

Міністерство освіти і науки України  
Сумський державний університет  
Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту  
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

## КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА БАКАЛАВРА

на тему «ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ»

Виконала студентка 4 курсу групи ОП-71а  
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
Гуденко Анна Олександрівна  
Керівник: ас., к.е.н. Олексіч Ж.А.

Суми – 2021 рік

## РЕФЕРАТ

### кваліфікаційної роботи бакалавра на тему «ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ»

Гуденко Анни Олександрівни

Актуальність теми полягає в тому, що правильна організація виробничого обліку як єдиного процесу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на виробництві дає змогу забезпечити контроль за складом і раціональним використанням наявних в організації ресурсів, допомагає своєчасно і грамотно визначити собівартість виробленої продукції для прийняття важливих рішень в умовах конкурентної боротьби. Правильна побудова виробничого обліку на підприємстві має безпосередній вплив на прийняття обґрунтованих управлінських рішень, що стосуються діяльності підприємства.

Мета кваліфікаційної роботи бакалавра полягає у вивченні особливостей виробничого обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, а також розробка пропозицій щодо його вдосконалення на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес виробничого обліку і контролю виробничих витрат, їх використання в управлінні виробництвом та калькулюванні собівартості продукції.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні засади організації виробничого обліку на ДП «Попівський експериментальний завод».

Для досягнення визначених в роботі мети та завдань були використані наступні методи дослідження, зокрема: аналіз і синтез, логічний, системний і комплексні підходи, а також метод бухгалтерського обліку і ряд його елементів (рахунки і подвійний запис, оцінка і калькуляція, документація, інвентаризація), методи економічного аналізу.

Інформаційною базою послужили практичні дані фінансово-

господарської діяльності ДП «Попівський експериментальний завод» за 2018-2020 роки, в тому числі дані первинних документів, облікових реєстрів і бухгалтерської звітності, тощо.

Науковий результат роботи бакалавра полягає у визначенні шляхів удосконалення виробничого обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. З метою покращення показників діяльності ДППЕЗ визначено напрями вдосконалення виробничого обліку та калькулювання собівартості продукції. Наведені пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат за рахунок розробки облікової політики у частині виробничого обліку витрат та калькулювання собівартості продукції дозволять аналізованому підприємству ДППЕЗ покращити організацію обліку витрат, інформаційна база якого стане основою для прийняття обґрунтованих рішень у сфері управління.

Розроблено кореспонденцію рахунків виробничого обліку прямих та загально виробничих витрат. Виробничий облік витрат запропоновано вести у ДППЕЗ в цілому, центрам фінансової відповідальності (ЦФВ) та місцям виникнення витрат, структурним підрозділам, групах та видах продукції. Для цього розроблено відповідну структуру центрів фінансової відповідальності підприємства. При формуванні робочого плану рахунків передбачено можливість отримання інформації про постійні та змінні витрати за видами продукції з урахуванням специфіки господарської діяльності ДППЕЗ. При цьому рахунки виробничого і фінансового обліку, що відображають витрати на виробництво, будуть вестися в єдиній системі рахунків бухобліку без відокремлення рахунків в систему виробничого обліку.

Ключові слова: облік витрат, калькуляція, собівартість продукції.

Зміст кваліфікаційної роботи викладено на 74 сторінках, зокрема список використаних джерел із 44 найменувань, розміщений на 5 сторінках. Робота містить 15 таблиць, 9 рисунків, а також 4 додатків, розміщених на 8 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи бакалавра – 2021 рік.

Рік захисту роботи – 2021 рік.

Міністерство освіти і науки України  
Сумський державний університет  
Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту  
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

к.е.н., доцент

\_\_\_\_\_ Ю.С. Серпенінова

(підпис)

“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

ЗАВДАННЯ ДО КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ БАКАЛАВРА  
на здобуття ступеню «бакалавр»  
з спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
студенту 4 курсу, групи ОП-71а  
Гуденко Анни Олександрівни

1. Тема роботи: «Облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції».  
затверджена наказом по університету від «12» квітня 2021 року № 0175-VI
2. Термін подання студентом закінченої роботи «17» червня 2021 року
3. Мета кваліфікаційної роботи: вивчення особливостей виробничого обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, а також розробка пропозицій щодо його вдосконалення на підприємстві.
4. Об'єктом дослідження: процес виробничого обліку і контролю виробничих витрат, їх використання в управлінні виробництвом та калькулюванні собівартості продукції.
5. Предмет дослідження: теоретичні та практичні засади організації виробничого обліку на ДП «Попівський експериментальний завод».
6. Кваліфікаційна робота виконується на: матеріалах вітчизняних і зарубіжних вчених, законодавчі та нормативні акти по предмету дослідження, періодична література, методичні розробки, рекомендації науково-практичних конференцій.
7. Орієнтовний план кваліфікаційної роботи, терміни подання розділів

керівникові та зміст завдань для виконання поставленої мети

Розділ 1: «Теоретичні основи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції» – до 30 квітня 2021р.

У розділі 1 розглянуто економічну сутність та класифікацію виробничих витрат, а також загальні принципи виробничого обліку і калькулювання собівартості.

Розділ 2: «Аналіз функціонування виробничого обліку на державному підприємстві «Попівський експериментальний завод»» – до 21 травня 2021р.

У розділі 2 розглянуто загальну організаційно-економічну характеристику підприємства, організацію процесу обліку витрат та особливості обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на ДП «Попівський експериментальний завод».

Розділ 3: «Вдосконалення виробничого обліку та калькулювання собівартості продукції у ДП «Попівський експериментальний завод» – до 31 травня 2021р.

У розділі 3 розглянуто розробку облікової політики у частині виробничого обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, а також напрями зменшення витрат та відновлення прибуткової діяльності підприємства.

#### 8. Консультації з роботи:

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1			
2			
3			

#### 9. Дата видачі завдання: «24» березня 2021 року

Керівник кваліфікаційної роботи \_\_\_\_\_  
(підпис) (ініціали, прізвище)

Завдання до виконання одержав \_\_\_\_\_  
(підпис) (ініціали, прізвище)

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ .....	9
1.1 Сутність, роль і класифікація виробничих витрат.....	9
1.2 Характеристика обліку та аналізу виробничих витрат .....	14
1.3 Загальні принципи виробничого обліку і калькулювання собівартості	18
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ФУНКЦІОНУВАННЯ ВИРОБНИЧОГО ОБЛІКУ НА ДЕРЖАВНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ «ПОПІВСЬКИЙ ЕКСПЕРИМЕНТАЛЬНИЙ ЗАВОД» .....	24
2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика підприємства.....	24
2.2 Організація процесу обліку витрат на підприємстві .....	31
2.3 Особливості обліку витрат і калькулювання собівартості продукції....	38
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ВИРОБНИЧОГО ОБЛІКУ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У ДП «ПОПІВСЬКИЙ ЕКСПЕРИМЕНТАЛЬНИЙ ЗАВОД» .....	45
3.1. Розробка облікової політики у частині виробничого обліку витрат та калькулювання собівартості продукції .....	45
3.2. Напрями зменшення витрат та відновлення прибуткової діяльності підприємства.....	52
ВИСНОВКИ.....	57
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	60
ДОДАТКИ.....	<b>Помилка! Закладку не визначено.</b>

## ВСТУП

На сучасному етапі розвитку економіки, коли у багатьох сферах економічної діяльності переважає конкурентне середовище, виживаність будь-якого підприємства залежить від його фінансової стійкості на ринку. Тому для досягнення такого становища підприємства повинні шукати шляхи підвищення ефективності виробництва за допомогою оптимізації складу та обліку витрат, виявлення резервів збільшення прибутку.

Калькулювання собівартості продукції, яка є одним з найважливіших показників для підприємства і яка розраховується в рамках виробничого обліку має вплив на всі сторони господарської діяльності підприємства, його прибутковість чи збитковість. У зв'язку з цим випускна кваліфікаційна робота безсумнівно є актуальною.

Метою роботи є вивчення особливостей виробничого обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, а також розробка пропозицій щодо його вдосконалення на підприємстві.

Для досягнення поставленої мети необхідно розв'язати наступні завдання:

- визначити сутність та роль, а також представити класифікацію виробничих витрат підприємства;
- розглянути особливості обліку та аналізу виробничих витрат;
- узагальнити загальні принципи виробничого обліку та калькулювання собівартості продукції;
- навести загальну організаційно-економічну характеристику підприємства;
- проаналізувати організацію процесу обліку витрат на підприємстві;
- визначити особливості обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємстві;
- обґрунтувати напрями зменшення витрат та відновлення

прибуткової діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження є процес виробничого обліку і контролю виробничих витрат, їх використання в управлінні виробництвом та калькулюванні собівартості продукції.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні засади організації виробничого обліку на ДП «Попівський експериментальний завод».

У процесі дослідження використовувалися загальнонаукові методи: аналіз і синтез, логічний, системний і комплексні підходи, а також метод бухгалтерського обліку і ряд його елементів (рахунки і подвійний запис, оцінка і калькуляція, документація, інвентаризація), методи економічного аналізу.

Теоретичною і методологічною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених, законодавчі та нормативні акти по предмету дослідження, періодична література, методичні розробки, рекомендації науково-практичних конференцій. Інформаційною базою послужили практичні дані фінансово-господарської діяльності Державного підприємства «Попівський експериментальний завод» за 2018-2020 роки, в тому числі дані первинних документів, облікових реєстрів і бухгалтерської звітності, калькуляції собівартості продукції, внутрішні нормативні документи.

Теоретичне значення проведеного в роботі дослідження полягає в удосконаленні принципів виробничого обліку на підприємстві. Практична значимість роботи полягає в тому, що реалізація наведених пропозицій та заходів дозволить забезпечити процес зниження собівартості продукції, що виробляється на підприємстві, відновленні прибуткової діяльності та відповідно підвищення ефективності господарської діяльності підприємства.



## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

#### 1.1 Сутність, роль і класифікація виробничих витрат

Через тривалий період невизначеності у виробничому секторі, який зумовлено економічною кризою та загальною нестабільністю на ринку, змушує кожне підприємство, без виключень, адаптуватись. Змінюється підхід до прийняття управлінських рішень, з'являється необхідність до пошуку нових можливостей для покращення.

В таких складних умовах особливо критичними стають помилки, пов'язані з прийняттям рішень, що йдуть наперекір ринковим умовам, через що відбувається нераціональний розподіл та поглинання різного роду ресурсів за програшними напрямками, через що зменшується результативність діяльності, спричинена збільшенням частки виробничих витрат, в тому числі й загальновиробничих.

Попередження даних помилок можливе лише при раціональному погляді на веденні обліку загальновиробничих витрат, це вимагає ясності стратегії їх поділу серед об'єктів калькуляції.

Для початку розглянемо питання трактування даного поняття. Не дивлячись на оманливу простоту категорії виробничих витрат, на сьогодні можна зустріти безліч підходів до її трактування (додаток Б).

Виходячи з інформації наведеної в додатку Б, можемо виділити наступні підходи щодо визначення поняття «виробничі витрати»:

- витрати як невід'ємна частина фінансової звітності що відображається при формуванні періодичної фінансової звітності;
- витрати як величина використання фінансових ресурсів, котрі використовують для отримання прибутку та досягнення інших цілей підприємства;

– витрати як вартість величини всіх застосованих та спожитих ресурсів, що були необхідні для реалізації діяльності підприємства та досягнення певної мети діяльності;

– витрати як пропорційне зменшення активів й поява зобов'язань звітного періоду, через господарську діяльність підприємства, що веде до пропорційного зменшення як власного капіталу, так і економічних вигод.

Так, наприклад Безверхий К. В. характеризує виробничі витрати як неодмінну частину фінансової звітності, та фактично окреслюючи лише їх теоретичну частину.

На відміну від попереднього автора, Грінченко А. В. конкретизує свою увагу на практичному значенні виробничих витрат, інтерпретуючи їх як витратний матеріал для досягнення поставлених цілей.

Його думку не розділяє Т. Ю. Бондаренко та вказує, що виробничі витрати є певною величиною фінансових ресурсів, використання яких в той чи інший проміжок часу веде до зміни структури як активів так і пасивів.

В свою чергу, В.А. Дерій також відмічає що витрати мають властивість бути використаними як повністю, так і частково, та включають в себе не тільки фінансові ресурси та їх еквіваленти, а й інтелектуальні та трудові ресурси, погашення різного роду зобов'язань що виникли підчас діяльності підприємства.

Тож стає зрозумілим що підходи до трактування сильно різняться, проте на нашу думку, витрати є неодмінною частиною виробництва, що виражаються у різній формі та формують зобов'язання підприємства, або ж слугують для їх покриття, тим самим зумовлюючи зменшення частки власного капіталу підприємства.

За сучасних умов господарювання, як роль так і значення витрат виробництва, зумовлюються їх місцем та увагою акцентованою на них управлінським апаратом. Настільки високий рівень уваги зумовлений, такими причинами:

– необхідністю доцільної експлуатації обмежених ресурсів;

- збільшення фактичного рівня прибутків через економію ресурсів;
- виведення інтегрального значення, яке повинне характеризувати ефективність використання масиву ресурсів, та фактично відображаючи собівартість масиву виробленої продукції;
- калькуляція необхідних ресурсів на кожну одиницю продукту та аналіз фактичного рівня витрат, для знаходження відхилень та причин їх появи;
- порівняння рівня доходу та витрат понесених для його отримання, з метою визначення граничних доходів;
- вдосконалення характеристик вже існуючих товарів і калькуляція ефективності проведених змін;
- прийняття управлінських рішень щодо збільшення асортименту товарів, експлуатація виробничої потужності підприємства, опанування нового асортименту продукції.

Для цих випадків, інформація є необхідною для впровадження вірних управлінських рішень, котрі опираються на економічну доцільності розглянутих альтернатив.

Збільшення значення виробничих витрат на сучасному етапі викликано потребою реалізації суб'єктами господарювання нормального рівня витрат для виробництва та реалізації товарів, від цього залежить успішність діяльності в цілому. Оптимальний рівень витрат дає змогу сформувати потрібні умови як для розвитку конкурентоздатності товарів, так і фундамент для тривалого економічного прогресу.

Задля більш глибокого сприйняття як ролі так і значення підприємницьких витрат взагалі та зокрема виробничих витрат, доцільним є дослідити як їх класифікують вітчизняні науковці (табл. В.1, Додаток В).

Згідно даної класифікації, зарекомендованої вітчизняними авторами, витрати характеризуються виходячи з певної функції в системі калькуляції собівартості продукції, проте не відповідають у повній мірі задачам саме управлінського обліку виробничих витрат. Масив виробничих витрат вимагає

класифікації, через необхідність покращення цільового використання ресурсів та розрахунку впливу рівня витрат на кінцевий результат роботи. Метою таких класифікацій, в управлінському обліку, є допомога управлінню для прийняття вірних, раціонально обґрунтованих рішень, так як людина, що ухвалює рішення, повинна розуміти, яку кількість витрат і відповідних вигід воно продукує [36, с. 17- 18]. Через це при класифікації витрат є необхідним виділення саме їх релевантної частини.

Через це слід звернути увагу на класифікацію витрат, що була розроблена К. Друрі. Він вважає що в обліку інформація накопичується за трьома категоріями витрат: витрати понесені на сплату праці, матеріальні витрати, та накладні витрати. Далі, вже узагальнені, витрати поділяються за певними напрямками обліку:

- 1) підрахунок та оцінка собівартості вироблених товарів;
- 2) планування та прийняття зважених організаційних рішень;
- 3) регулювання та контроль виробництва [36, с. 17-18].

Це наводить на думку, що доцільно виділяти у класифікації групи витрат, які тісно пов'язані між собою. Тож, реалізація вірної класифікації витрат, має на меті покращити систему обліку, як елементу регулювання витрат. Адаптація відповідних витрат виробництва до вже наявних класифікацій задовольняє інформаційну потребу у відповідності до наявних цілей управління [25, с. 250-253].

Серед розвинених країн є досить розвиненою практика, за якою передбачено різноманітні варіанти категорій витрат, в залежності від напрямку обліку витрат та цільових установок. Для внутрішньої інформації визначається такий напрям обліку, за якого внутрішня інформація слугує для дослідження наявної проблематики [37, с. 18]. Тому доцільно запропонувати відповідну класифікацію, де розподіл відбувається залежно функцій управління виробничими витратами [16, с. 146] (табл.1.1).

Наразі для України є характерною відсутність цілісності процесу управління витратами, котрий би окреслював політику компанії загалом.

Потребу реалізації такого процесу, з цілісною системою управління акцентує також інфляція, яка останніми роками лише зростає, збільшуючи собівартість продукції що виготовляється, та обсягів затрат на них. Тоді як прибуток переважно отримується, через збільшення лише ціни відпуску товару, а не через зменшення виробничих витрат.

Таблиця 1.1 – Функціональна класифікація виробничих витрат

Функції управління витратами	Види витрат
Прогнозування	<ul style="list-style-type: none"> <li>– змінні;</li> <li>– постійні;</li> <li>– змішані.</li> </ul>
Планування	<ul style="list-style-type: none"> <li>– планові;</li> <li>– непланові.</li> </ul>
Організація	<ul style="list-style-type: none"> <li>– витрати в місцях їх виникнення;</li> <li>– витрати в центрах витрат;</li> <li>– витрати в центрах відповідальності;</li> <li>– витрати на постачання;</li> <li>– технологічні;</li> <li>– комерційно-збутові</li> <li>– організаційно-управлінські.</li> </ul>
Нормування	<ul style="list-style-type: none"> <li>– нормовані;</li> <li>– ненормовані.</li> </ul>
Мотивація	<ul style="list-style-type: none"> <li>– обов’язкові;</li> <li>– заохочувальні.</li> </ul>
Облік	<ul style="list-style-type: none"> <li>– економічні елементи;</li> <li>– основні та накладні;</li> <li>– одно елементні та комплексні;</li> <li>– поточні та інвестиційні;</li> <li>– витрати майбутніх періодів.</li> </ul>
Калькулювання собівартості	<ul style="list-style-type: none"> <li>– статті калькуляції;</li> <li>– прямі та непрямі;</li> <li>– повні та неповні;</li> <li>– загальні та середні.</li> </ul>
Контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>– контрольовані та неконтрольовані;</li> <li>– базові та додаткові</li> </ul>
Аналіз	<ul style="list-style-type: none"> <li>– фактичні;</li> <li>– планові;</li> <li>– прогнозні;</li> <li>– кошторисні;</li> </ul>
Координація та регулювання	<ul style="list-style-type: none"> <li>– регульовані та нерегульовані</li> <li>– релевантні та нерелевантні</li> <li>– диференційні.</li> </ul>

Таке положення речей несе негативні результати для всіх учасників ринку, як покупців, держави, так і виробників й посередників що з ними взаємодіють. Та не дивлячись на дану недосконалість, висока вартість має і позитивні сторони, так як вона спонукає до максимально вигідної реалізації усіх наявних ресурсів, та продукувати саме необхідні на ринку товари та послуги, задовольняючи потребу в них. Жорстка конкуренція, в свою чергу сприяє зниженню ціни на товари, тим самим змушуючи шукати шляхи для зменшення собівартості.

За таких умов, максимально вигідною та прийнятною для такого співвідношення має бути система адміністрування витрат, як пряма необхідність продуктивної діяльності організації.

## 1.2 Характеристика обліку та аналізу виробничих витрат

Під поняттям обліку розуміють процес, або ж роботу, котра включає в себе: спостереження, аналіз, фіксацію та вимірювання явищ, процесів, подій та фактів оточуючого процесу життєдіяльності, та природи в цілому [11, с.9].

Облік є можливим лише за умови, наявності факту, тобто попередньою умовою обліку виступає саме факт (від латинської *factum* – здійснений, реальна подія, достовірність). Наразі йдеться саме про господарські факти [11, с.10]. Кожен господарський факт має три моменти: економічний зміст, юридичний суб'єкт і математична міра що виражається в тих чи інших одиницях. [12, с.153]. Через це метод обліку витрат в тому числі має опиратися на згадані моменти та бути складовою господарського обліку [24, с. 102]. Бухгалтерський облік виступає підтипом господарського, котрий виступає кількісним проявом, а також якісним відображенням прогресу суспільного відтворення, для його регулювання.

Облік виробничих витрат є регламентованим відповідними П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати». Так П(С)БО 16 «Витрати», а саме п. 10 – п. 12 є визначниками складу прямих матеріальних витрат, які включаються

до собівартості продукції, та П(С)БО 9 «Запаси» що відображає загальну собівартість товарів. Так склад прямих матеріальних витрат включає в себе: собівартість як сировини так і основних матеріалів, які утворюють основу продукції що виготовляється, напівфабрикатів що закупаються, комплектуючі частини виробів, допоміжні і інші матеріали, котрі мають змогу бути віднесеними до певного об'єкту витрат.

Також облік витрат варто розглядати з боку саме управлінського обліку. Адже конструкція управлінського обліку ґрунтується на даних фінансового обліку. Завдання такого обліку полягає в відображенні витрат до бізнес-планових показників, через деталізацію та цільову конкретизацію.

Підчас організації управлінського обліку використовують інформацію, різного контексту, з різних сфер, котрі впливають на раціоналізацію прийняття рішень щодо управління. Тож “управлінський облік” має більш глибокий контекст, аніж звичайний бухгалтерський облік. Різноманіття назв облікової практики різних країн має пряму залежність до умов за яких формувалась система, так для управлінського обліку є характерною англо-американська система, тоді як для виробничого обліку є характерною французька система, а для контролінгу – німецька.

Вивчаючи еволюцію управлінського обліку, його стадії (рис. 1.2), стає зрозумілим, що фундаментом управлінського обліку був облік витрат, котрий перетікає в управління витратами [16, с. 14].



Рисунок 1.2 – Розвиток управлінського обліку

З початку 21 століття управлінський облік еволюціонує до управління

витратами, котре веде до ефективного прийняття рішень.

Якщо розглядати засади управління витратами з точки зору поєднання принципів обліків, як управлінського так і витрат, стає можливим об'єднання їх спільних рис:

- системність підходу;
- єдність методів, для використання на різноманітних рівнях регулювання витрат;
- регулювання витрат на кожній стадії життя продукту;
- баланс між зменшення витрат та якістю продукту;
- нівелювання непотрібних затрат;
- активне застосування найбільш ефективних методик зниження витрат;
- поліпшення рівня інформаційного забезпечення щодо рівня витрат;
- мотивація виробничих підрозділів до зменшення рівня виробничих витрат [16, с.17-18].

Сучасні ринкові умови господарювання все частіше вимагають у підприємств вести облік витрат та калькулювати собівартість одиниці продукції, за обмежуючих умов нормативно-правової бази, та інших обмежень. Така потреба зумовлена наступним:

- інформація про вартість виробництва дає підприємству змогу ухвалювати рішення стосовно цінової політики, організації виробництва, реалізації, інвестування ресурсів(трудові, матеріальні та фінансові);
- здійснення аналізу якості і наслідків від прийняття рішень, порівняння витрат, доходів і фінансових результатів за видом продукції та підрозділом;
- необхідність використання інформації одержаної в процесі планування, реалізації стратегії, бюджетування та програм розвитку.

Раціонально організований бухгалтерський облік підприємства передбачає взяття до уваги впливу складових, котрі відносять до системи



обліку витрат. При цьому, вплив факторів з зовні залишається вагомим, так як вони загалом є передумовою діяльності підприємства.

Потребу в володінні інформацією задовольняє також і бухгалтерський облік витрат. Інформативна достатність даних щодо витрат протягом звітного періоду для формування фінансової звітності. Вона є досить узагальненою, та для потреб управління з обґрунтування рівня цін, аналізу ефективності виробництва чи планування його обсягів необхідна більш повна та детальна інформація.

Тому, через організацію бухгалтерського обліку витрат враховуються фінансові наслідки від прийняття управлінських рішень, так як саме на базі облікових даних різних періодів реалізується як планування, так і аналіз, а також контроль отриманих при цьому результатів, й корегування відхилень що відбулись.

Додаток В відображає комплекс умов, в яких спроможна виконувати свої функції система обліку витрат на підприємстві, та загалом, її завдання, основи та принципи з безпосередньої організації обліку витрат.

Облік витрат обертає навколо себе велику кількість даних. Даному поняттю властиві такі функціональні характеристики по відношенню до витрат як: збирання, обробка і інтерпретація, оцінювання та презентація, накопичення та систематизація [16, с. 27]. Таким чином, маємо змогу стверджувати, що зародження “управління витратами” є результатом поєднання таких категорій як управлінський облік та менеджмент. Та з часом поняття управлінських витрат, виходить за межі поєднаних категорій, та вимагає систематизації новостворених граней. Так поєднання обліку і системи управління утворюють управлінський облік, а синтез управлінського обліку та стратегічного позиціонування формують стратегічний управлінський облік. Такі об’єднання надають утвореним дисциплінам безмежний спектр завдань, тим самим зароджуючи тенденцію до аналізу даних напрямів. Науковцями встановлено прямий зв’язок між інформаційною потребою управління витратами та інформаційною

забезпеченістю управлінського обліку витрат, де потреби виступають причиною, а вже інформаційне забезпечення, в свою чергу, виступає як наслідок [35, с. 175].

### 1.3 Загальні принципи виробничого обліку і калькулювання собівартості

Методи обліку витрат і калькулювання собівартості мають чимало трактувань в науковій літературі. Аналізуючи ці визначення ми дійшли висновку, що бухгалтерський облік у світовому баченні є не однорідним.

Систему виробничого обліку вважають поєднуючим аспектом понять таким, як «облікова система, яка забезпечує можливості калькулювання собівартості об'єктів витрат та контроль [8, с.75]».

Перший етап понять обліку і калькулювання є ведення обліку витрат у вигляді різних методів як «сукупність способів і прийомів, у діяльності процесу яких відбувається розподіл на групи та відокремлення витрат за об'єктами для розрахунку собівартості [8, с.74]».

Другий – калькулювання собівартості різними методами. Головним принципом калькулювання є “розпізнання об'єктів обліку витрат і об'єктів калькулювання та їх одиниць [18, с.83]”.

На стадіях виробничого процесу підприємство може розподіляти витрати на прямі і непрямі та відносити їх на об'єкти калькуляції і включати до собівартості. За ствердженням К. Друрі, на підприємстві що займається промислом “виробничі витрати мають включатися до собівартість продукції [17, с. 27]”

Кожне підприємство може поєднувати різні методи облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), що в свою чергу забезпечує ефективний контроль. Метод обирають залежно від особливостей галузі, періодичності випуску продукту, технологій виробництва, технічного стану та інших факторів.

Методом калькулювання собівартості і обліку витрат – це наявність поєднання різних прийомів підприємства документування та відображення виробничих витрат, що допомагають визначати собівартість продукції, а також отримувати інформацію щодо контролю за процесом на якому формується собівартість.

Користуються основними трьома методами для ведення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції:

- нормативним;
- позамовним;
- попередільним.

При виборі методу обліку витрат виробництва або їх комбінації враховують:

- тип виробництва (масові, великосерійні, дрібносерійні або одиничні), та складність;
- організаційну структуру управління виробництвом;
- характер технологічного процесу;
- номенклатуру продукції;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність НЗВ.

Враховуючи вище зазначені фактори підприємство на своєму виробництві застосовує такі методи калькулювання собівартості продукції та обліку витрат:

- нормативний - масове та великосерійне виробництво;
- попередільний з елементами нормативного - виробництво однорідної за вихідними матеріалами і характером обробки продукції (литтю, прокату, ковки тощо);
- попроцесний з елементами нормативного - виробництво обмежена номенклатура;
- позамовний з елементами нормативного - дрібносерійний та одиничному виробництвах;

– позамовний - виготовлення експериментальних виробів та ремонтні роботи.

Детальніше нами було розглянуто оптимальній метод обліку витрат, - нормативний.. Його характеризують за кожним видом виробів на основі діючих на початок звітного періоду, норми кошторису витрат та складають калькуляцію за нормативами.

Кожне підприємство має систему внутрішньої звітності, що бере до уваги організаційні складові бухгалтерського обліку, а саме такі, що вирізняються за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат. Потрібно враховувати, що чим нижчий рівень системи, тим більш деталізованими мають бути показники діяльності структурних підрозділів. Таку звітність визначають як оперативну, зокрема, на рівні цеху як центру витрат використовується звіт що до виконання кошторису витрат, що містить перелік контрольованих витрат, дані за планом та фактичні і можливі відхилення.

За думкою К. А. Ягмур, внутрішня звітність підкреслює собою систему взаємозв'язаних показників, що характеризують результати за даними діяльності центрів відповідальності на визначеному проміжку часу. Організації має самостійно встановлювати склад, строки та періодичність подання внутрішньої звітності. Щоб надати вичерпну, різнобічну інформацію, система звітності має базуватися на спеціальних принципах підготовки (табл. 1.2) [14, с. 278].

Таблиця 1.2 – Принципи підготовки внутрішньої управлінської звітності в організації:

Принцип	Характеристика
1	2
Адресність	Звіти готуються, виходячи з інформаційних потреб конкретного менеджера, що дозволяє не перевантажувати його зайвими показниками і надавати в повному обсязі інформацію, що дозволяє приймати оптимальне рішення.
Розподіл відповідальності	Внутрішню (управлінську) звітність готують у розрізі центрів відповідальності, що дає змогу здійснювати вплив на підконтрольний об'єкт та здійснювати якісну оцінку для подальшої роботи.

1	2
Достовірність	За центрами відповідальності раціональна система управлінського контролю суб'єкта господарювання забезпечує правильність інформаційних потоків
Зрозумілість	Інформація у звітах має бути представлена у простій формі (табличній або графічній), щоб її сприйняття не потребувало спеціальних навичок для аналізу та розшифрування
Рентабельність	Для забезпечення роботи системи внутрішньої (управлінської) звітності витрати для створення не повинні перевищувати економічний ефект від її використання [14, с. 278].

При складанні звіту про виконання бюджету звіти нижчого центру відповідальності автоматично має входити до складової частини звіту з вищим центром відповідальності [3, с. 342].

За умов складання звіту є наявний вертикальний аспект, що виділений науковцями. В разі виокремлення питома вага певного показника у порівнянні із повною сумою, визначається як асортиментно-структурний склад кожного з показників. Управлінська звітність на підприємстві, на думку К. А. Ягмур, має передбачати, наявність таких елементів (рис. 1.3):



Рисунок 1.3 – Елементи управлінської звітності [194, с. 279].

Спираючись на думку О. С. Полікарпова впровадження для системи обліку, контролю та аналізу за центрами відповідальності необхідно зробити реструктуризацію підприємства. Автор виділяє наступний алгоритм для впровадження системи обліку за центрами її відповідальності рис. 1.4.

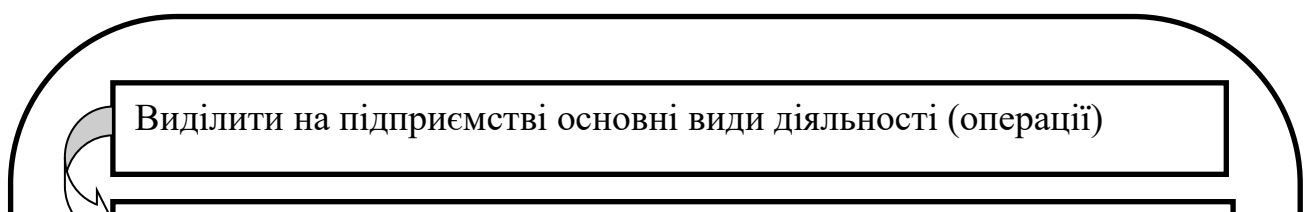


Рисунок 1.4 – Алгоритм впровадження системи обліку за центрами її відповідальності [14, с. 99]

За сприянням конкретних норм можна розрахувати весь комплекс матеріальних витрат та відстежувати їхні зміни.

Одночасно складовими нормативного методу обліку виробничих витрат і супутнього йому калькулювання собівартості є:

- поточний облік витрат, який за діючими нормами і з урахуванням відхилень від них, виявляє місця, причин та відхилення;
- системний облік зміни в самих нормах;
- складання і періодичне коригування нормативної калькуляції, яка опирається на діючі норми витрат;
- розрахунок фактичної собівартості випущеної продукції як арифметичної суми нормативної вартості, відхилень від норм і зміни в

нормах [5, с. 67; 18, с.43].

Комбінування та комплексність методів надає змогу управлінському підрозділу створити узагальнену систему контролю, що в свою чергу покращує ведення обліку в цілому. Належна система може застосовувати як загальну інформацію по підприємству, так і в розрізі окремих видів діяльності.

Спираючись на наступні принципи, система здатна працювати у поєднанні з по процесним калькулюванням собівартості.

За суттю по процесного методу прямі і накладні витрати враховуються за статтями калькуляції всього обсягу продукції. Метод призначає диференційований облік технологічного процесу витрат. Об'єкт обліку витрат виступає (вид продукції), що співпадає з об'єктом калькулювання.

Основні характеристики даного методу включають:

- поступове групування виробничих витрат за окремими підрозділам;
- списання витрат за весь календарний період;
- відкриття декількох аналітичних рахунків, що входять до рахунку 23 “виробництво”;

- при калькулюванні собівартості виокремлюють також і відповідальних осіб [18, с.78].

Отже, вибір методу обліку та калькулювання собівартості продукції підприємством повинен здійснюватися самостійно в залежності від виду продукції (робіт, послуг), її складності, обсягів і періодичності випуску, типу та характеру технологічного процесу, а також. методів облікової політики.

Облік фактичних витрат за нормативним методом здійснюють окремо в частині витрат за нормами і в частині витрат, які є відхиленням від норм.

Об'єктом калькулювання при застосуванні попередільного методу виступає переділ, а всередині переділу – певні види продукції, об'єднані в калькуляційні групи.

## РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ФУНКЦІОНУВАННЯ ВИРОБНИЧОГО ОБЛІКУ НА  
ДЕРЖАВНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ «ПОПІВСЬКИЙ  
ЕКСПЕРИМЕНТАЛЬНИЙ ЗАВОД»

## 2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика підприємства

Державне підприємство «Попівський експериментальний завод» є вітчизняним підприємством, що знаходиться у державній власності. Підприємство зареєстровано 4 вересня 2002 року та розташоване у с. Попівка Конотопського району Сумської області (юридична адреса: 41627, Сумська область, Конотопський район, село Попівка, вулиця Братів КОВТУНІВ, будинок 1). Таким чином, з моменту реєстрації восени 2002 року підприємство накопичило значний досвід роботи. При цьому сам завод було побудовано значно раніше, а у 2002 році відбулася лише юридична реєстрація суб'єкта господарювання відповідно до норм господарського законодавства України.

Попівський експериментальний завод було побудовано ще в середині ХХ століття поміщиком Остряньським (офіційний рік створення – 1851 р.). Спочатку підприємство було створено спиртовий завод, основним видом діяльності якого була переробка відходів виробництва для відгодівлі великої рогатої худоби. До 1920 року функціонував як незалежне підприємство, але з приходом більшовиків завод було націоналізовано.

Подальша діяльність Попівського спиртового заводу була пов'язана з виробництвом спирту за трьома технологічними напрямками: хлібокартопляної сировини, цукру-сирцю та меляси.

Навесні 1980 року Попівський спиртовий завод було передано Українському науково-дослідному інституту спиртової промисловості Міністерства харчової промисловості СРСР. В складі цього інституту завод використовувався як експериментальна база для випробовування нових технологій та обладнання для виробництва та удосконалення харчових



продуктів та домішок до них. Також завод продовжував діяльність за своїм профільним напрямом, для чого розроблялися технології безвідходного виробництва спирту та дріжджів для хлібопекарської продукції. Окрім цього діяльність заводу була пов'язана із розробкою та випробовуванням нових видів експериментального обладнання для харчової промисловості.

На початковому етапі, коли Україна стала незалежною державою, у перше десятиліття на заводі було проведено реконструкцію та вдосконалено технологічні процеси відповідно до вимог часу. Зокрема, було побудовано цех вакуумної ректифікації, встановлено новий брагоректифікаційний апарат БРУВАК, потужністю 3,0 тис. дал/добу спирту ректифікованого вищої очистки [26].

Підприємство здійснює свою діяльність на підставі свідоцтва серії АОО № 451179 про державну реєстрацію юридичної особи, виданого державним реєстратором Конотопської районної державної адміністрації Сумської області 04.09.2002, номер запису 1613120000000222 зі змінами згідно свідоцтва серії АОО №451367 від 26.10.2007, виданого у зв'язку зі зміною найменування юридичної особи.

Державне підприємство «Попівський експериментальний завод» (далі – ДП «Попівський експериментальний завод») здійснює свою діяльність на основі державної власності. Уповноваженим органом управління є Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. Саме це міністерство зареєстровано як засновника підприємства та 100% його власника. Статутний капітал підприємства становить 2927,81 тис. грн.

Статут ДП «Попівський експериментальний завод» у новій редакції затверджений наказом Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства від 03.03.2020 №401 та зареєстрований державним реєстратором Конотопської районної державної адміністрації Сумської області 04.03.2020, номер запису 16131060019010222 [37].

Організаційна структура управління ДП «Попівський експериментальний завод» має лінійно-функціональний вид. Основу лінійно-

функціональної структури досліджуваного підприємства складає поєднання принципу побудови і спеціалізації управлінського процесу за функціональними підсистемами організації (виробництво, управління, облік, економіка, планування) та лінійного принципу управління діяльністю цих підсистем.

Всі структурні підрозділи ДП «Попівський експериментальний завод» взаємопов'язані як з керівництвом, так і між собою. У компанії працюють 73 працівники (середньооблікова чисельність у 2020 році), кожний з яких відповідає за певну сфери діяльності компанії (виробництво, постачання, продажі та т. д.).

Головою ДП «Попівський експериментальний завод» є директор (на даний момент повноваження директора виконує тимчасовий виконавчий директор – П.Б. Шабан), який керує наступними підрозділами: відділ головного інженера, головного механіка, головного енергетика; відділ матеріально-технічного забезпечення; відділ головного технолога; фінансово-економічний відділ; бухгалтерія, а також інші господарські та обслуговуючі підрозділи.

Комерційний директор здійснює діяльність з продажу продукції обох напрямків. Головний бухгалтер відповідає за складання податкової та фінансової звітності, а також ведення бухгалтерського обліку в організації.

Для кожного з ключових працівників визначається діапазон прав і обов'язків, а також міра відповідальності, яка визначається посадовою інструкцією.

Між організацією та працівником укладається трудовий договір, в якому уточнюються обов'язки сторін. Фізична особа, зі свого боку, має забезпечувати безпечні і нешкідливі умови праці для виконання прийнятих на себе обов'язків, організувати робоче місце відповідно до правил охорони праці, надати необхідне обладнання, робочий одяг і інші соціальні гарантії.

Працівник, в свою чергу, повинен дотримуватися всіх правил безпеки на робочому місці, протипожежної безпеки і виконувати свою роботу

відповідно до графіка роботи.

У 2020 році колективними договорами було охоплено 100% працівників підприємства (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Інформація про колективні договори, чисельність працівників та відпрацьований час

Назва показників	2018 р.	2019 р.	2020 р.
Кількість укладених і зареєстрованих колективних договорів, одиниць	38	65	73
Кількість штатних працівників, які охоплені колективними договорами, осіб	64	65	73
Розмір мінімальної місячної тарифної ставки (окладу), встановлений у колективному договорі, грн.	3078	3855	4470
Кількість днів роботи, дн.	176	226,5	161

Наведені у табл. 2.1 дані свідчать про те, що починаючи з 2019 року 100% працівників підприємства охоплені колективними договорами. За підсумками 2020 року середньооблікова чисельність працівників на підприємстві склала 73 особи. При цьому у попередні два досліджувані роки (2018-2019 рр.) чисельність працівників залишалася відносно стабільною та становила 64 та 65 осіб відповідно. Приріст у чисельності працівників у 2020 році склав +12,3%.

Позитивним чинником є збільшення середньомісячної заробітної плати на підприємстві, яка за 2018-2020 роки зросла з 3078 грн до 4470 грн, тобто приріст у 45,2%. Але при цьому рівень оплати праці на підприємстві суттєво відстає від середніх показників по країні та у промисловості. Навіть мінімальна заробітна плата, встановлена на законодавчому рівні, дорівнювала у 2020 році 4723-5000 грн (4723 грн з 01 січня 2020 року по 31 серпня 2020 р.; 5000 грн – з 01 вересня 2020 року по 31 грудня 2020 р.). Причиною невідповідності між мінімальною законодавчо встановленою заробітною платою та оплатою праці працівників у ДП «Попівський експериментальний завод» є те, що підприємство працює нестабільно, тому

не всі робочі дні використовуються за призначенням. Так, у 2020 році підприємство фактично відпрацювало 161 день при тому, що у 2020 році кількість робочих днів – 251 дн. Таким чином, підприємство фактично відпрацювало 64,1% днів із загальної кількості робочих днів в останньому звітному році.

Представлення організаційно-економічної характеристики підприємства буде неповним, якщо не провести аналіз показників його господарської діяльності. ДП «Попівський експериментальний завод» останніми роками спеціалізується на виробництві «Розріджувача багатофункціонального». При цьому за класифікатором видів економічної діяльності у переліку статутних видів діяльності відзначено: 20.41 «Виробництво мила та мийних засобів, засобів для чищення та полірування» (КВЕД-2010) [11].

На рис. 2.1 представлено обсяги виробництва «розріджувача багатофункціонального» та середньорічний виробіток на одного працівника у 2018-2020 рр.

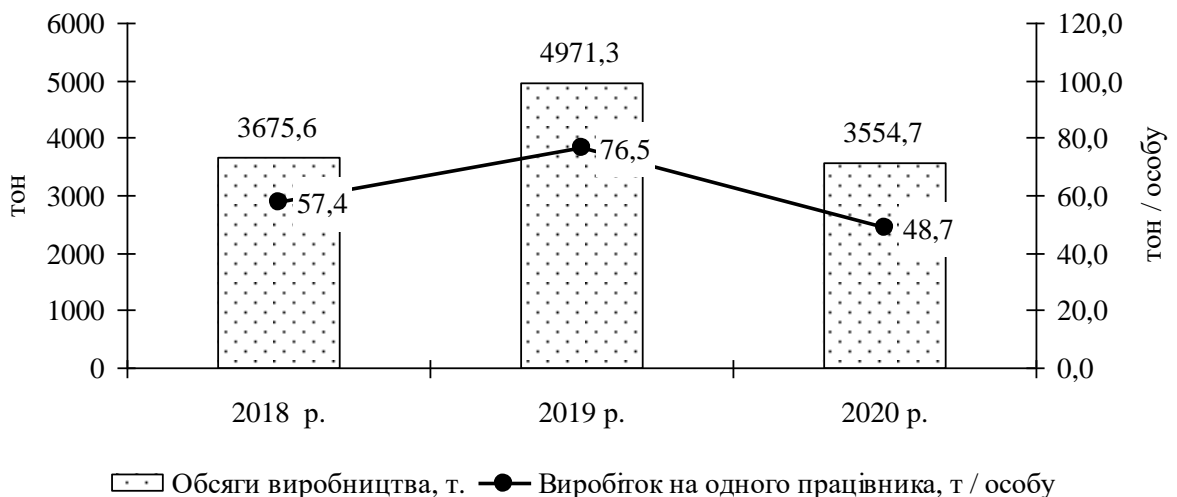


Рисунок 2.1 – Обсяги виробництва та виробіток у ДП «Попівський експериментальний завод» за 2018-2020 рр.

Наведені на рис. 2.1 дані свідчать про те, що обсяги виробництва на підприємстві є нестабільними. Зокрема, у 2018 році було вироблено 3675,6

тон продукції. У наступному 2019 році обсяги виробництва зросли на 35,3% до 4971,3 тон. Наявність попиту на продукцію та відносно більша порівняно з двома іншими роками кількість відпрацьованих днів (226,5 дн.) дозволили підприємству виробити максимальні обсяги багатофункціонального розріджувача. Найгіршим для підприємства виявився 2020 рік, коли підприємство відпрацювало всього 161 робочий день, за які було вироблено 3554,7 тон продукції. Це на 28,5% менше порівняно з 2019 роком та на 3,3% менше порівняно з 2018 роком.

Важливим етапом у дослідженні підприємства ДП «Попівський експериментальний завод» є аналіз ключових показників фінансової, до яких відносяться такі показники як: активи, основні засоби, рівень зносу, власний капітал, зобов'язання, виручка та чистий фінансовий результат, який в разі позитивного значення є прибутком, а в разі перевищення витрат над доходами – непокритий збиток (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Ключові показники фінансово-господарської діяльності ДП «Попівський експериментальний завод»

Назва показників	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Зміна за 2018-2020 рр.	
				абс.	%
Активи, тис. грн.	17982	40199	37386	19404	107,9
Основні засоби (залишкова вартість), тис. грн.	1532	2372	5564	4032	263,2
Рівень зносу, %	87,4	81,9	67,5	-19,9	-22,8
Власний капітал, тис. грн.	-30438	-32090	-18490	48928	-160,7
Зобов'язання, тис. грн.	48420	72289	55876	7456	15,4
Виручка, тис. грн.	26655	83314	60612	33957	127,4
Чистий прибуток / непокритий збиток, тис. грн.	120	-1652	-630	-750	-625,0

Наведені у табл. 2.2 дані підтверджують раніше зроблені висновки щодо нестабільної роботи аналізованого підприємства. Узагальнюючим показником майнового стану є активи. За даними табл. 2.2 можна помітити, що за три роки розмір активів збільшився більше ніж у два рази (темпл

приросту – 107,9%). В результаті за підсумками 2020 року балансова вартість активів склала практично 37,4 млн. грн. В цілому нарощення вартості активів розглядається як позитивна тенденція. Однак це не стосується аналізованого підприємства. Як відомо, для виробничих підприємств структура оборотних та необоротних активів дорівнює приблизно 50 на 50, або навіть частка необоротних активів (будівлі, споруди, обладнання, транспортні засоби, тощо) є більшою. У ДП «Попівський експериментальний завод» при загальному розмірі активів у 37,4 млн. грн. основні засоби, які переважно формують необоротні активи, становили 5,56 млн. грн. (14,9% від загальної вартості активів).

Негативною тенденцією для підприємства є значний рівень зносу основних засобів, який хоча і має тенденцію до зниження (у 2020 році – 67,5%), однак все одно є значним.

Що стосується джерел формування активів, то їх розміри та структура взагалі є неприйнятними та свідчать про те, що підприємство є неплатоспроможним та знаходиться на межі банкрутства. Так, власний капітал, розмір якого рекомендується на рівні 50% від загальних джерел фінансових ресурсів підприємства, взагалі є від'ємним. У 2020 році розмір власного капіталу становив -18490 тис. грн. І хоча статутний капітал є значним (2927 тис. грн.), однак накопичені за попередні періоди збитки суттєво погіршують фінансову стійкість підприємства, а фактично привели його на межу банкрутства.

В свою чергу, зобов'язання підприємства перевищують всі активи, якими володіє ДП «Попівський експериментальний завод». Так у 2020 році при наявній балансовій вартості активів у 37,4 млн. грн., зобов'язання підприємства склали 55,9 млн. грн. Подібна ситуація також є непринятною та свідчить про неплатоспроможність підприємства.

Фінансові результати господарської діяльності, які характеризуються показниками виручки та чистого фінансового результату також відображають негативні тенденції. Найголовніше те, що підприємство є

збитковим, що в умовах наявної структури активів та зобов'язань в кінцевому випадку призведе до того, що підприємство буде визнано банкрутом. Тому необхідно вживати заходи щодо реструктуризації зобов'язань та відновлення прибуткової діяльності навіть в умовах неповного завантаження потужностей, що спостерігалось впродовж останніх років.

## 2.2 Організація процесу обліку витрат на підприємстві

Облік витрат на досліджуваному державному підприємстві «Попівський експериментальний завод» здійснюється відповідною службою – бухгалтерією, яка складається з трьох працівників та має лінійну структуру управління (рис. 2.2).



Рисунок 2.2 – Структура бухгалтерської служби ДП «Попівський експериментальний завод»

Робота бухгалтерської служби у ДП «Попівський експериментальний завод» очолюється головним бухгалтером. Головний бухгалтер призначається на посаду та звільняється з неї на підставі наказу директора аналізованого підприємства. До обов'язків головного бухгалтера входить організація бухобліку фінансово-господарської діяльності та контроль за оптимальним використанням фінансових, трудових та матеріальних ресурсів, забезпечення ефективної організації обліку та звітності на підприємстві.

У своїй діяльності бухгалтерська служба ДП «Попівський експериментальний завод» керується чинним законодавством України, в

тому числі нормативними, методичними та керівними документами за напрямом діяльності та специфікою роботи, а також Статутом підприємства, наказами, рішеннями, вказівками, правилами внутрішнього трудового розпорядку та іншими нормативними документами підприємства.

Бухгалтер по заробітній платі та обліку основних засобів виконує всі розрахунки по заробітній платі та утримань з неї, розраховує розміри відпускних і допомоги по тимчасовій непрацездатності, здійснює контроль за використанням фонду оплати праці, веде облік розрахунків по відрахуваннях у позабюджетні фонди. Також здійснює облік основних засобів у частині руху об'єктів основних засобів, оформляє первинні документи і облікові реєстри за операціями з основними засобами, проводить нарахування амортизації, контролює правильність проведення інвентаризації основних засобів і т.д.

Бухгалтер з обліку сировини та готової продукції здійснює оприбуткування запасів сировини та матеріалів, а також оприбуткування готової продукції, оформляє її реалізацію, контролює дебіторську та кредиторську заборгованість.

Всі працівники бухгалтерії мають вищу економічну освіту та стаж роботи на даному підприємстві більше 3 років.

Організація та ведення бухгалтерського обліку на аналізованому підприємстві ДП «Попівський експериментальний завод» здійснюється переважно в ручний спосіб із використанням паперових носіїв. Автоматизація бухгалтерського обліку за рахунок комп'ютерних програм реалізована лише у частині формування електронної звітності, здійснення цифрових підписів, а також відправлення та отримання документів. Для цих цілей використовується програма «М.Е.Дос». Що стосується інших бухгалтерських операцій, зокрема обліку операцій з контрагентами, наявності та руху матеріальних цінностей, обліку витрат на оплату праці та касових операцій здійснюється виключно ручним способом без застосування спеціалізованих комп'ютерних програм.



Облік та аналіз витрат є основою для калькулювання собівартості продукції, тому проведемо їх оцінку за даними річної фінансової звітності ДП «Попівський експериментальний завод» за 2018-2020 роки. Аналіз за обраними напрямом буде включати такі основні блоки:

- аналіз витрат за функціональною ознакою;
- аналіз витрат за економічними елементами.

Кожний з зазначених блоків має важливе значення для виявлення особливостей динаміки, складу та структури поточних витрат ДП «Попівський експериментальний завод» та подальшого можливого пошуку резервів для їх зменшення та оптимізації для підвищення рівня прибутковості та конкурентоспроможності підприємства.

Аналіз витрат за функціональною ознакою передбачає аналіз витрат ДП «Попівський експериментальний завод» з точки зору складових, які представлені у першій частині звіту «Про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» – «І. Фінансові результати». У табл. 2.3 представлено агреговані статті витрат за функціональною ознакою ДП «Попівський експериментальний завод» за 2018-2020 рр.

Наведені у табл. 2.3 дані свідчать про те, що за досліджуваний період з 2018 по 2020 роки загальні витрати поточної діяльності зросли на 884 тис. грн., що у відсотковому виразі становить 1,4% і склали за підсумками 2020 року 64893 тис. грн. В тому числі у 2019 році у порівнянні з 2018 роком поточні витрати зросли на 21228 тис. грн., а у 2020 році у порівнянні з 2019 роком навпаки скоротилися на -20344 тис. грн.

Що стосується окремих складових поточних витрат, то за 2018-2020 роки вони зазнали наступних змін:

- операційні витрати зросли за три роки на 1842 тис. грн., що у відсотковому виразі становить 2,9% і склали за підсумками 2020 року 64893 тис. грн.;
- фінансові та інвестиційні витрати фактично відсутні на підприємстві впродовж досліджуваного періоду;

Таблиця 2.3 – Динаміка обсягу та складу поточних витрат підприємства за функціональною ознакою у 2018-2020 рр.

Показники	Обсяг, тис. грн.			Абс.відхил, тис.грн		Темпи приросту, %	
	2018	2019	2020	2019 до 2018	2020 до 2019	2019 до 2018	2020 до 2019
1. Операційні витрати	63051	84636	64893	21585	-19743	34,2%	-23,3%
1.1.Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	56692	78384	56999	21692	-21385	38,3%	-27,3%
1.2.Адміністративні витрати	1369	1903	2265	534	362	39,0%	19,0%
1.3.Витрати на збут	0	0	0	0	0	-	-
1.4.Інші операційні витрати	4990	4349	5629	-641	1280	-12,8%	29,4%
2.Фінансові та інвестиційні витрати	0	0	0	0	0	-	-
3.Інші витрати	958	601	0	-357	-601	-37,3%	-100%
Разом витрати поточної діяльності	64009	85237	64893	21228	-20344	33,2%	-23,9%

– інші витрати скоротилися за три роки на -958 тис. грн., що у відсотковому виразі становить 100% і за підсумками 2020 року були відсутні.

Окрім дослідження динаміки та обсягу поточних витрат варто також дослідити їх структуру (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Динаміка структури поточних витрат ДП «Попівський експериментальний завод» за функціональною ознакою у 2018-2020 роках

Показники	Частка, %			Абс.відхил, %		Темпи приросту, %	
	2018	2019	2020	2019 до 2018	2020 до 2019	2019 до 2018	2020 до 2019
1. Операційні витрати	98,50	99,29	100,00	0,79	0,71	0,8	0,7
1.1.Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	88,57	91,96	87,84	3,39	-4,12	3,8	-4,5
1.2.Адміністративні витрати	2,14	2,23	3,49	0,09	1,26	4,4	56,3
1.3.Витрати на збут	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-	-
1.4.Інші операційні витрати	7,80	5,10	8,67	-2,69	3,57	-34,6	70,0
2.Фінансові та інвестиційні витрати	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-	-
3.Інші витрати	1,50	0,71	0,00	-0,79	-0,71	-52,9	-100,0
Разом витрати поточної діяльності	100,0	100,0	100,0	-	-	-	-

Наведені у табл. 2.4 дані свідчать про те, що за досліджуваний період з 2018 по 2020 роки у структурі поточних витрат найбільша їх частка припадала на операційні витрати, зокрема на собівартість продукції (робіт, послуг), що їх виробляє підприємство ДП «Попівський експериментальний завод». Протягом трьох років частка собівартості коливалася у межах від 87,8% до 92%. В свою чергу, частка інших витрат не перевищувала у структурі поточних витрат підприємства більше 12,2%.

Що стосується окремих змін у структурі поточних витрат, то за 2018-2020 роки вони зазнали наступних змін:

- частка собівартості скоротилася за три роки на -0,7 % і склала за підсумками 2020 року 87,8%;
- частка адміністративних витрат зросла за три роки на 1,4 % і склала за підсумками 2020 року 3,5%;
- витрати на збут відсутні, тому їх частка дорівнює 0;
- частка інших операційних витрат зросла за три роки на 0,9 % і склала за підсумками 2020 року 8,7%;
- фінансові та інвестиційні витрати на підприємстві відсутні, тому їх частка дорівнює 0;
- частка інших витрат скоротилася за три роки на 1,5 % і склала за підсумками 2020 року 0%.

Отже, серед суттєвих змін у структурі поточних витрат діяльності підприємства варто виділити наступні два ключові моменти. По-перше, виявлено суттєве зменшення питомої ваги собівартості у структурі витрат, яка склала 87,84% проти 91,96% у 2019 році. По-друге, у 2020 році у підприємства були відсутні фінансові витрати, витрати від участі в капіталі та інші витрати. Тобто іншими словами всі витрати були прямо пов'язані саме з операційною діяльністю ДП «Попівський експериментальний завод».

Наступним блоком аналізу поточних витрат, є аналіз витрат ДП «Попівський експериментальний завод» за економічними елементами. Інформаційним джерелом інформації для проведення даного блоку аналізу є

дані, представлені у третій частині звіту «Про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» – «III. Елементи операційних витрат». Відповідно до пункту 21 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», до складовими витрат за економічними елементами є: «матеріальні витрати; витрати на оплату праці працівників; відрахування на соціальні заходи; амортизація та інші операційні витрати» [33].

У табл. 2.5 наведено динаміку складу та обсягу окремих елементів витрат ДП «Попівський експериментальний завод» за 2018-2020 рр., класифікованих за економічними елементами.

Таблиця 2.5 – Динаміка складу поточних операційних витрат ДП «Попівський експериментальний завод» за економічними елементами за 2018-2020 роки

Показники	Обсяг, тис. грн.			Абс.відхил, тис.грн		Темпи приросту, %	
	2018	2019	2020	2019 до 2018	2020 до 2019	2019 до 2018	2020 до 2019
Матеріальні затрати	63504	79144	58172	15640	-20972	24,6%	-26,5%
Витрати на оплату праці	2364	3028	3894	664	866	28,1%	28,6%
Відрахування на соціальні заходи	620	795	999	175	204	28,2%	25,7%
Амортизація	112	126	509	14	383	12,5%	304,0%
Інші операційні витрати	2513	2411	1619	-102	-792	-4,1%	-32,8%
Разом	69113	85504	65193	16391	-20311	23,7%	-23,8%

Наведені у табл. 2.5 дані свідчать про те, що впродовж досліджуваного періоду операційні витрати ДП «Попівський експериментальний завод» не мали вираженої тенденції змін. Зокрема, у 2019 році зафіксовано їх зростання на 23,7%, але вже у 2020 році їх величина знизилася на 23,8% до 65,2 млн. грн. Примітно, що в останньому звітному році операційні витрати знизилися до рівня нижчого ніж у 2018 році, коли їх величина становила 69,1 млн. грн. При цьому проведений аналіз показників господарської діяльності ДП «Попівський експериментальний завод» також засвідчив збільшення обсягів

виробництва та реалізації продукції у 2019 році (+35,3%) з подальшим зниженням у 2020 році (-28,5%) (див. рис. 2.1).

Основна частка витрат припадає на матеріальні витрати (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Структура поточних операційних витрат ДП «Попівський експериментальний завод» за економічними елементами у 2018-2020 роках

Показники	Частка, %			Абс.відхил, %		Темпи приросту, %	
	2018	2019	2020	2019 до 2018	2020 до 2019	2019 до 2018	2020 до 2019
Матеріальні затрати	91,9	92,6	89,2	0,68	-3,33	0,7	-3,6
Витрати на оплату праці	3,4	3,5	6,0	0,12	2,43	3,5	68,7
Відрахування на соціальні заходи	0,9	0,9	1,5	0,03	0,60	3,6	64,8
Амортизація	0,2	0,1	0,8	-0,01	0,63	-9,1	429,8
Інші операційні витрати	3,6	2,8	2,5	-0,82	-0,34	-22,5	-11,9
Разом	100	100	100	-	-	-	-

Наведені у табл. 2.6 дані свідчать про те, що за досліджуваний період з 2018 по 2020 роки у структурі поточних операційних витрат найбільша їх частка припадала на матеріальні затрати. Протягом трьох років частка цього елемента операційних витрат коливалася у межах від 89,2% до 92,6%. В свою чергу, частка інших витрат не перевищувала у структурі поточних витрат підприємства більше 10,8%.

Що стосується окремих змін у структурі поточних операційних витрат, класифікованих за економічними елементами, то за 2018-2020 роки вони зазнали наступних змін: частка матеріальних затрат скоротилася за три роки на 2,7% і склала за підсумками 2020 року 89,2%; частка витрат на оплату праці зросла за три роки на 2,6% і склала за підсумками 2020 року 6%; частка відрахувань на соціальні заходи зросла за три роки на 0,6% і склала за підсумками 2020 року 1,5%; частка амортизації зросла за три роки на 0,6% і склала за підсумками 2020 року 0,8%; частка інших операційних витрат скоротилася за три роки на 1,2% і склала за підсумками 2020 року

2,5%.

Таким чином, проведений аналіз організації процесу обліку витрат та їх розміру на підприємстві ДП «Попівський експериментальний завод» засвідчив, що питання обліку покладені на бухгалтерську службу, яка складається з трьох працівників. Бухгалтерська служба підпорядковується генеральному директору підприємства. На чолі служби знаходиться головний бухгалтер. Організація та ведення бухгалтерського обліку на аналізованому підприємстві ДП «Попівський експериментальний завод» здійснюється переважно в ручний спосіб із використанням паперових носіїв. Аналіз витрат показав відсутність явної тенденції змін у їх розмірах. При цьому відзначено, що динаміка витрат відповідала зміні в обсягах виробництва продукції, яке у 2019 році порівняно з 2018 роком було збільшено на 35,3%, а вже у 2020 році – знизилася на 28,5%. Основна частка в операційних витратах припадає на матеріальні витрати, які формують близько 90% всіх операційних витрат підприємства.

### 2.3 Особливості обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Облік витрат на ДП «Попівський експериментальний завод» відповідно до облікової політики підприємства, затвердженої наказом директора від 16.01.2017 № 11 проводиться на основі використанням рахунків двох класів: 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності». Подібний підхід в цілому відповідає Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [33]. Розподіл витрат здійснюється за основними видами виробничої діяльності суб'єкта господарювання.

Калькулювання собівартості продукції (розріджувач багатофункціональний), що виробляється на державному підприємстві «Попівський експериментальний завод» здійснюється відповідно до «Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції спиртової промисловості з урахуванням Положень

(стандартів) бухгалтерського обліку» [22], затверджених 20 жовтня 2003 року першим заступником голови департаменту продовольства Мінагрополітики України Ю.П. Кіщакком.

При цьому, варто звернути увагу на те, що в обліковій політиці підприємства «Попівський експериментальний завод» не встановлено конкретні об'єкти витрат. Також відсутній затверджений перелік та склад змінних загальновиробничих послуг. Відсутність бази для розподілу загально виробничих витрат не дає змогу здійснювати калькулювання собівартості продукції, що виробляється на підприємстві. В цілому відсутність зазначених аспектів в обліковій політиці йде всупереч з вимогами пунктів 11-14 та 16 П(с)БО 16 «Витрати» [33].

Відповідно до вимог законодавства у ДП «Попівський експериментальний завод» потрібно кожного кварталу формувати фактичну калькуляцію собівартості «розріджувача багатофункціонального», перевіряти тарифи на послуг оренди, зберігання, фасування та переробки сировини, яку бере підприємство на умовах давальницьких договорів. Проте, аналіз внутрішніх документів підтвердив відсутність зазначених вище калькуляцій.

На підприємстві «Попівський експериментальний завод» здійснюється на щомісячній основі розрахунок калькуляції витрат за такими напрямками господарської діяльності: для витрат на зберігання технічної рідини; вартість проведення зважування транспортних засобів на автомобільних вагах підприємства; вартості послуг з проживання в приїжджій підприємства.

Специфіка технологічного процесу для виробництва основного виду продукції ДП «Попівський експериментальний завод» – «розріджувача багатофункціонального» – потребує використання значних обсягів електроенергії та природного газу. Відповідно, витрати за ними також повинні розподілятися на вироблену продукцію та включатися у загальну калькуляцію її собівартості. Розподіл витрат на оплату використаної електроенергії та природного газу здійснюється відповідно до «Розшифровки про розхід електроенергії» на щомісячній основі. Документальним

підтвердженням для розподілу витрати є акти про обсяги спожитої електроенергії та використаного природного газу.

В частині списання сировини та допоміжних матеріалів на виробництво без фактичного виробництва продукції порушень ч. 2 ст. 15 Господарського Кодексу України [6], де передбачено, що застосування стандартів чи їх окремих положень є обов'язковим для суб'єктів господарювання, якщо на стандарти є посилання в технічних регламентах, п. 4.1 Типового технологічного регламенту одержання м'ясно-спиртової бражки і пресованих хлібопекарських дріжджів № ТТР 000032744-3508-2005, де передбачено норми витрат м'яса на виробництво 1000 дал спирту етилового не виявлено.

Проте, за аналізований період дослідження, зокрема у 2020 році проведено списання на збитки ДП «Попівський експериментальний завод» вартість незавершеного виробництва на загальну суму 506,6 тис. гривень.

В лютому 2020 року проведено господарські операції зі списання з незавершеного виробництва м'яса, які відображено по бухгалтерському обліку за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», кредитом 231 «Виробництво» в сумі 101,0 тис. грн, за дебетом 949 «Інші витрати операційної діяльності» в кредит субрахунку 641 «Розрахунки з податками» в сумі 20,2 тис. гривень. По дебету 441 субрахунку «Прибуток нерозподілений» з кредиту 949 «Інші витрати операційної діяльності» списано загальну суму 121,2 тис. гривень.

Таким чином, здійснення відповідних господарських операцій та проведення було прямим порушенням пунктів 6 та 14 П(с)БО 16 «Витрати», які забороняють списувати витрати на виробництво м'яса та допоміжні матеріали без фактичного виробництва готової продукції – «розріджувача багатофункціонального».

Отже, аналіз господарської та виробничої діяльності ДП «Попівський експериментальний завод» у 2020 році засвідчив факт того, що в результаті неправильних управлінських рішень щодо своєчасності переробки сировини



та незавершеного виробництва відбулося їх псування. Наслідком цього стала неможливість їх подальшого використання у виробничому процесі. Загальні витрати при утилізації непридатної сировини та незавершеного виробництва у 2020 році склали 506,6 тис. грн. Відповідна зіпсована сировина та продукти незавершеного виробництва були утилізовані.

Аналіз собівартості продукції (багатофункціональний розріджувач) ДП «Попівський експериментальний завод» у 2018-2020 рр. здійснено на основі звітних даних щодо обсягів його виробництва (рис. 2.1) та операційних витрат за економічними елементами (табл. 2.5). Результати розрахунків узагальнено у вигляді табл. 2.7.

Таблиця 2.7 – Собівартість багатофункціонального розріджувача ДП «Попівський експериментальний завод» у 2018-2020 роках

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Зміна, абс.		Зміна відн, %	
				2018-2019	2019-2020	2018-2019	2019-2020
Виробництво, тон	3675,6	4971,3	3554,7	1295,7	-1416,6	35,3	-28,5
Операційні витрати, тис. грн.	69113	85504	65193	16391,0	-20311,0	23,7	-23,8
Повна собівартість 1 т., тис. грн.	18803,2	17199,5	18339,9	-1603,7	1140,4	-8,5	6,6
Повна собівартість 1 кг, грн	18,80	17,20	18,34	-1,6	1,1	-8,5	6,6

Дані табл. 2.7 свідчать про те, що у 2018 році собівартість 1 кг багатофункціонального розріджувача становила 18,8 грн. У 2019 році завдяки збільшенню обсягів виробництва на 35,3% вдалося досягти певного ефекту масштабу, завдяки чому собівартість продукції знизилася до 17,2 грн. Відповідно зниження склало 8,5%. Що стосується 2020 року, то в останньому звітному році підприємством було вироблено мінімальний за досліджувані роки обсяг багатофункціонального розріджувача, але при цьому також підприємству вдалося знизити собівартість продукції до мінімального рівня у 18,34 грн, що на 46 копійок менше у порівнянні з 2018 роком.

Калькуляція собівартості 1 кг багатофункціонального розріджувача

представлена у табл. 2.8.

Таблиця 2.8 – Калькуляція собівартості 1 кг багатофункціонального розріджувача у 2020 році

Показник	Сума, тис. грн.	Частка, %	Витрати на 1 кг, грн
Матеріальні витрати, всього, в т. ч.	58172	89,2	16,36
- сировина та інші допоміжні матеріали	47591	73,0	13,39
- паливно-мастильні матеріали	69	0,1	0,02
- електроенергія	1457	2,2	0,41
- газ природний	9055	13,9	2,55
Витрати на оплату праці	3894	6,0	1,10
Відрахування на соціальні заходи	999	1,5	0,28
Нарахована амортизація	509	0,8	0,14
Інші операційні витрати	1619	2,5	0,46
Всього	65193	100,0	18,34

Витрати ДП «Попівський експериментальний завод» за 2020 рік становили - 65193,0 тис. грн., які складаються з витрат на оплату праці в розмірі - 3894,0 тис. грн., відрахування на соціальні заходи в розмірі - 999,0 тис. грн., нарахованої амортизації - 509,0 тис. грн., матеріальних витрат - 58172,0 тис. грн., в т. ч.; ПММ - 69,0 тис. грн., електроенергія - 1457,0 тис. грн., газ природний - 9055,0 тис. грн., сировина та інші допоміжні матеріали - 47591,0 тис. грн.

Окрім зазначених вище витрат до складу загальних витрат ДП «Попівський експериментальний завод» віднесено також інші операційні витрати у сумі 1619,0 тис. грн., які у табл. 2.8 не розшифровані. Вони включають: податки до бюджету - 772,0 тис. грн., послуги (розробка ТУ) - 42,0 тис. грн., послуги Укрпошти - нова пошта - 14,0 тис. грн., послуги банку - РКО - 18,0 тис. грн., штрафні санкції, пеня - 90,0 тис. грн., відшкодування пільгових пенсій - 10,0 тис. грн., виконавчий збір - 55,0 тис. грн., технічне обслуговування систем газового обладнання - 9,0 тис. грн., виписка періодичних видань - 3,0 тис. грн., інформаційні консультативні послуги (зміна до ТУ) - 3,0 тис. грн., аналіз м'яса, сірчана кислота - 45,0 тис. грн.,

перевищення договірних величин споживання електроенергії - 257,0 тис. грн., навчання (курси з питань охорони праці) - 5,0 тис. грн., виготовлення технічної документації - 57,0 тис. грн., аналіз води - 7,0 тис. грн., лабораторні дослідження атмосферного повітря - 6,0 тис. грн., обстеження оцінки технічного стану і паспортизації свердловин 30,0 тис. грн., інвентаризація промислових відходів - 20,0 тис. грн., гідроочищення каналізаційних стоків 83,0 тис. грн., лабораторне випробування реагентів - 13,0 тис. грн., розробка методів оптимізації поводження з відходами - 19,0 тис. грн., програмне забезпечення та електронний журнал - 6,0 тис. грн., експертиза декларації безпеки - 6,0 тис. грн., страхівка об'єктів підприємства - 5,0 тис. грн., повірка автомобільних ваг - 6,0 тис. грн., експертне обстеження парових котлів - 17,0 тис. грн., технічне обслуговування силового трансформатора - 5,0 тис. грн.

Дослідженням формування собівартості продукції та її впливу на отримання ДП «Попівський експериментальний завод» виручки від реалізації виробленої продукції здійснено за даними 2018-2020 років (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 – Вплив собівартості на ціну 1 кг багатофункціонального розріджувача у 2018-2020 рр.

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.
Виручка, тис. грн.	26655	83314	60612
Ціна за 1 кг	7,25	16,76	17,05
Повна собівартість 1 кг, грн	18,80	17,20	18,34

Відповідно до даних табл. 2.9 впродовж всього досліджуваного періоду мало місце невідповідність між відпускною ціною 1 кг продукції та її повною собівартістю. При цьому найбільша відповідні мала місце у 2018 році, коли при середніх повних витратах на 1 кг продукції у розмірі 18,8 грн вона продавалася споживачам всього за 7,25 грн. У 2019-2020 роках ситуація дещо покращилася, однак все одно є неприйнятною та не дає змогу підприємству отримувати прибуток. Загалом, у 2020 році при собівартості 1 кг на рівні 18,34 грн за кг продукція продавалася у розрахунку 17,05 грн за 1 кг.

Отже, в ході проведеного аналізу встановлено, що готову продукцію ДП «Попівський експериментальний завод» у 2018-2020 роках продавало за цінами, нижчими її собівартості (розрахунково), що призвело до втрати доходів та не давало підприємству можливість отримувати прибуток. Подібний підхід до формування відпускної ціни порушує вимоги ст. 42 Господарського кодексу України [6].

Підсумовуючи результати аналізу особливостей обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у ДП «Попівський експериментальний завод» слід зазначити, що виробничий облік має негативний вплив на результати фінансово-господарської діяльності аналізованого підприємства. Зокрема, реалізація продукції «багатофункціонального розріджувача» за відпускною ціною нижчою за її собівартості призводить до недоотримання доходів та збитковості підприємства. Виявлено факти здійснення непродуктивних витрат на загальну суму 506,6 тис. грн (з ПДВ), які понесло підприємств в результаті порушення технологічного процесу та псування і неможливості подальшого використання продуктів незавершеного виробництва сировина (м'яса).

## РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ВИРОБНИЧОГО ОБЛІКУ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У ДП «ПОПІВСЬКИЙ  
ЕКСПЕРИМЕНТАЛЬНИЙ ЗАВОД»

3.1. Розробка облікової політики у частині виробничого обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

Виробничий облік затрат та калькулювання собівартості продукції, що випускається підприємством, відноситься до основних складових завдань загального управлінського обліку, який поряд зі звичайним бухгалтерським обліком формують загальну систему облікової інформації для прийняття обґрунтованих рішень у сфері управління підприємством.

Система управлінського та виробничого обліку як його складової є ключовим джерелом інформації про внутрішнє середовище державного підприємства «Попівський експериментальний завод». Метою функціонування системи виробничого обліку є формування достовірних та своєчасних даних щодо витрат та собівартості продукції підприємства, собівартості замовлень і контрактів, а також інших даних.

Показники виробничого обліку є основним інформаційним джерелом для прийняття важливих стратегічних рішень щодо цінової політики підприємства, його товарної стратегії та політики управління збутом та просуванням продукції. Проведені в аналітичному розділі дослідження показали, що підприємство має проблеми у калькуляції витрат та встановленні кінцевої ціни продукції – багатофункціонального розріджувача, яка є нижчою від повних витрат. В результаті підприємство недоотримує доходи, а перевищення повної собівартості над кінцевою ціною призводить до збитковості підприємства.

Кожне підприємство володіє резервами для оптимізації витрат та зниження собівартості продукції без шкоди для її якості. Саме виробничий

облік як єдиний процес обліку витрат та калькулювання собівартості продукції може покращити ситуацію на аналізованому підприємстві ДП «Попівський експериментальний завод», забезпечити відновлення прибутковості та збільшити економічну ефективність та конкурентоспроможність на ринку. Оптимізація витрат на виробництво 1 кг продукції дасть змогу проводити гнучку цінову політику, що стане для підприємства його конкурентною перевагою. Тому для кожного суб'єкта господарювання важливим є пошук шляхів вдосконалення виробничого обліку витрат та їх зниження з метою покращення показників господарської діяльності та забезпечення високого економічного результату у вигляді чистого прибутку.

Менеджер, який приймає рішення на основі облікової інформації може не замислюватися над тим, що різні методи розрахунків можуть давати різні, а в окремих випадках, навіть, протилежні результати. В результаті виникає ситуація, коли за необхідності знижувати ціни приймається рішення ціни підвищувати. Те саме може стосуватися і обсягів виробництва, коли за відсутності розуміння приймається рішення знизити обсяги виробництва замість їх збільшення. Подібна ситуація може скластися в тому числі внаслідок некоректного розподілу накладних витрат між окремими видами продукції чи у часі.

Тому для аналізованого державного підприємства «Попівський експериментальний завод», яке було збитковим у 2019 та 2020 роках, вкрай важливим є розширення облікової системи за рахунок створення ефективного виробничого обліку. Дана система дозволить всебічно охоплювати протікання всіх виробничих процесів та результати господарської діяльності на всіх рівнях управління – від вищого керівництва і аж до конкретного робочого місця рівнях. Виробничий облік дає змогу на основі обліку звичайного синтезувати елементи всіх видів господарського обліку, а також елементи економічного аналізу, що забезпечить можливість активного спостереження за величиною, напрямком, доцільністю та

ефективністю витрачання виробничих ресурсів та калькулювання собівартості продукції.

Пропоновану до запровадження у ДП «Попівський експериментальний завод» схему виробничого обліку можна представити у вигляді схеми, що представлена на рис. 3.1.

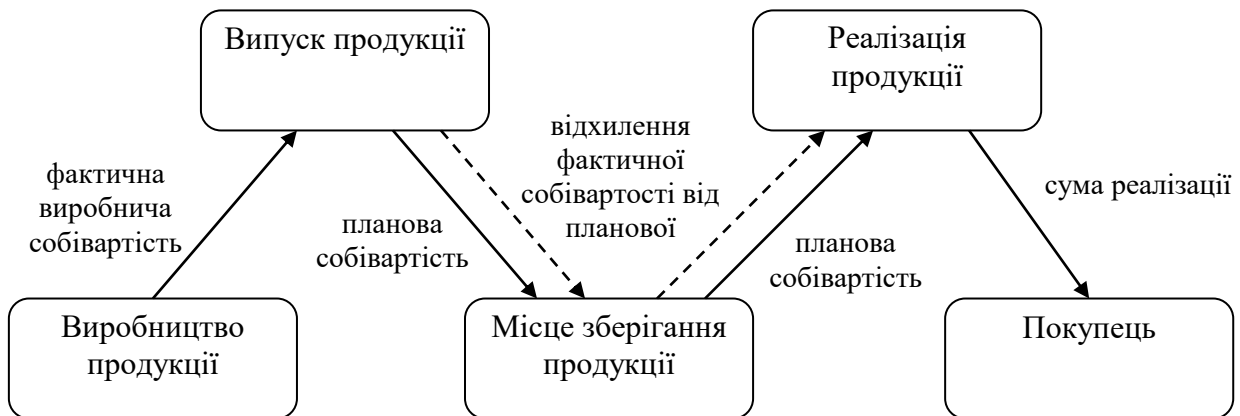


Рисунок 3.1 – Пропонована схема виробничого обліку у ДП «Попівський експериментальний завод»

Завдання виробничого обліку як єдиного процесу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в бухгалтерському обліку включають:

- постійний контроль за витратами на виробництво готової продукції та її якістю, збереженням запасів і їх величиною;
- своєчасне та грамотне документальне оформлення здійснюваних для виробництва продукції витрат;
- чіткий контроль за обсягами виробництва продукції та їх відповідністю встановленим планам за кількістю, номенклатурою та асортиментом;
- точне та своєчасне калькулювання собівартості одиниці продукції з метою можливості встановлювати оптимальні для підприємства та споживачів ціни, що дозволять покривати витрати та забезпечувати прибуткову діяльність підприємства.

В рамках розробки облікової політики ДП «Попівський експериментальний завод» в області управлінського обліку в частині формування собівартості продукції пропонується використання наступних проводок (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Пропоновані для використання проводки у виробництві (прямі витрати)

Дт	Кт	Опис проводки	Документ-підстава
231	2011	Відпущені сировина та матеріали зі складу у виробництво	Лімітно-забірна карта М-8 і чи вимога-накладна М-11
232	2012	Відпущені покупні напівфабрикати в основне виробництво	Лімітно-забірна карта М-8 і чи вимога-накладна М-11
231, 232	661	Нарахована заробітна плата робітникам, задіяним в основному виробництві	Розрахунково-платіжна відомість ф. Т-49
231, 232	651	Нараховано соціальні виплати робітникам основного виробництва	Довідка-розрахунок, розрахунок авансових платежів за ЄСВ, декларація по ЄСВ
231, 232	631, 632	Списано вартість робіт і послуг виробничого характеру, виконаних сторонніми організаціями	Акт прийому-передачі
24	23	Списано на основне виробництво частина втрат від браку (неминучий брак)	Акт про виникнення браку
23 (91)*	24	Віднесено до складу виробничої собівартості продукції втрати від технічно неминучого непоправного браку	Акт про виникнення браку
80	20, 22, 28	Відображена частина витрат допоміжних виробництв, загальноцехових витрат на витрати основного виробництва	Довідка-розрахунок
232 (91)	80		
809	63, 68	Списано вартість робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями для допоміжних виробництв	Акт прийому-передачі
232 (91)	809		

Примітка: \* – рахунок 91 використовують у тому випадку, якщо на підприємстві втрати від браку не виділено в окрему статтю калькуляції.

Розглянемо рахунок 91 загальновиробничі витрати підприємства і ті проводки, що використовуються при обліку загальновиробничих витрат.

Представимо списання загальногосподарських витрат ДП



«Попівський експериментальний завод» на рис. 3.2.



Рисунок 3.2 – Списання загально виробничих витрат у ДП «Попівський експериментальний завод»

Загальновиробничі витрати включають:

- 1) Витрати пов'язані з управліннями виробництвом;
- 2) витрати на амортизацію ОЗ (Основні засоби) та НМА (Нематеріальні активи);
- 3) Витрати з утримання, експлуатації та ремонту ОЗ та НМА загальновиробничого призначення, оренду, страхування;
- 4) Витрати пов'язані з вдосконаленням виробничих технологій та процесів;
- 5) Витрати пов'язані з технологічним контролем, технікою безпеки та забезпеченням охорони праці;
- 6) Витрати з охорони навколишнього середовища.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат на підприємстві ведеться по кожному цеху (виробництву та ін.) окремо за перерахованою номенклатурою статей. Загальновиробничі витрати розподіляються в кінці місяця пропорційно прямим витратам.

Зміни до облікової політики ДП «Попівський експериментальний завод» у частині формування та розподілу загальновиробничих витрат пропонується відображати наступною кореспонденцією рахунків (табл. 3.2).

При формуванні робочого плану рахунків у ДП «Попівський експериментальний завод» необхідно передбачити можливість отримання інформації про постійні та змінні витрати за видами продукції з урахуванням специфіки галузі, в той час як чинний план рахунків орієнтований на

угруповання витрат за статтями калькуляції.

Таблиця 3.2 – Пропоновані проводки для обліку загально виробничих витрат у ДП «Попівський експериментальний завод»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нараховано амортизацію необоротних активів загально виробничого призначення	83	13
		91	83
2	Передано запаси для використання в загально виробничих цілях	80	20, 22, 28
		91	80
3	Передано напівфабрикати власного виробництва для використання в загально виробничих цілях	91	25
4	Списано витрати на службові відрядження апарату управління цеху (дільниці)	84	372
		91	84
5	Списано витрати загально виробничого призначення, раніше обліковані у складі витрат майбутніх періодів (наприклад, передплата періодичних видань)	84	39
		91	84
6	Нараховано забезпечення майбутніх виплат загально виробничого призначення (наприклад, забезпечення виплат відпусток персоналу апарату управління цехом)	81, 82, 84	47
		91	81, 82, 84
7	Виконано роботи, надано послуги загально виробничого призначення сторонніми організаціями	84	63, 685
		91	84
8	Нараховано заробітну плату загально виробничому персоналу	81	661
		91	81
9	Нараховано ЄСВ на заробітну плату загально виробничого персоналу	821	651
		91	821
10	Списано вартість послуг і робіт допоміжних цехів підприємства, використаних для загально виробничих цілей	91	232
11	Нараховано податки, збори та обов'язкові платежі, що підлягають віднесенню до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	84	64
		91	84
12	Списано змінні та розподілені постійні загально виробничі витрати на витрати виробництва	23	91
13	Уключено нерозподілені постійні загально виробничі витрати до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	90	91

Інформація про постійні та змінні витрат дає змогу визначити оптимальний обсяг виробництва кожного виду продукції, виділити найбільш рентабельні види продукції, приймати найбільш ефективні управлінські рішення по витратах і випуску або вибуття з виробництва нерентабельних видів продукції.

Виробничий облік витрат пропонується вести у ДП «Попівський експериментальний завод» в цілому, центрам фінансової відповідальності (ЦФВ) та місцям виникнення витрат, структурним підрозділам, групах та видах продукції. Для практичної реалізації цієї рекомендації необхідно розробити структуру ЦФВ та місць виникнення витрат. При цьому потрібно керуватися ієрархією передачі управлінської звітності - від нижчої ланки до вищої всередині підприємства. Запропонована структура центрів відповідальності приведена на рис. 3.3.

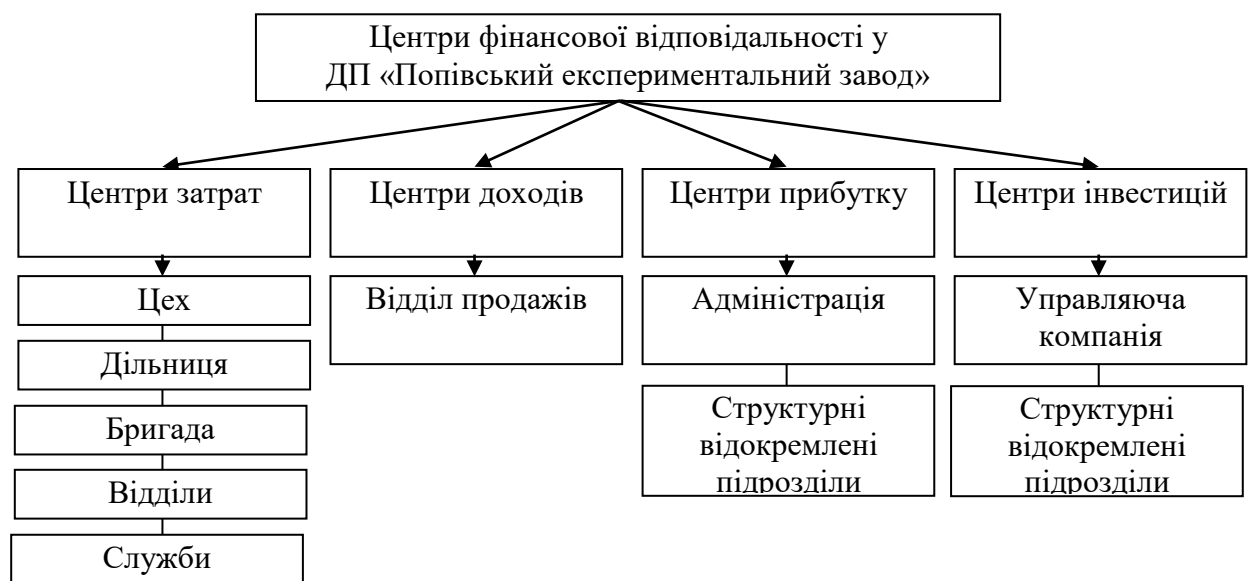


Рисунок 3.3 – Пропонована структура центрів фінансової відповідальності ДП «Попівський експериментальний завод»

Інтегрована система обліку, що включає бухгалтерський та виробничий облік повинна бути побудована на основі використання єдиної системи рахунків. Рахунки виробничого та фінансового обліку, на яких відображаються прями та загальновиробничі витрати на виробництво продукції ДП «Попівський експериментальний завод», будуть вестися на основі єдиної системи рахунків бухобліку без їх виділення рахунків в систему виробничого обліку. Системність обліку передбачає єдність принципів відображення облікової інформації, взаємозв'язок реєстрів обліку

та внутрішньої звітності, забезпечення в необхідних випадках узгодження даних управлінського обліку з показниками фінансового обліку та звітності, формування єдиної облікової політики фінансового та управлінського обліку. Для передачі даних з виробничого обліку у фінансовий слід використовувати спеціальний рахунок, наприклад, 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки».

Таким чином, наведені пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат за рахунок розробки облікової політики у частині виробничого обліку витрат та калькулювання собівартості продукції дозволять аналізованому підприємству ДП «Попівський експериментальний завод» покращити організацію обліку витрат, інформаційна база якого стане основою для прийняття обґрунтованих рішень у сфері управління підприємством. Розроблено кореспонденцію рахунків виробничого обліку прямих та загально виробничих витрат. Виробничий облік витрат запропоновано вести у ДП «Попівський експериментальний завод» в цілому, центрах фінансової відповідальності (ЦФВ) та місцям виникнення витрат, структурним підрозділам, групах та видах продукції. Для цього розроблено відповідну структуру центрів фінансової відповідальності підприємства. При формуванні робочого плану рахунків передбачено можливість отримання інформації про постійні та змінні витрати за видами продукції з урахуванням специфіки господарської діяльності ДП «Попівський експериментальний завод». При цьому рахунки виробничого і фінансового обліку, що відображають витрати на виробництво, будуть вестися в єдиній системі рахунків бухобліку без відокремлення рахунків в систему виробничого обліку.

### 3.2. Напрями зменшення витрат та відновлення прибуткової діяльності підприємства

За весь аналізований період з 2018 по 2020 роки аналізоване державне підприємство «Попівський експериментальний завод» мало нестабільний фінансовий стан, що підтверджувалося неефективними використанням

майна, збитковою діяльністю за підсумками 2019 та 2020 років (збиток у 2019 році 1652 тис. грн. та у 2020 році збиток у 630 тис. грн.), неможливістю покриття зобов'язань наявними в підприємства активами (при балансовій вартості активів у 2020 році у 37386 тис. грн. зобов'язання становили 55876 тис. грн.), а також від'ємним значенням власного капіталу (-18490 тис. грн.), що викликано накопиченими впродовж попередніх періодів непокритими збитками (-24144 тис. грн. за підсумками 2020 року).

У частині управління витратами та калькуляції собівартості продукції (багатофункціонального розріджувача) виявлені недоліки включали наявність фактів необґрунтованого списання витрат, здійснення непродуктивних та понаднормативних витрат, фактично нижча реалізаційна ціна продукції у порівнянні з її повною собівартістю.

Так, у 2020 році мали місце наступні факти неефективного управління витратами:

- виникнення непродуктивних витрат у сумі 506,6 тис. грн. в результаті псування продуктів незавершеного виробництва (меляси). Непридатність продуктів незавершеного виробництва у подальшому використанні у виробничому процесі потребувало їх утилізації та відповідно втрати майбутніх доходів;

- споживання електроенергії понад встановлені нормативи призвело до виникнення непродуктивних витрат на загальну суму у 123,5 тис. гривень;

- виникнення непродуктивних витрат у сумі 93,4 тис. грн, що були віднесені на собівартість виробленої продукції в результаті нарахування амортизації на основні засоби, використання яких впродовж тривалого часу не здійснювалося;

- неефективна політика щодо дотримання податкового законодавства призвела (реєстрація податкових накладних в ЄРПН) до нарахування штрафів та пені на загальну суму у 254,8 тис. грн.

Якщо поррахувати всі заяві витрати у 2020 році, які можна було б уникнути завдяки ефективному управлінню та прийняттю правильних

господарських рішень, то загальна сума економія могла б скласти 978,3 тис. грн. При цьому непокритий збиток державного підприємства «Попівський експериментальний завод» в останньому звітному році становив 630 тис. грн. Таким чином, підприємство мало можливість завершити 2020 рік із прибутком у 348,3 тис. грн. (978,3-630) за умови ефективного управління витратами.

У частині управління доходами політика, рішення та дії ДП «Попівський експериментальний завод» також у 2020 році мали значні недоліки та упущення, що не дало в повній мірі реалізувати потенціал підприємства. Як показав проведений аналіз, найбільшим упущенням є продаж продукції споживачам за цінами, які фактично є нижчими за повну собівартість. Так, у 2002 році розрахункова повна собівартість 1 кг багатофункціонального розріджувача становила 18,34 грн, а реалізаційна ціна без ПДВ – 17,05 грн за 1 кг. Подібний підхід до формування відпускної ціни порушує вимоги ст. 42 Господарського кодексу України [6], де відзначено метою діяльності підприємства є отримання прибутку.

Серед інших в напрямів, де підприємство втрачало доходи у 2020 році, було сфера надання послуг з оренди приміщень. Причиною втрат є занижка вартість оренди та зниження загальної площі орендованих приміщень, сідача в оренду виробничих площ підприємства без відповідного укладання договорів.

Взаємодія з боржниками та дебіторами також є неефективною на підприємстві, а втрати доходів у 2020 році оцінено на рівні 42,5 тис. грн. При цьому загальна сума дебіторської заборгованості за поставлену продукцію за підсумками 2020 року становила 2588 тис. грн.

Однак найбільш слабким місцем у формуванні доходів ДП «Попівський експериментальний завод» варто назвати нестабільну роботу впродовж року. Як було встановлено за документами внутрішньої звітності, у 2020 році підприємство відпрацювало лише 161 день при тому, що кількість робочих днів становила 251 день (64,1%). В результаті підприємство

недоотримало доходів на загальну суму 33882,5 тис. грн.

Ліквідація непродуктивних втрат є резервом для зниження собівартості продукції, що виробляється на державному підприємстві ДП «Попівський експериментальний завод» (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Планова калькуляція собівартості 1 кг «розріджувача багатофункціонального»

Показник	Сума, тис. грн.			Витрати на 1 кг, грн		
	факт (2020 р.)	план	Різниця	факт (2020 р.)	план	Різниця
Матеріальні витрати, всього, в т. ч.	58172	57541,9	-630,1	16,36	16,19	-0,18
- сировина та інші допоміжні матеріали	47591	47084,4	-506,6	13,39	13,25	-0,14
- паливно-мастильні матеріали	69	69	0	0,02	0,02	0,00
- електроенергія	1457	1333,5	-123,5	0,41	0,38	-0,03
- газ природний	9055	9055	0	2,55	2,55	0,00
Витрати на оплату праці	3894	3894	0	1,10	1,10	0,00
Відрахування на соціальні заходи	999	999	0	0,28	0,28	0,00
Нарахована амортизація	509	415,6	-93,4	0,14	0,12	-0,03
Інші операційні витрати	1619	1364,2	-254,8	0,46	0,38	-0,07
Всього / повна собівартість	65193	64214,7	-978,3	18,34	18,06	-0,28

Наведені у табл. 3.3 розрахунки засвідчують, що за рахунок ліквідації непродуктивних втрат (зниження витрат сировини та матеріалів, ефективне використання електроенергії, правильне нарахування амортизації та дотримання податкового законодавства) собівартість 1 кг «розріджувача багатофункціонального» знизиться до 18,06 грн (зниження на 0,28 грн на 1 кг).

Оцінку впливу заходів щодо зниження витрат та забезпечення доходів на плановий рік здійснимо з урахуванням повного завантаження виробничих потужностей та встановлення відпускної ціни на продукцію підприємства у розрахунку +10% до повної собівартості.

Плановий обсяг виробництва визначається з урахуванням середньодобового обсягу виробництва та максимальної кількості робочих

днів:  $3554,7 \text{ тон} / 161 \text{ день} \times 251 \text{ день} = 5541,8 \text{ тон}$

Виручка розраховується виходячи із планового обсягу виробництва (5541,8 тон) та ціни реалізації ( $19,87 = 18,06 * 1,1$ ).

Виручка на плановий період =  $5541,8 * 19,87 = 110122,2$  тис. грн.

Результати розрахунків узагальнено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Фінансові результати діяльності ДП «Попівський експериментальний завод» з урахуванням запропонованих заходів

Показник	2020 рік	План	Зміна	
			абс.	відн., %
Обсяг виробництва, тон	3554,7	5541,8	1987,1	55,9
Виручка, тис. грн.	60612,0	110122,2	49510,2	81,7
Витрати, тис. грн.	65193	100111,1	34918,1	53,6
Операційний прибуток, тис. грн.	-4581,0	10011,1	14592,1	-318,5

Як свідчать дані табл. 3.4 за рахунок реалізації запропонованих заходів підприємство відновить прибуткову діяльність у порівнянні з операційними збитками 2020 року на рівні 4581 тис. грн., плановий операційний прибуток складе 10011,1 тис. грн., тобто більше 10 млн. грн. Таким чином, це підтверджує доцільність практичної реалізації запропонованих заходів на підприємстві ДП «Попівський експериментальний завод»



## ВИСНОВКИ

Формування витрат на виробництво та їх облік мають велике значення для фінансово-господарської діяльності організації. Якщо виробничий облік ведеться в організації вірно, керівництво організації зможе проаналізувати дані витрати, виявити частку тих чи інших витрат у собівартості продукції, встановити причини зростання витрат на виробництво і надалі вжити заходів щодо їх скорочення з метою зниження собівартості.

У першому розділі роботи були визначено загальні теоретичні основи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Зокрема, було розкрито сутність та роль виробничих витрат, а також наведено класифікацію виробничих витрат. Основною для проведення досліджень у першому розділі роботи були різноманітні наукові та нормативно-правові джерела інформації. Результати першого розділу роботи виступили основою для проведення ґрунтовних досліджень діючої практики організації виробничого обліку на досліджуваному підприємстві.

Попівський експериментальний завод є державним підприємством. Підприємство останніми роками спеціалізується на виробництві «Розріджувача багатофункціонального». За підсумками 2020 року середньооблікова чисельність працівників на підприємстві склала 73 особи. обсяги виробництва на підприємстві є нестабільними. Найгіршим для підприємства виявився 2020 рік, коли підприємство відпрацювало всього 161 робочий день, за які було вироблено 3554,7 тон продукції. Це на 28,5% менше порівняно з 2019 роком та на 3,3% менше порівняно з 2018 роком. Підприємство було збитковим у 2019-2020 роках. Збиток у 2020 році – 630 тис. грн.

Організація та ведення бухгалтерського обліку на аналізованому підприємстві ДП «Попівський експериментальний завод» здійснюється переважно в ручний спосіб із використанням паперових носіїв. Аналіз витрат показав відсутність явної тенденції змін у їх розмірах. При цьому відзначено,

що динаміка витрат відповідала зміні в обсягах виробництва продукції, яке у 2019 році порівняно з 2018 роком було збільшено на 35,3%, а вже у 2020 році – знизилося на 28,5%. Основна частка в операційних витратах припадає на матеріальні витрати, які формують близько 90% всіх операційних витрат підприємства.

Аналіз особливостей обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у ДП «Попівський експериментальний завод» показав, що виробничий облік має негативний вплив на результати фінансово-господарської діяльності аналізованого підприємства. Зокрема, реалізація продукції «багатофункціонального розріджувача» за відпускною ціною нижчою за її собівартості призводить до недоотримання доходів та збитковості підприємства. Виявлено факти здійснення непродуктивних витрат на загальну суму 506,6 тис. грн (з ПДВ), які понесло підприємств в результаті порушення технологічного процесу та псування і неможливості подальшого використання продуктів незавершеного виробництва сировина (меляса).

З метою покращення показників діяльності підприємства у конструктивному розділі роботи визначено напрями вдосконалення виробничого обліку та калькулювання собівартості продукції у ДП «Попівський експериментальний завод».

Наведені пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат за рахунок розробки облікової політики у частині виробничого обліку витрат та калькулювання собівартості продукції дозволять аналізованому підприємству ДП «Попівський експериментальний завод» покращити організацію обліку витрат, інформаційна база якого стане основою для прийняття обґрунтованих рішень у сфері управління підприємством. Розроблено кореспонденцію рахунків виробничого обліку прямих та загально виробничих витрат. Виробничий облік витрат запропоновано вести у ДП «Попівський експериментальний завод» в цілому, центрах фінансової відповідальності (ЦФВ) та місцям виникнення витрат, структурним підрозділам, групах та

видах продукції. Для цього розроблено відповідну структуру центрів фінансової відповідальності підприємства. При формуванні робочого плану рахунків передбачено можливість отримання інформації про постійні та змінні витрати за видами продукції з урахуванням специфіки господарської діяльності ДП «Попівський експериментальний завод». При цьому рахунки виробничого і фінансового обліку, що відображають витрати на виробництво, будуть вестися в єдиній системі рахунків бухобліку без відокремлення рахунків в систему виробничого обліку.

За рахунок реалізації запропонованих заходів підприємство відновить прибуткову діяльність у порівнянні з операційними збитками 2020 року на рівні 4581 тис. грн., плановий операційний прибуток складе 10011,1 тис. грн., тобто більше 10 млн. грн. Таким чином, це підтверджує доцільність практичної реалізації запропонованих заходів на підприємстві ДП «Попівський експериментальний завод».

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безверхий К. В. Ще раз про тлумачення сутності понять «затрати» і «витрати», «витрати виробництва» та «виробнича собівартість». *Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування*. № 2 (52). С. 222–228.
2. Безверхий К.В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект : монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 276 с.
3. Бондаренко Т. Ю. Витрати на виробництво продукції як елемент формування та розвитку виробничо-господарського механізму. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2011. Випуск 8 (29). Ч. 2. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/en\\_oif/2011\\_8\\_2/9.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2011_8_2/9.pdf) (дата звернення: 24.05.2021).
4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Житомир: ЖІТІ, 2000. 640 с.
5. Германенко Л. М. Витрати як економічна категорія та об'єкт обліку. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. № 2. С. 26-33.
6. Господарський кодекс України: закон України від 16 січня 2003 року з останніми змінами та доповненнями № 436-IV № 1396-IX від 15.04.2021 р. / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 24.05.2021).
7. Грінченко А. В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та втрати. *Економічний форум*. 2012. № 3. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/ekfor/2012\\_3/1.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/ekfor/2012_3/1.pdf) (дата звернення: 24.05.2021).
8. Демченко В.С., Денисюк І.М. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції. *Матеріали конференції Державного університету "Житомирська політехніка"*. 2019. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/01/346.pdf> (дата звернення: 14.04.2021).

9. Дерій В. Термін “витрати” та його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 154–160.
10. Дерій В.А., Попіна С.Ю. Економічні показники витрат підприємства та собівартості продукції в обліку, статистиці й аналізі. *Облік і фінанси*. 2015. № 2. С. 15-21.
11. Державне підприємство "Попівський експериментальний завод» (код ЄДРПОУ – 00375220): офіційний сайт сервісу моніторингу реєстраційних даних українських компаній та судового реєстру для захисту від рейдерських захоплень і контролю контрагентів «Опендатабот». URL: <https://opendatabot.ua/c/00375220> (дата звернення: 24.05.2021).
12. Жадан М.І., Скидан О.О. Оптимізація структури витрат підприємства в собівартості послуг. *Сталий розвиток економіки*. 2015. №3. С. 221–227.
13. Івашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат. *Бухгалтерский учет*. 2013. № 5. С. 15-18.
14. Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку. *Економіка та управління на транспорті*. 2015. Вип. 1. С. 79–90.
15. Котлярів С.А. Управление затратами: учебное пособие. СПб.: Питер, 2001. 160 с.
16. Крушельницька О.В. Управління витратами. Житомир: ЖДТУ, 2005. 196 с.
17. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Київ: Каравела, 2004. 568 с.
18. Кулинич М.Б. Процеси формування собівартості продукції : монографія. Луцьк : РВВ «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2006. 204 с.
19. Лега О.В., Мокієнко Т.В., Приймак Т.Б., Сіренко О.В., Яловега Л.В. Облік витрат та калькулювання собівартості допоміжних виробництв у

сільському господарстві. Журнал “Інвестиції: практика та досвід”. 2021. №10. С. 40-47.

20. Лень В.С. Методи розподілу непрямих виробничих витрат та їх вплив на собівартість продукції. *Вісник Чернігівського державного технічного університету*. 2012. № 3 (60). С. 298-306.

21. Меліхова Т.О., Троян О.В., Лауреанті Д.С. Удосконалення методики внутрішнього контролю витрат на виробництво для підвищення економічної безпеки підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 3. С. 34-41.

22. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції лікєро-горілочаної промисловості з урахуванням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: за станом на 7 січня. 2021 р. / Державний департамент продовольства України. Київ: Держдепартамент продовольства, 2003. 152 с. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/handle/123456789/4630> (дата звернення: 24.05.2021).

23. Михальська О.Л., Швець В.Г. Управлінський облік та аналіз виробничих витрат: монографія. Київ: Видавничий дім «Кондор», 2018. 228 с.

24. Москаленко В.А. Механізм впровадження системи управління витратами на підприємствах агропромислового виробництва. *Agroecological journal*. 2021. №1. С. 196-205. URL: <http://journalagroeco.org.ua/article/download/227425/229068> (дата звернення: 24.04.2021).

25. Національне положення стандарт бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 р. / Верховна Рада України. URL: <http://www.minagro.kiev.ua> (дата звернення 13.04.2021).

26. Наче прорвало каналізацію: чому у Конотопі іноді так смердить?: офіційний сайт міського порталу «Inform.Sumy.ua». URL: <http://inform.sumy.ua/news1/index.php?id=183727> (дата звернення: 24.05.2021).

27. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. Київ.: КНЕУ, 2004. 411 с.
28. Петришина Н.С., Гончарук Н.С. Класифікація витрат. *Наука й економіка*. 2014. № 3. С. 60-63.
29. Плаксієнко В.Я., Яловега Л.В., Лега О.В., Прийдак Т.Б., Мокієнко Т.В., Канцедал Н.А. *Управлінський облік: навч. посібник [для студ. вищих навч. закл.]*; за ред. В.Я. Плаксієнка. Полтава: ПП «Астроя», 2018. 250 с.
30. Подмешальська Ю.В., Понякіна К.Ю. Облік та аудит виробничих витрат на підприємстві. *Журнал "Інвестиції: практика та досвід"*. 2020. №23. С. 64-70.
31. Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Абрамова І.С. Актуальні аспекти розподілу загальновиробничих витрат у системі обліку. *Агросвіт*. 2018. № 24. С. 54-59.
32. Подмешальська Ю.В., Косяк А.В. Удосконалення методики аудиту собівартості реалізованої продукції. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 5. С. 51-57.
33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 24.05.2021).
34. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций Киев: Изд. дом «Максимум», 2004. 600 с.
35. Сарапіна О.А., Місюра О.Ю. Організація змішаного обліку витрат виробництва, управлінський аспект його провадження. *Вісник Херсонського національного технічного університету*. 2020. № 4. С. 220-229.
36. Скрипник М.І. Визначення сутності понять «витрати» та «затрати». *Міжнародний збірник наукових праць*. 2010. Випуск 2(17). С. 308-312.
37. Статут Державного підприємства «Попівський експериментальний

завод»: наказом Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства від 03.03.2020 №401. URL: <https://www.me.gov.ua> (дата звернення: 24.05.2021).

38. Столяр Л.Г. Сутність «витрат» через призму бухгалтерського обліку. *Економіка. Управління. Інновації*. 2015. Випуск № 1 (13). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui\\_2015\\_1\\_37](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2015_1_37) (дата звернення: 24.04.2021).

39. Сухарева Л. А., Петренко С.Н. Контролінг – основа управління бизнесом. К.: Ника-центр, 2005. 208 с.

40. Тлущкевич Н.В., Нужна О.А. Методика обліку витрат: фінансовий, податковий та управлінський аспект. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2017. Вип. 14. С. 207-216.

41. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства. А. М. Турило,. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.

42. Філіп (Попович) Л.В. Економічний зміст і класифікація витрат. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2011. № 36. С. 206–211.

43. Хмелевська А. В. Облікова систематизація витрат підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету. Сер.: Економіка*. 2014. Т. 1, № 3. С. 197-200.

44. Шмиголь Н.М., Рибалко О.М., Єременко П.В. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах. *Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки*. 2015. № 3. С. 108-114.



## ДОДАТОК А

## SUMMARY

Accounting for production costs and calculating the cost of production. – Qualifying bachelor's thesis. Sumy State University, Sumy, 2021.

The bachelor's thesis focuses on the economic essence and classification of production costs, the general principles of production accounting and costing are considered. The main problem aspects concerning the production accounting and the analysis of calculation of the prime cost of production at the investigated enterprise are revealed. The main ways of cost reduction and restoration of profitable activity for development of accounting policy in the part of production accounting of expenses for calculation of prime cost of production at the enterprise are developed.

Key words: cost accounting, calculation, cost of production.

## АНОТАЦІЯ

Облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. – Кваліфікаційна робота бакалавра. Сумський державний університет, Суми, 2021 р.

У роботі досліджено економічну сутність та класифікацію виробничих витрат, розглянуто загальні принципи виробничого обліку і калькулювання собівартості. Виявлено основні проблемні аспекти стосовно виробничого обліку та аналізу калькулювання собівартості продукції на досліджуваному підприємстві. Розроблено основні напрями зменшення витрат та відновлення прибуткової діяльності за розробки облікової політики у частині виробничого обліку витрат на калькулювання собівартості продукції на підприємстві.

Ключові слова: облік витрат, калькуляція, собівартість продукції.

## ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1 – Підходи до трактування поняття “виробничих витрат”

Джерело	Розкриття поняття
1	2
К.Безверхий	Елемент фінансової звітності, який визначається П(С)БО та МСБО для складання фінансової звітності.
Т.Бондаренко	Достовірно оцінена величина економічних ресурсів, споживання яких у визначеному періоді призводить до змін у складі активів та зобов'язань підприємства та сприяє досягненню цілей його діяльності.
А.Грінченко	Вартість усіх ресурсів, що використовуються в процесі діяльності підприємства для досягнення основної мети.
В.Дерій	Повністю або частково використані у процесі господарської фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами й іншими юридичними та фізичними особами.
М.І. Жадан, О.О.Скидан	Сума ресурсів, витрачених на виробництво продукції (робіт, послуг), а також вартісна оцінка спожитих у процесі виробництва матеріалів, палива, основних засобів, трудових ресурсів, фінансових активів та інших витрат.
М.Скрипник	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками)».
Л. Столяр	Зменшення активів (грошових коштів, іншого майна) і (та) виникнення зобов'язань у звітному періоді в результаті господарської діяльності підприємства, що призводить до зменшення економічних вигод та зменшення власного капіталу
Л. Філіп (Попович)	Виражена в грошовому вимірнику сума спожитих в процесі господарської діяльності економічних ресурсів підприємства або збільшення його зобов'язань
Ф.Ф. Бутинець	Витратами називаються витрати у виробничому процесі праці й засобів виробництва для виготовлення продукції
С.А. Котляров	Вартість ресурсів (матеріальних та трудових), які використовуються для виробництва продукції, отримання прибутку чи досягнення іншої мети організації.
В.В Сопко	Поняття витрат формують використовуючи у процесі виробництва різні речовини та сили природи н виготовлення нового продукту. Грошовий вираз суми затрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття «собівартість». Зміст термінів «витрати» і «собівартість» пропонується в понятті витрати виробництва. «Витрати виробництва» – це сходинка від абстрактного, якою є вартість, до конкретного – собівартості
А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило	Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.

## Продовження додатку Б

1	2
В.Б. Івашкевич	Відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта.
В.П. Савчук	Зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства.
О.В. Крушельницька	Грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, надання послуг.
Л.А. Сухарева, С.Н. Петренко	Сума видатків, зазначених підприємством на момент придбання товарів або послуг.

## ДОДАТОК В

Таблиця В.1 – Класифікація витрат підприємства

Ознаки	Характеристика витрат
1	2
1. За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Виробництво, цех, дільниця, технологічний переділ, служба
2. За видами продукції, робіт, послуг	На виробі, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію
3. За єдністю складу (однорідністю) витрат	Одноелементні та комплексні
4. За видами витрат	За економічними елементами та за статтями калькуляції
5. За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі та непрямі
6. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні та постійні
7. За календарними періодами	Поточні, довгострокові, одноразові
8. За доцільністю витрачання	Продуктивні та непродуктивні
9. За визначенням відношення до собівартості продукції	На продукцію та відповідного періоду
10. За етапом операційного циклу	Витрати, пов'язані з виробництвом продукції Витрати, пов'язані зі збутом продукції
11. За ступенем доцільності	Корисні витрати Марні витрати
12. Залежно від доцільності прийняття рішення	Релевантні Нерелевантні
13. За можливістю контролю	Контрольовані Неконтрольовані

## ДОДАТОК Г

Баланс підприємства ДП «Попівський експериментальний завод» за 2018-2020 рр.

Актив	Код рядка	Роки		
		2018	2019	2020
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи:	1000	0	0	0
первісна вартість	1001	0	0	0
накопичена амортизація	1002	0	0	0
Незавершені капітальні інвестиції	1005	751	751	751
Основні засоби:	1010	1532	2372	5564
первісна вартість	1011	12156	13154	17125
знос	1012	10624	10782	11564
Інвестиційна нерухомість:	1015	0	0	0
первісна вартість	1016	0	0	0
знос	1017	0	0	0
Довгострокові біологічні активи:	1020	0	0	0
первісна вартість	1021	0	0	0
накопичена амортизація	1022	0	0	0
Довгострокові фінансові інвестиції:				
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	0	0
інші фінансові інвестиції	1035	0	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0	0
Відстрочені податкові активи	1045	0	0	0
Гудвіл	1050	0	0	0
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0	0	0
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0	0
Усього за розділом I	1095	2283	3123	6315
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	10323	26534	10829
Виробничі запаси	1101	1972	17317	10712
Незавершене виробництво	1102	45	383	21
Готова продукція	1103	8306	8834	96
Товари	1104	0	0	0
Поточні біологічні активи	1110	0	0	0
Депозити перестраховування	1115	0	0	0
Векселі одержані	1120	0	0	0
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	3022	2816	2588
Дебіторська заборгованість за розрахунками:				

## Продовження додатку Г

1	2	3	4	5
за виданими авансами	1130	535	1782	1735
з бюджетом	1135	0	0	1
у тому числі з податку на прибуток	1136	0	0	0
з нарахованих доходів	1140	0	0	0
із внутрішніх розрахунків	1145	0	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	33	27	9654
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	88	2	0
Готівка	1166	0	0	0
Рахунки в банках	1167	0	0	0
Витрати майбутніх періодів	1170	0	0	0
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0	0	0
у тому числі в:				
резервах довгострокових зобов'язань	1181	0	0	0
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	0	0
резервах незароблених премій	1183	0	0	0
інших страхових резервах	1184	0	0	0
Інші оборотні активи	1190	1698	5915	6264
Усього за розділом II	1195	15699	37076	31071
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	0	0
Баланс	1300	17982	40199	37386

Пасив	Код рядка	2018	2019	2020
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	2927	2927	2927
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	0	0
Капітал у дооцінках	1405	1974	1974	1974
Додатковий капітал (ст. 320, 330 )	1410	753	753	753
Емісійний дохід	1411	0	0	0
Накопичені курсові різниці	1412	0	0	0
Резервний капітал	1415	0	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-36092	-37744	-24144
Неоплачений капітал	1425	0	0	0
Вилучений капітал	1430	0	0	0
Інші резерви	1435	0	0	0
Усього за розділом I	1495	-30438	-32090	-18490
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0	0
Пенсійні зобов'язання	1505	0	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	0	0	0
Інші довгострокові зобов'язання (ст. 450+470)	1515	0	0	0

## Продовження додатку Г

1	2	3	4	5
Довгострокові забезпечення (ст. 410)	1520	0	0	0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу (ст. 400)	1521	0	0	0
Цільове фінансування	1525	0	0	0
Благодійна допомога	1526	0	0	0
Страхові резерви, у тому числі:	1530	0	0	0
резерв довгострокових зобов'язань; (на початок звітного періоду)	1531	0	0	0
резерв збитків або резерв належних виплат; (на початок звітного періоду)	1532	0	0	0
резерв незароблених премій; (на початок звітного періоду)	1533	0	0	0
інші страхові резерви; (на початок звітного періоду)	1534	0	0	0
Інвестиційні контракти;	1535	0	0	0
Призовий фонд	1540	0	0	0
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	0	0
Усього за розділом II	1595	0	0	0
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
Короткострокові кредити банків	1600	0	0	0
Векселі видані	1605	29	29	29
Поточна кредиторська заборгованість:				
за довгостроковими зобов'язаннями (ст.510)	1610	0	0	0
за товари, роботи, послуги	1615	20850	42744	43506
за розрахунками з бюджетом	1620	21681	24481	7395
у тому числі з податку на прибуток	1621	28	28	0
за розрахунками зі страхування	1625	656	87	82
за розрахунками з оплати праці	1630	205	232	239
за одержаними авансами	1635	360	360	360
за розрахунками з учасниками	1640	0	0	0
із внутрішніх розрахунків	1645	10	10	10
за страховою діяльністю	1650	0	0	0
Поточні забезпечення	1660	0	0	0
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0	0
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	4629	4346	4255
Усього за розділом III	1695	48420	72289	55876
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	0	0
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0	0	0
Баланс	1900	17982	40199	37386

## ДОДАТОК Д

Звіт про фінансові результати ДП «Попівський експериментальний завод» за  
2018-2020 рр.

Стаття	Код рядка	Роки		
		2018	2019	2020
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	58802	83414	60612
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	56692	78384	56999
Валовий: прибуток / збиток	2090(5)	2110	5030	3613
Інші операційні доходи	2120	0	0	3651
Адміністративні витрати	2130	1369	1903	2265
Витрати на збут	2150	0	0	0
Інші операційні витрати	2180	4990	4349	5629
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток / збиток	2190(5)	-4249	-1222	-630
Дохід від участі в капіталі	2200	0	0	0
Інші фінансові доходи	2220	0	0	0
Інші доходи	2240	2421	171	0
Дохід від благодійної допомоги	2241	0	0	0
Фінансові витрати	2250	0	0	0
Втрати від участі в капіталі	2255	0	0	0
Інші витрати	2270	958	601	0
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	0	0	0
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток / збиток	2290(5)	-2786	-1652	-630
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	0	0	0
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0	0
Чистий фінансовий результат: прибуток / збиток	2350(5)	-2786	-1652	-630

## Елементи операційних витрат

Стаття	Код рядка	Роки		
		2018	2019	2020
Матеріальні затрати	2500	63504	79144	58172
Витрати на оплату праці	2505	2364	3028	3894
Відрахування на соціальні заходи	2510	620	795	999
Амортизація	2515	112	126	509
Інші операційні витрати	2520	2513	2411	1619
Разом	2550	69113	85504	65193