

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.
Ефективна економіка. 2023. № 2.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.2.21>

УДК 657.1

А. О. Ніколашин,

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

Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6249-8241>

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА АНАЛІЗ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЇЇ СОБІВАРТОСТІ

A. Nikolashyn,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Enterprise Economics, Kamianets-Podilskyi National Ivan Ohienko University

ОБЛІК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА АНАЛІЗ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЇЇ СОБІВАРТОСТІ

У статті досліджено особливості обліку готової продукції промислового підприємства та аналізу калькулювання її собівартості на основі взаємозв'язку двох інформаційних підсистем управління виробництвом. З'ясовано, що роль економічного аналізу в системі управління виробничими витратами не можливо реалізувати без взаємодії з бухгалтерським обліком. Проаналізовано зв'язок між економічним аналізом та системою бухгалтерського обліку готової продукції, який пов'язаний із формуванням інформаційного забезпечення аналітичних процедур через систему бухгалтерського обліку, і впливом на відображення відповідного об'єкту управління виробництвом готової продукції в бухгалтерському обліку промислового підприємства. Оскільки

вартість напівфабрикатів готової продукції займає значну частину собівартості, проведено аналіз собівартості готової продукції починаючи з формування собівартості напівфабрикатів, на основі горизонтального та вертикального аналізу рахунків 25 «Напівфабрикати готової продукції» та 26 «Готова продукція».

The article examines the peculiarities of the accounting of finished products of an industrial enterprise and the analysis of the calculation of its cost price based on the interconnection of two information subsystems of production management. It was found that the role of economic analysis in the production cost management system cannot be implemented without interaction with accounting. The connection between the economic analysis and the accounting system of finished products is analyzed, which is related to the formation of information support for analytical procedures through the accounting system, and the impact on the display of the corresponding object of management of the production of finished products in the accounting of an industrial enterprise. Since the cost of semi-finished products occupies a significant part of the cost price, an analysis of the cost price of finished products was carried out starting with the formation of the cost price of semi-finished products, based on the horizontal and vertical analysis of accounts 25 "Semi-finished products" and 26 "Finished products".

The largest percentage of costs for the creation of semi-finished products falls on direct material production costs - 98.27% in 2019 and 98.84% in 2021, the situation is typical for a metalworking enterprise, it is immediately clear that it is necessary to reduce material costs to reduce the cost price, as other articles costs do not have such a significant impact on the cost price as direct material costs.

The analysis of cost items for the creation of semi-finished products and finished products makes it possible to conclude that there is a high correlation between the cost price and direct material costs, except for returnable waste. Since direct material costs account for more than 90% of the cost of production, it is necessary to pay considerable attention to the control of materials. To reduce the cost

price, it is necessary, first of all, to reduce the returnable waste of raw materials, which can be achieved thanks to the improvement of metal processing technology. It is also important to diversify the ways of purchasing materials in order to reduce purchase prices.

Ключові слова: *облік, аналіз, готова продукція, витрати, собівартість, калькулювання, управління виробництвом.*

Keywords: *accounting, analysis, finished products, expenses, cost price, costing, production management.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Вміння використовувати прийоми та методи економічного аналізу в умовах сучасної економіки мають особливу актуальність, особливо для керівників підприємств, які бажають, здійснюючи підприємницьку діяльність при обмеженості використовуваних ресурсів, одержувати якнайбільший прибуток. Тому перед підприємцями та управлінським персоналом постає проблема пошуку та реалізації альтернативних рішень. Найбільш необхідним елементом для прийняття управлінських рішень є достовірна, корисна та своєчасна інформація [1]. Відтак значення облікового забезпечення управління виробництвом промислової продукції та її економічного аналізу в інформаційному забезпеченні функціонування підприємства є надзвичайно важливим. Значення обліку та аналізу як інструментів управління виробництвом з кожним роком зростає. Це передусім пов'язано з: необхідністю неухильного підвищення ефективності та конкурентоспроможності виробництва; переходом до орієнтації на міжнародні стандарти якості готової продукції; діджиталізацією суспільства в цілому та економіки зокрема.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблем обліку готової продукції та формування виробничої собівартості присвячено багато праць таких вітчизняних вчених: Ф. Бутинця, Н. Виговської, С. Івахненкова, Н. Малюги, Л. Чижевської, Т. Бутинець, В. Пархоменка, О. Петрука та інших.

Поряд з цим місце економічного аналізу в системі управління господарською діяльністю підприємств та налагодження взаємозв'язків з іншими інформаційними підсистемами (планування, аудит, бухгалтерський облік) досліджували такі вчені як: О. Олійник, О. Галенко, О. Зоріна, К.Ілляшенко, Т. Ковальчук, І. Лазаришина, Л. Гнилицька, Г. Норд, О. Лаговська, Т. Барановська, В. Савчук, О. Іванюта, С. Свірко, І. Білоусова, Г. Савицька, В. Іваненко, Е. Мних, М.Чумаченко, Г. Колісник, Н. Костецька, С. Котляров, Ю. Кравчук, Ю.Мірошниченко, Г. Партин, В. Панасик та багато інших.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою даного дослідження є окреслення особливостей обліку готової продукції промислового підприємства та аналізу калькулювання її собівартості на основі взаємозв'язку двох інформаційних підсистем управління виробництвом.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для досягнення поставленої мети сфокусуємось на матеріалах однієї з найбільших промислових компаній в Україні, що забезпечує задоволення потреб багатьох галузей в тонколистовому оцинкованому прокаті, фарбованому рулонному прокаті, профнастил - компанії «Модуль-Україна».

Основна інформація про організацію бухгалтерського обліку вказана в «Наказі про облікову політику», затвердженому 12 січня 2018 року, кожного року наказ переглядається на відповідність законодавству та змінам в обліку підприємства. Згідно п. 4 ст. 8 Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [2] на ТОВ «Модуль-Україна» з 1 січня 2018 року встановлено таку форму організації бухгалтерського обліку: облік здійснюється бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Посада головного бухгалтера входить до штатного розпису підприємства. Головний бухгалтер забезпечує дотримання вимог, передбачених Законом про бухгалтерський облік, зокрема п. 7 ст. 8, та іншими законодавчими та нормативними документами з питань організації і ведення бухгалтерського та податкового обліку. Відповідальність інших працівників бухгалтерії регулюється посадовими інструкціями, які затверджуються директором підприємства.

У відділі бухгалтерії ТОВ «Модуль-Україна» працює 10 співробітників. Бухгалтерія досить велика, так як обсяг інформації, яку обліковують співробітники та рівень автоматизації не дозволяють забезпечити ведення обліку меншою кількістю бухгалтерів. В структурі бухгалтерії вся робота чітко поділена між працівниками. Головний бухгалтер очолює відділ, в його підпорядкуванні є 2 заступника, два працівники зайняті розрахунками заробітної плати, двоє бухгалтерів займаються розрахунком собівартості, два співробітники обліковують товарно-матеріальні цінності, і касир-бухгалтер, зайнятий касовими розрахунками. Вказано тільки основні обов'язки працівників, робота в бухгалтерії організована таким чином, що на кожній ділянці обліку задіяні 2 або більше працівника, щоб розподілити обов'язки, а також для покращення контролю та зменшення кількості помилок, бо бухгалтер під час роботи перевіряє правильність роботи іншого.

Визнання та відображення в обліку витрат здійснюються відповідно до вимог НП(С)БО16 «Витрати» [3] та НП(С)БО 9 "Запаси" [4] на підставі принципу нарахування та відповідності. Для узагальнення інформації про витрати підприємство використовує рахунки класу 9 «Витрати діяльності» [5, 6].

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), які були реалізовані протягом звітного періоду, нерозподілених загальновиробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- 1) прямі матеріальні витрати, зменшені на вартість зворотних відходів;
- 2) прямі витрати на оплату праці;
- 3) інші прямі витрати;
- 4) змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [3].

ТОВ затверджено наступний перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат [7]:

- 1) змінні загальновиробничі витрати:

- додаткова заробітна плата
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на ремонт та експлуатацію обладнання;
- інші змінні загальновиробничі витрати;

2) постійні загальновиробничі витрати:

- заробітна плата цеховому апарату та працівникам за тарифними ставками і окладами;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інші послуги третіх осіб на утримання виробничих приміщень;
- амортизація основних засобів, нематеріальних активів виробничого призначення;
- витрати на технічне обслуговування і утримання приміщень та обладнання цехів;
- інші постійні виробничі витрати.

Загальновиробничі витрати підрозділів основного виробництва списуються на випуск продукції у періоді даним підрозділом, інші загальновиробничі витрати розподіляються на кожну тону фактично виробленої у періоді відділенням оцинкування готової продукції (оцинкованої сталі). Якщо у періоді відсутнє виробництво основної продукції - загальновиробничі витрати списуються на рахунок 949 «Інші операційні витрати підприємства».

Витрати з операційної оренди орендованих основних засобів та іншого обладнання вважають витратами періоду та відображають на рахунку 949 «Інші операційні витрати підприємства».

Процес обліку виробництва продукції на ТОВ «Модуль-Україна» [7] організований таким чином:

- прямі витрати списуються на дебет рахунків обліку виробництва (рахунок 23 «Виробництво» із субрахунками за видами виробництв та видів продукції), а непрямі - на дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» у кореспонденції із кредитом рахунків обліку виробничих ресурсів;

- далі випускаються напівфабрикати готової продукції (рахунок 25 «Напівфабрикати готової продукції») - оцинкований або фарбований лист;

- для створення готової продукції - сталевий лист або фарбований лист - передають до дільниці пакування, до продукції додається вартість пакування і вона переходить на рахунок 26 «Готова продукція».

Вартість напівфабрикатів готової продукції займає значну частину собівартості. Тому аналіз собівартості готової продукції потрібно почати з формування собівартості напівфабрикатів.

Собівартість напівфабрикатів складається на основі статей витрат, перелік та структуру яких можна побачити у табл. 1.

Таблиця 1. Горизонтальний аналіз рахунку 25 «Напівфабрикати готової продукції» за 2019-2021 рр., грн.

Стаття витрат	2019	2020	2021	Відхилення 2021 р. до 2019 р.	
				±	%
Амортизація ОЗ загальнови­робничого при­значення	3336082	5068356	5849668	2513585	75,35
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	1589	16146	10941	9352	588,62
Внески на соціальні заходи (ЗВЗ)	2598379	3037758	3007072	408694	15,73
Добові витрати	40186	17363	4914	-35272	-87,77
Допоміжна сировина та матеріали	844940	786915	397577	-447363	-52,95
Затрати електроенергії, газу та водопостачання	7673337	8076221	8489915	816578	10,64
Витрати МПП	1246986	906463	922457	-324529	-26,03
Витрати на обслуговування виробничого процесу	205057	45127	110449	-94608	-46,14
Витрати на оплату праці	12363736	14352414	14464682	2100946	16,99
Витрати на оплату службових відряджень	75427	21954	2547	-72880	-96,62
Витрати на охорону праці, техніку безпеки відповідно до законодавства	173926	189508	218241	44315	25,48
Витрати на страхування (ЗВЗ) і експертну оцінку майна	133245	-	-	-	-

Продовження таблиці 1.

Стаття витрат	2019	2020	2021	Відхилення 2021 р. до 2019 р.	
				±	%
Витрати на утримання, експлуатацію й ремонт, оперативну оренду ОЗ, інших НА загальновиробничого призначення	5064556	6260777	3903845	-1160711	-22,92
Зворотні відходи (давальницькі)	-2234380	-4219870	-3298280	-1063900	47,61
Зворотні відходи (зменшують вартість прямих матеріальних виробничих витрат)	-10968035	-11222944	-16612289	-5644254	51,46
Інші загальновиробничі витрати;	86116	864475	2398314	2312198	2684,97
Навчання, підвищення кваліфікації,	72434	188048	240568	168135	232,12
Оренда майна, обладнання	6626661	2398	-	-	-
Періодична підписка на газети	2926	2006	10151	7225	246,95
ПММ на обслуговування загальновиробничого транспорту	730479	902134	1073195	342716	46,92
Податки, збори, інші обов'язкові платежі	41561	51413	33935	-7625	-18,35
Послуги зв'язку, пошти та інтернету	10526	8366	8130	-2396	-22,76
Послуги пожежної та охоронної сигналізації	62664	58704	57433	-5231	-8,35
Послуги страхування та експертної оцінки ОЗ, ІНМА (ЗВЗ)	1431995	16750	18783	-1413212	-98,69
Прямі виробничі витрати на оплату праці	8839686	9328670	9672915	833229	9,43
Прямі виробничі витрати: внески на соціальні заходи	1876000	2014952	2090218	214218	11,42
Прямі матеріальні виробничі витрати, крім зворотних відходів	2412390325	2406863353	2951031166	538640841	22,33
Санітарно-гієнічні дослідження	3622	5637	1973	-1649	-45,53
Транспортно-експедиційні витрати	1945016	1240726	1361253	-583763	-30,01
Утилізація та вивіз сміття	178043	95400	232123	54080	30,37
Загальна сума	2454908464	2444979221	2985701893	530793429	21,62

Джерело: складено за даними ТОВ

За досліджуваний період суми відрахувань на амортизацію зросли на 1732274 грн. та на 2513585 грн. відповідно у 2020 та 2021 роках порівняно з 2019 роком. Внески на соціальні заходи у 2021 році збільшилися на 15,73% від аналогічних витрат 2019 року. Сума витрат на допоміжну сировину і матеріали у 2019 році складала 844940 грн., в 2021 році витрати на допоміжну сировину склали лише 397577 грн., тобто скоротилися майже удвічі. Витрати на електроенергію, газ та водопостачання склали у 2019 р. 7673337 грн., сума витрат зросла на 10,64% у 2021 році. Витрати на МШП у 2021 р. порівняно з 2019 р. зменшилися на 324529 грн..

Значно зменшилися витрати на обслуговування виробничого процесу. У 2019 році витрати склали 205 тис. грн., тоді як у 2021 році становили 110 тис. грн.

Досить велика стаття витрат на оплату праці невиконавчого персоналу. Спостерігаємо зростання суми заробітної плати у 2020 році на 1988678 грн. та на 2100946 грн. 2021 року (до 2019 року).

Кожного року зростали суми витрат на охорону праці, техніку безпеки відповідно законодавства, що є позитивним, так як підприємство розуміє важливість техніки безпеки і охорони праці.

Значні відхилення у витратах на утримання, експлуатацію та оренду основних засобів. У 2019 році ця стаття затрат складала 5064556 грн., наступного року витрати зросли на 1196221 грн., а в 2021 році зменшилися на 1160711 грн. відносно 2019 року. У відносному виразі витрати скоротилися у 2021 році на 22,92%.

Давальницькі зворотні відходи на початок досліджуваного періоду зменшували собівартість на 2234380 грн., у 2020 році зворотні відходи зросли до 4219870 грн., а в 2021 році витрати склали 3298280 грн., що на 47,61% менше ніж у 2019 році. Зворотні відходи від власної сировини у 2019 році зменшували собівартість на 10968035 грн., наступного року на 254909 грн. більше, і в 2021 році зросли ще на 5644254 грн.

Орендували майно на 6626661 грн. в 2019 році, в подальшому від оренди

вирішили відмовитися і в 2020 році заплатили лише 2398 грн. На ПММ для обслуговування загальнопромислового транспорту витратили у 2019 році 730479 грн., у 2021 році витрати на ПММ зросли на 46,92% у порівнянні з 2019 роком. У 2019 році провели повну експертну оцінку основних засобів на 1431995 грн., кожного року її не проводили, тому наступні 2 роки платили лише за часткову оцінку.

Прямі витрати на оплату праці у 2019 році склали 8839686 грн., наступного року фонд оплати збільшився на 488985 грн. та становив 9328670 грн. У 2021 році витрати збільшилися на 833229 грн., враховуючи інфляцію ріст не значний.

Відповідно фонду оплати праці зросли і витрати на соціальні внески. У 2019 році витрати складали 8839686 грн., у 2020 році зросли на 138952 грн. у порівнянні з минулим роком. У 2021 році витрати на соціальні заходи складали вже 2090218 грн., що означає зростання на 11,42% у порівнянні з 2019 роком.

Найбільша стаття витрат, яка значною мірою визначає собівартість — прямі матеріальні виробничі витрати - у 2019 році складали 2412390325 грн., наступного року зменшилися на 5526972 грн., що суттєво вплинуло на загальну собівартість 25 рахунку. У 2021 році в порівнянні з 2019 роком матеріальні витрати зросли на 22,32%, і, як наслідок, загальна собівартість також зросла і склала 2985701893 грн., що на 21,62% більше загальних витрат 2019 року.

Більш детально частку кожної статті витрат на створення напівфабрикатів проаналізовано у табл. 2.

Найбільший відсоток витрат на створення напівфабрикатів припадає на прямі матеріальні виробничі витрати - 98,27% у 2019 та 98,84% у 2021 роках, ситуація типова для металообробного підприємства, відразу зрозуміло, що потрібно скорочувати матеріальні витрати для зменшення собівартості, так як інші статті витрат не несуть настільки значний вплив на собівартість, як прямі матеріальні витрати.

**Таблиця 2. Вертикальний аналіз собівартості напівфабрикатів за
2019-2021 рр., %**

Стаття витрат	2019	2020	2021
Амортизація ОЗ загальновиробничого призначення	0,14	0,21	0,20
Внески на соціальні заходи (ЗВЗ)	0,11	0,12	0,10
Допоміжна сировина та матеріали	0,03	0,03	0,01
Затрати електроенергії, газу та водопостачання	0,31	0,33	0,28
Затрати МШП (спецодяг, інструмент)	0,05	0,04	0,03
Затрати на оплату праці (ЗВЗ)	0,50	0,59	0,48
Затрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	0,01	0,01	0,01
Затрати на страхування (ЗВЗ) і експортної оцінки майна	0,01	-	-
Затрати на утримання, експлуатацію й ремонт, оперативну оренду ОЗ, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	0,21	0,26	0,13
Зворотні відходи (давальницькі)	-0,09	-0,17	-0,11
Зворотні відходи (зменшують вартість прямих матеріальних виробничих витрат)	-0,45	-0,46	-0,56
Інші загальновиробничі витрати;	0,00	0,04	0,08
Навчання, підвищення кваліфікації, семінари	0,00	0,01	0,01
Оренда майна, обладнання	0,27	0,00	-
ПММ на обслуговування загальновиробничого транспорту	0,03	0,04	0,04
Послуги страхування та експортної оцінки ОЗ, ІНМА (ЗВЗ)	0,06	0,00	0,00
Прямі виробничі витрати на оплату праці	0,36	0,38	0,32
Прямі виробничі витрати: внески на соціальні заходи	0,08	0,08	0,07
Прямі матеріальні виробничі витрати крім зворотних відходів	98,27	98,44	98,84
Транспортно-експедиційні витрати	0,08	0,05	0,05
Утилізація та вивіз сміття	0,01	0,00	0,01
Підсумок	100,00	100,00	100,00

Джерело: складено за даними ТОВ

Проведений горизонтальний аналіз рахунку 26 «Готова продукція» показав, що собівартість готової продукції зросла на 22,81%, у грошовому виразі на 224835736 грн. у порівнянні з 2019 роком. Причиною такого росту є збільшення прямих матеріальних витрат на 23,21%, приріст або зменшення витрат інших статей не справляє значного впливу на зміну собівартості.

**Таблиця 3. Горизонтальний аналіз рахунку 26 «Готова продукція» за
2019-2021 рр.**

Стаття витрат	2 019	2 020	2 021	Відхилення 2021 р. до 2019 р.	
				±	%
Амортизація ОЗ загальновиробничого призначення	707328	962462	1028693	321365	45,43
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього прир. середовища	871	11474	7198	6327	726,37
Внески на соціальні заходи (ЗВЗ)	1510580	1791396	2053094	542514	35,91
Добові витрати	22354	9347	3186	-19168	-85,75
Затрати електроенергії, газу та водопостачання	4335278	4415535	5384397	1049119	24,20
Затрати МШП (спецодяг, інструмент)	698002	509039	543007	-154994	-22,21
Затрати на обслуговування виробничого процесу	61744	25510	60452	-1292	-2,09
Затрати на оплату праці (ЗВЗ)	7198039	8470414	9893129	2695091	37,44
Затрати на оплату службових відряджень	43421	12706	1714	-41707	-96,05
Затрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	86460	89668	152851	66390	76,79
Затрати на страхування (ЗВЗ) і експортної оцінки майна	90289	-	-	-	-
Затрати на утримання, експлуатацію й ремонт, оперативну оренду ОЗ	1756676	2221543	1860399	103723	5,90
Зворотні відходи (зменшують вартість прямих матеріальних виробничих витрат)	231	555	-	-	-
Інші загальновиробничі витрати;	42327	633279	1627297	1584970	3744,56
Навчання, підвищення кваліфікації, семінари	20015	110553	148500	128485	641,94
Оренда майна, обладнання	3857635	-2398		- 3857635	-
Періодична підписка на газети та журнали	1736	1166	6980	5244	302,11
ПММ на обслуговування загальновиробничого транспорту	420804	516966	739303	318499	75,69
Податки, збори, інші обов'язкові платежі	21 071	32 820	25 495	4424	21,00
Поліпшення й ремонт ОЗ загальновиробничого призначення (ЗВЗ)	47436	-	-	-	-
Послуги зв'язку, пошти та інтернету	6128	4892	5584	-544	-8,88
Послуги пожежної та охоронної сигналізації	35578	34588	40255	4677	13,15
Послуги страхування та експортної оцінки ОЗ, ІНМА (ЗВЗ)	815086	9895	12925	-802160	-98,41
Прямі виробничі витрати на оплату праці	3728343	4180537	4541114	812771	21,80
Прямі виробничі витрати: внески на соціальні заходи	786954	887754	970835	183881	23,37
Прямі матеріальні виробничі витрати крім зворотних відходів	9577920 55	10021826 91	1180094 317	2223022 62	23,21
Санітарно-гігієнічні дослідження	1729	3126	1253	-476	-27,52
Транспортно-експедиційні витрати	1047159	729 193	930405	-116754	-11,15
Утилізація та вивіз сміття	102068	56364	145573	43504	42,62
Підсумок	9856415 75	10282486 50	1210477 311	2248357 36	22,81

Джерело: складено за даними ТОВ

**Таблиця 4. Вертикальний аналіз рахунку 26 «Готова продукція» за
2019-2021 рр., %**

Стаття витрат	2 019	2 020	2 021
Амортизація ОЗ загальновиробничого призначення	0,07	0,09	0,08
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	0,00	0,00	0,00
Внески на соціальні заходи (ЗВЗ)	0,15	0,17	0,17
Допоміжна сировина та матеріали	0,04	0,03	0,02
Затрати електроенергії, газу та водопостачання	0,44	0,43	0,44
Затрати МШП (спецодяг, інструмент)	0,07	0,05	0,04
Затрати на оплату праці (ЗВЗ)	0,73	0,82	0,82
Затрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	0,01	0,01	0,01
Затрати на утримання, експлуатацію й ремонт, оперативну оренду ОЗ, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	0,18	0,22	0,15
Інші загальновиробничі витрати;	0,00	0,06	0,13
Навчання, підвищення кваліфікації, семінари	0,00	0,01	0,01
Оренда майна, обладнання	0,39	0,00	0,00
ПММ на обслуговування загальновиробничого транспорту	0,04	0,05	0,06
Послуги страхування та експортної оцінки ОЗ, ІНМА (ЗВЗ)	0,08	0,00	0,00
Прямі виробничі витрати на оплату праці	0,38	0,41	0,38
Прямі виробничі витрати: внески на соціальні заходи	0,08	0,09	0,08
Прямі матеріальні виробничі витрати крім зворотних відходів	97,17	97,47	97,49
Транспортно-експедиційні витрати	0,11	0,07	0,08
Утилізація та вивіз сміття	0,01	0,01	0,01
Загальна сума	100,00	100,00	100,00

Джерело: складено за даними ТОВ

Ситуація з відсотковим співвідношенням статей обліку рахунку 26 «Готова продукція» схожа з співвідношенням витрат на створення напівфабрикатів. Найбільша стаття витрат, яка займала у 2019 році 97,17% собівартості - прямі матеріальні витрати, у 2020 році питома вага цієї статті зросла на 0,02%, аналогічний приріст був у 2021 році.

Проаналізувавши статті витрат на створення напівфабрикатів та створення готової продукції можна зробити висновок про високу кореляцію собівартості та прямих матеріальних витрат, крім зворотних відходів. Так як прямі матеріальні витрати займають більше 90% вартості продукції, то потрібно приділяти значну увагу контролю матеріалів. Для зменшення собівартості потрібно насамперед скоротити зворотні відходи сировини, досягнути чого можна завдяки покращенню технології обробки металу. Також важливо

купувати матеріали за нижчими цінами, для економії коштів.

Для визначення порядку розподілу статей витрат на готову продукцію було проаналізовано собівартість листа оцинкованого товщиною 0,43 мм за 3 місяці (табл. 5). Розподіл вартості розраховано програмою «1С: Підприємство», налаштованої відповідно специфіки виробництва. Перелік та склад статей, що формують собівартість, розраховується автоматично розподілом загальновиробничих витрат, бухгалтер вибирає лише тип сталі та специфікацію.

Таблиця 5. Статті витрат сталі оцинкованої товщиною 43 мм за 2 квартал 2021 року, грн

Стаття витрат	Квітень	Травень	Червень
Амортизація ОЗ загальновиробничого призначення	15 411	18 407	14 379
Витрати на охорону праці, техніку безпеки	-	-	2 145
Внески на соціальні заходи (ЗВЗ)	46 276	59 327	47 601
Добові витрати		27	21
Допоміжна сировина та матеріали	3 009	2 715	1 642
Затрати електроенергії, газу та водопостачання	119 880	102 123	88 142
Затрати МШП (спецодяг, інструмент)	9 402	15 799	14 216
Затрати на обслуговування виробничого процесу	-	2 846	3 037
Затрати на оплату праці (ЗВЗ)	221 806	283 749	228 551
Затрати на оплату службових відряджень		22	20
Затрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	1 843	2 445	2 041
Затрати на утримання, експлуатацію й ремонт, оперативну оренду ОЗ, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	19 614	46 744	49 126
Зворотні відходи (давальницькі)	-117 850	-113 320	-239 960
Зворотні відходи (зменшують вартість прямих матеріальних виробничих витрат)	-40 350	-223 315	-177 740
Інші загальновиробничі витрати	37 912	51 284	47 745
Навчання, підвищення кваліфікації, семінари	14 264	46	36
Періодична підписка на газети та журнали в т.ч. електр. версії	169	197	154
ПММ на обслуговування загальновиробничого транспорту	16 774	20 026	18 616
Податки, збори, інші обов'язкові платежі	-	-	1 933
Послуги зв'язку, пошти та інтернету	167	156	131
Послуги пожежної та охоронної сигналізації	935	1 609	852

Продовження таблиці 5.

Стаття витрат	Квітень	Травень	Червень
Послуги страхування та експортної оцінки ОЗ, ІНМА (ЗВЗ)	254	296	320
Прямі виробничі витрати на оплату праці	43 933	71 992	88 375
Прямі виробничі витрати: внески на соціальні заходи	9 562	15 626	19 205
Прямі матеріальні виробничі витрати, крім зворотних відходів, в тому числі:	5 323 489	16 056 110	14 106 945
Passerite 225w	12 370	21 877	27 591
Азот рідкий 1 сорту	48 969	88 577	127 149
Алюміній	15 579	25 207	43 454
Вода	659	1 983	6 851
Водень газоподібний реципієнт	47 722	79 147	114 219
Газ	161 193	267 123	412 730
Електроенергія	72 510	137 886	171 189
Мастило	-	1 742	3 735
Свинець С2 чушка	3 318	5 495	3 633
Сталь 0,41*1250	-	-	284 182
Сталь 0,415*1250	2 624 154	11 508 631	8 003 694
Стічні води	50	152	527
Цинк	2 336 964	3 918 291	4 907 990
Санітарно-гігієнічні дослідження	13	74	23
Транспортно-експедиційні витрати	12 480	7 653	45 739
Утилізація та вивіз сміття	4 586	7 632	4 439
Загальна сума	5 743 578	16 430 271	14 367 734

Джерело: складено автором на основі документації підприємства

Як видно, найбільшими статтями витрат є витрати на сталь та на цинк, сумарно ці дві статті займали у 2021 році 86,4% собівартості.

Запропонована Г.Норд [8] послідовність етапів оцінки облікової політики для цілей економічного аналізу показує взаємозв'язки між системами бухгалтерського обліку та економічного аналізу та в певній мірі дозволяє уникнути суб'єктивного впливу на поведінку витрат, або ж врахувати його при аналітичній оцінці для формування релевантної обліково-аналітичної інформації для цілей управління.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Таким чином, проведене дослідження підтверджує тісний взаємозв'язок між системами бухгалтерського обліку та економічного аналізу виробництва готової продукції промислового підприємства і дозволяє встановити двосторонню інформаційно-

комбінаційну взаємодію в системі управління виробничими витратами великих промислових підприємств. Аналіз статей витрат на створення напівфабрикатів та готової продукції дає змогу зробити висновок про високу кореляцію собівартості та прямих матеріальних витрат, крім зворотних відходів. Так як прямі матеріальні витрати займають більше 90% вартості продукції, то потрібно приділяти значну увагу контролю матеріалів. Для зменшення собівартості потрібно, насамперед, скоротити зворотні відходи сировини, досягнути чого можна завдяки покращенню технології обробки металу. Також важливо диверсифікувати шляхи закупівлі матеріалів з метою зниження закупівельних цін.

Література

1. Ілляшенко К.В. Значення економічного аналізу в інформаційному забезпеченні функціонування сучасного підприємства. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 2(4). С. 105-110.

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV, зі змінами від 10.08.2022 р. №2435-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

3. Витрати: Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318, зі змінами від 03.11.2020 р. № z1020-20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.

4. Запаси: Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246, зі змінами від 03.11.2020 р. № z1020-20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 р., у редакції 09.12.2011 р. №1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>

6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 р., у редакції від 29.07.2022 р. №z0779-22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

7. ТОВ «Модуль-Україна»: офіц. сайт. URL: <http://module-ukraine.com/index.php>

8. Норд Г.Л., Фокін О.К. Взаємодія економічного аналізу та бухгалтерського обліку як основа зворотного зв'язку. *Ефективна економіка*. 2017. №11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7242>

References

1. Illiashenko, K.V. (2013), “The value of economic analysis in the information provision of the functioning of a modern enterprise”, *Zbirnyk naukovykh prats' Tavrijs'koho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky)*, vol. 2(4). pp. 105-110.

2. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine “About accounting and financial reporting in Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Accessed 12 January 2023).

3. Ministry of Finance of Ukraine (1999), “Expenses: National Accounting Regulation (standard) 16”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (Accessed 16 January 2023).

4. Ministry of Finance of Ukraine (1999), “Reserves: National Accounting Regulation (standard) 9”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (Accessed 12 January 2023).

5. Ministry of Finance of Ukraine (1999), “Plan of accounts of accounting of assets, capital, liabilities and economic operations of enterprises and organizations”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (Accessed 20 January 2023).

6. Ministry of Finance of Ukraine (1999), “Instructions on the application of the Plan of accounts for the accounting of assets, capital, liabilities and economic operations of enterprises and organizations”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (Accessed 10 January 2023).

7. Modul-Ukraine LLC: official website (2023), available at: <http://module-ukraine.com/index.php> (Accessed 22 January 2023).

8. Nord, H.L. and Fokin, O.K. (2017), “Interaction of economic analysis and accounting as a basis for feedback”, *Efektivna ekonomika*, [Online], vol . 11, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7242> (Accessed 17 January 2023).

Стаття надійшла до редакції 25.02.2023 р.