

Прикарпатський національний університет  
імені Василя Стефаника

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

## **КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на здобуття першого (бакалаврського) рівня вищої освіти

на тему:

### **ВИТРАТИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Виконав: студент групи ОО(ст)-21  
спеціальності 071 “Облік і оподаткування”

**Петрів Є.Р.**

Керівник\_к.е.н., доцент **Смушак М.В.**  
(прізвище та ініціали)

Рецензент к.е.н., доцент **Мацола М.М.**  
(прізвище та ініціали)

Івано-Франківськ – 2024 р.

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА.....</b>	<b>6</b>
1.1. Економічна політика підприємства у сфері формування витрат, їх нормативно-правова база.....	6
1.2. Економічний зміст та склад витрат виробництва.....	10
<b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА У ПІДПРИЄМСТВАХ...24</b>	
2.1. Економічні особливості, принципи формування виробничих витрат.....	24
2.2. Облік матеріальних витрат.....	33
2.3. Узагальнення витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.....	43
<b>РОЗДІЛ 3. АУДИТ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ В ПІДПРИЄМСТВАХ.....</b>	<b>49</b>
3.1. Аудит витрат на виробництво та собівартості продукції.....	49
3.2. Шляхи вдосконалення організації проведення аудиту витрат виробництва.....	54
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....</b>	<b>61</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>63</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** У ринкових умовах виникає потреба вивчення процесів господарської діяльності підприємств та факторів, які впливають на забезпечення їх ефективності. На прибутковість підприємств впливають витрати виробництва.

Тому необхідно забезпечити облік витрат для організації ефективного управління підприємством. Питанням раціонального управління витратами виробництва у підприємствах постійно приділяється значна увага від управлінців різних рівнів та власників підприємств. Сума витрат виступає важливим фактором функціонування підприємства.

Діяльність підприємств у ринковому середовищі має забезпечуватися постійним контролем за витратами з боку органів управління, так і власників підприємств. Необхідність удосконалення системи обліку. Аудиту та аналізу витрат виробництва на рівні промислових об'єктів різних форм власності знайшла відображення у працях вітчизняних вчених-економістів (Кох, Бутинець). Однак, у практиці господарювання процеси управління витратами виробництва залишаються недосконалими. Доречно зазначити, що послаблення контролю за витратами у підприємствах може впливати на зниження ефективності підприємства. В кінцевому результаті це призводить до зниження ефективності господарювання.

Дослідження витрат виробництва у частині теорії, методики та практики обумовили актуальність теми нашого дослідження.

**Мета і задачі дослідження.** Метою дослідження є вироблення теоретико-методичних положень щодо формування системи обліку, аудиту та аналізу виробничих витрат на підприємствах.

Для досягнення зазначеної мети були поставлені наступні завдання:

— розкрити економічну сутність витрат виробництва, визначити їх роль у системі прийняття управлінських рішень;

— дослідити законодавчо-нормативну базу формування виробничих витрат підприємств з метою оцінки їх впливу на фінансові результати;

— вивчити вплив облікової політики підприємства на систему формування та мінімізації витрат, внести пропозиції щодо обґрунтованого їх скорочення;

— розробити і впровадити в практику господарювання чітку систему обліку витрат;

— здійснити оцінку та систематизацію формування і аналізу витрат виробництва;

— обґрунтувати класифікацію видів витрат та методів їх визначення;

**Об'єктом дослідження** є процедури обліку, аудиту формування, витрат на підприємстві.

**Предмет дослідження** знаходить відображення в сукупності теоретичних і прикладних проблем, що виникають при бухгалтерському обліку управлінні і витратами на підприємствах.

Під час роботи будуть використані праці вітчизняних і зарубіжних авторів, закони, нормативні акти і Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

**Методи дослідження.** Здійснюючи дослідження використано методи: монографічний, нормативно-правовий, системний для розкриття теоретичних, методичних та практичних підходів формування витрат на підприємствах.

Для розкриття завдань при дослідженні застосовано методи загальнонаукові: аналізу та синтезу, дедукції та індукції при характеристиці обліку, аудиту витрат виробництва на підприємстві; порівняння - при розкритті показників формування витрат, а також вибіркової методи.

**Новизна наукова одержаних результатів** полягає у тому, що при дослідженні проаналізовано наукову літературу за темою дослідження, розкрито спосіб записів в обліку витрат виробництва з врахуванням вимог національних положень (стандартів), а також:

— розкрито економічну сутність витрат виробництва, визначено їх роль у системі прийняття управлінських рішень;

— досліджено законодавчо-нормативну базу формування виробничих витрат підприємств з метою оцінки їх впливу на фінансові результати;

— вивчено вплив облікової політики підприємства на систему формування та мінімізації витрат, внесено пропозиції щодо обґрунтованого їх скорочення;

— розроблено і впроваджено в практику господарювання чітку систему обліку витрат та контролю за місцями їх виникнення;

— здійснено оцінку та систематизацію формування витрат виробництва;

— обґрунтовано класифікацію видів витрат та методів їх визначення;

— з'ясовано основні питання змісту, які потребують теоретичного та методичного вирішення.

**Практичне значення дослідження** включає розробку обґрунтованих рекомендацій вдосконалення обліку, аудиту виробничих витрат та їх нормативно – правової бази. Реалізація таких рекомендацій сприятиме оптимізації процесу формування, стану та мінімізації витрат і формування достовірної інформації необхідної для прийняття обґрунтованих рішень.

**Структура роботи.** Кваліфікаційна робота включає вступ, три розділи, висновки, пропозиції, список літератури, додатки

# РОЗДІЛ 1.

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ

### ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

#### **1.1. Економічна політика підприємства у сфері формування витрат, їх нормативно-правова база**

Процес виробництва пов'язаний з об'єднанням засобів виробництва та робочої сили, які забезпечують виготовлення продукції та надання послуг. Вони характеризуються споживною вартістю, затраченою кількістю праці та витраченого майна.

Витрати виробництва включають те, що обходиться підприємству на виробництво продукту чи надання послуг. Процес виробництва являє собою продуктивне споживання факторів виробництва, заміщення яких є умовою процесу відтворення. Існують обставини, які включають становлення витрат виробництва суб'єкта підприємницької діяльності як властивої категорії. При цьому характерна відособленість економічна. Підприємства, як власники засобів виробництва забезпечують створення продукту, послуги. Різноманітні форм власності у підприємствах забезпечують різний рівень виробництва.

У підприємствах є різна технічна озброєність, тому у них різний рівень продуктивності праці та різні витрати на виробництво продукції.

У процесі виробництва підприємствам потрібно відшкодувати витрати робочої сили та засобів виробництва. Витрати в окремих виробників не співпадають з суспільними витратам на одиницю продукції.

Речовий зміст витрат виробництва на різних етапах розвитку економіки має різну суспільну форму. В умовах традиційного простого товарного виробництва витрати виробництва вимірюються вартістю спожитих засобів виробництва. Витрати праці (живої та уречевленої) простого товаровиробника в певних розмірах порівнюються з сумою товару. Фонд

споживання у виробника значиться як певна сума доходу.

Теоретики і практики економіки підприємства вважають незаперечною доцільність вартісної оцінки використовуваних факторів виробництва та визначення пов'язаних з ним витрат. При цьому поняття витрат не є однозначним. В його основі можуть бути різні грошові оцінки, хоч і однакові за економічною сутністю, але різні за цілями. Найпоширенішим у літературі є поняття витрат, що утворюють вартість (вартісні витрати), і витрат у формі виплат. Такий поділ витрат ґрунтується на монетарній основі.

До вартісних належать витрати в грошовій формі на матеріальні блага та послуги за певний розрахунковий період, потрібні для підготовки й здійснення виробничого процесу, а також реалізації його результатів. До них можна віднести й інші грошові видатки, наприклад, податки, що стосуються виробничої діяльності підприємства. Згідно з цим визначенням, витрати включають вартість організаційних, додаткових і основних факторів.

Втрати вартісні, як фактор виробництва відрізняються та залежать від прийнятих управлінських рішень, вони переважно різні у підприємствах.

В основі витрат як сумарного показника є внутрішній вплив факторів виробничого процесу. Аналогічна оцінка має сприяти, щоб певні фактори однакового застосування використовувались у певній мірі для забезпечення цілі організації. Сумарні витрати не є незмінними в управлінських рішеннях. Витрати змінюються залежно від факторів діяльності кожного підприємства.

Витрати, які впливають на вартість продукції, виражаються у грошовій формі. Вони залежать від потоків платежів, які використовує підприємство. За цінами придбання обчислюють ресурсні витрати. Заробітна плата у підприємстві є калькуляційною статтею і вважається витратами.

Застосування сумарного чи грошового поняття витрат залежить від цілі бухгалтерського обліку в організації. Витрати в основному залежать від забезпечення ресурсами необхідними для виготовлення продукції, які є у розпорядженні підприємств. Коли підприємство володіє цими ресурсами, то не існує обмежень у їх заміні та можливості використання. На це в

основному впливають ціни відтворення.

Оцінка ресурсів у сумарному виразі дає змогу визначати економічність виробництва за критерієм мінімальних витрат. Важливо зазначити, що витрати завжди пов'язані з певною роботою та метою підприємства й розраховуються за певний період. Оплата за сировину в певному періоді включається у такі витрати тільки в частині фактичного її витрачання у цьому ж періоді.

Ринкова форма господарювання потребує перегляду суті категорій та уточнення їх значення у функціонуванні господарств. Безпосередньо це відноситься до категорії витрат виробництва. В умовах ринкової економіки ми спостерігаємо таку проблему, як роль витрат виробництва, яка впливає на ефективне ведення господарства.

Основним нормативно – правовим актом, який регулює облік та контроль формування витрат виробництва є П(с)БО №16 „Витрати”. Затверджено наказом МФУ від 31 грудне 1999 р. № 318 Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. № 27/4248. Положення (стандарт) передбачає засади відображення у бухгалтерському обліку інформації про витрати і відображення її у звітності фінансовій. Наведене Положення береться до уваги організаціями, підприємствами, та ін. особами юридичними незалежно від форми власності (крім установ бюджетних).

Відповідно П(с)БО №16 „Витрати” визнаються:

1. Витрати застосовуються в обліку бухгалтерському разом зі скороченням активів чи ростом зобов'язань.
2. Витрати періоду звітного визнаються або активів зменшення, або зобов'язань збільшення.
3. Витрати відносяться до витрат періоду певного разом з визнанням доходу, на який вони вплинули.

Витрати, які неможливо пов'язати прямо з доходом періоду певного, відображаються витратами того періоду звітного, за який вони були проведені [1].



4. Коли актив впливає на економічні вигоди за кілька звітних періодів, тоді затрати проводяться способом певного розподілу його суми за періодами звітними.

Аналізуючи стандарт можна зазначити, що не визнаються витратами, а також не відносяться у звіт фінансових результатів:

- а) виплати за комісійними договорами, угодами агентськими, а також ін. договорами аналогічними;
- б) авансова оплата запасів, послуг, робіт;
- в) погашення одержаних позик;
- г) зменшення активів або зростання зобов'язань, які не подібні властивостям, поданим у б п. положення;
- д) витрати, що відповідають скороченню капіталу власного згідно до стандартів обліку.

Собівартість товарів реалізованих визнається за ПСБО 9 "Запаси".

Вартість продукції реалізованої (послуг, робіт) включає виробничу собівартість продукції, що продана за звітний період, нерозподілених загальновиробничих витрат та виробничих наднормативних витрат.

До собівартості виробничої продукції (послуг, робіт) відносяться:

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

Статті калькулювання собівартості продукції (послуг, робіт) визначаються підприємством.

Прямі, а також накладні витрати входять до складу виробничої собівартості продукції.

Накладні витрати розподіляються на одиницю виробництва на основі нормальної діяльності підприємства. За основу розподілу можна включати заробітну плату, нараховану робітникам основного виробництва [1].

Адміністративні витрати класифікуються на витрати на збут та інші

витрати операційної діяльності відповідно до П(С)БО 16.

Беручи до уваги П(с)БО 16 “Витрати” у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- склад і суму витрат, відображених у статтях “Інші операційні витрати” та “Інші витрати” Звіту про фінансові результати;
- склад і суму доходів і втрат за кожною надзвичайною подією;
- склад і суму витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками) [1].

## **1.2. Економічний зміст та склад витрат виробництва**

У ринковому середовищі витрати виробництва розглядаються як економічна категорія, що характеризуються результативністю виробництва, на відміну в звичайної командної системи господарювання. В Україні, за час її незалежності, сформувалася нові підходи до формування витрат і змін їх з адміністративно-командної в ринкову економіку. Послаблення державного контролю за ефективністю формування витрат виробництва на першому етапі здійснення економічних реформ в Україні призвели до надмірного і необґрунтованого їх зростання. Крім цього, обвальна лібералізація цін на основні види продукції сприяла зниженню заінтересованості підприємств у раціональному витрачання ресурсів на виробництво продукції і можливостей їх скорочення. Для підприємств, продукція яких користувалася попитом, відкрився більш легкий шлях отримання прибутків за рахунок зростання цін. Однак, цей період господарювання виявився досить коротким і неефективним практично для всіх вітчизняних підприємств і підприємців, які використовували ситуацію ненасиченого ринку і можливості підвищення цін на продукцію. Наступний етап характеризується випереджувальними темпами зростання цін на енергоносії та сировинно-матеріальні ресурси

порівняно із зростанням цін на вітчизняну продукцію. Крім цього, за цей період спостерігалися процеси насичення вітчизняних ринків імпортними товарами, які майже не відрізнялися за цінами, але значно випереджували за якісними показниками. В першу чергу це торкнулося побутової техніки: телевізорів, пральних машин тощо. В результаті вітчизняних товаровиробників спонукали приймати певні стратегії виживання. Більшість вітчизняних підприємств, державних і приватизованих, обрали шлях скорочення обсягів виробництва, звільнення частини працівників, надання можливості працювати неповний робочий день. Це дає можливість адміністрації підприємств якийсь час утримуватися, але не вирішує проблеми, а лише поглиблює її. Більше того, зношуються технічні засоби виробництва, старіють технології, звільняються найбільш кваліфіковані спеціалісти.

За таких умов забезпечується висока ефективність функціонування нових підприємств. В її здійсненні визначаються важливі підходи:

- освоєння достатньої суми інвестицій для переформування господарств та проведення інвестиційної політики вкладів у виробництво на основі забезпечення його конкурентоспроможності;
- налагодження постійного обліку витрат виробництва та забезпечення результативності їх формування.

Залучення додаткового капіталу для розвитку підприємств є основною метою першого напрямку. Для розвитку українських компаній необхідні інвестиції, тому пошук зацікавлених у цьому інвесторів є ключовим завданням. Держава, вітчизняні та зарубіжні недержавні комерційні фонди – це потенційні джерела інвестицій для українських підприємств.

В умовах трансформації економіки держава втратила інструменти для концентрації коштів у централізованих фондах, поклавши тягар впровадження інноваційних рішень у виробництві на підприємства.

Фінансову допомогу від держави можуть отримувати лише ті промислові підприємства, чия робота має ключове значення для розвитку

економіки країни та орієнтовані на вирішення найважливіших соціально-економічних питань.

Що стосується залучення коштів національних і іноземних інвесторів недержавного типу, то, як свідчить господарська діяльність, інвестори не ризикуватимуть вкладати власні кошти у розвиток промислових зон, не маючи повної впевненості в їхній інвестиційній привабливості, перспективі зростання та здатності генерувати прибуток.

За ринкової економіки високі витрати виробництва виступають чинником, який зменшує конкурентоздатність продукції, блокує появу підприємства на ринку, а саме стає непривабливим для інвесторів.

Витрати виробництва як економічна категорія на ринку, визначають не тільки її сутність, а також і функції, що впливають на завдання і роль при вирішенні зростання ефективності функціонування та управління. Слід звернути увагу на вищезгадані положення.

1. Розуміють, що витрати виробництва включають підсумок витрат об'єднаних при виготовленні та збуті продукції чи наданні послуг.

2. Витрати виробництва, як категорія, виступають характерною рисою відносин у сфері результативності функціонування.

3. Прибутковість слід оцінювати і визначати за єдиним принципом та критерієм – порівняння результаті з витратами. Між результатами та витратами слід дотримуватися прямо пропорціональної залежності яка, характеризується такими залежностями:

- якщо витрати виробництва є незмінними, то при вищих результатах буде і вища прибутковість функціонування;

- за незмінних результатів господарювання: чим менші витрати, тим рівень ефективності є вищим;

- зростання прибутковості підприємства забезпечується шляхом прискорених темпів росту підсумків порівняно з темпами збільшення витрат.

4. У сприянні ефективного розвитку функціонування витрати виконують наступні функції: управляючу, оцінюючу, облікову, нормативно-

регулюючи.

Багатоаспектність функцій витрат виробництва сприяли застосування методів їх обліку, форм показу складових частин при забезпеченні результативності виробництва.

В практиці функціонування застосовуються різні облікові системи витрат виробництва.

Значимим питанням, при якому повинна застосовуватися методика визначення ефективності управління витратами виробництва на різних підприємствах, є їх порівняння за певними принципами.

Класифікуючи витрати, слід брати до уваги наступні чинники, що впливають на неї.

1. Класифікація витрат доцільна для покращення механізму управління підприємством, що об'єднує контроль облік, аналіз, а також організацію виробництва.

2. Витрати, що виникають у процесі господарської діяльності, розширені у ринкових відносинах і можуть бути безмежні.

3. практично неможливо дати оцінку існуючій класифікації враховуючи її правильність, тому більш правильним є такий поділ, який є вигідним у користуванні для підприємства.

4. Система бухгалтерського обліку є інформаційною, яка надає певну інформацію споживачам та має свої завдання. Тому таку класифікацію витрат не можна вважати однаковою.

Звідси випливає висновок, що ознак класифікації має бути стільки, щоб можна було отримати повну інформацію для задоволення потреб різних споживачів [2, с. 54].

Зважаючи на досвід різних класифікацій витрат виробництва у підприємствах дає змогу обґрунтувати головні класифікаційні ознаки характерні для обліку і методи розрахунку витрат на підприємствах та мають братися до уваги при калькуляції собівартості продукції. Загальна схема класифікаційних підходів, при розробці класифікації витрат виробництва та

їх розрахунок, наведені на рис. 1.1.

Враховуючи досвід підприємств з проблем класифікації витрат виробництва виділяють наступні ознаки.

За економічним змістом витрати виробництва прийнято класифікувати на основні і накладні. До основних відносять витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг). У будь-якому виробництві вони складають найважливішу частину витрат. До таких витрат належать: витрати на сировину, матеріали, оплату праці персоналу підприємств, який виконує виробничі функції.



**Рис. 1.1. Схема класифікаційних ознак для визначення витрат виробництва**

Витрати накладні - це витрати, які мають зв'язок з виробничим процесом, що не можуть бути віднесені до певних виробів можливим шляхом. До цих витрат належать непряма заробітна плата, допоміжні матеріали, амортизація, страхування основних засобів, витрати на ремонт будівель, орендна плата і т.д.

Витрати накладні - це витрати, що не складають безпосередньо субстанцію продукту і які важко віднести на конкретний вид продукту, але вони необхідні для його виробництва і реалізації.

Накладні витрати поділяються:

1. Виробничі накладні витрати: постійні виробничі витрати, змінні виробничі витрати.

2. Невиробничі накладні витрати.

Виробничі накладні витрати - це такі витрати виробництва до яких не належать прямі витрати матеріалів і праці. До них належать витрати, які включають утримання та експлуатацію устаткування приміщень, праця допоміжних робітників, допоміжні матеріали, витрати на опалення, освітлення, та інші витрати.

До невикористаних витрат відносяться маркетингові витрати, витрати пов'язані із збутом та адміністративні витрати. Ці витрати є накладними, тому що не включають безпосередню властивості продукту.

Накладні витрати виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва і управлінням ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством. Накладні витрати формуються на місцях їх виникнення, а потім за визначеними критеріями розподіляються за конкретними носіями витрат.

Витрати за способом перенесення вартості на товар діляться на прямі та непрямі. Прямими називаються витрати на виробництво певного виду продукції, які прямо включаються у собівартість продукції згідно з первинними документами.

До прямих матеріальних витрат належать такі витрати, які повинні бути прямо направлені на конкретний об'єкт витрат.

До них відносять: матеріали сировина, напівфабрикати, комплектуючі вироби, ін. матеріальні витрати; витрати на заробітну плату; ін. виробничі витрати.

Непрямі витрати включають витрати на виробництво, які не можуть

бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу [3, с.40]. До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі), що включаються до виробничої собівартості за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають декілька елементів), які відрізняються за їх функціональною роллю у виробничому процесі.

Приведена в П(С)БО 16 і Метод. рекомендації № 47 класифікація прямих витрат направлена на позамовний обліковий метод. Стосовно індивідуального замовлення можна зазначити, що витрати матеріалів, сировини, оплати праці робітникам, зайнятих у виробничому процесі певної продукції, амортизація та ін. є прямими. Загальновиробничі витрати пов'язані з виконанням кількох замовлень подаються як непрямі, що саме відноситься до методу позамовного.

Протиріччя такого підходу П(С)БО 16 відносно „жорсткої” класифікації прямих і непрямих витрат лише здається на перший погляд, якщо згадати один із основних принципів бухгалтерського обліку - перевага сутності над формою, згідно якого операції повинні обліковуватись у відповідності з їх сутністю, а не лише виходячи із юридичної форми.

Отже, якщо прямі витрати не можна безпосередньо віднести на певний вид продукції, вони розподіляються з використанням бази розподілу, встановленої на підприємстві (як правило, базою розподілу є загальна сума прямих витрат або заробітна плата основних виробничих робітників).

У багатьох країнах прямі і непрямі витрати ідентифікуються. Тобто основні витрати розглядаються як прямі, а накладні - як непрямі (опосередковані) і відповідним чином формується система їх обліку.

За формою залежності від обсягів виробництва витрати поділяються на змінні та постійні [4, с. 40]. Дана класифікація витрат використовується як у вітчизняній, так і в зарубіжній практиці господарювання при вирішенні



завдань в управлінні виробництвом: для визначення завантаженості виробничих потужностей та оцінювання величини непродуктивних постійних витрат; для визначення граничних величин витрат виробництва і оптимальних обсягів виробництва [5, с. 8].

Змінними витратами називаються витрати, що прямо пропорційно міняють обсяг діяльності. Витрати на сировину та основні матеріали є прикладом змінних витрат.

Змінні витрати поділяються на пропорційні і непропорційні залежно від процентного співвідношення зміни обсягу виробництва і зміни витрат.

Пропорційні витрати можуть або зменшуватися або збільшуватися відповідно до збільшення або зменшення обсягу продукції.

Прогресивні і дегресивні витрати відносяться до непропорційних витрат. Прогресивні витрати збільшуються у більших темпах, ніж обсяг виробництва. До прогресивних витрат відносяться доплати за позаурочні години, за роботу в святкові дні, оплата простоїв. Вони, як правило, спричиняють порушення ритмічності виробництва і не типові для підприємства, яке нормально функціонує.

Дигресивні витрати зростають у темпах значно менших, ніж обсяг виробництва (витрати на поточний ремонт, електроенергію, допоміжні матеріали на господарські потреби, заробітну плату допоміжних робітників).

Постійні витрати - це витрати, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності (чи іншого фактора витрат).

Загальна сума постійних витрат не змінюється при зміні обсягу діяльності, але сума постійних витрат на одиницю продукції відповідно зменшується у випадку збільшення обсягу діяльності і збільшується при його зменшенні.

Як відомо, постійні витрати не змінюються автоматично при зміні обсягу діяльності. Але вони можуть змінюватися і з інших причин, наприклад, у результаті прийняття відповідних управлінських рішень. Керівництво може впливати на поведження витрат за допомогою рішень

щодо таких чинників, як фінансова політика, технологія потужність.

Постійні витрати ділять на дві групи: обов'язкові; дискреційні.

Обов'язкові витрати, обумовлені потужністю підприємства (амортизація, орендна плата, заробітна плата обслуговуючого персоналу). Розмір цих витрат залежить від величини проектованої потужності. Мінімальний рівень обов'язкових витрат, який буває при певному обсязі операцій, Ф.Ф. Бутинець називає „витратами номінальної потужності” [6, с. 182].

Обов'язкові витрати поділяються на особливі та загальні для різних підрозділів підприємства, тобто вони можуть мати особливе відношення до певного підрозділу підприємства і зникати з його ліквідацією, або до загальних функцій підприємства, і тоді вони зберігаються незалежно від того, що відбувається з тим або іншим підрозділом. Наприклад, зарплата директора цеху необхідна, доки діє цех. Якщо б цех довелось зачинити або продати, ця зарплата як стаття витрат підприємства, також повинна зникнути. Заробітна плата генерального директора підприємства відноситься до загальних витрат, адже ця стаття витрат зберігається, поки існує саме підприємство.

Поділ витрат на постійні та змінні полягає в основі методу неповної собівартості (директ-костингу). У цьому випадку витрати належать до витрат періоду і не підлягають до розподілу між товарами, а безпосередньо відносяться до результату. Проте, витрати не можна завжди точно віднести до певної категорії. Витрати, що є постійними для одного підприємства, можуть бути змінними для другої організації. Рекламні витрати певного товару будуть витратами прямими для певного виробу, в той час як витрати на рекламу компанії - це непрямі витрати для цього виробу [2, с. 40].

Витрати за їх класифікацією на постійні і змінні сприяє:

- 1) визначенню результативності виробничих процесів;
- 2) прогнозуванню величин та обсягу витрат, враховуючи існуючі виробничі потужності;

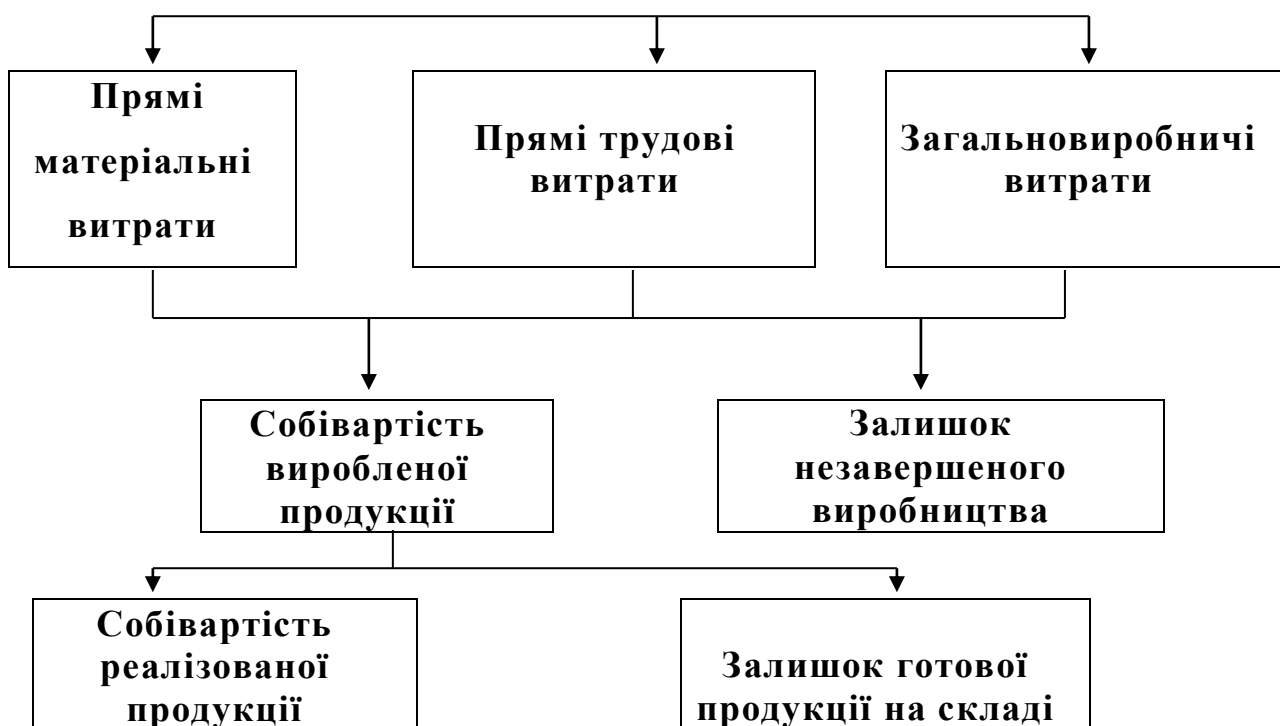
3) сприяє вчасному втручанню у процес виробництва у зв'язку з відхиленнями нормативних даних від фактичних [2, с. 49].

Розподіл витрат на постійні і змінні важливий при виборі системи обліку і калькулювання, аналізі і прогнозуванні. Розглянутий розподіл лежить в основі розрахунку критичної точки обсягів виробництва, аналізу порогу рентабельності, конкурентоздатності, асортименту продукції й у кінцевому рахунку для вибору економічної політики підприємства.

Ряд авторів притримується трохи іншої думки щодо поділу витрат на змінні і постійні [6, с. 180]. До змінних відносить витрати на півзмінні, які визначає як витрати, що змінюються, але непрямо пропорційно зміні обсягу діяльності. По суті, це ті самі непропорційні змінні витрати. Прикладом таких витрат називаються витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки в разі закупівлі великої партії матеріалів, або витрати часу на одиницю продукції, що поступово скорочуються в міру зростання кваліфікації робітників. Але, ведучи мову про на півзмінні витрати як лише про змінні (це підтверджують наведені приклади), Ф.Ф. Бутинець зазначає, що: „значну частину напівзмінних витрат складають змішані витрати, тобто витрати, які містять елемент як змінних, так і постійних витрат” (рис.1.3) [6, с. 199].

Дослідники США постійні витрати поділяють ще на три типи: довгострокові, робочі та запрограмовані. До довгострокових відносять витрати, передбачені на тривалий час (амортизація будівель та споруд). Робочі витрати необхідні для поточної діяльності заводів та компаній (страхування, податки, заробітна плата контролерів). Запрограмовані витрати безпосередньо не пов'язані з виробничою та іншими видами діяльності підприємства (на дослідження, рекламу та ін.), а управління ними здійснюється вищим керівництвом.

Витрати на продукт
--------------------

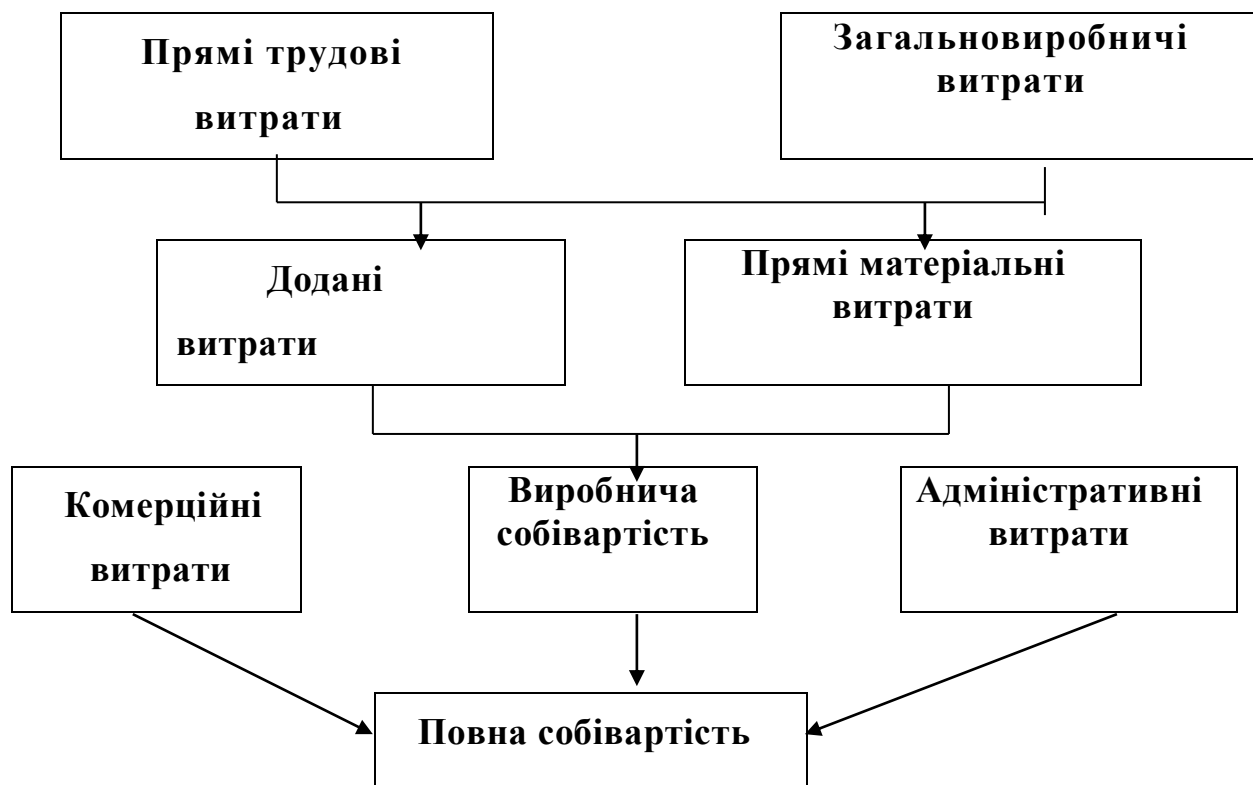


**Рис. 1.3. Визначення витрат на продукт**

Витрати періоду - це витрати, що не включаються до собівартості продукції та запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Вони швидше відносяться до періоду, а не до визначеного обсягу виробництва і пов'язані не з виробничим процесом, а з одержанням протягом періоду послуг, їх не враховують при визначенні собівартості виробництва одиниці продукції (рис. 1.4).

За єдністю складу витрати поділяються на одноелементні та комплексні. Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами.

На практиці при визначенні собівартості продукції значна роль відводиться класифікації витрат за статтями та елементами калькуляції, чи за характером призначення.



**Рис. 1.4. Визначення повної собівартості продукту**

У П(С)БО 16 „Витрати” визначені наступні елементи: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація, відрахування на соціальні заходи та ін. витрати.

До „Матеріальні витрати” відноситься вартість основних матеріалів та сировини, напівфабрикатів, різних виробів комплектуючих, запасних частин, енергії, палива, тари та інших матеріалів.

До „Витрати на оплату праці” відноситься оплата праці, заохочення і премії, компенсаційні виплати, матеріальна допомога, відпустки та інші витрати на оплату праці.

До „Відрахування на соціальне страхування” відноситься наступні відрахування: відрахування на обов'язкове пенсійне страхування; відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності; відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві; відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування персоналу на випадок безробіття; відрахування на індивідуальне страхування персоналу та інші заходи соціальні.

До „Амортизація” входить сума амортизаційних нарахувань основних засобів, необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та ін.

До підрозділу „Інші операційні витрати” відносяться витрати, що не були включені в склад витрат, а саме: відрядження, зв'язок, касове обслуговування.

За економічними елементами можна згрупувати витрати, які проводяться у різних сферах підприємства. Проте, класифікувати їх за економічними елементами не дозволяє визначити собівартість окремих видів продукції та встановити обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства [7, с. 32]. Для цього використовують класифікацію витрат за статтями калькуляції в залежності від їх призначення і місця виникнення. За ступенем урегульованості витрати поділяють на повністю, частково та слабо регульовані. Характеристику витрат за ступенем урегульованості наведено в табл. 1.1.

Особливий вплив на класифікацію витрат справляє специфіка діяльності підприємства та організаційна структура підприємства. Тобто залежно від умов діяльності одні й ті ж витрати можуть бути на одному підприємстві слабо регульованими а на іншому - частково регульованими і навпаки.

Напрямами здійсненої класифікації витрат впливають такі висновки:

- встановлення взаємозв'язку між витратами і відповідними управлінськими рішеннями;
- для прийняття і вирішення різних завдань на управлінському рівні повинні використовуватись цілком конкретні класифікаційні ознаки та види витрат, які б відповідали досягненню цих завдань;
- кількість ознак класифікації витрат та їх видів може бути рівно такою, скільки виникає в діяльності підприємства виробничих ситуацій.

Таблиця 1.1

**Характеристика витрат за ступенем урегульованості**

Класифікаційна група	Характеристика	Приклад	Термін
Повністю регульовані	Відображають взаємозв'язок між вхідними і вихідними параметрами	Матеріальні прямі витрати	Короткостроковий період
Частково регульовані	взаємозв'язок між вхідними і вихідними параметрами проявляються періодично	Рекламна діяльність	Середньостроковий період
Слабо регульовані	Відсутній тісний зв'язок між вхідними і вихідними параметрами	Інвестиційна діяльність	Довгостроковий період

Класифікація дасть можливість обчислювати фактичну собівартість і порівнювати її з очікуваною та стандартною, прогнозувати майбутні стандартні і бажані витрати, виявляти альтернативні витрати.

## ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА У ПІДПРИЄМСТВАХ

### 2.1 Економічні особливості, принципи формування виробничих витрат

У ринковому середовищі господарювання кожне підприємство повинно намагатися звести до максимуму прибутковість, а також мінімізувати витрати, оскільки прибуток на одержання якого націлений будь-який бізнес. Для успішного господарювання свого підприємства підприємці мають навчатися ефективного управлінню витратами, що вимагає розуміння їх суті, проводити класифікацію витрат за певними ознаками, які мають дозволяти одержувати повну інформацію як для задоволення потреб зовнішніх користувачів, так і для прийняття вивірених управлінських рішень, які впливають безпосередньо на відношення до даного підприємства.

Вище зазначені методичні підходи класифікації витрат виробництва знаходять практичне застосування для вибору прийомів їх обліку, контролю та набуватимуть більшого примінення при обґрунтуванні напрямів зниження витрат.

Відповідно до вимог П(С)БО 16 підприємства списують витрати, тобто групують та формують за такими калькуляційними статтями:

- матеріали та сировина;
- комплектуючі вироби та купівельні напівфабрикати;
- енергія та паливо на технологічні цілі;
- заробітна плата основна;
- заробітна плата додаткова;
- витрати на утримання й експлуатацію устаткування;
- відрахування на соціальне страхування;
- втрати від браку;
- загальновиробничі витрати;
- інші виробничі витрати;



Стаття калькуляція „Сировина та матеріали” охоплює вартість:

- основні матеріали та сировина, що включені до вартості продукції, яка виготовляється і складає її основу, а також є певними чинниками при випуску продукції (послуг, робіт);

- матеріалів допоміжних, які застосовуються при випуску продукції (послуг, робіт), для покращення процесу виробництва та групування продукції;

- малоцінних та швидкозношуваних предметів, період використання яких менше 1 року (або операційного циклу, якщо він становить більше 1 р.), які застосовуються в процесі випуску продукції.

До розділу калькуляції „Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби послуги і роботи виробничого характеру підприємств та організацій” входить суми:

- придбаних готових комплектуючих виробів, напівфабрикатів і придбаних для виготовлення продукції, що виробляється та потребують додаткових витрат праці з їх збирання або обробки;

- послуг і робіт виробничого характеру, які здійснюються підприємствами зі сторони.

Стаття калькуляції „Паливо та енергія на технологічні цілі” включає витрати на паливо та енергію отриманих від сторонніх організацій та підприємств, а також виготовлених підприємством), які використовуються безпосередньо у виробничому процесі.

До розділу калькуляції „Заробітна плата основна” входять витрати на виплату заробітної плати, розрахованої відповідно із застосованою підприємством формою оплати праці за тарифними ставками для робітників, зайнятих на виготовлення продукції.

Стаття калькуляції „Додаткова заробітна плата” включає витрати на виплату персоналу виробничому у підприємстві нарахованої за понаднормову роботу, за винахідливість та трудові успіхи, а також за особливі умови праці. В цю статтю входять надбавки, доплати,

компенсаційні та гарантійні виплати, які передбачає законодавство, премії, пов'язані з виконанням певних функцій і завдань.

Стаття калькуляція „Відрахування на соціальне страхування” охоплює:

- відрахування на пенсійне та обов'язкове страхування;
- відрахування до соціального страхування в зв'язку із тимчасовою непрацездатністю;
- відрахування на обов'язкове державне соціальне страхування у випадку безробіття;
- відрахування на соц. страхування від нещасного випадку.

Стаття калькуляція „Витрати на утримання і експлуатацію устаткування” включає:

- відрахування на амортизацію до вартості виробничого та транспортного обладнання, транспорту цехів, приладів складів основних засобів, ін. необоротних матеріальних та нематеріальних активів;
- затрати на утримання та експлуатацію виробничого і транспортного обладнання, інструментів та цехового транспорту, складських приладів виробничих засобів (тех. огляд, тех. обслуговування);
- ремонтні витрати, які направлені на здійснення, підтримки об'єкта в робочому стані, а також отримання попередньо визначеної суми подальших економічних вигод від застосування виробничого та транспортного обладнання, інструментів та цехового транспорту, приладів тощо;
- сума платежів, які сплачує орендар за використання основних засобів, наданих у оперативний лізинг, ін. необоротними матеріальними активами, а також нематеріальними активами;
- суми на утримання транспортних засобів у цехах;
- витрати, які пов'язані з експлуатацією та утриманням обладнання, ін. необоротних матеріальних активів, а також нематеріальних активів.

Стаття калькуляції „Загальновиробничі витрати” включає:

- витрати на керівництво виробництвом;
- амортизація основних засобів, а також ін. необоротних матеріальних

активів загальновиробничого (цехового, лінійного, дільничного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- суми на утримання, ремонт, експлуатацію та страхування, оренду основних засобів, ін. необоротних активів загальновиробничого призначення;

- суми на покращення технології та організації виробництва (відрахування на соціальні заходи працівників, підвищенням її надійності, поліпшенням якості продукції, довговічності, інших експлуатаційних характеристик, витрати матеріалів, придбаних напівфабрикатів і виробів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу;

- витрати на охорону праці;

- витрати на пожежну й сторожову охорону;

- плата за використання та обслуговування засобів сигналізації, за надані для виробничих потреб послуги телефонного зв'язку;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом і кількістю продукції, що випускається;

- місцеві податки і збори;

- витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення;

- витрати на перевезення працівників виробничих підрозділів до місця роботи і назад у напрямках, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування;

- витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, передбачені законодавством;

- витрати на виплату надбавок до заробітної плати за кожну добу, які виплачуються з моменту виїзду до повернення на підприємство працівникам цеху, постійна робота яких проходить у дорозі або пов'язана з роз'їздами;

- виплати зі страхування ризиків за цивільну відповідальність, які пов'язані з експлуатацією транспортних засобів, які належать до виробничих фондів дільничного, цехового, лінійного призначення, майна цехів, які пов'язані з діяльністю, екологічної шкоди, яка може нанести шкоду іншим особам;

- створення та відрахування резервного фонду для забезпечення зобов'язань на проведення ремонтів гарантійних;

- цехові витрати, які пов'язані з підготовкою за профілем виробництва та перепідготовкою працівників, які перебувають у трудових стосунках із підприємством;

- суми на освітлення, опалення, водовідведення, водопостачання та ін. утримання приміщень;

- компенсація робітникам за використання власного інструменту та особистого транспорту для потреб виробництва;

- суми вихідної допомоги, передбаченої законодавством, особам, пов'язаним із діяльністю;

- матеріальна допомога (заохочення, премії) особам зайнятим у виробництві продукції (послуг, робіт);

- інші витрати цеху дільниці.

Стаття калькуляція „Втрати від браку” включає:

- сума забракованої продукції (напівфабрикатів) з технічних причин;

- витрати на ліквідацію браку;

- суми, які перевищують встановлені норми на ремонт;

- технологічні втрати.

Стаття калькуляція «Попутна продукція» охоплює вартість попутної продукції, отриманої одночасно з цільовим товаром. Дана продукція за своєю якістю відповідає встановленим стандартам і приймається та призначається

для переробки. Сума попутної продукції, розрахована за встановленими цінами, вираховується із собівартості основної продукції [8, с. 40].

До визначеної номенклатури статей калькуляції організації можуть вносити зміни, враховуючи особливості техніки, організації виробництва та технології певної галузі і питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька статей калькуляції в одну або виділяти з однієї статті кілька статей калькуляції [9, с. 40].

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для витрат за цільовим спрямуванням передбачено рахунки класу 9 „Витрати діяльності”.

Класифікація витрат за статтями калькуляції є інформаційною базою для складання фактичної і планової калькуляції собівартості окремих видів продукції та аналітичного обліку витрат на виробництво. Вона дає змогу здійснювати облік, контроль та аналіз витрат на виробництво окремих видів продукції, структурних підрозділів і підприємства в цілому, забезпечує виявлення шляхів скорочення цих витрат.

Відповідно до методичних рекомендацій, підприємствам надається право вносити зміни до номенклатури статей калькуляції, беручи до уваги особливості технології та організації виробництва певної галузі, структури видів витрат продукції, а також пов'язувати кілька статей калькуляції до одної або виділяти кілька статей калькуляції з однієї статті.

Ознаки формування витрат по статтях калькуляції дають можливість враховувати витрати і пов'язані із випуском продукції. Таке сумування показує, куди направлені витрати.

Потреба групування по калькуляційних статтях витрат показується тим, що певні статті витрат на виробництво є окремими об'єктами обліку. Підсумок за статтями сприяє визначенню їх ролі у формуванні собівартості. Це групування застосовується для розробки заходів, які мають справу з максимальним скороченням сумарної ваги витрат в собівартості продукції. В обліку, при складанні звітних калькуляцій застосовують класифікацію за

статтями.

При розгляді різних альтернативних підходів до рішень, потрібно враховувати не лише реальні, а також можливі втрати. За складом виникнення витрати можна згрупувати за окремими дільницями, цехами, службами, технологічними переділами, також іншими структурними підрозділами.

Місце появи витрат є структурні підрозділи (бригади, робочі місця, цехи дільниці), в яких здійснюється початкове використання виробничих ресурсів. Потреба у виділенні місць появи витрат пов'язана з управлінням витратами та їх поведінкою в залежності від зміни обсягів виробництва продукції.

Центр відповідальності це організаційний підрозділ, цех, у межах якого менеджер відповідає за розмір витрат та суму доходу.

Особливість планування, обліку, аналізу та контролю витрат за місцем виникнення полягає в тому, що витрати в даному місці є для нього прямими, тому постійні витрати не розподіляються між носіями витрат [10, с. 37]. Має важливе значення групування витрат по місцю виникнення, які пов'язані з тим, що відбувається виникнення за місцями споживання ресурсів (рис. 2.1.).

Впливати на витрати можна з метою скорочення їх величини за місцем їх появи. Потреба у виділенні місць появи витрат пов'язана з розподілом витрат на непрямі та прямі, накладні та основні, постійні та змінні.

Це можна пояснити тим, що один і той же вид витрат у різних місцях веде себе по-різному залежно від зміни обсягу виробництва. Наприклад, заробітна плата допоміжних робітників має змінний характер в одному місці, напівзмінний - в іншому, не змінюється зі зміною обсягу діяльності - в третьому. Амортизація в одному місці належить до прямих витрат, а в іншому - до непрямих. Облік витрат за центрами відповідальності є частиною управлінського обліку й використовується для оцінки діяльності окремих центрів відповідальності й окремих відповідальних осіб [11, с. 6].

За місцем створення витрат тісно пов'язана їх класифікація за видами

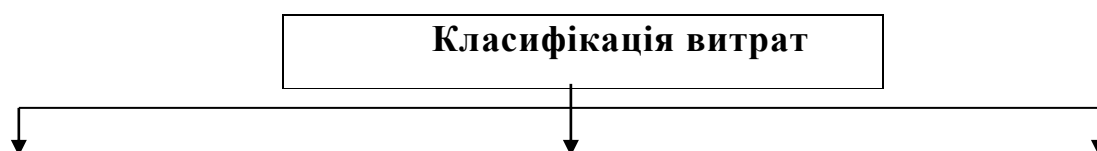
(допоміжне та основне виробництво), сферами (постачання, виробництво, реалізація) та функціями (управління, маркетинг, розробка нових технологій). Такий спосіб групування витрат потребує окреслити важливі напрямки зниження витрат, а також ґрунтовно зробити аналіз витрат на певному етапі виробничого процесу, а також в окремій сфері діяльності.

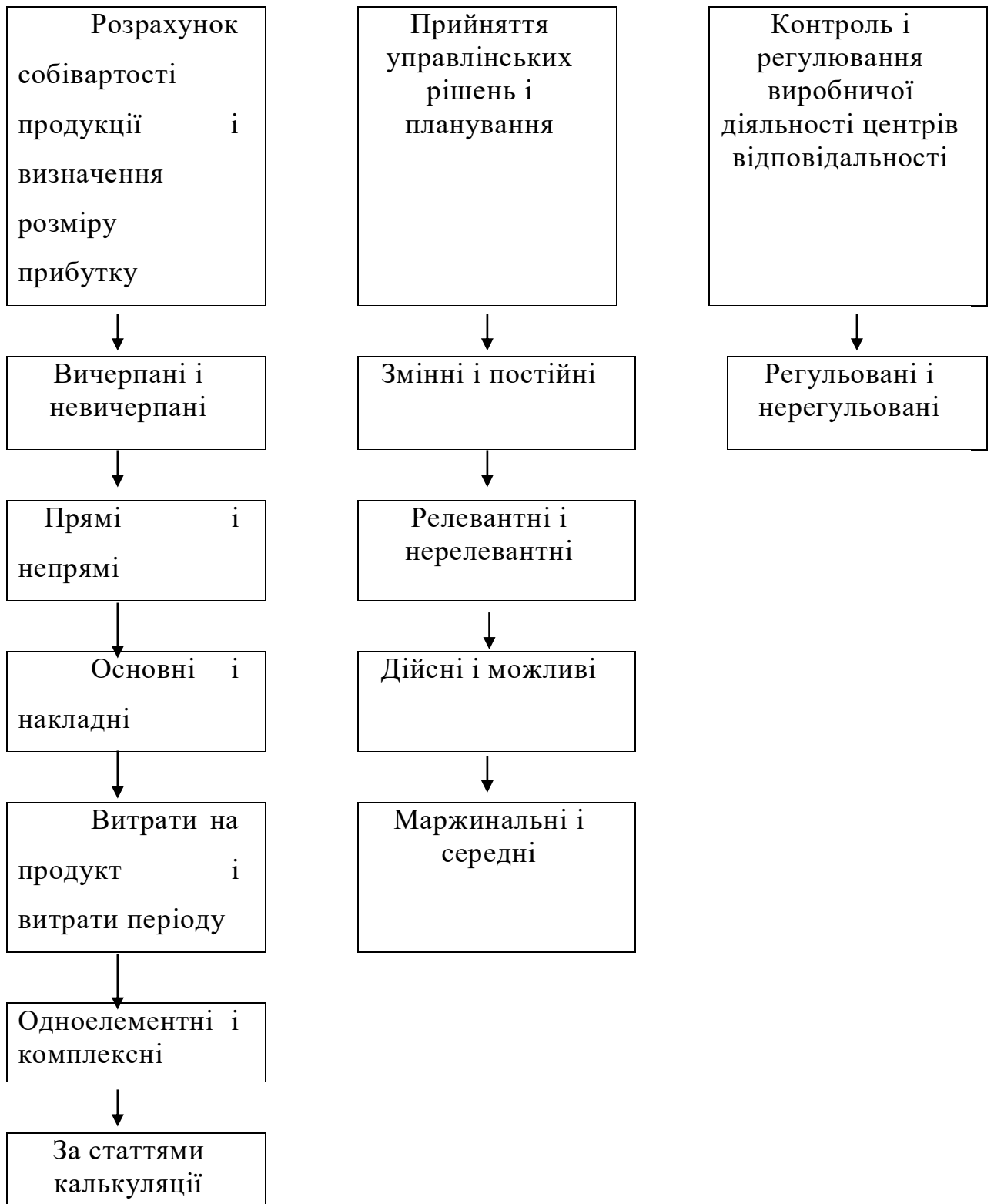
В обліку та класифікації витрат новітнім трендом є розробка підходів, які не тільки сприяють визначити витрати, але також забезпечують глибший контроль над списанням ресурсів. Згідно з цією метою витрати можна поділити на контрольовані та неконтрольовані.

Такий поділ витрат характеризується концепцією „центрів відповідальності”, за яких управлінець підрозділу несе відповідальність за ті витрати, які він контролює. Враховуючи, що деталізація центрів відповідальності відрізняється на підприємствах, розмір залежить від завдань і цілей, визначених менеджером з метою контролю за витратами у підприємстві. Причому чим більший розмір центру сумарних витрат, тим вищий рівень відповідальності керівника підприємства [12, с. 94].

На базі такої класифікації виникли нові системи обліку витрат виробництва. В американській практиці це знайшло використання при організації центрів витрат (Cost centers) та зон відповідальності (Responsibility centers). Такий підхід дав можливість перейти від пасивних систем обліку витрат, що вже здійснені, до активних методів оперативного управління витратами [13, с. 63]. На ефективність роботи підприємств в умовах ринкового середовища, які використовували цей метод, це вплинуло позитивно. Тому останнім часом він знайшов широке розповсюдження не тільки в США, але і в європейських країнах.

На певному рівні відповідальності певні витрати можуть бути неконтрольованими, але на іншому рівні можуть бути завжди контрольованими.





**Рис.2.1. Класифікація витрат виробництва**

Розподіл витрат стає більш складним у таких ситуаціях, коли декілька центрів відповідальності у підприємстві одночасно відповідають за одними й



тими ж витратами Це сприяє нечіткості в розподілі відповідальності та ускладнює перевірку за раціональним використанням ресурсів підприємствами при виробництві продукції.

## 2.2. Облік матеріальних витрат

Матеріальні витрати (виробничі запаси, електроенергія, комплектуючі, та інші) займають велику питому вагу в структурі собівартості виготовленої продукції, а також витрат підприємства в підсумку (від 65% до 90% у залежності від галузі економіки), тому проблема об'єктивного бухгалтерського обліку та аудиту матеріальних витрат на кожному підприємстві є актуальними та необхідним.

Відповідно до вимог П(С)БО 16 “Витрати”, до складової елементу “Матеріальні витрати” відноситься сума витрачених на виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини та основних матеріалів;
- палива та енергії;
- купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;
- запасних частин;
- будівельних матеріалів;
- допоміжних і інших матеріалів;
- тари і тарних матеріалів.

З метою підсумування інформації з витрат за звітний період Планом рахунків бух. обліку призначено рахунок 80 “Матеріальні витрати”.

По дебету рах. 80 “Матеріальні витрати” подаються суми матеріальних витрат, а по кредиту – відображення на рах. 23 “Виробництво” матеріальних витрат, що відносяться до виробничої собівартості продукції (послуг, робіт), до затрат допоміжних виробництв, на рах. класу 9 – матеріальних витрат, що включається у виробничі витрати, збутових, або на рах. 79 “Фінансові

результати", коли організацією не використовуються рах. класу 9.

Рах. 80 "Матеріальні витрати" має певні субрахунки:

801 "Витрати сировини й матеріалів";

802 "Витрати купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів";

803 "Витрати палива і енергії";

804 "Витрати тари і тарних матеріалів";

805 "Витрати будівельних матеріалів";

806 „Витрати запасних частин”;

807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення";

808 "Витрати товарів";

809 "Ін. матеріальні витрати".

Згідно до вимог П(С)БО 9 "Запаси" при списанні запасів на виробництво, реалізації, а також ін. вибутті оцінка їх проводиться за такими з одних методів:

- проідентифікованої собівартості певної одиниці запасів;
- обсягу середньозваженої собівартості;
- собівартості 1 за часом поступлення запасів (ФІФО);
- собівартості останніх за періодом поступлення запасів (ЛІФО);
- сум нормативних затрат.

Для всіх складових бухгалтерського обліку запасів, які включають однакове призначення та певні умови використання, використовується один з передбачених методів. Запаси, що списуються, а також послуги, що здійснюються для спеціальних потреб та проектів, та запаси, які не можуть замінюватись, ведуть оцінку за ідентифікованою собівартістю.

Для бухгалтерському обліку рух матеріальних цінностей у підприємства, застосовується "Накладна-вимога на відпуск матеріалів" (ф. № М-1П).

Зазначена Накладна-вимога складається у двох екземплярах, яка підписується головним бухгалтером чи уповноваженою особою.

Для здійснення передачі матеріалів, які витрачаються систематично для виготовлення продукції, чи поточного контролю за дотриманням

визначених лімітів відпуску на виробничі потреби матеріалів, а також є підтверджуючим документом для відпуску матеріальних цінностей із комори підприємства застосовують “Лімітно-забірну картку” (ф. № М-8 та М-9, М-28 та М-28а).

Для зменшення наявності первинних документів складає відпуск матеріалів у картках складського обліку. Тоді документи видаткові на відпуск матеріалів не оформлюють, а сама операція проводиться на основі лімітних карток, які складають – один примірник та мають суть бухгалтерських документів. Ліміт відпуску зазначають в самій картці [14, с. 5]. В картках складського обліку розписується працівник цеху за одержання матеріалів, а у лімітно-забірній картці підписується безпосередньо комірник.

З метою контролю за відхиленням залишку матеріалів фактичного від зазначених норм запасу і з метою контролю залишків цінностей, що не були в русі, застосовують “Сигнальну довідку про відхилення фактичного залишку від встановлених норм” (ф. № М-18).

Документ складають у 1 екземплярі комірником, який має вчасно повідомити відділу постачання за відхилення залишку фактичного від встановлених норм, а також залишки матеріалів, що не відпускалися.

По завершенню місяця із комори до бухгалтерії підприємства подається "Звіт про рух матеріальних цінностей", де узагальнюються підсумки з первинних документів для надходження і вибуття запасів за звітний період. З врахуванням необхідності служби обліку, звіт з руху матеріальних цінностей деталізується за розрізом надходження запасів, а також куди вони списані.

Виробничі підрозділи по завершенню кожного місяця здають у бух. службу “Виробничий звіт”, де узагальнюють інформацію за кількістю і вартістю витрачених на виробництво видів запасів виробничих, а також інших елементів витрат за розрізом калькуляційних статей.

Організаційна економічна робота та контроль у підприємстві, відповідно до затвердженого документообігу, включає заповнення

виробничих звітів дільниць, які подаються на звірку до бухгалтера, який контролює, як виконуються плани з виробництва продукції, а також, нормативи витрат яких, у розрахунку на продукцію, затверджуються на підприємстві [9, с. 40].

При ревізіях перевіряючому необхідно звертати увагу на вартість спожитих запасів, а також на кількість спожитих ресурсів, тому що збільшення використання виробничих запасів може здійснюватися також при незмінних ліній виробництва, враховуючи вплив росу цін на матеріали та сировину.

Для списання використаного підприємством ресурсів основою є дані лічильних приладів роботи виробничого обладнання, яке використовує дані ресурси. Списання пального для роботи вантажних автомобілів є дорожній лист вантажного автомобіля, що дає відомості про обсяги здійснених вантажних перевезень відповідно до показників спідометра. Списання пального для завдання легкового автомобіля, який експлуатується є дорожній лист легкового автомобіля, де відображається показники спідометра кілометрів пробігу.

До собівартості продукції (послуг, робіт) додаються витрати запасів структурного підрозділу відповідно до затвердженого у підприємстві нормативами із розрахунку на 1 продукції (послуг, робіт). Понаднормативні витрати цінностей у вартісному виразі списуються на собівартість продукції (послуг, робіт) на д-т рах. 90 "Собівартість реалізації".

На рахунку 92 "Адміністративні витрати", а також рахунок 93 "Витрати на збут" проводиться облік витрат за звітний період, які без розподілу прямо відносяться на д-т рах. 79 "Фінансові результати". Записи в бухгалтерському обліку витрат і витрачання в функціонуванні запасів, слід приділити особливу увагу відходам виробництва. Враховуючи особливості запасів (матеріалів, сировини та ін.), та технологічні недоліки, в результаті виробництва можуть створюватися певні відходи [15, с. 126]. Відходи включають залишки від використання теплоносіїв, залишки матеріалів,

сировини, які створилися у результаті роботи як основних, а також допоміжних підрозділів господарства.

Кількість відходів проводиться їх зважуванням, обміром, а також методом розрахунку, що передбачає розрахунок суми відходів за нормативами в залежності від сум переробленої продукції.

Оприбуткування певних зворотних відходів із виробництва у комору беруть первинний документ “Прибутковий ордер” (тип. Фор. № М-4), а для списання з певного підрозділу до другого з метою переробки – документ “Накладна-вимога на відпуск матеріалів” (фор. № М-11) [16, с. 147]. Прибуток зворотних відходів з виробництва у комору складається бухгалтерським проводками: – д-т р. 20 “Виробничі запаси”; – к-т р. 23 “Виробництво” (основне або допоміжне).

Відповідно до вимог П(С)БО 16 “Витрати” сума відходів зворотних, одержаних при виробництві, не відносять до витрат “Матеріальні витрати”.

Облік витрат матеріальних значну увагу необхідно звернути увагу на витрати МШП, облік яких має певні особливості. Документ, за допомогою якого підприємство проводить видачу МШП на потреби господарства в користування індивідуальне працівникам із комори або менеджерам структурних підрозділів підприємства, за визначеними нормами є “Відомість обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв” (ф. № МШ-7) [16, с. 150].

Відпуск із комори підприємства менеджерам його діляниць МШП (за умови передачі робітникам підрозділу) проводиться на підставі первинних документів “Накладна-вимога на відпуск матеріалів”, а також “Лімітно-забірна картка”.

Отримуючи працівниками із комори чи у менеджера свого підрозділу МШП вони підписуються у відомості засвідчуючи факт їх одержання.

Документом, що є підставою для бухгалтера при віднесенні вартості списаних на потреби підприємства МШП до витрат підрозділу, є акт на списання МШП. Акт подається в 1 примірнику на підставі відомості

обліку видачі спецодягу, спецвзуття і запобіжних пристроїв.

Для розмежування витрат діяльності підприємства є відомості та акти на списання МШП необхідно складати окремо у кожному структурному підрозділу.

На рахунках з обліку виробничих запасів діяльності підприємства, крім наявних запасів, можна на одному із субрахунків здійснювати також облік витрат [17, с. 134].

Приклад розподілу та віднесення до матеріальних витрат транспортно-заготівельних витрат на подається в табл. 2.1.

Коли у господарстві прийняте рішення не вести облік на окремому субрахунку ТЗВ, їх можна проводити (облікову ціну збільшувати) при надходженні у комору матеріалів.

Коли у господарстві прийняте рішення не вести облік на окремому субрахунку ТЗВ, їх можна проводити (облікову ціну збільшувати) при надходженні у комору матеріалів.

Таблиця 2.1.

**Розподіл транспортно-заготівельних витрат, тис. грн.**

Зміст	Вартість запасів, (рах. 20, 22)	Транспортно- заготівельні витрати
1. Залишок (на початок місяця)	250	55
2. Надійшло (за місяць)	400	80
3. Вибуло за місяць (реалізовано, витрачено тощо)	300	62
4. Залишок (на кінець місяця) (ряд. 1 + ряд 2 - ряд.3)	350	73

Проводки бухгалтерських рахунків не використовуючи рах. 80 “Матеріальні витрати” для відображенні витрат на підприємстві цінностей

наведена у табл. 2.2.

Таблиця 2.2.

**Кореспонденція рахунків при відображенні  
витрачання запасів на підприємстві**

№ з/п	Зміст операції господарської	Рахунки кореспондуючі	
		Д-т	К-т
1.	Вартість придбаних, витрачених, чи власного виробництва запасів, напівфабрикатів, продукції готової, та обслуговуючих виробництв	23 "Виробництво" (основні та допоміжні виробництва) 949 "Інші витрати операційної діяльності" (обслуговуючі виробництва)	20 "Виробничі запаси" 25 "Напівфабрикати" 26 "Готова продукція" 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" 28 "Товари"
2.	Вартість витрачених придбаних, власного виробництва запасів, готової продукції, товарів на загальновиробничі, адміністративні витрати	91 Загальновиробничі витрати" 92 Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"	20 "Виробничі запаси" 26 "Готова продукція" 28 "Товари"

Проводки рахунків із використанням рахунку 80 “Матеріальні витрати” відображаючи витрачання запасів у діяльності підприємства наведені в таблиці 2.3.

Спожиті води, тепло, електроенергія, для відображення їх суми до витрат матеріальних є рахунки організацій для підприємства де відображено вартість та кількість спожитого тепла, води, електроенергії.

Таблиця 2.3.

**Кореспонденція рахунків із застосуванням рах. 80 “Матеріальні**

## витрати” при відображенні витрат запасів на підприємстві

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Відображення придбаних запасів			
1.	Вартість витрачених, придбаних виробничих запасів, напівфабрикатів та товарів у підрозділах основних і допоміжних виробництв підприємства, а також обслуговуючих виробництв	80 "Матеріальні витрати" 23 "Виробництво" (основні і допоміжні виробництва) 949 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси" 28 "Товари" 80 "Матеріальні витрати"
2.	Вартість витрачених придбаних виробничих запасів і товарів на загальновиробничі і адміністративні витрати, та також на витрати, пов'язані зі збутом продукції	80 "Матеріальні витрати" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"	20 "Виробничі запаси" 28 "Товари" 80 "Матеріальні витрати"
Відображення запасів отриманих із власного виробництва			
3.	Вартість запасів власного виробництва (виробничих запасів, напівфабрикатів, готової продукції, продукції с/г виробництва), витрачених у підрозділах підприємства, а також обслуговуючих виробництв	23 "Виробництво" (основні і допоміжні виробництва) 949 "Інші витрати операційної діяльності" (обслуговуючі виробництва)	20 "Виробничі запаси" 25 "Напівфабрикати" 26 "Готова продукція" 27 "Продукція с/г виробництва"
4.	Відображено вартість запасів власного виробництва, витрачених на загальновиробничі та адміністративні витрати, а також на витрати, пов'язані зі збутом продукції	91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"	20 "Виробничі запаси" 26 "Готова продукція"

Розподіл використаної води, тепла, електроенергії за об'єктами витрат проводиться за даними лічильників у підрозділах, які відображаються у документах “Звіт про використання електроенергії”, “Звіт про використання тепла”, “Звіт про використання води”, які за підписом головного енергетика підприємства щомісяця передаються у бухгалтерію. Проводки рахунків з обліку витрат води, тепла, електроенергії наведена у табл. 2.4.



Передбачено планом рахунків, що на субрахунку “Інші матеріальні витрати рахунка 809 заноситься вартість проведених для підприємства послуг і робіт виробничого і невиробничого порядку.

Таблиця 2.4.

**Кореспонденція рахунків обліку  
витрат води, тепла, електроенергії**

№ з/п	Господарська операція	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1.	Вартість спожитих підприємством із зовнішніх джерел електроенергії, тепла та води без використання рах. 80 "Матеріальні витрати".	23 "Виробництво" (основні і допоміжні виробництва) 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
2.	Вартість спожитих підприємством із зовнішніх джерел води, тепла, електроенергії, та при використанні рах. 80 "Матеріальні витрати"	80 "Матеріальні витрати" 23 "Виробництво" (основні і допоміжні виробництва) 91 "Загально виробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" 80 "Матеріальні витрати"
3.	Вартість спожитих підприємством власного виробництва	23 "Виробництво" (основні і допоміжні виробництва) 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"	23 "Виробництво" (субрахунки електропостачання, теплопостачання, водопостачання)

Підставою для віднесення до матеріальних витрат суми послуг та робіт виробничого та невиробничого призначення, виконаних сторонніми організаціями у відповідності із укладеними угодами із певними підприємствами [18, с. 48].

Проводки рахунків з обліку виконаних для підприємства послуг і робіт невиробничого та виробничого призначення проведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5.

**Проводки рахунків з обліку послуг і робіт  
виробничого та невиробничого призначення**

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру без використання рах. 80 "Матеріальні витрати"	23 "Виробництво" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"	63 "Розрахунки з постачальниками та відрядниками"
2.	Вартість послуг і робіт виробничого та невиробничого призначення при використанні рах. 80 "Матеріальні витрати"	80 "Матеріальні витрати" 23 "Виробництво" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" 80 "Матеріальні витрати"

Дані про витрати господарства також і матеріальні відображаються у журнально-ордерній формі в ж.о. № 5, а при спрощеній формі обліку у відомостях 2-М, 3-М (р. I), 5-М (р. II).

Нагромадження даних про витрати матеріалів за статтями калькуляції протягом року в розрізі виробництв і підрозділів підприємства як при журнально-ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку необхідно здійснювати в Книзі обліку виробництва [17, с. 134]. За автоматизованою формою обліку нагромадження показників про витрати цінностей, також іншої структури витрат за розрізом виробництва у структурних підрозділах підприємства за рік забезпечується в електронній формі.

### **2.3. Узагальнення витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції**

Завдання, які повинні вирішувати підприємства у ринкових умовах, вимагають більш детального застосування методів обліку витрат, а також калькулювання собівартості продукції. Облік витрат у центрах відповідальності дає змогу контролювати результативність їх діяльності стосовно дотримання розрахованих кошторисів витрат. Однак підсумок відхилень не має достатнього уявлення про законність оцінювання, тому структурні підрозділи у виробництві продукції (послуг, робіт) враховують відхилення витрат виробництва відповідно до затвердженого бюджету, а також за елементами. Зростання суми виробництва трудоміної продукції вимагає перевищення бюджету витрат стосовно елементу „Оплата праці”. Тому однозначно враховувати таке відхилення недостатнім не можна, тому при збільшенні попиту на товари, їхня окупність буде значнішою, що засвідчує про важливий вибір керівником стратегії функціонування.

Економія певних витрат проти бюджету у цілому, або за окремими складовими, при постійному контролі керівників центрів відповідальності за накопиченням витрат є результатом застосування замість певної сировини заміників або наповнювачів, застосування технології виробництва, яке вплинуло на зниження якості робіт, послуг, продукції об'єктивно забезпечує низьку прибутковість діяльності керівників, тому така продукція, послуги, роботи не мають збуту.

За умов наявності інформації стосовно собівартість продукції (послуг, робіт) можлива спрямована робота з розширення виробництва та реалізації, як бази росту прибутку підприємства. Тому, головним завданням бухгалтерського обліку є розрахунок собівартості одиниці виробленої продукції (послуг, робіт).

Об'єктивним фактом, який унеможливорює визначення питомої структури витрат при виробництві продукції (послуг, робіт) визначено те,

що більшу частину витрат можна списати за певними центрами відповідальності, але їх неможливо прямо списати на конкретний вид продукції. Це переважно стосується до непрямих витрат, в той час навіть прямі витрати не можна завжди прямо віднести на виробництво певного виду продукції (послуг, робіт), переважно у тих випадках, коли з певної сировини одержують два або більше видів виготовленої продукції. Наприклад, при виробництві цукру, сировиною в умовах нашої держави є буряки цукрові, тоді готовою продукцією цукор, жом, меляса; а у добувних кар'єрах одночасно отримують два-чотири найменування продукції.

Використання певних методів обліку і калькулювання собівартості продукції (послуг, робіт), що дозволяють обґрунтовано списувати витрати до певного найменування з визначенням принципів виробництва та відображення в обліку накопичення споживних властивостей продукції.

Вибір методу не повинен бути самовільним, а має враховувати певні умови безпосереднього виробництва, яке включає якісні характеристики продукції, тривалість циклу, кількісні показники тощо [19, с. 34].

У бухгалтерському обліку застосовують різноманітні методи обліку та калькулювання собівартості продукції. У підприємствах в яких оплату праці й сировину та інші витрати просто можна віднести до конкретного виду виробництва певного виду товару (послуг, робіт), використовують позамовний метод. Вважається, що цей метод переважно використовується в будівництві, машинобудуванні, при виконанні ремонтних робіт, літакобудуванні тощо [20, с. 48].

Така ситуація не означає, що за наявності певних замовлень із сторони використовується позамовний метод обліку і калькулювання собівартості продукції. Замовлення на певну партію продукції: текстильні вироби різних назв, металопрокат різних сортamentів і профілів, надходять на певні підприємства багатосерійного виробництва продукції.

Тому облік витрат та калькулюванням собівартості продукції у цьому випадку здійснюється не за певними замовленнями, а попередільним методом.

Позамовний метод передбачає групування затрат за об'єктами обліку, які мають різні якісні параметри від іншої виготовленої продукції, що виробляється в даному підприємстві. У більшості випадків даний метод аналогічний простому методу обліку та калькуляції собівартості продукції, який використовують тоді, коли об'єкт бухгалтерського обліку витрат співпадає із об'єктом калькуляції. Тому немає резону розподіляти витрати між певними видами продукції, тому їх зразу можна розділити на кількість вироблених одиниць продукції.

Незважаючи на те, що хоч у теоретичних дослідженнях не розмежовують між категоріями "метод обліку витрат" та "метод калькулювання", у практиці їх застосування переважно не збігається. Бувають випадки, коли певний метод обліку витрат доповнюється за калькулювання іншими опрацьованими методами. Тому є обґрунтування, що позамовний, нормативний методи є головними та спільними як для обліку витрат, так і для калькулювання собівартості продукції [19, с. 40]. Застосування позамовного методу обліку витрат на випуск столярних виробів при замовленні на крупні партії, потрібно калькулювати собівартість певних назв використовуючи нормативний методу. Наприклад при виробництві молока бухгалтерський облік витрат здійснюють за простим методом, а саму калькуляцію собівартості продукції здійснюють за комбінованим методом, що охоплює розподіл витрат на молоко, а також нормативний - для розрахунку собівартості приплоду і також побічної продукції.

Позамовним доцільно вважати метод обліку витрат та калькуляції продукції при індивідуальному виробництві. Тому є підстави вважати, що важливою умовою використання позамовного методу є здатність виділити та здійснити виготовлення виконаного за замовленням товару, або незначної партії виробів і отримати інформацію не середню, а про індивідуальну

собівартість одиниці продукції [19, с. 39]. На практиці даний метод включає не тільки певні ситуації, а ширшу кількість, тому, крім індивідуальних замовлень у виконуються масові. При цьому замовленнями вважаються також інші, можливо і не задокументовані у підприємстві.

За певними переділами застосовується облік витрат в організаціях, де виробництво продукції є переважно масовим та забезпечується за декількома переділами. Цей метод називають попроцесним [20, с. 48].

Стосовно калькулювання собівартості продукції, можна зазначити що при умові застосування попередільного методу бухгалтерського обліку витрат він застосовується автоматично і при калькуляції продукції, на нашу думку, не можливо. Наприклад, при виробництві цегли витрати, які обліковуються за третім переділом, необхідно розподіляти найменше між 2 сортами цегли - битою та цілою, що можливе застосовуючи нормативний метод калькуляції собівартості виготовленої продукції. Аналогічно стає калькуляція собівартості продукції за наявного незавершеного будівництва, котре вважається окремим переділом.

Позамовний, а також попроцесний методи є важливими, але практично при калькуляції немає певного розмежування між ними, тому можна зустріти багато гібридних методів [20, с. 49]. Застосовуючи управлінський облік недоцільно дотримуватися жорсткої регламентації, він має творчий характер. Властиво калькулювання собівартості продукції (послуг, робіт), основним, має бути забезпечення певної інформації, яка може дати достовірну і об'єктивну інформацію про підсумки діяльності центру відповідальності, а не використання певного загального методу.

У випадках, коли наявні переділи небезпідставно обліковувати за ними витрати, тому що тривалість процесу технологічного невелика, а при підсумку витрати кожної окремої стадії наявною сумою включають у собівартість продукції готової. Проте в бухгалтерському обліку витрат цього не застосовують, хоч при нормуванні витрат враховують їх за кожним переділом. При розрахунку відхилень за ними ведуть контролюють за кожним

переділом, але лише за вартісними показниками тому, що нормативи витрат у сумарному виразі передбачені у розрахунку на одиницю виготовленої готової продукції

В економічній літературі довгий період прогресивним вважається нормативний метод обліку затрат, а також нормативна вартість калькуляції собівартості продукції. Вчені вважали, що існує два основних методи обліку затрат - нормативний та ненормативний [21, с. 40]. Були випадки використання нормативного методу обліку витрат в усіх галузях економіки у господарствах.

Нормативний метод враховуючи сучасний досвід можна відмітити, що облік за цим методом може застосовуватися у діяльності підприємств. Цьому методу не потрібно давати перевагу тому, що в країнах ринкової середовища використовують більш досконалі методи обліку (директ - костінг, стандарт - кост, абсорпшен - костинг), в основі яких мають місце аналогічні підходи, відносять нормування витрат підприємств, облік відхилень.

Нормативний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції полягає в тому, що кошториси центрів відповідальності поповнюються на основі нормативів і норм витрат оплати праці, сировини, ін. елементів. Тут визначається собівартість продукції на базі нормативних калькуляцій. передача ресурсів на виробництво продукції здійснюється за документами, де обґрунтована потреба за нормативами і нормами. Всі відмінності від нормативів подаються на рахунках обліку як зменшення чи збільшення результату функціонування центру відповідальності.

Бухгалтерський і управлінський облік розглядають як облік й планування витрат, які включають елементи: нормування термінів виробництва продукції, її якості та складу; обґрунтування потреби, використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, а також виробництва на основі нормативів і норм [19, с. 40].

У практиці зарубіжних країн значаться відмінні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Одним з таких застосовують мето "стандарт-кост", який має основу на витратах, які визначаються на

основі встановлених норм до започаткування виробництва, обліку відхилень стандартних норм від фактичних даних у функціонуванні центрів відповідальності. За цим методом до витрат стандартних відносять постійні витрати, що розподіляються між залишками продукції та її реалізованою частиною. Інша назва цього методу "абзорпшен-костинг" є синонімом методу певного розподілу затрат, чим, власне, характеризується "стандарт-кост", у вітчизняній літературі поки-що не застосовується [22, с. 44].

При методі "директ-костинг" постійні витрати не підлягають розподілу, а списуються на рахунок реалізації [38, с.50]. Відповідно до цього методу за центрами відповідальності ведеться контроль за змінними витратами, тому що постійні витрати враховуються за принципом доходу, який включає різницю між виручкою від збуту товарів та змінними витратами.

Методи „стандарт - кост” та „директ - костинг” мають відмінність, яка полягає в тому, що за другим методом не враховується важливість постійних витрат. За методом „директ - костинг”, при маржинальному підході сума постійних витрат застосовується окремо, що дає можливість звернути погляд на їхньому застосуванні. Різниця у поведінці змінних і постійних витрат є основою при прийманні управлінських рішень. Тому при методі „директ - костинг” підкреслюється, що можливість маржинального доходу відповідно до методу „стандарт - кост” приводить до певних складностей при здійсненні аналізу порівняння прибутку, затрат та обсягу збуту (CVP - аналізу) [22, с. 49].

Економісти західні критикують зазначені методи, зазначаючи, що їхнє застосування привело до того, що практично ні одне підприємство з асортиментом продукції сьогодні не знає собівартості своїх виробів [23, с. 51].

Приміром, зміна попиту на ринку може зумовити перехід від методу "стандарт - кост" до методу "директ - костинг", при якому маржинальний дохід може бути використаний для вибору альтернатив, які можуть виникнути при обговоренні зниження ціни, проведення спеціальних рекламних кампаній, використання премій, що стимулюють обсяг реалізації [20, с. 53].



## **РОЗДІЛ 3. АУДИТ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ В ПІДПРИЄМСТВАХ**

### **3.1. Аудит витрат на виробництво та собівартості продукції**

Важливим із завдань при контролі фінансової діяльності господарства є оцінка правильності списання витрат на собівартість продукції, тому що у собівартості виражаються важливий показник діяльності суб'єкта господарювання.

Дослідження господарської діяльності підприємства є головним завданням аудиту витрат на виробництво і собівартості продукції, збільшення її випуску, поліпшення її якості, зниження собівартості продукції та підтвердження відображених в бухгалтерському обліку витрат за звітний період [24, с. 153].

Витрати, що формують собівартість виготовленої продукції, зазначається П(С)БО 16 "Витрати", затвердженим наказом МФУ № 318, від 31.12.1999 р.

Крім того, при дослідженні витрат на собівартість продукції необхідно керуватися наступними законодавчо-нормативними актами та бухгалтерськими документами і обліковими реєстрами:

- П(С)БО затвердженими відповідними наказами Мінфіну України;
- методичними вказівками з формування собівартості продукції, які були затверджені наказом Держкомітету промислової політики України № 47 від 02. 02. 2001;
- плановими та фактичними калькуляціями окремих видів продукції;
- актами інвентаризації залишків незавершеного виробництва;
- актами забракованої продукції;
- журналами відділу технічного контролю;
- виробничими журналами;
- журналами №№ 5, 5А;
- Головною книгою;

- фінансовою звітністю тощо.

Перевірку аудиторську розпочинають із опрацювання технологічного та виробничого процесів, а також планових калькуляцій, кошторисів витрат і норм витрачання матеріалів і сировини.

Виробничу собівартість відповідно до П(С)БО 16 продукції (послуг та робіт) формують:

- матеріальні витрати прямі;
- витрати оплати праці;
- загальновиробничі витрати, інші прямі витрати.

З її складу виключені загальногосподарські (адміністративні та інші операційні витрати), частина загальновиробничих витрат (постійних). Крім того, витрати на збут, які раніше входили до складу повної собівартості продукції, тепер є витратами звітного періоду [24, с. 154].

Перевіряє аудитор правильність складання звітів по собівартості продукції. Це дослідження повинно підтвердити відповідність всіх елементів виробничої собівартості.

Елемент "Прямі матеріальні витрати" (основні та допоміжні матеріали, сировина, напівфабрикати та комплектуючі вироби), що безпосередньо, є основною складовою виготовленої продукції та можуть відноситися до собівартості продукції. Аудиторська перевірка проводиться по витратних первинних документах на списання запасів (накладні, вимоги та лімітно-забірні карти), розподілу матеріалів згідно накопичувальних відомостей, відображення в журналі 5.

Фактичними матеріальними витратами є їх споживання безпосередньо в процесі виробництва. Тому аудитор повинен впевнитися, що ті матеріальні витрати, які відпущені у виробництво, але не піддалися обробці в процесі виробництва, щомісяця підприємством виключені із затрат на виробництво та поновлені на рахунку 20 "Виробничі запаси" методом сторно.

Також аудитор повинен перевірити, що при формуванні виробничої

собівартості із складу прямих матеріальних витрат виключені зворотні відходи (такі, від використання яких можна отримати економічну вигоду) та правильність їх оцінки: за зниженою ціною вхідного матеріалу при подальшому використанні у виробництві, за чистою вартістю реалізації – якщо такі відходи реалізуються на сторону. Оцінку та кількість зворотних відходів аудитор перевіряє по накладних на повернення відходів та відповідних записах а облікових реєстрах.

Складові "Прямі витрати оплати праці", а також "Інші витрати прямі" (заробітна плата працівникам, які зайняті по виробництву товарів, віднесених на конкретний об'єкт витрат та відрахування на соціальні заходи) аудитор перевіряє по первинних документах та облікових реєстрах по нарахуванню заробітної плати (нарядах, актах про виконані роботи, розрахунково-платіжних відомостях). Крім того, при перевірці елемента "Інші прямі витрати" аудитор повинен перевірити рахунки оплати за оренду земельних та майнових паїв, правильність нарахування амортизації виробничого обладнання (розроблювальна відомість), якщо це обладнання використовується лише для виготовлення конкретного виробу.

Аудитор особливу увагу має приділити обліку витрат від браку, які згідно з П(С)БО 16 відносяться до складу інших прямих витрат. Аудитор при цьому має перевірити правильність визначення вартості кінцевої забракованої продукції відповідно до Метод. Рекоменд. за плановою (нормативною) сумою прямих затрат, включаючи частину загально-виробничих витрат, та собівартості певного браку, яка охоплює: витрати на матеріали, сировину, напівфабрикати, затрачених на ліквідацію дефектів; зарплату працівників, нараховану за брак, а також нарахування на неї і загально-виробничих витрат [24, с. 154].

Сумарні втрати від браку включають суму кінцевої забракованої продукції, а також витрат на ліквідацію браку. Переконатися повинен аудитор що господарство вилучило із загального підсумку суму забракованої продукції за цінами їх використання. Суми, які повернуті

винними особами (робітниками чи постачальниками матеріалів неякісних, застосування яких вплинуло на брак продукції), і списану суму, яку одержали на затрати кінцевого виробництва (Дт 231 "Виробництво" Кт 24 "Брак у виробництві").

Точність відтворення в бухгалтерському обліку прямих витрат перевіряючий має провести за видами продукції, яка виготовляється.

Згідно з пп. 15 П(С)БО Елемент "Загальновиробничі витрати" 16 має певну кількість витрат. Непрямими є загальновиробничі витрати, що відносяться на собівартість певних виробів продукції пропорційно застосованій у господарстві базі розподілу.

Аудитор має перевірити наявність в політиці обліковій підприємства розподіл витрат загальновиробничих на постійні (сума яких в основному не міняється, якщо змінюється обсяг виробництва), а також змінні (розмір яких збільшується або скорочується відповідно до зміни обсягу виробництва), що змушує застосовувати окремий облік.

Перевіряючий має переконатися у правильному поділі змінних загальновиробничих витрат на даний об'єкт із застосуванням бази розподілу, яку обрало підприємство (зарплата, години роботи, прямі витрати, обсяги діяльності тощо), включаючи наявну потужність періоду, а постійних – враховуючи нормальну виробничу потужності.

Аудитор має здійснювати контроль правильності визначення бухгалтерією господарства суми постійних загальновиробничих витрат, яка не є більшою за звітний місяць її величини при звичайній потужності виробництва, та відтворення її в складі собівартості виробничої. Сума, що перевищує нормальну потужність підприємства (нерозподілені постійні загальновиробничі витрати), має зростати собівартість проданої продукції в час їх виникнення.

На рахунку 23 "Виробництво" загальновиробничих витрат, які були списані розподілених постійних витрат, аудитор впевнюється, що всі в собівартість витрати, перенесені на рахунок 26 „Готова продукція”, а

підсумок рахунку 23 "Виробництво" відтворює суму виробництва, яке незавершене.

Продукція, яка не пройшла всі стадії обробки, називається незавершеною, та повністю не пройшла технологічного приймання, не може бути готовою продукцією.

Правильність розрахунку собівартості незавершеного виробництва аудитор повинен перевірити відповідно до визначеної в обліковій політиці підприємства, методичку оцінки залишків незавершеного виробництва. Для цього спеціально створюється комісія, яка в кінці місяця має оцінити залишки незавершеного виробництва в асортименті готової продукції та статей калькуляції.

Найпоширенішим розрахунком є визначення суми незавершеного виробництва, виходячи з нормам витрат матеріалів та сировини кожної окремої операції, а саме при оцінці незавершеного виробництва можна визначити фактичну суму запасів у залишках незавершеного виробництва. Беручи до уваги дані за фактичними витратами за статтями калькуляції, витрати крім сировини і матеріалів розподіляються між незавершеним виробництвом і собівартістю готової продукції пропорційно вартості матеріалів шляхом множення фактичної суми витрат за статтями калькуляції на питому вагу матеріалів у залишках незавершеного виробництва [25, с. 136].

Застосовуючи дані про витрати на виробництво за звітний період і про залишки незавершеного виробництва на початок і кінець звітного періоду, ревизор визначає правильність розрахунку фактичної собівартості виробленої за період продукції.

Протягом місяця, як правило, рух готової продукції зазначається за плановою калькуляцією або за обліковими цінами.

В кінці місяця, коли проводиться визначення калькуляції собівартості продукції, розраховують різницю між фактичною собівартістю та вартістю за обліковими цінами. Аудитор має бути впевненим, що суму відхилень

фактичної собівартості продукції від її суми за цінами обліковими, підприємство віднесло до продукції реалізованої з кредиту рахунку 26 "Готова продукція" та рахунків, на яких відображено вибуття готової продукції записами при передачі на склад готової продукції [25, с. 135].

При операціях виробленої та реалізованої собівартості продукції існують типові порушення:

- включення на собівартість продукції сум непрямих витрат (амортизації основних засобів і нематеріальних активів, додаткової зарплати робітників, витрат на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів, водопостачання, освітлення, витрат на опалення та інше утримання виробничих приміщень тощо);

- включення до собівартості реалізованої продукції витрат операційної діяльності (оплати викидів шкідливих речовин понад ліміт, витрат на відрядження понад норми, витрат митних процедур тощо).

Аудитор, досліджуючи операції з виробництва продукції має бути впевненим, що витрати, які пов'язані з операційною діяльністю віднесені на витрати за звітний період без включення на собівартість реалізованої продукції.

### **3.2. Шляхи вдосконалення організації проведення аудиту витрат виробництва**

Управління витратами виробництва в умовах ринкової системи господарювання належить до складних і багатопланових завдань, у вирішенні яких важливе місце належить системі обліку і аналізу. Зростає вимогливість до інформації, яка характеризує витрати користувачів. При цьому інформація про величину фактичних витрат виробництва цікавить не тільки менеджерів, які займаються питаннями управління, і керівництво, але і виробничий колектив у цілому, акціонерів і інвесторів, які вклали свій капітал у розвиток

підприємства. Витратами виробництва конкретного підприємства цікавляться також конкуренти-товаровиробники, податкова адміністрація тощо.

Кожен з користувачів інформації про витрати виробництва, виходячи із власних інтересів, ставить свої вимоги до її повноти і достовірності.

Виходячи із сучасних умов господарювання, на вітчизняних підприємствах доцільно виділити три наступні напрями, згідно з якими повинен забезпечуватися облік і контроль витрат виробництва.

Перший – облік витрат (непрямих і прямих) та визначення прибутків підприємства від збуту. Даний напрям найбільш відомий у вітчизняній практиці функціонування і з достатньою повнотою висвітлений в науковій літературі [26, с. 118].

Однак в умовах перехідної економіки виникли цілий ряд нових проблем у сфері визначення структури і обліку витрат виробництва за статтями і елементами витрат. Основні з проблем полягають у визначенні з боку суспільства, владних структур чітких вимог до повноти і достовірності інформації, яка характеризує собівартість продукції, послуг, витрати виробництва в цілому. Така інформація є важливою для податкових служб, акціонерів, інвесторів. В Україні питання звітності про витрати виробництва промислових підприємств, більшість з яких вже є не державними, а акціонерними товариствами, набуває особливої актуальності.

Вдосконалення бухгалтерської звітності здійснюється відповідно до міжнародних вимог. При цьому поки що питання, пов'язані з обліком та аудитом за витратами виробництва підприємств з позицій інтересів акціонерів залишаються невирішеними. Зокрема, більшість вітчизняних акціонерів – це населення України, яке вклало власні сертифікати в розвиток підприємств. Більшість працівників акціонерних товариств закритого і відкритого типу є одночасно акціонерами. При цьому більшість працівників мають незначну кількість акцій і не можуть активно впливати на процеси контролю за ефективністю управління витратами. Саме це дозволяє керівництву АТ списувати втрати, які виникли з їх вини, на витрати

виробництва, знижуючи тим самим доходи працівників і акціонерів. Вирішення цієї проблеми в умовах перехідної економіки, коли не відпрацьовані юридичні закони, які регламентують відносини власності, не сформовані відносини, відповідальності між працівниками-акціонерами, найманими працівниками, адміністрацією і менеджерами за ефективне управління витратами виробництва держава повинна визначити чіткі вимоги до бухгалтерської звітності, в якій повинна надаватись повна інформація про виробничі витрати.

Другий напрям, який формує вимоги до обліку витрат у сучасних умовах господарювання, є посилення уваги менеджерів і власників підприємств до перспектив розвитку виробництва. Витрати виробництва стають важливим фактором вибору напрямів функціонування підприємства.

Реалізація цього напрямку в умовах перехідної економіки є актуальним. і Саме така ситуація характерна для економіки України, тому, прогнозуючи витрати виробництва, необхідно врахувати можливість змін у цінах на ті складові частини витрат, які мають найбільшу питому вагу [27, с. 119].

В промисловості, як показали попередні дослідження, витрати на сировину, матеріали, енергоресурси і заробітну плату становлять 70-80% від загальної суми витрат виробництва. Тому в багатьох випадках для вирішення таких завдань доцільно обмежитись обліком цих видів витрат і досліджувати зміни, які можуть відбуватись стосовно них у перспективі, включаючи зміни виробничого характеру та кон'юнктури ринку.

Третій напрям вдосконалення системи обліку виробничих витрат пов'язаний контролем і регулюванням. За необхідністю активного впливу на виробничі процеси регулювання та контроль вносить корективи.

Центральне місце у вирішенні проблеми займають питання, пов'язані із організацією обліку витрат, які відбуваються у процесі виготовлення продукції, впливають на її вартість, формують інформацію для майбутніх періодів роботи підприємств.

Слід зазначити, що формування системи обліку витрат виробництва у



центрах відповідальності є важливим завданням. Наприклад, відповідальність за використання матеріальних ресурсів у натуральній формі виміру в процесі виготовлення продукції несе майстер або начальник цеху, але за їх ціну, наявність відхилень від рівня цін - керівник служби матеріально-технічного постачання. Отже, важливим питанням, яке потребує вирішення в процесі обліку і контролю за витратами виробництва, є виявлення причин, що призвели до відхилень від встановлених вимог до ефективності їх використання.

Слід відзначити, що питання удосконалення обліку витрати виробництва в перспективі набудуть особливої актуальності для вітчизняних підприємств. Сучасна комп'ютерна техніка дозволяє успішно вирішувати питання обліку і нагромадження інформації про витрати виробництва, класифікуючи їх по заданих ознаках і видах та визначаючи відхилення від заданих у плановій або нормативній документації величин.

Разом з тим, системи обліку і контролю витрат є частиною управління. Факторами досягнення успіху у формуванні витрат на підприємствах слід вважати систему стимулювання працівників за економію витрат.

Основними показниками і критеріями успішності роботи підприємницьких структур є наявність прибутків, зростання обсягів виробництва, забезпечення конкурентоздатності продукції [15, с. 128]. Витрати виробництва є внутрішнім фактором досягнення успіху функціонування підприємств у ринковому середовищі. Від величини витрат виробництва залежить рівень ефективності господарювання будь-якої виробничо-господарської структури, а, в першу чергу, і повною мірою - підприємницьких організацій. Тому питанням зниження витрат виробництва надається велика увага.

Наведений облік витрат виробництва за центрами відповідальності зумовлений необхідністю здійснювати контроль за витратами на виробництво. Чим оптимальніші витрати виробництва, тим вищий рівень прибутковості виробництва.

Таким чином, зниження витрат виробництва в умовах ринкової економіки слід розглядати як фактор і джерело підвищення ефективності виробництва. Залежно від стану кожного виробництва конкретного підприємства, наявності резервів у сфері зниження витрат і можливості та необхідності їх реалізації, має розроблятися система управління витратами виробництва, складовою частиною якої є підсистема стимулювання працівників, усіх учасників виробничого процесу за зниження витрат виробництва. Така підсистема має формуватися на основі діючої системи обліку витрат виробництва і тісно пов'язуватися з плановими завданнями і нормативними вимогами до витрат.

Важливим завданням для підприємства є зниження витрат на виробництво продукції. Напрямок вирішення зазначеної проблеми є формування механізму, що націлюють керівників підприємств раціонально використовувати ресурс, що впливають на витрати виробництва. Вирішення проблеми оптимального використання витрат на виробництво у підприємствах вимагає створення сприятливих заходів за центрами відповідальності. Це означає, що в умовах перехідної економіки владні структури, які розробляють стратегію і тактику управління національною економікою, мають надавати більшу увагу питанням ефективності формування ресурсного потенціалу країни, створенню сприятливих умов для їх ефективного управління на рівні промислових підприємств.

Залежно від завдань, які ставить перед собою підприємств, у ньому розробляються методи управління витратами [22, с. 118].

Для забезпечення управління витратами на підприємствах повинні визначатися цілі і вимоги до кожного центру відповідальності по їх забезпеченню. Система винагороди за ефективне формування витрат виробництва повинна тісно ув'язуватися з показниками ефективності виробництва і вкладом кожного конкретного учасника виробничого процесу в забезпечення економії витрат.

У тих випадках, коли зниження витрат виробництва пов'язане з

удосконаленнями виробничих процесів, реалізація яких вимагала додаткових витрат, необхідно здійснити більш глибокі розрахунки ефективності заходів по їх реалізації.

Фактори, що впливають на характер та зміни у витратах виробництва, можна об'єднати в такі групи: зниження витрат на сировину, матеріальні, енергетичні ресурси, економія ресурсів виробництва на основі вдосконалення господарських процесів, включаючи впровадження технологій, прогресивних форм організації виробництва тощо, підвищення продуктивності праці, ріст цін на продукцію підприємства.

Підвищення продуктивності праці може досягатись, як відомо, за рахунок багатьох факторів, у тому числі і таких, які не впливають на зміну витрат виробництва. Тому при розробці положення про преміювання працівників доцільно досліджувати більш конкретно дію факторів, що вплинули на підвищення продуктивності праці та їх взаємозв'язки із динамікою витрат виробництва.

В умовах кризової ситуації і недосконалої законодавчої бази, яка має захищати права працівників, адміністрація вітчизняних підприємств намагається вирішити проблему зниження витрат виробництва не за рахунок впровадження прогресивної техніки і технології, а за рахунок скорочення чисельності працюючих, зниження заробітної плати, заборгованості по зарплаті, надання довготривалих неоплачуваних відпусток тощо. Тобто за рахунок людського фактора, використовуючи несприятливу для працівників виробничої сфери ситуацію на ринках праці. Однак таку політику адміністрації не можна вважати правильною та далекоглядною. Вже вітчизняний досвід показує, що економія витрат виробництва за рахунок зниження витрат на оплату праці призвів до того, що з промислових підприємств звільнилися в першу чергу висококваліфіковані фахівці і робітники, більшість з яких перейшла в сферу бізнесу або виїхала за межі держави. Контингент працівників, який залишився на підприємствах у процесі їх приватизації, структурної перебудови, в багатьох випадках

неспроможний вирішувати складні завдання науково-технічної переструктуризації виробничих процесів, забезпечення їх конкурентоздатності. Тому питання, пов'язані із зниженням витрат виробництва за рахунок оплати праці працівників підприємств, потребують не тільки глибокого вивчення в кожному конкретному випадку, але і оцінки можливих наслідків для перспективи розвитку підприємств в умовах ринкової економіки, посилення конкуренції не тільки вітчизняних, але і зарубіжних товаровиробників.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

На підприємствах різних форм власності витрати виробництва повинні стати не тільки предметом обліку і пасивної фіксації в різних документах, а й предметом управління. Тобто в умовах переходу до ринку перед власниками підприємств мають ставитися складніші завдання, пов'язані з пошуком шляхів активного впливу на зниження витрат виробництва.

В умовах конкурентного середовища зменшення витрат на виробництво товарів у підприємствах має відбуватися як стратегія розвитку. Таким чином проведенні в роботі дослідження дозволяють сформулювати такі висновки:

1. Головним нормативним документом, який регламентує бухгалтерський облік витрат виступає П(с)БО №16 "Витрати". Даний документ передбачає засади застосування в обліку відомостей про витрати і відображення їх у звітності.

2. Для обліку витрат на виробництво продукції підприємство використовує рахунки 8 класу з їх субрахунками, кількість яких підприємство визначає самостійно в залежності від різновиду витрат.

3. Автоматизація обліково-аналітичних процедур із застосуванням комп'ютерних технологій надасть змогу використовувати економіко-математичні моделі. Так, використання моделі виробничого процесу дасть можливість застосувати систему обліку витрат до комп'ютерного використання. Застосування сучасних автоматизованих систем і новітніх комп'ютерних технологій значно підвищить ефективність обліку витрат.

Головним напрямком аналізу резервів зниження собівартості продукції є дослідження складу кожного елемента витрат, виявлення причин їх росту та шляхів зниження .

4. Матеріаломісткість одиниці продукції є високою, та на протязі аналізованого періоду має скорочуватися. Дана ситуація є наслідком непропорційного зростання обсягу продукції відносно обсягу витрат. Отже, для зниження собівартості виробництва і витрат на гривню продукції

необхідно:

- 1) збільшити обсяг виробленої продукції;
- 2) ліквідувати непродуктивні витрати і невиправдані перевитрати за елементами і калькуляційними статтями витрат;
- 3) впровадити економією матеріальних, трудових і грошових ресурсів;
- 4) підвищенням ефективності виробництва.

5. На рівні підприємства досягнення завдань зменшення витрат має тісно пов'язуватися з іншими показниками ефективності виробництва. Заходи по зниженню витрат виробництва мають бути обґрунтовані з позиції економічної ефективності

6. На основі проведеного дослідження можна запропонувати наступні шляхи зниження витрат підприємства:

- удосконалення обліку і контролю витрат виробництва;
- створення центрів витрат і зон відповідальності;
- створення групи аналітичних розрахунків і аналізу ефективності формування витрат;
- стимулювання працівників за зниження витрат виробництва;
- передбачення розміру витрат на виробництво продукції відповідно до прогнозу діяльності підприємства.

Забезпечення розкритих напрямків направлена на зростанні значення витрат на виробництво продукції для росту ефективної діяльності підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
2. Солодков Є. Витрати на виробництво: облікова політика // Бухгалтерія. - 2020. №22/1. С. 53-54.
3. Петрик О. Чи існує в Україні і чи потрібен управлінський облік? // Бухгалтерський облік і аудит. 2018. №2. С 38-39.
4. Котляров Є. Особливості калькулювання в умовах комплексного виробництва // Бухгалтерія. 2021. -№36/1. С. 44.
5. Сук Л. Облік витрат, виходу продукції промислових виробництв та обчислення собівартості // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2019. №7. С. 7-12.
6. Економічний аналіз: Навчальний посібник / За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. К.: КНЕУ, 2011. 540 с
7. Чухліб А., Колбушкін Ю. Сутність і природа витрат на виробництво // Фінанси України. 2019. №9. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. К.:ДІЕХП, 2019. 140 с.
8. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2018. 628 с
9. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. К.:КДІЕХП, 2018.140 с.
10. Ходзінська В. Управлінський облік: його суть і місце в системі формування економічної інформації в умовах ринкових відносин // Світ бухгалтерського обліку. 2018. №6. С.36-39.
11. Зубрицька І. Облік витрат на виробництво продукції // Все про бухгалтерський облік. 2019. 17 березня. С 4-10.
12. Мамонова Т. Деякі проблеми управлінської орієнтації обліку в Україні // Регіональні перспективи. 2018. №2-3. С 92-96.

13. Юрченко К. Методика обліку витрат на виробництво продукції // Вісник Податкової служби України. 2018. №37 (жовтень). С.32-38.
14. Ткаченко Н. Облік виробничої собівартості та рентабельності виробництва продукції. Визначення ціни продажу // Все про бухгалтерський облік. 2020. №70. С. 4-6.
15. Кислиця Н. Управлінський облік в системі управління підприємством // Фінанси України. 2019. №8. С 124-128.
16. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Підручник. Тернопіль: Економічна думка, 2021. 454 с
17. Нападівська Л. Розвиток концепції управлінського обліку // Регіональні перспективи. 2018. №2-3. С 133-135.
18. Котляров Є., Соколенко В. Формування собівартості: бухгалтерський облік // Бухгалтерія. 2002. №8/1. С.47-55.
19. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов // Бухгалтерський облік і аудит. 2002. №3. С 32.
20. Іванов Ю., Котляров Є. Класифікація витрат за статтями калькуляції. Прямі витрати // Бухгалтерія. 2001. №22/1. С 47-53.
21. Гарасим П.М., Давидович І.Є., Хомин П.Я. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення): Монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 270 с.
22. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: Навч. посіб.: 2-ге вид. К.: Знання-Прес, 2001. 206 с
23. Коржачникова Л. Проблеми бухгалтерського і управлінського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. 2001. №12. С 50-52.
24. Полюх М. Мета, завдання та об'єкти управлінського обліку витрат // Наукові записки ТДПУ ім. В. Гнатюка. Сер. економіка. 2002. №11. С 152-154.
25. Шило В. Концептуальні підходи до розвитку управлінського обліку в Україні // Регіональні перспективи. 2001. №2 3. С. 135-137.



26. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. 402 с

27. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ЖІТІ, 2000. 608 с.

28. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України. Прийнятий 16.07.99р. зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 “Основні засоби”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92. Режим доступу. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 “Нематеріальні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 року № 242. Режим доступу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>