

ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»

Факультет економіки та менеджменту

(повне найменування інституту, назва факультету)

Кафедра управління і фінансово-економічної безпеки

(повна назва кафедри)

«До захисту допущено»

Завідувач кафедри

Попова О.Ю..

(підпис)

(ініціали, прізвище)

“ ” 2022 р.

Випускна кваліфікаційна робота

Магістр

(освітньо-кваліфікаційний рівень)

на тему: «Удосконалення обліку витрат операційної діяльності та
калькулювання собівартості промислового підприємства»

Виконала: студентка 2-го курсу, групи ОПМ-21а

Спеціальності (напрямку підготовки) 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

Власенко А. І.

(прізвище та ініціали)

(підпис)

Керівник: професор кафедри УФЕБ, д.е.н., проф. Лизунова О.М.,

(посада, науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

(підпис)

Рецензент: доцент кафедри економіки підприємства, к.е.н.

Придятько Е.М.,

(посада, науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

(підпис)

Нормоконтролер доцент кафедрис УФЕБ, к.е.н. доцент Антоненко В.М.

(посада, науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

(підпис)

« » 2022

*Засвідчую, що у цій дипломній роботі
немає запозичень з праць інших
авторів без відповідних посилань*

Студент _____

(підпис)

ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»

Факультет економіки та менеджменту

Кафедра управління і фінансово-економічної безпеки

Освітній ступінь магістр

Напрямок підготовки (спеціальність) 071 Облік і оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедри

_____/О.Ю.Попова/

“ ____ ” _____ 2022 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ МАГІСТРА

Власенко Аліна Ігорівна

1. Тема кваліфікаційної роботи «Удосконалення обліку витрат операційної діяльності та калькулювання собівартості промислового підприємства», керівник роботи: Лизунова Олена Миколаївна, д.е.н., професор

затверджені наказом по університету «26» вересня 2022 р № 442

2. Строк подання студентом її роботи: 18 листопада 2022 року.

3. Вихідні дані до роботи: нормативні акти, Міжнародні та Національні стандарти бухгалтерського обліку, праці провідних науковців, наукова література, фінансова звітність підприємства ТОВ «ЗЕМО» за 2019 – 2021 роки, систематизована інформація щодо обліку витрат й калькулювання собівартості продукції ТОВ «ЗЕМО».

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки: теоретичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості промислових підприємств, аналіз обліку операційних витрат та калькулювання собівартості на підприємстві ТОВ «ЗЕМО», удосконалення обліку операційних витрат та калькулювання собівартості на ТОВ «ЗЕМО».

5. Перелік графічного матеріалу: теоретичні засади обліку витрат та калькулювання собівартості промислових підприємств, аналіз фінансово-економічного стану, аналіз організації обліку та калькулювання собівартості на підприємстві ТОВ «ЗЕМО», шляхи вдосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості виробництва продукції на ТОВ «ЗЕМО».

6. Консультанти розділів кваліфікаційної роботи:

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
Розділ 1. Теоретичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості промислових підприємств	Лизунова О.М.	03.10.2022	21.10.2022
Розділ 2. Аналіз обліку операційних витрат та калькулювання собівартості на підприємстві ТОВ «ЗЕМО»	Лизунова О.М.	12.09.2022	30.09.2022
Розділ 3. Удосконалення обліку операційних витрат та калькулювання собівартості на ТОВ «ЗЕМО»	Лизунова О.М.	24.10.2022	11.11.2022
Нормоконтроль	Антоненко В.М.	01.12.2022	01.12.2022

7. Дата видачі завдання: 12.09.2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ п/п	Найменування етапів кваліфікаційної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1	Розділ 2. Аналіз обліку операційних витрат та калькулювання собівартості на підприємстві ТОВ «ЗЕМО»	12.09.2022 – 30.09.2022	Виконано
2	Розділ 1. Теоретичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості промислових підприємств	03.10.2022 – 21.10.2022	Виконано
3	Розділ 3. Удосконалення обліку операційних витрат та калькулювання собівартості на ТОВ «ЗЕМО»	24.10.2022 – 11.11.2022	Виконано
4	Заклучне оформлення роботи, перевірка роботи на оригінальність	14.11.2022 – 25.11.2022	Виконано
5	Підготовка доповіді, презентації та ілюстраційного матеріалу	25.11.2022 – 05.12.2022	Виконано

Студент

_____ **Власенко А.І.**
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи _____ **Лизунова О.М.**

АНОТАЦІЯ

Власенко А.І. Удосконалення обліку витрат операційної діяльності та калькулювання собівартості промислового підприємства / Випускна кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – ДВНЗ ДонНТУ, Луцьк, 2022.

Зміст анотації. Магістерську роботу присвячено дослідженню теоретичних основ обліку витрат операційної діяльності та калькулювання собівартості промислового підприємства. Визначено економічну сутність витрат промислового підприємства. Досліджено складові собівартості, що впливають на особливості обліку. Проаналізовано сучасні методи обліку операційних витрат та калькулювання собівартості. Розглянуто загальну характеристику діяльності підприємства ТОВ «ЗЕМО» та проаналізовано його фінансово-економічний стан. Проведено аналіз обліку операційних витрат на підприємстві ТОВ «ЗЕМО», що складають калькуляцію собівартості виробництва продукції. Встановлено можливі заходи вдосконалення існуючої системи обліку витрат та калькулювання собівартості на досліджуваному підприємстві та розроблено механізми їх впровадження.

Ключові слова: операційні витрати, методи обліку, виробнича собівартість, статті калькуляції, внутрішній аудит, промислове підприємство.

Список публікацій здобувача:

Власенко А.І., Удосконалення обліку витрат операційної діяльності та калькулювання собівартості промислового підприємства: матеріали XIV Міжнар. наук.-практ. конф. (5 листопада 2022 р). / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 16. Луцьк: ВПІ Луцького національного технічного університету, 2022. С. 57-59.

SUMMARY

A. I. Vlasenko Perfection of cost accounting of operational activity and costing of industrial enterprise / Graduate qualification for the master's degree in specialty 071 «Accounting and taxation». – DVNZ DonNTU, Lutsk, 2022.

Content of the annotation. The master's work is devoted to the study of the theoretical foundations of accounting for operating expenses and costing of an industrial enterprise. The economic essence of the costs of an industrial enterprise is determined. The components of the cost that affect the features of accounting are investigated. Modern methods of accounting of operating expenses and costing are analyzed. The general characteristics of the enterprise "ZEMO" LLC are considered and its financial and economic condition is analyzed. The analysis of accounting of operating expenses at the enterprise "ZEMO" LLC, which make up the cost of production, is carried out. Possible measures to improve the existing system of cost accounting and costing at the studied enterprise and developed mechanisms for their implementation.

Key words: operating costs, accounting methods, production costs, costing items, internal audit, industrial enterprise.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ	10
1.1. Сутність витрат та їх класифікація	10
1.2. Організація обліку операційних витрат і калькулювання собівартості продукції за її складовими	19
1.3. Сучасні методи обліку операційних витрат та калькулювання собівартості продукції: український та зарубіжний досвід	25
Висновки до розділу 1	35
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ЗЕМО»	37
2.1. Загальна характеристика діяльності підприємства ТОВ «ЗЕМО».....	37
2.2. Аналіз фінансово-економічного стану ТОВ «ЗЕМО» за 2019 – 2021 рр.	41
2.3. Аналіз обліку операційних витрат підприємства та калькулювання собівартості ТОВ «ЗЕМО».....	48
2.3.1. Облік прямих витрат ТОВ «ЗЕМО».....	48
2.3.2. Облік накладних витрат ТОВ «ЗЕМО»	62
2.3.3. Калькулювання собівартості продукції ТОВ «ЗЕМО»	65
Висновки до розділу 2	69
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА ТОВ «ЗЕМО».....	71
3.1. Заходи щодо вдосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості виробництва продукції.....	71
3.2. Шляхи вдосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості виробництва продукції на ТОВ «ЗЕМО».....	72
Висновки до розділу 3.....	966
ВИСНОВКИ	97
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	100
ДОДАТКИ	106

ВСТУП

На сучасному етапі центральне місце у системі бухгалтерського управлінського обліку належить обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, оскільки стан їх організації прямо впливає на визначення результатів господарської діяльності промислових підприємств, їх ціноутворення та дієвості управлінських рішень з урахуванням сучасної і достовірної інформації.

Актуальність обраної теми полягає у тому, що в процесі виробництва промислової продукції виникають витрати, а правильний їх облік веде до зниження собівартості, а тож і отриманню рентабельної продукції. Тому облік витрат та калькулювання собівартості продукції, а також шляхи щодо вдосконалення їх організації є важливою метою для управлінців підприємств.

Метою написання даної магістерської роботи є дослідження теоретичних та практичних аспектів організації обліку операційних витрат та калькулювання собівартості промислових підприємств, а також розробка можливих шляхів їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети, що визначає зміст дослідження, в роботі передбачено вирішити наступні **основні задачі**:

- систематизувати та поглибити теоретичні уявлення щодо сутності та значущості операційних витрат промислового підприємства;
- дослідити складові собівартості, що впливають на особливості обліку операційних витрат;
- проаналізувати сучасні методи обліку операційних витрат та калькулювання собівартості;
- розглянути загальну характеристику діяльності підприємства ТОВ «ЗЕМО»;
- проаналізувати фінансово-економічний стан досліджуваного підприємства;

- провести аналіз обліку операційних витрат на підприємстві ТОВ «ЗЕМО», що складають калькуляцію собівартості виробництва продукції;
- на підставі дослідження зарубіжного досвіду встановити можливі заходи вдосконалення існуючої системи обліку витрат та калькулювання собівартості на досліджуваному підприємстві;
- розробити механізми впровадження за встановленими шляхами вдосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості на підприємстві ТОВ «ЗЕМО».

Об'єктом дослідження було обрано витрати промислового підприємства ТОВ «ЗЕМО», що складають виробничу собівартості готової продукції.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні питання організації обліку операційних витрат та калькулювання собівартості на промисловому підприємстві.

Дослідження проводилося за використанням загальнонаукових **методів**: індукції та дедукції, аналізу і синтезу – при вивченні економічної характеристики інформаційного забезпечення обліку витрат; порівняльних оцінок.

Інформаційною базою написання дипломної роботи є законодавчі нормативні акти, праці провідних науковців, наукова література, періодичні видання, річна фінансова звітність та матеріали щодо обліку витрат й калькулювання собівартості продукції підприємства ТОВ «ЗЕМО».

Основний науковий результат полягає в удосконаленні обліку витрат операційної діяльності та калькулювання собівартості через впровадження на промисловому підприємстві ТОВ «ЗЕМО» елементів ABC-системи обліку та внутрішнього аудиту.

При цьому *удосконалено*:

- систему обліку операційних витрат та калькулювання собівартості промислового підприємства ТОВ «ЗЕМО»;
- організацію оперативного обліку та управління операційними витратами ТОВ «ЗЕМО».

Дістали подальшого розвитку:

- теоретичні положення щодо методів обліку операційних витрат та калькулювання собівартості згідно зарубіжної облікової практики;
- основи організації внутрішнього аудиту згідно міжнародних стандартів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що теоретичні та методичні положення магістерської роботи доведено до рівня конкретних рекомендацій щодо удосконалення обліку витрат операційної діяльності та калькулювання собівартості промислового підприємства ТОВ «ЗЕМО».

Особистий внесок магістранта. Кваліфікаційна робота є самостійно виконаною науковою працею, у якій на основі теоретичних та методологічних аспектів проведено аналіз існуючої системи обліку операційних витрат та калькулювання собівартості промислового підприємства ТОВ «ЗЕМО» та виявлено шляхи щодо його удосконалення.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи. Апробацію матеріалів з магістерської роботи надруковано у збірнику матеріалів XIV Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та здобувачів освіти «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 5 листопада 2022 р.).

Публікації. Результати наукових досліджень опубліковані в тезах «Вдосконалення методології обліку витрат на виробництво в умовах глобалізації економіки» збірнику матеріалів XIV Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та здобувачів освіти «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк) загальним обсягом 0,15 д.а.

Обсяг і структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (60 найменувань на 6 сторінках) та додатків (на 5 сторінках). Загальний обсяг кваліфікаційної роботи становить 110 сторінок, основний зміст викладено на 90 сторінках. Робота містить 32 таблиці і 33 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Сутність витрат та їх класифікація

В сучасних умовах реформування ринкових відносин в Україні якісно змінюються інструменти управління економікою, в тому числі облік, контроль та аналіз господарської діяльності. Головним об'єктом в системі управління промисловим підприємством є процес обліку, аналізу та контролю витрат господарської діяльності.

Будь-яке промислове підприємство, незалежно від форми власності, використовує матеріальні, трудові, фінансові, інформаційні та інші види ресурсів для виробництва продукції. Залучення та використання цих ресурсів пов'язане із витратами.

Економічна теорія трактує поняття «витрати» як «грошовий вираз обсягу використовуваних підприємством ресурсів для виробництва та реалізації продукції за певний період часу – квартал, рік» [1].

За вищенаведеним визначенням можна дати наступну характеристику витрат:

- витрати – це грошова оцінка ресурсів, що забезпечують принцип виміру різних видів ресурсів;
- витрати мають характер цільової установки, тобто вони пов'язані із загальним процесом виробництва та реалізації продукції або із будь-якою його стадією;
- витрати визначені періодом часу, тобто вони мають бути віднесені на продукцію за певний період часу.

Витратами також визнаються спожиті ресурси господарської діяльності, що на певний період часу відображались у складі готової продукції чи відвантажених товарів [2].

Отже, витрати визнаються витратами якщо їх споживання призводить до отримання підприємством доходу. В цей момент такі витрати повинні відображатися вже не на рахунках бухгалтерського обліку, а у звіті про прибутки та збитки, при цьому формуючи прибуток від реалізації товарів (робіт, послуг).

Економічний зміст поняття «витрати» аналогічний «виробничим витратам», проте на практиці в бухгалтерському та управлінському обліку вживається саме термін «витрати», а в економічному аналізі – «виробничі витрати». У міжнародній практиці обліку та звітності термін «витрати» виражає сукупність ресурсів, що були спожиті фірмою для виготовлення готової продукції для реалізації [3].

Зарубіжними авторами категорія витрат характеризується коротко і просто: наприклад, «витрати – це вартісна оцінка споживання товарів та послуг» або «під витратами розуміють спожиті ресурси чи гроші, які потрібно заплатити за товари та послуги» тощо [4,5].

Далі розглянемо визначення поняття «витрати» за національними нормативними актами, що регулюють процес їх обліку (див. рис. 1.1).

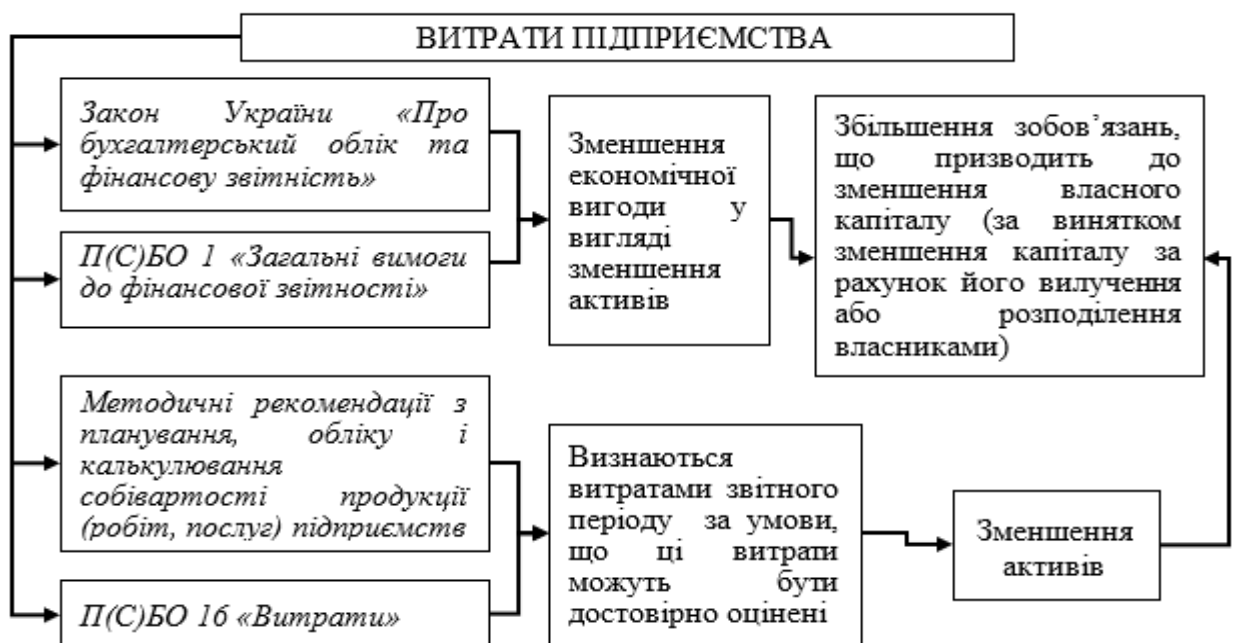


Рис. 1.1. Визначення поняття витрат підприємства згідно національних нормативних документів [6,7,8,9]

Примітка: Джерело: складено автором за даними [6,7,8,9]

Отже, наведені стандарти на рис. 1.1, мають загальний характер та застосовуються підприємствами різних форм власності (крім бюджетних установ і банків). Відповідно до галузевого спрямування міністерствами та відомствами розроблено методичні рекомендації, що регулюють організації обліку витрат та калькування собівартості продукції у відповідних галузях .

Інформація про витрати дуже важлива як для промислового підприємства, так і для її зовнішніх користувачів. До останніх належать органи державного управління, податкові органи, інвестори, кредитори та замовники продукції. Дані про витрати для зовнішніх користувачів повинні бути сформованими у «Звіті про фінансові результати» згідно дієвого податкового законодавства, а також прийнятим стандартам бухгалтерського обліку та фінансової звітності [10].

В сучасних умовах євроінтеграції України набуває актуальності трансформація обліку витрат відповідного до міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ). Тож в якості нормативного забезпечення, з метою правильного формування витрат в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, на промислових підприємствах України можуть використовуватися П(С)БО або МСФЗ.

Слід зазначити, що відображення витрат в обліку за вищезазначеними стандартами є досить розбіжними. Наприклад, на відміну від вітчизняного стандарту П(С)БО 16, що визначає одну категорію витрат, МСФЗ відокремлює наступні дві категорії витрат:

- витрати на продукт – витрати, що формують прибуток підприємства від реалізації продукції та прямо пов'язані з придбанням або виготовленням активів;
- витрати періоду – витрати, що не включаються до складу вартості запасів, так як є витратами звітного періоду [11].

Тож за допомогою таблиці 1.1 розглянемо відмінності щодо вимог визнання та оцінки витрат підприємств за національними та міжнародними стандартами.

Таблиця 1.1

Відмінності характеристики витрат за П(С)БО та МСФЗ [7,11]

Порівняльна ознака	П(С)БО	МСФЗ
1. Стандарт, який регламентує	16 «Витрати»	Єдиного спеціалізованого стандарту немає
Визнання витрат	В момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди	На основі зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів. Припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають спільно від однієї операції
2. Оцінка витрат	Спеціальні правила оцінки витрат відсутні	
3. Перелік витрат, що відображаються у Звіті про фінансові результати	Наявний	Відсутній
4. Класифікація та групування витрат	Класифікує витрати за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат	Передбачає розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та не пов'язані із звичайною діяльністю
5.Формування собівартості	Має місце некомпенсоване зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не приводить до збільшення активів	Виробничі витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки як видатки, що не дають майбутньої економічної вигоди

Примітка: Джерело: складено автором за даними [7,11]

Отже, як видно з таблиці 1.1, принципи формування витрат за національними та міжнародними стандартами мають значні відмінності, що впливають на формування собівартості, а отже, й на фінансовий результат. Тож задля правильного формування фінансових звітів при переході на МСФЗ більшість національних промислових підприємств використовує перелік витрат, наведений в П(С)БО 16, оскільки його вимоги не суперечать загальним вимогам щодо відбиття витрат згідно концептуальної основи фінансової звітності.

Так як діяльність промислових підприємств включає в себе операційну, інвестиційну та фінансову діяльності, тож, відповідно, виділяють також три групи витрат підприємства (див. рис. 1.2).



Рис. 1.2. Поділ витрат за видами діяльності підприємства [12,13,14]

Примітка: Джерело: складено автором за даними [12,13,14]

Тож далі зосередимо увагу на розгляді операційних витрат, оскільки саме вони складають основну частину витрат промислових підприємств та забезпечують більшу частку їх доходу.

Розглянемо класифікацію витрат, при застосовуванні якої можна забезпечити ефективність організації обліку на підприємстві та правильність визначення собівартості виробництва промислової продукції (див. табл. 1.2):

Таблиця 1.2

Загальна класифікація операційних витрат [12]

Ознака класифікації	Групування витрат
1	2
1. За способом перенесення собівартості на продукцію	Прямі Непрямі
2. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Постійні Змінні

Продовження таблиці 1.2

1	2
3. За місцем виникнення	Витрати виробництва; Витрати цеху; Витрати дільниці; Витрати функціональних служб;
4. За видами продукції	Витрати на вироби Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
5. За відношенням витрат до процесу виробництва	Основні Накладні
6. За доцільністю витрачання	Ефективні (продуктивні), Неефективні (непродуктивні)
7. За відношенням до собівартості продукції	Витрати на продукцію Витрати періоду
8. За видами витрат (економічним змістом)	Витрати за економічними елементами, Витрати за статтями калькуляції

Примітка: Джерело: складено автором за автором за даними [12]

Далі детальніше ознайомимося із головними характеристиками складових класифікації витрат, наведеної в таблиці 1.2.

Залежно від способу перенесення витрат собівартості на продукцію розрізняють прямі і непрямі витрати промислового підприємства (див. рис. 1.3).

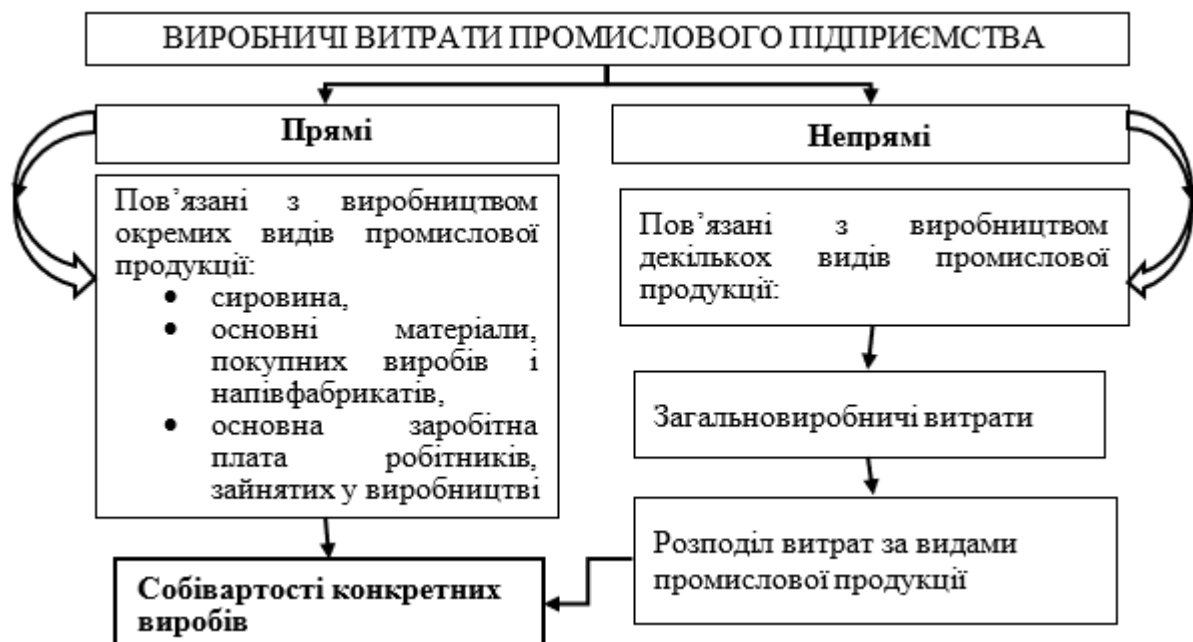


Рис. 1.3. Поділ операційних витрат за способом перенесення собівартості на продукцію [15]

Примітка: Джерело: складено автором за автором за даними [15]

Отже, аналізуючи рис. 1.3, можна зробити висновок, що для різних промислових підприємств одні й ті самі види витрат можуть бути і прямими і не прямими через різні особливості технологічного процесу, тому такий поділ витрат можна вважати умовним.

Важливо зазначити, що вищенаведений поділ не ототожнюється з поділом витрат на основні та накладні, так як деякі основні витрати можуть бути розподілені на собівартість продукції непрямым шляхом, та навпаки – деякі накладні витрати можуть бути прямо розподілені на собівартість продукції.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат розрізняють змінні та постійні витрати. Згідно П(С)БО 16 перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюється підприємствами самостійно із їх зазначенням в «Наказі про облікову політику підприємства». При цьому загальновиробничі витрати мають особливий порядок їх розподілу (див. рис. 1.4).



Рис. 1.4. Процедура розподілу загальновиробничих витрат [16,17]

Примітка: Джерело: складено автором за даними [16,17]

Отже, як видно з рис. 1.4, на постійні загальновиробничі витрати не здійснює вплив зміна обсягу діяльності. При цьому вони відносяться до виробничої собівартості продукції підприємства при нормальній потужності, яку визначають як середній очікуваний обсяг діяльності, що може бути досягнуто в умовах звичайної діяльності (п. 4 П(С)БО 16) [7]. Постійні нерозподілені витрати належать подальшому розподілу за встановленою базою розподілу.

В свою чергу, фактичний обсяг виробництва звітного періоду може бути більше або менше від нормальної потужності. Під базою розподілу витрат розуміють показник, на основі якого встановлюється норматив для подальшого розподілу загальновиробничих витрат, маючий форму кількісного виміру певного фактору, який чинить найбільший вплив на обсяг відповідних витрат [17].

Витрати на виробництво за місцем виникнення групуються за цехами, дільницями та іншими функціональними службами підприємств. Тобто групування відбувається за відповідальними центрами, згідно організаційної структури підприємства. При цьому такі центри виступають самостійними об'єктами обліку (див. рис. 1.5).

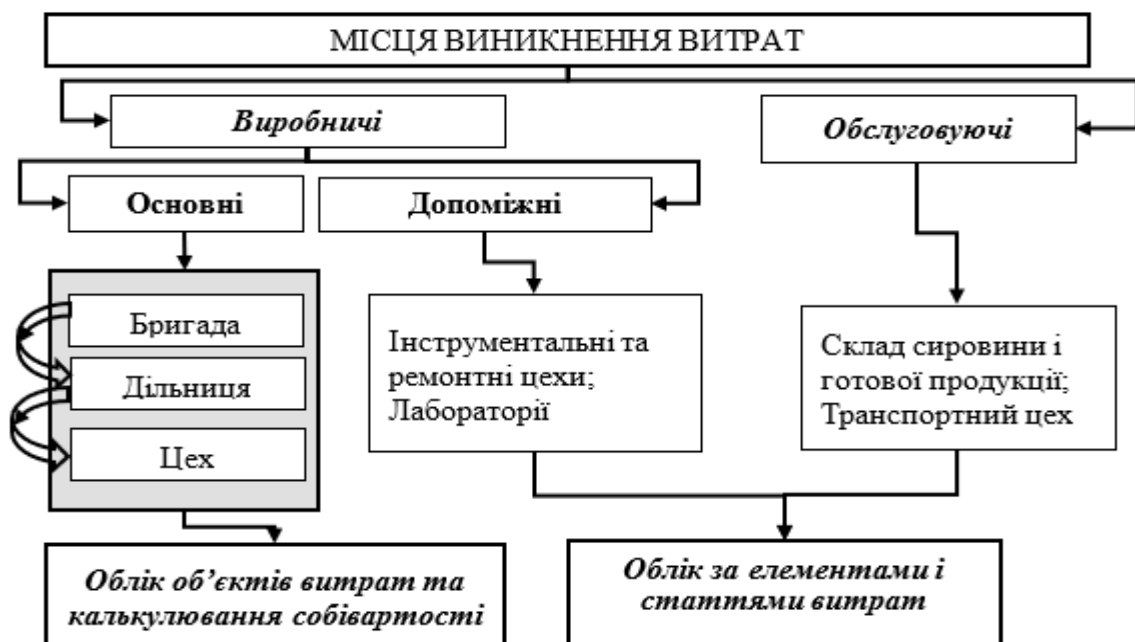


Рис. 1.5. Організація обліку за місцями виникнення витрат [18]

Примітка: Джерело: складено автором за автором за даними [18]

Отже, як видно з рис. 1.5, виробничі місця виникнення витрат складаються із основного та допоміжного виробництва, при цьому вони становлять значну кількість місць споживання ресурсів, що мають різний технологічний рівень. В основних відповідальних центрах витрати обліковуються в частині об'єктів обліку витрат і калькулювання собівартості промислової продукції, а в допоміжних та обслуговуючих центрах облік відбувається за елементами та статтями витрат.

Класифікація витрат за видами продукції дає змогу визначення економічної вигідності виробництва за окремими видами продукції. За доцільністю витрачання витрати класифікують на ефективні та неефективні (див. рис. 1.6).



Рис. 1.6. Виділення неефективних витрат та їх класифікація [19]

Примітка: Джерело: складено автором за даними [19]

Отже, при організації обліку витрат необхідним є виділення неефективних витрат. Це обґрунтовано необхідністю своєчасного перешкодження включення наднормативних операційних витрат у виробничу собівартість.

1.2. Організація обліку операційних витрат і калькулювання собівартості продукції за її складовими

Суб'єкти господарювання повинні мати чітке розуміння про прибутковість всієї продукції, що ними виробляється, а отже, необхідним є визначення витрат, що відносяться до одиниці продукції, призначеної для внутрішнього споживання та реалізації. Тобто необхідним є здійснення на підприємстві процесу калькулювання собівартості продукції.

Собівартість продукції, робіт, послуг виступає вартісною оцінкою витрат, використовуваних у процесі виробництва та реалізації продукції [20]. Отже, собівартість характеризує рівень використання всіх ресурсів, що знаходяться в розпорядженні підприємства. Тож вона є якісним показником та може успішно використовуватись для підвищення ефективності управління виробництвом промислового підприємства. В свою чергу, процес калькулювання – це обчислення собівартості одиниці продукції чи послуг за статтями витрат [21].

Обчислення собівартості продукції здійснюється на підставі накопичених даних обліку витрат на виробництво, а облік витрат, зі свого боку, організовується із забезпечення наявності всієї інформації про витрати, що необхідна для калькулювання, контролю та управління собівартістю. Саме тому калькулювання собівартості продукції та облік виробничих витрат можна назвати взаємоузгодженими процесами.

Згідно організаційним засадам обліку витрат витрати на підприємстві групуються за об'єктами обліку, місцями виникнення витрат та економічними елементами.

По-перше розглянемо сутність об'єкта обліку витрат та об'єкта калькулювання. Зазначимо, що правильний вибір таких об'єктів є важливим задля достовірного визначення собівартості продукції, при цьому вони взаємопов'язані один з одним, але можуть мати розбіжності один з іншим (див. рис. 1.7).

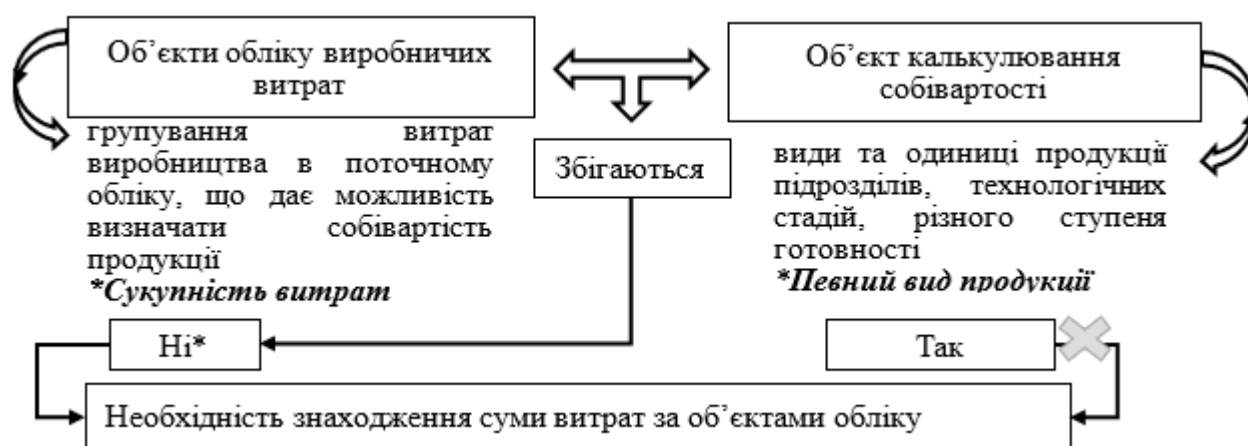


Рис. 1.7. Сутність об'єктів обліку витрат та об'єкти калькулювання промислових підприємств [21]

Примітка: Джерело: складено автором за автором за даними [21]

У зв'язку з тим, що для більшості галузей промисловості характерно наявність невідповідності об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання одиниці продукції, облік операційних витрат проводиться за двома етапами (див. рис. 1.8).

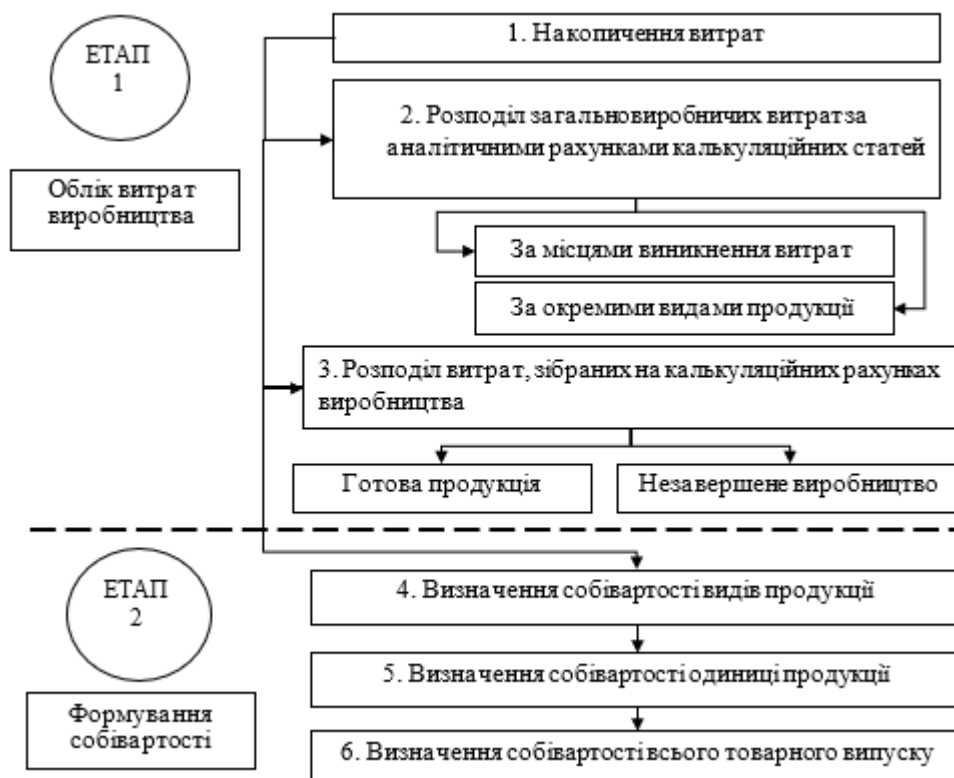


Рис. 1.8. Етапи обліку операційних витрат виробництва [21]

Примітка: Джерело: складено автором за автором за даними [21]

Отже, як видно з рис. 1.8., на першому етапі організовується аналітичний та бухгалтерський облік операційних витрат та відбувається їх розподіл між об'єктами витрат виробництва. На другому етапі вже формується та визначається собівартість як одиниці, так і всієї сукупності виробленої продукції.

Забезпечення повною, достовірною та оперативною інформацією про операційні витрати, що формують собівартість продукції, є основною умовою ефективного управління виробничим підприємством [22]. Тож далі розглянемо склад операційних витрат, які включаються до собівартості продукції та підлягають групуванню за місцями виникнення витрат та економічними елементами витрат.

Підприємства промисловості визначають три види собівартості: повну, виробничу собівартість та собівартість реалізованої продукції. Кожна з цих видів собівартості включає різну сукупність операційних витрат підприємства (див. рис. 1.9).

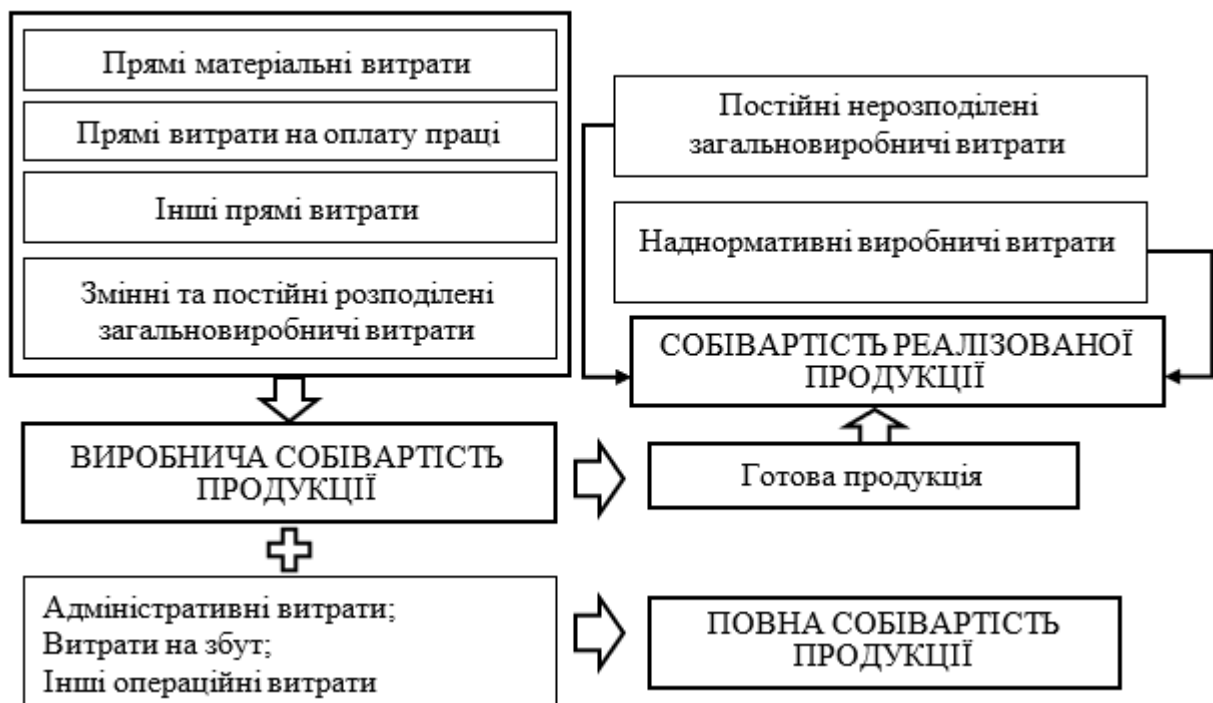


Рис. 1.9. Розподіл операційних витрат підприємства між виробничою собівартістю та собівартістю реалізованої продукції [7]

Примітка: Джерело: складено автором за даними [7]

Отже, як видно з рис. 1.9, виробнича собівартість становить частину собівартості реалізованої продукції та включає себе лише ті витрати, що прямо пов'язані виробництвом продукції, при цьому підлягають розподілу на кожну одиницю об'єкта калькулювання. На її основі здійснюється оцінка готової продукції напівфабрикатів та окремих деталей.

У таблиці 1.3. більш детально наведемо складові виробничої собівартості продукції та собівартості її реалізації.

Таблиця 1.3

Перелік витрат, що включаються до собівартості [7,23]

Вид витрат	Склад витрат	Характеристика витрат	Норма
Прямі матеріальні витрати	Сировина; Матеріали; Комплектуючі; Напівфабрикати; Паливо; Енергія; Тара	Становлять основу продукції, яка виробляється, включаючи інші матеріали, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат за мінусом вартості повернутих відходів	П(С)БО 16 п. 12
Прямі витрати на оплату праці	Всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства	Можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.	П(С)БО 16 п.13
Інші прямі витрати	Відрахування на соціальні заходи; Плата за оренду земельних і майнових паїв Амортизація; Втрати від браку	Усі інші витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.	П(С)БО 16 п. 14
Загальновиробничі витрати	Перелік і склад підприємством у розрізі постійних та змінних витрат.	встановлюється самостійно	П(С)БО 16 п. 16
Наднормативні виробничі витрати	Витрачання ресурсів на виробництво понад тих норм, що затверджені уповноваженими органами.	Включаються до собівартості реалізованої продукції тільки в тому випадку, якщо вони не пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням і порушенням правил зберігання	Лист Мінфіну від 15.04.2005 р. № 31-04220-20-17/6687

Примітка: Джерело: складено автором за даними [7,23]

Зазначимо, що наведений у таблиці 1.3, загальний склад витрат відображає специфіку виробництва промислових підприємств, оскільки частка

матеріальних затрат є переважною в їх загальній структурі. Тобто зазначений склад витрат застосовується з метою подальшого групування витрат.

Необхідність групування за економічними елементами полягає в потреби визначення суми витрат в цілому по підприємству та у розрізі тих видів витрат, що витрачаються на виробництво за певний звітний період. Зазначене групування не передбачає розподіл витрат на окремі види продукції. Також слід зазначити, що групування за елементами не враховує місця виникнення витрат та конкретні вироби, на які використовуються витрати.

Саме тому виникає потреба в групуванні витрат виробництва також за статтями калькуляції, відповідно до яких відбувається подальше обчислення собівартості продукції. Статтею калькуляції прийнято називати певний вид витрат, що складають собівартість як і всієї продукції в цілому, так і у розрізі окремих її видів [24].

На рисунку 1.10. розглянемо етапи створення статей калькулювання, що беруть участь у подальшому визначенні собівартості продукції промислових підприємств.

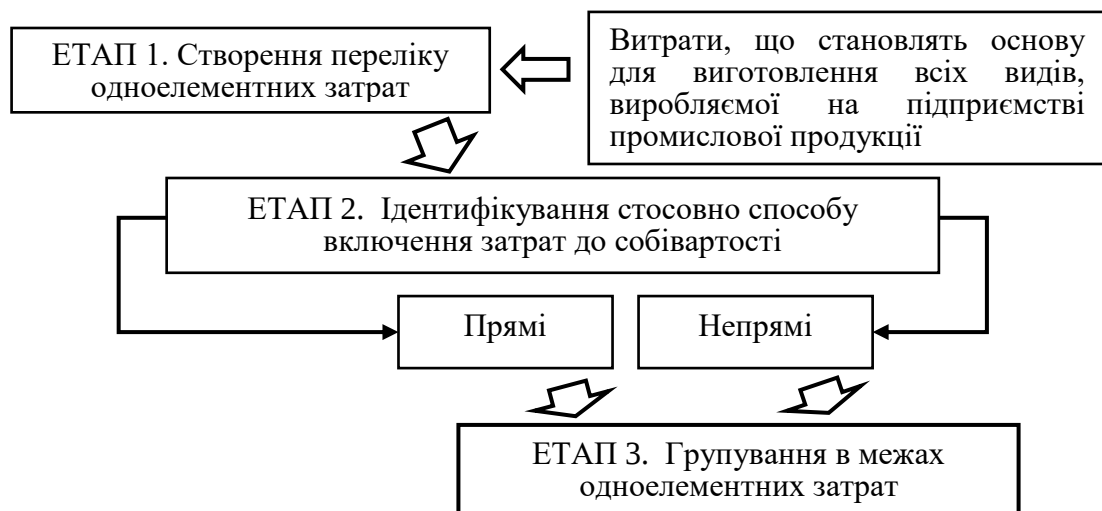


Рис. 1.10. Етапи створення статей калькулювання промислової продукції

Примітка: Джерело: складено автором за даними [24]

За дотриманням нормам, затвердженими у Типових положеннях з планування, обліку і калькулювання собівартості, результатом групування витрат промислової продукції за зазначеною схемою на рис. 1.7 є розроблена

номенклатура статей калькулювання. Аналіз витрат за цими статтями дозволяє зробити оцінку суми економії чи перевитрат витрат у зв'язку з відхиленням фактичної собівартості від планової. Також він дозволяє виділити загальне відхилення у розрізі окремих калькуляційних статей, скласти висновок про характер економічного стану виробництва та, як наслідок, здійснити заходи щодо зниження собівартості продукції [25].

Групування за статтями калькуляції є основою для розрахунку собівартості готових виробів та обчислення витрат за місцями їх виникнення. Тож далі на рис. 1.11 наведемо перелік статей калькуляції, що складають виробничу собівартість продукції у промисловості.



*Підприємства можуть об'єднати наведені статті в одну згідно схеми

Рис. 1.11. Статті калькуляції промислових підприємств, що пов'язані з виробництвом і збутом продукції [9]

Примітка: Джерело: складено автором за даними [9]

У процесі виробництва промислової продукції, зазначені статті на рис. 1.11. використовуються для подальшого калькулювання, тобто обчислення

собівартості одиниці окремих видів продукції, та всієї сукупності виробленої продукції. Калькуляція виступає завершальним етапом урахування витрат на виробництво продукції, в процесі якої групуються витрати і вираховується собівартість продукції. Розрахунок починається з використанням даних про виробничі затрати і кількості отриманої продукції та завершується оцінкою продукції за фактичною собівартістю.

1.3. Сучасні методи обліку операційних витрат та калькулювання собівартості продукції: український та зарубіжний досвід

Метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції – це сукупність прийомів накопичення інформації щодо операційних витрат, завдяки якій відбувається визначення фактичної собівартості продукції та забезпечується контроль за її формуванням [26]. Іншими словами, це система, що складається із різних порядків ведення аналітичного обліку операційних витрат за одиницями об'єктів калькулювання та прийомів їх обчислення.

Існує безліч методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. Слід зазначити, що в різних виробництвах одного підприємства, залежно від його специфіки технології та організації виробництва, може використовуватися одразу декілька методів обліку. Це дає можливість максимального застосування їх окремих переваг.

На сучасному етапі можна виділити дві групи застосування методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції:

- національні – ті, що давно застосовуються в українській обліковій практиці;
- зарубіжні – ті, що нещодавно почали використовуватися в зв'язку з переходом українських підприємств на європейські стандарти (див. рис. 1.12).

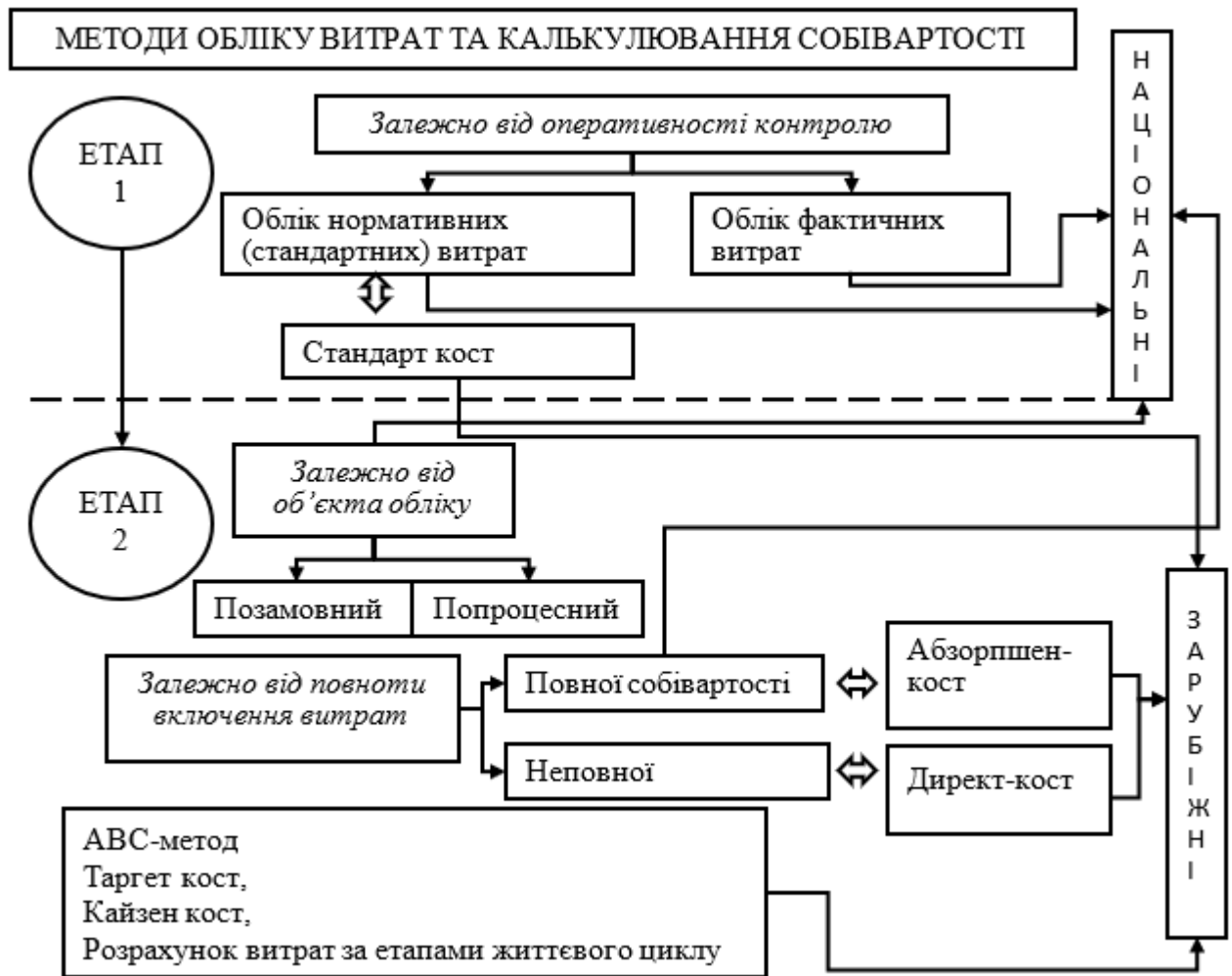


Рис. 1.12. Національні та зарубіжні методи обліку та калькулювання собівартості [27,28]

Примітка: Джерело: складено автором за даними [27,28]

Отже, як видно з рис. 1.12, існують різні методи обліку витрат і розрахунку собівартості продукції. Проте вони мають спільну мету щодо розрахунку собівартості, а саме – отримання інформації про собівартість одиниці продукції задля подальшого ціноутворення, контроль витрат підприємства.

Детальніше роздивимось особливості кожного методу, зазначеного на рис. 1.12, починаючи з традиційних для українських підприємств методів.

Метод позамовного обліку собівартості використовується під час виготовлення окремих виробів чи їх партій за спеціальним замовленням. Його сутність полягає в тому, що всі прямі витрати враховуються за окремими

виробничими замовленнями за заздалегідь встановленими статтями калькуляції, а інші витрати підлягають попередньому розподілу, на основі якого надалі формується собівартість окремих замовлень. Об'єктом обліку витрат та об'єктом калькулювання за позамовним методом є окреме виробниче замовлення. Його собівартість визначається за фактом його готовності.

Попроцесний метод застосовується тих на підприємствах, де наявне масове виробництво продукції, короткий технологічний процес та відсутнє незавершене виробництво [29]. Однак це визначення потребує незначного уточнення, оскільки у деяких галузях промисловості можлива наявність тривалого технологічного процесу.

Сутність попроцесного методу полягає в обліку прямих та непрямих операційних витрат на весь випуск продукції, що здійснюється за наявністю нормативів їх використання. При цьому об'єкти обліку та об'єкти калькулювання за цим методом збігається. Ними виступають відокремлені процеси виробництва.

Послідовність виконуваних операцій за вищенаведеним методом розразимо на рисунку 1.13.



Рис. 1.13. Етапи попроцесної калькуляції [29]

Примітка: Джерело: складено автором за даними [29]

При застосуванні попроцесного методу контролю за собівартістю продукції необхідною умовою є наявність норм витрати виробничих ресурсів, нормативів використання засобів виробництва, організації обліку відхилень фактичних витрат від цих норм і нормативів.

Облік фактичних витрат полягає в послідовному накопиченню даних за фактами понесення витрат, не враховуючи розраховані нормативи. Він будується на таких принципах, як:

- первинні витрати відображаються повною мірою та завжди мають документально оформлене відображення в бухгалтерського обліку;
- витрати у процесі виробництва реєструються в момент виникнення та класифікуються за місцями їх виникнення;
- фактичні витрати відносяться до об'єктів їх обліку та калькулювання [30].

На рисунку 1.14 зобразимо послідовність розрахунку собівартості за обліком фактичних витрат.



Рис. 1.14. Розрахунок собівартості за обліком фактичних витрат [30]

Примітка: Джерело: складено автором за даними [30]

Нормативний метод, на відміну від фактичного, передбачає попередній розрахунок норм витрат з подальшим виявленням відхилень за ними з метою складання оперативної інформації про їх відхилень. Тож алгоритм обліку та калькулювання собівартості містить досить трудомісткий процес, однак його застосування на підприємстві дозволяє отримати достовірну інформацію про витрати, на основі якої можна проводити подальший аналіз та контроль за витратами.

Облік за методами фактичних та нормативних витрат, має спільний результат – виявлення та відображення фактичної собівартості продукції, тобто суми собівартості після закінчення звітного періоду (див. рис. 1.15) .



Рис. 1.15. Етапи калькуляції за нормативним методом [30]

Примітка: Джерело: складено автором за автором за даними [30]

Визначення повної собівартості продукції (аналогічно зарубіжному – «абзорбшен-костинг») – це метод, за яким передбачений повний розподіл

витрат між виробами [31]. Собівартість за цим методом складає прямі та непрямі витрати – ті, що зараховують на собівартість одиниці продукції після розподілу їх між виробами відповідно до обраної бази розподілу.

Одним із альтернативних традиційному вітчизняному підходу до калькулювання є підхід, коли за елементами витрат планується та враховується неповна чи обмежена собівартість. Це метод обліку та калькулювання собівартості за неповною собівартістю, або «директ-костинг». Його суть полягає в тому, що собівартість може включати лише прямі витрати та підлягає калькулюванню з урахуванням лише виробничих витрат.

За допомогою таблиці 1.5 порівняємо методи обліку та калькулювання собівартості за повними витратами «абсорбшен-костинг» та неповними витратами «директ-костинг».

Таблиця 1.4

Порівняння систем обліку за повною та неповною собівартістю [31,32]

Критерії порівняння	Повна собівартість	Неповна собівартість
Складена звітність за методом,	Відповідає загальноприйнятим принципам та вимогам оподаткування прибутку	Не відповідає принципам та вимогам
Відповідає вимогам П(С)БО та фінансової звітності	Відповідає, потреба створення форми управлінського звіту про фінансові результати не виникає	Ні, виникає потреба створення форми управлінського звіту
Калькуляція витрат у розрахунку на одиницю продукції	Включає всі витрати на виробництво одиниці продукції	Включає тільки змінну частину витрат
Можливість розраховувати рентабельність продукції за її видами	Так, бо різниця між ціною та собівартістю одиниці дорівнює операційному прибутку	Не присутня
Можливість планування витрат	Не має, через пропорційну залежність витрат від змін обсягів виробництва	Присутня
Обґрунтованість та якість прийнятих управлінських рішень	Ні, через неточність результатів аналізу витрат	Забезпечує
Розрахунок собівартості	Є трудомістким, також через наявність трьох способів розрахунку	Не є трудомістким
Операційний фінансовий результат	Є більшим, якщо об'єм виробництва більше об'єму продаж	Є більшим, якщо об'єм виробництва менше об'єму продаж

Примітка: Джерело: складено автором за даними [31,32]

Отже, системи, наведені у табл. 1.5, мають різні переваги та недоліки. Тож деякі промислові підприємства вважатимуть використання змінних витрат більш ефективним, тоді як інші віддаватимуть перевагу повній оцінці витрат. Також слід зазначити, що операційний фінансовий результат при підрахунку повної та неповної собівартості може виявитися різним навіть за одних і тих самих вихідних даних. Тому звіт про фінансові результати для кожної із систем калькулювання буде мати різний формат та різні результати за значенням операційного прибутку

Застосовування оптимального методу обліку забезпечить систему управління підприємства якісним інформаційним забезпеченням для подальшого формування звітності. Отже, з метою доцільного обрання методу обліку та калькулювання собівартості, на рис. 1.16. сформуємо алгоритм здійснення вибору для підприємств різних галузей промисловості.



Рис. 1.16. Послідовність прийняття рішення щодо методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [29,30,31,32]

Примітка: Джерело: складено автором заданими [29,30,31,32]

З метою забезпечення зниження витрат на етапі виробництва продукції зарубіжна практика обліку та калькулювання витрат виділяє такі дві системи обліку та калькулювання собівартості, як: таргет-костинг та кайзен-костинг.

Таргет-костинг – це метод на основі розрахунку цільової собівартості, яка може використовуватися підприємством для планування цін на свою нову продукцію до процесу її виробництва. Сума цільової собівартості визначається шляхом знаходження різниці між ціною продажу та розміру прибутку.

Цей метод дає змогу підприємствам визначити можливість вироблення нової продукції та досягнення своїх цілей щодо прибутку. Та протягом усього життєвого циклу продукту підприємство може продовжувати використовувати цільову вартість для забезпечення прибутковості виробництва.

Кайзен-костинг виступає методом зниження витрат за рахунок постійного поліпшення. Його мета – це постійне зниження фактичних витрат на виробництво продукту нижче стандартної собівартості.

Особливість цього методу полягає в постійному підтримуванні поточного рівня витрат на продукцію, що виробляється в даний час, шляхом систематичних зусиль з досягнення бажаного рівня витрат [33]. Для зниження витрат враховуються як змінні, і постійні витрати. Однак, оскільки для підтримки постійного зростання необхідні постійні витрати, витрати за цим методом досягаються в основному за рахунок скорочення змінних витрат, прямих матеріальних та прямих трудових витрат.

Основна відмінність між таргет-костинг та кайзен-оцінкою полягає в тому, що цільова вартість застосовується на етапі проектування, тоді як кайзен-вартість застосовується на етапі виробництва продукту. Таким чином, у той час як цільові витрати відносяться до планування, а кайзен-витрати охоплюють виробництво, загальні витрати життєвого циклу відносяться до всіх етапів життєвого циклу продукту.

Зазначимо, що на стадії розроблення продукції за методом кайзен-костинг застосовується цільова калькуляція, тобто попередньо розглянутий метод таргет-костинг (див. рис. 1.17).



Рис.1.17. Етапи реалізації методу кайзен-костинг [33,34]

Примітка: Джерело: складено автором за даними [33,34]

Далі розглянемо такий метод калькулювання як ABC-метод (Activity-based costing). Це метод калькуляції на основі діяльності, за якого накладні та непрямі витрати розподіляють на відповідні продукти та послуги.

Облік витрат за видами діяльності (ABC) здебільшого використовується в обробній промисловості, оскільки він підвищує надійність даних про витрати, тим самим краще класифікуючи витрати, понесені компанією під час виробничого процесу.

Ця система калькулювання собівартості використовується щодо цільових витрат та продуктів з метою подальшого аналізу прибутковості продукції та їх споживачів. Розрахунок витрат на основі діяльності використовується для кращого розуміння витрат, що дає змогу підприємствам формувати більш відповідну стратегію ціноутворення.

Отже, ABC-метод визнає взаємозв'язок між витратами, накладними витратами і виробленою продукцією, відносячи непрямі витрати до продуктів більш точно, ніж традиційні методи калькуляції (див. рис. 1.18).

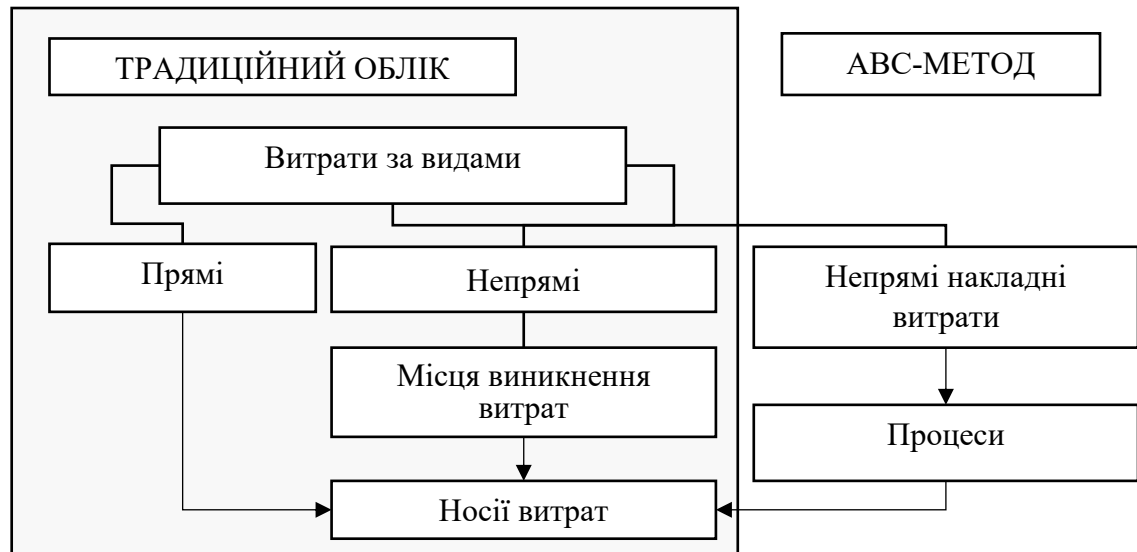


Рис. 1.18. Порівняння традиційного обліку та методу ABC [35]

Примітка: Джерело: складено автором за автором за даними [35]

Методом обліку та калькулювання собівартості, що застосовується в життєвого циклу продукції або LCC-аналіз (Life Cycle Costing).

Він, на відміну від усіх вище розглянутих методів управління витратами, охоплює період у кілька років та передбачає врахування впливу інфляції через оцінку вартості інвестицій з використанням очікуваних майбутніх грошових потоків при подальшому прийнятті управлінських рішень.

Цей метод доцільно використовувати, коли необхідно порівняти альтернативні проекти виробництва підприємства, що відповідають одним і тим самим вимогам до продуктивності, але різняться за початковими витратами та експлуатаційними витратами, з метою обрання того найприбутковішого з них.

Отже, аналіз зарубіжної практики обліку та калькулювання підкреслює доцільність впровадження на українських підприємствах вищезазначених методів обліку витрат. Однак задля цього першим завданням при обранні

закордонного методу обліку, необхідним є визначення його мети його втілення на підприємстві (рис. 1.19).

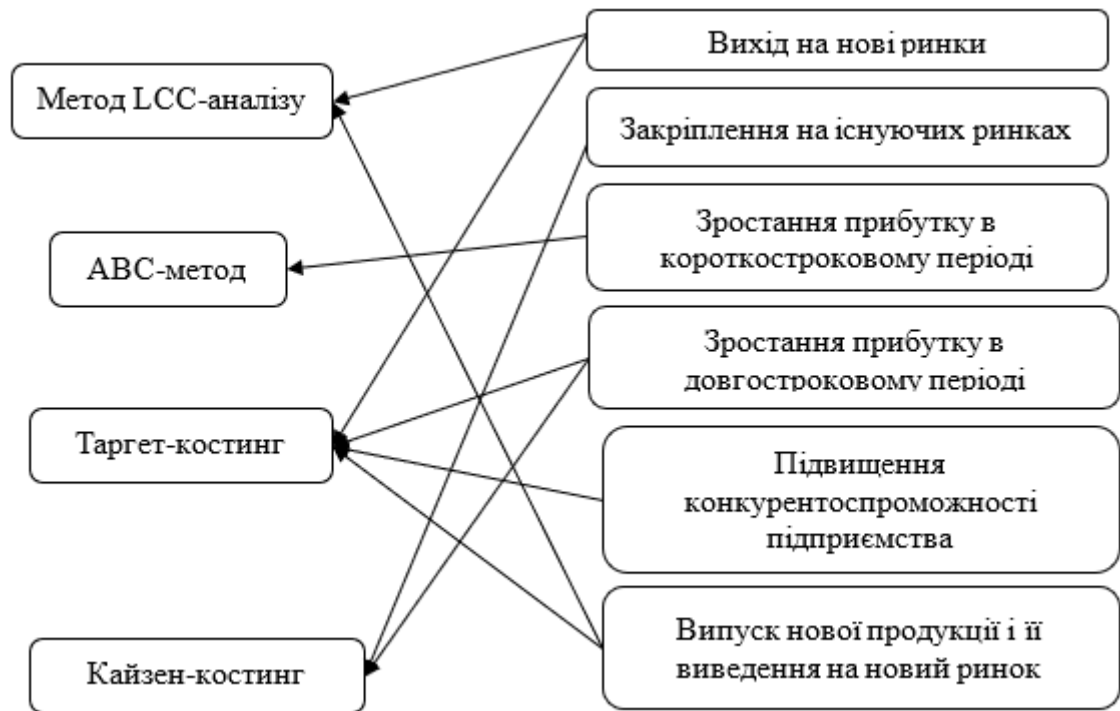


Рис. 1.19. Підбір дієвої моделі управління при орієнтуванні національного підприємства до міжнародних стандартів [33,35]

Примітка: Джерело: складено автором за автором за даними [33,35]

Отже, через орієнтування українських виробничих підприємств на міжнародні стандарти обліку сучасна теорія обліку витрат та калькулювання собівартості потребує вивчення та аналізу досвіду організації обліку витрат у країнах із розвинутою ринковою економікою задля подальшого їх впровадження.

Висновки до розділу 1

Таким чином, витрати є найважливішим економічним показником діяльності промислових підприємств, який виражає обсяг використовуваних підприємством ресурсів для виробництва та реалізації продукції за певний період часу у грошовому виразі.

Систематичне зниження собівартості промислової продукції – одна з основних умов підвищення ефективності промислового виробництва. У зв'язку з цим, важливою задачею для промислових підприємств є організація правильного обліку витрат, відповідно до науково обґрунтованої класифікації витрат та існуючих методів їх обліку.

У обліковій практиці українських підприємств застосовують такі методи обліку витрат та калькулювання собівартості, як: нормативний, фактичний, позамовний, попроцесний та калькулювання повної собівартості. У західному обліку – метод за змінними витратами «директ-костинг», ABC-метод, методи «таргет-костинг» та «кайзен-костинг», метод життєвого циклу виробу та ін.

Вибір оптимального методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції для конкретного суб'єкта господарювання залежить від багатьох умов, основними серед яких є:

- чи характерна для продукції підприємства наявність конкуренції на ринку та залежність від змін цін на сировину та матеріали,
- чи наявні на підприємстві визначені замовлення та укладені договори,
- чи наявні на підприємстві відокремлені процеси та незавершене виробництво,
- чи є у підприємства можливість розподілу витрат на постійні та змінні та неможливість розподілу непрямих виробничих витрат.

Від правильного вибору у кінцевому підсумку залежить фінансовий результат діяльності організації.

Отже, організація правильного обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості надає можливість обчислення достовірної собівартості продукції та, відповідно, сприяє ефективному управлінню промисловим виробництвом.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ЗЕМО»

2.1. Загальна характеристика діяльності підприємства ТОВ «ЗЕМО»

Підприємство ТОВ «Завод енергомеханічного обладнання» являє собою потужний виробничий комплекс, який має в своєму складі спеціалізовані виробництва і випускає складну технічну продукцію.

На існуючих ринках збуту завод займає провідні позиції як постачальник підйомно-транспортного устаткування, обладнання ліній подачі палива, нестандартного обладнання і складних металоконструкцій.

Висока і стабільна якість і обов'язковість при виконанні контрактів формують основу сприятливого іміджу компанії.

Скорочене фірмове найменування підприємства: ТОВ «ЗЕМО».

Засновниками підприємства є Носкова Юлія Сергіївна та Смолякова Катерина Іванівна. Уповноваженою особою є Гиря Марія Миколаївна.

Тип підприємства – юридичне. Органами управління та контролю юридичної особи є: загальні збори учасників; директор; голова загальних зборів учасників [36].

ТОВ «ЗЕМО» є багатопрофільним підприємством і має у своєму складі заготівельне, ливарне, ковальське виробництво, механообробне, механоскладальне і складально-зварювальне виробництва, цехи будівельних металоконструкцій, термічне і гальванічне відділення.

Технологічні можливості заводу дозволяють випускати наступну продукцію:

- підйомно-транспортне устаткування: баштові крани; мостові крани; козлові крани; стрілові крани;

- обладнання для розвантаження сипучих вантажів із залізничних вагонів: вагоноперекидачі; вагоноштовхачі; встановлення дезінтеграції твердого палива;
- гідравлічні машини: телескопічні вишки; гідравлічні підйомники;
- металоконструкції і металоформи.

На заводі створені функціональні служби і бюро, які безпосередньо підпорядковуються начальнику або його заступнику, отже на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» застосовується лінійно-функціональна система управління (див. рис. 2.1).



Рисунок 2.1. Організаційна структура підприємства ТОВ «ЗЕМО»

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Як видно з рис. 2.1, зазначена система управління на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» спирається на розподіл повноважень та відповідальності за функціями управління і прийняття рішень по вертикалі [37].

Слід відмітити, що в структурі управління ТОВ «ЗЕМО» не було передбачено посади спеціалістів з маркетингу. Тому така структура не

відповідає вимогам ринкового регулювання, так як не забезпечує виконання всіх сучасних видів управлінської діяльності, належної ефективності виробництва, стабільності його розвитку та конкурентоспроможності технічної продукції на внутрішньому ринку.

Вертикальний розподіл праці ТОВ «ЗЕМО» побудовано на виділенні трьох рівнів управління на підприємстві:

Вищий організаційний рівень – керівництво вищої ланки: генеральний директор, фінансовий директор, директор по персоналу, директор по виробництву, головний інженер.

Керівництво середньої ланки поділяється на верхній рівень середньої ланки і нижчий. До верхнього середнього рівня відносяться наступні керівники: головний бухгалтер, начальники виробництв, начальники управління (збуту, організації виробництва, техобслуговування і ремонту, технічного контролю, персоналу, головного конструктора, головного технолога, головного енергетика). Керівниками нижчого середнього рівня є старший бухгалтер, начальник фінансового відділу, а також начальники самостійних відділів, цехів.

Керівництво низової ланки знаходиться безпосередньо над робітниками та іншими працівниками. Вони в основному здійснюють контроль за виконанням виробничих завдань для безперервного забезпечення інформацією про правильність виконання цих завдань та відповідають за безпосереднє використання виділених їм ресурсів, таких як сировина і обладнання.

В результаті горизонтального поділу праці в структурі підприємства утворилося шість функціональних блоків: фінансово-економічний блок, бухгалтерія, блок збуту і постачання, конструкторсько-технологічний підрозділ, виробничий блок і соціально-побутовий блок.

Діяльність кожного блоку скоординована за допомогою вертикального поділу праці, а саме:

1. Фінансово-економічний блок очолює фінансовий директор. У його підпорядкуванні знаходяться: планово-економічний відділ, фінансовий відділ та бухгалтерія.

2. Блок збуту і постачання очолює генеральний директор, в підпорядкуванні якого знаходяться: відділ матеріально-технічного постачання, відділ збуту. Основні завдання блоку полягають в проведенні дослідження ринків збуту, укладанні договорів на поставку продукції і здійснення її доставки споживачам.
3. Конструкторсько-технологічний підрозділ працює під керівництвом головного інженера.
4. Виробничий блок очолює директор з виробництва.
5. Блок управління персоналом працює під керівництвом директора з персоналу. У його підпорядкуванні знаходиться управління персоналу.

Отже, на досліджуваному підприємстві лінійні ланки управління призначені керувати, а функціональні консультувати, допомагати в розробці конкретних питань. Функціональні служби ТОВ «ЗЕМО» здійснюють всю технічну підготовку виробництва та, як правило, не мають права самостійно віддавати розпорядження виробничим підрозділам.

Підприємницька діяльність ТОВ «ЗЕМО» є ефективною, так як технічна продукція, яку виготовляє завод, є надійною, знаходить попит на ринку, задовольняє потреби покупців та приносить прибуток.

Внутрішнє середовище ТОВ «ЗЕМО» включає в себе такі важливі основні елементи:

- виробництво технічної продукції;
- фінанси і маркетинг продукції;
- управління персоналом заводу;
- організаційна структура.

Робоча середа – це постачальники економічних ресурсів (сировини, матеріалів, фінансового та виробничого капіталу); постачальники праці (наймані працівники); покупці.

Зовнішнє середовище аналогічно іншим організаціям, складається з економічних, технологічних, політичних і соціальних факторів.

Проаналізуємо за допомогою SWOT – аналізу сильні сторони та слабкості внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства ТОВ «ЗЕМО» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

SWOT – аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища ТОВ «ЗЕМО»

Фактори, що враховуються у SWOT – аналізі	
Внутрішні сильні сторони (S):	Внутрішні слабкості (W):
- Наявність висококваліфікованих спеціалістів. - Дуже низька плинність кадрів. - Адекватні фінансові ресурси.	- Відсутність відділу маркетингу. - Слабкий фінансовий потенціал.
- Потенційні зовнішні сприятливі можливості.	- Потенційні зовнішні загрози.
- Прогресивна технологія виробництва. - Інноваційні можливості.	- Слабкі виробничі можливості. - Конкурентні недоліки.

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється безпосередньо у бухгалтерії відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а також згідно Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), основні положення щодо його ведення закріплені в наказі «Про облікову політику».

У своїй діяльності ТОВ «ЗЕМО» керується чинним законодавством України, підзаконними нормативними актами, актами місцевих органів влади і управління та Статутом. Відповідно господарський рік на підприємстві починається 1 січня і закінчується 31 грудня. По закінченні кожного року на ТОВ «ЗЕМО» формується річний звіт.

2.2. Аналіз фінансово-економічного стану ТОВ «ЗЕМО» за 2019 - 2021рр.

Характеристику підприємства не можна вважати повною без аналізу фінансово-економічних показників його діяльності. Такий аналіз здійснюється на основі форм фінансової звітності.

Спочатку розглянемо загальні результати діяльності ТОВ «ЗЕМО» за останні три роки (див. табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Економічний паспорт підприємства ТОВ «ЗЕМО» за 2019 – 2021 рр.

Показники	Значення за досліджуваний період			Абсолютне відхилення (+,-)		Відносне відхилення, %	
	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2020/ 2019	2021/ 2020	2020/ 2019	2021/ 2020
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	324667	356607	398090	31940	41483	9,8	11,6
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	284661	311479	347547	26818	36068	9,4	11,6
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, тис. грн.	7733,4	11077,1	5135	3343,7	-5942	43,2	-53,6
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	5989	8047	9609,7	2058	1562,7	34,3	19,4
Вартість майна підприємства, тис. грн., в тому числі:	137953	153854	171032	15901	17178	11,5	11,2
основних фондів;	55 477	78 928	77 806	23451	-1122	42,3	-1,4
оборотних коштів.	82 476	74 926	93 226	-7550	18300	-9,1	24,4
Чисельність робітників, осіб	728	771	788	43	17	5,9	2,2
Фонд оплати праці, тис. грн.	22333,6	27290,9	28092	4957,3	801,9	22,2	2,9

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Таким чином, на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» за 2019-2021 роки щорічно спостерігається зростання чисельності робітників, фонду оплати праці, чистого прибутку, що є позитивною динамікою для підприємства. Також видно, що за аналізований період спостерігається зміна рівня фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування – у 2020 році він більший ніж у 2019 році, але значно менший ніж у 2021 році.

Негативною динамікою на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» є постійне збільшення собівартості продукції, тож далі на підставі даних форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (див. Додаток В) проаналізуємо структуру витрат на виробництво та її зміни за останні три роки за окремими елементами витрат (див. табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Елементи витрат на виробництво ТОВ «ЗЕМО» у 2019 – 2021 роках

Елементи витрат	Значення за досліджуваний період			Абсолютне відхилення (+,-)		Відносне відхилення, %	
	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2020/2019	2021/2020	2020/2019	2021/2020
Матеріальні затрати	154579,4	172620,4	189009,7	18041	16389,3	11,6	9,5
Витрати на оплату праці	4973,9	4758,4	8676,9	-215,5	3918,5	-4,3	82,3
Відрахування на соціальні заходи	2088,3	4213,3	2578,5	2125	-1634,8	101,7	-38,8
Амортизація	5971,3	7361,7	8790,6	1390,4	1428,9	23,2	19,4
Інші операційні витрати	6671,4	6961,6	9055,8	290,2	2094,2	4,3	30,1
Разом	174284,3	195915,4	218111,5	21631,1	22196,1	12,4	11,3

Примітка: Джерело: складено автором за додатком В

Отже, за результатами аналізу структури витрат за елементами і змін, які відбулися за останні три роки на ТОВ «ЗЕМО» можна зробити висновок, що найбільшу питому у структурі витрат підприємства займають матеріальні витрати.

На рисунку 2.2 також відобразимо графічно динаміку витрат досліджуваного підприємства за елементами витрат у 2019 – 2021 роках.

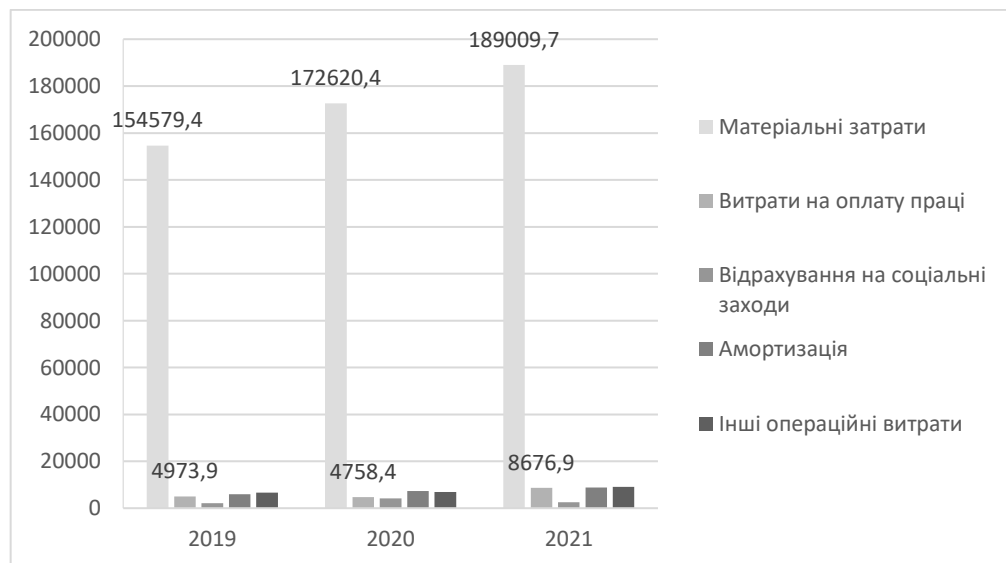


Рисунок 2.2. Структура і динаміка елементів витрат ТОВ «ЗЕМО»

Примітка: Джерело: складено автором за додатком В

Як видно з рис. 2.2., у 2021 році спостерігається збільшення матеріальних витрат на 16389,3 тис. грн. Це свідчить про не виправдане збільшення матеріаломісткості виробництва, що необхідно знижувати. Витрати на оплату праці зросли аж в 1,8 рази, що можна назвати позитивним явищем, оскільки зростання заробітної плати підвищує продуктивність праці на підприємстві.

До собівартості підприємства також включаються загальновиробничі витрати. Тому далі проведемо аналіз цих витрат основі таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Структура та динаміка загальновиробничих витрат ТОВ «ЗЕМО», грн.

Статті витрат	Значення за досліджуваний період			Абсолютне відхилення (+,-)		Відносне відхилення, %	
	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2020/2019	2021/2020	2020/2019	2021/2020
Утримання апарату управління цехами	26568	28840	34776	2272	5936	8,6	20,6
Утримання іншого цехового персоналу	1272	1537	1412	265	-125	20,8	-8,1
Амортизація будівель, споруд	17436	19420	23950	1984	4530	11,4	23,3
Утримання будівель, споруд	60360	62753	57830	2393	-4923	4,1	-7,8
Ремонт будівель, споруд	26628	29891	34402	3263	4511	12,3	15,1
Експлуатація обладнання	43368	48344	79440	4976	31096	11,5	64,3
Амортизація обладнання і транспортних засобів	107436	113223	116760	5787	3537	5,4	3,1
Ремонт обладнання	4764	7215	6120	2451	-1095	51,5	-15,1
Охорона праці	6072	7750	6580	1678	-1170	27,6	-15,1
Відрядження	6133	4290	2030	-1843	-2260	-30,1	-52,7
Втрати від псування матеріальних цінностей	636	640	917	4	277	0,6	43,3
Разом	300673	323903	364217				

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Отже, як видно з таблиці 2.4, спостерігається тенденція зростання загальновиробничих витрат за більшістю статей, що є негативним в роботі досліджуваного підприємства, оскільки це призводить до збільшення собівартості продукції, що сприяє зменшенню прибутку, а отже, зниженню ефективності виробництва.

Для більш детального висвітлення фінансово-економічного стану ТОВ «ЗЕМО» за допомогою даних агрегованого балансу (див. Додаток А) проведемо аналіз фінансової стійкості підприємства за 2019 – 2021 роки.

Фінансова стійкість підприємства – це стан майна підприємства, що гарантує йому платоспроможність [38]. Значення і сутність фінансової стійкості яскраво відображаються в її показниках (абсолютних і відносних). Для розрахунку абсолютних показників фінансової стійкості спочатку визначимо наявність джерел для формування запасів на кінець року шляхом знаходження різниці між оборотними активами та поточними зобов'язаннями [39].

Далі розрахуємо наявність власних та довгострокових позикових джерел формування запасів і затрат та загальну величину основних джерел формування запасів і затрат шляхом додаванням до власних і довгострокових позикових джерел формування запасів і затрат суми короткострокових кредитів і позикових коштів (за виключенням позик, не погашених у термін) [40]. Також розрахуємо показники забезпечення запасів (надлишок або нестачі) джерелами їх формування (див. табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Забезпечення запасів і витрат основними джерелами коштів ТОВ «ЗЕМО» за 2019-2021 роки, тис. грн.

Показники	Забезпечення на кінець:		
	2019 р.	2020 р.	2021 р.
1. Власні оборотні кошти	19 957	9 062	13 340
2. Власні оборотні кошти та довгострокові залучені джерела	32290	9 062	13340
3. Основні джерела формування запасів	82 476	74 107	92 356
4. Надлишок/нестача власних оборотних коштів	-20 153	-3 742	-37 894
5. Надлишок/нестача власних оборотних та довгострокових залучених джерел формування запасів	-7820	-3742	-37894
6. Надлишок або нестача основних джерел формування запасів	42 366	61 303	41 122

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Таким чином, можна зробити висновок, що на досліджуваному підприємстві спостерігається нестача власних оборотних коштів та власних та

довгострокових позикових джерел формування запасів, при цьому на підприємстві є надлишок загальної величини основних джерел формування запасів.

На рисунку 2.3 також відобразимо графічно динаміку показників забезпечення запасів джерелами їх формування.

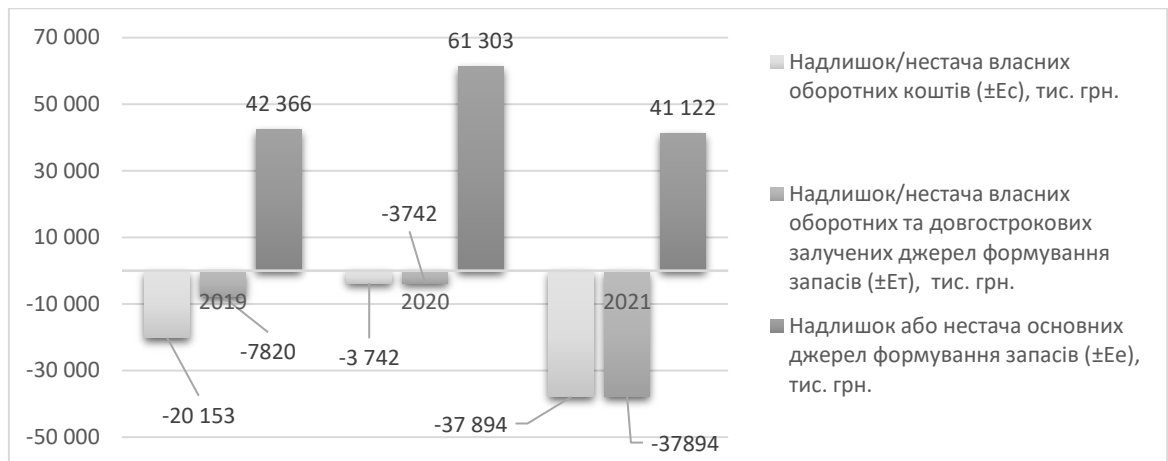


Рисунок 2.3. Показники забезпечення запасів джерелами їх формування ТОВ «ЗЕМО» в 2019-2021 роках

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Фінансова стійкість підприємства в більшості випадків залежить від оптимального співвідношення власного та залученого капіталу [41]. У зв'язку з цим у таблиці 2.6 розрахуємо відносні показники (коефіцієнти) фінансової стійкості на ТОВ «ЗЕМО».

Таблиця 2.6
Показники фінансової стійкості ТОВ «ЗЕМО» в 2019-2021 роках

Показники	Значення за досліджуваний період			Абсолютне відхилення (+,-)		Відносне відхилення, %		Рекомендовано
	2019	2020	2021	2020/2019	2021/2020	2020/2019	2021/2020	
1. Коефіцієнт фінансової автономії	0,547	0,577	0,538	0,0	0,0	5,6	-6,8	більше 0,5
2. Коефіцієнт фінансової залежності	1,829	1,732	1,859	-0,1	0,1	-5,3	7,3	менше 2,5
3. Коефіцієнт фінансового ризику	0,265	0,111	0,154	-0,2	0,0	-57,9	38,8	0,5-1,5

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Таким чином, за розрахованими показниками фінансової стійкості ТОВ «ЗЕМО» за 2019-2021 роки, можна зробити висновок, що фінансовий стан досліджуваного підприємства є наближеним до кризового.

Поряд з показниками фінансової стійкості розрахуємо також коефіцієнти ринкової стійкості за формулами 2.10 – 2.16.

1. коефіцієнт маневреності власного капіталу ($K_{\text{МАН}}$);
2. коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами запасів ($K_{\text{ОКЗ}}$);
3. коефіцієнт виробничих фондів ($K_{\text{ВФ}}$);
4. коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів ($K_{\text{ДЗПК}}$);
5. коефіцієнт автономії джерел формування запасів ($K_{\text{АВТДФЗ}}$);
6. коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості ($K_{\text{ДЗ/КЗ}}$);
7. коефіцієнт структури довгострокових вкладень ($K_{\text{СДВ}}$).

Зведемо отримані результати за розрахунками коефіцієнтів ринкової стійкості на ТОВ «ЗЕМО» у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Аналіз коефіцієнтів ринкової стійкості ТОВ «ЗЕМО» за 2019-2021 рр.

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Абсолютне відхилення, тис. грн			Відносне відхилення, %			Нормативне значення
				2020/2019	2021/2020	2021/2019	2020/2019	2021/2020	2021/2019	
1. $K_{\text{МАН}}$	0,375	0,092	0,138	-0,283	0,046	-0,237	24,5	150	36,8	> 0,5
2. $K_{\text{ОКЗ}}$	0,702	0,195	0,237	-0,507	0,042	-0,465	27,7	121,5	33,7	$\geq 0,6-0,8$
3. $K_{\text{ВФ}}$	0,402	0,43	0,404	0,028	-0,026	0,002	106,9	93,9	100,5	> 0,5
4. $K_{\text{ДЗПК}}$	0,125	0	0	-0,125	0	-0,125	0	0	0	< 0,4
5. $K_{\text{АВТДФЗ}}$	0,328	0,092	0,118	-0,236	0,026	-0,21	28,1	128,3	35,9	—
6. $K_{\text{ДЗ/КЗ}}$	0,209	0,181	0,16	-0,028	-0,021	-0,049	86,6	88,4	76,5	$\rightarrow 1,0$
7. $K_{\text{СДВ}}$	0,222	0	0	-0,222	0	-0,222	0	0	0	—

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Отже, як видно з табл. 2.7, на протязі 2019 – 2021 років коефіцієнт маневреності власного капіталу на ТОВ «ЗЕМО» впав на 0,237, що менше нормативного значення. Цей коефіцієнт також доводить те, що досліджуване підприємство відчуває нестачу власного капіталу. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами за аналізований період вийшов з межі нормативного показнику до 0,237. Коефіцієнт виробничих фондів знаходиться в межах 0,402-0,430, що не відповідає нормативному значенню.

Таким, чином ТОВ «ЗЕМО» необхідно і надалі проводити спрямовані дії на зменшення запасів і затрат, поповнення власних оборотних коштів та прискорення обертання капіталу в поточних активах, які призведуть в майбутньому до підвищення ринкової та фінансової стійкості підприємства.

Отже, виділимо позитивні моменти за проведеним фінансово-економічного аналізу показників діяльності підприємства ТОВ «ЗЕМО»: воно є ліквідним та платоспроможним; структура балансу задовільна; підприємство стійке, стабільно працює, витрати покриваються отриманим прибутком.

З негативних моментів виділимо наступне:

- неоптимальне співвідношення власного та залученого капіталу (нестача власних оборотних коштів та довгострокових позикових джерел формування запасів та надлишок загальної величини основних джерел формування запасів)
- постійне збільшення собівартості продукції, що сприяє тенденції до зменшення прибутку на підприємстві.

2.3. Аналіз обліку операційних витрат підприємства та калькулювання собівартості ТОВ «ЗЕМО»

2.3.1. Облік прямих витрат ТОВ «ЗЕМО»

Проведення аналізу обліку витрат ТОВ «ЗЕМО» почнемо з розгляду питання обліку прямих витрат які складаються на досліджуваному підприємстві з матеріальних витрат, витрат на оплату праці та інших витрат.

За проведеним фінансово-економічним аналізом, на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» матеріальні витрати займають значну питому вагу в структурі собівартості продукції та становлять 86% від загальної вартості всіх елементів операційних витрат, саме тому надзвичайно важливим є здійснення на промисловому підприємстві їх правильного обліку.

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» до матеріальних витрат відносять витрати на матеріальні ресурси, що використані безпосередньо у процесі виробництва продукції, та є віднесеними на конкретний вид продукції [7].

На досліджуваному підприємстві облік матеріальних витрат ведеться із застосуванням восьмого класу «Витрати за елементами» із використанням відповідних субрахунків рахунку 80 «Матеріальні витрати» (див. рис. 2.4).

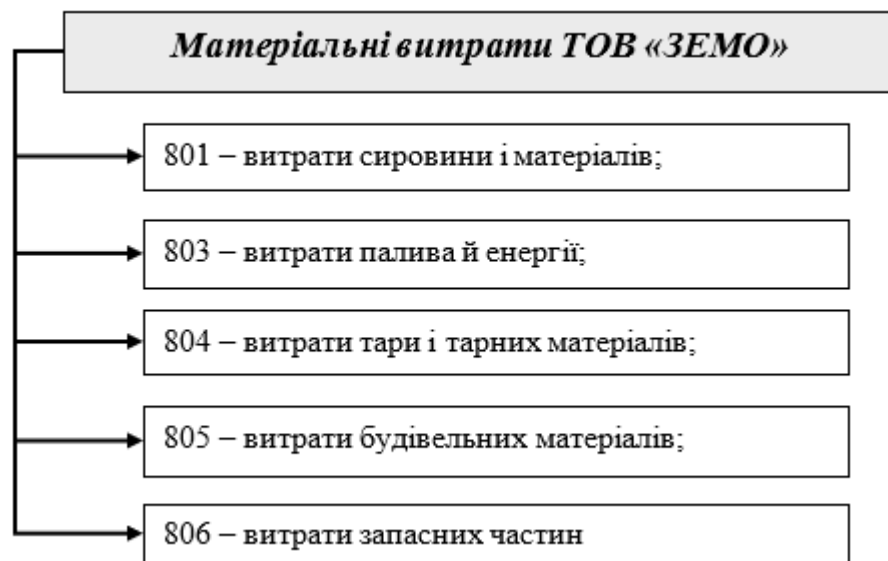


Рис. 2.4. Матеріальні витрати ТОВ «ЗЕМО»

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

З метою освітлення питання обліку прямих матеріальних витрат на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» спочатку розглянемо процес документування відпуску та використання матеріальних запасів у виробництві.

Проаналізуємо первинні документи з обліку витрат виробництва, що застосовуються на досліджуваному підприємстві у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Первинні документи з обліку прямих витрат виробництва ТОВ «ЗЕМО»

Найменування документа	Зміст документа	Використання на підприємстві	Мета використання
1. Лімітно-забірна картка (форми М-8 та М-9)	Оформлення відпуску сировини, матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції.	Передача запасів зі складу на виробництво.	Відображення внутрішнього переміщення зі складу на склад при виробничому цеху.
2. Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма М-10)	Облік відпуску матеріалів понад встановлений ліміт або при заміні матеріалів.	Не використовується, так як виписується додаткова лімітно-забірна накладна, або змінюється ліміт.	Контроль за зміною плану виробництва та взаємозаміною сировини й матеріалів.
3. Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11)	Облік руху матеріальних цінностей в середині підприємства, а також стороннім організаціям.	При списанні запасів на потреби, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробничого процесу, утриманням основних засобів.	Чітке визначення на які потреби використовується запас та ким отримано (дільниця, цех, відділ).
4. Картки складського обліку (форма М-12)	Облік руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом та розміром.	Виконуються записи на підставі первинних прибутково-видаткових документів у день здійснення операції.	Скорочення кількості первинних документів.

Примітка: Джерело: складено автором за даними [42]

Аналізуючи дані таблиці 2.8 можна зробити висновок, що основними документами для оформлення відпуску матеріальних цінностей зі складу на ТОВ «ЗЕМО» є:

- Лімітно-забірні карти;
- Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів.

Для раціонального обліку використання матеріальних цінностей у виробництві необхідно своєчасно та якісно документально оформляти всі операції, оскільки це є одним з найважливіших завдань системи обліку [43, с.39].

На досліджуваному підприємстві відповідальність за відпуск запасів у виробництво зі складів несуть комірники. Відпуск здійснюється уповноваженим особам (тобто особам, що мають право отримання матеріалів зі

складів підприємства за погодженням головного бухгалтера) за наявними списками, що включають зразки підписів таких осіб.

Матеріали зі складів підприємства ТОВ «ЗЕМО» можуть відпускатися у виробництво за нормами, встановленими попередньо відділом матеріально-технічного постачання на основі чинних норм витрат матеріалів і виробничої програми підрозділів підприємства. Для контролю за додержанням зазначених норм, а також для оформлення відпуску матеріалів використовується «Лімітно-забірна картка» (форми М-8 та М-9). Ці картки виписуються відділом матеріально-технічного постачання підприємства у двох зразках на одне найменування матеріалу (номенклатурний номер).

Здійснення понаднормового випуску запасів або заміни видів запасів відбувається лише за отриманням дозволу головного інженера підприємства після погодження з відповідним відділом (головного технолога, механіка чи енергетика). При цьому матеріально-технічного постачання виписується додаткова лімітно-забірна накладна, або змінюється норма відпуску.

З метою скорочення кількості первинних документів, аналітичний облік матеріальних цінностей ТОВ «ЗЕМО» ведеться на складі за допомогою карток складського обліку за формою № М-12. Ці картки готує і виписує бухгалтерія в міру надходження прибуткових документів і передає матеріально-відповідальним особам під розписку разом із прибутковими документами.

Так як облік в бухгалтерії ведеться із застосуванням комп'ютерної техніки, то аналітичний облік матеріальних запасів не несе громіздкості і труднощів. Кожні 10 днів до бухгалтерії здаються після оприбуткування комірниками прибуткові ордери, які бухгалтерія заносить до комп'ютеру, а в кінці місяця заносяться витрати матеріальних запасів по кожному виду окремо. В результаті автоматично формується оборотно-сальдова відомість по кожному субрахунку виробничих запасів і по кожному номенклатурному номеру, а також формується звіт «Про рух матеріальних цінностей», який містить в собі узагальнені дані усіх первинних документів, що виступали підставою для надходження та вибуття матеріальних цінностей за обліковий місяць.

Для більшого розуміння схематично представимо порядок організації обліку матеріальних цінностей на складах і в бухгалтерії підприємства ТОВ «ЗЕМО» на рисунку 2.5.



Рис. 2.5. Організація складського обліку матеріальних ресурсів на ТОВ «ЗЕМО» та облік в бухгалтерії

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Як видно з рисунку 2.5, синтетичний облік руху запасів на ТОВ «ЗЕМО» ведеться у журналах 3, 5А.

Отже, на досліджуваному підприємстві використовується журнально-ордерна система обліку матеріальних цінностей, що базується на принципах накопичення даних первинних документів в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку. В кінці кожного місяця підсумки журналів-ордерів переносяться в Головну книгу, дані якої використовуються для складання фінансової звітності підприємства.

Використання матеріальних ресурсів у виробництві на ТОВ «ЗЕМО» проходить під пильним контролем відповідальних осіб. Їхнє основне завдання – перевірка дотримання норм випуску для виробничих потреб.

Задля контролю прямих матеріальних запасів у виробництві та виявлення відхилень від норм на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» використовується метод обліку розкрою за партіями. Мета цього методу на досліджуваному підприємстві полягає в можливості виявлення відхилень від норм за кожною партією матеріалу, що розкроюється. При цьому на кожну таку партію заводиться облікова картка, яка складається за даними технологічних карт та містить наступні дані:

- види і кількість заготовок на виході та нормативну кількість відходів;
- початкову кількість матеріалу та фактичну кількість виготовлених заготовок (деталей);
- кількість отриманих відходів і невикористаного матеріалу, що мають бути поверненими на склад;
- виконавця розкрою.

Далі порівнюють фактично отриману кількість заготовок із нормативною. Матеріаломісткість за нормою при цьому розраховується множенням кількості отриманих заготовок на встановлену норму витрат матеріалу. Економія або перевитрата визначається шляхом порівняння фактично витраченого матеріалу з нормативною вартістю. Аналогічний контроль здійснюють і щодо відходів.

Будь-яке вибуття запасів потрібно правильно відобразити в бухгалтерському і податковому обліку. Таке вибуття (тобто списання з балансу) в бухгалтерському обліку відображається як збільшення витрат та зменшення запасів звітного періоду. При вибутті запасів в бухгалтерському обліку підприємства ТОВ «ЗЕМО» застосовують один із зазначених методів їх оцінки згідно з пунктом 16 П(С)БО 9 «Запаси» і пунктом 2.15 Методрекомендацій № 2 (див. рис. 2.6).

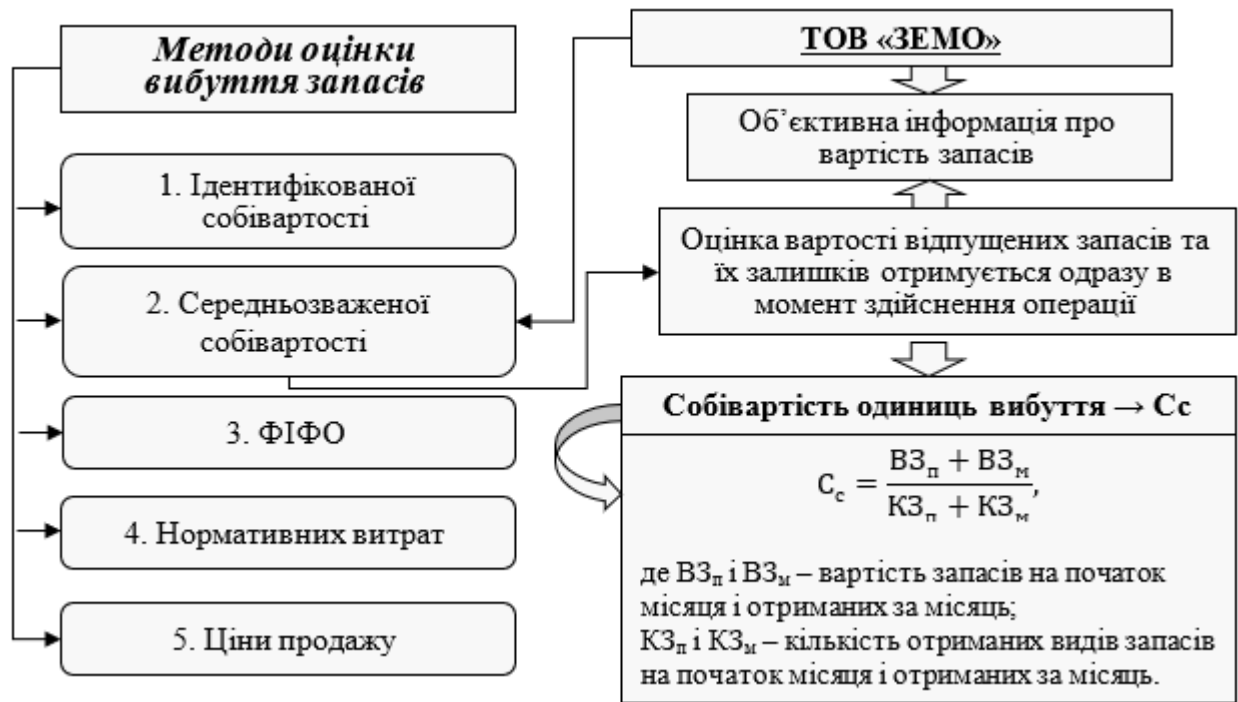


Рис 2.6. Організація вибуття запасів на ТОВ «ЗЕМО» [44, 45]

Примітка: Джерело: складено автором за даними [44, 45]

Отже, вибуття запасів у виробництво, у продаж та при іншому вибутті на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» проводиться за методом середньозваженої собівартості. Згідно облікової політики підприємства, цей метод застосовується окремо для кожної сукупності відображених в обліку матеріальних цінностей, однакових за призначенням та споживчими характеристиками.

Алгоритм розрахунків оцінки вибуття запасів та їх облікове відображення за методом середньозваженої собівартості за обліковий місяць на досліджуваному підприємстві відобразимо в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Оцінка вибуття запасів на ТОВ «ЗЕМО» за серпень 2022, грн.

№ п/п	Зміст розрахунку	Розрахунок	Кореспонденції	
			Дт	Кт
1	2	3	4	5
1.	Вартість надходження 60 одиниць за ціною 120 тис. грн./од. на 02.08	60·120=7200	20	631
2.	ПДВ (податковий кредит)	7200·0,2=1440	641	631
3.	Середньозважена собівартість на 03.08	7200/60=120	x	x

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5
4.	Вартість вибуття 42 од. за 03.08	$42 \cdot 120 = 5040$	23	20
5.	Вартість залишку на 03.08	$18 \cdot 120 = 2160$	x	x
6.	Вартість надходження 90 од. за ціною 150 тис.грн./од. на 05.08	$90 \cdot 150 = 13500$	20	631
7.	ПДВ (податковий кредит)	$13500 \cdot 0,2 = 2700$	641	631
8.	Середньозважена собівартість на 08.08	$(2160 + 13500) / (18 + 90) = 145$	x	x
9.	Вартість вибуття 66 од. за 08.08	$66 \cdot 145 = 9570$	23	20
10.	Вартість залишку на 08.08	$(18 + 90 - 66) \cdot 145 = 6090$	x	x
11.	Вартість надходження 72 од. за ціною 180 тис. грн /од.	$72 \cdot 180 = 12960$	20	631
12.	ПДВ (податковий кредит)	$12960 \cdot 0,2 = 2592$	641	631
13.	Вартість надходження 174од. за ціною 210 тис. грн /од	$174 \cdot 210 = 36540$	20	631
14.	ПДВ (податковий кредит)	$36540 \cdot 0,2 = 7308$	641	631
15.	Середньозважена собівартість на 29.08	$(6090 + 12960 + 36540) / (42 + 72 + 174) = 193$	x	x
16.	Вартість вибуття 252 од. за 29.08	$252 \cdot 193 = 44856$	23	20
17.	Вартість залишку на 29.08	$36 \cdot 193 = 6408$	x	x

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Слід відмітити, що при списанні запасів до собівартості продукції включається також сума транспортно-заготівельних витрат (далі – ТЗВ), яку було віднесено до первісної вартості придбаних матеріальних активів під час їх продажу. Водночас ТЗВ, що не були включені до первісної вартості запасів при оприбуткуванні згідно з п. 9 П(С)БО 9 підлягають щомісячному розподілу між залишком запасів на кінець звітного місяця та вартістю запасів, що вибули.

Далі перейдемо до розгляду бухгалтерського обліку матеріальних витрат на підприємстві ТОВ «ЗЕМО». Як вже було зазначено, з метою узагальнення інформації щодо групи прямих матеріальних витрат за звітній період досліджуване підприємство використовує відповідні субрахунки за рахунком 80 «Матеріальні витрати». Типові кореспонденції з відображення списання на виробництво матеріальних витрат на ТОВ «ЗЕМО» наведемо у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Відображення прямих витрат на оплату праці на ТОВ «ЗЕМО»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Видано сировину і матеріали зі складу у виробництво	80 (801)	20 (201)
2. Видано паливо зі складу у виробництво	80 (803)	20 203
3. Видано будівельні матеріали зі складу у виробництво	80 (805)	20 205
5. Видано запасні частини зі складу у виробництво	80 (806)	20 206
6. Передано малоцінні швидкозношувані предмети у експлуатацію	80	22
7. Віднесено на витрати вартість послуг з переробки сировини	80	685
8. Видано виробничі запаси у виробництво	23	80
9. Списано суму ТЗВ, що належить до відпущених виробничих запасів у виробництво	80	20
10. Передано напівфабрикати власного виробництва у подальше виробництво	23	25
11. Списання невикористаних запасів, переданих у виробництво	80	20

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Отже, як видно із таблиці 2.10, вибуття запасів у виробництво та суми ТЗВ, що належить до їх вартості, відображають на однаковою кореспонденцією рахунків. При цьому видача запасів до цехів розглядається у якості їх переміщення, тому невикористані запаси на кінець місяця, що були передані у виробництво належать списанню. Суму цього списання на ТОВ «ЗЕМО» знову записують у надходження цеху у першому числі наступного місяця за відповідними статтями матеріальних витрат. При здійсненні передачі напівфабрикатів власного виробництва у подальше виробництво підприємство вже не використовує рахунки класу 8, так як на рахунках цього класу витрати на виготовлення напівфабрикатів при формуванні собівартості вже були згруповані.

Наступними витратами, що є важливою складовою собівартості виробництва продукції ТОВ «ЗЕМО» є витрати на оплату праці. Основним нормативно-правовим актом, що регламентує економічні, правові та

організаційні засади оплати праці працівників на ТОВ «ЗЕМО» є Закон України «Про оплату праці». Згідно з ним витрати на підприємстві визначаються виходячи з обсягу робіт, тарифних ставок і посадових окладів, установлених на підприємстві, та системи преміювання робітників за результатами виробництва [46].

При цьому заробітна плата та інші виплати працівникам ТОВ «ЗЕМО», зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, вважаються прямими витратами підприємства, якщо вони безпосередньо відносяться на конкретний об'єкт витрат.

Досліджуване підприємство застосовує відрядну форму оплати праці, суть якої полягає в нарахуванні заробітку працівнику за установленими заздалегідь розцінками за кожну вироблену продукцію належної якості. При цьому на підставі первинних документів (таких як маршрутний лист, відомість про виробіток) сума заробітної плати робітників, задіяних у виробництві, відноситься безпосередньо до складу виробничої собівартості продукції, що також може включати до себе додаткову заробітну плату у вигляді премій, пільг, тощо.

Як і на будь-якому підприємстві, на ТОВ «ЗЕМО» облік праці та розрахунків по заробітній платі є одним із важливих напрямів облікового процесу. Вимогами до побудови обліку із заробітної плати на підприємстві є визначення завдань, система показників, документація та система обліку [47].

Аналітичний облік на підприємстві ведеться в особових картках за субрахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою». Ці картки відкривають окремо на кожного працівника з метою щомісячної реєстрації даних про нараховану заробітну плату та стягнених утримань за видами.

Синтетичний облік розрахунків по оплаті праці підприємства здійснюють на пасивному рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" на якому узагальнюється інформація щодо розрахунків за виплатами з оплати праці (а саме заробітна плата за всіма видами, премії, пільги, тощо).

На ТОВ «ЗЕМО» фактичні витрати на оплату праці, безпосередньо пов'язані з собівартістю продукції, включаються до загальної статті калькуляції «Заробітна плата виробничих робітників». Бухгалтерські проведення з нарахування заробітної плати на наведемо у табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Відображення прямих витрат на оплату праці на ТОВ «ЗЕМО»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Нараховано основну заробітну плату працівникам, зайнятим в операційній діяльності	811	661
	23	81
2. Нараховано додаткову заробітну плату працівникам, зайнятим в операційній діяльності (премії)	812	661
	23	812
3. Нараховано компенсаційні виплати, зокрема на індексацію заробітної плати, компенсацію у зв'язку із затримкою виплати заробітної плати	813	661
	791	813
4. Нараховано на щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх оплати відпусток	814	471
5. Нарахування забезпечення оплати відпусток	814	661
	23	814
6. Нараховано виплату виробничим робітникам підприємства за невідпрацьований час	815	661
	791	815
7. Нараховано на інші витрати, що визнаються елементами витрат на оплату праці	816	661
	791	816

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Тоже, як видно из таблиці 2.11, на досліджуваному підприємстві створюються суми забезпечень на оплату відпусток робітників виробництва. Відповідно до п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» щомісячну суму забезпечення визначають шляхом знаходження добутку фактично нарахованої працівникам заробітної плати та коефіцієнта резервування, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток (згідно з планом графіків відпусток) до загального планового фонду оплати праці [48]. Ці суми підлягають включенню до виробничої собівартості продукції підприємства ТОВ «ЗЕМО».

Слід зазначити, що заробітну плату, яку неможливо прямо віднести до собівартості продукції підприємства, підлягає включенню до складу загальновиробничих витрат з наступним розподілом. У бухгалтерському обліку таку зарплату відображають за дебетом рахунка 91 (замість рахунка 23) за відповідною статтею витрат. А саме записують: Дт 91 — Кт 661, 471.

Виробнича собівартість продукції включає також інші прямі витрати, крім вищеописаних. Згідно з п. 14 П(С)БО 16 «Витрати» та п. 406 Методрекомендацій № 373 до складу інших прямих витрат на ТОВ «ЗЕМО» включаються наступні види витрат (див. рис. 2.7):



Рис. 2.7. Інші прямі витрати ТОВ «ЗЕМО»

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства згідно даних [7,49]

Отже, як видно з рис. 2.7, склад інших прямих витрат на досліджуваному підприємстві досить великий, тож зупинимося на розгляді особливостей обліку тих видів витрат, що включаються до групи витрат за економічними елементами, а саме: витрат на соціальні заходи та амортизації необоротних активів.

Почнемо з прямих витрат на соціальні заходи. Загальновідомо, що на будь-якому підприємстві процес нарахування та виплати заробітної плати передбачає необхідність нарахування на неї єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ). При цьому база, ставки та порядок нарахування ЄСВ на ТОВ «ЗЕМО»

відбувається згідно Закону № 2464 «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [50].

Існує тісний зв'язок між нарахованим ЄСВ на зарплату та самою заробітною платою. Тому у бухгалтерському обліку підприємства ТОВ «ЗЕМО» нарахування ЄСВ відноситься на рахунки обліку витрат, за якими відображають й нарахування самої заробітної плати.

В разі неможливості прямого віднесення до об'єкта витрат, такі витрати повинні включатися до складу загальновиробничих витрат з подальшим розподілом. В бухгалтерському обліку в цьому випадку застосовують таку кореспонденцію рахунків: Дт 91 – Кт 651.

Склад виробничої собівартості також включає амортизацію необоротних матеріальних і нематеріальних активів. Для її нарахування на ТОВ «ЗЕМО» використовується прямолінійний метод нарахування амортизації необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що використовується починаючи з наступного за кварталом введення об'єкта основних засобів в експлуатацію.

Для наочності порядок нарахування амортизації на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» у вигляді схеми (див. рис. 2.8).



Рис. 2.8. Порядок нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів на підприємстві ТОВ «ЗЕМО»

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Як видно з рис. 2.8, передумовою для нарахування амортизації на підприємстві є використання основних засобів у його господарській діяльності.

Використовуваний метод розрахунку амортизації на ТОВ «ЗЕМО» передбачає щоквартальний розрахунок її вартості щодо об'єктів основних засобів підприємства шляхом розподілу вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання [51]. При цьому сума зносу основних засобів залишається завжди постійною на протязі трьох місяців та саме на неї у кожному кварталі зменшується облікова вартість активу. Амортизація на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» проводиться до того моменту, коли залишкова вартість об'єкта основних засобів не вийде на рівень його ліквідаційної вартості.

Отже, нарахування амортизації на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» здійснюється пооб'єктно у відомості її розрахунку (див. рис. 2.9).

ВІДОМІСТЬ
нарахування амортизації на основні засоби за III квартал 2022 р.

№ з/п	Інвентарний номер	Номер субрахунку	Найменування основних засобів	амортизаційна вартість, грн.			Термін корисного використання (експлуатації), років	Норматив на річну суму амортизації, грн.	Нараховано амортизацію на звітну дату				
				первинна (переоцінена) вартість	ліквідаційна вартість	амортизаційна вартість (гр. 5 - гр. 6)			нарахована сума амортизації на початок звітного періоду (кварталу), грн.	місячна норма амортизації, грн. (гр.9:гр.12)	кількість повних місяців корисного використання (експлуатації) протягом звітного періоду	нарахована на суму амортизації за звітний період (квартал), грн. (гр.11хгр.12)	сума амортизації на кінець звітного періоду (кварталу), грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	104524003	104	Мостовий кран КМ-30	227440	0	227440	10	22744	227440	1895,00	3	0	227440
2	104524004	104	Фрезерно-токарний верстат	454880	16800	438080	10	43808	151627	3651	3	10953	162580
3	104524005	104	Сверлильний верстат	120200	21000	99200	10	9920	60175	827	3	2481	62656
4			і т.п.	<...>	<...>	<...>	<...>	<...>	<...>	<...>	<...>	<...>	<...>
5			Разом по 104	802520	37800	764720		76472	439242			13434	452676
6													
7	10610480	106	Моторний транспортний засіб	86000	10000	76000	5	15200	66995	1267	3	3801	70796
8	10610481	106	Моторний транспортний засіб	87500	10000	77500	5	15500	41000	1292	3	3876	44876
9			Разом по 105	173500	20000	153500		30700	107995			7677	115672
12													
			Разом	976020	57800	918220		107172	547237			21111	568348

Проведено за меморіальним ордером № 17 за червень 2022 року

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Нарахована сума амортизації	841	131	21111
2	Одночасно друга проводка	401	841	21111

**Рис. 2.9. Відомість про нарахування амортизації на основні засоби за
другий квартал 2022 року на ТОВ «ЗЕМО»**

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Далі розглянемо бухгалтерський облік інших прямих витрат на підприємстві ТОВ «ЗЕМО». Типові бухгалтерські проведення, що застосовуються на досліджуваному підприємстві, зведемо у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Бухгалтерський облік інших прямих витрат ТОВ «ЗЕМО»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Нараховано платежі на соціальні заходи	821	651
	23	81
2. Списано фактичну собівартість технічно неминучого не виправного браку та віднесено до її складу	24	23
	23	24
3. Відображено витрати з виправлення внутрішнього технічно неминучого браку:		
– передано матеріали для виправлення бракованої продукції	801	201
	24	801
– нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим виправленням браку	811	661
	24	811
– нараховано ЄСВ на зарплату робітників, зайнятих виправленням браку	821	651
	24	821
4. Уключено до виробничої собівартості продукції, що випускається, витрати на виправлення технічно неминучого браку	23	24
5. Нараховано амортизацію основних засобів	23	13
6. Нараховано орендну плату	23	685
7. Нараховано плату за використання електроенергії	23	685

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Отже, згідно таблиці 2.14, можна зробити висновок, що поелементний облік інших прямих витрат, які безпосередньо включають до складу виробничої собівартості продукції ТОВ «ЗЕМО», відображається підприємством на рахунку 23. Інші витрати, що не були розглянуті вище, ведуться підприємством ТОВ «ЗЕМО» на рахунку 84 «Інші операційні витрати».

2.3.2. Облік накладних витрат ТОВ «ЗЕМО»

До складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), окрім прямих витрат виробництва, також відносяться ті витрати на виробництво, що

неможливо прямо (на підставі первинних документів) до неї віднести, а саме – загальновиробничі витрати. Також згідно п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» до складу виробничої собівартості ТОВ «ЗЕМО» відносяться не всі загальновиробничі витрати, а тільки постійні розподілені загальновиробничі витрати та змінні [7].

Перелік витрат, що включаються до складу загальновиробничих витрат у розрізі постійних і змінних на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» наведемо у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

Загальновиробничі витрати ТОВ «ЗЕМО»

Група витрат	Статті витрат	Постійні	Змінні
Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання	Амортизація	+	
	Витрати на утримання і експлуатацію		+
	Заробітна плата і відрахування на соціальні заходи спеціаліста, який обслуговує обладнання	+	
Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення	Амортизація	+	
	Витрати на утримання і експлуатацію		+
	Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи охоронця виробничого приміщення	+	
Транспортні витрати	Внутрішньозаводське переміщення матеріалів	+	
Витрати на управління виробництвом	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи управлінського персоналу	+	
	Витрати на службові відрядження	+	
Інші	Псування матеріальних цінностей у цехах	+	
	Оплата простоїв	+	

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Зазначимо, що розподіл витрат на постійні та змінні на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» можна назвати умовним, через наступне:

- змінні витрати на одиницю продукції можуть змінюватися через трансформацію організаційно-технічних умов роботи підприємства;
- сума постійних витрат залежить від рівня цін на споживані ресурси, стабільності в роботі підприємства та лише частково від обсягів його діяльності;
- непередбачуване зменшення складу постійних витратах (через збої у виробництві, такі як: недопостачання сировини, розірвання контрактів на постачання готової продукції, аварійні ситуації);

Далі роздивимося детальніше як відбувається розподіл загальної суми загальновиробничих витрат. Для цього на рисунку 2.10. відобразимо порядок правильного віднесення загальновиробничих витрат до складу витрат на виробництво.



Рис. 2.10. Алгоритм розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання

Примітка: Джерело: складено автором за даними [52,53]

Як і на будь-якому промисловому підприємстві, аналітичний облік загальновиробничих витрат на ТОВ «ЗЕМО» ведеться за цехами, а всередині цехів – за видами витрат. Для цього використовують відомості обліку витрат, що складається на підставі первинних документів і таблиць розподілу матеріалів. Такі відомості відкривають на кожен цех окремо.

Визнана сума загальновиробничих витрат за проведенням розподілом у бухгалтерському обліку ТОВ «ЗЕМО» щомісячно відображається за дебетом рахунка 91, а по кредиту цього рахунка відображається списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації» (див. рис. 2.11).

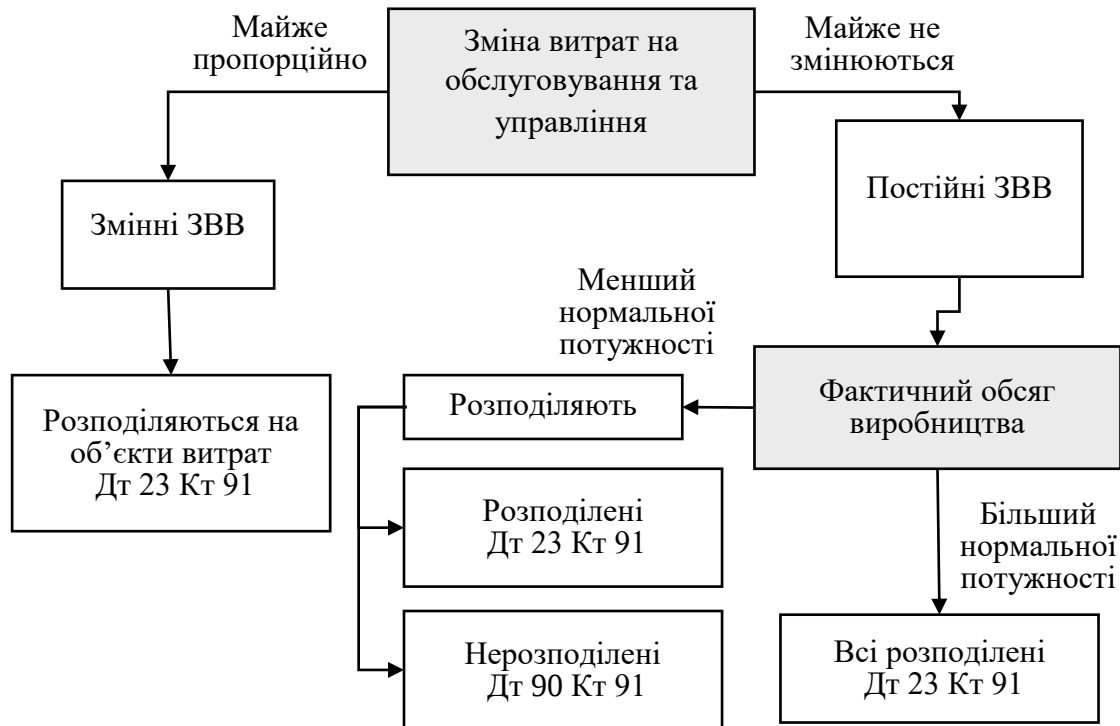


Рис. 2.11. Схема обліку розподілу загальновиробничих витрат ТОВ «ЗЕМО»

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Отже, усі перелічені в табл. 2.7 види витрат ТОВ «ЗЕМО» обліковують за схемою, відображеною на рисунку 2.1, за умови прямого їх зв'язку з виробництвом продукції підприємства. У випадку відсутності виробництва витрати на амортизацію, ремонт та утримання необоротних активів, заробітної плати персоналу цехів обліковуються як інші операційні витрати та відображаються у бухгалтерському обліку за проводкою: Дт 949 — Кт 91.

2.3.3. Калькулювання собівартості продукції ТОВ «ЗЕМО»

Підприємство ТОВ «ЗЕМО» використовує позамовний метод калькулювання собівартості продукції, оскільки продукція, що належить реалізації, виробляється в індивідуальному порядку для кожного замовника промислової продукції заводу та відповідає до їх технічних умов.

Калькулювання собівартості на дослідженому підприємстві відбувається за наступними особливостями:

- собівартість замовлення визначається до початку його виконання, тому сума непрямих витрат прогнозується, а база розподілу може бути умовною;
- всі витрати, пов'язані з виконанням замовлення до моменту остаточного його виконання, належать до незавершеного виробництва;
- використовується система виробничих замовлень;
- фактична собівартість замовлення розраховується після закінчення його виконання.

Послідовність калькулювання собівартості на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» відобразимо на рис. 2.12.

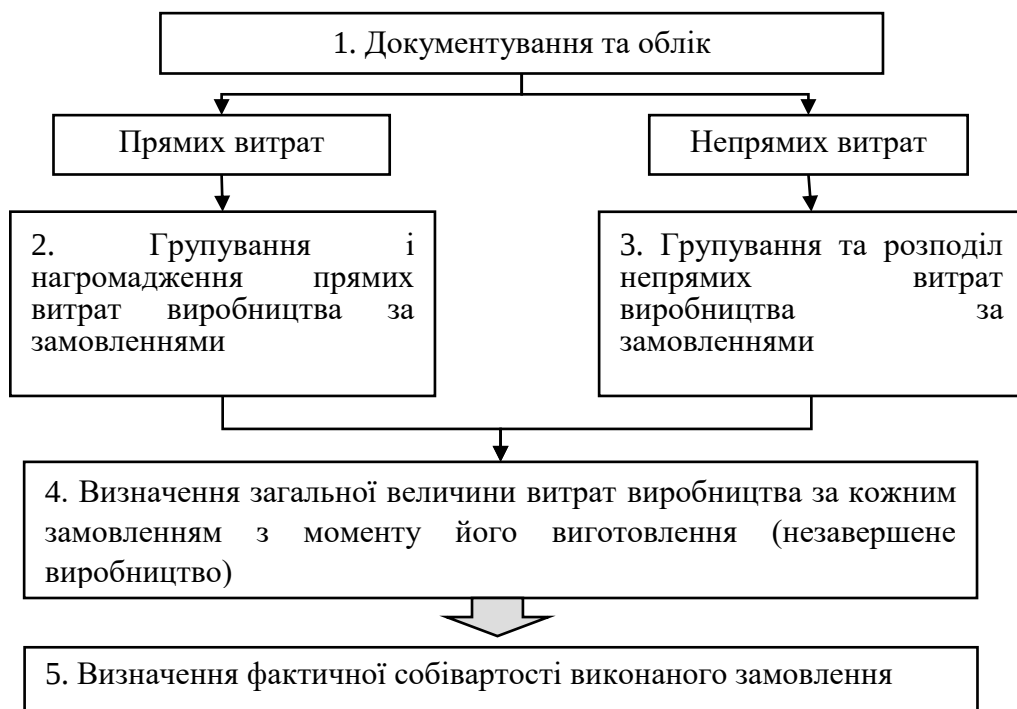


Рис. 2.12. Етапи калькулювання собівартості за позамовним методом на підприємстві ТОВ «ЗЕМО»

Примітка: Джерело: складено автором за даними підприємства

З метою складання калькуляції за конкретним заказом здійснимо розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання на прикладі досліджуваного підприємства ТОВ «ЗЕМО» згідно алгоритму, наведеного на рис. 2.10. Вихідні дані для розподілу наведемо у таблиці 2.14.

Таблиця 2.14

Прямі витрати за замовленнями за обліковий місяць на підприємстві ТОВ «ЗЕМО», тис. грн.

Замовлення	Прямі витрати, тис. грн.			
	Матеріальні	На оплату праці	Інші витрати	Разом
№1	7414	347	469	8230
№2	8336	376	475	9187
Разом	15750	723	944	17417

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Отже, протягом облікового місяця ТОВ «ЗЕМО» випускав продукцію за двома виробничими замовленнями. До витрат на виробництво продукції були включені: вартість матеріалів, заробітна плата робітників виробництва та інші прямі витрати.

Виконання замовлення №1 розпочалося до початку облікового місяця та наприкінці облікового місяця воно було завершено та передано замовнику. Виконання замовлення №2 розпочалося у обліковому місяці, і до кінця місяця не було завершено. Загальна виробнича собівартість виробленої продукції за обліковий місяць на ТОВ «ЗЕМО» становить:

- матеріальні витрати – 15750 тис. грн.;
- витрати на оплату праці – 723 тис. грн.;
- інші прямі витрати – 944 тис. грн.;
- розподілені загальновиробничі витрати – 3750 тис. грн.

Тож разом – 21167 тис. грн., у тому числі прямі витрати – 17417 тис. грн.

Спочатку знайдемо норматив розподілу на базі матеріальних витрат, що дорівнює 0,238 (3750 тис. грн. : 15750 тис. грн.). Далі помножимо його на величину бази відповідних об'єктів розподілу (матеріальних витрат на виробництво) та визначимо суму загальновиробничих витрат, що належать до складу виробничої собівартості обох замовлень.

Для порівняння аналогічно розрахуємо цю суму на базі витрат на оплату праці (див. табл. 2.15):

Таблиця 2.15

Розподіл загальновиробничих витрат за замовленням на підприємстві
ТОВ «ЗЕМО», тис. грн.

Замовлення	Загальновиробничі витрати, що включаються до собівартості		Виробнича собівартість продукції	
	пропорційно матеріальним витратам	пропорційно витратам на оплату праці	пропорційно матеріальним витратам	пропорційно витратам на оплату праці
№1	$7414 / 15750 \cdot 3750 = 1765$	$347 \cdot 3750 / 723 = 1800$	$8230 + 1765 = 9995$	$8230 + 1800 = 10030$
№2	$8336 / 15750 \cdot 3750 = 1985$	$376 \cdot 3750 / 723 = 1950$	$9187 + 1985 = 11172$	$9187 + 1950 = 11137$
Разом	3750	3750	21167	21167

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Як бачимо із таблиці 2.15, собівартість окремого виду продукції може сильно відрізнятися залежно від загальної бази розподілу виробничих витрат, обраної компанією. На підприємстві ТОВ «ЗЕМО» загальновиробничі витрати між окремими видами продукції розподіляють пропорційно сумі прямих матеріальних витрат, оскільки цей спосіб розподілу більш точний і менше викривляє реальне значення собівартості продукції.

Калькуляцію собівартості ТОВ «ЗЕМО» за завершеним замовленням №1 можна подати у вигляді таблиці 2.16, в якій відображено витрати за цим замовленням.

Таблиця 2.16

Калькуляція собівартості замовлення №1 на ТОВ «ЗЕМО», тис. грн.

Витрати	Всього по замовленню
Прямі матеріальні витрати	7414
Витрати на оплату праці	347
Інші прямі витрати	469
Загальновиробничі витрати	1765
Всього	9995

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Отже, як видно з табл. 2.16., фактична собівартість замовлення №1 після виконання склала: $7414 + 347 + 469 + 1765 = 9995$ тис. грн. При цьому виконання замовлення №2 продовжилось, залишок незавершеного виробництва та готової продукції на початок наступного місяця розраховується за фактичними витратами за обліковий місяць і становить: $9187 + 1985 = 11172$ тис. грн. Тож повна фактична собівартість замовлення визначається після його виконання.

Висновки до розділу 2

Отже, за результатами проведеного фінансово-економічного аналізу підприємства ТОВ «ЗЕМО» за 2019-2021 роки можна зробити наступний висновок:

- підприємства є ліквідним та платоспроможним; структура балансу задовільна;
- підприємство стійке, стабільно працює, витрати покриваються отриманим прибутком.

Також проведений аналіз виявив негативні сторони щодо фінансово-економічного стану ТОВ «ЗЕМО», такі як: неоптимальне співвідношення власного та залученого капіталу та постійне збільшення собівартості продукції, що сприяє тенденції до зменшення прибутку зазначеного підприємства.

Аналіз обліку операційних витрат підприємства ТОВ «ЗЕМО», що складають собівартість виробництва продукції, дає змогу зробити наступні висновки.

На ТОВ «ЗЕМО» приділяється значна увага організації обліку витрат, що складають собівартість продукції. Необхідно зазначити, що в цілому, первинний облік витрат ведеться згідно чинного законодавства та нормативних документів (Національних стандартів бухгалтерського обліку). Вибір підприємством оптимальної системи обліку витрат дає можливість отримати більші прибутки та в цілому покращити фінансовий стан підприємства.

Підприємство ТОВ «ЗЕМО» використовує систему обліку та калькулювання витрат за замовленнями, при якому об'єктом обліку та калькулювання виступає окреме виробниче замовлення, що видається на заздалегідь певну кількість продукції (виробів). Облік витрат за цим методом ведеться з наростаючим підсумком до закінчення виконання робіт.

Облік прямих витрат, що відносяться до виробничої собівартості ТОВ «ЗЕМО», ведеться за кожним об'єктом окремо. До таких витрат відносяться наступні види витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація необоротних активів, виробничі витрати та витрати на плату за оренду земельних і майнових паїв. Їх поелементний облік ведеться підприємством на дебету рахунка 23 «Виробництво».

Ті витрати підприємства, що неможливо прямо віднести до собівартості продукції підприємства, підлягають включенню до складу загальновиробничих витрат з наступним розподілом. У бухгалтерському обліку такі витрати відображають за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» за відповідною статтею витрат. Загальногосподарські витрати розподіляються на замовлення пропорційно до суми прямих матеріальних витрат. Повна фактична собівартість замовлення визначається після його виконання, до цього всі витрати становлять незавершене виробництво.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА ТОВ «ЗЕМО»

3.1. Заходи щодо вдосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості виробництва продукції

За результатами проведеного дослідження існуючої системи обліку операційних витрат та калькулювання собівартості на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» можна виділити низку проблем, усунення яких може принесе економічну вигоду підприємству та його бухгалтерії. Наведемо ці проблеми та запропоновані шляхи їх усунення у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

Заходи щодо вдосконалення обліку операційних витрат та калькулювання
собівартості на підприємстві ТОВ «ЗЕМО»

Проблема	Опис проблеми	Шляхи усунення проблеми
Недосконалий метод обліку витрат на виробництво продукції	Прийняття нераціональних управлінських рішень за отриманою інформацією	Впровадження елементів АВС-системи
Відсутність внутрішнього аудиту	Інформація про витрати надається бухгалтерії підприємства після здійснення всіх витрат, що спричиняє невчасний контроль за ними	Організація внутрішнього аудиту в бухгалтерії підприємства

Примітка: Джерело: складено автором

Отже, першою проблемою є використання на досліджуваному підприємстві позамовного методу обліку витрат та калькулювання собівартості, згідно якого розподіл загальновиробничих витрат відбувається пропорційно до єдиної бази – матеріальних витрат. Це спричиняє спотворені результати про величину реальної собівартості виробів, що призводить до неправильних рішень.

Також використання цього методу викликає наступні недоліки:

- неможливість визначення собівартості замовлень на різних етапах їх життєвого циклу та шляхів зниження операційних витрат;
- ціноутворення за використовуваним методом не підвищує конкурентоспроможність підприємства;
- відсутність обліку за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності, через що спостерігається висока вірогідність нечіткого розподілу окремих видів витрат між замовленнями.

Через вищенаведене, для підприємства ТОВ «ЗЕМО» можна запропонувати впровадити елементи ABC-методу обліку витрат та калькулювання собівартості. Облік витрат за цим методом дозволить знизити операційні витрати досліджуваного підприємства та покращити вартісні показники діяльності його виробництва. Також він дозволить суттєво удосконалити методику калькуляційних розрахунків, підвищити їх точність для подальшого використання в управлінських цілях.

Другою значною проблемою на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» є відсутність аудиторських перевірок, що не дає можливість отримання інформації щодо стану обліку, документообігу, а також рекомендацій щодо їх удосконалення.

Тому досліджуваному підприємству також можна запропонувати організувати внутрішній аудит в бухгалтерії підприємства з метою своєчасного контролю над витратами. Це дозволить без запізнення запобігати нерациональним виробничим витратам, надаючи бухгалтерії підприємства інформацію про них до початку та на протязі виробничого процесу.

3.2. Шляхи вдосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості виробництва продукції на ТОВ «ЗЕМО»

Порівняно з позамовним методом, що використовується на підприємстві ТОВ «ЗЕМО», основною перевагою методу обліку та калькулювання витрат за функціями (ABC) є точніший розподіл витрат обчислення собівартості

продукту, що обумовлює більш обґрунтовані рішення щодо ціноутворення. Така перевага забезпечується концентрацією уваги на основних виробничо-технологічних функціях підприємства, вибором показників, що найбільш повно їх характеризують. Тому задля удосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості на досліджуваному підприємстві було запропоновано впровадити саме елементи методу ABC для спільного вживання з традиційним для підприємства методом.

Спочатку розробимо послідовну схему кроків впровадження ABC-метода для досліджуваного промислового підприємства, що дозволить встановити механізм перенесення витрат за окремими замовленнями та простежити причинно-наслідковий зв'язок між видами діяльності та об'єктами витрат (див. рис. 3.1).



Рисунок 3.1. Механізм впровадження ABC-методу на ТОВ «ЗЕМО»

Примітка: Джерело: складено автором за даними [35,54]

Наведемо більш детальний опис етапів за запропонованим механізмом, зображеним на рисунку 3.1.

Етап 1. Формування та затвердження реєстру та класифікатора функцій.

Зазначимо, що об'єктами функцій, витрат та результатів виробничо-господарської діяльності на досліджуваному підприємстві є: одиниця продукції, партія групи виробів, виробнича лінія виготовлення продукції, продуктова лінія з продажу продукції, постачальники сировини та матеріалів, ринки та канали збуту, покупці продукції та послуг, їх замовлення.

Для формування реєстру необхідним є використання методу інтерв'ювання, що передбачає опитування керівників відповідних підрозділів підприємства щодо вартісного вимірювання виконуваних функцій. Результат такого опитування систематизують у спеціальній звітності, за допомогою якої відбувається зведення та угруповання дій у єдиний реєстр видів функцій підприємства [54].

У таблиці 3.2. наведемо розроблений єдиний реєстр видів функцій для ТОВ «ЗЕМО», на основі якого буде відбуватися подальше розроблення єдиного класифікатора видів функцій підприємства.

Таблиця 3.2

Єдиний реєстр видів функцій у розрізі відділів відповідальності для підприємства ТОВ «ЗЕМО»

Відділи функцій	Бухгалтерія підприємства	Виробничий відділ	Планово-економічний відділ
Формування списку видів дій (СВД)			+
Коригування СВД			+
Збір інформації у розрізі видів дій		+	
Управління відділом	+	+	+
Поліпшення процедури АВС	+		
Визначення ставок драйверів витрат			+
Формування звітності про драйвери функцій	+		

Примітка: Джерело: складено автором

Наведене у табл. 3.2 угруповання інформації про функції виробничо-господарської діяльності, що мають місце на підприємстві ТОВ «ЗЕМО», дозволить досягти повноти їх характеристики. Також ця інформація необхідна для виявлення вимог до оперативної звітності витрат ресурсів за відповідними функціями.

Етап 2. Вибір та затвердження драйверів для кожної функції. Драйвер витрат (або «кост драйвер» чи носій витрат) – це показник виміру активності виду діяльності, що відображає сутність даного виду діяльності та взаємозв'язаний з об'єктом калькулювання. Для кожного виду діяльності встановлюється певний вид драйвера витрат [55].

Етап 3. Формування та затвердження вимог до первинних документів та їх оформлення. Для відображення витрат за визначеними функціями у розрізі замовлень необхідно передбачити порядок відображення їх оформлення у первинних документах. У зв'язку з цим для підприємства ТОВ «ЗЕМО» можуть бути сформульовані наступні вимоги щодо оформлення первинної документації з витрат при впровадженні АВС-методу (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Вимоги до документообігу витрат підприємства ТОВ «ЗЕМО» при впровадженні АВС-методу

Господарські операції	Первинний документ та підстави для його складання	Відділ відповідальності
Оформлення відпуску матеріальних цінностей	Лімітно-забірна карта; накладна-вимога на відпуск матеріалів, згідно напряму використання	Цехи, відділ матеріально-технічного постачання
Нарахування заробітної плати	Маршрутний лист, відомість про виробіток, згідно функцій діяльності	Виробничий відділ
Відрахування від заробітної плати	Відомість нарахування заробітної плати за її видами	Бухгалтерія, фінансовий відділ
Амортизаційні відрахування	Відомість про нарахування амортизації основних коштів, згідно напряму використання	Бухгалтерія підприємства

Примітка: Джерело: складено автором

Реалізація цього етапу забезпечує можливість отримання інформації про величину витрат, пов'язаних із певною функцією та кількості спожитих драйверів витрат за окремими замовленнями.

Етап 4. Збір та угруповання інформації про витрати по кожному процесу єдиний вартісний комплекс. За результатами реалізації цього етапу відбувається подальший розподіл витрат за функціями підприємства та калькулювання собівартості за замовленнями.

Варто зазначити, що при обранні невідповідного драйверу, що пов'язує функції з певними об'єктами витрат, розподіл загальновиробничих витрат дає невірні результати. Тому останнім етапом пропонованого механізму впровадження ABC-методу на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» є аналіз отриманих результатів. Він є необхідним для розуміння доцільності впровадження запропонованого методу обліку витрат та калькулювання собівартості через порівняння наявних та отриманих результатів.

Отже, метою обліку витрат на ТОВ «ЗЕМО» при реалізації елементів методу ABC є отримання вартісного значення кожної функції та оптимізація технологічних процесів з виробництва промислової продукції, тож й звітність досліджуваного підприємства має бути спрямована на візуалізацію найбільш витратних функцій.

Розрахунок собівартості при цьому має вирішувати наступні завдання:

- виявлення драйверів загальновиробничих витрат;
- розрахунок витрат на здійснення окремих технологічних замовлень;
- визначення собівартості на різних етапах життєвого циклу замовлення на певною технологією перенесення вартості ресурсів. Тобто калькулювання та аналіз собівартості за замовленнями повинно здійснюватися від моменту його розробки до зняття з виробництва.

Отже, з врахуванням вищенаведених завдань, розрахунок собівартості при впровадженні ABC-методу на ТОВ «ЗЕМО» можна подати у вигляді кількох етапів (див. рис. 3.2).

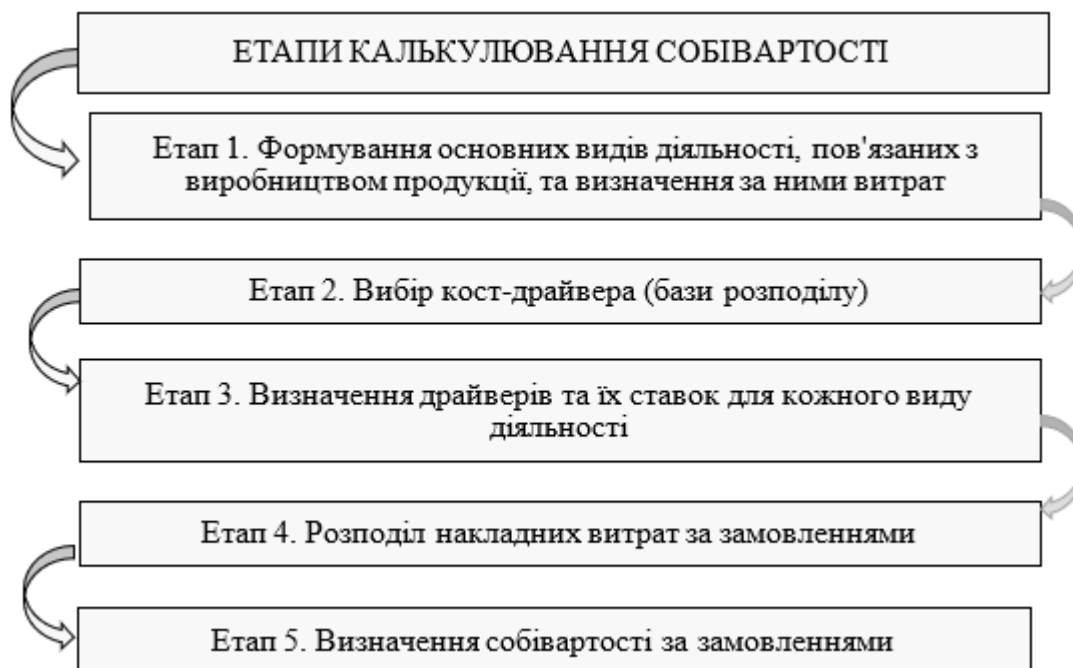


Рисунок 3.2. Етапи калькулювання собівартості на ТОВ «ЗЕМО» при впровадженні методу ABC

Примітка: Джерело: складено автором за даними [55]

Концепція пропонованого методу для досліджуваного підприємства передбачає, що врахування прямих витрат за кожним об'єктом калькулювання здійснюється напряду. При цьому всі загальновиробничі витрати розподіляються спочатку на виробничі процеси (згідно функціонального значення витрат), а потім на об'єкти калькулювання собівартості згідно носіїв витрат (кост-драйверів).

Далі проведемо калькулювання собівартості продукції на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» із застосуванням схеми, зображеної на рисунку 3.2.

На першому етапі потрібно визначити основні види діяльності та суму витрат, пов'язаних з виробництвом продукції на підприємстві ТОВ «ЗЕМО». За проведеним аналізом виробництва підприємства за замовленнями останнього облікового місяця відокремимо наступні види діяльності:

1. експлуатація обладнання;
2. налагодження обладнання, внутрішнє транспортне обслуговування та документообіг у цеху;

3. управління організацією.

За традиційним обліком такі види діяльності та витрати, пов'язані з ними, розподілялись на замовлення з використанням для цього бази розподілу, пов'язаної з обсягом виробництва. В результаті така інформація є неефективною при прийнятті управлінських рішень.

Пропоновану схему обліку витрат та калькулювання собівартості на ТОВ «ЗЕМО» при впровадженні методу-ABC наведемо в Додатку С.

На другому етапі для розрахунку кількості витрат на кожен вид діяльності підприємства визначимо значення драйвера витрат за кожним видом діяльності, що були відокремлені на першому етапі.

Можливі драйвери витрат для підприємства ТОВ «ЗЕМО» наведемо на рисунку 3.3.

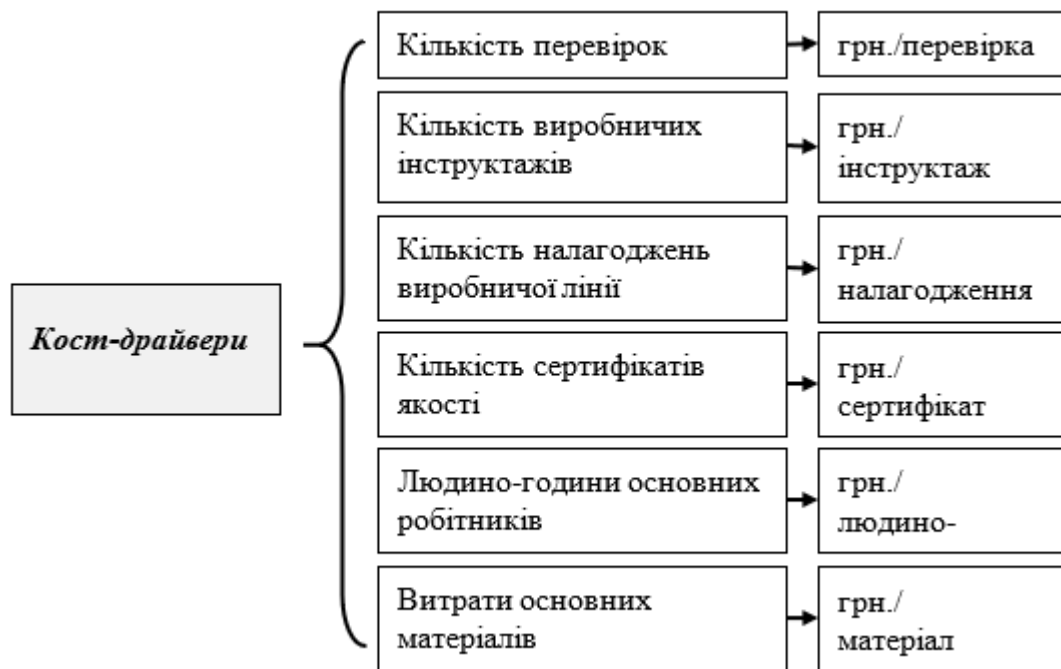


Рисунок 3.3. Можливі драйвери витрат ТОВ «ЗЕМО»

Примітка: Джерело: складено автором

Встановлені драйвера витрат, відповідні кожному із видів діяльності підприємства ТОВ «ЗЕМО», наведемо у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Види діяльності та відповідні їм носії витрат підприємства ТОВ «ЗЕМО»

Вид діяльності	Драйвер витрат	Значення носія витрат	В тому числі за замовленнями	
			№1	№2
1. Експлуатація виробничої лінії				
Допоміжні виробничі матеріали	Витрати основних матеріалів	3130	2200	5330
Заробітна плата допоміжного виробництва	Людино-години основних робітників	7200	5150	12350
Амортизація виробничої лінії	Кількість налагоджень виробничої лінії	7	3	10
Послуги сторонніх організацій за плановим ремонтом виробничої лінії	Кількість налагоджень виробничої лінії	8	10	18
2. Експлуатація обладнання, внутрішнє транспортне обслуговування, сертифікація				
Експлуатація виробничих цехів	Кількість технологічних циклів	8	4	12
Охорона праці та техніка безпеки на підприємстві	Кількість виробничих інструктажів	2	3	5
Сертифікація продукції	Кількість сертифікатів якості	7	9	16
Транспортне обслуговування	Тонна/км	1214	1870	3084
3. Управління виробництвом				
Управління виробництвом	Кількість технологічних циклів	6	8	14

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

На наступному етапі калькулювання необхідно підрахувати конкретну ставку драйвера витрат для кожного виду діяльності. Ставка драйвера витрат для всіх накопичувачів по процесах розраховується за наступною формулою:

$$R_d = \frac{P}{D},$$

де R_d – ставка драйвера витрат;

P – обсяг затрат за процесом (видом діяльності);

D – драйвер затрат (кількість операцій) [56].

Тож для розрахунку величини витрат на одну операцію (ставки драйверу витрат) для підприємства ТОВ «ЗЕМО» поділимо суму накладних витрат за

кожним видом діяльності на кількість операцій за відповідним носієм витрат. Отримані результати сформуємо у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Розрахунок ставки драйверу витрат за видами діяльності для підприємства
ТОВ «ЗЕМО»

Вид діяльності	Загальновиробничі витрати (P), грн.	Значення носія витрат (D)	Витрати на один вид (Rd)
1. Експлуатація виробничої лінії	918800		
Допоміжні виробничі матеріали	252500	5330	47,38
Заробітна плата допоміжного виробництва	354600	12350	28,71
Амортизація виробничої лінії	171200	10	17120
Послуги сторонніх організацій за плановим ремонтом виробничої лінії	140500	18	7805,56
2. Експлуатація обладнання, внутрішнє транспортне обслуговування, сертифікація	1895900		
Експлуатація виробничих цехів	1333700	12	111141,7
Охорона праці та техніка безпеки на підприємстві	189200	5	37840
Сертифікація продукції	107000	16	6687,5
Транспортне обслуговування	266000	3084	86,25
3. Управління виробництвом	935300	14	66807,1
Всього	3750000		

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Останні етапи передбачають застосування отриманих ставок драйверів витрат до вироблених замовлень та подальше визначення собівартості за замовленнями. Тож далі розподілимо накладні витрати підприємства ТОВ «ЗЕМО» за замовленнями. Для цього витрати на один вид діяльності помножимо на кількість операцій щодо кожного носія витрат (ставки драйверу витрат).

Отримані результати сформуємо у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Розподіл накладних витрат за замовленнями

Вид діяльності	Замовлення №1		Замовлення №2	
	Значення носія витрат	Вартість, грн.	Значення носія витрат	Вартість, грн.
1. Експлуатація виробничої лінії	10345	537293,4	7363	381506,6
Допоміжні виробничі матеріали	3130	148278,6	2200	104221,4
Заробітна плата допоміжного виробництва	7200	206730,3	5150	147869,6
Амортизація виробничої лінії	7	119840	3	51360
Послуги сторонніх організацій за плановим ремонтом виробничої лінії	8	62444,4	10	78055,6
2. Експлуатація обладнання, внутрішнє транспортне обслуговування, сертифікація	1231	1116335,3	18886	779564,7
Експлуатація виробничих цехів	8	889133,3	4	444566,7
Охорона праці та техніка безпеки на підприємстві	2	75680	3	113520
Сертифікація продукції	7	46812,5	9	60187,5
Транспортне обслуговування	1214	104709,5	1870	161290,5
3. Управління виробництвом	6	400842,8	8	534457,1
Всього, тис. грн.		2054,5		1695,5

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Прямі матеріальні витрати, заробітна плата, а також інші прямі витрати за замовленнями вже відомі (див. табл. 2.14), тож тепер ми маємо можливість визначити собівартість за замовленнями за обліковий місяць на ТОВ «ЗЕМО».

У таблиці 3.5 наведемо порівняльний аналіз результатів розрахунку виробничої собівартості з використанням традиційної калькуляції досліджуваного підприємства та за реалізацією пропонованого методу обліку та калькулювання.

Таблиця 3.5

Порівняння результатів калькулювання собівартості замовлень ТОВ «ЗЕМО»
до та після реалізації запропонованого методу

Витрати	Традиційна		З елементами ABC	
	Замовлення №1	Замовлення №2	Замовлення №1	Замовлення №2
Прямі матеріальні витрати	7414	8333	7414	8333
Витрати на оплату праці	347	376	347	376
Інші прямі витрати	469	475	469	475
Загальновиробничі витрати:	1765	1985	2054,5	1695,5
Експлуатація виробничої лінії	x	x	537,3	381,5
Експлуатація обладнання, внутрішнє транспортне обслуговування, сертифікація	x	x	1116,3	779,6
Управління виробництвом	x	x	400,9	534,4
Всього	9995	11172	10284,5	10879,5

Примітка: Джерело: складено автором за матеріалами підприємства

Отже, проаналізувавши отримані результати у таблиці 3.5, можна зробити висновок, що впровадження елементів ABC-методу обліку витрат та калькулювання собівартості на ТОВ «ЗЕМО», дозволило найбільш точно визначити виробничу собівартість кожного замовлення, на відміну від традиційного методу, та надало можливість оцінити величину витрат за кожним виявленим процесом виробництва.

Так як витрати на експлуатацію виробничих цехів склали 1333,7 тис. грн. або 35,6% у структурі загальновиробничих витрат, що включаються до собівартості, необхідним завданням для досліджуваного підприємства є знаходження балансу між витратами на майно та якістю його обслуговування. Для цього необхідно наступне:

- оптимізувати штат обслуговуючого персоналу;

- провести аналіз постачальників матеріалів, робіт та послуг, порівняти ціни, обсяги закупівлі;
- оцінити характер робіт та можливість виконання їх власними силами підприємства.

Проведення вищенаведених заходів сприятиме зменшенню собівартості замовлень підприємства ТОВ «ЗЕМО», а також збереженню його ринкової вартості та конкурентоспроможності без додаткових витрат виробництва.

Для організації оперативного обліку та управління витратами необхідними умовами є постановка та впровадження на підприємстві ефективної системи внутрішнього аудиту обліку витрат та калькулювання собівартості.

Тому наступним кроком щодо удосконалення обліку операційних витрат та калькулювання собівартості на ТОВ «ЗЕМО» є впровадження внутрішнього аудиту в відділі бухгалтерії досліджуваного підприємства. Тобто пропонуємо додати до обов'язків окремих робітників бухгалтерії підприємства функцій аудиторської служби, що дозволить проводити внутрішній аудит операційних витрат та калькулювання собівартості ТОВ «ЗЕМО», при цьому скоротивши витрати на формування окремого відділу аудиту.

Мета пропонованого виду внутрішнього аудиту на досліджуваному підприємстві – це встановлення обґрунтованості формування та правильності обліку операційних витрат виробництва, що входять у собівартість продукції та впливають на розмір фінансового результату від реалізації продукції.

Завданнями аудиту операційних витрат та калькулювання собівартості на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» є:

- оцінка обґрунтованості застосовуваного методу обліку витрат, способу зведеного обліку витрат, методів розподілу загальновиробничих витрат;
- підтвердження достовірності оформлення та відображення в обліку прямих та непрямих операційних витрат;
- підтвердження правильності включення до собівартості окремих видів операційних витрат;

- арифметичний контроль показників собівартості за даними зведеного обліку.

Джерелами інформації для проведення вищезазначеного аудиту на досліджуваному підприємстві є облікові регістри аналітичного та синтетичного обліку, відомості щодо розподілу загальновиробничих витрат, відомість зведеного обліку витрат за виробництво, журнали-ордери, Головна книга.

Важливо зазначити, що відповідно до статті 13 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» при провадженні аудиторської діяльності обов'язково повинні застосовуватися міжнародні стандарти аудиту [57]. Відповідно до них внутрішній аудит – це діяльність, що охоплює функції перевірки, оцінки та моніторингу ефективності та результативності діяльності підприємства. Він також забезпечує контроль за достовірністю та дотриманням чинних законів і нормативних актів при складанні фінансової звітності підприємства [58].

На рисунку 3.4 наведемо об'єкт, методи та принципи проведення пропонованого виду аудиту.



Рисунок 3.4. Об'єкт, методи та принципи проведення внутрішнього аудиту операційних витрат та калькулювання собівартості

Примітка: Джерело: складено автором за даними [59]

На основі вищенаведеного на рисунку 3.2. розробимо механізм впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві ТОВ «ЗЕМО», що забезпечить йому об'єктивне відображення операційних витрат та калькулювання собівартості.

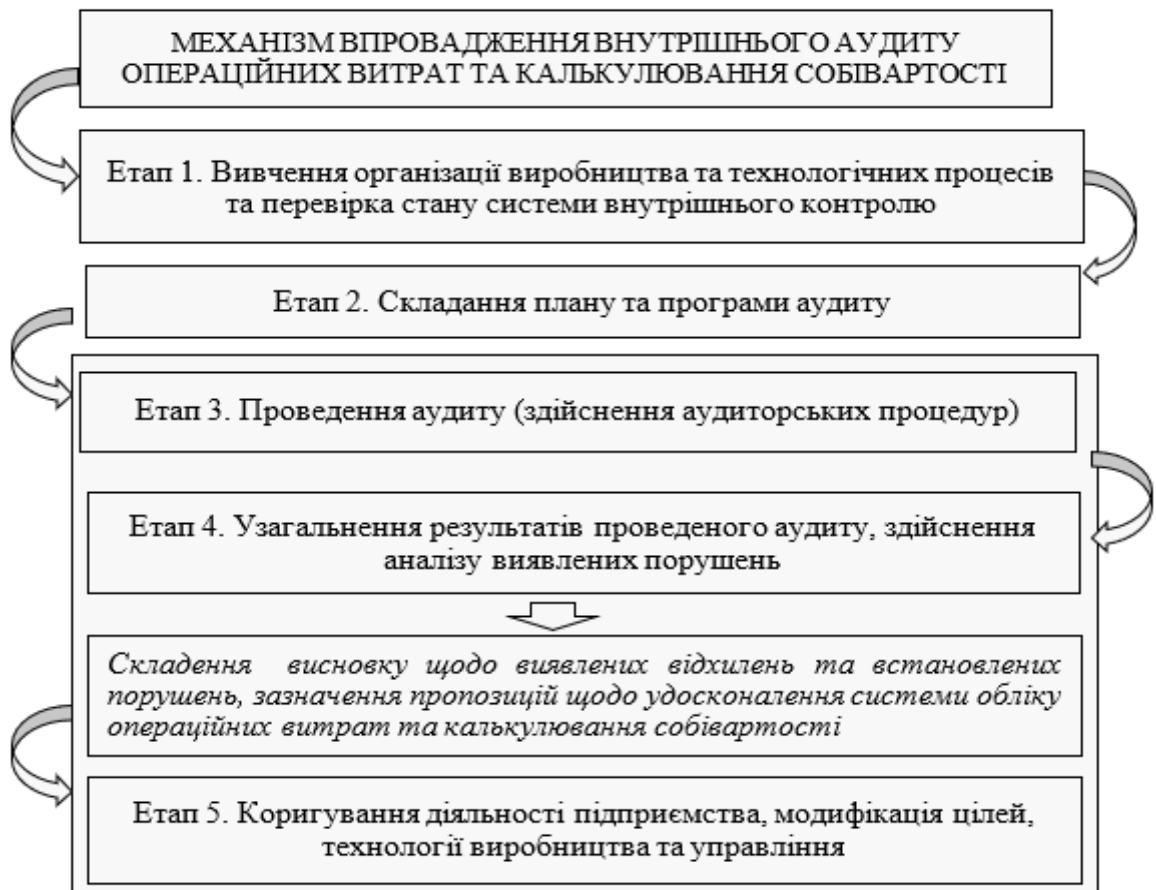


Рисунок 3.2. Механізм впровадження внутрішнього аудиту операційних витрат та калькулювання собівартості на підприємстві ТОВ «ЗЕМО»

Примітка: Джерело: складено автором за даними [59]

Аудиторська перевірка операційних витрат та калькулювання собівартості є трудомістким процесом, що вимагає від аудитора знання безлічі нормативних та інструктивних матеріалів, а також особливостей обчислення собівартості продукції в окремих галузях та видах господарської діяльності [59].

Тому до початку документальної перевірки на першому етапі бухгалтеру-аудитору підприємства ТОВ «ЗЕМО» необхідно вивчити організаційні та

технологічні особливості підприємства, спеціалізацію, масштаби та структуру кожного виду його виробничої діяльності.

Слід також проаналізувати сильні та слабкі сторони внутрішнього контролю виробництва та операційних витрат. Для цього доцільно провести аналіз стану системи внутрішнього контролю. Результати проведення такого аналізу на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» наведено у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Аналіз стану системи внутрішнього контролю операційних витрат на підприємстві ТОВ «ЗЕМО»

Об'єкт дослідження	Здійснення на підприємстві		Висновки
	Так	Ні	
Перевірка вимог на матеріали та табелів обліку робочого часу	+		Контроль задовільний
Попереднє нумерування накладних, лімітно-забірних карток, нарядів та ін. для подальшого контролю		+	Необхідність проведення перевірки документів через ймовірність наявності фіктивних документів
Планові перевірки відповідності даних первинних документів		+	Є ймовірність помилок та розбіжностей
Наявність нормативів витрат та здійснення їх перегляду	+		Контроль задовільний
Дотримання графіку документообігу з обліку витрат за виробництво	+		Контроль задовільний
Контроль формування собівартості готової продукції головним бухгалтером		+	Слабкий контроль
Складання кошторисів витрат на виробництво, контроль їх дотримання	+		Контроль задовільний
Класифікація витрат за елементами та статтями калькуляції відповідає особливостям виробництва	+		Задовільна база для організації обліку витрат
Обраний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції відповідає особливостям виробництва	+		Задовільна база для організації обліку витрат та калькулювання собівартості
Організовано облік витрат від простоїв та браку виробництва	+		Задовільна база калькулювання собівартості
Організація зведеного обліку витрат		+	Можливі помилки у визначенні собівартості
Перевірка даних сегментів витрат		+	Необхідність проведення перевірки
Щомісячна звірка даних аналітичного та синтетичного обліку витрат на виробництво		+	Велика ймовірність помилок

Примітка: Джерело: складено автором

На другому етапі, відповідно до основних завдань внутрішнього аудиту, на підставі вищенаведеного аналізу побудуємо загальний план аудиту операційних витрат та калькулювання собівартості (див. табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Загальний план внутрішнього аудиту для підприємства ТОВ «ЗЕМО»

Заплановані види робіт	Нормативно-правова база
Аудит методів обліку витрат та калькулювання собівартості	Господарський кодекс України. П(С)БО 16 «Витрати» Методичні рекомендації з формування собівартості продукції Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Аудит складу витрат виробництва	Податковий кодекс України П(С)БО 16 «Витрати» Наказ міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку»
Аудит обліку витрат за статтями калькуляції	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»
Аудит зведеного обліку витрат за виробництво	

Примітка: Джерело: складено автором

Далі у таблиці 3.8 сформуємо програму внутрішнього аудиту операційних витрат та калькулювання собівартості.

Таблиця 3.8

Програма внутрішнього аудиту операційних витрат та калькулювання собівартості для підприємства ТОВ «ЗЕМО»

Заплановані види робіт	Робочі документи аудитора	Нормативно-правова база
1	2	3
<i>1. Аудит використовуваних методів обліку витрат та калькулювання собівартості</i>		
1.1. Контроль правильності вибору об'єктів обліку	Статут, накази, організаційна структура підприємства	Господарський кодекс України
1.2. Контроль правильності групування витрат для ведення обліку та калькулювання собівартості	Облікова політика та реєстри аналітичного обліку підприємства	П(С)БО 16 «Витрати» Методичні рекомендації з формування собівартості продукції

Продовження таблиці 3.8

1	2	3
1.3. Аналіз облікової політики щодо витрат на виробництво	Облікова політика підприємства	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
2. Аудит складу витрат виробництва		
1.1. Контроль складу витрат за елементами витрат на відповідність чинним нормативним актам	Первинні документи та регістри бухгалтерського обліку	П(С)БО 16 «Витрати»
1.2. Контроль складу витрат з оподаткування	Первинні документи та регістри податкового обліку	Податковий кодекс України
1.3. Перевірка документально, обґрунтованості кожного виду та елемента витрат	Первинна документація	Наказ міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку»
3. Аудит обліку витрат за статтями калькуляції		
1.1. Перевірка обліку основних витрат та їх розподілу за об'єктами калькулювання	Рахунки 8 класу бухгалтерського обліку Відомості з надходження та вибуття запасів	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»
1.2. Перевірка обліку загальновиробничих витрат	Рахунок бухгалтерського обліку 91 Відомості з надходження та вибуття запасів	
1.3. Перевірка обліку витрат допоміжних виробництв та їх розподілу за об'єктами калькулювання	Відомості з надходження та вибуття запасів	
4. Аудит зведеного обліку витрат за виробництво		
1.1. Перевірка організації аналітичного обліку витрат за виробництво	Регістри аналітичного обліку, картки обліку №. М-12 та №. М-14 за видами продукції у розрізі статей калькуляції	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»
1.2. Перевірка організації синтетичного обліку витрат за виробництво	Журнал-ордер 5 А Головна книга	
1.3. Контроль розкриття інформації про витрати на виробництво у бухгалтерській звітності	Бухгалтерський баланс підприємства	

Примітка: Джерело: складено автором

Далі, згідно пропонованої програми, наведеної у таблиці 3.8, детальніше розглянемо методику проведення внутрішнього аудиту операційних витрат та калькулювання собівартості на ТОВ «ЗЕМО».

Почати слід з проведення аудиту використовуваних методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції ТОВ «ЗЕМО», що, згідно складеної програми, містить в собі три етапи.

Етап 1. Контроль правильності вибору об'єктів обліку. Вибір об'єктів обліку витрат на виробництво та калькування собівартості продукції визначається організаційними та технологічними особливостями підприємства, його спеціалізацією та масштабами діяльності. Тому на першому етапі бухгалтеру-аудитору ТОВ «ЗЕМО» слід з'ясувати наступне щодо досліджуваного підприємства:

- наявність основних та допоміжних цехів;
- номенклатуру продукції;
- особливості технології виробництва кожного виду продукції.

Етап 2. Контроль правильності групування витрат для ведення обліку та калькулювання собівартості. Сукупність витрат, що здійснюються з метою подальшого випуску продукції основного виробництва, утворює виробничу собівартість продукції. Тому з метою обчислення собівартості одиниці кожного виду продукції всі витрати, що відбуваються, слід групувати за певними ознаками. Тож на цьому етапі бухгалтер-аудитор повинен з'ясувати правильність класифікації витрат на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» шляхом проведення документального контролю.

Зазначимо, що особливу увагу слід приділити групуванню за статтями витрат. При цьому задача бухгалтера-аудитора полягає в аналізі переліку статей витрат підприємства на підставі облікової політики та регістрів аналітичного обліку, встановлені його відповідності галузевим нормативним актам з розрахунку витрат.

Етап 3. Обґрунтованість методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, що застосовується підприємством,

встановлюють на основі аналізу його облікової політики. Тож наступним етапом є аналіз облікової політики ТОВ «ЗЕМО» щодо витрат на виробництво.

Отже, в обов'язковому порядку бухгалтер-аудитор має проаналізувати облікову політику підприємства щодо положень з питань операційних витрат на виробництво відповідно до нормативних документів бухгалтерського обліку. У разі невідповідності положень облікової політики особливостям технології та структури підприємства бухгалтер-аудитор може навести рекомендації щодо змін до облікової політики.

Отже, завдяки проведенню аудиту використовуваних методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції ТОВ «ЗЕМО» можна встановити наступні порушення та подальші відповідні дії бухгалтера-аудитора підприємства (див. табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Можливі порушення в обліковій політиці щодо методів обліку та
відповідні дії бухгалтера-аудитора

Встановлене порушення в процесі перевірки	Дії бухгалтера-аудитора
В обліковій політиці обґрунтовано метод обліку витрат, що відповідає вимогам технологічного процесу, але фактичне використання елементів цього методу не здійснюється.	Фіксування відхилення у робочих документах та визначення його впливу на формування собівартості продукції
Описаний в обліковій політиці метод обліку витрат не відповідає особливостям технологічного процесу підприємства	Розробка пропозицій щодо змін, які дозволять організувати виробничий облік відповідно до вимог нормативних документів.

Примітка: Джерело: складено автором

Наступним за складеним планом внутрішнього аудиту ТОВ «ЗЕМО» є аудит складу витрат виробництва, що має проводитись також у три етапи.

Етап 1. Контроль складу витрат за елементами витрат на відповідність чинним нормативним актам. На даному етапі на підставі первинних документів та регістрів бухгалтерського обліку за рахунками 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 80 «Матеріальні

витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати» та інших документів необхідно перевірити правомірність включення до складу витрат на виробництво по кожному елементу окремо: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, амортизація та інші витрати.

У таблиці 3.10 наведемо аудиторські процедури відповідно до кожного елементу витрат.

Таблиця 3.10

Аудиторські процедури в процесі аудиту елементів витрат ТОВ «ЗЕМО»

Елементи витрат	Аудиторські процедури
Матеріальні витрати	Перевірка правильності оцінки матеріальних ресурсів, списаних на собівартість відповідно до методів оцінки закріплених у наказі з облікової політики організації з метою фінансового обліку.
Витрати на оплату праці	Перевірка первинних документів щодо нарахування заробітної плати (трудові договори, табелі, розрахунково-платіжних відомостей) з метою виявлення фактів включення до собівартості основної діяльності витрат на оплату праці працівників, зайнятих в інших видах діяльності. Ознайомлення з умовами оплати праці на підприємстві та з організацією обліку особового складу працівників у відділі кадрів. Перевірка правильності обліку використання робочого часу та вироблення; застосування тарифних ставок, норм та розцінок. Проведення арифметичного контролю нарахування заробітної плати.
Відрахування на соціальні потреби	Перевірка правильності віднесення на собівартість відрахувань на соціальні потреби
Амортизація	Аналіз складу основних засобів, що підлягають амортизації Перевірка правильності встановлення строків корисного використання об'єктів основних засобів; застосування обраних підприємством способів нарахування амортизації за видами та групами об'єктів основних засобів; дати початку та закінчення нарахування амортизації за об'єктами основних засобів; Проведення арифметичного контролю сум нарахованої амортизації.
Інші витрати	Підтвердження правильності розподілу матеріальних цінностей за напрямками витрат.

Примітка: Джерело: складено автором

При здійсненні аудиторських процедур, наведених у табл. 3.10, слід керуватися вимогами П(С)БО 16 «Витрати» щодо визнання витрат підприємства у бухгалтерському обліку.

Етап 2. Контроль складу витрат з оподаткування. На цьому етапі перевірка проводиться на основі первинних документів та реєстрів податкового обліку окремо за кожною вищенаведеною групою згідно з ст. 177 Податкового кодексу України.

Також бухгалтер-аудитор має провести арифметичний та формальний контроль первинних документів для підтвердження законності та достовірності вчинених операцій. Тому останнім етапом аудиту правомірності включення витрат до складу витрат виробництва є перевірка документальної обґрунтованості кожного виду та елемента витрат.

Далі за складеним планом внутрішнього аудиту ТОВ «ЗЕМО» є аудит обліку витрат за статтями калькуляції. У таблиці 3.11 наведемо основні аудиторські процедури за запланованими етапами його проведення.

Таблиця 3.11

**Аудиторські процедури в процесі аудиту обліку витрат ТОВ «ЗЕМО»
за статтями калькуляції**

Етап аудиту	Аудиторські процедури
1. Перевірка обліку основних витрат та їх розподілу за об'єктами калькулювання	Перевірка правильності віднесення витрат до основних витрат та застосування бази розподілу. Формування висновків щодо достовірності інформації про прямі витрати. Встановлення обґрунтованості методу непрямого розподілу витрат в обліковій політиці підприємства. Проведення арифметичного контролю розрахунків розподілу витрат за видами продукції
2. Перевірка обліку загальновиробничих витрат	Підтвердження повноти відображення витрат за кожною статтею. Перевірка правильності розподілу накладних витрат за видами продукції.
3. Перевірка обліку витрат допоміжних виробництв та їх розподілу за об'єктами калькулювання	Контроль розподілу та списання загальновиробничих витрат за видами продукції допоміжних виробництв, оцінки незавершеного виробництва, правильності обчислення фактичної виробничої собівартості продукції.

Примітка: Джерело: складено автором

Після завершення перевірки бухгалтерського обліку витрат за статтями калькуляції та підтвердження інформації, що міститься в регістрах аналітичного обліку останньою задачею є проведення аудиту зведеного обліку витрат на виробництво за трьома етапами.

Етап 1. Перевірка організації аналітичного обліку витрат за виробництво. На даному етапі аналізується організація аналітичного обліку витрат ТОВ «ЗЕМО» на виробництво, встановлюється її відповідність обраному в обліковій політиці методу обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції та робочому плану рахунків. Бухгалтеру-аудитору слід звірити регістри аналітичного обліку між собою за взаємно кореспондуючими рахунками, провести арифметичний контроль підсумкових записів у регістрах. Також за картками аналітичного обліку ТОВ «ЗЕМО» № М-12 та № М-14 контролюються витрати на розрізі калькуляційних статей.

Етап 2. Перевірка організації синтетичного обліку витрат за виробництво. Оскільки на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» використовується журнально-ордерна система обліку матеріальних цінностей, контроль синтетичного обліку витрат на виробництво здійснюється на основі журналу-ордеру 5 А. При цьому необхідним є проведення наступних аудиторських процедур:

- контроль правильності зведення витрат за всіма виробничими рахунками;
- розрахунок витрат за економічними елементами;
- контроль правильності обчислення собівартості всієї товарної продукції за статтями калькуляції.

На останньому етапі підтверджується достовірність інформації, відображеної в бухгалтерському балансі за розділом 2 «Оборотні активи» шляхом її звіряння з залишками (сальдо), наведених у головній книзі обліку.

Наступним завданням після проведення аудиту операційних витрат та калькулювання собівартості на підприємстві для бухгалтера-аудитора є узагальнення його результатів, що включає комплекс методичних прийомів угруповання та систематизації його результатів.

Проведені перевірки на ТОВ «ЗЕМО» повинні групуватися та систематизуватися у журналі бухгалтера-аудитора підприємства, при цьому однорідні недоліки узагальнюють за допомогою наступних методичних прийомів (див. табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Методичні прийоми узагальнення недоліків під час проведення
внутрішнього аудиту ТОВ «ЗЕМО»

Методичний прийом	Опис прийому
Систематизоване групування	Групування виявлених та попередньо зафіксованих аудитом у хронологічній послідовності недоліків за однорідністю і змістом
Хронологічно-систематизоване групування	Узагальнення виявлених недоліків
Документування результатів проміжного контролю	Оформлення контрольних процедур у процесі їх виконання на проміжних стадіях, з метою виявлення стану об'єктів контролю на момент проведення аудиту
Аналітичне групування недоліків	Проведення економічного аналізу та статистичних розрахунків

Примітка: Джерело: складено автором за даними [60].

За результатом узагальнення та групування виявлених недоліків та за даними записів у журналі бухгалтера-аудитора формуються результати проведеного внутрішнього аудиту. Вони подаються у вигляді письмового звіту та повинні бути чіткими, стислими та конструктивними [60].

Оскільки нормативні документи, що контролюють проведення внутрішнього аудиту, не встановлюють конкретні форми звітності внутрішніх аудиторів, такі форми складаються безпосередньо керівництвом підприємства.

Пропонуємо, що відповідність за складання письмових підсумкових документів внутрішнього аудиту операційних витрат та калькулювання собівартості на досліджуваному підприємстві буде нести головний бухгалтер. Звіт бухгалтера-аудитора ТОВ «ЗЕМО» повинен буде складатися із трьох основних частин: вступної, аналітичної та заключної.

Вступна частина повинна буде включати наступне:

- номер звіту та дата його складання;

- строк проведення перевірки відповідно до загального плану проведення внутрішнього аудиту (дата початку та закінчення перевірки);
- мета та підстава проведення аудиту, його об'єкти;
- період діяльності підприємства, за який проведено перевірку;
- посади, ПІБ осіб, що проводили аудит.

Аналітична частина звіту повинна буде містити систематизований виклад та обґрунтування аудиторського підходу до проведення аудиту. Тобто ця частина наводить підтвердження фактів порушень та недоліків у роботі підприємства, або навпаки факт не виявлення порушень та позитивні результати діяльності.

Підсумкова частина звіту повинна містити загальний висновок бухгалтера-аудитора про стан бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю щодо операційних витрат та калькулювання собівартості, а також пропозиції щодо усунення виявлених порушень. При цьому зазначимо, що думка бухгалтера-аудитора має бути підкріплена посиланнями на чинні законодавчі акти з розгорнутою аргументацією причин [59]. Складений звіт бухгалтера-аудитора ТОВ «ЗЕМО» підписується головним бухгалтером та всіма бухгалтерами-аудиторами, які проводили перевірку. При цьому стилістика звіту має бути офіційно-ділової.

Внутрішній аудит обліку операційних витрат та калькулювання собівартості на ТОВ «ЗЕМО» буде вважатися закінченим тоді, коли будуть прийняті рішення щодо усунення виявлених недоліків у діяльності підприємства.

Отже, розроблений механізм впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» надасть можливість усунути недоліки щодо відображення на підприємстві операційних витрат та калькулювання собівартості, що збільшить розмір фінансового результату досліджуваного підприємства від реалізації продукції.

Висновки до розділу 3

На основі проведених у другому розділі досліджень, з метою вдосконалення існуючої системи обліку операційних витрат та калькулювання собівартості ТОВ «ЗЕМО» було запропоновано наступні заходи:

1. впровадити елементи ABC-системи обліку витрат та калькулювання собівартості для спільного вживання з позамовним методом, що традиційно використовується на підприємстві;
2. організувати внутрішній аудит в бухгалтерії підприємства.

Метод ABC був обраний оскільки його перевага полягає у більш ефективному керуванні накладними витратами підприємства, так як він створює можливість для аналізу причин виникнення його витрат. Також він допоміг усунути проблему розподілу накладних витрат на некоректно обраній базі. Впровадження елементів ABC-методу обліку витрат та калькулювання собівартості на ТОВ «ЗЕМО» дозволило найбільш точно визначити виробничу собівартість кожного замовлення, на відміну від традиційного методу, та надало можливість оцінити величину витрат за кожним процесом виробництва.

Наступним кроком щодо удосконалення обліку операційних витрат та калькулювання собівартості на ТОВ «ЗЕМО» було запропоновано впровадження внутрішнього аудиту в відділі бухгалтерії, що дозволить проводити внутрішній аудит операційних витрат та калькулювання собівартості, при цьому скоротивши витрати на формування окремого відділу аудиту.

Головна мета пропонованого внутрішнього аудиту на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» – це встановлення обґрунтованості формування та правильності обліку операційних витрат виробництва, що входять у собівартість продукції та впливають на розмір фінансового результату від реалізації продукції. На її основі був розроблений механізм впровадження аудиту, впровадження якого дозволить усунути недоліки щодо відображення на підприємстві операційних витрат та калькулювання собівартості, при цьому збільшить розмір фінансового результату досліджуваного підприємства від реалізації продукції.

ВИСНОВКИ

В магістерській роботі було досягнуто *основну мету* її написання, а саме – досліджено теоретичні та практичні аспекти організації обліку операційних витрат та калькулювання собівартості промислових підприємств, а також розроблено можливі шляхи їх удосконалення.

Об'єктом дослідження було обрано витрати промислового підприємства ТОВ «ЗЕМО», що складають виробничу собівартості готової продукції.

Предметом дослідження були теоретичні та практичні питання організації обліку операційних витрат та калькулювання собівартості промислового підприємства.

В роботі було вирішено наступні *основні задачі*, що дозволило зробити такі узагальнення і висновки.

1. Розкрито зміст поняття витрат згідно економічної теорії та порівняно відмінності щодо вимог визнання та оцінки витрат підприємств за Національними та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Визначено головні характеристики складових класифікації витрат, що застосовується для ефективної організації обліку та правильного визначення собівартості виробництва промислової продукції.

2. Досліджено складові собівартості продукції, що впливають на особливості організації обліку витрат на промисловому підприємстві та підлягають групуванню.

3. Проаналізовано особливості національних та зарубіжних методів обліку та калькулювання собівартості та фактори, що впливають на вибір найоптимальнішого серед існуючих сучасних методів, основними серед яких: мета застосування методу, специфіка технології підприємства та організація його виробництва.

4. Розглянуто організаційну структуру та загальну характеристику промислового підприємства ТОВ «ЗЕМО», що випускає складну технічну

продукцію – підйомно-транспортне устаткування, гідравлічні машини та металоконструкції.

5. На основі фінансової звітності ТОВ «ЗЕМО» за 2019 – 2021 роки був проведений аналіз фінансово-економічного стану підприємства. За його результатами станом на початок 2022 року підприємство ТОВ «ЗЕМО» було ліквідним, стійким та платоспроможним, проте виявлено збільшення собівартості продукції, що сприяє тенденції до зменшення прибутку на підприємстві.

6. Проведено аналіз обліку операційних витрат досліджуваного підприємства, що складають собівартість виробництва його продукції, що дозволив визначити наступне щодо досліджуваного підприємства.

З метою скорочення кількості первинних документів, аналітичний облік матеріальних цінностей ТОВ «ЗЕМО» ведеться на складі за допомогою карток складського обліку за формою № М-12. Ці картки готує і виписує бухгалтерія в міру надходження прибуткових документів. Синтетичний облік руху ведеться у журналах 3, 5А. Вибуття запасів у виробництво у продаж та при іншому вибутті на підприємстві ТОВ «ЗЕМО» проводиться за методом середньозваженої собівартості. Згідно облікової політики підприємства, цей метод застосовується окремо для кожної сукупності відображених в обліку матеріальних цінностей, однакових за призначенням та споживчими характеристиками.

Досліджуване підприємство застосовує відрядну форму оплати праці, суть якої полягає в нарахуванні заробітку працівнику за установленими заздалегідь розцінками за кожну вироблену продукцію належної якості, що проводяться за дебетом рахунків восьмого класу «Витрати за елементами» із використанням відповідних субрахунків рахунку 81.

Інші прямі витрати ТОВ «ЗЕМО», такі як: відрахування на соціальні заходи, амортизація необоротних активів, виробничі втрати та плата за оренду земельних і майнових паїв, які безпосередньо включають до складу виробничої

собівартості продукції, поелементно відображаються підприємством за дебетом на рахунку 23 «Виробництво».

Накладні витрати досліджуваного підприємства розподіляються відповідно обсягу матеріальних витрат підприємства. Визнана сума загальновиробничих витрат за проведенням розподілом у бухгалтерському обліку ТОВ «ЗЕМО» щомісячно відображається за дебетом рахунка 91, а по кредиту цього рахунка відображається списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Як і на будь-якому промисловому підприємстві, аналітичний облік загальновиробничих витрат на ТОВ «ЗЕМО» ведеться за цехами, а всередині цехів – за видами витрат.

Витрати основної діяльності підприємства ТОВ «ЗЕМО» калькуюють за допомогою позамовного методу. Повна фактична собівартість замовлення визначається після його виконання.

7. На базі проведеного дослідження існуючої системи обліку операційних витрат та калькулювання собівартості ТОВ «ЗЕМО» було виділено два заходи щодо її вдосконалення:

- впровадити елементи ABC-системи обліку витрат та калькулювання собівартості для спільного вживання з позамовним методом, що традиційно використовується на підприємстві;
- організувати внутрішній аудит в бухгалтерії підприємства.

8. Відповідно до зарубіжної облікової практики, а також міжнародних стандартів аудиту, було розроблено механізми впровадження пропонованих заходів щодо покращення обліку операційних витрат та калькулювання собівартості.

Розроблені рекомендації сприятимуть зменшенню собівартості замовлень підприємства ТОВ «ЗЕМО», а також збереженню його ринкової вартості та конкурентоспроможності без додаткових витрат виробництва. Також вони дозволять усунути недоліки щодо відображення на підприємстві операційних витрат та калькулювання собівартості, що збільшить розмір фінансового результату досліджуваного підприємства від реалізації продукції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Економічна теорія : підручник / В.П. Якобчук. та ін. Київ, 2020. 450 с.
2. Управлінський облік : підручник / О.В. Фоміна О.В., Мошковська О.А., Августова О.О. та ін. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2021. 228с.
3. Ільїн Валерій, Кузьмич Софія. Особливості бухгалтерського обліку у зарубіжних країнах. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2020. Випуск 2. С. 42-48.
4. Persaud, N. Adopting tools from cost and management accounting to improve the manner in which costs in social programs are analyzed and evaluated. *Journal of MultiDisciplinary Evaluation* 16(34), 2020. 34p.
5. Kaiyong L. Research on the Application of Management Accounting Tools in Enterprise Cost Control Conference: Proceedings of the International Conference on Information Economy, Data Modeling and Cloud Computing, ICIDC 2022, Qingdao, China.
6. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом МФУ від 07.02.2013 № 73. URL: [http //zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua) (дата звернення: 10.10.2022).
7. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом МФУ від 19. 01. 2000 р. N 27/4248. URL: [http //zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua) (дата звернення: 10.10.2022).
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (з наступними змінами та доповненнями). URL: [http //zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua) (дата звернення: 10.10.2022).
9. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Мінагрополітики від 18.05.2001 р. № 132. URL: [http //zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua) (дата звернення: 10.10.2022).

10. Іванчук Н. В. Звітність підприємств : навчальний посібник. Острого : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2021. 208 с.

11. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2022).

12. Витрати на виробництво та реалізацію продукції. Державний університет «Житомирська політехніка» : Освітній портал. URL: <https://learn.ztu.edu.ua> (дата звернення: 10.10.2022).

13. Про інвестиційну діяльність : Закон України від 18.09.1991 р. No 1560– XII (редакція від 13.02.2021 р.). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2022).

14. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затверджено наказом МФУ від 28. 04. 2006 р. N 415. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2022).

15. Конспект лекцій Управління витратами. Освітній проект «На урок» : веб-сайт. URL: <https://naurok.com.ua> (дата звернення: 10.10.2022).

16. Загальновиробничі витрати, їх облік та розподіл. Головбух : веб-сайт. URL: <https://golovbukh.ua> (дата звернення: 10.10.2022).

17. Ткаченко Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: підручн. Друге видання, доповн. і переробл. Київ: Алерта, 2020. 192 с.

18. Класифікація витрат та групування витрат за економічними елементами. Бібліотека Буклік : веб-сайт. URL: <https://buklib.net> (дата звернення: 10.10.2022).

19. Квасницька Р. С. Теоретичний базис управління витратами підприємства. Modern Economics. 2022. № 34. С. 50-54.

20. Ліба Н.С., Головачко В.М., Голубка Я.В. Сутність собівартості як обліково-економічної категорії. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. Економіка. 2020 Випуск 1(13). С. 226-226.

21. Тлущкевич Н. В. Управлінський облік. Практикум : навчальний посібник / Н. В. Тлущкевич. Луцьк : Луцький НТУ, 2018. 216 с.

22. Лісовець А. М. Шляхи оптимізації витрат на підприємстві. Збірник наукових праць міжнародної науково-практичної конференції. Т. 1 : Сучасні методи та інструменти управління суб'єктами підприємництва. 2022. С. 58-62.

23. Щодо наднормативних виробничих витрат : Лист Мінфіну від 15.04.2005 р. № 31-04220-20-17/6687. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2022).

24. Мірохіна О.В. Облік витрат і калькулювання виробничої собівартості продукції: способи та методи. Газета «Все про бухгалтерський облік». 2020. №109. С. 18-23.

25. Аналіз витрат на виробництво і реалізацію продукції. Укоопспілка: веб-сайт. URL: <http://vnz-mpu.com.ua> (дата звернення: 10.10.2022).

26. Герасименко П.М., Хоміна Г.П, Фінансовий, управлінський та податковий облік : підручник. Житомир, 2020. 322с.

27. Онищенко О.В., Куренна О.О., Крикуненко А.С., Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Філологія. 2020. Вип. 34. С.153-157.

28. Глушач Ю.С., Фальченко О.О. Методичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у вітчизняній та зарубіжній обліковій практиці. Економіка та суспільство. 2021. №29. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-29-49> (дата звернення: 10.10.2022).

29. Чуп К. М. Методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. Збірник наукових статей випускників з фаху «Облік і оподаткування». Ужгород. 2021. № 11. С. 114-125.

30. Калькулювання собівартості по оперативності обліку і контролю: Studlancer. веб-сайт. URL: <http://vnz-mpu.com.ua> (дата звернення: 10.10.2022).

31. Визначення повної собівартості продукції: Учбові Матеріали для студентів і школярів України. веб-сайт. URL: <http://um.co.ua> (дата звернення: 10.10.2022).

32. Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса : ОНЕУ. 2020. 206 с.

33. Данило А.І. Методика калькулювання собівартості на основі систем таргет-костингу та кайзен-костингу. Збірник наукових статей випускників з фаху «Облік і оподаткування». Ужгород. 2021. № 11. С. 114-125.

34. Kaizen Costing: Definition, Examples, and How Does It Work? веб-сайт. URL: <https://www.wikiaccounting.com/kaizen-costing-definition> (дата звернення: 10.10.2022).

35. Савіцький А.В. Застосування методики ABC-аналізу у здійсненні моніторингу показників прибутковості експортоорієнтованого підприємства. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Філологія. 2020. Вип. 44. С. 144-148.

36. Система аналітики відкритих даних Clarity Project [Електронний ресурс] / Режим доступу: <https://clarity-project.info/edr/38344558>.

37. Організаційне проектування: конспект лекцій [Електронний ресурс] : навч. посіб. для студ. спеціальності 073 «Менеджмент», освітньо-професійної програми «Менеджмент і бізнес-адміністрування» першого бакалаврського рівня вищої освіти / КПІ ім. Ігоря Сікорського; уклад.: М.В. Шкробот, С.В. Салоїд – Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2020. – 166 с

38. Череп А.В., Гамова О.В., Козачок І.А., Фінансовий аналіз: Навчальний посібник для здобувачів ступеня вищої освіти магістра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування» / А.В. Череп, О.В. Гамова, І.А. Козачок. – Київ: Видавничий дім «Кондор», 2020. – 268 с.

39. Тютюнник Ю. М., Дорогань-Писаренко Л. О., Тютюнник С. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Полтава: Видавництво ПП «Астроя», 2020. – 434 с.

40. Фінансовий аналіз : навч. посібник / уклад.: Н.Л. Марусяк. – Чернівці : Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2020. – 172 с.

41. Андрющенко І. Є., Омельченко В. В. Використання факторного моделювання в діагностиці фінансової діяльності. Ефективна економіка. 2020. № 10. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8241>
42. Skorobogatova, N. Sikorsky I. Accounting in Foreign Countries: a textbook for students/ N. Skorobogatova ; Kyiv : Igor Sikorsky KPI, 2020. 162 p.
43. Полякова О.О., Стемковська І.В. Організаційні засади аналізу виробничих запасів. Сталий розвиток аграрної сфери: інженерно-економічне забезпечення: матеріали І Міжнародної науково-практичної конференції. (БАТІ, м. Березани, 5 листопада 2020 р.). Київ: ЦК Компрінт, 2020. С. 39-41.
44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http //zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua).
45. Наказ «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів» [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http //zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua).
46. Про оплату праці : Закон України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 08.11.2022).
47. Левченко З.М., Тютюнник С.В., Єрмолаєва М.В. Організація бухгалтерського обліку, звітності й аналізу праці та її оплати. Інфраструктура ринку. 2020. Вип. 46. С. 106–112. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/46_2020_ukr/20.pdf.
48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http //zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua).
49. Наказ «Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості» [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http //zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua).
50. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 2011, № 2-3, ст.11 .URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>

51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

52. Т.П. Назаренко, І.Б. Франчук, С.А. Вітер. Методичні аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції / Назаренко Т.П., Франчук І.Б., Вітер С.А. // Економіка та держава / 2021. №17. С. 83–89.

53. Гуцаленко Л. Управлінський облік: навчальний посібник. К.ЦНЛ. 2020. 370с.

54. Витрати на основі діяльності (ABC). Фінансова енциклопедія. веб-сайт. URL: <https://ua.nesrakonk.ru/abc> (дата звернення: 08.11.2022).

55. Сначов М. П., Ломтева І. М. Особливості застосування системи ABC-калькулювання для обліку затрат. Modern Economics. 2020. № 20. С. 253-260. DOI: 10.31521/modecon.V20(2020)-39.

56. Матюха М. М. Аспекти розподілу накладних витрат підприємства / М. М. Матюха // Бізнес-навігатор. – 2021. – Вип. 2 (63). – С. 125-129.

57. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 2018, № 9, ст.50. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 08.11.2022).

58. Україномовний текст «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016 – 2017 років». URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit> (дата звернення: 08.11.2022).

59. Організація і методика аудиту : курс лекцій для здобувачів вищої освіти освітнього ступеня «Магістр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної та заочної форм навчання / уклад. М. В. Дубініна, Ю. Ю. Чебан, С.В. Сирцева. Миколаїв : МНАУ, 2021. 150 с.

60. Методичні прийоми узагальнення недоліків при проведенні внутрішнього аудиту. Студопедія. веб-сайт. URL: <https://studopedia.su> (дата звернення: 08.11.2022).

ДОДАТКИ

Додаток А

**«Баланс (Звіт про фінансовий стан). Форма № 1» ТОВ «ЗЕМО» за 2019 –
2021 роки, тис. грн.**

Актив	Код рядка	На кінець 2019	На кінець 2020	На кінець 2021
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи	1000			
Нематеріальні активи				
первісна вартість	1001	1 112	1 628	1 673
накопичена амортизація	1002	(617)	(899)	(1 183)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	1 872	3 001	2 894
Основні засоби	1010	20 106	24 606	51 216
первісна вартість	1011	55 416	62 365	115 400
знос	1012	(35 310)	(37 759)	(64 184)
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	78 780	149 291	151 341
інші фінансові інвестиції	1035	11 883	19 833	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	18 903	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-	-
Усього за розділом I	1095	132 039	197 460	205 941
II. Оборотні активи	1100			
Запаси		15 390	17 922	14 469
Поточні біологічні активи	1110	-	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	17 948	8 068	16 255
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	4 578	3 259	11 622
з бюджетом	1135	58 862	29 820	75 013
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	75 416	4 703	22 566
Поточні фінансові інвестиції	1160			
Гроші та їх еквіваленти	1165	1 154	29 691	2 954
Витрати майбутніх періодів	1170	77 246	420	2 968
Інші оборотні активи	1190	1 167	2 482	1 904
Усього за розділом II	1195	251 761	96 365	147 751
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	59	133	163
Баланс	1300	383859	293958	353855

Продовження Додатку А

Пасив	Код рядка	На кінець 2019	На кінець 2020	На кінець 2021
1	2	3	4	5
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	-	-	-
Капітал у дооцінках	1405	-	-	-
Додатковий капітал	1410	5 542	5 542	13 076
Резервний капітал	1415	754	754	754
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	97 243	125 067	171 858
Неоплачений капітал	1425	-	-	-
Вилучений капітал	1430	-	-	-
Усього за розділом I	1495	105 307	133 131	187 456
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	1 697	1 699	1 770
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-	525
Довгострокові забезпечення	1520	-	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-	-
Усього за розділом II	1595	1 697	1 699	2 295
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
Короткострокові кредити банків	1600	92 096	9 738	17 585
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	270	-	12 060
товари, роботи, послуги	1615	9 899	13 325	16 416
розрахунками з бюджетом	1620	17 948	29 329	36 061
у тому числі з податку на прибуток	1621	414	2 716	413
розрахунками зі страхування	1625	834	650	764
розрахунками з оплати праці	1630	1 727	1 326	1 533
Поточні забезпечення	1660	-	-	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	--	-
Інші поточні зобов'язання	1690	24 617	4 737	12 485
Усього за розділом III	1695	147 805	61 821	97 317
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-	-
Баланс	1900	383 859	293 958	353 855

Додаток В

**«Звіт про фінансові результати. Форма №2» ТОВ «ЗЕМО» за 2019 – 2021
роки, тис. грн.**

І. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	На кінець 2019	На кінець 2020	На кінець 2021
1	2	3	4	5
Доход (виручка) від реалізації продукції	010	374887,2	420596,4	468079,7
Податок на додану вартість	015	47682,8	59206,7	64206,1
Акцизний збір	020	-	-	2585,3
Інші вирахування з доходу	030	2537,4	2445,3	3197,5
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції	035	324667	356607,7	398090,8
Собівартість реалізованої продукції	040	284661,3	311479,8	347547,6
Валовий:				
прибуток	050	40005,7	45127,9	50543,2
збиток	055	0	0	0
Інші операційні доходи	060	20760,2	26129,8	24972,7
Адміністративні витрати	070	9963,2	10523,8	16061,3
Витрати на збут	080	9956,5	15300,4	11906,4
Інші операційні витрати	090	33112,8	34356,4	42413,2
Фінансові результати від операційної діяльності:				
прибуток	100	7733,4	11077,1	5135
збиток	105			
Доход від участі в капіталі	110	-	-	6410,5
Інші фінансові доходи	120	2536,6	3109,8	3155,6
Інші доходи	130	2276,3	3124,1	2659,1
Фінансові витрати	140	2456,2	3382,5	(2906,2)
Втрати від участі в капіталі	150	-	-	-
Інші витрати	160	2361,3	3618,6	4844,3
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:				
прибуток	170	7728,8	10309,9	9609,7
збиток	175	0	0	0
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	1739,8	2262,9	2041,7
Фінансові результати від звичайної діяльності:				
прибуток	190	5989	8047	9609,7
збиток	195	0	0	0
Надзвичайні:				
доходи	200	-	-	-
витрати	205	-	-	-
Податки з надзвичайного прибутку	210	-	-	-
Чистий:				
прибуток	220	5989	8047	9609,7
збиток	225	-	-	-

Продовження Додатку В

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	На кінець 2019	На кінець 2020	На кінець 2021
1	2	3	4	5
Матеріальні затрати	230	154579,4	172620,4	189009,7
Витрати на оплату праці	240	4973,9	4758,4	8676,9
Відрахування на соціальні заходи	250	2088,3	4213,3	2578,5
Амортизація	260	5971,3	7361,7	8790,6
Інші операційні витрати	270	6671,4	6961,6	9055,8
Разом	280	174284,3	195915,4	218111,5

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	На кінець 2019	На кінець 2020	На кінець 2021
1	2	3	4	5
Середньорічна кількість простих акцій	300	-	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310	-	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	320	-	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	330	-	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	340	-	-	-

Додаток С

Схема обліку витрат та калькулювання собівартості на ТОВ «ЗЕМО» при впровадженні методу-ABC

