застосуванням названих методів.

За методом прямого розрахунку витрати кожного допоміжного виробництва (витрати електрозабезпечення - 12000 грн., тепловодопостачання - 108000 грн., ремонтно-механічні - 21600 грн.) відносять лише на підрозділи

основного виробництва пропорційно коефіцієнтам розподілу. Так, витрати електроенергії цеху виготовлення бетонної суміші становлять 12800 кВт. год., коефіцієнт розподілу - 0,6 грн./кВт.год. (розраховується способом ділення загальної суми витрат електрозабезпечення - 12000 грн. на загальну кількість спожитих основними цехами кіловат-годин електроенергії - 20000 кВт.год). Добуток цих двох показників складає 7680 грн. (12800 кВт.год x 0,6 грн./кВт.год). Саме ця сума відповідно до методу прямого розрахунку відноситься на витрати цеху виготовлення бетонної суміші. Аналогічно розраховуються і витрати для виробничого цеху (7200 кВт.год x 0,6 грн./кВт.год = 4320 грн.).

Але у методу прямого розрахунку є недолік: при його використанні неможливо відобразити результати діяльності інших підрозділів підприємства, оскільки допоміжні цехи надають послуги не лише основним цехам, а й один одному.

Метод послідовного розрахунку є більш точним методом розподілу витрат, тому що при його застосуванні є можливість враховувати взаємний обмін послугами. За цим методом вартість власного виробництва послідовно нараховується на кожне наступне місце виникнення витрат. Так, витрати електрозабезпечення розподіляються між усіма цехами (допоміжного і основного виробництва) за коефіцієнтом (0,3 грн./кВт.год). Такий коефіцієнт розраховується шляхом поділу витрат даного цеху (12000 грн.) на кількість одиниць продукції (енергії), які передаються наступним центрам витрат (40000 кВт.год.). Далі загальні витрати на тепловодопостачання (108000 грн. + 4320 грн.) розподіляються між обслуговуванням та ремонтом обладнання та цехами основного виробництва і т.д.

### 2.3 Вдосконалення обліку витрат виробництва

Отримання оптимального рівня рентабельності в умовах підвищеної конкуренції на ринку виробів можливе за умови систематичного зниження собівартості продукції. При цьому облік витрат повинен забезпечувати складання звітних калькуляцій з відображенням усіх відхилень від планових кошторисів та діючих нормативів і сприяти встановленню результатів діяльності центрів відповідальності підприємств та виявленню резервів зниження собівартості.

Облік витрат виробництва продукції, який на сьогоднішній день застосовується, потребує удосконалення. Про це свідчать, зокрема, такі факти.

На підприємстві для ведення обліку витрат матеріалів, сировини, енергії, палива й інших ресурсів не застосовується принцип нормативного обліку.

Попередільний метод обліку витрат, який нині застосовується, не дає можливості контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, та зберігання і використання ресурсів у місцях їх застосування. Не запроваджені також показники внутрішньогосподарського обліку для оперативного визначення відхилень від норм за кожною технологічною операцією, недостатньо аналітичним є облік усіх видів енергії.

До того ж інформація з різних видів обліку повторюється у первинній документації та реєстрах обліку, що не дає можливості довести до виконання на практиці принципу достовірності облікової та оперативної інформації і калькулювання фактичної (історичної) собівартості.

З огляду на фінансово-господарські особливості, можна визначити такі шляхи вдосконалення обліку виробничих витрат підприємств: збільшення оперативності управлінського обліку витрат з метою забезпечення прийняття управлінських рішень достатнім обсягом інформації для проведення аналізу діяльності підприємства; забезпечення формування якісно нової, інтегрованої облікової інформації, яка не лише відображає минулі події, але й дозволяє здійснювати прогнозування майбутнього; використання міжнародних

стандартів в обліку, що дасть можливість експортувати продукцію на загальноєвропейський ринок [2, с. 15].

Реалізувати таку інтеграцію обліку можна за умови впровадження в виробництві нормативного методу обліку виробничих витрат за місцями їх утворення і відповідними центрами відповідальності. Облік за таким методом дозволить обліковувати витрати на основі визначених нормативів та норм, документувати та надавати характеристику відхиленням фактичних витрат від норм за усіма критеріями; забезпечувати організацію та методологію контролю господарської діяльності [77, с. 5, 122, 140].

Запропонована в табл. 2.5 схема організації нормативного обліку витрат дозволяє класифікувати витрати з метою поточного обліку витрат виробництва; узагальнювати їх за центрами відповідальності: формувати витрати за основним і допоміжним виробництвом; визначати собівартість виробів. Нормативні витрати на фактично виготовлений обсяг продукції за визначений період розглядаються за кожним центром відповідальності окремо.

Основою обліку є чинні норми та нормативи технологічних витрат, кошториси загальновиробничих і загальногосподарських (комплексних) витрат і нормативні калькуляції. Ефективне управління процесом виробництва можливе з використанням нормативного методу обліку виробничих витрат, адже він дозволяє, своєчасно впливати на рівень виробничих витрат і формувати собівартість продукції, щоденно визначати і фіксувати величину, причини та винуватців у відхиленні дійсних витрат від нормативних, оперативно з'ясувати не враховані можливості, своєчасно попереджувати неефективне застосування матеріалів та сировини, розраховувати результати роботи структурних підрозділів підприємства.

Проте нормативний облік витрат виробництва продукції теж потребує удосконалення. Традиційна методика нормативного обліку витрат передбачає, витрати, що перевищують встановлені норми включаються до виробничих витрат, що заперечує вимоги національних стандартів [2, с.16].

### Нормативний облік витрат і калькулювання собівартості продукції

Нормативна собівартості залишків незавершеного виробництва		Норми та нормативи технологічних витрат виробництва		Кошториси і коефіцієнти розподілу комплексних витрат		
		Нормативні калькуляції за видами виробів і статтями калькуляцій				
<i>ОБЛІК ВИТРА ВИРОБНИЦТВА</i>						
Фактичний обсяг продукції	Технологічні витрати виробництва	Прямі витрати допоміжних виробництв	Комплексні витрати виробництва продукції	Витрати незавершеного виробництва		
	<i>Узагальнення витрат за місцями утворення і центрами відповідальності</i>					
	Технологічні витрати за місцями утворення виявлення відхилень від норм причинами винними особами	Прямі витрати допоміжних виробництв за місцями утворення виявлення відхилень від норм причинами винними особами	Комплексні витрати за місцями їх виникнення та виявлення відхилень від норм за причинами і винними особами			
	<i>Формування витрат за основним та допоміжним виробництвами</i>					
Нормативна собівартість продукції, перерахована на фактичний обсяг виробництва	Формування витрат основного виробництва за об'єктами обліку за нормативним методом	Формування витрат допоміжних виробництв за об'єктами обліку за нормативним методом	Групування комплексних витрат і їх розподіл між основним та допоміжним виробництвами за коефіцієнтним методом	За інвентарним методом		
	<i>Формування собівартості виробів</i>					
	Сума фактичних витрат з урахуванням незавершеного виробництва за об'єктами калькулювання, елементами та статтями витрат з відокремленим документуванням відхилень від норм і нормативів					
	Сума нормативних витрат за об'єктами калькулювання з відокремленням незадокументованих відхилень від норм і нормативів					
Розрахунок фактичної собівартості виробів з відокремленням витрат за нормами, і урахуванням задокументованих і незадокументованих відхилень від норм і нормативів						

Джерело: Розробка автора

Застосування традиційної системи нормативного обліку зорієнтоване на виробництво, а не на збут, а тому вона не дає можливості обґрунтованого розрахунку ціни.

Крім того, аналіз собівартості продукції у разі застосування нормативного обліку здійснюється за узагальненими показниками, тому що відхилення від норм не відображаються на рахунках бухгалтерського обліку. Удосконалити нормативний метод обліку витрат у виробництві рекомендуємо за допомогою здійснення записів про відхилення від норм безпосередньо в облікових бухгалтерських регістрах. Таким чином поліпшиться контроль за формуванням собівартості, що сприятиме процесам управління витратами. У відповідності до даного методу витрати виробництва доцільно обліковувати за фактичними даними, виробництво продукції – за нормативними, а незавершене виробництво – за нормативами з корегуванням на відхилення [2, с. 16].

Для відображення нормативних витрат та відхилень від норм на виробництві доцільно ввести додаткові рахунки та субрахунки (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Відображення у системі рахунків витрат при застосуванні нормативного методу обліку**

Рахунок (субрахунок)	Назва аналітичного рахунку	Витрати та відхилення, які відображаються на рахунку (субрахунку)
1	2	3
201	Нормативні матеріальні витрати Відхилення за рахунок зміни цін на сировину та матеріали Відхилення за рахунок зміни кількості використаної сировини та матеріалів Відхилення за рахунок зміни кількості сировини внаслідок зміни рецептури бетонної суміші Відхилення за рахунок зміни кількості внаслідок технологічних втрат Відхилення за рахунок зміни кількості внаслідок заміни компонентів матеріалів Відхилення за рахунок зміни кількості сировини та матеріалів внаслідок зміни норм	За нормами Внаслідок зміни вартості закупленої сировини чи матеріалів За рахунок зміни кількості використаної сировини чи матеріалів з різних причин

Продовження табл. 2.6

1	2	3
661	Нормативні витрати на оплату праці та соціальні відрахування Відхилення в оплаті праці за рахунок зміни тарифів Відхилення в оплаті праці за рахунок зміни продуктивності праці	За нормами Внаслідок зміни тарифних ставок на оплату праці Внаслідок зміни кількості відпрацьованих годин
91	Нормативні змінні загальновиробничі витрати Відхилення змінних загальновиробничих витрат за рахунок зміни часу праці Відхилення змінних загальновиробничих витрат за ефективністю	За кошторисами Внаслідок відхилень фактичного часу праці від кошторисного Внаслідок відхилень фактичних змінних загальновиробничих витрат від кошторисних
91	Нормативні постійні загальновиробничі витрати Відхилення за постійними загальновиробничими витратами за рахунок зміни обсягу виробництва Відхилення постійних загальновиробничих витрат за ефективністю	За кошторисами Внаслідок зміни обсягів виробництва Внаслідок відхилень фактичних та кошторисних постійних загальновиробничих витрат

*Джерело: Розробка автора*

За дебетом рахунків відхилень від норм відображаються перевитрати, тобто від'ємні відхилення, а за кредитом – додатні.

В кінці звітної періоду до складання фінансової звітності необхідно здійснити коригування фактичних даних вартості матеріалів, сировини, готової продукції і собівартості реалізованої продукції на встановлені відхилення. Негативні відхилення необхідно віднести на собівартість реалізованої продукції (Д-т рахунка 901), а позитивні – на собівартість виробленої продукції (К-т рахунка 23) (рис. 2.4) [2, с. 16].

Запропонована методика обліку витрат дає можливість отримати достовірнішу інформацію щодо відхилень, до того ж користувач має можливість обрати спосіб її отримання. Окрім того, виникає можливість порівняння планових та фактичних фінансових результатів, та оперативного усунення причин і наслідків від'ємних результатів, тобто за допомогою аналізу відхилень здійснювати ефективне управління витратами.

		Д-т 201 Сировина та матеріали (факт)		К-т 631 Розрахунки з постачальниками та підрядниками			
		Д-т 201 Матеріали за нормами		К-т 201 Сировина та матеріали (факт)			
Відхилення за рахунок зміни кількості використаної сировини				Відхилення за рахунок зміни цін на сировину та матеріали			
<i>Додатні відхилення</i>		<i>Від'ємні відхилення</i>		<i>Додатні відхилення</i>		<i>Від'ємні відхилення</i>	
Д-т201 Матеріали за нормами	К-т201 Матеріали за нормами	Д-т 201 Відхилення за рахунок зміни кількості використаної сировини та матеріалів	К-т 201 Матеріали за нормами	Д-т 201 Матеріали за нормами	К-т 201 Відхилення за рахунок зміни цін на сировину та матеріали	Д-т 201 Відхилення за рахунок зміни цін на сировину та матеріали	К-т 201 Матеріали за нормами
Д-т 201 Відхилення за рахунок зміни кількості використаної сировини та матеріалів	К-т 23 Виробництво	Д-т 901 Собівартість реалізованої продукції	К-т 201 Відхилення за рахунок зміни кількості використаної сировини та матеріалів	Д-т 210 Відхилення за рахунок зміни цін на сировину та матеріали	К-т23 Виробництво	Д-т 901 Собівартість реалізованої продукції	К-т 201 Відхилення за рахунок зміни цін на сировину та матеріали
		Д-т 23 Виробництво		К-т 661 Рахунки з оплати праці (факт)			
<i>Додатні відхилення</i>				<i>Від'ємні відхилення</i>			
Д-т 661 Нормативні витрати на заробітну плату та соціальні відрахування		К-т 661 Відхилення за рахунок зміни витрат на заробітну плату		Д-т 661 Відхилення за рахунок зміни витрат на заробітну плату		К-т 661 Нормативні витрати на оплату праці та соціальні відрахування	
Д-т661 Відхилення за рахунок зміни витрат на оплату праці		К-т 23 Виробництво		Д-т 901 Собівартість реалізованої продукції		К-т 661 Відхилення за рахунок зміни витрат на оплату праці	
		Д-т 23 Виробництво		К-т 91 (постійні, змінні) факт Загально виробничі витрати			
		Д-т 91 Відхилення за рахунок зміни загально виробничих витрат		К-т 91 Нормативні загальновиробничі витрати			
		Д-т 23 Виробництво		К-т91 Відхилення за рахунок зміни загально виробничих витрат			
<i>Додатні відхилення</i>				<i>Від'ємні відхилення</i>			
Д-т 91 Нормативні загально виробничі витрати		К-т 91 Відхилення за рахунок зміни загальновиробничих витрат		Д-т 91 Відхилення за рахунок зміни загально виробничих витрат		К-т 91 Нормативні загально виробничі витрати	
Д-т 91 Відхилення за рахунок зміни загально виробничих витрат		К-т 23 Виробництво		Д-т 901 Собівартість реалізованої продукції		К-т 91 Відхилення за рахунок зміни загально виробничих витрат	

**Рис. 2.4. Кореспонденція рахунків за нормативним методом обліку витрат**

Джерело: Розроблено автором



При такій організації обліку зменшується чисельність бухгалтерського апарату, оскільки всі записи ведуться за нормами.

Рецептурне нормування витрат виробництва також сприятиме впровадженню наведеної системи обліку витрат. У результаті процедура обліку витрат зводиться до: запису відхилень від нормативних цін при закупівлі сировини та матеріалів; визначення відхилень у ході технологічного процесу; встановлення вартості браку; порівняння фактичних загальновиробничих витрат з нормативними. Резерви ефективного управління собівартістю слід також шукати у виборі методу оцінки матеріальних ресурсів при їх споживанні у виробництві.

На підприємствах з цією метою використовується метод ФІФО. Враховуючи поточну оцінку та облік сировини та матеріалів при їх відпуску у виробництво доцільно здійснювати за методом нормативних витрат (п. 16, 21 НП(С)БО 9) [54]. Це сприятиме запровадженню прогресивних норм витрат; здійсненню дієвого контролю за рівнем витрат на виробництво; виявленню резервів зниження собівартості продукції, дозволить вести облік відпуску сировини у виробництво за встановленими нормативами, а відхилення фактичних цін від нормативних обліковувати на спеціальних субрахунках. Крім того, отримані дані стануть основою для прийняття виважених управлінських рішень щодо планування асортименту продукції, прогнозування рівня рентабельності, вибору постачальників, а також сприятимуть ефективному контролю за витратами.

На ТОВ «ЗСБ» для оцінки сировини, основних та допоміжних матеріалів при їх відпуску у виробництво застосовується метод середньозваженої собівартості. У зв'язку з цим визначати відхилення фактичної собівартості виробів від нормативної за рахунок зміни цін на сировину неможливо, оскільки середньозважена ціна викривляє собівартість та не дозволяє встановити, наскільки вона змінюється внаслідок зміни цін.

Удосконалення обліку витрат енергії та палива на технологічні цілі (складають близько 8% від повної собівартості виробів) є одним із резервів зменшення собівартості продукції в умовах постійного подорожчання енергоресурсів. Запровадження обліку використання видів спожитих ресурсів

за місцями їх виникнення сприятиме виявленню відповідальних за понаднормові втрати та визначенню напрямків їх збереження. Для цього в усіх виділених центрах відповідальності пропонується встановити лічильники та доповнити щоденну звітність цехів графами, в яких буде відображатися інформація про використання за зміну електроенергії, палива та води.

У синтетичному обліку пропонується вести облік на окремих субрахунках: палива – субрахунок 203 «Паливо»; енергії – субрахунок 2011 «Енергія»; води – субрахунок 2012 «Вода на технологічні цілі». Це дозволить ефективно контролювати використання зазначених ресурсів за місцями їх споживання та попереджувати перевитрати.

Для детального та оперативного відображення інформації про витрати та собівартість продукції (як внутрішньогосподарського обліку витрат) пропонується застосовувати нормативний метод обліку зі звітністю за 15 днів. Методика нормативного обліку зі звітністю за 15 днів (а також щомісячною звітністю) передбачає списання витрат сировини відповідно до затверджених норм. В основу такої методики покладено рівність кількості сировини за фізичною масою та витрат сировини в тих самих показниках при виготовленні готової продукції та напівфабрикатів. Звітність у вигляді «Відомості відхилень від норм виробничих запасів», яка складається на підприємстві, не така вже й громіздка. Але недоліком зазначеної методики є її недостатня оперативність, враховуючи недовготривалі строки виробництва виробів.

Зважаючи на дані, отримані при дослідженні, пропонуємо нормативний метод обліку витрат виробництва вести на основі щоденної звітності. Це дозволить визначати витрати виробництва та втрати сировини оперативно, у ході технологічного процесу, що є більш ефективним. Отримані дані можна буде щоденно та оперативно контролювати та аналізувати за центрами відповідальності підприємства, що сприятиме своєчасному усуненню виявлених недоліків у використанні сировини. Щоденний оперативний контроль дотримання технологічних процесів також дозволяє виявити показники прискорення чи уповільнення (з визначенням причин та винних осіб) використання обігових коштів. Крім того, на основі даних обліку за щоденною звітністю можна окремо контролювати відхилення від норм

постачання та споживання у виробництві матеріально-технічних ресурсів, враховуючи дані про зміни споживання внаслідок перевиконання чи невиконання виробничої програми.

Нормативний метод обліку потребує відповідного способу документування витрат, який би дозволив уникнути дублювання показників у технологічних журналах та первинних документах і оперативно визначати відхилення від заданих норм за видами виробів у розрізі причин та винних осіб. Документ, в якому відображаються результати діяльності структурних підрозділів підприємств на ТОВ «ЗСБ» не ведеться, тому пропонується нормативний внутрішньогосподарський облік витрат здійснювати на основі щоденної Відомості витрат сировини (дод. Д), а також відображатиметься інформація щодо причин і винних у відхиленнях осіб. У першому розділі відомості наводиться інформація про надходження, переробку та залишки сировини на початок зміни; у другому - про фактичні та нормовані витрати сировини і вихід готової продукції та напівфабрикатів окремо за кожним видом. В третьому розділі відомості – узагальнюються дані про витрати сировини та визначаються залишки сировини й напівфабрикатів на кінець зміни. Запропонована форма відомості дозволить щоденно визначати відхилення фактичних витрат сировини від нормативів та вчасно вживати заходи щодо їх усунення.

Запропоновані рекомендації з покращення методології та організації обліку виробничих витрат дозволять збільшити достовірність та оперативність одержаної інформації для забезпечення ефективного управління підприємством.

## Висновки до розділу 2

На підставі проведеного дослідження можна скласти такі висновки і пропозиції:

Облік витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності дозволить щоденно у ході виробництва виявляти відхилення від норм витрат у реальному часі та вживати заходів щодо їх ліквідації та попередження подальшого виникнення перевитрат, а також встановлювати осіб, винних у перевитратах ресурсів.

Облік загальновиробничих витрат підприємства доцільно здійснювати в розрізі запропонованих облікових груп за місцями утворення витрат. Це підвищить аналітичність обліку, покращить контроль за рівнем витрат і сприятиме виявленню резервів їх скорочення, а також знизить собівартість продукції. Розподіл комплексних витрат пропонується здійснювати із застосуванням середніх річних нормативних коефіцієнтів, що підвищить оперативність обчислювання фактичної та нормативної собівартості продукції, а також ефективність контролю витрат на основі аналізу встановлених відхилень від норм.

Удосконалена методологія нормативного методу обліку витрат з використанням запропонованих рахунків і субрахунків відхилень дозволить фіксувати відхилення фактичних показників від нормативних в облікових документах, значно підвищить достовірність та оперативність облікової інформації та дозволить своєчасно попереджувати нераціональне використання сировини та втрати ресурсів;

Запропонована методологія нормативного внутрішньогосподарського обліку виготовлення продукції, в основу якої покладено впровадження розробленої щоденної технології документування, витрат виробництва за всіма переділами технологічного процесу, дозволить скоротити обсяг первинної документації та оперативно контролювати використання сировини від запуску її у виробництво до виходу готової продукції та здачі продукції на склад, своєчасно визначати витрати виробництва та групувати відхилення витрат за видами продукції, причинами та відповідальними особами.

## РОЗДІЛ 3

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

#### 3.1 Особливості контролю витрат виробництва

За ринкових відносин процес господарювання набуває нових форм. А тому виникає потреба змінювати і механізм контролю. В основу такого механізму мають бути покладені ефективні методи управління на підприємстві і його виробничих підрозділах. Застосування нових форм та методів контролю дозволить оперативно здійснювати перевірку та координацію господарсько-виробничої діяльності працівників, цеху, підприємства; проводити оцінку економічної та виробничої доцільності здійснюваних операцій; зменшувати витрати за усіма елементами, які формують собівартість продукції та мають вплив на фінансовий результат діяльності підприємства.

У нових умовах господарювання зростає необхідність у інформації про те, у що обходиться підприємству виготовлення продукції, який взаємозв'язок витрат з обсягом та рентабельністю виробництва, і в якому напрямку шукати резерви зниження витрат виробництва та ефективні методи контролю формування собівартості. Тому підґрунтям для прийняття відповідних рішень керівництвом підприємств повинен бути контроль виробничих витрат. Він повинен бути засобом, що дозволить досягнути найвищої виробничої рентабельності. Під контролем витрат виробництва слід розуміти контроль за процесами та факторами, які впливають на формування складу та рівень собівартості продукції, тобто витратами, які формують собівартість.

Аналіз економічної літератури на предмет розуміння суті контролю свідчить про те, що єдиного визначення поняття контролю не існує. Так, М.Т. Білуха під контролем розуміє систему спостережень та перевірки відповідності функціонування управлінського об'єкта прийнятими рішеннями, які визначають результати управлінських дій на управлінський об'єкт та відхилення, допущені в процесі виконання рішень [7, с.4]. Незважаючи на те, що бухгалтерському обліку властива контрольна функція, її не можна просто ототожнювати з

контролем, який виступає як сукупність практичного використання контрольних функцій обліку чи аналізу. Неправомірно, також, ототожнювати з контролем облік, як функцію управління, адже кожен з них має свою мету та механізм для її досягнення. За проведеним дослідженням, контроль – це процес за спостереженням і перевіркою функціонування об'єкта відповідно до прийнятих управлінських рішень, законів, норм, стандартів, правил, наказів і ін.; виявлення наслідків впливу суб'єкта на об'єкт, отриманих відхилень від прийнятих принципів організації та регулювання від вимог управлінських рішень.

Тому в моделі стандарту контролю доцільно виділити такі ознаки: за об'єктами контролю, за джерелами інформації, за методичними прийомами проведення та методичними формами узагальнення і реалізації результатів тощо (рис. 3.1). Основною метою організації контролю витрат на підприємстві є у забезпечення організаційної, планової, стимулюючої і ефективної діяльності усієї управлінської системи, поєднання виконання і прийняття управлінських рішень, попередженні утворення відхилень, виявленні «вузьких» місць, невикористаних можливостей і досягнення фінансових результатів діяльності. Завдання, які має розв'язати система контролю витрат, є такими: зниження обсягів використання ресурсів на одиницю продукції; зменшення матеріаломісткості та трудомісткості продукції; ліквідація браку та невиправданих витрат.

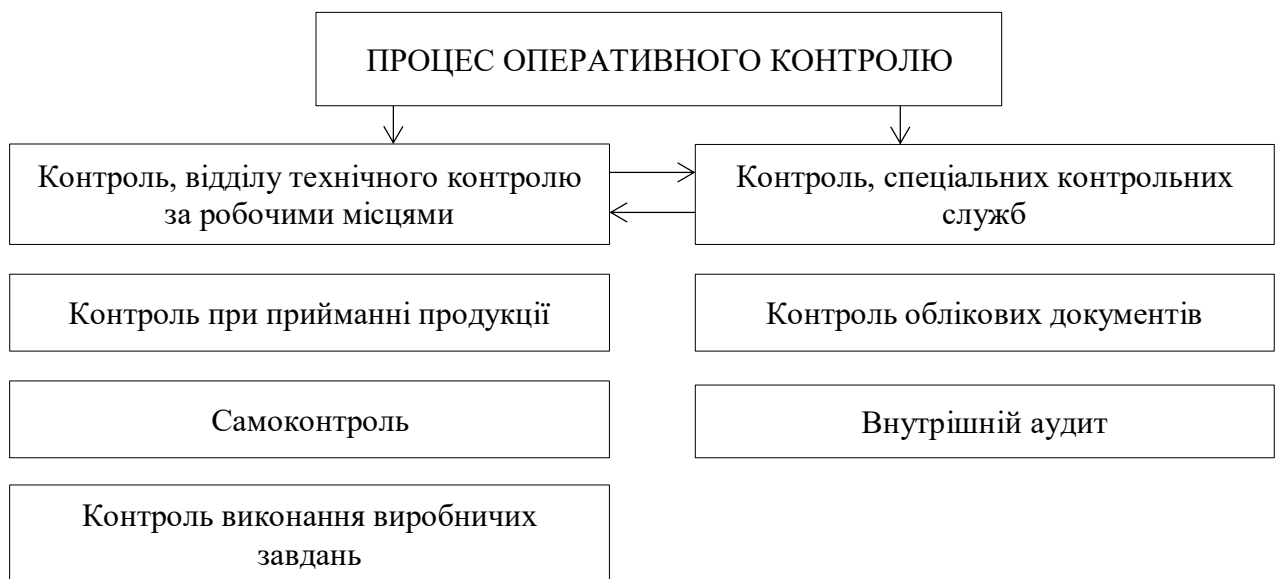
Комплексне їх вирішення є складовою частиною загальної концепції контролю витрат, спрямованої на зниження собівартості продукції. Контроль витрат передбачає спостереження за процесом їх формування, визначенням оптимальної собівартості, конкурентоспроможної продажної ціни й достатньої рентабельності окремих видів продукції та виробництва в цілому за допомогою систематичного отримання даних про відхилення фактичних результатів від нормативних чи запланованих. Так, певної економії матеріальних витрат при виробництві продукції можна досягти за рахунок впровадження нової техніки та передових технологій.

ОБ'ЄКТИ КОНТРОЛЮ											
Виконання планів виробництва, реалізації	Дисципліна поставок за обсягами, строками та якістю продукції	Виробничі витрати й витрати на реалізацію продукції	Незавершене виробництво, його залишки і комплектність	Визначення собівартості продукції	Збереження продукції на виробництві та при транспортуванні	Первинна облікова документація	Бухгалтерський облік і звітність	Нестача продукції, брак, приписки, розмір збитків та відповідальні особи			
ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ											
Законодавчі акти про підприємство та підприємство	Нормативні акти з виробництва, реалізації та собівартості продукції	Нормативно-договірна документація з поставок і реалізації продукції	Нормативні акти з планування, обліку та калькулювання продукції	Бізнес-план і розрахунки з його обґрунтування	Паспорт підприємства	Нормативно-методична документація з обліку та звітності	Первинні облікові документи	Регістри аналітичного і синтетичного обліку, звітність			
МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ КОНТРОЛЮ											
Органолептичні				Розрахунково-аналітичні				Документалістики			
Інвентаризація	Вибіркові та суцільні спостереження	Службові розслідування	Експертизи різних видів	Економічний аналіз	Статистичні розрахунки	Економіко-математичні методи	Інформаційне моделювання	Нормативно-правове регулювання	Зустрічна перевірка	Взаємний контроль операцій і документів	Аналітична і логічна перевірка
МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ УЗАГАЛЬНЕННЯ І РЕАЛІЗАЦІЇ РЕЗУЛЬТАТІВ КОНТРОЛЮ І РЕВІЗІЇ											
Групування проміжних результатів контролю			Документування результатів проміжного контролю	Аналітичне групування результатів контролю	Слідчо-юридичне обґрунтування виявлених недоліків	Систематизоване групування недоліків в акті ревізії	Розробка пропозицій з профілактики недоліків	Прийняття рішень за результатами контролю	Контроль виконання рішень		
Хронологічне	Систематизоване	Хронологічно-систематизоване									

**Рис. 3.1. Модель стандарту контролю операцій з виробництва, реалізації та собівартості продукції**

Джерело: [7, с. 525]

Оперативний контроль, має проводитися за двома організаційними формами. Перша форма – контроль, який мають проводити працівники відділу технічного контролю безпосередньо на кожному робочому місці. Друга форма – контроль, який має здійснювати спеціально створений контрольний апарат. Це контроль інженерно-технічних служб за процесом виробництва, внутрішній аудит контрольних-ревізійних служб діяльності цехів. Для ефективного та оперативного контролю за витратами виробництва обидві організаційні форми повинні між собою взаємодіяти та доповнювати одна одну (рис. 3.2.).



**Рис. 3.2. Організаційні форми оперативного контролю**

*Джерело: Розробка автора*

Адже групування відхилень за їх видами, місцем, часом, причинами їх виникнення, а також типами однорідних видів продукції і особами, які відповідають за те, щоб такі відхилення не виникали, надає контролю неперервного і комплексного характеру та багато в чому визначає його дієвість. Таке групування також сприяє диференціації оперативного контролю за об'єктами, що дуже важливо для управління витратами у реальному часі. Попередній контроль на підприємствах має проводитися до здійснення фінансово-господарських операцій.



Організація оперативного контролю повинна передбачати, можливість охоплювати ним всі сторони забезпечення інформацією, які включають не лише нормативи та норми, а також організацію технічних процесів, нормування, прогнозування та обліку зміни норм, проведення аналізу їх ефективності. Крім того він має забезпечити реальне та оперативне оцінювання стану та прогнозів розвитку підприємства при мінімальних витратах.

В основу оперативного контролю витрат має бути покладений облік відхилень від норм. Адже групування відхилень за їх видами, місцем, часом, причинами їх виникнення, а також групами однорідних видів продукції і особами, які відповідають за те, щоб такі відхилення не виникали, надає контролю неперервного і комплексного характеру та багато в чому визначає його дієвість. Таке групування також сприяє диференціації оперативного контролю за об'єктами, що дуже важливо для управління витратами у реальному часі.

Попередній контроль на підприємствах має проводитися перед здійсненням фінансово-господарських операцій. Це дозволить встановити забезпечити економічну доцільність витрачання ресурсів підприємством. Цей вид контролю є найдієвішим для запобігання неефективного застосування ресурсів, для додержання норм використання сировини у процесі обробки, а також витрат під час зберігання і транспортування.

Основними прийомами попереднього контролю мають стати аналіз беззбитковості виробництва продукції та маркетинг. Тобто на підприємствах необхідно проводити прогнозування собівартості продукції з метою її рентабельності та конкурентоспроможності, а також вивчатись перспективи на ринку попиту та пропозиції продукції для встановлення структури та обсягів продажу.

Функціями попереднього контролю є розрахунок кошторисів накладних витрат структурних підрозділів із зазначенням відповідальності за їх дотриманням керівниками підрозділів, розробка прогнозованих норм витрат

матеріалів, сировини і трудових ресурсів, розрахунок максимального розміру партій придбання за основними та допоміжними матеріалами.

Оперативний (поточний) контроль має здійснюватися протягом усього технологічного процесу виробництва продукції. Тобто за допомогою оперативного контролю перевіряється, як переробляються та реалізуються сировина та матеріали, чи раціонально використовуються ресурси на виробництві, чи законно проводяться господарські операції та ін. Оперативний контроль витрат потребує безперервного, суцільного та систематичного документування усіх господарських операцій і фактів витрачання ресурсів у виробництві. Здійснюється воно не лише на стадії попереднього контролю (тобто в процесі оформлення первинних документів керівником і головним бухгалтером, складання договорів, кошторисів та інших документів, пов'язаних із витрачанням ресурсів), а й на стадії поточного (на виробничих місцях) та наступного контролю (коли інформація узагальнюється в облікових регістрах).

Використання нормативного обліку калькулювання продукції дозволить здійснювати оперативний (поточний) контроль у момент виникнення витрат.

Це сприятиме виявленню причин виникнення відхилень витрат від норм, відповідальних за це осіб та дозволить передбачати вплив таких відхилень на фінансові результати. Отже, контроль набуде прогнозованого характеру. Оперативний контроль дозволяє щоденно у процесі виробництва визначати можливості зменшення витрат, з огляду на поточний характер виробництва, такий контроль стає одним із важелів при управлінні формування собівартості продукції. Оперативний контроль здійснюють керівники структурних підрозділів на підставі даних вимірювальних приладів, а також працівники бухгалтерії на підставі первинних документів внутрішньогосподарського обліку. Завдяки тому, що витрати можна буде визначати за місцями їх виникнення та центрами відповідальності, а також завдяки іншим даним, отриманим за допомогою оперативного контролю, можна робити ґрунтовний аналіз діяльності підприємства та впливати на калькулювання собівартості продукції протягом усього процесу її виробництва та реалізації.

Заключний контроль має здійснюватися за допомогою перевірки первинних документів та звітних даних з метою встановлення відповідності проведених операцій встановленим нормативам та кошторисам, а також для викриття причин прорахунків, порушень і недоліків, які мали місце у процесі господарської діяльності.

До одного з основних напрямків покращення виробничої діяльності підприємства можна віднести належну організацію контролю за максимальним використанням матеріальних ресурсів, питома вага яких у собівартості продукції складає понад 75%. Забезпечення ефективного контролю матеріальних витрат вимагає удосконалення нормування витрачання сировини й матеріалів та поліпшення організації системи оперативного виявлення відхилень від рецептурних норм матеріальних витрат та оптимального вибору способів контролю.

Під час відпуску матеріальних ресурсів у виробництво доцільно здійснювати контроль відповідності їх планово-нормативним потребам з урахуванням ресурсів, які раніше були відпущені для виробничих потреб. Такий порядок може бути забезпечений за допомогою лімітування, яке у даному разі виступає засобом попереднього контролю. При цьому ліміти повинні базуватися на технічно обґрунтованих розрахункових нормах і змінюватися разом зі зміною цих норм при впровадженні організаційно-технічних заходів, що впливають на рівень витрачання матеріальних ресурсів.

Сферою використання матеріальних ресурсів як об'єкта контролю є виробничий процес. Тому контроль повинен передувати споживанню сировини й матеріалів і здійснюватись безпосередньо за технологічним процесом чи в максимально наближений час після його завершення. Таким чином будуть створені умови для попередження і виявлення невиробничих витрат, необґрунтованих відхилень від рецептурних норм тощо. Контроль за переробкою сировини й матеріалів має бути спрямований на перевірку: правильності складання кошторису витрат; обґрунтованості звітних калькуляцій первинними документами і записами облікових реєстрів;

відповідності фактичних витрат на одиницю продукції нормативним і звітним даним за попередні періоди. У процесі проведення контролю перевіряється правильність віднесення на собівартість окремих видів продукції прямих витрат, а також правильність подальшого розподілу непрямих витрат.

При надходженні матеріальних ресурсів перевіряється їх структура та обсяги залежно від виду продукції, яка вироблятиметься. На цій стадії проводиться попередній контроль забезпечення виробництва матеріальними ресурсами у межах норм, а також перевіряється, чи дотримуються відповідні умови їх зберігання. Контроль за витрачанням матеріалів у процесі виробництва доцільно здійснювати за допомогою документування, попередніх розрахунків за фактичною рецептурою та подальших розрахунків з використанням даних інвентаризації, первинної технологічної та облікової документації (акт переробки, витрачання сировини та матеріалів; змінний виробничий звіт виходу готових виробів). Вплив суб'єктів контролю (керівники структурних підрозділів) на об'єкти контролю дозволяє перевіряти, чи не виникають відхилення від норм. Це сприяє з'ясуванню якості норм, формуванню пропозицій з перегляду застарілих норм та отриманню інформації про внесення до них відповідних змін залежно від досягнутого рівня організації виробництва.

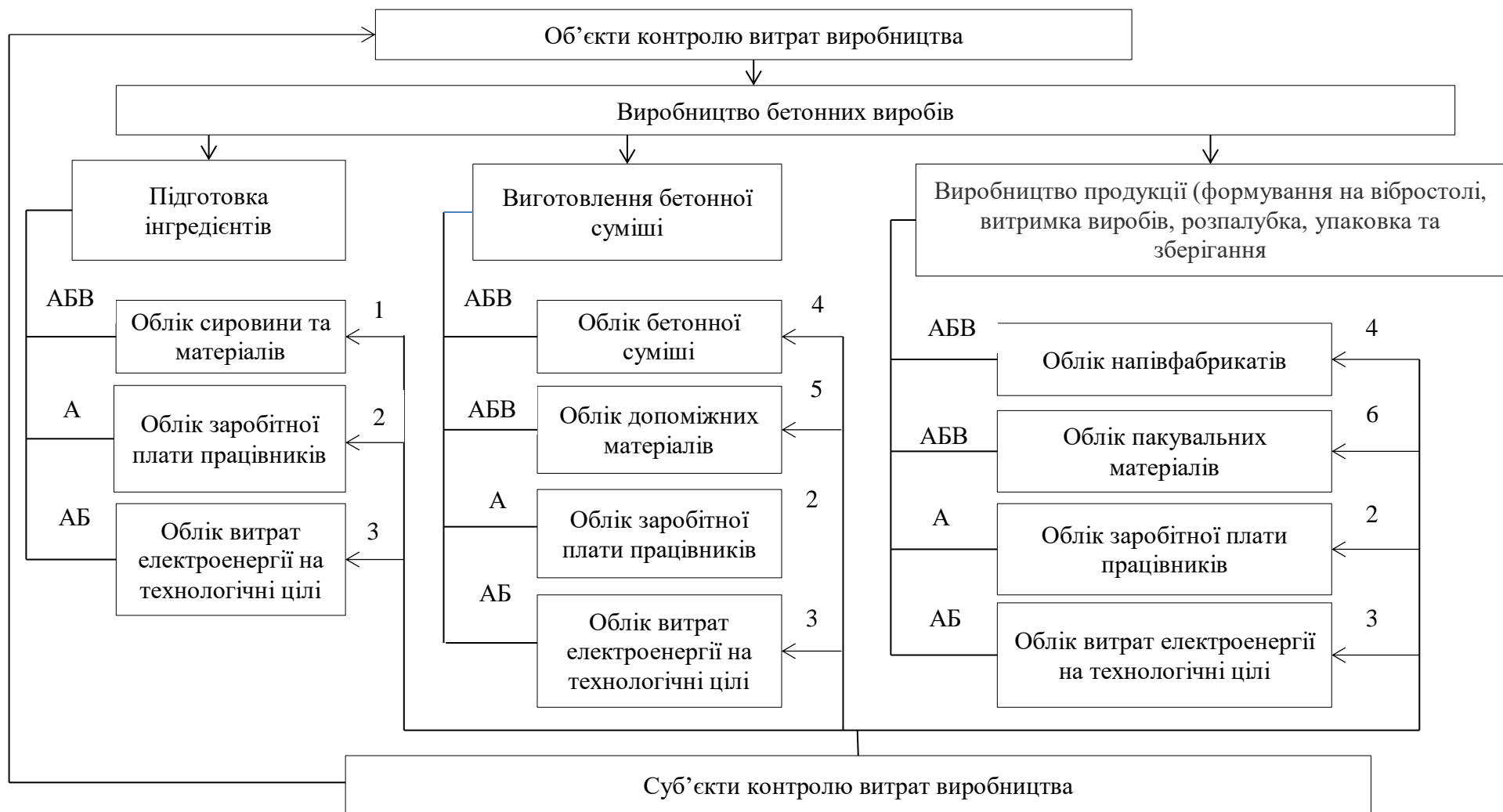
При контролі трудових витрат доцільно застосовувати ті самі методи документування та технічних розрахунків визначення відхилень від норм за рівнем трудових витрат, які використовуються при обліку сировини та матеріалів. Суть контролю витрат на оплату праці на підприємствах полягає у фіксації всіх непередбачених технологічних доплат, визначенні їх розміру, місця виникнення, причин і винних осіб. Відсутність документів на доплату, щодо причин простоїв, на оформлення робіт, не передбачених технологією, нарядів тощо свідчить про те, що невиробничі витрати на виплату заробітної плати на підприємствах не контролюються протягом місяця, а визначаються після закінчення звітного періоду за допомогою співставлення фактичних та запланованих трудових витрат. Тому визначені таким чином відхилення не

можна використовувати для аналізу причин непередбачених витрат на зарплату, оскільки в них немає головного – інформації про те, де вони виникли, з яких причин і хто в цьому винний. Виявлення відхилень від норм виплат заробітної плати і прийняття конкретних заходів для запобігання перевитратам безпосередньо пов'язані з контролем за використанням фонду оплати праці.

Організаційна модель контролю прямих виробничих витрат представлена на рис. 3.3. Послідовність операцій при здійсненні контролю прямих виробничих витрат є такою: 1 – контроль обліку сировини і матеріалів; 2 – контроль нарахування оплати праці виробничих працівників, контроль відрахувань та утримань із оплати праці; 3 – контроль відображення в обліку електроенергії використаної на технічні цілі; 4 – контроль обліку виробництва напівфабрикату (бетонної суміші); 5 – контроль обліку допоміжних матеріалів; 6 – контроль обліку пакувальних матеріалів. На рис. 3.3 літерами (А, Б, В) позначено методи процесу контролю прямих витрат, де А – документування; Б – попередні підрахунки за нормативною рецептурою; В – фактичні підрахунки на підставі даних проведеної інвентаризації.

У запропонованій моделі визначено об'єкти, за якими пропонується здійснювати контроль прямих витрат на виробництво продукції, що посилить його ефективність та допоможе більш наочно уявити отримані результати. Дієвим засобом виявлення можливостей зниження собівартості продукції є контроль загальновиробничих витрат (у розрізі витрат на обслуговування та використання обладнання й витрат на управління виробництвом) та інших непрямих витрат (управлінські витрати, витрати на реалізацію, інші операційні витрати).

Результати досліджень діяльності ТОВ «ЗСБ» свідчать про те, що ступінь контролю за названими витратами є значно послабленим. Пояснюється це, насамперед, їх незначною питомою вагою в структурі собівартості (порівняно з прямими витратами) і тим, що комплексний характер цих витрат вимагає додаткових облікових розрахунків. Крім того, такий контроль потребує значних витрат часу на проведення досить складної роботи суб'єктами контролю.



**Рис. 3.3. Модель контролю прямих витрат на виробництво продукції**

Тому організація контролю загальновиробничих та непрямих витрат на підприємстві вимагає подальшого дослідження та удосконалення. При організації контролю за формуванням загальновиробничих витрат та витрат періоду потрібно брати до уваги економічну природу таких витрат. При цьому слід враховувати, що одні витрати вимагають постійного поточного контролю, а інші контролюються в кінці звітної періоду (місяця). Контроль загальновиробничих витрат повинен бути сконцентрований на головному – забезпеченні раціонального витрачання матеріальних, трудових і грошових ресурсів, дотриманні кошторису, недопущенні невиробничих витрат і втрат тощо. Важливо також мати на увазі, що основними передумовами підвищення рівня контролю є належний рівень нормування та лімітування витрат, а також добре налагоджена система їх документування. Контроль за формуванням витрат на утримання та експлуатацію обладнання на ТОВ «ЗСБ» на сьогоднішній день здійснюється не в повній мірі через низку суб'єктивних причин. По-перше, норми і нормативи матеріальних та трудових витрат на утримання і експлуатацію обладнання на підприємстві не впорядковані. По-друге, не розробляються і не доводяться до виконавців ліміти відпуску матеріальних цінностей. В результаті облік відпуску матеріалів для утримання машин і обладнання здійснюється за фактичними витратами. По-третє, витрати на утримання і експлуатацію обладнання за своєю природою є комплексними. Вони складаються із матеріальних, трудових та фінансових витрат та включають витрати, які не мають безпосереднього відношення до виробничого процесу (оплата стороннім організаціям за договорами на виконання робіт, пов'язаних з утриманням обладнання). У зв'язку з цим здійснювати поточний контроль за всім комплексом витрат майже неможливо.

Різноманітність зазначених витрат і комплексний порядок їх обліку ускладнює контроль фактичних витрат у порівнянні з кошторисами. Він обмежується лише виявленням загальної величини їх за статтями кошторису за звітний місяць. При такому контролі виявити причини перевитрат кошторису і встановити винних осіб складно, а в деяких

випадках і взагалі неможливо. Для того щоб мати можливість впливати на рівень витрат з метою їх зниження, необхідно оперативно контролювати їх не загалом, а за окремими статтями та їх складовими елементами. Дієвість контролю цих витрат значною мірою залежить від рівня обґрунтованості нормування їх використання.

Контроль за витратами на обслуговування та управління виробництвом буде виправданим, якщо база порівняння, тобто кошториси за цими витратами, буде розроблена на основі норм за кожною статтею витрат. Номенклатура статей витрат, яка нині використовується на ТОВ «ЗСБ», та порядок її розподілу при визначенні собівартості окремих видів продукції ускладнюють контроль.

Відхилення від норм витрат на утримання і експлуатацію обладнання, а також на управління виробництвом можна визначати за допомогою документування та розрахунку. Особлива увага має бути зосереджена на невиробничих витратах (від простоїв, псування і нестачі матеріальних цінностей при збереженні їх на складах). Вони повинні відноситись на відхилення від кошторису і оформлятися відповідними документами. Крім того, один раз на місяць доцільно визначати відхилення, які виникають при виплаті заробітної плати загальновиробничому персоналу. Такі відхилення встановлюються шляхом порівняння фактичної чисельності працюючих за табелем з штатним розписом.

За допомогою способу документування відхилень від кошторису можна визначити лише загальновиробничі витрати, без деталізації їх за окремими статтями. Щоб мати детальну картину контролю пропонується використовувати розрахунковий спосіб, за допомогою якого можна визначити відхилення від норм непрямих витрат, які виникли під впливом виробничої програми.

Кошторисну суму витрат на утримання та експлуатацію обладнання, а також витрат на управління виробництвом коригують з урахуванням виконання виробничої програми та питомої ваги умовно-змінних витрат.



Значного посилення на ТОВ «ЗСБ» вимагає контроль паливно-енергетичних ресурсів. Можна навіть сказати, що такий контроль взагалі не ведеться. Суттєві труднощі в процесі запровадження контролю за цими ресурсами виникають через відсутність на підприємстві приладів, за допомогою яких можна було б фіксувати витрати палива, пари, повітря та води не лише в загальній кількості та сумі, а й за окремими виробництвами. Розподіл таких витрат за окремими виробництвами та видами продукції, здійснюється, пропорційно нормам, що не забезпечує необхідної точності. А визначені таким методом відхилення нормативних витрат від фактичних є умовними. Їх не можна назвати достовірними, а тим паче використовувати для прийняття оперативних та ефективних управлінських рішень. Отже, передумовою здійснення контролю за цією групою ресурсів є повне забезпечення виробництва необхідними вимірювальними приладами (вагами, паромірами, лічильниками тощо).

Щодо організації контролю збереження норм витрат води, то його доцільно проводити щодня способом співставлення нормативних і фактичних даних. Результати співставлення доцільно реєструвати у відомості відхилень від нормативів витрачання зазначених ресурсів за окремими виробництвами, а в основному виробництві – ще й в розрізі окремих змін. Значно покращити систему контролю непрямих витрат можна за допомогою деталізації обліку витрат за центрами їх виникнення – машинами, робочими місцями. Це змусить працівників, які безпосередньо використовують ці ресурси, теж посилити контроль зі свого боку, оскільки саме на робочих місцях зосереджені основні резерви зниження собівартості продукції.

Модель організації контролю непрямих витрат на виробництво продукції представлена на рис. 3.4.



1 – центр виникнення витрат  
2 – центр відповідальності

**Рис. 3.4. Модель контролю непрямих витрат виробництва продукції**

*Джерело: Розробка автора*

Логічним завершенням системи контролю на ТОВ «ЗСБ» може бути складання щомісячної зведеної відомості відхилень від норм не лише за видами витрат (сировина, матеріали, заробітна плата тощо), а й за калькуляційними статтями окремих видів продукції. Подібна інформація може використовуватися як при складанні звітних калькуляцій, так і при розробці заходів, спрямованих на зниження собівартості продукції.

Враховуючи асортимент продукції, ручну обробку даних (при частковій автоматизації), постійне коливання цін на сировину та матеріали важко вчасно оцінити фактичні витрати, тому собівартість продукції обчислюється із значним запізненням. Використання комплексної системи контролю дозволить спеціалістам ТОВ «ЗСБ» вчасно отримувати оперативну інформацію про фактичні витрати.

Для з'ясування причин, які впливають на зміну собівартості продукції, має проводитися попередній контроль. На етапі попереднього контролю аналізуються результати, порівнюються альтернативні варіанти та обирається найоптимальніший з них. З цією метою на базі інтегрованої системи господарського обліку необхідно, по-перше: визначити точку беззбитковості виробництва, а для цього потрібно провести аналіз «витрат – обсягів виробництва – прибутку»; по-друге, визначити структуру випуску продукції з урахуванням ліміту сировини; прийняти рішення щодо ціноутворення.

Щоб визначити вплив змін витрат, ціни продукції, обсягу виробництва та номенклатури підприємства на величину його прибутку від реалізації, потрібно провести аналіз даних за витратами, обсягом виробництва та прибутком. Важливим елементом такого аналізу є розрахунок точки беззбитковості – обсягу реалізації, при якому доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток є нульовим [22, с. 178-183].

За даними щодо діяльності ТОВ «ЗСБ» (табл. 3.1) проведено аналіз «витрати - обсяг виробництва – прибуток» за 2023 рік.

Таблиця 3.1

## Показники діяльності ТОВ «ЗСБ» за 2023 рік

Показник діяльності	Одиниця вимірювання	Сума
1	2	3
Планова потужність виробництва виробів за рік	шт.	95 500
Фактична потужність виробництва в 2023 році	шт.	63 000
Валовий дохід (без ПДВ) від реалізованої продукції	тис. грн.	6 035,5
Повні витрати на виготовлення продукції за рік	тис. грн.	12 385
Змінні витрати за рік	тис. грн.	4 548
Вироблено Нижня противага СРЕ 40А 807103501 (за місяць)	шт.	400
Постійні витрати на виробництво Нижня противага СРЕ 40А 807103501	тис. грн.	62,91
Повні витрати на виробництво Нижня противага СРЕ 40А 807103501	тис. грн.	78,63

Продовження табл. 3.1

1	2	3
Змінні витрати на виробництво Нижня протывага СРЕ 40А 807103501	тис. грн.	27,84
Валовий дохід (без ПДВ) від реалізації Нижня протывага СРЕ 40А 807103501	тис. грн.	38,32

*Джерело: Розраховано автором за обліковим даним ТОВ «ЗСБ»*

Для розрахунку точки беззбитковості (Тб) виробництва Нижня протывага СРЕ 40А 807103501 використовуємо формулу [22, с. 221]:

$$T_b = \frac{\text{Постійні витрати на обсяг реалізації продукції}}{\text{Валовий дохід від реалізації} - \text{Змінні витрати}} \quad (3.1)$$

На ТОВ «ЗСБ» точкою беззбитковості є виробництво 8 шт. Нижня протывага СРЕ 40А 807103501 на місяць (62910 : (7700 - 150)). Такий обсяг виробництва, необхідний для отримання прибутку, свідчить про високу собівартість Нижня протывага СРЕ 40А 807103501, її малоприбутковість і, можливо, що її виробництво є технологічно вимушеним, а не спрямованим на отримання прибутку.

Наведені розрахунки можуть застосовуватися і при визначенні цін на продукцію. Коливання цін тісно пов'язане зі зміною обсягу виробництва та валового доходу від реалізації. Тому для важливо встановити обґрунтовані відпускні ціни з урахуванням певного відсотку рентабельності. Для цього необхідно визначити точки реалізації та побудувати графіки беззбитковості продукції як в цінах виробника, так і в оптових цінах.

Під час визначення напрямків зниження собівартості в умовах ринку контроль накладних витрат та відхилень за комплексними витратами допоможе оцінити результати виробничої діяльності центрів відповідальності підприємства, рахувати коливання обсягів виробництва та виявити резерви зниження витрат.

Доцільного також розробити контрольні плани скорочення комплексних витрат для всіх підрозділів підприємства (виробничих та невиробничих), а також стимулюючі заходи, які б сприяли такому скороченню.

### **3.2 Оперативний контроль витрат виробництва за місцями їх виникнення**

На підприємствах найчастіше здійснюється завершальний контроль витрат. Він проводиться по закінченню звітного періоду на підставі аналізу відхилень і не забезпечує можливості попередити недоцільні економічні дії, у зв'язку з тим що інформація щодо відхилень отримується із спізненням (зазвичай 10-30 днів після виявлення відхилення). За таких умов немає можливості оперативно приймати коригувальні рішення та попередити витрати, які є непродуктивними. Отже, для здійснення ефективного контролю витрат на підприємстві необхідно використовувати попередній та оперативний (поточний) види контролю.

На підприємстві існують операції, за якими необхідне обов'язкове здійснення попереднього та посиленого оперативного контролю. Зокрема, необхідний контроль: технологічної документації, яка формує матеріальні витрати; системи розподілених нормативів по операціях; своєчасності та обґрунтованості кількісного виправлення нормативів при застосуванні технічних нововведень; виявлення причин і наслідків відхилення фактичних витрат від нормативних значень та направлення інформації про відхилення до відділів управління; фактичних результатів виробництва та в цілому господарської діяльності підприємства.

Так, на ТОВ «ЗСБ» оперативно проводиться тільки технічний контроль. Проте, натуральні показники, що визначаються, не реєструються в обліку, технічний контроль не впливає на економічні показники виробництва. Контроль вартісних характеристик та використання матеріалів та сировини на підприємстві не здійснюється, оскільки вважають його недоцільним по відношенню до технічного. Узагальнення даних про результатами споживання виробництвом матеріальних ресурсів здійснюється після завершення місяця. За такої ситуації, виключається можливість встановлення відхилення використання матеріальних ресурсів від норм та виявлення причин та винуватців їх утворення безпосередньо в процесі виготовлення продукції. І, як наслідок неможливо своєчасно приймати ефективні рішення що стосуються раціонального витрачання матеріальних ресурсів.

На даний стан контролю на підприємстві впливають чинники: недосконалість методики здійснення контролю; невідповідність персоналу до проведення відповідного виду робіт; відсутність посадових інструкцій, що забезпечують умови та порядок здійснення контролю; незабезпеченість підприємства відповідними ваговими та вимірювальними приладами; недостатнє упорядкування нормативного господарства; відсутність характеристики відхилень, схем місць витрат та центрів відповідальності, ведення контролю, схем контролю нормативів та норм; недоліки організації обліку, який є основним джерелом проведення перевірок, тощо. Контроль використання сировини та матеріалів здійснюється працівниками виробництва, що сприяє приховуванню фактичного стану речей. На ТОВ «ЗСБ» не розроблено схеми місць витрат та центрів ведення контролю, не встановлено контроль обґрунтованості норм.

Тому, важливо встановити організаційні форми оперативного контролю. Насамперед, організація оперативного контролю має відповідати визначеним місцям витрат та центрам відповідальності підприємства; контроль повинен бути

оптимально приближеним до об'єкту витрат; необхідно налагодити тісну співпрацю між центрами оперативного контролю та іншими підрозділами що здійснюють управління витратами, зокрема бухгалтерією.

Для удосконалення організації оперативного контролю на ТОВ «ЗСБ» запропоновано методика оперативного контролю за калькулюванням собівартості в процесі технічного процесу із застосуванням нормативного методу обліку витрат та калькулювання собівартості. З метою виявлення відхилень від норм за виготовленою продукцією, щоденно, пропонується використовувати представлену в табл. 3.2 перелік місць утворення витрат у відповідності до видів виробництва та центрів відповідальності, а також класифікацію зазначених відхилень (табл. 3.3).

Таблиця 3.2

**Перелік місць технічного процесу виробництва бетонної продукції з метою здійснення оперативного контролю витрат**

Вид виробництва	Цех основного виробництва	Вид сировини	Контрольні місця			
			технічні процеси та операції	адміністративні	технологічні переділи	умовні місця
Підготовка інгредієнтів	Місця розвантаження та зберігання	Щебінь гранітний фракції 5-10 мм Пісок	приймання та сортування	+	+	
			очищення			+
			сушка	+	+	
			подрібнення			+
			просівання			+



Виготовлення бетонної суміші	Лінії виготовлення бетонної сумішей	Цемент Щебінь гранітний фракції 5-10 мм Пісок Пластифікатор NOVACOLOR Добавка OPTICAL 105 PREMIUM	змішування в бетонозмішувачах			+
Формування на вібростолі	Виробництво	Бетонна суміш Антистатик 5-10% розчин соляної кислоти Мастило	промазка форм	+		
			заповнення форм			+
			ущільнення		+	
Витримка виробів	Виробництво	Прес-картон Пластик Жерсть	переклад виробів		+	
Розпалубка	Виробництво	Напівфабрикат	підігрів		+	

*Джерело: Розробка автора*

Для контролю за обґрунтованістю норм запропоновано кожного місяця встановлювати застарілі норми витрат, що не відповідають технічним характеристикам обладнання, яка застосовується, організації та технології процесу виробництва, методом здійснення дослідних експертиз та перевірок із застосуванням розрахунково-аналітичного методу нормування.

За результатами проведених перевірок до початку наступного місяця необхідно вносити зміни до відповідних програм виробництва, технічних карток, специфікацій норм витрат матеріалів та сировини.

Таблиця 3.3

**Класифікація відхилень від норм для контролю витрат виробництва продукції**

Класифікація відхилень від норм витрат при виробництві продукції	
За впливом на собівартість	негативні
	позитивні
За характером оформлення	облікові
	розрахункові
За місцем виникнення	центри відповідальності
	умовні місця
За моментом виявлення	виявленні до початку виробництва
	виявленні у процесі виробництва
	виявленні після закінчення виробництва
За відношенням до видів продукції	щодо окремого виду
	щодо кількох видів
За впливом на використання ресурсів	Втрати
	додатковий ефект
	відхилення, які викликають кількісні зміни ресурсів: відхилення в забезпечені сировиною та матеріалами; відхилення в забезпечені засобами праці; відхилення в забезпечені трудовими ресурсами
	відхилення, які викликають якісні зміни ресурсів; відхилення, які потребують додаткових трудових зусиль; відхилення в якості отриманих предметів праці, відхилення при використанні обладнання; відхилення, пов'язані з продуктивністю праці
За факторами виникнення	об'єктивні (нерегульовані)
	суб'єктивні (регульовані)
За видами витрат	матеріальні витрати
	трудові витрати

комплексні витрати
--------------------

*Джерело: Розробка автора*

Технологічні особливості виробництва продукції зумовлюють наявність розрахункових та облікових (задокументована зміна норм, заміна сировини, брак) відхилень від норм. Для їх визначення використовують три методи: документування, планових розрахунків за рецептурою та розрахунків за даними інвентаризації.

Розрахункові відхилення – це відхилення, які є наслідком відхилення у процесі роботи окремого технічного обладнання або зміна у технічному процесі виробництва продукції та визначаються на підставі звіту матеріально відповідальної особи після фактичного оприбуткування продукції.

Для належного обліку відхилень на всіх етапах виробництва, тобто на всіх виробничо-технологічних операціях, має вестись необхідна документація (рапорти, відомості переробки сировини, маршрутні карти тощо).

Обов'язковим є виділення в таких документах відхилень від норм, а також встановлення відповідальних осіб та причин відхилень для кожного центру відповідальності [2, с. 16-17]

Встановлення облікових і розрахункових відхилень у виробничих цехах проводиться на основі даних первинної технологічної та облікової документації. Зокрема, такої, як Відомість витрат сировини (дод. Д), оперативна документація на заміну сировини номенклатури відхилень (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

### Номенклатура причин відхилень від норм при виробництві бетонних сумішей

Місце виникнення відхилення	Причина відхилень
-----------------------------	-------------------

Приймання сировини	Невідповідна оцінка якості отриманої сировини Порушення процесу очищення сировини Порушення температурного режиму зберігання сировини
Підготовка інгредієнтів: сушка; просів; дроблення; фільтрування.	Порушення температурного режиму сушки Помилковий вибір розміру отвору сітки Помилковий вибір розміру дисків млина Помилковий вибір розміру отвору металевої сітки
Виготовлення бетонної суміші: введення інгредієнтів; перемішування суміші	Порушення у визначенні навісок Порушення порядку введення інгредієнтів Порушення тривалості перемішування Порушення температурного режиму перемішування Невідповідність регламенту частоти обертання

*Джерело: Розробка автора*

Нормативне господарство ТОВ «ЗСБ» не відповідає вимогам ефективного оперативного контролю за витратами. Перегляд норм при змінах технологічного процесу чи при освоєнні нових видів продукції відбувається несвоєчасно. До бухгалтерії інформація про це надходить із запізненням на 15-20 днів. Контролювати формування собівартості продукції за таких умов неможливо, оскільки відхилення від норм не відображають фактичний стан виробництва.

У табл. 3.5 запропоновано схему організації контролю норм витрат на ТОВ «ЗСБ» за центрами відповідальності та видами контролю.

Таблиця 3.5

#### Організація оперативного контролю за нормами витрат

Види норм	Вид контролю	А	Б	В	Г	Д	Ж
-----------	--------------	---	---	---	---	---	---

1	2	3	4	5	6	7	8
Норми витрат сировини	попередній оперативний заклучний вибірковий наскрізний	+	+		+	+	+
Норми витрат основних і допоміжних матеріалів	попередній оперативний заклучний вибірковий наскрізний	+	+	+	+	+	+
Норматив транспортно-заготівельних витрат	попередній оперативний заклучний вибірковий наскрізний			+	+	+	+
Норми технологічних втрат	попередній оперативний заклучний вибірковий наскрізний	+		+		+	+
Норми витрат палива, енергії, води на технологічні цілі	попередній оперативний заклучний вибірковий наскрізний	+	+	+		+	+
Норми витрат на утримання та експлуатацію обладнання	попередній оперативний заклучний вибірковий наскрізний		+	+		+	+

Продовження табл. 3.5

1	2	3	4	5	6	7	8
Норматив змінних і постійних загальновиробничих витрат	попередній			+	+		
	оперативний	+	+				+
	заключний			+	+	+	+
	вибірковий наскрізний	+	+	+	+		+
Норми витрат робочого часу і розцінки трудових витрат	попередній					+	
	оперативний	+	+			+	+
	заключний					+	+
	вибірковий наскрізний	+	+				+
Нормативи доплат	попередній					+	
	оперативний	+	+			+	+
	заключний					+	+
	вибірковий наскрізний	+	+				+
Нормативи чисельності робітників та фонду заробітної плати	попередній					+	
	оперативний	+	+			+	+
	заключний					+	+
	вибірковий наскрізний	+	+				+

Примітка: А - цехи основного виробництва, Б - цехи допоміжного виробництва, В - відділ головного інженера, Г - відділ матеріально-технічного постачання, Д - бухгалтерія, Ж - адміністрація.

Джерело: Розроблено автором

Ефективність оперативного контролю витрат залежить від технологічних особливостей виробництва та ступеню інтеграції економічного та технологічного контролю процесів переробки сировини й випуску продукції.

Організація технологічного контролю на ТОВ «ЗСБ» не передбачає відображення результатів контролю якості сировини в первинних документах з її відпуску у виробництво. Порушення режиму змішування, неточність при зважуванні інгредієнтів, помилкова заміна одних інгредієнтів іншими призводить до невідповідності бетонних сумішей та виробів встановленим стандартам. Оскільки в обліку не відображаються дані технологічного контролю, здійснювати оперативний контроль витрат сировини у виробництві та визначити вплив технологічних порушень на якість продукції неможливо. Для оперативного контролю витрат виробництва використовуються показники регламентів технологічного процесу, в основу яких покладено взаємозв'язок натуральних та вартісних характеристик витрат при виробництві продукції.

### 3.3 Контроль формування собівартості продукції

Контроль формування собівартості продукції має певні особливості, зумовлені технологією виробництва. Недовготривалий і дискретний технологічний процес виробництва зазначених виробів дозволяє контролювати використання ресурсів.

Економісти мають різні погляди на організацію контролю формування собівартості продукції. Зокрема, поширеною є думка про те, що високоякісний контроль можуть здійснювати лише групи та відділи, які спеціалізуються виключно на контролі. За відсутності таких відділів контроль залишається другорядним засобом виконання управлінських рішень. А залучення до функцій контролю різних підрозділів приводить, з одного боку, до дублювання в роботі, а з іншого, до того, що деякі сторони виробничого процесу залишаються поза межами контролю.

Контроль формування собівартості продукції повинен організовуватися таким чином, щоб він охоплював усі сторони інформаційного забезпечення, до яких відносяться не тільки нормативи й норми, а також організація процесу планування, нормування і обліку змін норм, аналіз їх ефективності. Крім того, контроль має забезпечувати фактичну та оперативну оцінку стану та прогнозу розвитку підприємства з мінімальними витратами.

На ТОВ «ЗСБ» використовують попередільний нормативний метод обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції із нормативним варіантом узагальнення витрат. Підготовча стадія виробництва, як самостійний переділ, характеризується виробництвом проміжного продукту – бетонної суміші. Витрати на її виробництво узагальнюються.



Собівартість бетонної суміші на ТОВ «ЗСБ» визначається у два етапи. Спочатку обчислюється собівартість 1 т знеособленої бетонної суміші шляхом ділення фактичних витрат, узагальнених у цілому по підготовчому виробництву, на фактичну масу виробленої суміші, а вже потім визначається собівартість суміші кожного виду. Фактична собівартість суміші розраховується на основі планової собівартості та коефіцієнтів, які характеризують співвідношення фактичних і планових витрат. Такий підхід до формування фактичної собівартості не дозволяє здійснювати ефективний та оперативний контроль за витратами, оцінювати їх рівень, визначати відхилення фактичних значень від очікуваних (нормативних), виявляти резерви зниження виробничої собівартості виготовленої продукції.

Після попередньої обробки (сушка, просів та ін.) сировини відповідно до рецептури формується порція сировини з різних компонентів, яка закладається у бетонозмішувачі. Подача сировини до бетонозмішувача не документується. Готові суміші не зважуються, їх масу визначають теоретично, як різницю між вагою компонентів суміші та нормованими втратами на стадії підготовки сировини до виробничого процесу, транспортування суміші.

На стадії підготовки матеріалів до виробництва втрати не фіксуються, а відхилення не документуються. Тому можна сказати, що контроль за використанням матеріалів як такий на ТОВ «ЗСБ» не ведеться. Все це призвело до того, що облік матеріальних витрат є узагальненим. Фактичні витрати матеріалів визначаються лише за так званим інвентарним методом невикористаних матеріалів на робочих місцях з підготовки матеріалів. Виявлені таким чином відхилення фактичних витрат сировини від планових обліковуються знеособлено, в цілому по підготовчому виробництву. Фактичні витрати сировини на виготовлення суміші визначаються після закінчення місяця шляхом порівняння надходження у виробництво сировини та невикористаних інгредієнтів на початок та кінець місяця (за результатами щомісячної інвентаризації), отриманого браку та зміни залишків незавершеного виробництва. Для

виправлення ситуації, що склалася на ТОВ «ЗСБ», пропонується використовувати відомість витрат матеріалів на виробництво суміші (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

## Відомість витрат матеріалів на виробництво суміші за травень 2024 року

	Фактичний випуск суміші, кг	Вага однієї закладки, кг	Кількість закладок	Матеріали				Разом матеріальних витрат за видами суміші та на загальний випуск	Матеріальні витрати на 1 кг знесобленої суміші, грн.
				норма витрат на одну закладку за рецептурою кг	нормативні витрати на випуск, кг	облікова ціна за 1 кг, грн.	сума, грн.		
Бетонна суміш	40 300	201,5	200	97,5	19 500	1250	24 375	40 880	101

З метою удосконалення контролю формування собівартості продукції в умовах використання елементів нормативного обліку пропонується: для формування об'єктів контролю витрат сформувати обґрунтовані групи півфабрикатів (бетонної суміші); контроль обліку за відхиленнями витрат матеріалів та сировини вести за місцями утворення, причинами, особами, які є відповідальними й окремими об'єктами контролю витрат; визначити норми витрат на бетонну суміш для одного об'єкта контролю; запровадити формування підсумкових відомостей витрат за групами однорідних сумішей (об'єктами контролю витрат) та за виробництвом в цілому; контролювати розподіл виявлених відхилень від норм (прямо пропорційно до витрат сировини) за групами виробів та за індивідуальними видами сумішей, які включаються в групу.

Контроль відхилень від норм витрат доцільно проводити за стадіями виробництва. Так, на стадії відпуску матеріалів зі складу можуть бути виявлені відхилення, пов'язані із заміною однієї марки суміші на іншу з підвищеним чи заниженим вмістом тієї чи іншої сировини. За даними сигнальних документів на заміну визначаються відхилення фактичних витрат від нормативних. У разі перевитрат сировини або якщо її якість виявиться нижчою, ніж визначено технічними умовами, складання сигнального документу дозволить проконтролювати розмір відхилень від норм [2, 16-17].

Теоретично за технологією виготовлення бетонної суміші фактично отримана кількість (маса) суміші за мінусом браку, технологічних втрат має дорівнювати запланованій кількості (масі) суміші. Тому на ділянці бетонозмішувачів для контролю використання сировини доцільно вести баланс руху сировини та проводити розрахунок відхилень за групами однакових сумішей. Вхідними документами для такого обліку та розрахунків мають бути: відомість відпуску розваженої (за рецептурами) сировини на готову бетонну суміш із зазначенням кількості суміші та її технічних параметрів; довідка про брак, підписана ВТК. Різниця між кількістю сировини, закладеною до бетонозмішувачів, та кількістю готової суміші визначатиме кінцевий брак. Ця різниця має бути розділена на втрати в межах норми і понад норми (нижче плану). Розмір визначених за балансом наднормативних втрат має бути підтверджений документами на відхилення від норм. Якщо дані не збігаються, то це означає, що виникли необліковані відхилення. Причинами виникнення таких відхилень можуть бути нестачі та розкрадання, завищення норм витрат інгредієнтів та бетонних сумішей, наявність домішок у виробленій бетонній суміші, неточність при зважуванні матеріалів або бетонної суміші, відхилення якості сировини, передбаченої технічними умовами. Відповідальними за відхилення можуть бути як адміністрація цехів, служб, так і робітники.

Основну заробітну плату працівників підприємства пропонується обліковувати виходячи з кінцевого продукту. Це дозволить визначати відхилення не лише за обліковими документами. Враховуючи невелику питому вагу накладних витрат у собівартості продукції доцільно щомісяця за кожним видом витрат визначати відхилення у розрізі кожного об'єкта контролю витрат.

У відомості узагальненого обліку витрат мають відображатися витрати поточного місяця з виділенням запланованих норм витрат, облікованих і необлікованих відхилень. Узагальнення відомостей за всіма об'єктами обліку витрат дозволить скласти загальну відомість.

Запропонований варіант контролю дозволить здійснювати контроль як за дільницями виробництва, так і за однорідними групами продукції, що позитивно вплине на об'єктивність формування собівартості продукції. Собівартість витрат на другому переділі - цех випуску - формується в цілому по цеху бетонну суміш виробничий підрозділ отримує з підготовчого виробництва відповідно до графіку виконання виробничої програми. Незважаючи на те, що для кожного виробу розроблено індивідуальні норми витрат суміші, під час виписки лімітних карт користуються середніми нормами для групи сумішей. Пояснюється це тим, що таке узагальнення дозволяє маневрувати у разі зміни асортименту, а також забезпечувати економію фактичних витрат використаних сумішей. Подання суміші документально не оформлюється, облік руху напівфабрикатів від однієї операції до іншої не ведеться.

Такий не персоніфікований облік витрат у розрізі цехів призвів до того, що первинні документи до бухгалтерій майже не надходять або надходять з великим запізненням. Працівники цехів використовують їх для складання звітів про використання суміші. Проте навіть у звітах кількість використаної суміші визначається як сума залишків на початок та кінець місяця за мінусом відходів (за нормами) та браку. Тобто фактичні витрати визначаються розрахунково. Крім того,

щомісячна інвентаризація проводиться без переважування суміші. Отже, можна зробити висновок, що облік руху та витрат напівфабрикату (суміші) на ТОВ «ЗСБ» не відповідає дійсності.

Облік витрат у випускових цехах узагальнюється по цехах незалежно від номенклатури виробів, спільності технологій, різниць у використанні суміші та матеріалів, організації виробництва та праці. Тому на другому переділі формування собівартості витрат відбувається також способом узагальнення. Це призвело до того, що фактична собівартість визначається за узагальненими даними. Фактичні витрати розподіляються пропорційно плановій собівартості окремих виробів. Результатом такого усереднення формування собівартості є знеособлення відхилень. Удосконалити контроль формування собівартості випускових цехів пропонується шляхом використання елементів нормативного методу. З цією метою за допомогою документування доцільно здійснювати контроль відхилень витрат сировини та напівфабрикатів власного виробництва (бетонної суміші) в місцях виникнення. У відомостях узагальненого обліку витрат за кожним виробом має відображатися інформація про відхилення та відповідальних осіб. Розподіл відхилень при розрахунках фактичної собівартості окремих виробів має відбуватися лише в межах об'єкта обліку витрат пропорційно витратам використаної сировини.

Зазначені заходи забезпечать ефективний контроль за витратами, дозволять виявляти відхилення собівартості конкретних виробів і гарантуватимуть реальні показники собівартості та рентабельності кожного виду виробу (дод. Е).

Таким чином, безперервний технічний та господарсько-фінансовий контроль калькулювання собівартості продукції запропоновано запроваджувати із застосуванням методики нормативного попередільного формування собівартості. Дана методика визначає певну послідовність розрахунку повної собівартості, використання результатів контролю, проведення розрахунку фактичної собівартості на основі нормативної. Запропонована методика дозволить

контролювати у реальному часі відхилення у формуванні собівартості від норм за центрами відповідальності та видами продукції.

### **Висновки до розділу 3**

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки та пропозиції.

Особливістю контролю виробничих витрат є єдність виробничо-технологічного контролю (ВТК) виготовлення продукції і фінансово-господарського контролю витрат за місцями їх утворення та центрами відповідальності із застосуванням методу нормативного обліку.

Для удосконалення контролю витрат виробництва продукції та підвищення ефективності виробництва пропонується: проводити аналіз взаємозв'язку «витрати - обсяг виробництва – прибуток».

Розроблена номенклатура місць контролю виникнення витрат за центрами відповідальності та за видами виробництва дозволяє підвищити ефективність контролю у процесі виробництва;

Класифікації відхилень від норм витрат, модель оперативного визначення величини відхилень у зв'язку із змінами норм та форм вихідних облікових і розрахункових відхилень забезпечує управління витратами за технічними процесами.

Безперервний технічний та господарсько-фінансовий контроль калькулювання собівартості продукції запропоновано запроваджувати із застосуванням методики нормативного попередільного формування собівартості. Дана методика визначає певну послідовність розрахунку повної собівартості, використання результатів контролю, проведення розрахунку фактичної собівартості на основі нормативної. Запропонована методика дозволить контролювати у реальному часі відхилення у формуванні собівартості від норм за центрами відповідальності та видами продукції.



## ВИСНОВКИ

Узагальнюючи результати випускної кваліфікаційної роботи щодо обліково-аналітичного забезпечення управління витратами та їх економічного контролю можна зробити наступні висновки і пропозиції:

1. Визначивши суть обліково-аналітичного забезпечення в управлінні витратами виробництва, нами узагальнено, що управління витратами, це складний багатоаспектний процес з метою досягнення високого економічного результату діяльності підприємства. На сьогоднішній день управління витратами передбачає формування раціональної, чіткої та безперебійно функціонуючої системи, з наступними елементами: прогнозування і планування витрат; нормування витрат; облік витрат; калькування собівартості; аналіз витрат і собівартості; контроль і регулювання процесу управління витратами.

2. Розглянувши роль витрат виробництва як об'єкта управління, обліку, аналізу та контролю, нами доведено, економічно обґрунтована класифікація витрат виробництва, дає можливість раціональної організації обліку, має вплив на проведення аналізу витрат виробництва. Витрати на виробництво класифікують за різними ознаками, це дає можливість більш гнучко оперувати категорією собівартість виготовленої продукції та використання облікової інформації для потреб управління виробництвом. Удосконалена класифікація калькуляційних статей витрат сприяє конкретизації цінових факторів у визначенні повної собівартості окремого виду продукції, що дозволить виявляти невикористовуванні резерви зменшення витрат, а також полегшує роботу щодо визначення ціни продукції.

3. Проаналізувавши нормативно-правові документи, що регламентують обліково-аналітичне забезпечення витрат виробництва, нами встановлено, облік витрат виробництва і розкриття його у фінансовій звітності підприємства регламентується Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 7 «Основні засоби», 9 «Запаси», 16 «Витрати». Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» має загальний характер та не бере до уваги особливості кожної галузі виробництва. Саме тому міністерства і відомства розробляють методичні рекомендації з питань організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у різних галузях. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», визначаються правові основи ведення обліку та формування фінансової звітності, зокрема визначає поняття облікової політики підприємства, яка в свою чергу включає організацію обліку витрат виробництва.

4. Дослідивши облік витрат за місцем їх виникнення і центрами відповідальності, нами визначено, що облік витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності дозволить щоденно у ході виробництва виявляти відхилення від норм витрат у реальному часі та вживати заходів щодо їх ліквідації та попередження подальшого виникнення перевитрат, а також встановлювати осіб, винних у перевитратах ресурсів.

5. Охарактеризувавши порядок обліку комплексних витрат виробництва та їх розподілення за видами продукції, нами запропоновано, що облік загальновиробничих витрат підприємства доцільно здійснювати в розрізі запропонованих облікових груп за місцями утворення витрат. Це підвищить аналітичність обліку, покращить контроль за рівнем витрат і сприятиме виявленню резервів їх скорочення, а також знизить собівартість продукції. Розподіл комплексних витрат пропонується здійснювати із застосуванням середніх річних нормативних коефіцієнтів, що підвищить оперативність

обчислювання фактичної та нормативної собівартості продукції, а також ефективність контролю витрат на основі аналізу встановлених відхилень від норм.

6. Розробивши пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат в виробництва, нами визначено, що удосконалена методологія нормативного методу обліку витрат з використанням запропонованих рахунків і субрахунків відхилень дозволить фіксувати відхилення фактичних показників від нормативних в облікових документах, значно підвищить достовірність та оперативність облікової інформації та дозволить своєчасно попереджувати нераціональне використання сировини та втрати ресурсів. Запропонована методологія нормативного внутрішньогосподарського обліку виготовлення продукції, в основу якої покладено впровадження розробленої щоденної маршрутною технології документування, витрат виробництва за всіма переділами технологічного процесу, дозволить скоротити обсяг первинної документації та оперативно контролювати використання сировини від запуску її у виробництво до виходу готової продукції та здачі продукції на склад, своєчасно визначати витрати виробництва та групувати відхилення витрат за видами продукції, причинами та відповідальними особами.

7. Систематизувавши організаційно-методичні аспекти контролю витрат виробництва, нами визначено, що особливістю контролю виробничих витрат є єдність виробничо-технологічного контролю (ВТК) виготовлення продукції і фінансово-господарського контролю витрат за місцями їх утворення та центрами відповідальності із застосуванням методу нормативного обліку.

Для удосконалення контролю витрат виробництва продукції та підвищення ефективності виробництва пропонується: проводити аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг виробництва – прибуток». Розроблена номенклатура

місце контролю виникнення витрат за центрами відповідальності та за видами виробництва дозволяє підвищити ефективність контролю у процесі виробництва.

Класифікації відхилень від норм витрат, модель оперативного визначення величини відхилень у зв'язку із змінами норм та форм вихідних облікових і розрахункових відхилень забезпечує управління витратами за технічними процесами. Таким чином, безперервний технічний та господарсько-фінансовий контроль калькулювання собівартості продукції запропоновано запроваджувати із застосуванням методики нормативного попередільного формування собівартості. Дана методика визначає певну послідовність розрахунку повної собівартості, використання результатів контролю, проведення розрахунку фактичної собівартості на основі нормативної. Запропонована методика дозволить контролювати у реальному часі відхилення у формуванні собівартості від норм за центрами відповідальності та видами продукції.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг. URL: [https://studopedia.com.ua/1\\_33020\\_audit-vitrat-na-virobnitstvoproduktsii-vikonannya-robit-nadannya-poslug.html](https://studopedia.com.ua/1_33020_audit-vitrat-na-virobnitstvoproduktsii-vikonannya-robit-nadannya-poslug.html) (дата звернення: 20.10.2024 р.)
2. Баланюк І.Ф., Лиско О.В., Лиско В.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами виробництва та їх економічний контроль // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". 2024. №9. <https://doi.org/10.25313/2520-2057-2024-9-10339>
3. Баланюк І.Ф., Сас Л.С., Кузьмін Т.Л., Смушак М.В. Цифрові технології обліково-аналітичного забезпечення та економічного контролю аутсорсингової й консалтингової діяльності підприємств. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. Том 1. Вип 20 (2024). С. 363-371. DOI: <https://doi.org/10.15330/apred.1.20.363-371>
4. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. посіб. / За заг. ред. Є.В. Мниха. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. 395 с.
5. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття / Т.М. Безродна // Вісн. Східноукраїнського нац. ун-ту ім. В. Даля. 2008. №1 (128). Ч.2. – URL: [http://www.nbuuv.gov.ua/portal-/Soc\\_Gum/VSUNU/2008\\_10\\_2/bezrodna.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal-/Soc_Gum/VSUNU/2008_10_2/bezrodna.pdf).
6. Беренда Н.І., Дьякова Н.І. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах України. «Економіка». Випуск 1(45). Т. 1, 2015. С. 242- 245.
7. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. К.: Українська академія оригінальних ідей. 2005. 888 с.

8. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник. К.: Вища школа, 1996. 364 с.
9. Богдарчук Н.В. Напрями удосконалення внутрішнього аудиту витрат. Науковий вісник Херсонського державного університету, 2014. №6. С. 202-205.
10. Бутинець Ф.Ф. Аудит [текст]: підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / Ф.Ф. Бутинець – 8-е вид., перероб. і доп. Житомир: ПП „Рута”, 2009. 912 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит». 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2016. 832 с.
12. Бухгалтерський облік у галузях економіки [Текст]: навч. посібник / П.Й. Атамас. К.: ЦУЛ, 2010. 392 с.
13. Верига Ю.А. Фінансовий облік [текст]: навч. посіб. / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко. К.: «Центр навчальної літератури», 2024. 438 с.
14. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / [Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін.] К.: Центр учбової літератури, 2010. 536 с.
15. Види та методи контролю витрат URL: <https://stbou.v.wordpress.com/2014/11/20/види-та-методи-контролю-витрат/> (дата звернення: 17.10.2024 р.)
16. Власюк Г.В. Проблеми організації бухгалтерського обліку та шляхи її вирішення / Г.В. Власюк // Держава та регіони. Серія: Економіка і підприємництво. – 2019. – №6. – С. 40-44.
17. Внутрішній аудит процесу виробництва URL: [https://studme.com.ua/13560615/buhgalterskiy\\_uchet\\_i\\_audit/vnutrenniy\\_audit\\_protsesta\\_proizvodstva.htm](https://studme.com.ua/13560615/buhgalterskiy_uchet_i_audit/vnutrenniy_audit_protsesta_proizvodstva.htm).

18. Вольська В.В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств / В.В. Вольська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. №3(24). С. 83-88.

19. Гадзевич О.І. Економічний аналіз господарської діяльності: Навч. посібник Луцьк: Ред.-вид. відділ ВДУ ім. Лесі Українки, 1997. 159 с.

20. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. Первинний та аналітичний облік на підприємстві. Навчальний посібник. Тернопіль. 2005. 464 с.

21. Гармідер Л.Д. Системний аналіз факторів, що впливають на ефективність діяльності підприємства. Світ наукових досліджень: Міжнар. мультидисциплінарна наук. інтернет-конф., м. Тернопіль, 24-25 листоп. 2022 р. 2022. С. 44-47.

22. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. К.: Лібра, 2003. 704 с.

23. Гнилицька Л. В. Обліково-аналітична інформація як визначальний чинник забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання. Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. Луганськ: СХУ імені В. Даля, 2011. № 3 (157). С. 57-65.

24. Гусаренко Н.Ю., Яловега Л.В. Собівартість продукції та шляхи її зниження. Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством: IV Всеукр. науково-практ. Інтернет-конф., м. Полтава. Полтава, 2021. С. 71-72.

25. Дорош Н.І., Лясківська Г.В. Внутрішній аудит витрат на виробництво. Молодий вчений, 2018. № 3(1). С. 346-350. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2018\\_3\(1\)\\_\\_79](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_3(1)__79).

26. Живко З.Б., Ревак І.О., Живко М.О. Контрольно-ревізійна діяльність: навч. Посібник. К.: Алерта, 2012. 496 с.
27. Задорожний, З.В. Управлінський облік [Текст]: навч. посіб. / З.В. Задорожний, І.Є. Давидович, І.Я. Омецінська. Київ: ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. 280 с.
28. Зінченко О.В., Сайко К.І. Методика калькулювання собівартості продукції та контроль за її формуванням для потреб управління URL: [https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/3387/1/20161207\\_505.pdf](https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/3387/1/20161207_505.pdf) (дата звернення: 15.08.2024)
29. Іваніна С.Л. Облік витрат виробництва і контроль формування собівартості продукції в гумовотехнічній підгалузі: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ, 2006. 20 с.
30. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 №291. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
31. Камінська Т.Г. Обліково-аналітичний процес: його зміст стадії / Т.Г. Камінська // Наук. вісн. НАУ. 2002. Вип. 50. С. 313-318.
32. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: теорія і практика./ [Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній] Л.: Магнолія плюс, 2008 487с.
33. Колісник О., Суходольська Д. (2023). Оцінка впливу виробничих витрат на собівартість продукції. *Економіка та суспільство*, (56). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-56-130>
34. Копотієнко Т.Ю. Економічна сутність та класифікація витрат як об'єкта внутрішнього аудиту. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. №23. С. 627-635.



35. Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2010. № 1(51).
36. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. К.: Каравелла, 2011. 312 с.
37. Кучеренко Т.Є. Звітність підприємств: навч. посібн. / [Т.Є. Кучеренко, В.С. Уланчук, О.Г. Шайко] К.: Знання, 2008. 492 с.
38. Левандівський О.Т., Баланюк І.Ф., Матковський П.Є., Шеленко Д.І. Бюджетування як система контролю у діяльності фінансово-кредитних установ. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2022. Вип. 18(1). С. 67-78. URL: <http://lib.pnu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/12604/1/6101-Article%20Text-17046-1-10-20220630.pdf>
39. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика: навч. посіб. / В.С. Лень, В.В. Гливенко Тернопіль: Навчальна книга Богдан, 2012. 752 с.
40. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник. К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2005. 528с.
41. Матковський П.Є., Сас Л.С., Шеленко Д.І. Розроблення інформаційної та обліково-аналітичної платформи для сільськогосподарських виробників і споживачів. *Інтелект XXI*. 2021. №6. С. 51-55. URL: [http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2021/2021\\_6/11.pdf](http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2021/2021_6/11.pdf)
42. Матковський П.Є., Сас Л.С., Шеленко Д.І. Розроблення облікової та інформаційної платформи для консалтингу діяльності суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки у системі контролінгу. *Економічний вісник НТУУ "Київський політехнічний інститут"*. 2021. № 20. С. 56-60. URL: <https://ela.kpi.ua/server/api/core/bitstreams/78906b98-1c86-4dd0-9ffe-3b9769b95bd6/content>

43. Мезенцева Н.М., Павликівська С.Г., Янчиленко Я.О. Витрати виробництва в умовах обмеженості ресурсів. Проблеми системного підходу в економіці. 2019. №3 (2). С. 208-215.

44. Мета, завдання та принципи аудиту витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг) URL: [https://stud.com.ua/26113/audit\\_ta\\_buhoblik/audit\\_vitrat\\_povyazanih\\_virobnitstva\\_realizatsiyi\\_produktsiyi\\_robit\\_poslug](https://stud.com.ua/26113/audit_ta_buhoblik/audit_vitrat_povyazanih_virobnitstva_realizatsiyi_produktsiyi_robit_poslug). (дата звернення: 25.10.2024 р.)

45. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Міністерством аграрної політики України від 18.05.01 №132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text>

46. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджені Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.02 №145 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0032697-02#Text>

47. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 №373 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text> (дата звернення: 05.11.2024)

48. Мех Я.В., Сумкіна Н.В., Дерій В.А. Облік, контроль і аналіз в умовах ринкових відносин. К.: НМК ВО, 1992. 122с.

49. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності». URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013).

50. Мулик Я.І. Формування системи обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки підприємств в умовах аграрного бізнесу. Науковий вісник НУБіП України. Серія : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес, 2014. № 200. С. 157-163.

51. Назаренко Т.П., Коберник І.В. Організація внутрішнього аудиту на виробничому підприємстві. Позитивні та негативні наслідки. Економіка і суспільство, 2016. Вип. 7. С. 952-956.

52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

54. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 №246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

55. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 №318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

56. Никонович М.О. Організація і методика аудиту: навч. посіб / [М.О. Никонович, К.О. Редько, О.А. Юр'єва.]. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. 472 с.

57. Облік, аналіз і контроль в системі управління витратами підприємства URL:<http://ua.textreferat.com/referat-3105-21.html> (дата звернення: 20.02.2024 р.)

58. Обліково-аналітичне забезпечення управління затратами в птахівництві: монографія Шуст О.А., Мельник С.І., Свиноус І.В., Баланюк І.Ф. та ін.: з ред. О.А. Шуст. Біла Церква: ПрАТ Білоцерківська книжкова фабрика, 2021. 316 с.
59. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття / Т.М. Безродна // Вісн. Східноукраїнського нац. ун-ту ім. В. Даля. 2008. №1 (128). Ч.2. – URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal-/Soc\\_Gum/VSUNU/2008\\_10\\_2/bezrodna.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal-/Soc_Gum/VSUNU/2008_10_2/bezrodna.pdf)
60. Оксана Лиско, Іван Баланюк, Володимир Лиско Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами підприємств: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Сталий розвиток аграрної сфери: інженерно-економічне забезпечення» присвяченої 65-річчю ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут», 10.04.2024 р., Бережани: ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут», 2024, С. 27-29.
61. Орлова В.К. Фінансовий облік: Навч. пос. / В.К. Орлова, С.В. Хома – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 535с.
62. Первинний та аналітичний облік на підприємстві: навчальний посібник / [П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, Р.Ф, Бруханський, П.Я. Хомин]. Тернопіль. 2005. 464 с.
63. Петрик О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: Навч. посібник. / [О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.Є. Свідерський] К.: КНЕУ, 2008. 472 с.
64. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. [для студ. вищих навч. закл.] / В. Я. Плаксієнко, Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Є. А. Карпенко. Київ: ЦУЛ, 2019. 509 с.

65. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 №1591 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

66. Плиса В.Й. Бухгалтерський облік: навч. Посібник / В.Й. Плиса, З.П. Плиса. К.: Каравелла, 2011. 520 с.

67. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання [текст]: підруч. / П.Я. Попович К.: Знання, 2008. 630 с.

68. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року №996-XIV URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

69. Програма аудиту витрат на виробництво і собівартості продукції URL: <https://studfiles.net/preview/5413273/page:8/>. (дата звернення: 25.10.2024 р.)

70. Прядко В.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами. Економічний аналіз. Тернопіль, 2018. Том 28. № 4. С. 265-270.

71. Радченя Л. І. Класифікація витрат виробництва / Л. І. Радченя // Формування ринкової економіки: зб.наук.праць: спец. вид. «Аграрна економічна освіта в розбудові конкурентоспроможного сільського господарства України». – К.: КНЕУ. – 2009. – С. 727-736.

72. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посіб. / Г.В. Савицька. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 654 с.

73. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: навч.посіб. / [І.Б.Садовська, Т.В.Божидаркін, К.Є.Нагірська]. К.: Центр учбової літератури, 2013. 688с.

74. Садовська І.Б. Обліково-інформаційне забезпечення управлінського аналізу // Вісник Національного університету «Львівська політехніка»: зб. наук.-прикл. пр. «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». №647. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2009. С. 498-503.

75. Сас Л., Баланюк І., Шеленко Д., Василюк М., Матковський П., Гнатишин Л. (2023). Міжнародні стандарти фінансової звітності в обліковій системі України. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 1(48), 78-90. <https://doi.org/10.55643/fcaptp.1.48.2023.3952>

76. Синицька Ю. Основні напрямки аудиту витрат. URL: [http://sophus.at.ua/publ/2013\\_04\\_18\\_19\\_kampodilsk/sekcija\\_5\\_2013\\_04\\_18\\_19/osnovni\\_naprjamki\\_auditu\\_vitrat\\_virobnictva/25-1-0-545](http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_5_2013_04_18_19/osnovni_naprjamki_auditu_vitrat_virobnictva/25-1-0-545). (дата звернення: 25.10.2024 р.)

77. Сопко В.В., Герасимович А.М., Ігнатенко М.С, Нормативний метод планування і обліку в харчовій промисловості. К.: Урожай, 1990. 160с.

78. Стельмащук А.М. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / А.М. Стельмащук, П.С. Смоленюк. К.: ЦУЛ, 2007. 528 с.

79. Стемковська І. Собівартість продукції, як економічна категорія. Сучасні тенденції розвитку освіти й науки: проблеми та перспективи. 2019. Т. 2, №4. С. 57-61.

80. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік витрат за елементами і статтями. Облік і фінанси. 2019. № 3 (85). С. 49-54.

81. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз: навч. посібник / Н. В. Тарасенко. Львів: Новий Світ-2000, 2006. 344 с. URL: <http://repo.sau.sumy.ua/handle/123456789/1491>.

82. Утенкова К. О. Аудит: навчальний посібник. К.: Алерта, 2011.408 с.

83. Хома Д. М. Внутрішній аудит процесу виробництва. Сталий розвиток економіки, 2013. №3. С. 283-288. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre\\_2013\\_3\\_62](http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_3_62).
84. Цуканов О.Ю., Гончар В.А. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту виробничих витрат. Х Всеукраїнська науково-практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України» URL: <https://economics.opu.ua/files/science/oblik/2016/99.pdf> (дата звернення: 25.02.2024 р.)
85. Чебанова Н.В. Фінансовий облік: підр. / Н.В. Чебанова, Т.І. Єфіменко К.: Видавн. Центр «Академія», 2007. 526 с.
86. Череп А.В. Удосконалення методики аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/19520/10-Cherep.pdf?sequence=1> (дата звернення: 25.10.2024 р.)
87. Шелковникова О.В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньофірмових стандартів. Наукові праці КНТУ. Економічні науки, 2010. URL: [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb\\_17\\_ekon/stat\\_17/41.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/41.pdf). (дата звернення: 25.10.2024 р.)
88. Штангрет А.М. Обліково-аналітичне забезпечення процесу гарантування економічної безпеки підприємства / А.М. Штангрет // Наук. зап. (Укр. акад. друкарства). 2013. №2. С. 58-63.
89. Шумляєв Б.О. Бухгалтерський облік. / Б.О. Шумляєв, І.В. Татаренко, Д.: 2008. 342 с.

# ДОДАТКИ



## Додаток А

## Номенклатура місць виникнення витрат і центрів відповідальності підприємства

Назва місця виникнення витрат і відповідальних осіб	Контрольні показники діяльності	Вихідна інформація		Користувачі вихідної інформації
		назва	період	
1	2	3	4	5
Загальногосподарські  Директор  Бухгалтерія	Для центрів відповідальності 4 рівня (підприємство):  - обсяг виробництва товарної продукції підприємства; - виробнича собівартість за видами продукції; - повна собівартість за статтями калькуляції; - кошторис загальновиробничих витрат підприємства; - рентабельність; - ритмічність постачання, виробництва та збуту; - витрати від браку	Відомості про випуск готової продукції по підприємству Основні економічні показники діяльності Кошториси та їх виконання  Основні статті витрат та їх динаміка Аналіз витрат по підприємству  Структура витрат Відомість браку по підприємству Відомість фондівдачі  Калькуляція собівартості продукції за видами та статтями та її динаміка Узагальнення та аналіз відхилень фактичних показників від нормативних	За місяць, квартал, рік  За місяць, квартал, рік  За місяць, квартал, рік  За місяць, квартал, рік	Всі рівні відповідальності (РЦВ)-1, 2, 3, 4  За місяць РЦВ 2, 3, 4.  РЦВ - 1, 2, 3, 4
Обслуговування приміщень  Адміністративні приміщення  Виробничі приміщення  Складські приміщення  Прибирання приміщень	Для центрів відповідальності 3 рівня (виробництво):  - обсяг виробництва продукції; - собівартість напівфабрикатів та готової продукції за статтями калькуляції; - графік виробництва; - якість продукції; - фонд оплати праці; - кошторис загальновиробничих витрат	Відомості випуску готової продукції Маршрутні листки  Відомості на оплату праці  Калькуляція собівартості продукції  Кошториси загальновиробничих витрат	Щоденно (за зміну), за місяць  За місяць  За місяць  За місяць	РЦВ – 3, 4

Продовження дод. А

Допоміжне виробництво	Для центрів відповідальності 2 рівня (цех):  - обсяг виробництва продукції; - графік виробництва; - якість продукції; - фонд оплати праці; - виробнича собівартість продукції цеху за статтями калькуляції; - кошторис загально виробничих витрат цеху	Відомості випуску готової продукції Маршрутні листки	Щоденно (за зміну), за місяць За місяць  За місяць За місяць	РЦВ - 2, 3, 4
Електрозабезпечення Тепловодопостачання Начальник виробництва		Відомості на оплату праці		
Основне виробництво		Калькуляція виробничої собівартості  Кошториси загально виробничих витрат цеху		
Технічне управління виробництвом Управління технологічним процесом Контроль за технологічним процесом				
Лінії виготовлення бетонної сумішей на бетонозмішувальному обладнанні Начальник виробництва Контроль якості Дільниця змішування в бетонозмішувачах Бетоняр Виробництво бетонних виробів Начальник виробництва Контроль якості Підготовка форм Підготовка пігментів Формування на вібростолі Витримка виробів Розпалубка	Для центрів відповідальності 1 рівня (робоче місце):  - обсяг випуску продукції в нормо-годинах; - номенклатура та якість продукції; - фонд оплати праці та чисельність персоналу; - виробіток на одного виробника; - зниження витрат від браку; - собівартість за статтями які релевантні для цього цеху; - фондвіддача	Відомості випуску готової продукції Маршрутні листки  Звіт про використання обладнання  Калькуляція виробничої собівартості	Щоденно (за зміну), за місяць За місяць  За місяць	РЦВ – 2, 3

Закінчення дод. А

Склад готової продукції	Для центрів відповідальності 1 рівня (робоче місце): - обсяг виробництва в натуральному та вартісному вираженні; - економія сировини та матеріалів; - якість продукції	Відомості випуску готової продукції Маршрутні листки	Щоденно за зміну, за місяць	РЦВ - 1, 2, 3
-------------------------	---	---	-----------------------------	---------------

## Додаток Б

**Розрахунок середніх річних нормативних коефіцієнтів  
загальновиробничих витрат для центрів відповідальності ТОВ «ЗСБ» на  
2024 рік (грн.)**

1	Стаття витрат	База розподілу витрат за центрами	Всього за кошторисом на рік	Нормативні витрати за центрами відповідальності		
				цех виготовлення бетонних сумішей	виробничий цех (1)	виробничий цех (2)
2	3	4	5	6	7	
1	Нормальна виробнича потужність (т)	X	X	29 200	7 300	1095
2	Заробітна плата робітників з відрахуваннями	норматив	248 600	39 000	80 900	4 400
3	Матеріали загальновиробничого призначення	норматив	85 900	59 600	14 500	1 200
4	Електроенергія	площа	714 800	101 700	164 000	2 000
5	Інші змінні витрати	площа	1 726 900	302 700	867 700	2 100
6	Змінні витрати допоміжних	X	1 376 800	9 600	36 000	1 800
7	Всього змінних загальновиробничих витрат	X	4 153 000	512 600	1 163 100	11 500
8	База розподілу змінних загальновиробничих витрат: а) машино-години б) витрати сировини і матеріалів (грн.)	X	X	40 880 X	23 360 X	X 1 071 750
9	Нормативний коефіцієнт змінних витрат	X	X	12,54	49,79	0,011
10	Амортизація	вартість обладнання	384 400	28 900	181 800	3 900
11	Утримання обладнання	вартість обладнання	229 600	8 200	78 400	2 000
12	Заробітна плата управлінського персоналу цеху	кількість	477 800	40 700	150 300	1 300
13	Постійні витрати допоміжних виробництв	X	149 300	3 800	90 400	1 100

Закінчення дод. Б

1	2	3	4	5	6	7
---	---	---	---	---	---	---

14	Інші постійні витрати	X	427 400	22 900	89 700	100
15	Всього постійних загальновиробничих витрат	X	1 668 500	104 500	590 600	8 400
16	База розподілу постійних загальновиробничих витрат:	X	X	40 880	23 360	X
	а) машино-години					
	б) витрати сировини (г)					
17	Нормативний коефіцієнт постійних загальновиробничих витрат за формулою	X	X	8,86	25,28	0,0078

Примітка. 1. Автоматизоване виробництво 2. Виробництво з частковим використанням ручної праці

## Додаток В

**Розподіл комплексних витрат допоміжних виробництв між цехами  
основного виробництва на ТОВ «ЗСБ» за травень 2024 року (грн.)**

Центр відповідальності	Допоміжні виробництва			Основне виробництво	
	Електрозабезпечення	Тепловодопостачання	Обслуговування та ремонт обладнання	Цех виготовлення бетонних сумішей	Виробничий цех
1	2	3	4	5	6
<b>Метод прямого розрахунку</b>					
Початкова сума комплексних витрат	12 000	108 000	21600	14 340	18 720
Електрозабезпечення (коефіцієнт розподілу 0,6 грн./кВт.год.)	X	X	X	12 800 кВт. год. 7 680	7 200 кВт.год. 4 320
Тепловодопостачання (коефіцієнт розподілу 18 грн./кк)	X	X	X	3 800 кКал. 68 400	2 200 кКал. 39 600
Обслуговування та ремонт обладнання (коефіцієнт розподілу 75 грн./год.)	X	X	X	160 год. 12 000	128 год. 9 600
Загальна сума комплексних витрат після розподілу	X	X	X	102 420	72 240
<b>Метод послідовного розрахунку</b>					
Початкова сума комплексних витрат	12 000	108 000	21600	14 340	18 720
Електрозабезпечення (коефіцієнт розподілу 0,3 грн./кВт.год.)	X	14400 кВт.год. 4 320	5 600 кВт.год. 1680	12 800 кВт.год. 3 840	7 200 кВт.год. 2 160
Тепловодопостачання (коефіцієнт розподілу 13,5 грн./кк)	X	X	2 320к.кал. 31320	3 800 кКал. 51300	2 200 кКал. 29 700
Обслуговування та ремонт обладнання (коефіцієнт розподілу 189,97 грн./год.)	X	X	X	160 год. 30 240	128 год. 24 360
Загальна сума комплексних витрат після розподілу	X	X	X	99 720	74 940

1	2	3	4	5	6
Метод взаємних послуг (данні округлені до грн.)					
Початкова сума комплексних витрат	12 000	108 000	21600	14 340	18 720
Електрозабезпечення (коефіцієнт розподілу 0,315 грн./кВт.год.):	4 000 кВт.год	14 400 кВт.год.	5 600 кВт.год.	12 800 кВт.год.	7 200 кВт.год.
нараховано	1260	4 536	1764	4 032	2 268
списано	13 860				
Тепловодопостачання (коефіцієнт розподілу 16,5 грн./кКал):		1 092 кКал.	2 320 кКал.	3 800 кКал.	2 200 кКал.
нараховано	X	18 000	38 280	62 700	36 300
списано		155 280			
Обслуговування та ремонт обладнання (коефіцієнт розподілу 126 грн./год):	4 год.	53 год.	32 год.	160 год.	128 год.
нараховано	504	6 744	4 020	20 172	16 128
списано			47568		
Загальна сума комплексних витрат після розподілу	X	X	X	101244	73 416

## Додаток Д

## Відомість витрат сировини

## Розділ І Залишок сировини на початок зміни та отримана сировина

Виробництво	№ п/п	Назва сировини	Залишок сировини на початок зміни		Отримано сировини				Перероблено сировини		Виготовлено суміші		Виготовлено суміші	
					Рецепт № 1		Рецепт №2				Рецепт №1		Рецепт №2	
			За нормами (кг)	Факт (кг)	За нормами (кг)	Факт (кг)	За нормами (кг)	Факт (кг)	За нормами (кг)	Факт (кг)	За нормами (кг)	Факт (кг)	За нормами (кг)	Факт (кг)
Виготовлення суміші в бетонозмішувачах	1	Цемент	X	X	51,180	51,180	46,234	46,234	97,414	97,414	X	X	X	X
	2	Щебінь гранітний фракції 5-10	X	X	58,178	58,178	52,576	52,576	110,754	110,754				
	3	Пісок	15,674	15,674	56,177	56,177	51,163	51,163	123,014	123,014				
	4	Пластифікатор NOVACOLOR	X	X	4,334	4,334	8,357	8,357	12,691	12,691				
	5	Добавка OPTICAL 105 PREMIUM	X	X	0,464	0,464	0,793	0,793	1,257	1,257				
	...	.....	...	...	...	...	...	...	...	...				
	А	Всього сировини	15,674	15,674	170,333	170,333	159,123	159,123	345,130	345,130				
	Б	Відхилення в переробці	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-2,1	X	-0,12
	В	Всього бетонної суміші	X	X	X	X	X	X	X	X	264,618	262,518	157,123	157,003



Продовження дод. Д

## Розділ II. Вихід готової продукції та напівфабрикатів за видами

Виробництво	№ п/п	Назва сировини	Залишок сировини на початок зміни		Нижня противага СРЕ 40А 807103501		Тротуарна плитка		Перероблено сировини		Нижня противага СРЕ 40А 807103501		Тротуарна плитка	
			За нормами (кг)	Факт (кг)	За нормами (кг)	Факт (кг)	За нормами (кг)	Факт (кг)	За нормами (кг)	Факт (кг)	За нормами (шт.)	Факт (шт.)	За нормами (м <sup>2</sup> )	Факт (м <sup>2</sup> )
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Формування на вібростолі:	1	Бетонна суміш Рецепт №1	X	X	264,618	262,518	X	X	264,618	242,518	X	X	X	X
	2	Бетонна суміш Рецепт №2	X	X	X	X	146,692	146,692	146,692	146,692				
	3	Антистатик	X	X	0,502	0,502	0,128	0,128	0,63	0,63				
	4	5-10% розчин соляної	X	X	0,12	0,12	0,12	0,12	0,24	0,24				
	5	Мастило RETOLAN TT	X	X	17,87	17,87	17,87	17,87	35,74	35,74				
	....	...	...	...	...	...	...	...	...					
Витримка виробів	6	Прес-картон	X	X	1,6	1,6	1,0	1,6	3,2	3,2				
	7	Пластик	3,742	3,742	13,984	18,64	17,98	17,98	40,362	40,362				
	8	Жерсть			8,00	8,06	1,949	2,597	10,657	10,657				
		....	...	..	...	...	...	....	...	...				
	9	Всього сировини	3,742	3,742	306,694	309,310	185,739	186,987	502,139	480,039				
	10	Технологічні втрати	X	X	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2				

Продовження дод. Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	А	Всього виготовлено (перероблено)	X	X	306,594	309,210	185,639	186,887	501,939	479,839	281	276	139	136
	Б	Відхилення	X	X	X	+2,616	X	+1,248	X	X	X	X	X	X
	В	Залишок на кінець зміни	X	X	X	5,847	X	3,152	X	8,999	X	X	X	X

## Розділ III Звіт про витрати сировини та напівфабрикатів

Виробництво	Назва сировини	Перероблено сировини		Виробництво	Назва сировини	Перероблено бетонної суміші	
		За нормами (кг)	Факт (кг)			За нормами (кг)	Факт (кг)
1	2	3	4	5	6	7	8
Виготовлення суміші	Цемент	97,414	97,414	Формування на вібростолі	Бетонна суміш Рецепт №1	264,618	242,518
	Щебінь гранітний фракції 5-10 мм	110,754	110,754		Бетонна суміш Рецепт №2	146,692	146,692
	Пісок	123,014	123,014		Антистатик	0,63	0,63
	Пластифікатор NOVACOLOR	12,691	12,691		5-10% розчин соляної кислоти	0,24	0,24
	Добавка OPTICAL 105 PREMIUM	1,257	1,257		Масило RETOLAN TT	35,74	35,74
				Витримка виробів	Прес-картон	3,2	3,2
					Пластик	40,362	40,362
					Жерсть	10,657	10,657
				Технологічні втрати	0,2	0,2	
А	Всього сировини	345,130	345,130	А	Всього сировини	502,139	480,039

Закінчення дод. Д

1	2	3	4	5	6	7	8
Б	Відхилення по переробці сировини		-2,22	Б	Відхилення в переробці сировини	Х	Х
В	Всього виготовлено бетонної суміші	264,618	262,518	В	Всього перероблено бетонної суміші	411,31	380,21
Ж	Залишок напівфабрикату на кінець зміни	Х	0	З	Залишок напівфабрикату на кінець зміни		8,999

Звіт склав начальник виробництва

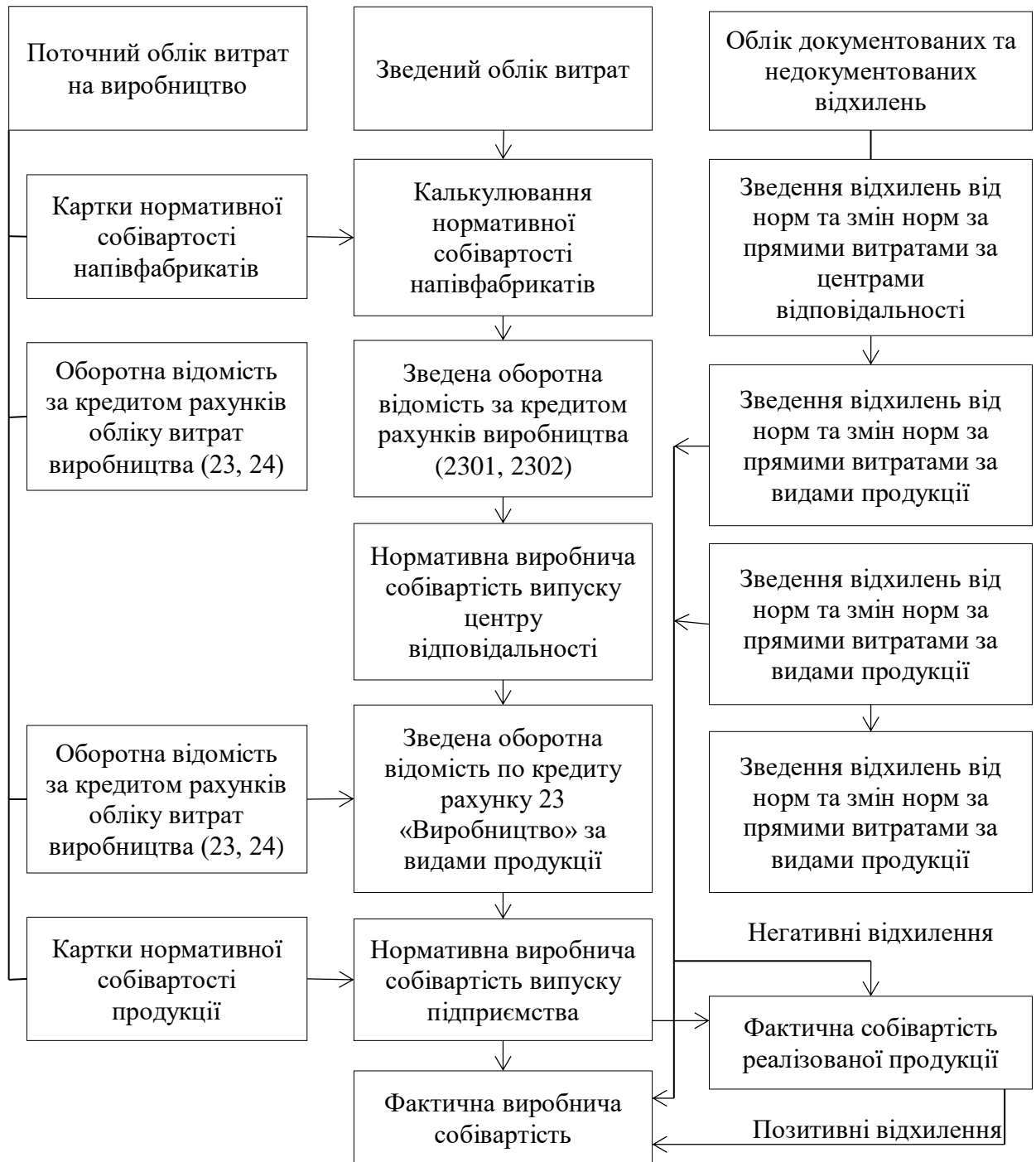
\_\_\_\_\_  
(підпис)\_\_\_\_\_  
(Ім'я, прізвище)

Перевірив бухгалтер

\_\_\_\_\_  
(підпис)\_\_\_\_\_  
(Ім'я, прізвище)

Дата

## Додаток Е



**Рис. Контроль витрат виробництва продукції за нормативним методом**