

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економіки і управління

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр

Освітній рівень

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

на тему: Облік та контроль процесів виробництва та реалізації продукції
на прикладі ТДВ «Хмельницькзалізобетон», м.Хмельницький

ДРОО.22267.01.04.00

Виконав: студент 2 курсу, група ОАм-22-1

Підпис

В.А. Корбут

Ініціали, прізвище

Керівник: к.е.н., доцент

Підпис, дата

кафедри обліку, аудиту та оподаткування

Л.В. Овод

Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування

Підпис, дата

Л.В. Скоробогата

Ініціали, прізвище

_____ 2023 р.

Хмельницький, 2023

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління
Кафедра Обліку, аудиту та оподаткування
Освітній рівень «магістр»
Галузь знань 07 Управління та адміністрування
Спеціальність 071 Облік і оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри
Обліку, аудиту та оподаткування
Скоробогата Л.В.

« ____ » _____ 20 __ р.

З А В Д А Н Н Я
НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТУ)
Корбуту Віталію Андрійовичу

1. Тема проекту (роботи) «Облік та контроль процесів виробництва та реалізації продукції на прикладі ТДВ «Хмельницькзалізобетон», м.Хмельницький»

затверджена наказом по університету від «15» серпня 2023 року № 30 додаток № 14 денна

2. Термін здачі студентом закінченого проекту (роботи) 01.12.2023 р.

3. Вихідні дані до проекту (роботи) завдання на виконання дипломної роботи, нормативно-правова база та інструктивні матеріали з теми дипломної роботи, періодичні видання, навчальні посібники, підручники, матеріали статей, монографій, практичні матеріали та фінансова звітність підприємства

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити) Вступ. 1 Теоретико-методологічні основи обліку і контролю процесів виробництва та реалізації продукції. 2 Організація та методика обліку і контролю процесів виробництва й реалізації продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон». 3 Удосконалення управління, обліку та калькулювання собівартості продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон». Висновки. Перелік джерел посилання. Додатки.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

1. Мета роботи, завдання; об'єкт та предмет дослідження, наукова новизна. 2. Характеристика основних господарських процесів виробничого підприємства та об'єкти обліку. 3. Напрямки класифікації виробничих процесів та вплив на організацію обліку. 4. Групування витрат у процесах виробництва та реалізації з метою обліку. 5. Підрозділи основного виробництва та види продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон». Склад статей калькулювання виробничої собівартості основної продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон» 6. Склад статей загальновиробничих витрат ТДВ «Хмельницькзалізобетон». 7. Відображення в обліку витрат на виробництво продукції в ТДВ «Хмельницькзалізобетон». Облік процесу реалізації продукції в ТДВ «Хмельницькзалізобетон» 8. Основні принципи контролю процесів виробництва та реалізації продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон». 9. Основні складові системи управління якістю продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон». Склад витрат на якість продукції в господарських процесах ТДВ «Хмельницькзалізобетон» 10. Характерні ознаки виробничого процесу з виробництва збірного залізобетону ТДВ «Хмельницькзалізобетон» та їх вплив на об'єкти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Комбінована система нормативного обліку і АВС-костингу щодо калькулювання собівартості продукції за виробничими процесами ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

6. Консультанти розділів проекту (роботи)

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

7. Дата видачі завдання 15.08.2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Назва етапів (розділів) дипломної роботи (проекту)	Строк виконання етапів проекту (роботи)	Примітка
1 Затвердження теми дипломної роботи	15.08.23	виконано
2 Підбір та опрацювання літератури	до 15.09.23	виконано
3 Складання та затвердження плану дипломної роботи	до 20.09.23	виконано
4 Написання вступу до дипломної роботи	до 25.09.23	виконано
5 Написання першого розділу дипломної роботи	до 15.10.23	виконано
6 Написання другого розділу дипломної роботи	до 05.11.23	виконано
7 Написання третього розділу дипломної роботи	до 15.11.23	виконано
8 Узагальнення результатів дослідження та написання висновків до дипломної роботи	до 25.11.23	виконано
9 Оформлення списку джерел посилання та додатків до дипломної роботи	до 30.11.23	виконано
10 Перевірка оформлення роботи	до 05.12.23	виконано
11 Попередній захист дипломної роботи на кафедрі	до 12.12.23	виконано
11 Рецензування дипломної роботи	до 15.12.23	виконано
12 Захист дипломної роботи	20.12.23	

Студент

_____ Корбут В.А.
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи)

_____ Овод Л.В.
(підпис) (прізвище та ініціали)

Анотація

Студент групи ОАМ-22-1 Корбут Віталій Андрійович. Керівник : к.е.н., доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування Овод Лариса Василівна

Тема роботи: «Облік та контроль процесів виробництва та реалізації продукції на прикладі ТДВ «Хмельницькзалізобетон», м.Хмельницький»

Пояснювальна записка до роботи включає 130 сторінок, у тому числі 11 таблиць, 16 рисунків, перелік джерел посилання з 78 найменувань, 6 додатків

Ключові слова: витрати, готова продукція, облік витрат, облік процесу виробництва та реалізації продукції, облік витрат на збут, контроль витрат.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліку і контролю процесів виробництва та реалізації продукції виробничого підприємства

Підприємство-суб'єкт дослідження: Товариство з додатковою відповідальністю «Хмельницькзалізобетон»

За результатами дослідження сформульовані напрямки удосконалення обліку, управління витратами на якість продукції досліджуваного підприємства

У вступі обґрунтовується актуальність теми дослідження, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет, суб'єкт та методи дослідження. У першому розділі досліджено економічну сутність процесів виробництва та реалізації продукції як об'єктів обліку та внутрішньогосподарського контролю витрат. У другому розділі розглянуто організаційно-економічну характеристику досліджуваного підприємства, показники діяльності, організацію і методику обліку та контролю процесів виробництва та реалізації продукції. Третій розділ присвячено розробці заходів з удосконалення управління витратами на якість продукції, обліку та калькулювання собівартості продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон».

Дата виконання дипломної роботи 01.12.2023 р.

Дата захисту дипломної роботи 20.12.2023 р.

Студент _____ Корбут В.А.

ВСТУП.....	6
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПРОЦЕСІВ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ	10
1.1 Економічна сутність процесів виробництва та реалізації продукції як об'єктів обліку та контролю	10
1.2 Класифікація виробничих процесів, витрат та готової продукції	19
1.3 Організаційно-методичні засади побудови внутрішнього контролю витрат в процесах виробництва та реалізації продукції підприємств	27
2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПРОЦЕСІВ ВИРОБНИЦТВА Й РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ТДВ «ХМЕЛЬНИЦЬКЗАЛІЗОБЕТОН».....	33
2.1 Особливості фінансово-господарської діяльності ТДВ «Хмельницькзалізобетон»	33
2.2 Облік процесу виробництва, випуску готової продукції	42
2.3 Облік процесу реалізації продукції та витрат на збут	51
2.4 Внутрішній контроль витрат в процесах виробництва та реалізації продукції	57
3 УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ, ОБЛІКУ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТДВ «ХМЕЛЬНИЦЬКЗАЛІЗОБЕТОН».....	64
3.1 Облік та управління витратами на якість продукції як основа конкурентоспроможності продукції підприємства	64

					ДРОО.22267.01.04.00			
Змн.	Лист	№ докум.	Підпис	Дата				
Розроб.		Корбут В.А.			Облік та контроль процесів виробництва та реалізації продукції на прикладі ТДВ «Хмельницькзалізобетон», м.Хмельницький	Літ.	Арк.	Аркушів
Перевір.		Овод Л.В.					4	130
Реценз.						ХНУ ОАм-22-1		
Н. Контр.		Ченаш В.С.						
Затверд.		Скоробогата Л.В.						

3.2 Вдосконалення методів обліку витрат й калькулювання собівартості готової продукції підприємства	73
ВИСНОВКИ	79
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	83
ДОДАТОК А Показники аналізу фінансово-господарської діяльності ТДВ «Хмельницькзалізобетон».....	94
ДОДАТОК Б Статут ТДВ «Хмельницькзалізобетон».....	100
ДОДАТОК В Наказ про облікову політику ТДВ «Хмельницькзалізобетон».....	107
ДОДАТОК Г Фінансова звітність ТДВ «Хмельницькзалізобетон» за 2020 рік.....	115
ДОДАТОК Д Фінансова звітність ТДВ «Хмельницькзалізобетон» за 2021 рік.....	121
ДОДАТОК Е Фінансова звітність ТДВ «Хмельницькзалізобетон» за 2022 рік.....	126

ВСТУП

В сучасних умовах господарювання головними умовами ефективного управління підприємством з виробництва будівельних матеріалів є повнота, точність, достовірність та оперативність наданої інформації про витрати, які формують собівартість як виготовленої, так і реалізованої продукції. Саме таку інформацію надає облікова система підприємства у підсистемі обліку витрат виробництва та реалізації продукції. Тому облік витрат займає важливе місце в системі управління, адже на основі облікової інформації попередніх періодів відбувається процес прогнозування, планування виробничої діяльності підприємства та його центрів відповідальності, здійснюється аналіз та контроль усіх досягнутих результатів, коригуються виявлені відхилення, визначається ефективність діяльності суб'єкту господарювання в цілому.

Сучасна підприємницька виробнича діяльність в більшості випадків пов'язана із сегментацією її на бізнес-процеси. Саме процесно-орієнтований підхід до планування, обліку, контролю, аналізу діяльності й управління підприємством передбачає визначення та характеристику усіх основних і допоміжних процесів суб'єкту господарювання, а також встановлення усіх можливих взаємозв'язків між ними з метою ефективного управління. Це досить важливо з точки зору постійної мінімізації витрат на ці процеси, забезпечення максимізації доходів від них, а також конкурентоспроможності підприємства на ринку товарів (продукції, робіт, послуг). Саме процеси виробництва та реалізації готової продукції відіграють найважливішу роль в забезпеченні результативності та ефективності роботи підприємств, особливо в умовах конкурентного ринкового середовища в галузі виробництва будівельних матеріалів, коли виробники мусять глибоко вивчати потреби ринку будівництва з метою планування обсягів та асортименту будівельної продукції.

Дослідженню теоретичних аспектів щодо управління, обліку та контролю процесів виробництва та реалізації продукції присвячені праці вітчизняних

науковців, як В. І. Бачинський, Л. М. Васільєва, Л. В. Вербівська, Л. І. Голінач, З. П. Двуліт, К. О. Ільницька, А. С. Завербний, О. О. Євтушевська, А. А. Костякова, К. І. Кузьмінська, П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, Н. Г. Міценко, Х. С. Передало, А. Л. Романчук, О. І. Скаско, О. М. Чабанюк, та інших.

Не дивлячись на вагомі напрацювання вчених, питання обліку та контролю процесів виробництва та реалізації продукції промисловості будівельних матеріалів вимагають подальшого вивчення з метою розробки заходів для їх удосконалення.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку і контролю процесів виробництва та реалізації продукції на досліджуваному підприємстві.

Для досягнення поставленої мети передбачається вирішення таких завдань теоретичного та практичного характеру:

- розглянути економічну сутність процесів виробництва та реалізації продукції як об'єктів обліку та контролю;
- проаналізувати сучасні підходи до класифікації виробничих процесів, витрат та готової продукції;
- розкрити організаційно-методичні засади побудови внутрішнього контролю витрат в процесах виробництва та реалізації продукції підприємств;
- провести аналіз фінансово-господарської діяльності ТДВ «Хмельницькзалізобетон», сучасного стану промисловості будівельних матеріалів та їх вплив на зміни в економічній та господарській сфері підприємства;
- вивчити порядок обліку процесів виробництва, випуску напівфабрикатів і готової продукції та їх реалізації на досліджуваному підприємстві;
- розкрити методіку внутрішнього контролю витрат в процесах виробництва та реалізації продукції;

– обґрунтувати та сформулювати напрямки вдосконалення системи управління, обліку та калькулювання собівартості продукції в процесах виробництва та реалізації продукції.

Об'єктом дослідження є теоретичні, організаційні та практичні аспекти обліку та контролю процесів виробництва та реалізації продукції підприємства промисловості будівельних матеріалів.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань організації та методики обліку і контролю процесів виробництва та реалізації продукції виробничого підприємства.

Суб'єктом дослідження обрано Товариство з додатковою відповідальністю «Хмельницькзалізобетон».

При написанні роботи використовувалися такі методи: діалектичний метод пізнання для з'ясування теоретичних аспектів обліку та контролю процесів виробництва та реалізації продукції; індукція та дедукція – для узагальнення напрямків класифікації процесів виробництва, реалізації та готової продукції; економіко-статистичні та інші методи – для здійснення аналізу діяльності підприємства, а табличний та графічний методи – для представлення результатів аналізу; спостереження та порівняння – для дослідження особливостей обліку та внутрішнього контролю процесів виробництва та реалізації продукції; методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод – для формування напрямків удосконалення управління, обліку та методів калькулювання собівартості продукції.

Інформаційною базою дослідження слугує нормативно-законодавчі документи Верховної Ради України, Міністерства фінансів України, ДСТУ ISO 9000:2015 «Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів», ДСТУ ISO 9001:2015 «Системи управління якістю. Вимоги», фінансова звітність підприємства.

Методологічна база дослідження включає наукові праці вітчизняних вчених у сфері організації та методики бухгалтерського обліку, контролю, аналізу, аудиту, матеріали монографій, підручників, періодичних видань.

Наукова новизна отриманих результатів дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні та практичною значимістю питань, пов'язаних із удосконаленням управління, обліку та калькулювання собівартості готової продукції підприємства.

Найбільш важливі результати дослідження та їх наукова новизна полягають у наступному: узагальнення ознак класифікації процесів виробництва, реалізації та готової продукції; обґрунтування складових системи управління якістю продукції, доцільності управління якістю та використання міжнародних стандартів сертифікатів якості продукції з ризик-менеджменту, енергетичного менеджменту, соціальної відповідальності та управління екологічністю; конкретизація напрямків класифікації витрат для забезпечення оцінки якості випущеної продукції та виокремлення відповідних статей їх обліку та калькулювання; обґрунтування доцільності використання запропонованих субрахунків з обліку бракованих та дефектних виробів; визначення найбільш доцільних методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції підприємства з урахуванням особливостей виробничого циклу.

Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості застосування в практичній діяльності ТДВ «Хмельницькзалізобетон» запропонованих рекомендацій щодо вдосконалення управління, обліку та калькулювання собівартості продукції в процесах виробництва та реалізації продукції.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПРОЦЕСІВ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1 Економічна сутність процесів виробництва та реалізації продукції як об'єктів обліку та контролю

Для ефективного управління виробничим підприємством в ринкових умовах необхідною умовою є наявність повної, оперативної, достатньої та достовірної інформації про усі витрати, які виникають в процесі виробництва продукції та формують її собівартість, а також доходи та витрати, які виникають в процесі реалізації виготовленої продукції. Таку інформацію може надати система обліку витрат виробництва та реалізації продукції, яка може бути визнана основною складовою в інформаційній системі обліку основних господарських процесів на виробничому підприємстві. Від належної організації системи обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості товарної продукції та її реалізації «залежить якісний рівень управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності певних підрозділів на підвищення ефективності виробництва, раціональне планування якісних та кількісних показників діяльності та оптимальне ціноутворення [72]. Рівень організації облікової системи за центрами відповідальності та в цілому по підприємству впливає на якість і результативність їх роботи та, відповідно, на фінансові результати, фінансовий стан та конкурентоспроможність виробничого підприємства.

В умовах ринкової економіки виробничі підприємства здійснюють свою основну діяльність із метою отримання доходу від реалізації продукції, робіт та послуг, основним джерелом якого є їх реалізації. Отримання доходів від реалізації свідчить про те, що продукція (роботи або послуги) суб'єкту господарювання знайшла свого споживача і відповідає усім вимогам щодо її

попиту на ринку за визначеною ціною за усіма характеристиками [31]. Основними господарськими процесами, в результаті яких виробниче підприємство може отримати дохід від основної діяльності та в кінцевому випадку прибуток є процеси виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг).

Господарський процес в діяльності підприємства – це об'єднані між собою, близькі за економічним змістом господарські операції. Усі господарські процеси, які входять до основної діяльності підприємства є об'єктами бухгалтерського обліку [69, с. 37].

Загалом усі активи та пасиви підприємства в процесі господарської діяльності виробничого підприємства здійснюють безперервний рух, перманентно переходять з однієї форми в іншу в результаті господарських операцій, які поєднуються «господарські процеси: 1) постачання; 2) виробництва; 3) реалізації» [66].

Характеристика основних господарських процесів виробничого підприємства наведені на рис. 1.1.

Одними із ключових етапів кругообігу капіталу виробничого підприємства є етапи виробництва та реалізації продукції, напівфабрикатів, робіт або послуг, адже від того наскільки вони будуть ефективними залежить ефективність функціонування суб'єкту господарювання. Тому ці процеси й обрані за предмет дослідження.

Процес виробництва є основною стадією господарських процесів, який «передбачає взаємодію засобів праці і предметів праці при активній ролі в цьому процесі робочої сили» [36; 66]. Результатом цього процесу є отримання з виробництва і оприбуткування на склад готової продукції, напівфабрикатів, призначених для продажу. В процесі виробництва виготовляється новий продукт, який має з одного боку натуральну форму, а з іншого – собівартість.

Як об'єкт бухгалтерського обліку «процес виробництва – це сукупність господарських операцій, пов'язаних з виробництвом готової продукції, виконанням робіт і наданням послуг» [66].



Рисунок 1.1 – Характеристика основних господарських процесів виробничого підприємства та об'єкти обліку

Основним завданням обліку процесу виробництва є:

- правильне визначення витрат виробництва за видами: прямі, непрямі, змінні, постійні;
- визначення собівартості випущеної продукції (напівфабрикатів, робіт послуг) за статтями калькуляції як усієї продукції, так і її одиниці;
- розрахунок фактичної собівартості незавершеного виробництва;

– визначення собівартості браку, втрат від браку, витрат на виправлення.

Проаналізуємо сутність поняття «процес виробництва» в наукових працях (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Сутність поняття «процес виробництва» в працях науковців

Автор, джерело	Сутність поняття «процес реалізації»
Р.Ф. Бруханський	«Процес виробництва являє собою процес поєднання живої праці з засобами виробництва. Так як процес виробництва відбувається безперервно, то він вимагає і безперервних затрат праці, засобів і предметів праці. З одного боку, цей процес виражає виробниче споживання засобів праці, предметів праці і живої праці, а з другого – процес виготовлення нової продукції. Обидві сторони процесу виробництва взаємопов'язані» [3].
Т.В. Давидюк	«Процес виробництва є основною стадією кругообігу коштів, на якій створюється продукт праці. На цьому етапі відбувається споживання матеріалів (предметів праці), засобів виробництва (знарядь праці) і живої праці, за допомогою якого з'єднуються предмети і знаряддя праці, в результаті чого створюється готова продукція» [15, с. 129]
С. М. Савченко, А. Д. Кухарук, К. Ю. Редько	«Виробничий процес це сукупність здійснюваних за допомогою засобів праці або без них трудових дій робітників, внаслідок чого предмети праці, матеріали, сировина, напівфабрикати тощо перетворюються у готову продукцію (або у продукцію певної стадії готовності)» [42]
І.Б.Садовська	«Процес виробництва являє собою сукупність операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг» [66, с. 102]
Ю.Б. Скорнякова	«Процес виробництва потребує залучення відповідних основних та оборотних засобів, а також праці найманих працівників» [72].

Основою процесу виробництва є технологічні процеси, які забезпечують «зміну форм, розмірів та властивостей предметів праці і складання готової продукції» [42]. Технологічні процеси складаються із технологічних операцій. Процес виробництва готової продукції є сукупністю найрізноманітніших взаємопов'язаних технологічних виробничих процесів.

Розрахунок собівартості готової продукції відбувається на основі калькуляції витрат за певними статтями в залежності від виду та організації виробництва та впроваджуваних на підприємстві виробничих процесів. Фактична собівартість продукції (робіт, послуг) в загальному розумінні означає визначення тієї величини фінансових вкладень у будь-який вид діяльності суб'єкту господарювання: продукцію, напівфабрикати, операцію або інші

центри витрат. «Функція калькуляції собівартості полягає в зборі даних про витрати на виробництво і відповідну обробку одержаних даних. Таким чином, калькуляція собівартості продукту – це розрахунок витрат, пов'язаних з виробництвом одиниці товару, замовлення, роботи, послуги [71].

Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції на підприємствах різних галузей економіки здійснюються за різними методами. Вибір методу обліку витрат залежить від особливостей галузі, масштабів і періодичності випуску готової продукції (виконання робіт, надання послуг), властивостей організації та технології виробництва, методики планування та нормування витрат, інших факторів.

Облік витрат та калькулювання собівартості продукції здійснюється на синтетичному рахунку 23 «Виробництво», на якому відображаються документально підтверджені записи про фактично понесені підприємством прямі витрати і розподілені загальновиробничі витрати.

Об'єктами обліку в процесі виробництва, за якими обліковуються залишки є незавершене виробництво, напівфабрикати, готова продукція. Усі ці об'єкти відображаються в балансі підприємства статтею 1100 «Запаси». Окрім цього, ведеться також облік браку у виробництві, витрат на його виправлення та втрати від браку, які списуються в залежності від виду та винуватців.

Визначення поняття «запаси» та їх складові затверджені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [55] (наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246), згідно з яким до них належать ті активи, які утримуються підприємством, перебувають у процесі виробництва в звичайних умовах з метою подальшого продажу (або розподілу, передачі) або з метою використання під час виробництва продукції (робіт, послуг), а також для управління суб'єктом господарювання.

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси», незавершеним виробництвом вважається на виробничому підприємстві не закінчені обробкою і складанням деталі, вузли, вироби та технологічні процеси [55]. Облік залишків незавершеного виробництва здійснюється на рахунку 23 «Виробництво».

НП(С)БО 9 «Запаси» врегульовано, що готовою вважається продукція, яка виготовлена та призначена для продажу, відповідає усім встановленим технічним та якісним характеристикам, що передбачені або договором або іншим нормативно-правовим актом [55]. Для синтетичного обліку готової продукції підприємства використовується синтетичний рахунок 26 «Готова продукція» згідно з затвердженими «Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [58] та Інструкцією щодо його застосування, затвердженими наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 р.

Напівфабрикати власного виробництва – це та продукція, яка не пройшла усіх технологічних стадій виробничого процесу, підлягає подальшій обробці, доопрацювання, але може бути продана як самостійний продукт виробництва. Синтетичний облік напівфабрикатів здійснюється на рахунку 25 «Напівфабрикати». Надходження на склад готової продукції та напівфабрикатів власного виробництва «відбувається за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю» [58].

Вироблена у процесі виробництва продукція або напівфабрикати знаходить остаточне підтвердження своєї суспільної необхідності у момент її реалізації. Третя стадія господарських процесів (реалізація) є завершальною фазою кругообігу усіх господарських засобів підприємства і здійснюється шляхом передачі виробленої продукції або напівфабрикатів за цінами реалізації з ПДВ покупцям шляхом купівлі-продажу.

«Процес реалізації – сукупність господарських операцій, пов'язаних з реалізацією готової продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг» [66].

У науковій літературі існує значна кількість підходів до визначення сутності поняття процесу реалізації, які мають певні схожості, а також відмінності у трактуванні поняття.

Дослідження сутності поняття «процесу реалізації» дозволило згрупувати різні погляди науковців в табл. 1.2 [8; 34; 48].

Таблиця 1.2 – Сутність поняття «процес реалізації» в працях науковців

Автор, джерело	Сутність поняття «процес реалізації»
Р.Ф. Бруханський	«Процес реалізації – завершальний процес кругообігу засобів підприємства і включає сукупність операцій, пов’язаних із збутом виробленої продукції. Завдяки реалізації підприємство одержує кошти за рахунок яких покриває свої виробничі витрати, здійснює розрахунки по зобов’язаннях, створює резервний капітал, здійснює розширене відтворення» [3]
Л.М. Васільєва, Н. В. Бондарчук, А. В. Міньковська	«процес реалізації – це тристоронній процес доведення продукції до користувачів, у якому, з одного боку, в момент реалізації передаються права власності на об’єкти реалізації від продавця до покупця та визнається надходження економічних вигод (дохід), з другого – у результаті цього процесу в момент реалізації визнаються витрати, та з третього – здійснюється зіставлення доходів та витрат, що дає можливість визначити фінансовий результат процесу реалізації: прибуток або збиток» [5].
Н.В. Винниченко, О.О. Кисельова	«Реалізація продукції є одним із основних господарських процесів, який допомагає досягти головної мети діяльності торговельного підприємства – отримання прибутку. Реалізація є результатом діяльності підприємства: логічним завершенням процесу виробництва або заключним етапом товарообігу» [8].
Л. А. Євчук	«реалізація – це господарський процес, що характеризує кінцеву стадію основної діяльності підприємства, що виступає у вигляді добровільного безумовного відчуження продукції, товарів, а також результатів виконаних робіт, надання послуг, що являє собою сукупність господарських операцій щодо зображення доходів і витрат, що виникають у зв’язку з цим, і виявлення фінансового результату» [28]
В.Й. Куценко, К.О. Барміна	«Процес реалізації є передачею готової продукції, що створена у процесі виробництва, покупцям (споживачам)» [34].
М.Ф. Огійчук	«Відчуження активів, які належать підприємству, шляхом їх реалізації з метою відтворення використаних активів підприємства та отримання прибутку для задоволення різних потреб підприємства та його власників» [41]
І.Б. Садовська	«Процес реалізації – сукупність господарських операцій, пов’язаних з реалізацією готової продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг» [66]
П. Л. Сук	«Операцій з продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг, під час яких відбувається передача готової продукції споживачам, отримання оплати від них, встановлення результату діяльності» [74]
В.Г. Швець	«Сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам. У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми. Процес тісно пов’язаний з кінцевими результатами діяльності підприємства – прибутком і його розподілом відповідно до планів відтворення» [77]

Основними завданнями обліку процесу реалізації є:

- відображення собівартості реалізованих продукції, напівфабрикатів, робіт, послуг;
- визначення чистого доходу від реалізації та фінансових результатів;
- відображення розрахунків з покупцями;
- облік нарахування та сплати податкового зобов'язання з податку на додану вартість.

Процес реалізації є важливим джерелом доходів суб'єктів господарювання, які є об'єктом оподаткування, що своєю чергою формує дохідну частину бюджету держави [5]. Цей процес суттєво впливає на фінансовий результат діяльності підприємства в цілому, адже є одним з головних джерел його формування. Процес обліку процесу реалізації умовно можна поділити на такі етапи [2; 62] (рис.1.2).

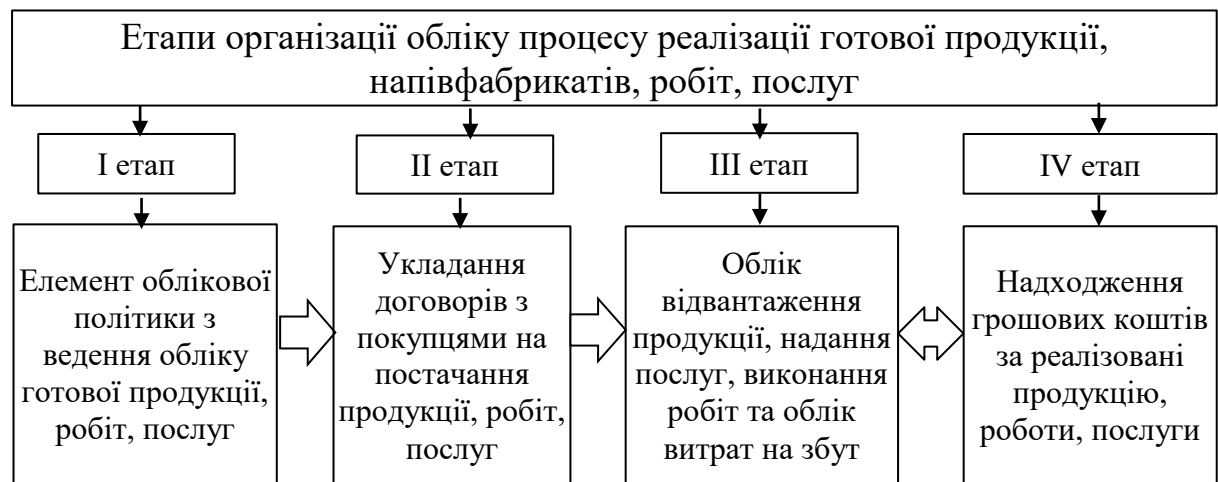


Рисунок 1.2 – Етапи процесу реалізації продукції, напівфабрикатів, робіт, послуг

Організація обліку реалізації готової продукції, напівфабрикатів, робіт і послуг та процесу їх реалізації має такі завдання [7, с. 39]:

- своєчасне оформлення первинних документів з обліку надходження на склад готової продукції та напівфабрикатів, визначення їх фактичної виробничої собівартості;

- контроль готової продукції, напівфабрикатів на складах підприємства в кількісному та вартісному вимірниках;
- визначення кількості, собівартості, доходів від реалізації та відображення їх в обліку;
- своєчасне відображення господарських операцій з реалізації продукції, напівфабрикатів, а також надання послуг і виконання робіт;
- відображення господарських операцій щодо розрахунків з покупцями та замовниками за укладеними договорами та за готівку;
- документування, облік та списання витрат зі збуту продукції, своєчасне відображення їх обліку;
- визначення фінансового результату від реалізації напівфабрикатів, продукції, робіт, послуг.

Облік готової продукції відбувається у двох оцінках: за собівартістю реалізації та за цінами продажу з відображення ПДВ.

За вимогами НП(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.99р. № 318 «собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат» [57]. Вона відображається за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Дохід від продажу продукції (робіт, послуг) показується за кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» в оцінці, яка визначається за домовленістю сторін або за встановленими цінами.

Ефективність процесу реалізації залежить від застосованих суб'єктами господарювання збутових стратегій. На них впливає комплекс застосовуваних заходів з формування асортименту продукції (робіт, послуг), укладанням договорів, рекламою, ступенем задоволення потреб споживачів, ціноутворенням тощо.

1.2 Класифікація виробничих процесів, витрат та готової продукції

Особливе значення в управлінні діяльністю суб'єктами господарювання має формування і визначення витрат в процесах виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг). Будь-який метод управління витратами, облік витрат переважно ґрунтується саме на класифікації витрат в виробничих процесах за різними ознаками.

Усі виробничі процеси можна класифікувати за такими ознаками (табл.1.3) [42].

Таблиця 1.3 – Напрямки класифікації виробничих процесів та вплив на організацію обліку

Напрямки класифікації виробничих процесів	Види процесів	Вплив на облік витрат
За роллю, яку вони відіграють в процесі виробництва	Основні, допоміжні, обслуговуючі виробництва	Виділення субрахунків для обліку витрат на рахунках 23, 91, 949 та напрямки їх списання
За стадіями здійснення	Заготівельні, обробні, складальні	Склад статей витрат
За рівнем організації технологічного процесу	Прості Складні: - паралельна технологія обробки - послідовна технологія обробки	Організація аналітичного обліку витрат, їх узагальнення та обчислення собівартості готової продукції за процесним або попередільним методом обліку витрат

За роллю в процесі виробництва продукції виробничі процеси поділяються на:

– підрозділи основного виробництва, в яких утворюється та продукція, виробництво якої передбачено основним профілем підприємства;

– підрозділи допоміжного виробництва, в яких формується продукція, яка або безпосередньо споживається на підприємстві, або сприяє підрозділам

основного виробництва. Наприклад, до таких підрозділів належать ті, які займаються виготовленням та ремонтом інструменту, виробництвом енергії технологічного оснащення, ремонтом устаткування тощо;

– обслуговуючі підрозділи, які сприяють частково виконанню основних та допоміжних процесів. До них належать підрозділи з технічного контролю якості продукції, її транспортування, зберігання.

Виділення таких підрозділів впливає на порядок здійснення аналітичного обліку витрат виробництва та виділення субрахунків до рахунку 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», а також кореспонденцію субрахунків між собою.

Відповідно до стадій здійснення виробничі процеси поділяються на:

– заготівельні, в результаті яких різними способами виготовляються найрізноманітніші заготовки до продукції. Найсуттєвішу величину має стаття обліку витрат «Сировина й матеріали», «Паливо та енергія на технологічні цілі», «Основна заробітна плата виробничих робітників», «Додаткова заробітна плата виробничих робітників», «Відрахування на соціальні заходи» в залежності від галузі економіки;

– обробні, у яких відбувається зміна форми, розмірів та інших характеристик продукції, яка частково була виготовлення заготівельному підрозділі. Характерною особливістю цього підрозділу є наявність статті обліку витрат «Напівфабрикати власного виробництва», а також «Допоміжні матеріали», «Основна заробітна плата виробничих робітників», «Додаткова заробітна плата виробничих робітників», «Відрахування на соціальні заходи» та інших;

– складальні, за допомогою яких відбувається зміна конфігурації складових продукції, взаємне розташування деталей та вузлів, здійснюється приєднання окремих елементів тощо. На цій стадії виробничого процесу створюється готова продукція, яка здається на склад. Облік витрат в таких підрозділах ведеться також за статтею витрат «Напівфабрикати власного виробництва» статті, пов'язані із оплатою праці та, в залежності від галузі,

можуть бути також «Допоміжні матеріали», «Пакування готової продукції» тощо.

За рівнем організації (за складністю) технології виготовлення продукції виробничі процеси поділяються на прості, «при яких технологічні операції послідовно здійснюються над одним предметом праці або партією предметів праці; та складно, які являють собою сукупність узгоджених між собою простих процесів. В результаті завершення складного процесу створюється певна готова продукція» [42]. Організація аналітичного обліку витрат, їх узагальнення та обчислення собівартості готової продукції за попередільним методом обліку витрат відбувається в залежності від технології її обробки: паралельної або послідовної. Така особливість технології обробки продукції впливає на кореспонденцію субрахунків обліку витрат за рахунком 23 «Виробництва».

Організація обліку витрат у процесах виробництва та реалізації пов'язана із їх класифікацією, основні напрямки з яких наведені в таблиці 1.4 [4; 32; 51].

В практиці обліку витрат усі витрати операційної діяльності групуються в цілому за економічними елементами та статтями витрат, утому числі й у процесах виробництва та реалізації [78].

«Економічними елементами витрат називають сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами. Статті витрат характеризують склад використаних ресурсів в залежності від напрямків діяльності (операційний, фінансовий, інвестиційна діяльність) та об'єктів витрат» [72].

Перелік економічних елементів, їх склад визначений Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [57] від 31.12.99 р. № 318. За цим нормативним документом витрати операційної діяльності складаються з таких економічних елементів: матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації та інших операційних витрат.

Таблиця 1.4 – Групування витрат у процесах виробництва та реалізації з метою обліку

Напрямок класифікації	Вид витрат	Вплив на облік витрат
За економічними видами витрат	Витрати за економічними елементами та статтями калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг)	Економічні елементи за кредитом рахунків 20, 22, 661, 651, 13, 372, 63 тощо в дебет різних рахунків операційних витрат За статтями витрат – за дебетом рахунку 23 з кредиту рахунків 20, 22, 661, 651, 91
За однорідністю складу витрат	Витрати одноелементні та комплексні	Одноелементні витрати входять до складу однієї статті витрат (наприклад, статті «Сировина й матеріали»). Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів (наприклад, «Загальновиробничі витрати»)
За техніко-економічним призначенням процесу виробництва	Основні та накладні витрати	Основні витрати пов'язані з виробництвом продукції за технологічними процесами її виготовлення, обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». Накладні витрати обумовлені управлінням та обслуговуванням виробництва та обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», потребують розподілу між видами продукції
За способом віднесення на собівартість продукції	Прямі та непрямі витрати	Прямі витрати можуть бути віднесені до конкретного виробу, послуги, роботи економічно доцільним шляхом (дебет рахунку 23 «Виробництво»). Непрямі витрати не можуть бути віднесені до конкретного виробу, послуги, роботи та потребують розподілу між останніми
За ступенем впливу обсягу виробництва	Змінні та постійні	Групування застосовується в розподілі загальновиробничих витрат та порядку їх списання
За відношенням до собівартості продукції	Витрати на продукцію, витрати періоду	Витрати на продукцію пов'язані безпосередньо з її виготовленням, становлять виробничу собівартість, обліковуються на рахунках 23 та 91. Витрати періоду не входять до виробничої собівартості та обліковуються як витрати періоду, в якому виникли (адміністративні, на збут та інші операційні).
За центрами відповідальності (місцями виникнення)	Витрати виробництва, цеху, технологічного переділу	Поділ витрат на витрати основного, допоміжного та обслуговуючого виробництва, введення субрахунків аналітичного обліку до рахунку 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати»
За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на деталі, виробу, процеси, замовлення тощо	Деталізація витрат основного та допоміжного виробництва, виокремлення субрахунків аналітичного обліку за окремими процесами, деталями, видами продукції
За складом собівартості реалізації	Виробнича собівартість реалізованої продукції, наднормативні виробничі витрати та нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	Визначення та списання витрат за окремими рахунками: 26, 23, 24, 91

Перелік та вимоги до статей виробничої собівартості продукції встановлюється самим підприємством. Групування витрат за статтями дозволяє дізнатися, які саме з них формують собівартість продукції та їх розмір на одиницю. Водночас, один економічний елемент витрат може входити до однієї статті калькуляції (наприклад, економічний елемент «Матеріальні витрати» повністю формує статтю «Сировина й матеріали») та може бути у складі комплексних статей (наприклад, «Загальновиробничі витрати», «Витрати на збут» тощо).

За однорідністю складу витрат поділяють на одноелементні та комплексні. Одноелементними є витрати, які за економічним змістом є однорідними, нероздільними, становлять один лише елемент витрат. До таких, наприклад, належать, витрати сировини та матеріалів, заробітна плата робітників, які є складовими однієї з статей калькуляції собівартості продукції. Комплексні витрати входять до складу кількох економічних елементів. До таких належать, наприклад, загальновиробничі витрати майже за усіма складовими.

За техніко-економічним призначенням процесу виробництва витрати поділяються на основні та накладні. До основних належать уся сукупність прямих витрат на виробництво продукції, які безпосередньо пов'язані з технологічним процесом підприємства. Це витрати сировини, основних матеріалів, заробітна плата основних виробничих робітників тощо. Накладні витрати також пов'язані з технологічним процесом виробництва, але вони не можуть бути прямо віднесені до певних об'єктів без їх розподілу, «утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління та обслуговування виробництва» [29]. Накладні витрати поділяються на виробничі та невиробничі.

Визначення прямих витрат дається у НП(С)БО 16 «Витрати: «витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом» [57]. У цьому нормативному документі дається їх перелік та складові. Усі прямі витрати входять до виробничої собівартості

продукції (робіт, послуг). Непрямі ж витрати не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкту обліку витрат, наприклад, загальновиробничі та потребують розподілу за різними способами і методами.

За ступенем впливу обсягу виробництва, з метою прийняття управлінських рішень витрати поділяються на змінні та постійні. Змінними є витрати, які змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу виробництва або іншого показника. До них належать: витрати сировини та матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, електроенергії та палива, основна заробітна плата виробничих робітників за відрядною оплатою праці тощо. Постійні витрати не змінюються за відношенням до обсягу виробництва. До них належать: амортизаційні відрахування щодо необоротних активів, заробітна плата робітників з догляду за обладнанням та управлінського персоналу з відрахуваннями на соціальні заходи тощо. Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати входять до складу виробничої собівартості продукції [57]. У НП(С)БО 16 «Витрати» дається перелік загальновиробничих витрат, які належать до змінних та постійних, наводяться бази, порядок та приклад їх розподілу.

За відношенням до собівартості продукції витрати поділяються на витрати на продукцію та витрати періоду. Витрати на продукцію пов'язані безпосередньо з її виробництвом і становлять виробничу собівартість, обліковуються на рахунках 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати». Витрати періоду – це витрати, які не входять до виробничої собівартості та обліковуються як витрати того періоду, в якому виникли. До таких витрат належать адміністративні, що обліковуються на рахунку 92, витрати на збут (рахунок 93) та інші операційні (рахунок 94). Відрізняється і порядок списання обох видів витрат.

За центрами відповідальності (місцями виникнення виробничих витрат) витрати поділяються на витрати виробництва, цеху, технологічного переділу та іншими структурними підрозділами тощо. В залежності від характеру та призначення виробничих технологічних процесів виробництво буває основне,

допоміжне (підсобне) або обслуговуюче, що передбачає введення субрахунків аналітичного обліку до рахунку 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати» та особливості списання витрат. Підрозділи основного виробництва передають напівфабрикати з підрозділу в підрозділ, а допоміжне виробництво може надавати послуги один одному та підрозділам основного виробництва.

Групування витрат за видами продукції, робіт, послуг передбачає подальшу деталізацію витрат основного та допоміжного виробництва, виокремлення субрахунків аналітичного обліку за окремими процесами, деталями, видами продукції.

Собівартість реалізованої продукції за НП(С)БО 16 складається із таких елементів:

- виробничої собівартості реалізованої продукції і списується з кредиту рахунку 26 «Готова продукція»;
- наднормативних виробничих витрат (перевитрат), які списуються з кредиту рахунків 23 «Виробництво», 24 «Втрати від браку»;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, що списуються з кредиту рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

В процесі виготовлення продукції та організації її обліку важливе значення має класифікація за різними ознаками, що впливає на організацію обліку в різних галузях економіки (табл. 1.5) [27; 62; 76].

Велике значення в процесі реалізації продукції (робіт, послуг) мають витрати на збут, облік яких ведеться на однойменному рахунку 93. Склад та порядок списання вказаних витрат визначено НП(С)БО 16 «Витрати». Оптимізація витрат на збут є важливим резервом посилення позицій виробників на ринку, необхідною умовою зростання обсягів реалізації та підвищення ефективності збуту. Облік таких витрат за центрами відповідальності, ефективна його організація, чітка облікова політика сприятиме підвищенню інформаційної забезпеченості суб'єктів господарювання [30; 47].

Таблиця 1.5 – Класифікація готової продукції у процесах виробництва та реалізації з метою обліку

Напрямок класифікації	Вид витрат	Вплив на облік витрат
За формою	1) готова продукція, яка має матеріалізовану форму 2) результат виконання робіт або надання послуги	Вибір методу обліку витрат (позамовний, попередільний, попроцесний, нормативний), способів калькулювання та перелік статей витрат
За ступенем готовності	1) готова продукція 2) напівфабрикати 3) незавершене виробництво 4) виконані роботи та послуги	Ведення обліку за синтетичними рахунками та субрахунками за видами продукції до рахунків 26 «Готова продукція», 25 «Напівфабрикати», 23 «Виробництво»,
За відповідністю до технічної документації	1) готова продукція 2) напівфабрикати 3) брак (виправний, остаточний)	Ведення обліку витрат за дебетом та кредитом рахунків 26 «Готова продукція», 25 «Напівфабрикати», 24 «Брак у виробництві» за видами продукції
За суб'єктом використання	1) реалізації на сторону 2) для споживання (використання) на підприємстві	Облік продукції за кредитом рахунку 26 «Готова продукція», 25 «Напівфабрикати», 23 «Виробництво» за видами продукції
За конструкторською і технологічною складністю	1) проста 2) складна (основна, побічна, супутня)	Використання способів калькулювання за рахунком 23 «Виробництво»: нагромадження витрат, розподілу витрат, прямого розрахунку, виключення витрат
За ступенем реалізації	1) випущена 2) реалізована (продана)	Облік виробничої собівартості продукції за рахунком 26 «Готова продукція»: випущена – за дебетом, а реалізована – за кредитом

В управлінні витратами одним із дієвих інструментів їх контролінгу в процесах виробництва та реалізації є моніторинг усіх витрат за розміром та видами й винуватцями відхилень, оскільки їх відстеження сприяє необхідності втручання управлінського персоналу в господарський процес [47].

1.3 Організаційно-методичні засади побудови внутрішнього контролю витрат в процесах виробництва та реалізації продукції підприємств

Економічний контроль витрат та доходів, їх регулювання в процесах виробництва та реалізації відіграє важливу роль в системі управління діяльністю будь-якого підприємств. Від рівня організації контролю виробничих витрат на підприємстві залежить ефективність організації процесів виробництва та реалізації, випуск готової продукції чи надання послуг.

Система внутрішнього контролю є джерелом інформаційного забезпечення ефективного управління підприємством, адже дозволяє не допустити порушення законності, перевитрат виробничих ресурсів, нерационального їх використання, невиконання передбачених планів діяльності підприємства [23].

Отже, «внутрішній контроль, будучи важливим інструментом системи управління підприємством, за допомоги спеціальних процедур і сукупності контрольних дій допомагає забезпечити ефективне ведення бізнесу, перевірку відповідності чинному законодавству та економічній доцільності господарських операцій, кваліфіковане виконання усіма працівниками своїх обов'язків і є важливим засобом запобігання розкраданню цінностей» [10].

До основних елементів контролю операцій з виробництва та реалізації продукції відносять мету, завдання, об'єкт та суб'єкт контролю, прийоми та інструменти контролю та інформаційні джерела (рис. 1.3) [9].

Внутрішній контроль і внутрішній аудит – взаємопов'язані та досить важливі елементи загальної системи дієвої системи внутрішнього контролю підприємства та створюють умови запобігання недолікам у процесі його господарської діяльності, забезпечують достовірність показників фінансової звітності.

Метою здійснення контролю витрат суб'єкту господарювання в процесах виробництва та реалізації є надання повної, об'єктивної та неупередженої

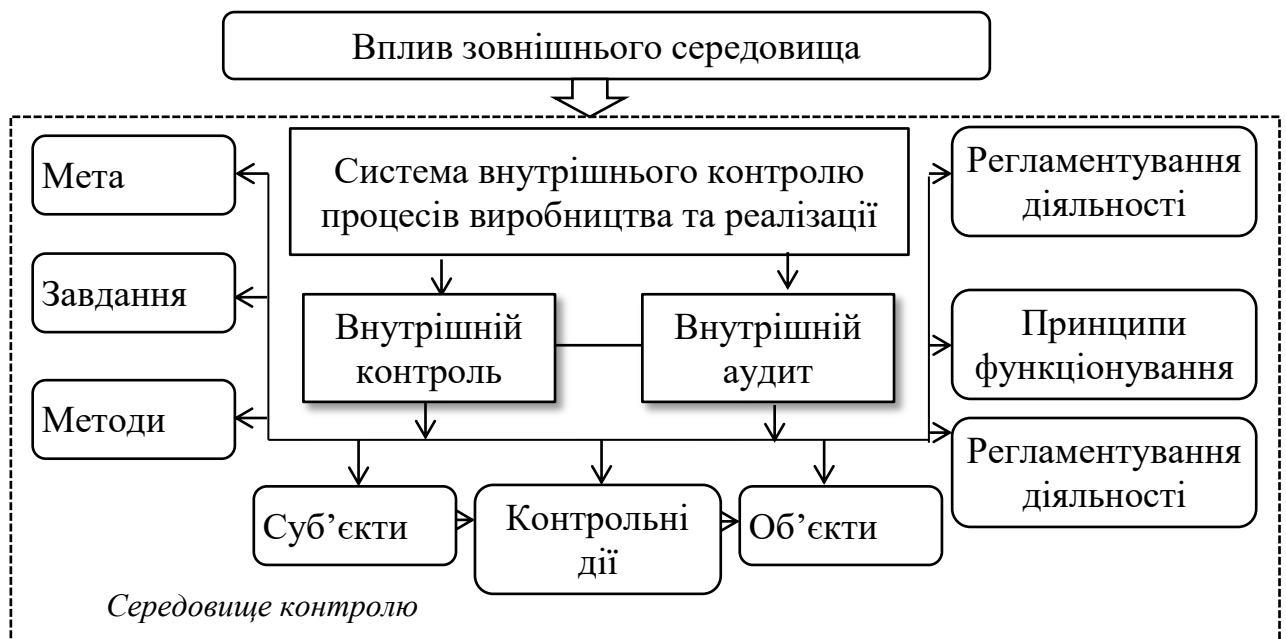


Рисунок 1.3 – Складові системи внутрішнього контролю процесів виробництва та реалізації продукції [9]

оцінки достовірності інформації, яка відображена в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності щодо цих витрат [14].

Основними завданнями внутрішнього контролю витрат в процесах виробництва та реалізації є:

- контроль законності здійснення, правильності визнання, оцінки та документального підтвердження витрат операційної діяльності;
- встановлення достовірності відображення інформації про здійснені витрати в інформаційно-обліковій системі підприємства;
- контроль правильності бухгалтерських записів щодо відображення витрат в процесах виробництва та реалізації продукції;
- відстеження взаємозв'язків між витратами, доходами й фінансовими результатами та відображення цих показників системах звітності суб'єкту господарювання;
- забезпечення створення суцільного, повного та якісного інформаційного забезпечення з метою проведення економічного аналізу витрат

виробництва та реалізації для прийняття ефективних управлінських рішень щодо економного витрачання ресурсів.

Задачі контролю та регулювання виробничої та збутової діяльності підприємств залежать від того, у якому підрозділі він здійснюється. Зокрема, в цехах основного виробництва здійснюється контроль ритмічності випуску продукції та передача її на склад, отже «контролю та регулюванню тут підлягають витрати матеріальних ресурсів, енергоресурсів, продуктивність праці, якість продукції» [68]. Зокрема, контролюються терміни підготовки сировини й матеріалів до виробництва, сортність, відхилення фактичного їх витрачання від норми, виконання графіків передавання за виробничими переділами.

Варто зазначити, що з метою уникнення непродуктивних витрат та підтвердження достовірності усіх понесених витрат слід послідовно посилювати результативність внутрішнього контролю, враховуючи усі зміни у нормативно-правовому полі їх регулювання, зміни у структурі виробничо-господарських процесів суб'єктів господарювання [9].

Система контролю витрат виробництва та реалізації в сучасних умовах господарювання стає важливою щодо впливу на розмір витрат, результати діяльності окремих підрозділів та підприємства в цілому із зростанням нестабільності зовнішнього середовища. У цьому аспекті в процесі контролю виробничо-збутової діяльності важливу роль відіграє впровадження групування витрат на контрольовані та неконтрольовані. Водночас, однією з головних передумов ефективного регулювання виробничої собівартості продукції та собівартості реалізації є здійснення постійного контролю як видів витрат, собівартості так і результатів діяльності виробничого підприємства.

Тому управлінська система внутрішнього контролю витрат в процесах виробництва та реалізації повинна відповідати вимогам галузі, враховувати специфіку виробничої та збутової діяльності, підходи до управління на конкретному підприємстві [68].

Під час проведення контролю витрат в процесах виробництва та реалізації інформаційною базою слугують нормативні документи, облікова політика підприємства, первинні документи, регістри синтетичного та аналітичного обліку, фінансова звітність, які відображають господарські операції з виробництва та реалізації, аудиторські висновки та довідки попередніх перевірок.

Для забезпечення своєчасного та ефективного виконання завдань внутрішнього контролю витрат виробництва та реалізації слід побудувати раціональний підхід до організації та методики його здійснення.

Організація внутрішнього контролю операцій з виробництва та реалізації продукції, а також доходів та витрат, які виникають в цих господарських процесах передбачає ряд процедур:

- визначення переліку нормативно-правових документів, які регулюють питання обліку і контролю доходів та витрат в процесах виробництва та реалізації готової продукції;
- перевірка правильності відображення витрат виробництва, доходів та витрат з реалізації продукції в первинних документах, їх подальшої обробки та фіксації в облікових регістрах;
- контроль правильності обліку фактичних витрат виробництва та з реалізації продукції, формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) та собівартості реалізації відповідно до обраного підприємством методу обліку витрат та калькулювання;
- перевірка обраного підприємством методу калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) та відображення інформації про нього в наказі про облікову політику;
- вивчення правильності встановлення переліку прямих та накладних витрат, які формують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг);
- визначення переліку загальновиробничих витрат підприємства, встановлення раціональності обраного методу та бази їх розподілу, відображення цієї інформації в прийнятій обліковій політиці;

- встановлення правильності формування переліку та відображення витрат на збут, інших операційних витрат, відображення цієї інформації в наказі про облікову політику;
- перевірка правильності формування та обліку доходів та собівартості реалізації продукції (робіт, послуг);
- визначення повноти, правильності і достовірності відображення інформації про витрати на доходи в процесах виробництва та реалізації у фінансовій звітності підприємства.

Слід відмітити, що комплексна система контролю витрат виробництва та реалізації продукції в ринкових умовах потребує належної побудови її інформаційного забезпечення. З метою виявлення недоліків в контролі витрат, покращення рівня їх регулювання та контролю, результатів виробничої діяльності суб'єктів господарювання слід також впроваджувати систему контролю за якістю виготовленої продукції [68]. Така система контролю якості повинна входити у загальну систему управління виробничою діяльністю підприємства.

Методика внутрішнього контролю витрат суб'єктів господарювання «полягає у здійсненні контрольних процедур з метою отримання даних про відхилення у витрачанні ресурсів, встановлення причин відхилень та відповідальних за це виконавців, визначення наступних дій для усунення причин відхилень та розробки заходів, спрямованих на нормалізацію виробничих процесів» [9].

В процесі контролю витрат виробництва та реалізації використовуються окремі прийоми, методи (документальні, фактичні, розрахунково-аналітичні), які дозволяють встановити правильність документування усіх доходів та витрат, пов'язаних з процесами виробництва та реалізації продукції із дотриманням при цьому правових, формальних, логічних, арифметичних й інших вимог.

Узагальнення результатів здійсненого контролю та систематизація виявлених недоліків відбувається шляхом складання акта перевірки, розробки

пропозицій, заходів та управлінських рішень із профілактики усіх порушень й зловживань.

На виробничому підприємстві слід не тільки постійно, а й оперативно проводити контроль виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізації та витрат на збут. Важливу роль при цьому в оперативному управлінському контролі витрат на підприємствах відіграє групування та облік витрат за центрами відповідальності, встановлення принципу відповідальності за витрати і результати діяльності за підрозділами в тих межах, в яких керівник центру доходів та витрат зможе безпосередньо впливати на них.

Отже, процес організації внутрішнього контролю витрат підприємства в процесі виробництва, а також доходів та витрат в процесі реалізації продукції має встановлений перелік послідовних етапів. Ці етапи передбачають раціональне планування, проведення контрольних процедур щодо перевірки правильності відображення в обліку і звітності усієї інформації про доходи та витрати в процесах виробництва та реалізації зі складанням підсумкового документа, рекомендаціями керівництву щодо уникнення недоліків та їх оптимізації.

Контроль за витратами в процесах виробництва та реалізації має здійснюватися в безперервному процесі. Деякі контрольні процедури відбуваються в міру необхідності та виникнення певних неправомірних ситуацій. Управлінський персонал підприємства має самостійно визначати склад, строки та частоту заходів з контролю. Тому головним принципом організації контролю витрат суб'єктів господарювання мають бути доцільність та економічність контрольних процедур.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПРОЦЕСІВ ВИРОБНИЦТВА Й РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ТДВ «ХМЕЛЬНИЦЬКЗАЛІЗОБЕТОН»

2.1 Особливості фінансово-господарської діяльності ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

Товариство з додатковою відповідальністю «Хмельницькзалізобетон» було засноване ще у 1996 році і з того часу кілька раз змінювало свою назву та організаційно-правову форму. Сьогодні це одне з найбільших підприємств, що функціонують в будівельній галузі серед 80 суб'єктів господарювання Хмельниччини. Основним видом діяльності за КВЕД є код 23.61 «Виготовлення виробів із бетону для будівництва». Іншими ж напрямками діяльності є: 16.23 «Виробництво інших дерев'яних будівельних конструкцій і столярних виробів»; 45.11 «Торгівля автомобілями та легковими автотранспортними засобами»; 45.20 «Технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів»; 45.31 «Оптова торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів»; 45.32 «Роздрібна торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів»; 47.30 «Роздрібна торгівля паливом»; 49.41 «Вантажний автомобільний транспорт»; 52.29 «Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту»; 71.12 «Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах»; 41.20 «Будівництво житлових і нежитлових будівель».

Основні види продукції товариства (будівельні матеріали) виробляються в двох цехах основного виробництва та підтверджені відповідними сертифікатами: з 1997 року в системі Укр.-СЕПРО; з 2007 року за системою управління якістю у відповідності з міжнародним стандартом ISO 9001:2000 та у відповідності з вимогами ДСТУ ISO 9001-2001, який у 2010 поновлено відповідно до ДСТУ ISO9001-2009.

З 2018 р. досліджуване ТДВ «Хмельницькзалізобетон» стало до співпраці й офіційним партнером та представником по виробництву дорожніх огорожень в Україні австрійської фірми DELTABLOC.

В цеху №3 товариство здійснює виробництво столярних виробів, струганого покриття, погонажних виробів, пиломатеріалів тощо. Випробувальна лабораторія, яка є обслуговуючим підрозділом основного виробництва перевіряє сировину й матеріали, що надходять на підприємство, а також готову продукцію. В лабораторії проводять усі необхідні випробування, обробку та аналіз результатів випробувань, формують висновки щодо відповідності сировинних ресурсів та готової продукції усім вимогам чинних в Україні нормативних документів з сертифікації якості. На готову продукцію споживачі отримують усі необхідні документи з її якості.

Основним результативним показником діяльності будь-якого підприємства, у тому числі ТДВ «Хмельницькзалізобетон» є прибуток, який формується у вигляді перевищення суми отриманих доходів над сумою понесених витрат для отримання цих доходів. Джерелом інформації про усі види доходів та витрат є форма фінансової звітності №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (Додатки Г-Е). Проведемо аналіз основних результативних показників доходів та витрат за їх видами в ТДВ «Хмельницькзалізобетон» за 2020-2022 рр. (Додаток А.1).

Дані аналізу свідчать про перевищення доходів над витратами, отримання чистого прибутку за досліджуваний період. Однак, динаміка показників доходів та витрат була нестабільною і говорить про зростання доходів у 2021 р. на 36,8 % та їх зниження за 2022 рік на 28,7 %. Витрати ж зростали на 36,1 % та знижувалися у 2022 р. на 24,2 %, що призвело до зниження фінансового результату до оподаткування на 64,6%. Основним видом доходу підприємства є чистий дохід від реалізації його продукції (товарів, робіт, послуг). У 2022 році він зменшився на 28,9 %, а собівартість реалізації – на 25,6 %. Водночас, темпи зниження усіх операційних витрат значно менші, що говорить про недотримання режиму економії ресурсів.

Наочніше динаміка основних груп доходів та витрат товариства за досліджуваний період зображена на рисунках 2.1 та 2.2.

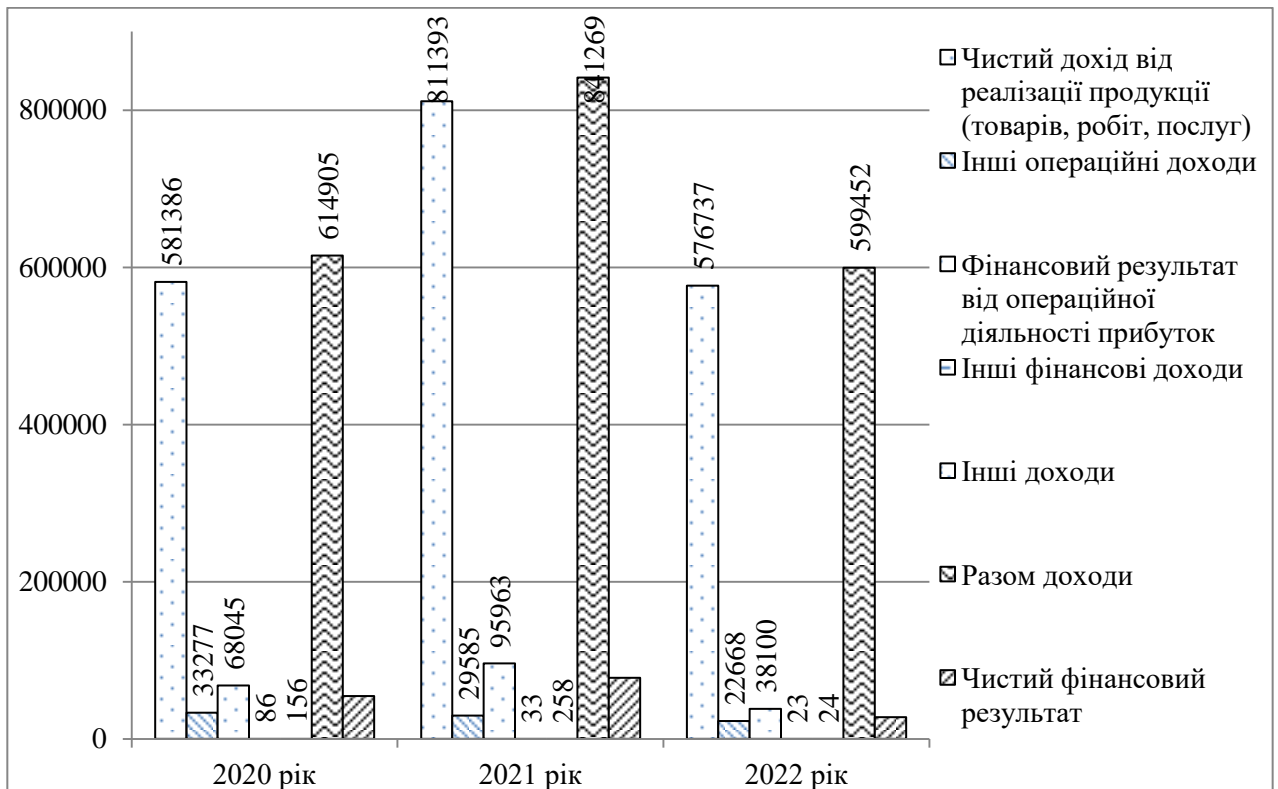


Рисунок 2.1 – Динаміка показників доходів ТДВ «Хмельницькзалізобетон» за 2020–2022 рр.

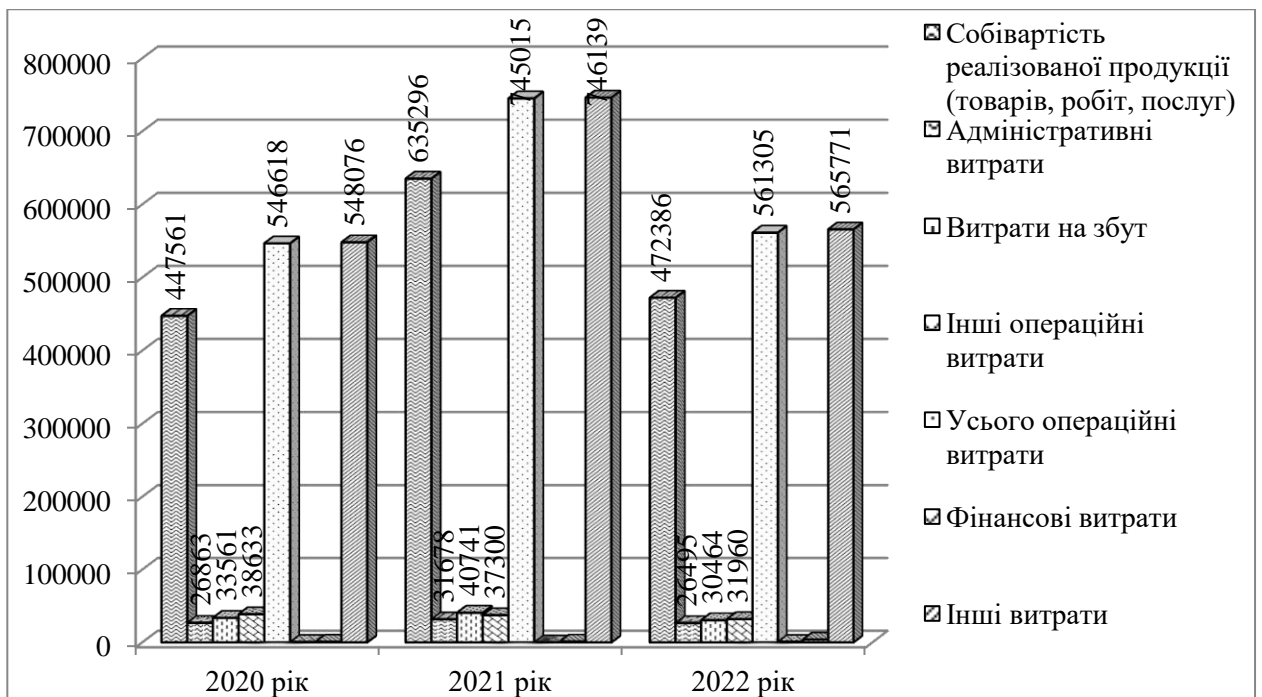


Рисунок 2.2 – Динаміка показників витрат ТДВ «Хмельницькзалізобетон» за 2020–2022 рр.

В умовах кризових явищ та постійного загострення конкурентної боротьби для виживання підприємства слід оцінювати його фінансовий стан. Фінансовий стан суб'єктів господарювання характеризує забезпеченість його власними оборотними коштами, необхідним обладнанням для здійснення виробничого процесу, оптимальне співвідношення усіх запасів товарно-матеріальних цінностей із мінімальними потребами виробництва, своєчасне проведення розрахункових операцій із дебіторами та кредиторами, платоспроможність і ліквідність [17].

Найважливішим джерелом інформації про фінансовий стан підприємства є його баланс, який детально відображає активи за видами, власний капітал та зобов'язання на певний на кінець звітного періоду.

Велике значення у здійсненні операційної діяльності суб'єктів господарювання має формування активів, їх оптимальної структури, адже повинне підпорядковуватися завданням розвитку основної операційної діяльності із врахуванням можливостей зростання її масштабів на перспективу. У ході оптимізації структури активів підприємства вирішуються основні завдання щодо забезпечення максимального корисного використання окремих їх груп та потенційної здатності генерувати дохід (прибуток). Водночас, зростання суми і питомої ваги оборотних активів повинно відбуватися не за рахунок зміщення у сторону необоротних, а поряд з ними та одночасного швидшого зростання саме оборотних активів. Отже, проведемо аналіз динаміки та структури активів досліджуваного товариства в табл. А.2 та А.3 додатку А.

Дані таблиці А.2 додатку А свідчать про зростання протягом 2020–2022 рр. активів в основному за рахунок необоротних, проте темп такого зростання у 2022 році сповільнився і становив лише 0,4 %. Суттєво знизився темп приросту капітальних інвестицій, грошових коштів, скоротилася довгострокова дебіторська заборгованість та заборгованість за авансами виданими. Підприємство здійснило капіталізацію понесених витрат в будівництво, капітальний ремонт та придбання основних засобів, адже їх залишкова вартість за 2022 р. зросла на 22,3 % і свідчить про розширення виробничого потенціалу.

Середній рівень зростання необоротних активів становив у 2022 році 113,5 %, а оборотних – лише 93,0 %. Зменшення частки оборотних активів у майні може свідчити про зниження наймобільнішої частини активів, яка формує і сприяє прискоренню їх оборотності, про свідчать дані табл. А.3 додатку А.

Аналіз структури активу балансу показує, що найбільшу питому вагу в балансі товариства мають оборотні активи, однак їх частка за 2022 рік знизилася на 4,71 пункти, що може свідчити про тенденцію погіршення ліквідності й платоспроможності. У складі оборотних активів найсуттєвішою є частка запасів (29,1 %), яка за останній рік збільшилася на 5,51 процентних пункти. Це пов'язано з особливостями будівельної галузі, а також нарощуванням залишків виробничих запасів та готової продукції. Недоліком фінансової діяльності підприємства є зниження залишків грошових коштів у 2022 р. на 3,7 процентних пункти.

У складі необоротних активів найбільшу питому вагу мають основні засоби (6,89 %), частка яких за останній рік зростала на 6,89 %, в той час як незавершених капітальних інвестицій – знизилася на 2,15 пункти.

В пасиві балансу підприємства знаходять відображення усі показники, які характеризують джерела утворення його майна (активів) та цільове призначення. Проведемо аналіз динаміки пасивів досліджуваного підприємства в табл. А.4 додатку А.

Динаміка джерел формування активів свідчить про збільшення майже усіх видів капіталу товариства у 2022 році на 6,1 %, зокрема:

- зареєстрованого (пайового) та резервного капіталу на 3810 тис грн;
- нерозподіленого прибутку – на 17619 тис грн або на 4,3 %.

У складі поточних зобов'язань на підприємстві відбулися такі зміни:

- зросла заборгованість постачальникам за товари, роботи, послуги на 37,9 %, а учасникам у 4,4 рази;

– знизилася заборгованість бюджету (на 60,8%), з оплати праці (на 42,7%), зі страхування (на 41,9%), з одержаних авансів (на 41,1%), поточні забезпечення (на 23,6%), інші поточні зобов'язання (на 86,1%).

– в цілому поточні зобов'язання зменшилися на 23,1 %.

Позитивними зрушеннями в діяльності ТДВ «Хмельницькзалізобетон» за 2022 рр. є зростання нерозподіленого прибутку, однак у порівнянні з 2021 роком відзначається сповільнення темпів такого зростання на 17,7 %. Позитивною є також динаміка щодо довгострокових та поточних зобов'язань, адже їх сума за останній рік знизилася в цілому на 23317 тис грн, тоді як у 2021 році відбулось їх збільшення у порівнянні з 2020 р. на 119,7 %.

У процесі аналізу пасиву балансу слід також дослідити співвідношення між власним та позиковим капіталом і структуру його статей (табл. А.5 Додатку А). Аналіз структури пасиву в табл. А.5 додатку А показав, що на підприємстві переважає власний капітал, частка якого на кінець 2022 року складає 85,0%. За досліджуваний період питома вага його зменшувалася у 2021 році на 6,3 пункти, а за 2022 рік збільшилася на 4,6 пункти. Основну частину власного капіталу становить нерозподілений прибуток, частка якого коливається біля 85–87 %. За останній рік вона збільшилася на 3,1 пункти, що характеризує діяльність підприємства з позитивної сторони, особливо в кризових умовах, тому що свідчить про те, що товариство забезпечувало в процесі діяльності прибутковість бізнесу і в результаті цього спостерігається його здатність до самофінансування.

У складі поточних зобов'язань стійку домінуючу позицію займає поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами, яка складала у 2021 р. 11,35 %, а у 2022 р. – 6,66 %, що на 4,7 пункти менше. Слід зауважити, що частка усіх зобов'язань знизилася саме завдяки зменшенню суми одержаних авансів. Позитивними зрушеннями також можна відзначити зниження як суми, так і питомої ваги усіх зобов'язань, адже це позитивно впливає на фінансову незалежність та ліквідність підприємства.

Фінансова стійкість будь-якого підприємства визначається ступенем забезпеченості запасів і витрат, показаних в активі балансу джерелами їхнього формування, а також співвідношенням власних коштів із позичковими. Показники фінансової стійкості містять потенційну інформацію для покупців, власників, інвесторів, постачальників про ефективність усіх видів діяльності суб'єкту господарювання: операційної, інвестиційної та фінансової. Розрахунок же та аналіз основних показників ліквідності та платоспроможності проводиться для оцінки можливостей суб'єкту господарювання виконати свої найбільш термінові зобов'язання.

Оцінка визначених коефіцієнтів ліквідності полягає у зіставленні відображених у балансі усіх оборотних активів, що мають доволі різний рівень ліквідності із поточними зобов'язаннями підприємства. Проведемо аналіз фінансової стійкості та ліквідності підприємства в табл. 2.1.

Відповідно до даних, які наведені в таблиці 2.1 відзначимо, що усі майже показники ліквідності за останній рік погіршилися, але знаходяться в межах нормативних значень, окрім коефіцієнта абсолютної ліквідності. На кінець 2022 р. показник становив лише 0,04 при нормативному значенні 0,2–0,35.

Показник абсолютної ліквідності знизився на 82 %. Це пояснюється суттєвим зниженням грошових коштів у порівнянні із зменшенням поточних зобов'язань. Погіршення відбулось і показника швидкої ліквідності, який із 3,43 знизився до 2,02 на кінець 2022 р. Однак, попри його зменшення він поки що знаходиться межа нормативних значень 0,7–0,8.

Показники фінансової стійкості покращилися за досліджуваний період. Зокрема:

- коефіцієнт фінансової незалежності становить 0,85 і за відзначається його зростання на 5,7%;
- частка залученого капіталу в активах знизилася і, відповідно, коефіцієнт концентрації залученого капіталу зменшився на 23,1 %;
- коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами знаходиться на досить високому рівні і у 2022 році від виріс ще на 7,6 %.

Таблиця 2.1 – Аналіз основних фінансових показників ТДВ «Хмельницькзалізобетон» за 2020–2022 рр.

Показники	Норм. значення	На кінець 2020 р.	На кінець 2021 р.	На кінець 2022 р.	Відхилення (+, -)		Темп зростання, %	
					2021 р. від 2020 р.	2022 р. від 2021 р.	2021 р. до 2020 р.	2022 р. до 2021 р.
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2-0,35	0,36	0,22	0,04	-0,14	-0,18	61,0	18,0
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,7-0,8	3,43	2,07	2,02	-1,36	-0,05	60,4	97,4
Коефіцієнт загальної ліквідності	1,0-2,0	5,19	3,28	3,96	-1,91	0,68	63,2	120,8
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	>0,5	0,87	0,80	0,85	-0,07	+0,05	92,7	105,7
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	<0,5	0,13	0,20	0,15	+0,07	-0,05	147,7	76,9
Коефіцієнт маневрування власного капіталу	>0,5	0,56	0,55	0,52	-0,01	-0,03	98,2	94,4
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	>0,1	0,78	0,70	0,75	-0,09	+0,05	89,0	107,6
Чистий обіговий капітал	>0	192619	230107	230160	+37488	+53,0	119,5	100,02

Спостерігається лише погіршення показника маневрування власного капіталу і зниження здатності підтримувати на високому рівні оборотний капітал.

З проведеного аналізу слід зробити такі висновки. Використовуючи дані проведеного вище аналізу основних показників та коефіцієнтів досліджуваного підприємства можемо зауважити, що 2021 р. виявився найкращим звітним

періодом за час спостережень. ТДВ «Хмельницькзалізобетон», ринок будівельних матеріалів, масштаби будівництва до 2022 року розвивалися доволі значними темпами, що продемонстрували показники доходів, прибутків, коефіцієнти фінансового стану. Однак, військові дії, воєнний стан в Україні викликали серйозні зміни в економічній та господарській сфері підприємства, адже страждає сьогодні й уся будівельна галузь, яка переживає великі трансформації та виклики [11].

Отже, основними факторами, які сьогодні впливають на розмір та структуру витрат основного виробництва підприємства з виготовлення будівельних матеріалів є [24]:

1) скорочення будівництва та внутрішнього ринку будівельних матеріалів вплинули на можливості реалізації готової продукції, що призвело до зниження обсягів виробництва та розміру витрат. Деякі постачальники сировини та логістичні ланцюжки опинились на захоплених територіях або в районі бойових дій, тому став відчутним гострий дефіцит сировини і окремих видів матеріалів. Також на початку війни більшість підприємств зупинило свою діяльність на певний період часу;

2) імпортозаміщення, перебудова усіх логістичних зв'язків, проблеми імпорту будівельної сировини, які задіяні в виготовленні продукції призводять до зростання первісної вартості отриманих запасів, а в результаті зростання собівартості продукції;

4) форс-мажорні обставини, пов'язані із вимкненнями електроенергії обмежили темпи та обсяги виробництва продукції та виконання робіт, призвели до зниження витрат в цілому;

5) нехватка кваліфікованих кадрів, особливо виробничих спеціальностей через мобілізацію та еміграцію за кордон обмежили можливості виробничого процесу, стримують економічну активність підприємства;

б) зменшення обсягів попиту та його структури призвели до зменшення кількості продукції і водночас витрат, адже з початком повномасштабного вторгнення будівництво зупинилося і лише з другого півріччя 2022 року

виробничий процес та будівництво поступово почали відновлюватися. Сьогодні обсяги будівництва й потреба в будівельних матеріалах значно знизились у порівнянні із 2020–2021 роками, адже як забудовники, так і покупці не готові проводити значні інвестиції.

Отже, військові дії, воєнний стан в Україні викликають серйозні зміни в економічній та господарській сфері підприємств виробництва будівельних матеріалів, адже страждає будівельна галузь в цілому, яка переживає великі трансформації та виклики. Проте, незважаючи на всі труднощі, значна кількість вказаних підприємств продовжують свою діяльність, намагаються надавати свою продукцію та послуги споживачам частково або з певними обмеженнями. В таких умовах облік, управління виробничими витратами та вдосконалення усієї системи управління є важливим аспектом діяльності будь-якого підприємства, у тому числі в галузі виробництва будівельних матеріалів.

2.2 Облік процесу виробництва, випуску готової продукції

Промисловість будівельних матеріалів є складовою економіки, індикатором інвестиційної активності держави, адже стан її економіки пов'язаний із обсягами капітального будівництва. Галузь будівельних матеріалів суттєво впливає на «формування бюджету країни. Цей сектор, як основа матеріальної бази для будівельного комплексу, істотно впливає на темпи зростання й інших галузей економіки та соціально-економічний стан суспільства загалом» [16].

Досліджуване підприємство ТДВ «Хмельницькзалізобетон» вже понад 60 років знаходиться на ринку будівельних матеріалів, посідає лідерство у галузі виробництва залізобетонних конструкцій Західної України. Розвиток ринку залізобетонних конструкцій сьогодні тісно пов'язаний зі зміною обсягів

будівництва в державі, які, передусім суттєво залежать від загального стану економіки.

На організацію обліку витрат в процесі виробництва впливають різноманітні фактори, важливими з яких є: види діяльності підприємства, розміри підприємства, характер і види виробництва, особливості продукції, яка виробляється, структура управління підприємства, характерні риси технології та організації виробництва. Тому в сьогоденних умовах досить важливим є ефективне управління, організація оперативного обліку виробничих витрат та собівартості продукції.

Облік витрат згідно з Наказом про облікову політику ДТВ «Хмельницькзалізобетон» (Додаток В) організований відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати». При організації обліку витрат досліджуваного підприємства відповідно до його організаційних та технологічних особливостей процесу виробництва спочатку визначають об'єкти витрат.

Виробничі потужності в ТДВ «Хмельницькзалізобетон» представлені трьома цехами, у яких виготовляється така продукція (рис.2.3).



Рисунок 2.3 – Підрозділи основного виробництва та види продукції
ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

Технологічний процес виробництва виготовлення збірних бетонних і залізобетонних виробів складається з певного переліку технологічних самостійних операцій, які об'єднуються в окремі процеси. Усі основні технологічні операції умовно поділяють на основні, допоміжні і транспортні. Основні операції передбачають:

- приготування бетонних сумішей, поєднуючи підготовку складових матеріалів;
- виробництво арматурних елементів а також готових каркасів;
- формування основних виробів, включаючи їх армування;
- теплова обробка відформованих виробів, вивільнення готової продукції з форм та підготовка останніх до чергового циклу;
- обробка лицьової поверхні декількох видів виробів.

Поряд з основними технологічними операціями на кожному етапі відбуваються допоміжні операції, які необхідні для виконання основних операцій, що здійснюють допоміжні цехи: отримання подачі пари та води, електроенергії, складування сировини й матеріалів, напівфабрикатів та готової продукції, лабораторний контроль якості сировини та готової продукції та ін. До транспортних операцій належать операції з переміщення сировини й матеріалів, напівфабрикатів та готової продукції без зміни їх стану та форми. До таких на підприємстві належать транспортні послуги з доставки бетону, розчину, залізобетону.

Такі особливості технологічного процесу впливають на склад калькуляційних статей витрат основного виробництва. Облік витрат підприємства в процесі виробництва здійснюється за економічними елементами та статтями калькуляції.

Усі виробничі витрати поділяються на прямі та непрямі. Склад статей виробничої собівартості продукції наведено в Додатку 1 Наказу про облікову політику підприємства (табл. 2.2)

Списання витрат, зібраних за елементами в частині витрат основного та допоміжного виробництва здійснюється в дебет відповідних субрахунків до

Таблиця 2.2 – Склад статей калькулювання виробничої собівартості основної продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

Назва статті калькулювання	Перелік витрат за статтями
Основні матеріали	Арматурні каркаси, цемент, пісок, щебінь, вода, деревина тощо
ТЗВ	Витрати з надходження виробничих запасів
Електроенергія на технологічні цілі	Витрати електроенергії для виробництва продукції
Теплоенергія на технологічні цілі	Витрати котелень з виробництва теплоенергії для потреб виробництва
Основна заробітна плата	Нарахована заробітна плата виробничим робітникам за тарифними ставками відповідно до норм виробітку та розрядів
Додаткова заробітна плата	Доплати та надбавки до основної заробітної плати, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій
Відрахування єдиного соціального внеску	Нарахування Єдиного соціального внеску на основну та додаткову заробітну плату
Загальновиробничі витрати	Змінні та постійні розподілені витрати, пов'язані з обслуговуванням виробничого процесу
Інші витрати	Інші витрати прямого характеру

рахунку 23 «Виробництво» та рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Списання витрат по елементах по допоміжному виробництву, а саме котелень підприємства, здійснюється в дебет рахунка 23/22.

Загальновиробничі витрати підприємства – це виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління виробничими цехами основного та допоміжного виробництва, відділеннями, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування, будівель та споруд [58].

Загальновиробничі витрати ТДВ «Хмельницькзалізобетон» поділяються на постійні та змінні. Змінні та постійні загальновиробничі витрати розподіляються на різні види продукції, виходячи з виробничої потужності.

Перелік та склад змінних та постійних загально виробничих витрат затверджено Наказом про облікову політику (Додаток В) у додатку 2 (табл.2.3).

Таблиця 2.3 – Склад статей загальновиробничих витрат ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

Вид загально-виробничих витрат	Перелік витрат
Змінні витрати	Витрати на утримання, експлуатацію, ремонт основних засобів: <ul style="list-style-type: none"> – вартість ремонтів, що здійснюються силами основних цехів; – оплата праці слюсарів, електриків; – відрахування на соціальні заходи; – матеріали основних цехів; – вартість послуг допоміжних виробництв – МШП
Постійні витрати	<ol style="list-style-type: none"> 1. Витрати на управління виробництвом: <ul style="list-style-type: none"> – оплата праці апарату управління цехами, дільницями; – відрахування на соціальні заходи – матеріально-технічне забезпечення (канцелярське приладдя, зв'язок), – оплата відряджень персоналу цехів та дільниць 2. Амортизаційні відрахування основних засобів загальновиробничого призначення амортизація нематеріальних активів, малоцінних необоротних матеріальних активів 3. Витрати інших матеріалів (тари, тощо) 4. Витрати на вдосконалення технології та організація виробництва, покращення якості, підвищення її надійності 5. Витрати на опалення, водопостачання, електроенергію: <ul style="list-style-type: none"> – вода – електроенергія – теплоенергія 6. Витрати на обслуговування виробничого процесу: <ul style="list-style-type: none"> – ВТК і лабораторія – здійснення технологічного контролю за виробничими процесами і контролю; – Заробітна плата; – Відрахування на соціальні заходи – утримання загальновиробничого персоналу, крім персоналу зайнятого управлінням виробництва (прибиральниці загальновиробничих та службових приміщень). 7. Витрати на охорону праці, техніку безпеки (спецодяг, матеріали, засоби захисту, спецхарчування, витрати на утримання медпункту, медичні огляди працівників, інші витрати) 8. Витрати по транспортному обслуговуванню виробничого процесу

Змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати списуються в дебет рахунку 23 «Виробництво» за субрахунками.

Схема бухгалтерських записів на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» щодо кожного виробничого підрозділу зображена на рисунку 2.4.



Рисунок 2.4 – Схема бухгалтерських записів на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Облік незавершеного виробництва підприємство здійснює за плановими прямими витратами.

Облік бракованих і дефектних виробів ведеться на рахунку 209 «Інші матеріали». Виробничий брак – це та продукція, яка не відповідає за своєю якістю стандартам, технічним умовам та іншій нормативно-технічній документації підприємства. Дефектні вироби – це вироби, у яких присутня одна або кілька невідповідностей стандартам або вимогам. Частина дефектних виробів може бути виправлена, вони повною мірою можуть відповідати вимогам нормативних документів. Це досягається різними методами виправлення дефектів.

Вартість бракованих виробів визначається за фактичними прямими витратами і обліковується по справедливій вартості із врахуванням відсотка їх придатності, згідно акта на брак. Вартість дефектних виробів визначається за плановою виробничою собівартістю в відповідності до встановленого відсотка придатності даного виробу.

Напівфабрикати власного виробництва обліковуються за плановою собівартістю. В табл. 2.4 відображено порядок бухгалтерського обліку витрат виробництва на підприємстві.

Таблиця 2.4 – Відображення в обліку витрат на виробництво продукції в ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1 Списані виробничі запаси та ТЗВ на виробництво продукції	80 23/1; 23/22	20, 22 80
2 Віднесені на матеріальні витрати послуги водопостачання та електропостачання	80 23/1; 23/22	631 80
3 Нараховано основну та додаткову заробітну плату виробничим робітникам	81 23/1; 23/22	661 81
4 Нараховано відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (єдиний соціальний внесок)	821 23/1; 23/22	651 821
5 Списані загальновиробничі витрати за цехами й субрахунками	23/1; 23/22	91/1; 91/22
6 Списані витрати допоміжних цехів виробничого характеру	23/1	23/22
7 Списані інші витрати виробничого характеру	23/1; 23/22	84
8 Списані з виробництва браковані та дефектні вироби	24 209	23/1 24
9 Оприбуткована готова продукція з основного виробництва з врахуванням залишків НЗВ	26, 25	23/1

Таким чином, за дебетом рахунку 23 «Виробництво» за його субрахунками відображаються усі здійснені прямі витрати за калькуляційними статтями, а також загальновиробничі витрати. З кредиту цього рахунку списуються суми фактичної виробничої собівартості готової продукції з урахуванням залишків незавершеного виробництва, втрати від браку та дефектна продукція (які обліковуються на рахунку 209 «Інші матеріали») у дебет рахунків 26 «Готова продукція», 24 «Втрати від браку», 25 «Напівфабрикати», а виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації»). З кредиту субрахунків обліку витрат допоміжних виробництв списується собівартість виготовлених у допоміжних підрозділах виробів та послуг виробничого характеру. Сальдо на кінець звітного періоду в балансі відображає залишки незавершеного виробництва, які становили на кінець 2022 року 5101 тис грн.

Випущена з виробництва готова продукція підприємства відображається в балансі по собівартості. Складський облік ведеться в облікових (порівняльних) цінах станом на 01.01.23 року. Щомісячно проводиться інвентаризація незавершеного виробництва за цехами. За кожним цехом основного виробництва призначена постійно діюча комісія для проведення щомісячної інвентаризації незавершеного виробництва будівельних матеріалів №1 та №2.

Технологічний процес обліку основних виробничих витрат включає в себе певний перелік складових, які взаємопов'язані між собою та «впливають один на одного при формуванні цілісної інформаційної системи обліку витрат. Визначення елементів технологічного процесу має важливе значення для організації бухгалтерського та управлінського обліку» [38, с. 58].

Загальну схему технологічного процесу обліку процесу виробництва [38] в ТДВ «Хмельницькзалізобетон» зображено на рис. 2.5.

Ведення обліку випущеної продукції здійснюється на основі первинних документів – накладних на передачу готової продукції, відомостей про випуск продукції, а також документів випробувальної лабораторії щодо її якості [43].

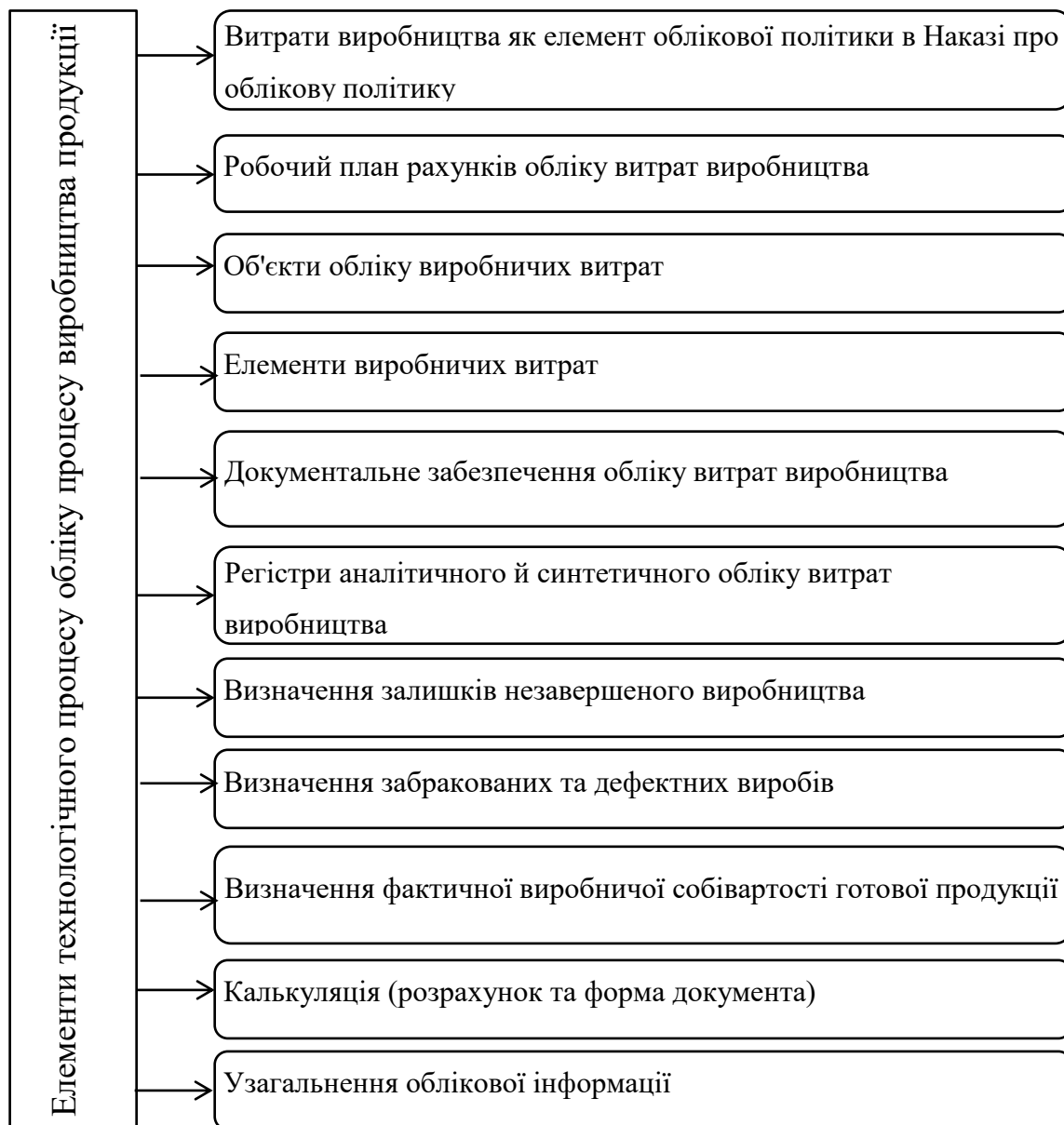


Рисунок 2.5 – Елементи технологічного процесу обліку процесу виробництва продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

Облік готової продукції на підприємстві ведеться із застосуванням рахунку 26 «Готова продукція», на якому за дебетом відображається її оприбуткування з виробництва. Оцінка вибуття готової продукції здійснюється за методом FIFO.

Бухгалтерський облік досліджуваного підприємства не дає повної, своєчасної аналітичної інформації про витрати виробництва, адже облікова інформація, яка наведена в наказі про облікову політику щодо структурних

підрозділів основного та допоміжного виробництва групується лише на 2 субрахунках і переважно в кінці місяця. Однак, від правильності та швидкості обробки первинних документів, групування облікової інформації не лише за основним та допоміжним виробництвом, а й за цехами й виробами залежать вчасність та достовірність визначення собівартості готової продукції, формування фінансового результату від її реалізації та в цілому фінансового результату діяльності підприємства.

Завданнями обліку виготовленої продукції є забезпечення контролю її випуску відповідно асортименту, якості, кількісного вимірювання, наявності усіх підтверджувальних первинних документів, правильного відображення в системі бухгалтерського обліку. Такий облік включає сукупність робіт щодо реєстрації випуску й реалізації продукції не лише протягом звітного періоду, а й оперативний її облік.

2.3 Облік процесу реалізації продукції та витрат на збут

Під час продажу виготовленої продукції зазначаються дві оцінки: перша відповідно до облікової політики за Наказом про облікову політику – облікова вартість (собівартість) та оцінка, яка встановлюється за угодою сторін.

Процес реалізації продукції підприємства є її передачею покупцям (споживачам). Така передача відбувається шляхом купівлі-продажу за готівку або за укладеними угодами [22; 70]. В результаті реалізації продукції підприємство отримує від покупців грошову виручку у вигляді готівки або коштів на рахунку у банку (дохід від продажу). За ефективної роботи підприємства розмір цієї виручки, зазвичай, більший ніж витрати на виробництво та реалізацію продукції на суму прибутку, який входить до відпускної (продажної) вартості продукції разом із податком на додану

вартість. Процес реалізації продукції забезпечує відновлення та розширення виробництва.

Процес реалізації продукції дає змогу розв'язувати такі задачі бухгалтерського обліку:

- регулювати наявність та рух усіх ресурсів підприємства (трудових, матеріальних, фінансових);
- регулювати доходи від продажу та витрати, пов'язані з випуском продукції та її реалізацією у відповідності до встановлених стандартів та планів;
- визначати фактичну собівартість готової продукції та відхилення її від нормативної і планової, встановлювати причини та винуватців відхилень;
- розрахувати фінансовий результат від реалізації продукції за підрозділами та діяльності підприємства в цілому;
- здійснювати аналіз та контроль процесів виробництва та реалізації, їх ефективності та результативності, контролювати та аналізувати діяльність підприємства в цілому;
- планувати та прогнозувати основну діяльність підприємства та фінансово-господарську діяльність суб'єкту господарювання;
- складати управлінську звітність та надавати її керівнику підприємства або іншому управлінському персоналу [5].

Відповідно до чинного законодавства продукція підприємства вважається реалізованою після передачі її покупцеві (споживачеві) й оформлення відповідних розрахункових документів. Прийнятим Положенням «Про форму та зміст розрахункових документів» [61], затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 21.01.2016 № 13, визначено усі форми і зміст розрахункових документів, які мають видаватися при здійсненні розрахунків між суб'єктами підприємницької діяльності для підтвердження факту продажу (повернення) товарів, виконання робіт, надання послуг, отримання (повернення) коштів.

Оплата за реалізовану продукцію може відбуватися як у момент передачі її покупцю безпосередньо, після відвантаження продукції (післяплата) або ж до відвантаження продукції (попередня оплата).

Досить важливим у процесі реалізації є дотримання принципами нарахування й відповідності доходів і витрат, згідно з яким «доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей)» [54].

Методологічні засади обліку доходів підприємства й відображення їх у звітності визначаються Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. зі змінами [45] , НП(С) БО 15 «Дохід», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. № 290 [56].

У НП(С)БО 15 «Дохід» [56] поняття доходу не розглядається, однак воно встановлено у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким «доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [54].

Водночас, у НП(С)БО 15 встановлено, що «дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена» [56].

Податковий кодекс України по іншому трактує доходи, як «будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні» [45].

Таким чином, відповідно до Податкового кодексу України усі авансові платежі, які підприємство отримує від покупців, входять до складу валового

доходу, але при цьому до них не входить вартість відвантаженої продукції, виконаних робіт, наданих послуг у рахунок отриманого раніше авансу [45].

Доходи підприємства зменшуються на суму податку на додану вартість. Податок на додану вартість (далі – ПДВ) згідно з Податковим кодексом України — це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V цього кодексу. Одним основних документів для обліку розрахунків з бюджетом щодо ПДВ є податкова накладна, яка передається платниками лише в електронній формі [13].

Для обліку податку на додану вартість до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» на підприємстві відкривається окремий аналітичний рахунок 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість». За кредитом субрахунку 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість» підприємство відображає нарахований до бюджету ПДВ, а за дебетом – належні до відшкодування суми податкового кредиту з цього податку, також його сплата до бюджету.

Крім цього, для обліку ПДВ передбачено ще субрахунок 643 «Податкові зобов'язання», на якому обліковується сума ПДВ, яка визначена, виходячи із суми одержаних підприємством авансів (передоплати) за готову продукцію, напівфабрикати.

В таблиці 2.5 зображено бухгалтерські записи з обліку процесу реалізації готової продукції підприємства

Таблиця 2.5 – Облік процесу реалізації продукції в ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Перша подія – реалізація продукції		
1 Списана готова продукція за фактичною собівартістю реалізації	901	26
2 Списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	901	91 за субрахунками

Кінець таблиці 2.5

1	2	3
3 Відображені доходи від реалізації продукції	361	701
4 Відображено податок на додану вартість з реалізованої продукції (електронна податкова накладна)	701	6432
Підтверджена податкова накладна	6432	6411/ПДВ
5 Отримані кошти на поточний рахунок від покупців	311	361
6 Отримана готівка за реалізовану продукцію	301	361
Перша подія – отримання попередньої оплати від покупців		
1 Одержано попередню оплату за реалізовану продукцію	311, 301	681
2 Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ щодо попередньої оплати продукції (електронна податкова накладна)	6431	6432
Підтверджена податкова накладна	6432	6411/ПДВ
3 Списана готова продукція за фактичною собівартістю реалізації	901	26
Списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	901	91 за субрахунками
4 Відображені доходи від реалізації продукції	361	701
5 Відображений ПДВ	701	6431

Серед витрат, що несе підприємство у процесі реалізації продукції досить суттєвими за даними звітності товариства є також витрати на збут, які у 2022 році склали 30464 тис грн.

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» витрати на збут – це «витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг)» [57]. Збутом продукції займається Відділ збуту підприємства. До витрати на збут підприємства належать:

- витрати на утримання Відділу збуту (оплата праці, відрядження);
- витрати пакувальних матеріалів,
- витрати на рекламу та дослідження ринку;

- витрати на доставку продукції споживачам та підприємств-партнерів;
- витрати на транспортування продукції між складами підрозділів;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції;
- витрати на ремонт тари пов'язаної зі збутом продукції тощо.

Облік витрат на збут ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут», на якому за дебетом відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання їх на рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Структура облікового процесу з відображення процесу реалізації готової продукції зображена на рис. 2.6 [67].



Рисунок 2.6 – Елементи технологічного процесу обліку реалізації продукції

Проведене дослідження свідчить, що в ТДВ «Хмельницькзалізобетон» відсутня нетипова кореспонденція рахунків з обліку процесів виробництва та реалізації продукції. Виробнича собівартість реалізованої продукції відображається щомісячно на рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» поряд із нерозподіленими постійними загальновиробничими витратами та списується разом із витратами на збут на рахунок 791 «Результат операційної діяльності». Доходи від реалізації обліковуються на рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та чиста їх вартість списується також на рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

2.4 Внутрішній контроль витрат в процесах виробництва та реалізації продукції

У сучасних кризових умовах роботи більшості підприємств успішна робота кожного суб'єкту господарювання багато в чому залежить від повної, достовірної, аналітичної та оперативної інформації, яка характеризує поточний стан усіх його фінансово-господарських процесів. Одним із найважливіших елементів обліково-аналітичної системи є контроль витрат на виробництво та реалізацію продукції, якому зазвичай приділяється особлива увага [33].

Функція контролю витрат та доходів в цілому підприємства є найбільш необхідною та вирішальною функцією сучасної системи управління в ринкових умовах. Основним завданням цієї функції є не лише спостереження та збір інформації про витрати і доходи в процесах виробництва та реалізації продукції як основних, базових в діяльності підприємства, але й виявлення усіх відхилень від нормативів, планів, принципів обліку, положень, правил з метою з'ясування причин цих відхилень, формування рекомендації усунення недоліків для поліпшення діяльності суб'єкту господарювання [64].

Контрольна підсистема управління є невід'ємною частиною обліково-інформаційної системи будь-якого підприємства і тому є обов'язковою для впровадження на будівельних підприємствах.

Необхідність внутрішньогосподарського контролю витрат зумовлюється тим, він буде сприяти підвищенню економічної ефективності виробництва та реалізації продукції, зниженню витрат, ліквідації непродуктивних витрат, забезпечувати ефективність функціонування усіх виробничих та збутових підрозділів підприємства, суттєво впливатиме на підвищення прибутковості, ефективності виробництва та в цілому рентабельності діяльності [64].

Система внутрішнього контролю ТДВ «Хмельницькзалізобетон» у процесах виробництва та реалізації будівельних матеріалів – це визначені внутрішні правила і процедури контролю цих процесів, які запроваджені керівництвом товариства для забезпечення стабільності функціонування зазначених процесів, збереження та раціонального використання ресурсів, точності і повноти облікової інформації в облікових регістрах та звітності, ефективності діяльності суб'єкта господарювання в цілому.

Ефективно функціонуюча система внутрішньогосподарського контролю процесів виробництва та реалізації продукції товариства сприяє досягненню мети його діяльності, усіх довгострокових цілей, вирішенню визначених поточних завдань, забезпечує прибутковість та стабільність розвитку. Дієвість внутрішньогосподарського контролю над витратами в процесах виробництва та реалізації продукції суттєво підвищується у випадку ефективного поєднання його різних методів, способів і прийомів. Основні завдання внутрішньогосподарського контролю процесів виробництва та реалізації продукції підприємства зображені на рис. 2.7 [26; 33].

Представлені завдання внутрішнього контролю підприємства містять:

а) середовище контролю, зокрема політику і методи керівництва щодо контролю процесів виробництва та реалізації продукції з урахуванням організаційної структури підприємства, розподілу функцій і відповідальності з контролю доходів та витрат;

Основні завдання внутрішньогосподарського контролю процесів виробництва та реалізації продукції в ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

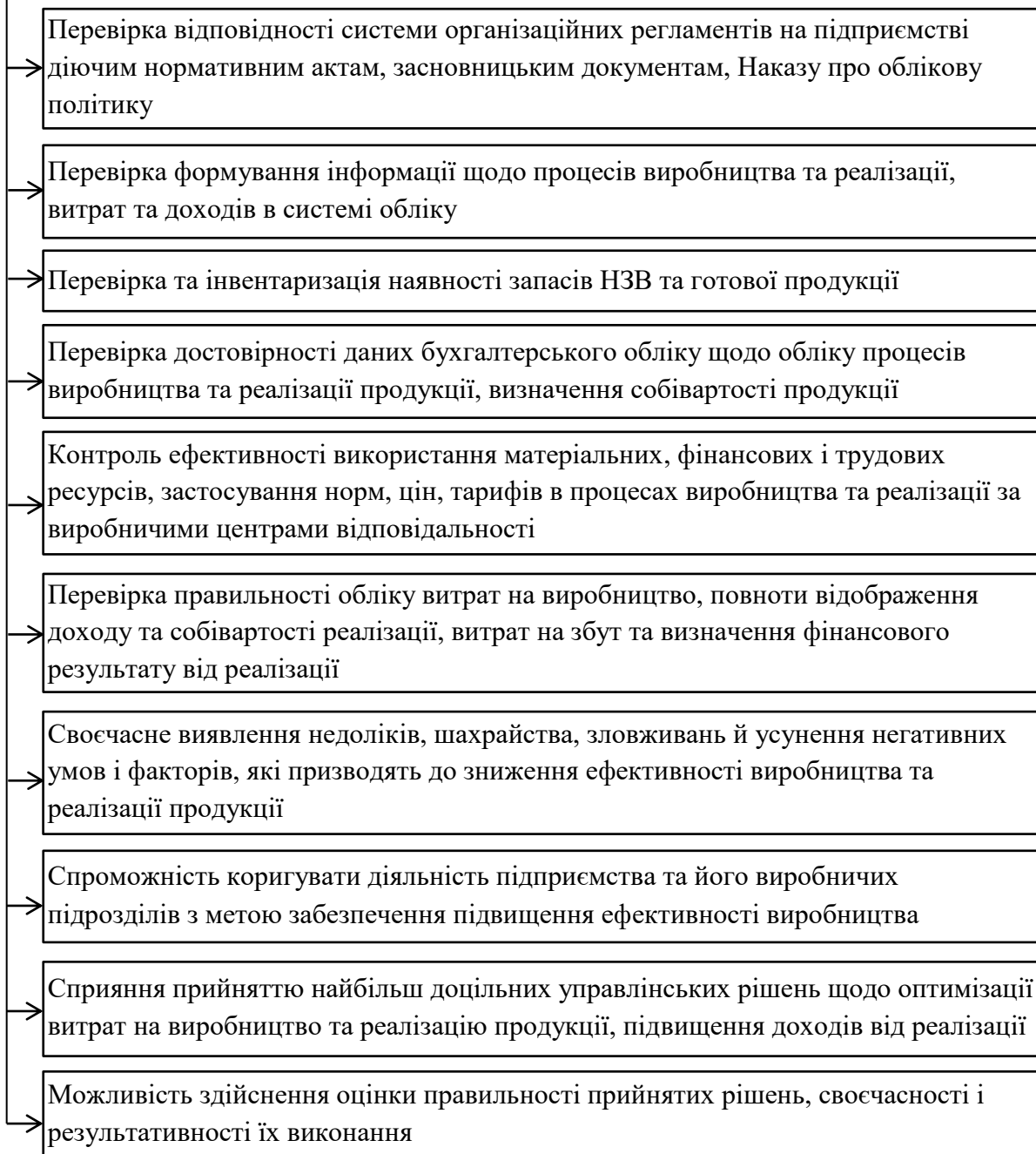


Рисунок 2.7 – Основні завдання внутрішньогосподарського контролю процесів виробництва та реалізації продукції в ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

б) засоби контролю, зокрема постійне періодичне порівняння, аналіз і перевірку рахунків, записів в первинних документах, облікових регістрах та звітності, зіставлення фактичної наявності запасів незвершеного виробництва

та готової продукції із даними обліку, зіставлення внутрішньої облікової політики з вимогами законодавства.

Основними принципами контролю за процесами виробництва та реалізації продукції на підприємстві є (рис. 2.8):

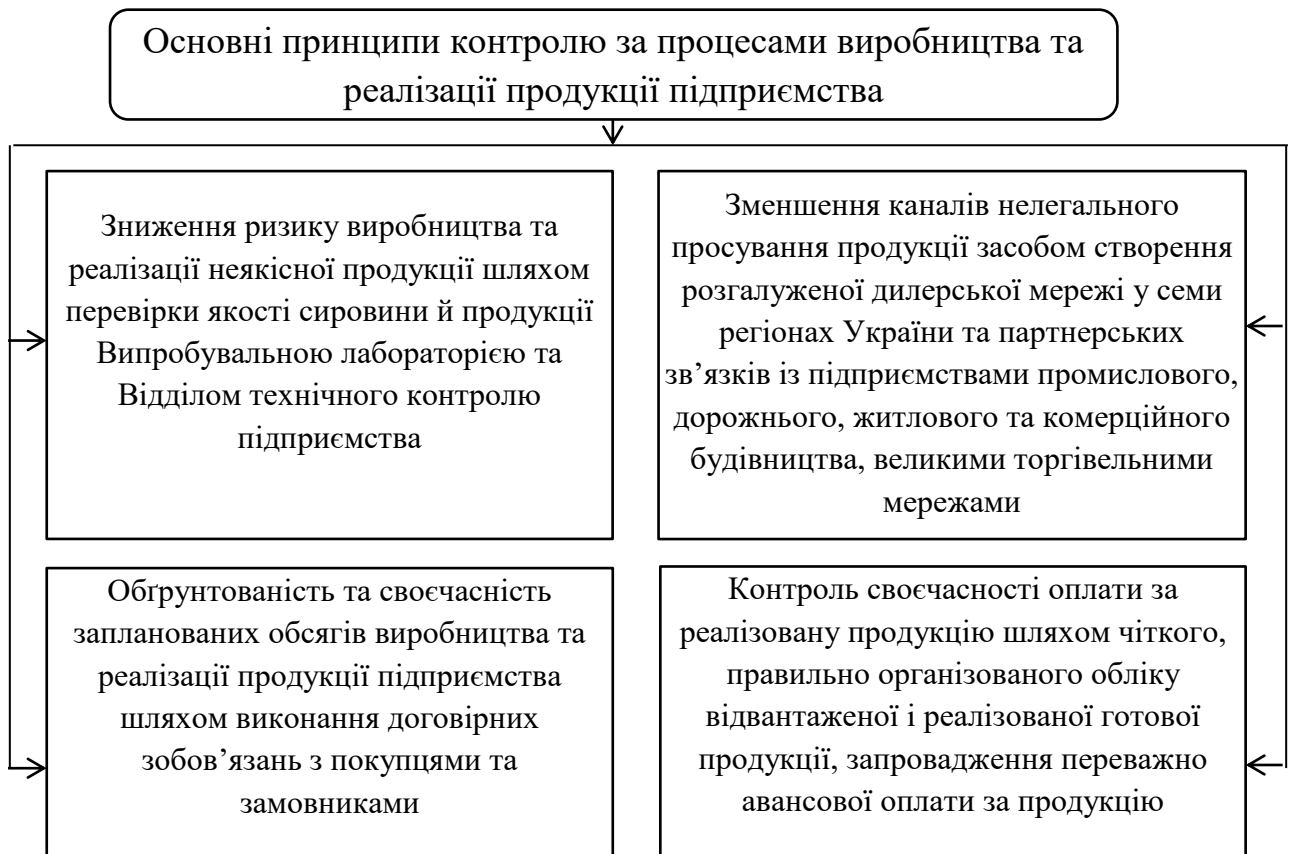


Рисунок 2.8 – Основні принципи контролю процесів виробництва та реалізації продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

Найбільш дієвим інструментом системи внутрішнього контролю в ТДВ «Хмельницькзалізобетон» є інвентаризація залишків незавершеного виробництва. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. «для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка» [50].

Інвентаризація – це один з методів контролю запасів незавершеного виробництва та готової продукції підприємства, коли «перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка» [60]. В результаті її проведення існує можливість виявити розбіжності між фактичною наявністю вказаних запасів, яка встановлена в результаті проведення інвентаризації, та даними бухгалтерського обліку., тобто виявити лишки або нестачі запасів.

Основним нормативним документом, який «визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів» [60] є Положення інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 р. № 879.

Положення регламентує основні засади організації та проведення інвентаризації та оформлення документів її результатів – інвентаризаційних описів, актів інвентаризації та звіральних відомостей.

Основними завданнями інвентаризації незавершеного виробництва та готової продукції підприємства є:

- встановлення фактичної наявності залишків НЗВ та готової продукції за місцями зберігання;
- порівняння фактичної наявності запасів з даними бухгалтерського обліку;
- визначення ймовірних надлишків або нестачі НЗВ та готової продукції;
- перевірка умов зберігання цих активів.
- виявлення об'єктів, непридатних для завершення виробництвом, бракованих та дефектних виробів.

З метою проведення щомісячної інвентаризації незавершеного виробництва в цехах №1 та №2 на підприємстві створені постійно діючі з числа представників Відділу технічного контролю, Виробничо-технічного відділу, начальників цехів та інших.

Внутрішній контроль на підприємстві, в залежності від часу його проведення поділяється на попередній, поточний (оперативний) і подальший (наступний) [26].

Попередній контроль реалізується управлінським персоналом перед здійсненням господарських операцій шляхом візування договорів та угод на надходження та відпуск виробничих запасів для виробничого процесу, надання послуг з енерго- та водопостачання, встановлення робітникам тарифних ставок та посадових окладів, надбавок та доплат, преміювання тощо. Об'єктами такого контролю на підприємстві є кошториси витрат, рецептура та технологія виготовлення продукції, сертифікація сировини, документи на відпуск виробничих запасів та готової продукції, договори з постачальниками тощо. Метою попереднього контролю виробничих витрат та випуску готової продукції є попередження протизаконних дій посадових осіб, забезпечення економічного й ефективного витрачання усіх ресурсів, попередження економічно недоцільних та протизаконних операцій.

В результаті поточного (оперативного) контролю витрат виробництва та випуску готової продукції, її реалізації виявляються негативні відхилення від запланованих витрат в рецептурі, відхилення в якості продукції, а також пошук резервів зниження собівартості випущеної та реалізованої продукції, забезпечення ефективності виробництва. При цьому можуть бути застосовані різноманітні аналітичні методи: аналіз сукупності показників оперативної звітності, інформація відомостей обліку витрат, інформація перевірок дотримання якості випуску продукції, надана Випробувальною лабораторією та Відділом технічного контролю. У цьому аспекті важливим та ефективним є симбіоз поточного контролю з попереднім, який дозволяє попереджувати невиробничі витрати, запобігати можливим розкраданням, випуску неякісної продукції, втратам виробничих ресурсів та грошових коштів [26].

Подальший (наступний) контроль здійснюється вже після господарських операцій на основі даних, зафіксованих у первинних документах щодо процесів випуску продукції та її реалізації, в регістрах аналітичного й синтетичного обліку та звітності. Метою подальшого контролю є перевірка законності та доцільності здійснених господарських операцій за певний період часу,

виявлення недоліків, порушень та зловживань, перевитрат ресурсів, нестач якщо вони були допущені.

Отже, внутрішній контроль процесів виробництва та реалізації продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон» – це комплексна система, що є складовою усієї системи управління підприємством та його витратами, яка функціонує з метою підвищення ефективності управління суб'єктом господарювання за допомогою своєчасного виявлення відхилень від запланованих показників на всіх стадіях технологічного процесу виробництва та реалізації, усіх рівнях управління, а також для вжиття відповідних коригувальних дій щодо усунення і запобігання виявлених порушень у майбутньому.

3 УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ, ОБЛІКУ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТДВ «ХМЕЛЬНИЦЬКЗАЛІЗОБЕТОН»

3.1 Облік та управління витратами на якість продукції як основа конкурентоспроможності продукції підприємства

Промисловість будівельних матеріалів – вагома складова економіки будь-якої розвинутої країни. Розвиток ринку будівельних матеріалів досить тісно пов'язаний зі зміною обсягів та видів будівництва, які виявляють суттєву залежність від загального стану економіки держави.

В сьогоденних складних умовах господарювання для вітчизняних підприємств, саме впровадження більш адаптованих до сучасних умов та з врахуванням специфіки промисловості будівельних матеріалів важливе значення має постійний моніторинг витрат для підтримки конкурентоспроможності суб'єктів господарювання. Отже, саме вибір оптимальних способів та методів управління витратами є базою економічної стабільності та конкурентоспроможності підприємства [19].

Серед основних засобів конкурентної боротьби підприємств галузі виробництва будівельних матеріалів на внутрішньому ринку є встановлення найпривабливішого рівня цін на свою продукцію, ефективне функціонування збутової, дилерської мережі з акцентом саме на рівень якості продукції.

Якість продукції підприємства потребує постійного внутрішнього й зовнішнього контролю. Розвиток науково-технічного прогресу досить суттєво впливає на управління якістю будівельної продукції, адже з метою підвищення самої якості продукції та ефективності управління нею вимагає постійного удосконалення форм та методів контролю [16].

Якість продукції промисловості будівельних матеріалів – це сукупність функціональних властивостей її готової продукції, що зумовлює здатність задовольняти певні потреби споживачів. Таким чином, процес управління якістю продукції в ТДВ «Хмельницькзалізобетон», як складова функція управління його бізнес-процесами, передбачає:

- сприяння підвищенню рівня прибутковості та конкурентоспроможності підприємства за рахунок покращення якості його продукції в основному, допоміжному виробництвах та на всіх рівнях управління цими процесами;
- вжиття заходів щодо зниження витрат виробництва та реалізації продукції, зберігаючи або підвищуючи якість продукції;
- в процесах основного й допоміжного виробництва дотримання вимог з охорони навколишнього середовища;
- забезпечення системного, постійного та цілеспрямованого впливу на покращення якості продукції підприємства.

ТДВ «Хмельницькзалізобетон» було «видано сертифікат на систему управління якістю у відповідності з вимогами ДСТУ ISO 9001-2001, який було поновлено у 2010 році. Вся продукція заводу сертифікована і виготовляється згідно ДСТУ та системи якості ISO 9001:2015, підтверджена сертифікатами відповідності» [44].

Потенційні вигоди для підприємства від впровадження системи управління якістю на основі ISO 9001:2015 «такі:

- a) здатність постійно постачати продукцію та послуги, які задовольняють вимоги замовників, а також застосовні законодавчі та регламентувальні вимоги;
- b) створення можливостей для підвищення задоволеності замовників;
- c) урахування ризиків і можливостей, пов'язаних із середовищем і цілями організації;
- d) здатність демонструвати відповідність установленим вимогам до системи управління якістю» [20].

Варто зазначити, що специфіка сучасного виробництва та реалізації продукції для будівництва полягає в тому, що у забезпеченні ефективності

виробничої діяльності підприємств цієї сфери відіграють такі їх важливі складові, як сертифікація, стандартизація та управління якістю продукції [6].

Сертифікація продукції дозволяє підприємству підтвердити, що його продукція відповідає встановленим стандартам і вимогам, при цьому підвищуючи рівень довіри споживачів і формуючи найбільш сприятливі умови для доступу до нових ринків збуту продукції.

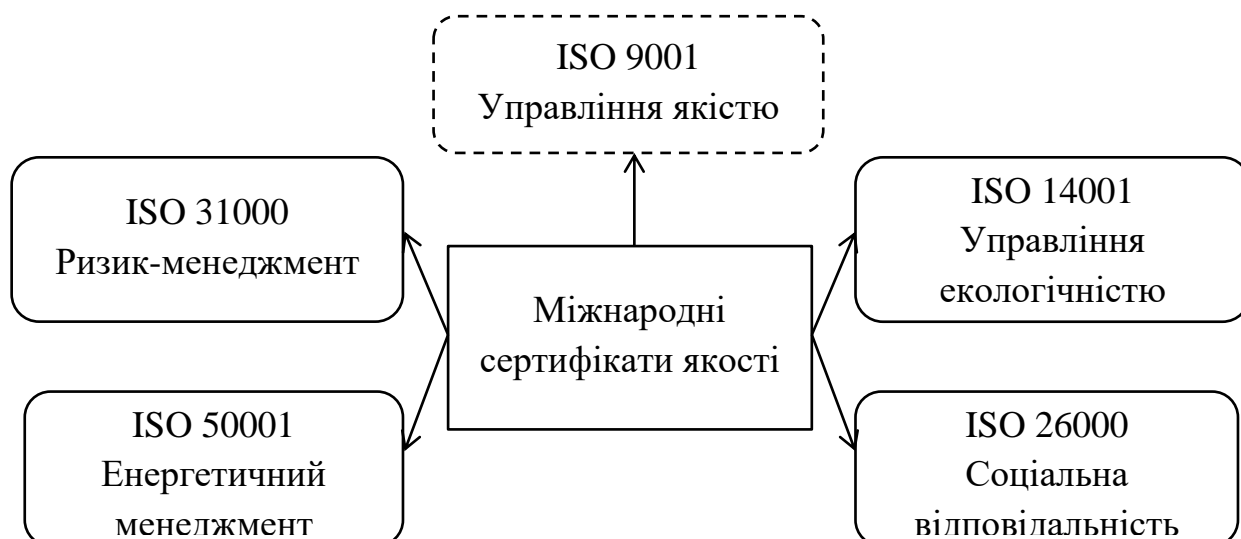
Стандартизація, у свою чергу, «створює єдиний бізнес-код та формує загальні вимоги до якості кінцевого продукту, що суттєво полегшує міжнародну торгівлю та сприяє ефективному розвитку цілих галузей економіки» [6]. Вона встановлює загальні норми і основні вимоги до якості продукції.

Врешті решт, управління якістю продукції дозволяє забезпечити систематичне покращення усіх виробничих процесів, при цьому зменшуючи обсяг усіх видів ресурсів, які необхідні для виробництва продукції та усунути помилки управлінського персоналу, що призводить до загального зниження витрат на виробництво та реалізацію та підвищити якість продукції.

Управління якістю включає в себе по-перше, визначення стандартів якості, по-друге, формування стратегій і планів виробництва продукції, по-третє, моніторинг якості продукції на кожному етапі виробництва, а також постійний аналіз інформації та здійснення корекційних заходів.

Комбінація підходів, за яких «сертифікація підтверджує відповідність стандартам, а управління якістю базується на дотриманні цих стандартів шляхом їх обов'язкової сертифікації, створює надійний фундамент для успіху підприємства в сучасних умовах глобального бізнес-середовища» [6].

Основні міжнародні стандарти сертифікатів якості, які слід використовувати в процесі управління якістю продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон» зображені на рис. 3.1 [6].



----- Використовується підприємством

Рисунок 3.1 – Міжнародні стандарти сертифікатів якості, які пропонуються для використання в процесі управління якістю продукції підприємства ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

Продукція в цехах основного виробництва підтверджена відповідними сертифікатами. Проте, стандартизація цих процедур ефективно впливає на спрощення цього процесу шляхом створення єдиного підходу щодо норм і вимог до якості продукції, які визнаються на внутрішньому ринку.

Слід зазначити, що підвищення ефективності управління якістю продукції підприємства через застосування двох ключових аспектів (стандартизації та сертифікації продукції) стає можливим завдяки таким ключовим позиціям:

1) стандартизація норм та вимог до якості продукції дозволяє підприємству сформувати єдині вимоги до якості продукції в усіх внутрішніх процесах та процедурах, спрощуючи усі процедури управлінської комунікації на усіх рівнях управління та розуміння вимог виконавцями. Уніфікація підходів, процесів та способів виробництва продукції робить процес управління якістю більш логічним, послідовним та ефективним.

2) сертифікація продукції дозволяє підтвердити відповідність продукції досліджуваного товариства встановленим стандартам і вимогам, що допомагає

йому перевірити усі процеси та системи на відповідність нормам, створює зовнішню об'єктивну реакцію на якість продукції, спрямовує процес управління якістю на конкретні покращення та коригування;

3) сертифікація та стандартизація в комплексі допомагають підприємству застосовувати найкращий досвід, практику та методи управління якістю, містять найефективніші вимоги щодо застосування у сфері виробництва. Це сприяє зниженню витрат, підвищенню продуктивності суб'єкту господарювання та дозволяє зменшити вплив ринкових ризиків та загроз [6].

На якість будівельної продукції впливають певні фактори, зокрема, це:

- рівень матеріально-технічної бази підприємства (рівень автоматизації виробництва, його технологічного оснащення, впровадження досягнень НТП, зношення виробничих основних засобів тощо);

- якість сировини й матеріалів (відповідність прийнятим нормативам, вимогам до будівельної сировини, умовам її зберігання та транспортування тощо);

- якість роботи робітників основного виробництва (рівень продуктивності праці та кваліфікації, технологічна дисципліна в основному виробництві та відношення до роботи);

- рівень організації виробництва (особливості структури виробництва, умов праці, своєчасність та ритмічність постачання сировини, застосування методів стимулювання праці);

- рівень контролю якості сировини та продукції (наявність, організація роботи підрозділів та відділів з якості, засоби контролю якості продукції, систематичність її проведення та надійність показників);

- інші фактори.

Таким чином, витрати, які виникають для забезпечення якості будівельної продукції є додатковими витратами до основних виробничих витрат, що забезпечуються допоміжними службами підприємства. Їх потрібно виокремлювати в бухгалтерському обліку від інших витрат.

У цьому аспекті досить важливою є класифікація витрат для забезпечення оцінки якості випущеної продукції, сприяння вдосконаленню аналітичного обліку та управління витратами у цьому напрямку. Таку класифікацію витрат слід проводити з урахуванням підходів, визначених «ДСТУ ISO 9000:2015 Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів» [20], спрямованих на забезпечення управління якістю продукції та оцінку його результатів. Цей стандарт «подає основоположні поняття, принципи та словник термінів стосовно систем управління якістю та забезпечує основу для інших стандартів. Цей стандарт пропонує чітко визначену СУЯ, базовану на структурі, що об'єднує в собі встановлені основоположні поняття, принципи, процеси та ресурси, пов'язані з якістю, щоб допомогти організаціям реалізувати свої цілі» [20].

Цей стандарт поділяє витрати на якість на три основні групи: 1) роботи для забезпечення якості продукції; 2) контроль за дотриманням показників якості продукції; 3) витрати, пов'язані із незадовільною діяльністю підприємства щодо якості продукції. Отже, щоб досягати цілей у сфері формування якості продукції, необхідно здійснювати заходи із: 1) планування якості; 2) забезпечення якості; 3) контроль якості; 4) поліпшення якості (рис. 3.2).



Рисунок 3.2 – Основні складові системи управління якістю продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

Отже, з урахуванням зазначених складових, витрати на якість продукції формуються із таких витрат [37]:

- витрати на проведення маркетингових досліджень та ринків збуту;
- витрати на забезпечення якості й покращення продукції в процесі її виробництва;
- витрати на матеріально-технічне забезпечення якісною сировиною;
- витрати на розробку, впровадження та покращення виробничих процесів з виготовлення продукції, попередження дефектів та браку продукції;
- витрат на забезпечення якості процесу випуску та зберігання готової продукції;
- витрати на забезпечення якості процесу реалізації готової продукції споживачам та покупцям;
- витрати на проведення контролю якості продукції в системі управління підприємством тощо.

Діяльність підприємства, спрямована на покращення якості продукції дозволить позитивно вплинути конкурентоспроможність його продукції, підвищити обсяги реалізації, знизити втрати через брак та дефектні вироби [1].

Підсумовуючи зазначимо, що наведений перелік витрат на якість продукції в процесах виробництва та реалізації продукції слід групувати за такими напрямками (рис. 3.3) [37].

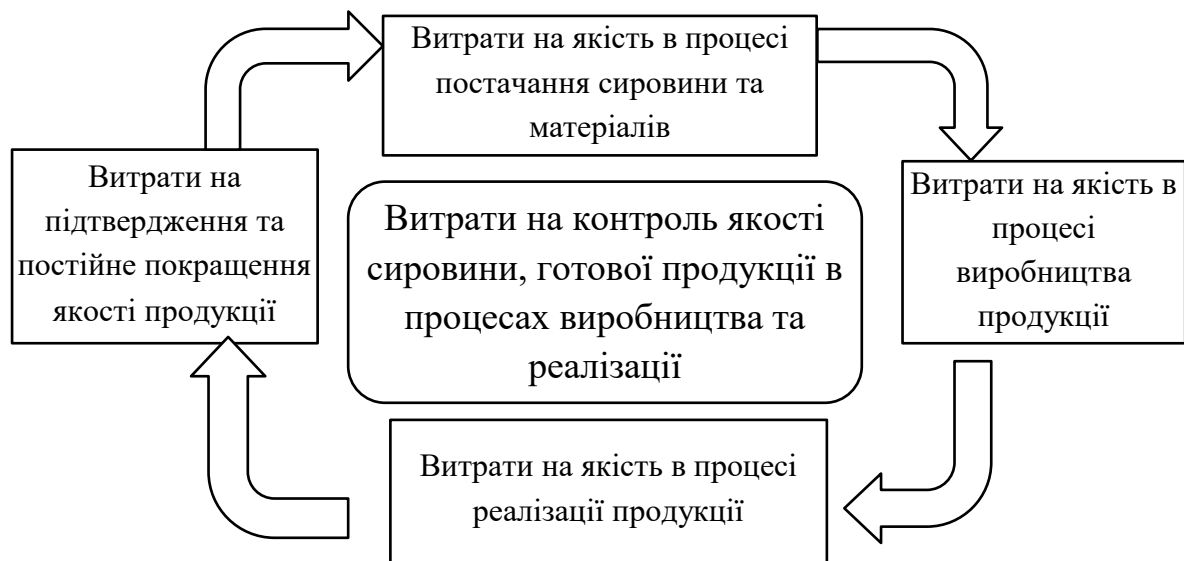


Рисунок 3.3 – Склад витрат на якість продукції в господарських процесах ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

Запропоноване групування витрат на якість продукції є основою їх відображення в системі обліку на підприємстві та управління ними.

Об'єктами обліку витрат можуть слугувати як окремі вироби підприємства, однорідні групи виробів, так і витрати на якість у складі загальновиробничих витрат як окрема стаття витрат.

Водночас, для відокремленого обліку бракованих та дефектних виробів, які надходять з основного виробництва пропонуємо виділення окремих субрахунків з обліку таких виробів у складі рахунку 209 «Інші матеріали». Для забезпечення такого підходу в робочому плані бухгалтерських рахунків досліджуваного товариства доречно передбачити такі субрахунки: 209/1 «Браковані готові вироби»; 209/2 «Дефектні готові вироби»; 209/3 «Виробничі запаси за ціною можливого використання». Це дозволить підвищити якість аналітичного обліку та контролю таких виробів, а також деталізувати пп.6.13 Наказу про облікову політику щодо обліку бракованих та дефектних виробів на рахунку 209 «Інші матеріали».

Також у Наказ про облікову політику ТДВ «Хмельницькзалізобетон» у додатку 2 до переліку статей постійних загальновиробничих витрат слід додати пункт «Витрати на забезпечення якості продукції», до яких слід відносити такі витрати (Додаток В):

- витрати на впровадження та функціонування систем управління й контролю якості виробничих підрозділів (цехів №1, №2 та №3);
- витрати випробувальної лабораторії з дослідження якості, як підрозділу допоміжного виробництва та Відділу технічного контролю (витрати, пов'язані з оцінкою якості прийнятої на підприємство основної сировини та матеріалів, проведенням необхідних попередніх їх аналізів для допуску виробничих запасів до виробництва, а також витрати на проведення оцінки якості випущеної з виробництва вже готової продукції).

У складі витрат на збут слід передбачити витрати на виконання підприємством гарантійних зобов'язань, маркетингових досліджень, реклами і моніторингу ринку якості.

Для підвищення повноти, оперативності та об'єктивності інформації про витрати на якість продукції, а також можливості визначення «вузьких місць» і підвищення ймовірності ліквідації причин їх виникнення слід здійснювати облік таких витрат за центрами витрат та сферами відповідальності [12, 25]. Для акумулювання такої інформації необхідно за кожним центром витрат закріпити відповідального за збирання, обробку та узагальнення інформації про витрати на якість із формуванням управлінського звіту про витрати на якість. Цей звіт слід поділити на дві частини, де в першій частині відобразатимуться витрати на контроль якості продукції, а в другому – витрати, які виникли через брак або дефекти виробів. Наявність такого звіту сприятиме аналізу суми витрат на якість за двома групами, оцінці співвідношення продуктивних та непродуктивних витрат, визначенню питомої ваги витрат на якість у складі загальних витрат центру відповідальності та оцінці ефективності процесу управління якістю виготовленої продукції.

Водночас, наявність такого звіту дозволить використовувати на підприємстві метод калькулювання «кайзен-костинг» для досягнення цільової собівартості продукції, постійного вдосконалення якості виробничих процесів за центрами відповідальності, оскільки він надає вартісну оцінку усіх непродуктивних витрат, які потребують постійного зниження.

Також наведений напрямок класифікації витрат на якість у запропонованому Звіті може бути використаний в умовах калькулювання витрат за стадіями життєвого циклу виготовленої продукції, оскільки дасть змогу визначити витрати, необхідність в яких відпала на певному етапі просування виробів та знизити їх [12].

Таким чином, ефективна система бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції слугує інформаційною базою створення системи управління та контролю якості продукції будівельних матеріалів досліджуваного підприємства.

3.2 Вдосконалення методів обліку витрат й калькулювання собівартості готової продукції підприємства

ТДВ «Хмельницькзалізобетон» як підприємство промисловості будівельних матеріалів відіграє важливу роль у розвитку будівельного виробництва. Тому ефективне управління витратами, випуск високоякісної продукції за низькими цінами сприятиме як його розвитку, так і розвитку даної галузі, а також сприятиме економічному зростанню країни.

Калькулювання собівартості готової продукції досліджуваного підприємства «передбачає виконання послідовного ряду розрахунково-аналітичних та оціночних робіт, що чітко відповідають технології процесу виробництва і цінності продукції (напівфабрикату, готової продукції), яку одержують на кожному етапі основних виробничих процесів» [35].

Структура виробничого процесу досліджуваного підприємства має значний вплив на організацію облікового процесу, методи обліку витрат та здійснення аналітичних розрахунків щодо оптимізації витрат. Тому в процесі вибору методу калькулювання на підприємстві найбільшу увагу слід приділяти саме особливостям технологічного процесу виробництва, характеру та умовам реалізації готової продукції. Характеристика факторів впливу на вибір методу обліку витрат та калькулювання зображені на рис. 3.4 [40; 63; 65].

Визначення собівартості продукції досліджуваного підприємства доцільно здійснювати за кожним видом продукції основного виробництва та в розрізі усіх технологічних процесів.

Чинна сьогодні методика калькулювання собівартості продукції в товаристві здійснюється відповідно до чинного законодавства України з використанням елементів нормативного у поєднанні з попроцесним методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Такий підхід до калькулювання потребує удосконалення з урахуванням сучасних вимог зниження витрат на виробництво, підвищення якості продукції.

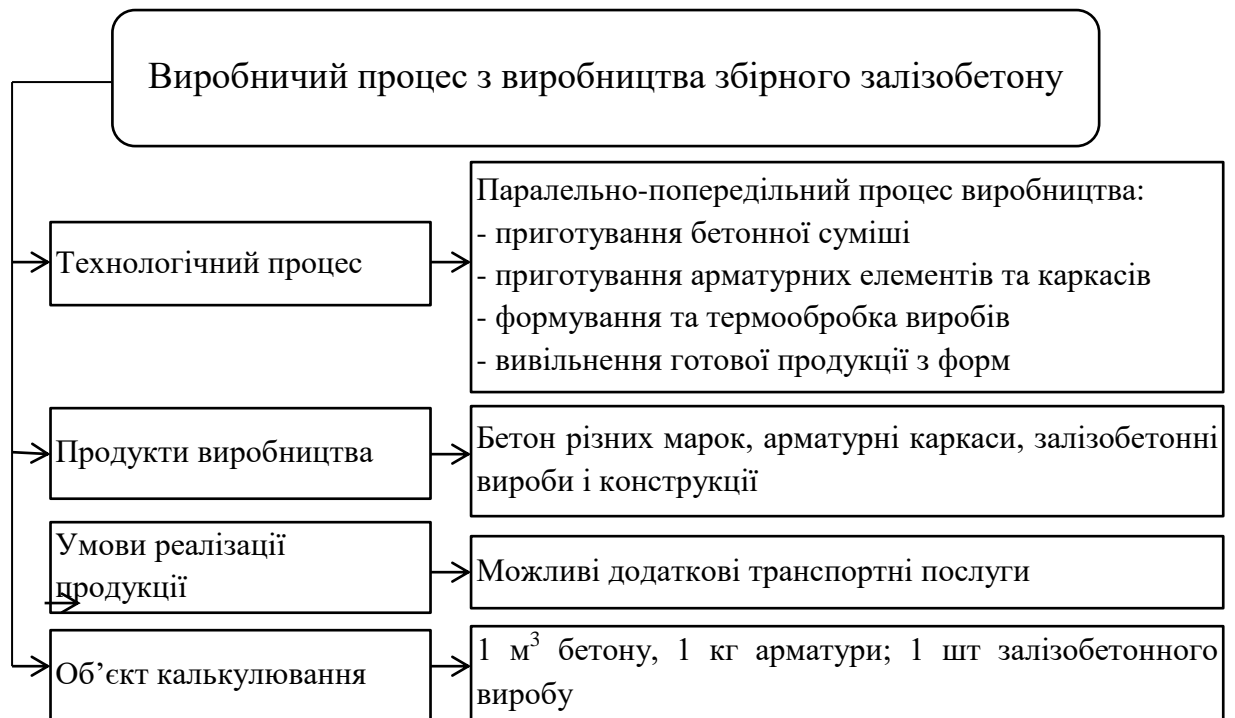


Рисунок 3.4 – Характерні ознаки виробничого процесу з виробництва збірного залізобетону ТДВ «Хмельницькзалізобетон» та їх вплив на об'єкти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

Для оптимізації виробничих витрат важливим є розрахунок виробничої потужності для кожного етапу виробничого процесу, яка характеризує максимально можливу кількість готових виробів, яку може виробити товариство на кожному етапі виробництва, дотримуючись технологічних норм виробництва, екологічних норм і техніки безпеки.

Отже, обґрунтований вибір методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємстві можливий за умови розуміння суті усіх калькуляційних розрахунків на кожному етапі виробничого процесу виготовлення продукції, послідовності розрахункових операцій для точного розподілу витрат між об'єктами обліку та калькулювання [63].

Тому альтернативними методами обліку витрат і калькулювання собівартості продукції для досліджуваного підприємства є методи: а) АВС-костинг (ActivityBased Costing) для врахування технологічних операцій з виготовлення продукції; б) методи калькулювання «кайзен-костинг» та «таргет-

костінг» для досягнення цільової собівартості продукції. Основні характеристики цих методів наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Зарубіжні методи обліку витрат та ймовірність їх використання в ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

Назва методу	Сутність методу	Переваги методу	Недоліки методу	Можливість використання на підприємстві
1	2	3	4	5
Метод ABC «Activity Based Costing»	<p>Передбачає спочатку групування усіх накладних витрат за видами діяльності (технологічними процесами), а потім розподіл цих витрат між видами продукції. Для цього методу калькулювання всі операції поділяють на 4 групи:</p> <ul style="list-style-type: none"> – операції на рівні одиниці продукції; – операції на рівні партії виробів; – операції на рівні виду продукції; – операції на рівні підприємства 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Забезпечує доступ до оперативної інформації на всіх рівнях виробничого процесу. 2. Посилює контроль за накладними витратами. 3. Спрощує розрахунок собівартості продукції на усіх етапах її виготовлення. 4. Розраховується більш точно собівартість одиниці виробленої продукції. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Складність щодо повного розподілу усіх операцій на 4 категорії. 2. Неможливість визначення правильної бази розподілу для окремих статей накладних витрат 	<p>Застосування методу можливе оскільки виготовляється різноманітна продукція та присутня високотехнологічна структура виробництва з чітким поділом на виробничі процеси.</p>
«Кайзен-костінг»	<p>Метод припускає постійне, безперервне зниження витрат і забезпечує цільову собівартість в процесі виробництва продукції. Використовується в оперативному плануванні як на рівні кожного виробу, так і на рівні підприємства в цілому за окремими статтями змінних витрат. Передбачає проведення на підприємстві безперервних, відносно невеликих удосконалень виробничих процесів, здатних в сукупності дати значний результат.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1 Системний підхід до управління витратами на стадіях виробництва, обслуговування і збуту. 2 Забезпечення безперервного зниження витрат і утримання їх на заданому рівні. 3 Забезпечення прийняттого рівня рентабельності продукції та підприємства в цілому. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Вимагає оперативного отримання інформації про поточні результати виробництва, збуту. 2 Потребує налагодження певної системи внутрішньогосподарського обліку та автоматизацію цієї системи. 	<p>Застосування методу можливе оскільки присутня високотехнологічна структура виробництва з чітким поділом на виробничі процеси та статті виробничих витрат на змінні та постійні.</p>

Кінець таблиці 3.1

1	2	3	4	5
«Таргет-костінг»	Метод передбачає встановлення цільової собівартості на підставі заданої ціни реалізації виробу і бажаної величини прибутку. Цільова собівартість забезпечується на стадії планування продукції і є інструментом стратегічного управління витратами. Для методу характерні тісна горизонтальна взаємодія між функціональними підрозділами підприємства, постійний контроль рівня витрат, надійність маркетингових прогнозів і правильне позиціонування підприємства на ринку.	1 Максимальна орієнтація на задоволення потреб споживачів. 2 Досягнення конкурентоспроможності продукції та необхідної прибутковості підприємства. 3 Системний підхід до розробки нового продукту. 4 Обмеження щодо собівартості виробу стимулює раціонально використовувати усі наявні ресурси. 5 Контроль витрат ще на стадії розробки виробу	1 Технічні можливості підприємства не завжди дозволяють знизити собівартість до заданого рівня. 2 Важкість отримання потрібної інформації та значні витрати на дослідження ринку. 3 Далеко не всі продукти можна пристосувати до ринкових умов.	Застосування методу можливе оскільки присутня високотехнологічна структура виробництва з чітким поділом на виробничі процеси, тісна взаємодія між підрозділами виробництва, розвинута сфера маркетингу.

Найбільш прийнятним з точки зору виробничого процесу на підприємстві є ABC-метод. Калькуляційний процес за цим методом включає такі стадії [63]:

1) визначення видів діяльності, технологічних операцій із встановленням за кожним з них факторів діяльності, показників та вимірників результатів діяльності, що споживають ресурси;

2) визначення й віднесення витрат до видів діяльності, формування пулів витрат, пов'язаних з діяльністю;

3) визначення ключових факторів витрат для кожного пулу накладних витрат;

4) встановлення ставки розподілу накладних витрат для кожного пулу;

5) віднесення розподілених накладних витрат до видів продукції.

У системі калькулювання на основі діяльності (ABC-костінг) непрямі витрати поділяються на виробничі та невиробничі. Непрямі виробничі витрати, підлягають розподілу аналогічно до традиційної системи калькулювання через

місця виникнення витрат. Усі непрямі витрати «розподіляються з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків між витратами і факторами, що їх зумовлюють, із включенням у розрахунки проміжного об'єкта калькулювання – операції» [39].

Оскільки в основу методики калькулювання собівартості продукції товариства за процесами покладено підсистеми нормативного обліку витрат, то за рахунок поєднання обох методів виникає можливість здійснення планування собівартості виготовленої продукції, нормування усіх виробничих витрат у розрізі виробничих процесів та статей калькулювання. Таким чином, визначення видів діяльності, технологічних процесів та розподіл між ними усіх непрямих витрат з урахуванням специфіки діяльності досліджуваного підприємства наведено на рис. 3.5.



Рисунок 3.5 – Комбінована система нормативного обліку і ABC-костингу щодо калькулювання собівартості продукції за виробничими процесами ТДВ «Хмельницькзалізобетон»

Важливою умовою процесу планування витрат є дотримання методики організації процесу їх бюджетування. Виходячи із цього, бюджет виробничих витрат слід розробляти як в цілому за центрами витрат (виробничими підрозділами), так і в розрізі виробничих процесів за статтями витрат.

При цьому варто враховувати технологічні та організаційні умови діяльності виробничих підрозділів як основного, так і допоміжного виробництва. Коригування усіх вартісних та кількісних показників бюджету виробництва, враховуючи попередні відхилення від норм витрачання ресурсів доцільно здійснювати поступово, удосконалюючи процес виробництва, запроваджуючи нові технології та використовуючи більш якісну сировину тощо.

Таким чином, калькулювання собівартості за ABC-методом в системі бюджетування поділяється на кілька етапів:

- визначення норм прямих та непрямих витрат за видами діяльності, технологічними операціями;
- розрахунок прямих витрат за статтями калькулювання, нормами витрат, технологічними операціями;
- визначення й віднесення непрямих витрат до визначених видів діяльності, технологічних операцій;
- встановлення ставки розподілу накладних витрат та їх розподіл;
- розробка бюджету виробничих витрат, планової собівартості продукції.

Впровадження ABC-методу на підприємстві відкриває істотні можливості для стратегічного планування витрат, сприяє точності калькулювання собівартості продукції, вдосконалює процес прийняття управлінських рішень щодо виробничого процесу, підсилює здатність ефективніше управляти витратами.

Запропоновані нами підходи до калькулювання собівартості продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон» за виробничими процесами та операціями можуть слугувати передумовою для подальшої розробки інструментів та способів ефективного управління собівартістю продукції з метою її зниження.

ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку та контролю процесів виробництва та реалізації продукції за матеріалами ТДВ «Хмельницькзалізобетон» дозволили зробити наступні висновки.

1. Воєнний стан, жорстка конкуренція та форс-мажорні обставини в діяльності кожного підприємства сьогодні зумовлюють не тільки скорочення обсягів активної його діяльності, а й можуть спричинити повну його зупинку. В таких умовах важливими показниками є розмір і поведінка витрат, обсяги реалізації продукції. Основними господарськими процесами, в результаті яких виробниче підприємство може отримати дохід та в кінцевому випадку прибуток є процеси виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг).

2. Теоретичне узагальнення та системний аналіз наукових підходів до визначення понять «процес виробництва» та «процес реалізації» дозволило дійти висновку, що основою процесу виробництва є технологічні процеси, які складаються із технологічних операцій. Процес виробництва готової продукції є сукупністю найрізноманітніших взаємопов'язаних технологічних виробничих процесів. Розрахунок собівартості готової продукції відбувається на основі калькуляції витрат за певними статтями в залежності від виду та організації виробництва та впроваджуваних на підприємстві виробничих процесів. Водночас, готова продукція в процесі її реалізації знаходить остаточне підтвердження своєї суспільної необхідності, є важливим джерелом доходів та об'єктом оподаткування.

3. Систематизація ознак групування виробничих процесів, витрат процесах виробництва та реалізації, а також готової продукції за різними напрямками дозволила виокремити важелі впливу на методи управління та облік на виробничих підприємствах. Процесно-орієнтоване групування витрат передбачає їх деталізацію за технологічними процесами, економічними видами, ступенем впливу обсягу виробництва, способом віднесення на собівартість

продукції, центрами відповідальності та видами продукції за їх конструкторською і технологічною складністю.

4. Дослідження особливостей, організації методики та об'єктів системи внутрішнього контролю витрат в процесах виробництва та реалізації продукції довели її актуальність, оскільки такий контроль витрат дозволяє не припускатися порушень законодавства, перевитрат виробничих ресурсів, нерационального їх використання. Його метою є надання повної, об'єктивної та неупередженої оцінки достовірності інформації в обліково-аналітичній системі та фінансовій звітності.

5. Основним видом діяльності ТДВ «Хмельницькзалізобетон» є виготовлення виробів із бетону для будівництва. Основні види продукції товариства виробляються в двох цехах основного виробництва та підтверджені відповідними сертифікатами. Також в цеху №3 товариство здійснює виробництво столярних виробів. Випробувальна лабораторія, яка є обслуговуючим підрозділом основного виробництва перевіряє сировину й матеріали, що надходять на підприємство, а також готову продукцію. 2021 рік виявився для підприємства найкращим за показниками балансу, прибутковості, ліквідності та платоспроможності за час спостережень. Однак, військові дії, воєнний стан в Україні з 2022 року викликали серйозні зміни в економічній та господарській сфері підприємства, вплинули на розмір та структуру витрат основного виробництва.

6. Усі основні технологічні процеси та операції підприємства умовно поділяють на основні, допоміжні і транспортні, що вплинуло на склад калькуляційних статей витрат як основного так і допоміжного виробництва, а також витрат на збут. Облік витрат підприємства здійснюється за економічними елементами та статтями калькуляції, перелік яких затверджено Наказом про облікову політику. Загальновиробничі витрати в товаристві поділяються на постійні та змінні і розподіляються на різні види продукції, виходячи з виробничої потужності.

7. Облік незавершеного виробництва підприємство здійснює за

плановими прямими витратами, напівфабрикатів – за плановою собівартістю. Щомісячно проводиться інвентаризація незавершеного виробництва за цехами. Вартість бракованих виробів визначається за фактичними прямими витратами і обліковується по справедливій вартості, а вартість дефектних виробів визначається за плановою виробничою собівартістю із врахуванням відсотка придатності обох видів виробів.

8. Облік витрат в процесах виробництва і реалізації продукції та їх собівартість здійснюється за субрахунками на рахунках синтетичного обліку 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 24 «Втрати від браку», 25 «Напівфабрикати», 90 «Собівартість реалізації», 93 «Витрати на збут», а вартість бракованих і дефектних виробів ведеться на рахунку 209 «Інші матеріали». Складський облік готової продукції ведеться в облікових (порівняльних) цінах станом на початок року. Її реалізація відбувається шляхом купівлі-продажу за готівку або за укладеними угодами безпосередньо на підприємстві або через дилерську мережу. Продукція підприємства вважається реалізованою після передачі її покупцеві й оформлення відповідних розрахункових документів.

9. Система внутрішньогосподарського контролю витрат підприємства та собівартості продукції в процесах виробництва та реалізації – це комплексна система, визначені внутрішні правила і процедури контролю цих процесів, які запроваджені керівництвом товариства для забезпечення збереження та раціонального використання ресурсів, зниження витрат, ліквідації непродуктивних витрат, уникнення браку та дефектів виробів а також точності і повноти облікової інформації в облікових регістрах та звітності. Основними видами внутрішнього контролю є попередній, поточний (оперативний) і подальший. Найбільш дієвим інструментом системи внутрішнього контролю в ТДВ «Хмельницькзаліобетон» є інвентаризація залишків незавершеного виробництва та готової продукції.

10. В результаті аналізу діючої на підприємстві системи обліку процесів виробництва та реалізації продукції, управління забезпеченням якості продукції

виявлено, що вони потребують удосконалення. Саме якість продукції є засобом конкурентної боротьби підприємств галузі виробництва будівельних матеріалів на внутрішньому та зовнішньому ринках. Не дивлячись на те, що уся продукція заводу сертифікована і виготовляється згідно ДСТУ та системи якості ISO 9001:2015, підтверджена сертифікатами відповідності доцільним є використання й інших міжнародних стандартів сертифікатів якості. Витрати, які виникають для забезпечення якості будівельної продукції потрібно виокремлювати в бухгалтерському обліку за основними господарськими процесами та такими складовими: планування, облік, контроль, забезпечення та поліпшення якості продукції. Узагальнення інформації слід проводити із формуванням управлінського звіту про витрати на якість за центрами відповідальності, що сприятиме вдосконаленню аналітичного обліку та управління витратами. Об'єктами обліку витрат можуть слугувати як окремі виробничі підприємства, однорідні групи виробів, так і витрати на якість у складі загальновиробничих витрат як окрема стаття витрат.

11. Дослідження методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції підприємства, а також аналіз технологічних процесів її виготовлення дозволив виявити основні фактори впливу на об'єкти та методи обліку витрат. Чинна сьогодні методика калькулювання собівартості продукції в товаристві за нормативним методом у поєднанні з попроцесним методом обліку витрат потребує удосконалення. Тому альтернативними методами для досліджуваного підприємства рекомендовані АВС-костинг для врахування технологічних операцій з виготовлення продукції, як найбільш доцільний, та методи калькулювання «кайзен-костинг» і «таргет-костинг» для досягнення цільової собівартості продукції.

Запропоновані напрямки удосконалення управління, обліку та калькулювання собівартості продукції ТДВ «Хмельницькзалізобетон» за виробничими процесами та операціями слугуватимуть передумовою для подальшої розробки інструментів та способів ефективного управління підприємством.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1 Алексеєва А.В. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції / А.В. Алексеєва, В.Г. Васильєва // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2019. – Вип. 23. – С. 5–9.

2 Богомаз Д. Організація обліку процесу реалізації готової продукції / Д. Богомаз // Фінансові інструменти регіонального розвитку: Збірник праць учасників VIII Всеукр. наук.-практ. конф. (3 листопада 2022 р.). – Житомир : Поліський національний університет, 2022. – 340 с. – С. 301–305.

3 Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підруч. / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.

4 Бутинець, Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 1(22). – С.11–18.

5 Васильєва Л. М. Економічна сутність процесу реалізації як об'єкту бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Л. М. Васильєва, Н. В. Бондарчук, А. В. Міньковська // Modern Economics. – 2021. – № 29. – С. 35–39. – Режим доступу: [https://doi.org/10.31521/modecon.V29\(2021\)-06](https://doi.org/10.31521/modecon.V29(2021)-06) (дата звернення 26.10.2023).

6 Вербівська Л. В. Функціональне значення сертифікації, стандартизації та управління якістю продукції в сучасних бізнес-процесах [Електронний ресурс] / Л. В. Вербівська // Економіка та суспільство. – 2023. – Випуск № 54. – Режим доступу: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-54-78> (дата звернення 23.10.2023).

7 Візіренко С. В. Організація обліку процесу реалізації готової продукції / С. В. Візіренко, О. В. Агаркова // Інвестиції : практика та досвід. – 2018. – №14. – С. 36–42.

8 Винниченко Н.В. Проблеми обліку та контролю реалізації фармацевтичної продукції / Н. В. Винниченко, О. О. Кисельова // Інфраструктура ринку. – 2018. – Вип. 25. – С. 789–795.

9 Вовчик Н. Л. Організаційно-методичні засади побудови внутрішнього контролю витрат молокопереробних підприємств / Н. Л. Вовчик // Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки. – 2019. – Вип. – 57. – С. 110–117.

10Воронко Р. М. Внутрішній контроль як невід’ємна складова системи управління підприємств та організацій споживчої кооперації / Р. М. Воронко // Науковий вісник Ужгородського університету. – Ужгород: Видавництво УжНУ “Говерла”, 2015.– Вип. 1 (45). – Т. 2. – С. 376–381

11Годнюк І. Облікова політика та її вплив на діяльність підприємства в умовах воєнного стану [Електронний ресурс] / І. Годнюк, Н. Шевчук // Економічні горизонти. – 2023. – №2 (24). – С. 110–119. – Режим доступу: [https://doi.org/10.31499/2616-5236.2\(24\).2023.281235](https://doi.org/10.31499/2616-5236.2(24).2023.281235) (дата звернення 20.10.2023).

12Голінач Л. І. Ідентифікація витрат на якість продукції в системі обліку [Електронний ресурс] / Л. І. Голінач // Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матер. Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (27 грудня 2019 року, м. Тернопіль) – С. 56–58. – Режим доступу: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37385/1/56.pdf> (дата звернення 10.11.2023).

13Гудзенко Н. М. Документальне оформлення доходів від реалізації продукції / Н. М. Гудзенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Випуск 10. – С. 170–174.

14Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. /Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.

15Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. – 392 с.

16Двуліт З. П. Удосконалення системи управління якістю підприємств-виробників будівельних матеріалів / З. П. Двуліт, К. О. Ільницька, А. С. Завербний, Х. С. Передало // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку. – 2020. – Vol. 2, № 1. – С. 37–45.

17Демиденко С. Л. Методичні підходи до аналізу балансу підприємства [Електронний ресурс] / С. Л. Демиденко, В. В. Демиденко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – Вип. 16. – С. 835–838. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/165.pdf> (дата звернення 20.10.2023).

18Дерій В. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку та контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1 (26). – С. 154–160.

19Дробишева О.О. Сучасні методи управління витратами на підприємстві / О. О. Дробишева, С. Л. Сопіна // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2018. – Вип. 5 (17). – С. 90–94.

20ДСТУ ISO 9000:2015 Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів (ISO 9000:2015, IDT) [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page?id_doc=64030 (дата звернення 25.10.2023).

21 ДСТУ ISO 9001:2015 Системи управління якістю. Вимоги (ISO 9001:2015, IDT) [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page?id_doc=64013 (дата звернення 25.10.2023).

22 Дужич К. Особливості обліку реалізації готової продукції [Електронний ресурс] / К. Дужич // Проблеми та перспективи розвитку економіки України: погляд молоді : Матер. XIV Всеукр. наук.-практ. конф. (20 квітня 2022 р. м. Черкаси). – Черкаси: ЧДБК, 2022. – 194 с. – С. 95–96. – Режим доступу: http://csbc.edu.ua/documents/student/2801_1.pdf#page=95 (дата звернення 15.11.2023).

23 Жадан Т. А. Внутрішній контроль як економічна категорія: систематизація наукових підходів та уточнення змісту / Т. А. Жадан, С. О. Яценко // Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. – Вип. 16. – С. 845–850.

24 Жужа М. Тенденції в будівельній галузі під час воєнного стану [Електронний ресурс] / М. Жужа // Liga.net. – 2023. – Режим доступу: <https://blog.liga.net/user/mzhuzha/article/51593> (дата звернення 15.11.23).

25 Зав'ялова Е.С. Облік витрат за центрами відповідальності / Е. С. Зав'ялова // Проблеми сучасної економіки. – 2014. – № 18. – С. 174–177.

26 Зорій Н. М. Теоретико-організаційні аспекти внутрішнього контролю витрат виробництва готової продукції на підприємстві / Н. М. Зорій, Н. Г.Мельник // Економіка: реалії часу. – 2012. – №3–4(4–5). – С. 94–100.

27 Євтушевська О. О. Організація обліку реалізації готової продукції / О.О. Євтушевська, І.С. Горбатюк // Економічні та соціальні аспекти розвитку України на початку XXI століття : матер. ІХ Міжнар.наук.-практ. конф., 19-20 жовт. 2021 р. , м. Одеса: Одеська національна академія харчових технологій, 2021 – 369 с. – С. 228–231.

28 Євчук Л. А. Реалізація і переробка сільськогосподарської продукції / Л. А. Євчук // Економіка АПК. – 2017. – №2. – С.10–11.

29 Іванюта О. В. Сутність накладних витрат: облікові аспекти [Електронний ресурс] / О. В. Іванюта // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 3 (24). – С. 206–214. – Режим доступу: <https://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2952/1/23.pdf> (дата звернення 22.10.23).

30 Іщенко М. І. Управління витратами на збут промислових підприємств з урахуванням організації центрів відповідальності [Електронний ресурс] / М. І. Іщенко // Ефективна економіка. – 2019. – № 9. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7295> (дата звернення: 28.11.2023).

31 Копотієнко Т. Ю. Економічна сутність та класифікація витрат як об'єкта внутрішнього аудиту / Т. Ю. Копотієнко // Глобальні та національні

проблеми економіки. – 2018. – № 23. – Режим доступу: <http://globalnational.in.ua/issue-23-2018>_(дата звернення: 28.10.2023).

32 Костякова А. А. Класифікація витрат виробництва в рослинництві за цільовим підходом [Електронний ресурс] / А. А. Костякова // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2017. – № 1–2. – С. 306–313. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2017_1-2_41_(дата звернення: 28.10.2023).

33 Кравченко М. В. Вдосконалення обліку витрат на виробництво продукції на аграрному підприємстві / М. В. Кравченко, А. В. Блажко, Т.В. Вільхова // Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. – 2019. – № 4. – С. 134–139.

34 Куценко В. Й. Економічна сутність процесу реалізації продукції / В. Й. Куценко, К. О. Барміна // Економіка і менеджмент 2016: перспективи інтеграції та інноваційного розвитку: зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф, 14–15 квіт. 2016 р. : у 9 т. – Дніпропетровськ : Біла К. О., 2016. – Т. 2. – С. 51–55. – Режим доступу: https://www.dnu.dp.ua/docs/ndc/confdocs/2016/11_2.pdf (дата звернення: 28.10.2023).

35 Куцик П. О. Особливості застосування методу цільового калькулювання собівартості продукції у процесно-орієнтованому виробництві [Електронний ресурс] / П. О.Куцик, В. І. Бачинський, К. І. Кузьмінська, О. М. Чабанюк // Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice. – 2022. – № 2(43). – С. 25–32. – Режим доступу: <https://doi.org/10.55643/fcaptr.2.43.2022.3363>_(дата звернення: 18.11.2023).

36 Макаренко А.П. Бухгалтерський облік: навч.-метод. Посібник / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Ю.В. Подмешальська, Н.С. Чакалова. – Запоріжжя : ЗДІА, 2018. – 602 с.

37 Медвідь Л. Г. Класифікація витрат на якість продукції для обліку та контролю в системі у правління якістю виробничого підприємства / Л. Г. Медвідь, Н. Г. Міценко, С. В. Черкасова // Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки. 2022. – № 66. – С. 10–21.

38 Міценко Н. Г. Теоретичні та практичні аспекти технологічного процесу обліку виробничих витрат промислового підприємства / Н. Г. Міценко, В. І. Бачинський, К. І. Кузьмінська // Вісник ЛТЕУ. Економічні науки. – 2022. № 67. – С. 55–59.

39 Михайлишин Н. П. Прогресивні калькуляційні системи / Н. П. Михайлишин, Н. Г. Мельник // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 5. – С. 1008–1012.

40 Назукін М. Ю. Особливості виробництва будівельних матеріалів та їх вплив на побудову управлінського обліку і контролю [Електронний ресурс] / М. Ю. Назукін // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(4). – С. 14–24. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%284%29__4 (дата звернення: 30.10.2023).

41 Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підруч. / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. – 6-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.

42 Організація виробництва : практикум [для студентів спеціальностей 051 Економіка та 281 Публічне управління та адміністрування] / С. М. Савченко, А. Д. Кухарук, К. Ю. Редько. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2022. – 96 с.

43 Осадча Г. Г. Облік готової продукції та його науково-методичні аспекти на сучасному промисловому підприємстві / Г. Г. Осадча, Ю. Л. Темчишина, Д. Насідзе // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – № 16. – С. 894–898.

44 Офіційний сайт ТДВ «Хмельницькзалізобетон». – Режим доступу: <https://hzb.com.ua/> (дата звернення: 30.10.2023).

45 Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : закон (№ 2755-VI) : [прийнято Верховною Радою 02.12.2010] – в редакції від 23.11.2023 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 26.11.2023).

46 Подмешальська Ю.В. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник/ Ю.В. Подмешальська, Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова. – Запоріжжя : ЗДІА, 2017. – 400 с.

47 Подмешальська Ю. В. Облік витрат на збут [Електронний ресурс] / Ю. В. Подмешальська // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – № 24. – Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/24_2018/7.pdf (дата звернення 22.10.2023).

48 Правдюк Н. Л. Аналітичне забезпечення управління процесом реалізації продукції галузі садівництва / Н. Л. Правдюк, В. В. Кожухар // Агросвіт. – 2021. – № 4. – С. 9–16. – Режим доступу: <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=3387&i=1> (дата звернення 04.11.2023).

49 Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : закон (№ 2258-VIII) : [прийнято Верховною Радою 21.12.2017] – в редакції від 01.01.2023 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 28.10.2023)

50 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон (№ 996-XIV) : [прийнято Верховною Радою 16.07.1999] – в редакції від 10.08.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 11.10.2023).

51 Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 09.07.2007 р. № 373. – в редакції від 09.07.2007 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text> (дата звернення 15.11.2023).

52 Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. – в редакції від 14.01.2020 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. –

Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення 15.11.2023).

53 Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. – в редакції від 14.10.2020 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення 15.11.2023).

54 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. – в редакції від 17.02.2023 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17> (дата звернення: 05.11.2023).

55 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246. – в редакції від 01.01.2023 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 10.11.2023).

56 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99р. № 290. – в редакції від 03.11.2020 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 05.11.2023).

57 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99р. № 318. – в редакції від 03.11.2020 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 16.10.2023).

58 Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [наказ

Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 р.] : [Електронний ресурс] – Дата оновлення: 29.07.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення 13.11.2023).

59 Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88] : [Електронний ресурс] – Дата оновлення: 09.03.2023 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення 26.10.2023).

60 Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879] : [Електронний ресурс] – Дата оновлення: 29.07.2022. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 15.11.2023).

61 Про затвердження Положення про форму та зміст розрахункових документів/електронних розрахункових документів [наказ Міністерства фінансів України від 21.01.2016 р. № 13] – [Електронний ресурс]. – Дата оновлення: 01.07.2021 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0220-16#Text> (дата звернення 25.10.2023)

62 Пушкар Т. Економічна сутність та теоретичні основи реалізації готової продукції / Т. Пушкар // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. X всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Вінниця, 23 берез. 2022 р. Ч. 2. Вінниця : Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2022. – 191 с. – С. 103–108. – Режим доступу: http://vtei.com.ua/doc/2022/23_03_2.pdf#page=103 (дата звернення 14.11.2023).

63 Романчук А. Л. АВС-метод у системі калькулювання собівартості продукції на підприємствах промисловості будівельних матеріалів / А. Л. Романчук, В. С. Кравчук // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2010. – №1. – С. 327–334. – Режим доступу:

http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2010/v2/NV-2010-V1_47.pdf (дата звернення 09.11.2023).

64 Романчук А. Л. Методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю на підприємствах промисловості будівельних матеріалів / А. Л. Романчук // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2009. – Вип. 3. – С. 343–350. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2009_3_43 (дата звернення 09.11.2023).

65 Романчук а. Л. Наукові засади побудови системи управління за сферами відповідальності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів / А. Л. Романчук // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2009. – №4. – С. 257–265.

66 Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: конспект лекцій. – Луцьк : ВежаДрук, 2023. – 258 с.

67 Самойленко Ю. Облік процесу реалізації товарної продукції / Ю. Самойленко, І. Шевчук // Фінансові інструменти регіонального розвитку: збірник праць учасників VIII Всеукр. наук.-практ. конф. (03 листопада 2022 р.) – Житомир : Поліський національний університет, 2022. – 340 с. – С. 333–335.

68 Сержанов В. В. Механізм контролю та регулювання рівня витрат і результативності виробничої діяльності підприємства / В. В. Сержанов, Р. І. Завадяк // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. – 2011. – Спецвипуск 33. – Частина 1. – С. 186–192.

69 Серпенінова Ю.С. Основи бухгалтерського обліку : навчальний посібник / [Бурденко І.М., Гольцова С.М., Макаренко І.О., Савченко Т.Г., Серпенінова Ю.С.] ; За заг. ред. Серпенінової Ю.С. – Суми : Видавництво «Винниченко М.Д.», 2016. – 266 с.

70 Скаско О. І. Організація обліку процесу реалізації готової продукції / О. І. Скаско // Формування ринкової економіки в Україні: збірник наук. праць Львівського національного університету імені І. Франка. – Львів, 2019. – №41. – С. 382–390.

71 Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Н. Є. Скоробогатова. – Київ, КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2017. – 248 с.

72 Скорнякова Ю. Окремі питання вдосконалення обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції / Ю. Скорнякова, Д. Лукіна // Економіка та суспільство, 2022. – № 44. – Режим доступу: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1814> (дата звернення 19.11.2023).

73 Сначов М. П. Особливості застосування системи ABC-калькулювання для обліку затрат / М. П. Сначов, І. М. Ломтева // Modern Economics. – 2020. – № 20. – С. 253–260. – Режим доступу: <https://modecon.mnau.edu.ua/en/features-of-the-application-of/> (дата звернення 11.11.2023).

74 Сук Л. К. Облік процесу реалізації / Л. К. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – №5. – С. 13–15.

75 Сук Л. К., Сук П.Л. Фінансовий облік : навч. посіб. К. : Знання, 2012. – 647 с.

76 Шара В. Понятійний апарат терміну «готова продукція» як об'єкта бухгалтерського обліку / Шара В., Касич А. // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2016. – Вип. 11. – С. 33–35. – Режим доступу: http://bulletin-econom.univ.kiev.ua/wp-content/uploads/2017/01/188_33-36.pdf (дата звернення: 06.11.2023).

77 Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. / В.Г. Швець. К.: Знання, 2015. – 572 с.

78 Шевців Л.Ю. Управлінський облік: навч. посіб./ Л. Ю. Шевців. – Львів : Растр-7, 2022. – 642 с. – Режим доступу: <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/06/Upravlinskyu-oblik-SHevtsiv-L.YU.-.pdf> (дата звернення: 16.11.2023)