**Зміст**

Вступ

Розділ 1. Економічна суть та загальна характеристика витрат на виробництво

1.1 Значення витрат та їх класифікація

1.2 Основні завдання і принципи обліку затрат на виробництво

1.3 Особливості формування собівартості продукції

Розділ 2. Бухгалтерський облік прямих витрат

2.1 Облік матеріальних витрат

2.2 Особливості обліку трудових витрат

2.3 Методи обліку затрат на виробництво

Розділ 3. Методика аналізу і контролю прямих витрат

3.1 Аналіз матеріальних витрат

3.2 Аналіз витрат на оплату праці

3.3 Зниження собівартості продукції і підвищення ефективності виробництва

3.4 Методика контролю прямих витрат на виробництво

Висновки і пропозиції

Список використаних джерел

**Вступ**

Найбільш важливе питання в системі бухгалтерського обліку є організація виробничого обліку і, перш за все, розрахунок витрат на виробництво кожного виду продукції, яка випускається і їх співставленні з плановою, чи нормативною собівартістю.

В умовах ринкових відносин облік затрат – є одним з найважливіших інструментів управління даними підприємствами.

Необхідність обліку затрат зростає по мірі того, як ускладнюється господарська діяльність підприємства і зростають потреби у підвищенні рентабельності.

Всі фірми, в тому числі і ВАТ «Ватра» щоб втриматись на сучасному ринку постали перед фактом обов’язкового зниження собівартості продукції і одержання максимального прибутку. Цього можна досягти, якщо ввести суворий контроль і аналізувати чіткий облік прямих затрат, оскільки їх частка в собівартості продукції найважливіша.

Слід зазначити, що прямі витрати – це витрати матеріальних ресурсів, які включаються у собівартість прямим шляхом.

Питома вага їх на ВАТ «Ватра» складає 79-82%. Якщо облік прямих витрат зробити більш оперативним, це дасть можливість впливати на більшу частку витрат , а отже зменшувати їх, цим самим збільшувати прибуток.

Метою даної дипломної роботи є висвітлення проблем і завдань сучасного обліку прямих витрат і визначення перспективи його вдосконалення.

Зокрема, в роботі розкриті наступні питання:

* завдання і принципи обліку витрат на виробництво;
* класифікація затрат за економічними елементами і статтями калькуляції;
* облік матеріальних витрат ;
* облік трудових витрат;
* методи обліку затрат на виробництво;
* аналіз матеріальних і трудових витрат;
* шляхи зниження собівартості продукції.

Джерелами написання даної роботи послужили: Закон України «Про систему оподаткування», Закон України “Про облік і звітність в Україні”, типове положення з планування, обліку, калькулювання (робіт, послуг) у промисловості, фактичні і планові дані АТ «Ватра».

Методами виконання дипломної роботи були: монографічний, метод проявлення і графічний метод

**Розділ 1. Економічна суть та характеристика витрат на виробництво**

**1.1 Значення витрат та їх класифікація**

У відповідності до основних положень про склад витрат виробництва і формування фінансових ресурсів на підприємствах і в організаціях України , затверджених постановою Кабінету міністрів України (КМУ), передбачено групування витрат, що включаються до собівартості продукції за двома ознаками:

а) за економічними елементами;

б) за статтями калькуляції.

Елементи витрат – це відносно однорідний вид витрат, який характеризує використану форму речовини та сил природи.

Витрати, які включаються до собівартості продукції, групуються відповідно до їх економічного змісту за наступними елементами: [20, с.31]

1. Матеріальні витрати (за виключенням з собівартості зворотних відходів);
2. Витрати на оплату праці;
3. Відрахування на соціальні заходи;
4. Амортизація основних засобів;
5. Інші витрат, тобто вартість матеріальних ресурсів, які включаються до собівартості продукції за ціною їх придбання для урахування податку на додаткову вартість, за винятком випадків, коли це передбачено законодавчими актами, націнок або надбавок, комісійних винагород, сплачених постачальницькими і зовнішньоекономічними організаціями; вартості послуг товарних бірж, включаючи брокерські послуги, витрат на транспортування, зберігання та доставку, які здійснюються сторонніми організаціями.

Витрати, пов’язані з транспортною доставкою (в тому числі вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів і персоналу підприємства, включаються до відповідних елементів (втрати на оплату праці, амортизація, матеріальні витрати).

Класифікація витрат на виробництво за елементами, ми вважаємо використовується з метою:

* визначення розміру оподаткованого прибутку;
* визначення суми національного доходу держави;
* планування витрат (складання кошторисів);
* розрахунок різних економічних показників (матеріальності, трудомісткості, структури витрат на виробництво).

Облік витрат на виробництво за економічними елементами дає змогу визначити, що саме витрачається на виробництво продукції ї на яку суму. За економічними елементами складається кошторис витрат у грошовому вираженні.

Ця класифікація дає відповідь на питання, що втрачено на виробництво, але не дає відповіді, з якою метою зроблені витрати. Тому ця класифікація, хоча і має певне значення в економічній роботі, вона повинна доповнюватись класифікацією витрат на виробництво за статтями калькуляції.

Витрати, пов’язані з виробництвом і збутом продукції (робіт, послуг), при плануванні обліку і калькуляції собівартості продукції ґрунтуються за статтями з урахуванням галузевих особливостей і структури виробництва.

Групування витрат за статтями повинно забезпечувати відокремлення тих витрат, які пов’язані з виробництвом окремих видів продукції і можуть прямо включатись до їх собівартості, а також тих, що збираються протягом місяця на окремих рахунках бухгалтерського обліку, а в кінці місяця розподіляються між окремими видами продукції пропорційно певній базі (заробітній платі, нормативним ставкам, вартості перероблених матеріалів, тощо). З метою забезпечення єдності в плануванні і обліку витрат на виробництво та їх співставленні на інших підприємствах використовується групування витрат за статтями калькуляції.

Калькуляція – це обчислення собівартості одиниці продукції (товарів, послуг) або виконані роботи за встановленою номенклатурою затрат з урахуванням місця їх виникнення і призначення. [15, с. 124]

Калькуляції складаються за даними бухгалтерського обліку затрат на виробництво за такими статтями:

1. сировина та матеріали;
2. покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру;
3. паливо та енергія на технологічні цілі.
4. зворотні відходи;
5. основна заробітна плата;
6. додаткова заробітна плата;
7. відрахування на соціальне страхування;
8. витрати, пов’язані з підготовкою та освоєння виробництва продукції;
9. відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення та інші спеціальні витрати;
10. витрати на утримання і експлуатацію обладнання;
11. загальновиробничі витрати (рах. 91 “Загальновиробничі витрати”) поділяються на постійні та змінні.

Змінні – це обслуговування та управління виробництвом, що змінюються прямолінійно до зміни об’єму діяльності. Змінні загальновиробничі розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (заробітної плати ,обсягу діяльності) виходячи з фактичного потужності звітного періоду.

Постійні – це витрати на обслуговування управління виробництвом, що залишаються не змінними, або майже не змінними при зміні обсягів діяльності.

На відміну від класифікації витрат за економічними елементами, класифікація витрат за статтями більш складна.

Кожна з статей носить комплексний характер (за виключенням – основна заробітна плата виробничих робітників і відрахування на соціальні заходи).

Навіть стаття “сировина і матеріали” включає в себе крім елемента “матеріали” і інші елементи (заробітна плата за вантажно-розвантажувальні роботи, витрати, пов’язані з оприбуткуванням матеріалів, амортизація техніки).

Більшість статей калькуляції носить комплексний характер через те, що вони містять у своєму складі різні елементи витрат.

Комплексними статтями витрат є витрати на підготовку і освоєння виробництва, загальновиробничі витрати, адміністративні, витрати внаслідок технічно неминучого браку, інші витрати операційної діяльності.

Для контролю за комплексними витратами відкриваються відповідні рахунки бухгалтерського обліку, а в кінці місяця розподіляються між окремими видами продукції.

По кожні комплексній статті розробляються кошториси за місяць, чи квартал і зіставляються кошторисні і фактичні дані про витрати по тій, чи іншій статті. На підставі відхилень від кошторисних даних роблять висновок про рівень контролю за дотриманням кошторису.

Витрати підприємства за своїм характером різні. Вони можуть бути пов’язані з виробничим процесом безпосередньо, або можуть бути з ним не пов’язані, але з точки зору суспільних потреб є обов’язковими, тобто неминучими.

Разом з тим, слід відмітити, виробничі підприємства можуть займатися не тільки виробництвом та збутом продукції, але і рядом інших видів діяльності, підготовку кадрів, науково-дослідні та інші потреби своїх працівників.

Вся ця діяльність пов’язана з використанням різних речовин та сил природи, тобто пов’язана з витратами.

Для правильного обліку витрат і обчислення собівартості кожного виробництва важливого значення набуває класифікація виробничих витрат:

1. За єдністю складу витрати поділяються на:

а) одноелементні - складаються з одного елемента витрат;

б) комплексні-складаються з кількох економічних показників.

1. Щодо технічного процесу:

а) основні - пов’язані з технологічним процесом виробництва продукції;

б) накладні - пов’язані з організацією, обслуговуванням і управлінням виробництвом.

1. За участю у виробничому процесі:

а) виробничі - пов’язані з виготовленням продукції;

б) позавиробничі - пов’язані з реалізацією продукції.

1. За доцільністю витрачення:

а) продуктивні-передбачені технологією і організацією виробництва;

б) непродуктивні – не обов’язкові, які виникають в результаті певних недоліків в організації виробництва, порушенні технологічного процесу.

1. Щодо обсягу виробництва:

а) змінні – витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягів виробництва;

б) умовно-постійні – витрати, які не залежать від зміни обсягів виробництва.

1. За періодичністю виникнення:

а) поточні – витрати, пов’язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду;

б) одночасні – витрати, які виникають не періодично, у міру необхідності їх у виробництві.

1. За місцем виникнення витрати групуються по підрозділах підприємства (цехах, службах, відділах).
2. За економічним змістом витрати поділяються на витрати живої і уречевленої праці. До витрат живої праці належать витрати на оплату праці, нарахування соціального страхування на заробітну плату. До витрат уречевленої праці відносять вартість використаних у процесі виробництва оборотних і основних засобів
3. За способом віднесення на собівартість окремих видів продукції витрати поділяють на:

а) непрямі-належать до двох і більше видів продукції;

б) прямі-належать до одного виду продукції (сировини, основних матеріалів, покупних виробів, напівфабрикатів), які можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості. Прямі витрати – це суто індивідуальні витрати. Вони залежать від особливостей технології, організації, виду продукції, конкретного виробництва. До прямих витрат належать затрати на сировину і матеріали, паливо і енергію на технологічні цілі, основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників, відрахування на соціальні заходи.

Більшість основних затрат є прямими. В загальному, прямі витрати можна поділити на прямі матеріальні і прямі трудові.

Майже у всіх виробництвах місце та вага прямих витрат у собівартості продукції дуже значні. Прямі затрати включаються в собівартість продукції бухгалтерськими записами:

Дт 23 “Виробництво”

Кт 66 “Розрахунки з оплати праці”, 65 “Розрахунки зі страхування”.

Аналітичний облік виробничих затрат ведеться по картках, вільних аркушах, книжках. Облік здійснюється по кожному об’єкту: залишок незавершеного виробництва на початок місяця, витрати за місяць і залишок незавершеного виробництва на кінець місяця.

Слід відмітити, що організація синтетичного і аналітичного бухгалтерського обліку витрат на виробництво може бути успішною, коли головний бухгалтер розробить проект організації обліку, в якому чітко вказується, за якими ознаками побудований синтетичний і аналітичний облік та чітко описано метод збору інформації про витрати і формування собівартості продукції. Класифікація витрат потрібна для ціноутворення: для визначення собівартості продукції, тобто локальних витрат. Важливого значення класифікація витрат набуває в управлінні і, перш за все, для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління.

**1.2 Основні завдання і принципи обліку затрат на виробництво**

При побудові обліку витрат на виробництво за основу слід приймати змістовну характеристику виробництва, як суспільного явища.

Процес виробництва являє собою процес поєднання живої праці з засобами виробництва. Так як цей процес відбувається безперервно, то він вимагає і безперервних затрат засобів праці і предметів праці.

Використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи для виготовлення нового продукту праці формують таке поняття як “витрати”.

Витрати – це виражені в грошовій формі затрати, обумовлені витрачанням різних видів економічних ресурсів (сировини, матеріалів, праці, основних засобів) в процесі виробництва [20.с.13].

Також використовують поняття затрати. Затрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировина, матеріали і засоби праці, будівельні споруди, машини у формі амортизації), що переносять свою вартість на заново створений продукт [28,с.170].

В зарубіжній літературі поняття “затрат” часто поєднують з поняттям “витрат”.

Вартість затрат є складовою частиною вартості продукції.

Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття собівартості.

Собівартість – це грошовий вираз безпосередні витрат підприємства, пов’язаних з виробництвом і реалізацією продукції, виконаних робіт і наданих послуг.[20, с. 438]

Витрати виробництва – це сукупність затрат праці на виробництво продукції, які утворюють її вартість, а собівартість продукції складає частину цієї вартості (c+v).

В умовах товарного виробництва витрати виробництва виступають у вартісній, грошовій формі. Загальні витрати на виробництво становлять вартість виробничого товару.

Витрати виробництва (ціна витрат) – ціна витрати виробництва по змісту ціни виробництва (c+v+p).

Ціна виробництва (ціна витрат) – ціна, яка необхідна, щоб товар поступав на ринок. На практиці порад з терміном “витрати виробництва” використовують поняття “затрати на виробництво”.

Затрати на виробництво відрізняються від витрат виробництва не тільки практично, але й теоретично [28,.с.14]. Затрати на виробництво мають відношення до процесу виробництва в загальному, не залежно від його закінчення і характеру зв’язку затрат з виробничою продукцією [10,с.50] Витрати виробництва, як і собівартість означають завершення виробничого процесу.

Витрати виробництва і собівартість продукції виражають ту частину витрат, яка відноситься до готової продукції. В той же час, витрати виробництва і особливості – різні рівні абстракції.

Витрати на виробництво як на макрорівні, так і на мікрорівні повинні мати однакові утримання і тому зміна величини витрат виробництва безпосередньо впливає на їх рівень.

Останнім часом виникає думка про те, що склад собівартості повинен вирівнюватись: чим вищий рівень виробництва і управління, тим більше затрат повинно включатись в собівартість.

Тому в собівартість, в першу чергу, слід включити затрати, які за своїм економічним змістом є витратами виробництва. Сукупність витрат суспільства на виробництво продукції визначається із своєї вартості продукції.

Витрати виробництва на рівні підприємства є частиною суспільних витрат виробництва (Рис. 1.1.).

Від суспільних витрат слід відрізняти собівартість продукту, яка у вартісному вираженні відображає лише ті витрати, які робить конкретна господарська система: підприємство, цех, бригада.

В умовах ринкових відносин витрати виробництва дорівнюють вартості виготовленого продукту. Вони є сумою вартості витрачених на виробництво продукту засобів виробництва.

Ринкові відносини визначають важливе знання показника собівартості, як економічної категорії. Цей показник є одним з найбільш важливих в управлінні економічними параметрами господарства. В цьому показникові знаходять відображення зростання продуктивності праці, економія ресурсів, науково-технічний прогрес. Це один з найбільш важливих інструментів ведення господарства.


# ***Рис. 1.1. Розподіл суспільних витрат.***

Визначення собівартості в економічній літературі прийнято називати “калькулюванням”. Собівартість характеризує всі сторони виробничої діяльності господарської ланки. Також вона тісно пов’язана з рівнем цін на використання сировини і матеріалів, палива, енергії, з рівнем цін на випущену продукцію [31,с.86].

Собівартість продукції – системний показник, який характеризує всі сторони діяльності виробничих підприємств і, в кінцевому рахунку, результати їх роботи, відображає не тільки процеси виробництва, а й процеси розподілу продукції. Головна функція собівартості – це встановлення затрат на виробництво. [16, с.256]

Собівартість відображає виробничі відносини на підприємстві, а також відображає в грошовій формі частину суспільних витрат і включає величину затрат на витрачені матеріали, заробітну плату, паливо, енергію, знос основних засобів. Значення показника собівартості в управлінні господарством дозволяє визначити цільову функцію (мету) обліку витрат виробництва (Рис.1.2.).

Процес перетворення речовин і сил природи у новий продукт праці

Новий готовий продукт праці

Речовини та сили

Що було витрачено

Де було витрачено

Для чого було витрачено

Як проходив процес витрат

На що було витрачено речовини і сили природи

Вивчення характеристики процесу перетворення речовин та сил природи в новий продукт праці

Вивчення характеристики складу ресурсів (речовини та сили)

Вивчення характеристики нового продукту

За натуральними показниками

За вартісними показниками

В межах норми (плану, квот)

Які відхиляються від норми (плану, квот)

***Рис. 1.2. Цільова функція бухгалтерського обліку витрат на виробництво.***

З цього випливає, що з даних бухгалтерського обліку повинно бути видно: скільки, яких ресурсів було витрачено на виробництво, їх натуральні та вартісні параметри, характеристика перетворення речовини та сил природи у новий продукт праці, кількісні і вартісні характеристики нового продукту праці.

Не зважаючи на різноманітність видів схем виготовлення продукції, облік затрат на виробництво і на складних промислових підприємствах можна подати як процес, який, на нашу думку, складається з наступних етапів:

* облік формування елементів затрат за центрами первинного використання ресурсів виробництва (речовин і сил природи) і за ознаками (прямі, або непрямі затрати);
* облік розподілу та перерозподілу елементів затрат за напрямками у відповідності до особливостей технології та організації виробництва;
* зведення затрат за проміжними та кінцевими центрами витрат;
* облік визначення сукупної собівартості продукції;
* облік собівартості окремих видів продукції;
* облік одиниць виміру окремих видів продукції.

Облік затрат на виробництво потрібен для визначення суспільних затрат і одержаних результатів. Його дані використовуються в рахунках національного доходу, величини чистої продукції, при співставленні міжгалузевих балансів.

До витрат виробництва, які включаються в собівартість продукції, належать витрати:

* пов’язані з освоєнням виробництва продукції;
* безпосередньо пов’язані з виробництвом продукції, обумовлені технологією і організацією виробництва, включаючи витрати по контролю за виробничими процесами та якістю продукції, що випускається;
* пов’язані з використанням природної сировини;
* пов’язані з удосконаленням технології і організації виробництва, підвищенням якості продукції та інших її експлуатаційних властивостей, які здійснюються в ході виробничого процесу;
* пов’язані з винахідництвом та раціоналізацію;
* по обслуговуванню виробничого процесу;
* по забезпеченню нормальних умов праці і техніки безпеки;
* пов’язані з утриманням і експлуатацією фондів природного призначення;
* пов’язані з підготовкою і перепідготовкою кадрів;
* пов’язані з передбаченим чинним законодавством України, набором робочої сили з урахуванням втрат на оплату випускникам середніх професійно-технічних училищ і молодим фахівцям, які закінчили вищий навчальний заклад, вартості проїзду до місця роботи;
* додаткові витрати, пов’язані з виконанням робіт вахтовим методом;
* по перевезенню працівників до місця роботи і в зворотному напрямку за невідпрацьований на виробництві час (оплата щорічних відпусток, компенсація за не використану відпустку);
* відрахування на державне соціальне страхування і до фондів: Пенсійного, для здійснення заходів по ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи (соціального захисту населення);
* на обов’язкове страхування майна підприємства в складі виробничих основних фондів і окремих категорій працівників, передбачених діючим законодавством;
* оплата послуг банків і кредитно-фінансових установ;
* витрати на гарантійне обслуговування та ремонт виробів, на які встановлені гарантійні строки служби;
* витрати, пов’язані із збутом продукції;
* витрати на утримання приміщень, які надаються безкоштовно підприємствам громадського харчування, або використовуються підприємством самостійно для обслуговування трудових колективів, включаючи амортизаційні відрахування, витрати на освітлення, опалення, водопостачання;
* витрати на відшкодування основних виробничих фондів у вигляді амортизаційних відрахувань на їх повне відновлення і капітальний ремонт;
* витрати на оплату основної і та додаткової заробітної плати;
* податки, збори та інші обов’язкові платежі, передбачені законодавством України (відрахування на ремонт і утримання автомобільних шляхів тощо).

Всі ці витрати відносяться на собівартість продукції.

В собівартість продукції не включається:

* затрати і витрати, які відносяться на рахунок фінансових результатів діяльності підприємства (нестачі понад норми відповідного природного убутку, збитки по операціях з тарою, економічні санкції, штрафи, пені неустойки);
* витрати, які здійснюються за рахунок прибутків, залишених в розпорядженні підприємства (затрати на фінансування науково-дослідницьких проектів і технологічних робіт, затрати капітального будівництва нових об’єктів, на функціонування приросту оборотних засобів).

Облік витрат на виробництво є однією з найважливіших ділянок в роботі бухгалтерії.

Положення (стандарти)бухгалтерського обліку 16 “Витрати” визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про підприємства та їх розкриття у (бухгалтерській) фінансовій звітності.

Витрати відображають в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів, або збільшенням зобов’язань.

Облік затрат на виробництво базується за наступним принципом:

1. Облік затрат здійснюється на основі відповідних документів, які підтверджують здійснення цих витрат;
2. Облік затрат ведеться по періодах їх здійснення незалежно від часу оплати витрат;
3. Перелік витрат, які відносяться до процесу виробництва, регламентуються певним нормативом – Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Перед обліком витрат на виробництво поставлені такі важливі завдання:[45, с.28]

1. постійний контроль за правилами і нормативами використання сировини, матеріалів, палива, електроенергії, витрат на оплату праці, а також витрат на обслуговування виробництва і управління;
2. встановлення непродуктивних витрат і витрат у виробництві з метою попередження їх виникнення;
3. зведення затрат по місцях їх виникнення ї в цілому по підприємстві;
4. правильне розмежування затрат між незавершеним виробництвом і готовою продукцією.
5. своєчасне і точне визначення і віднесення фактичних витрат, пов’язаних з виробництвом продукції;
6. вірогідне відображення і визначення фактичної собівартості виготовленої продукції;

На кінець можна сказати, що одним з основних завдань обліку витрат на виробництво є визначення фактичної суми витрат на виробництво по елементах і статтях затрат та здійснення контролю за виконанням плану по зниженню собівартості. Для цього потрібно своєчасний і точний облік цих виробничих затрат, який забезпечував би правильне віднесення їх на відповідні види виробів. Інвентарний поточний облік витрат по місцях виникнення затрат, повсякденне виявлення відхилень від встановлених норм, причин і винуватців цих відхилень, повинен задовольняти вимоги оперативного управління виробництвом.

**1.3 Особливості формування собівартості продукції**

Відкрите акціонерне товариство “Ватра” - комплекс механізованих і автоматизованих виробництв, які забезпечують вагому кількість випущених світильників для промислових та побутових приміщень.

Основною продукцією ВАТ “Ватра” - є широка гама світильних приладів для освітлення промислових будівель, шахт, об’єктів, а також спортивних та культурно-масових заходів, вулиці міст, сіл, адміністративних і теплових приміщень.

На сьогоднішній день ВАТ “Ватра” виробляє більше 70 різновидів промислових, або культурно-побутових світильників, майже 100 типорозмірів пускорегулюючих апаратів.

Основні мотиви ВАТ “Ватра”- одержання прибутку. Станом на 2001 рік він складав 2670 тис. Грн. Ця мета досягається лише тоді, коли продукція, яку виробляє ВАТ “Ватра”, буде повністю задовольняти потреби юридичних і фізичних осіб за якісними характеристиками. Дане підприємство, не зважаючи на глибоку економічну кризу охопило всі сфери діяльності в Україні, зберегло обсяги виробництва в порівнянні з 1999 р. на 100,1% (таблиця 1.1.)

Щоб досягти високих доходів спеціалісти “Ватри” домоглися високого дизайну продукції, знижуючи енергозатрати, трудомісткість, значно розвинули служби маркетингу.

**Таблиця 1.1.**

***Результати виробничої діяльності на ВАТ ”Ватра” за 1999р.***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2001 р. | 2000 р. | В % 99 |
| 1.Обсяг виробництваа) у порівняльних цінах | 35832 | 35474 | 100,1 |
| 2. Прибуток | 2670 | 2320 | 115 |
| 3.Собівартість продукції | 33162 | 33154 | 100,0 |

Процес виробництва на ВАТ ”Ватра” включає в себе виготовлення окремих виробів, наступну їх обробку, збір у вузли, готові вироби. Складність виробничого процесу визначається кількістю виготовлених виробів, деталей, вузлів, вимагає точності їх виготовлення, розбіжностями і номенклатурою використаних матеріалів, рівнем і характером спеціалізації цехів, всього заваду.

Технологічний процес на ВАТ “Ватра” ділиться на окремі стадії: заготівельну, обробну і збиральну. На заготівельній стадії метал проходить обробку, його розрізають на заготовки і передають на теплу, холодну штампування. На цій стадії в ливарних цехах отримують різні відливки деталей. Всі відливки через склад заготовок, або з цеху виготовлення передаються на наступну обробку.

На обробній стадії заготовки підлягають механічній, термічній і гальванічній обробці, де в результаті чого отримують готові деталі. Після обробки деталі надходять на комплектуючі склади готових виробів. Звідси вони поступають на збір вузлів, деталей, всіх світильників. Після кожної стадії, крім останньої, отримують напівфабрикати (заготовки і готові деталі), які необхідні підприємству.

При цьому, поряд з обчисленням собівартості готових виробів виникає необхідність враховувати затрати і проводити калькуляцію собівартості окремих напівфабрикатів даного виробництва.

На побудову виробничого обліку і порядку нарахування фактичної собівартості готової продукції, впливає використання деталей і вузлів у виробах. В залежності від використання всі деталі і вузли, з яких збирають світильники, можуть поділятися на оригінальні, які використовуються для одного виробу і загальні, або уніфіковані, які використовуються при збиранні декількох видів продукції.

Затрати на оригінальних деталях можуть відноситися в момент їх виникнення на конкретний вид продукції. По загальних деталях і вузлах заздалегідь відомо їх подальше використання. При цьому витрати обліковуються окремо і калькулюють їх собівартість. Потім проходить списання вартості цих деталей і вузлів на ті вироби, в склад яких вони ввійшли.

ВАТ “Ватра” характеризується довгим виробничим циклом, де проміжок часу від моменту запуску матеріалів у виробництво і здавання готової продукції на склад вираховується місяцями. Для нормальної і ритмічної роботи необхідно мати постійні виробничі переділи у вигляді незакінченої обробки деталей і напівфабрикатів з різними ступенями готовності, це призводить до необхідності групувати затрати за місяць і розподіляти між готовою продукцією і залишками незавершеного виробництва.

Для ВАТ ”Ватра” характерне індивідуальне виробництво, в якому виготовляються одиночні екземпляри виробів. Для даного типу випущеної продукції при малому обсязі випуску окремих виробів, велика довгота виробничого циклу, яка призводить до росту незавершеного виробництва.

Норми витрат розробляються менш точно. Також на ВАТ ”Ватра” цехи спеціалізуються по технологічному принципу. При технологічній спеціалізації організовуються цехи: заготівельні (лиття, пресування), обробні (механічні, термічні, гальванічні, збиральні).

Для виготовлення світильників потрібні різні матеріали: метал, лаки, фарби та інші. Передача деталей та заготовок на наступну стадію обробки може проходити безпосередньо з цеху в цех, або через міжцехові склади напівфабрикатів.

Особливості технології організації виробництва на “Ватрі” визначається необхідністю групування затрат: за місцем їх виникнення –цехами, відділами, по видах продукції, замовленнях, по калькуляційних статтях витрат, економічних елементах затрат.

Важливого значення для організації виробництва набуває структура апарату управління підприємством.

На ВАТ “Ватра” вищим управлінським органом є загальні збори акціонерів, ревізійна комісія і правління призначається загальними зборами .

Виробнича структура ВАТ “Ватра” включає в себе виробничі підрозділи, їх спеціалізацію та розміщення залежить від розміру підприємства, складності випуску продукції. Структура і кількість апарату управління цехом також визначається масштабами та характером виробництва.

Основою формування структури “Ватри” є виробничий процес. Він являє собою сукупність основних і допоміжних операцій. Важливою структурною одиницею є виробничі заводи-підрозділи, які виконують визначну частину виробничого процесу (основного, допоміжного).

За характером своєї діяльності всі заводи ВАТ “Ватра” поділяються на основні і допоміжні.

Допоміжні заводи підготовлюють продукцію, характерну для даного підприємства.

Основні заводи випускають продукцію з використання напівфабрикатів виготовлених в допоміжних заводах. В свою чергу, основні заводи поділяються на завод “Ватра-металопласт”, завод “Ватра-світлоприлад”, завод “Ватра-посвіт”, завод “Ватра-аппарат”.

Завод “Ватра-металопласт” – здійснює відливку деталей з металу, пластмаси, механічну обробку, обробка і підготовка деталей до покриття для виробів культпобуту і світлотехніки. Деталі заводу “Металопласт” поступають на завод “Ватра-світлоприлад” і завод “Ватра-посвіт”, які виробляють вироби культпобуту і промислового призначення. Завод “Ватра-світлоприлад” включає в себе заготівельне і складальне виробництво, штампування, зварювання, механічну обробку деталей, їх покриття, складання світильників. Завод “Ватра-посвіт” включає дільницю обробки скла, покриття і складання виробів культурно-побутового призначення.

Отримані деталі від заводу “Ватра-металопласт” поступають на дільницю гальванопокриття, де їх покривають під нікель, цинк і мідь, лакують, шліфують, фарбують. Готові вироби відправляють на склад готової продукції.

Останнім самостійним підрозділом є завод “Ватра-аппарат”, який займається випуском пуско-регулюючих апаратів різної потужності. Також важливе значення займають допоміжні заводи. Серед них завод “Ватра-техмаш”; підприємство “Ватра-техсервіс” транспортний відділ, складальне господарство. Завод “Ватра-техмаш” здійснює проектування, виготовлення, оснащення інструменту, спеціального технічного обладнання.

У транспортному відділі здійснюється забезпечення транспортних перевезень вантажів всіх підрозділів акціонерного товариства.

У складальному господарстві відбувається забезпечення, зберігання і облік матеріальних ресурсів.

Важливим є підприємство “Ватра-техсервіс”, де відбувається організація і безпосереднє виконання комплексу робіт по ремонту, обслуговуванню і модернізації обладнання, тепло-електрового устаткування мереж, систем, охорона навколишнього середовища, ремонт будівель промислового і побутового призначення.

Завод “Ватра-техсервіс” включає ремонтно-механічне і ремонтно-енергетичне виробництво.

Ремонтно-механічне виробництво – обслуговування механічної частини обладнання і транспортних засобів.

В кошторис вартості витрат ремонтно-енергетичного виробництва включаються витрати власного виробництва, вартість покупної енергії. Витрати допоміжного виробництва ведуться по структурних підрозділах, по стаття калькуляції та кошторисах витрат.

На структуру підприємства, його заводи великий вплив мають різні виробничо-технічні і організаційні фактори, важливими з яких, на нашу думку, є:

1). галузева приналежність підприємства;

2). масштаб виробництва;

3). тип виробництва і рівень спеціалізації;

4). рівень механізації, автоматизації виробництва.

ВАТ ”Ватра” в процесі своєї діяльності здійснює матеріальні і грошові затрати на розширення основних фондів і оборотних засобів виробництва і реалізацію продукції.

Найбільш питому вагу на ВАТ “Ватра” займають витрати на виробництво – 33162 тис. грн.

Витрати на виробництво – це затрати уречевленої праці підприємства на виробництво і збут продукції.

Затрати на виробництво складаються із грошового вираження затрат, пов’язаних з використанням сировини, матеріалів, палива, енергії.

Також велику частині на підприємстві ВАТ “Ватра” займають прямі витрати – це ті, які включають в собівартість продукції прямим шляхом (Рис.1.3.).

***Рис.1.3. Питома вага матеріальних витрат на ВАТ “Ватра”***

Узагальнюючи це питання, можна сказати, що облік прямих витрат потрібно зробити оперативним. Це дасть можливість впливати на витрати, збільшуючи при цьому прибуток, конкурентноздатність, зменшуючи собівартість продукції.

Велике значення також має використання комп’ютерної техніки. За її допомогою можна оперативно визначати ефективність прямих витрат і впливати на результати роботи ВАТ “Ватра”. Це робить весь облік і, в тому числі, облік прямих витрат достовірним та ефективним.

**Розділ 2. Бухгалтерський облік прямих витрат**

**2.1 Облік матеріальних витрат**

До прямих витрат на виробництво належать матеріальні затрати.

Матеріальні затрати – це сума витрачених на виробництво сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива, енергії. Матеріальні витрати на виробництво є найбільш суттєвими.

До них належать:

* витрати, пов’язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції;
* витрати, пов’язані з використанням природної сировини;
* витрати некапітального характеру;
* витрати на обслуговування виробничого процесу;
* витрати, пов’язані з управлінням виробництвом.

Майже на кожному підприємстві матеріальні затрати займають велику частину. Їх питома вага становить 75 – 80 %. Велику частину займають матеріальні затрати і на ВАТ “Ватра” (Рис. 2.1.).

Цим визначається необхідність особливо точного контролю та обліку за раціональним використанням сировини і матеріалів у виробництві, оскільки економія матеріальних затрат суттєво знижує собівартість продукції і потребу в ресурсах.

Відмінність між статтею калькуляції і економічним елементом в частині матеріальних затрат полягає в тому, що в статтю калькуляції включається лише вартість матеріалів, що використовуються у виробництві, а в економічний елемент включаються матеріали для інших потреб, пов’язаних з виробництвом.

Економісти вважають, що ведення обліку матеріальних затрат лише за однією калькуляційною статтею є недоліком, оскільки втрачається контроль за складовими цієї статті.

Отже, відправним моментом побудови обліку матеріальних витрат є їх класифікація та оцінка. На основі класифікації та оцінки формуються номенклатури-цінники. Основою побудови обліку матеріалів є їх кількісно-якісна характеристика, тому обов’язковими є показники кількості і якості у первинних документах у момент передачі їх у виробництво.

Під випуском матеріалів на виробництво розуміють їх споживання безпосередньо в процесі виробництва. Відпуск на виробництво сировини, матеріалів, напівфабрикатів на ВАТ “Ватра” здійснюється на основі оформлених документів, у яких зазначаються їх вага, обсяг, площа або кількість відповідно до діючих норм витрат.

Основними документами для оформлення відпуску матеріалів на виробництво на ВАТ “Ватра” є лімітно-забірні карти, вимоги, накладні. За лімітно-забірними картками відпускаються матеріали, на які встановлені ліміти.

Ліміт на відпуск матеріалів на виробництво встановлюється на основі діючих норм витрат матеріалів і виробничих програм з урахуванням залишків матеріалів.

Встановлені ліміти відпуску матеріалів змінюються у зв’язку із зміною умов виробництва, уточненням обсягів незавершеного виробництва, зміною програм щодо окремих деталей.

Матеріали понад ліміт видаються по вимозі із штампом “понад ліміт”. На ВАТ “Ватра” щомісячно в цехах або в обчислювальних центрах складають відомості-звіти про витрачання матеріалів на виробництво по кожному номенклатурному номері. Для цього використовуються дані про надходження, витрачання та повернення матеріалів із цехів з обліком їх залишку на початок і кінець місяця. Списання використаних матеріалів на відповідні рахунки синтетичного і аналітичного обліку витрат на виробництво здійснюється на підставі первинних документів та відомостей-звітів цехів. В централізованій бухгалтерії складають відомості розподілу сировини і основних матеріалів або відповідні машинограми.

На основі первинних документів використання матеріалів оформляється в залежності від напрямку затрат наступними бухгалтерськими проводками: Дт 23 “Виробництво” – Кт 201 “Сировина та матеріали”.

Аналогічно відображається і витрачання палива, запасних частин, малоцінних і швидкозношуваних предметів.

На ВАТ “Ватра” використовують ряд синтетичних рахунків відповідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Для обліку витрат основного виробництва використовують рахунок 23 “Виробництво”. На основі цього рахунку проводиться розрахунок собівартості продукції основного і допоміжного виробництв. Для випуску продукції основного виробництва ВАТ “Ватра” несе відповідні матеріальні затрати. В процесі виробництва доводиться проводити розрахунок собівартості різних видів продукції.

Облік витрат матеріалів не завжди відображає дійсне споживання сировини, матеріалів у виробництві, оскільки на кінець звітного періоду в цехах можуть бути залишки невикористаних матеріалів, отриманих зі складу.

У виробництвах, де матеріали використовуються при виготовленні кількох видів продукції, фактичні витрати їх на окремі види продукції визначаються за встановленим коефіцієнтом і пропорційно нормативним витратам – на фактичний випуск продукції, пропорційно кількості або масі виробленої продукції, пропорційно прямим витратам матеріалу або іншими методами.

Якщо облік і списання матеріалів на виробництві ведеться за твердими обліковими цінами, то списуються відповідні суми транспортно-заготівельних витрат або відхилення фактичної собівартості матеріалів від облікової (суми визначаються за середнім відсотком цих витрат, вартість списаних матеріалів за обліковими цінами множиться на середній відсоток і ділиться на 100).[32,с.562]

Для обліку матеріальних витрат вигідним є їх відношення до майбутнього продукту праці.

Також на ВАТ “Ватра” розробляються норми матеріальних витрат. Вони включають:

* норми затрат сировини і основних матеріалів;
* норми затрат напівфабрикатів на одиницю продукції;
* норми затрат палива і енергії на технологічні цілі встановлюються на одиницю продукції по кожному технологічному процесу.

Норми матеріальних затрат бувають: БРУТТО – включають норму обов’язкових відходів; НЕТТО – це чисті затрати сировини і матеріалів, палива і енергії.

Норми затрат розробляються спеціалістами по технології виробництва. Вони відображаються у нормативних картках. Нормативні картки складаються на кожен вид продукції, затверджуються керівником підприємства.

Вони передаються у нормативне бюро або в плановий відділ ВАТ “Ватра” і служать для попереднього контролю. Однак, необхідним є і платіжний контроль, бо відпуск матеріалів, сировини зі складів заводам ще не є їх кінцевим витрачанням, а розглядається лише, як внутрішнє переміщення товарно-матеріальних цінностей. При відсутності засобів автоматизації обліку дані про витрачання матеріалів оформляються ручним способом. Всі первинні документи формуються за напрямками витрачання матеріалів.

На ВАТ “Ватра” для кожного заводу, виходячи з умов виробництва, застосовується конкретний метод обліку використаних для виробництва матеріалів.

Застосовують такі основні методи виявлення відхилень від норм:

* документування відхилень від норм;
* облік розкрою за партіями;
* інвентарний метод.

Метод документування відхилень від норм застосовується для виявлення відхилень, що виникли через зміну одного виду матеріальних ресурсів іншими, а також внаслідок понаднормативного випуску матеріалів. Суть цього методу полягає в тому, що заміна, а також понаднормативний відпуск, оформляється спеціальними документами, а відпуск в межах норм оформляється на основі лімітно-забірних карт.

Відпуск матеріальних цінностей за сигнальними документами проводиться тільки з дозволу керівника підприємства, головного інженера.

Метод обліку розкрою за партіями матеріалів передбачає виявлення відхилень від норм за кожною партією матеріалу, що розкроюється і застосовується у разі розкрою високоякісних листових сталей, дорогоцінних і дефіцитних матеріалів.

З метою підвищення коефіцієнта використання матеріалів і посилення контролю за їх витрачанням на виробництво доцільно організувати розкрій матеріалів у заготівельних цехах підприємства. На кожну партію матеріалу, що розкроюється відкривається облікова картка, в якій, за даними технологічних карт розкрою, зазначається скільки і яких заготовок має бути одержано в результаті розкрою тієї чи іншої партії матеріалу, а також кількість відходів.

Для визначення результатів розкрою фактично отримана кількість заготовок зіставляється з нормативною. Витрата матеріалу за нормами визначається шляхом множення кількості одержаних заготовок на встановлену норму витрат матеріалу. Порівнянням кількості фактично витраченого матеріалу з витратами за нормами визначається економія чи перевитрати. Аналогічний контроль здійснюється щодо відходів.

Метод розкрою за партіями дає можливість визначити фактичні витрати матеріалів і відхилення від норм, їх причини та винуватців, виявити недоліки і технології розкрою в нормуванні витрат матеріалів, списувати витрачені матеріали і відхилення від норм за напрямами призначення.

У разі неможливості або недоцільності застосування методу обліку розкрою за партіями застосовується інвентарний метод відхилення від норм. При цьому методі відхилення виявляються для кожного виду матеріалів в розрізі окремих виконавців, дільниць або бригад в цілому за зміну, доходу за допомогою інвентаризації шляхом співставлення фактичних витрат сировини, матеріалів, покупних комплектуючих виробів з нормативами на фактичний випуск.

При цьому методі виробництво характеризується послідовним перетворенням сировини в готову продукцію.

Для виявлення фактичних витрат, першого числа місяця проводиться інвентаризація невикористаних матеріалів, які знаходяться у виробництві, на основі даних інвентаризації і даних надходження матеріалів на виробництво визначаються фактичні витрати, які зіставляються з нормативними витратами для визначення відхилень від норм.

За даними поточного обліку складаються рапорти і місячні звіти виробничих підрозділів про використання сировини, матеріалів, палива на виробництво із зазначенням причини економії або перевитрат, спрямованих на зниження витрат. На основі даних обліку складаються звіти про відхилення від норм у використанні сировини, матеріалів, палива на виробництві.

В умовах автоматизації бухгалтерського обліку щомісячно складається машинограма – відомість фактичного витрачання матеріалів на виробництво. Вона призначена для визначення фактичного витрачання матеріалів на основне виробництво, розрахунку суми відхилень від норми. Фактичне витрачання сировини на виробництво визначається наступним чином: із залишку на початок місяця і поступлення за місяць віднімають залишок на кінець місяця.

Оскільки, як було сказано раніше, матеріальні затрати займають досить велику частку від витрат виробництва, тому організація обліку виробничих запасів на ВАТ “Ватра” має забезпечувати раціональне використання матеріальних ресурсів та зниження матеріаломісткості продукції.

Найефективніше це досягається при функціонуванні автоматичної інформаційної системи обліку з використанням автоматизованого робочого місця бухгалтера, при якій можливе раціональне управління матеріальними ресурсами.

Особливе місце в обліку матеріальних цінностей займає формування вхідної інформації.

Результатом розв’язку задач з обліку матеріальних цінностей є формування відомостей про господарські операції та відображення вихідної інформації (наприклад, відомість надходження матеріальних цінностей, обробна відомість аналітичного обліку, відомість обліку витрат матеріальних цінностей та інші).

Відомість надходження матеріальних цінностей (таблиця 2.2.) призначена для контролю їхнього надходження на склад, а також розрахунків з постачальниками і ходом надходження матеріалів.

**Таблиця 2.2**

***Відомість надходження матеріалів***

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№****документу** | **№ супровід-ного доку-менту** | **Код****поста-чальника** | **Наймену-вання постачаль-ника** | **Код матеріалу** | **Наймену-вання матеріалу** | **Оди-ниця виміру** | **Кіль-кість** | **Сума грн.** |
| 156 | 2148 | 0562 | Донецький прокатний завод | 1414909 | Труба | М | 51 | 8215 |
| 174 | 2413 | 0634 | Бораканський завод | 1412904 | Лист | М | 100 | 108 |

Облік витрачення матеріальних цінностей (таблиця 2.3.) за нарядами призначений для відображення матеріалів за виробничими затратами окремо, згідно з нормами, відхилення від норм.

## **Таблиця 2.3*.***

##### *Відомість витрачання матеріалів на ВАТ “Ватра”*

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Код структур-ного підроз-ділу** | **Код вироб-ничих витрат** | **Номенк-латурний номер матеріалу** | **Одиниця виміру** | **Фактично витрачено** | **У тому числі** | **Код причин і винних** |
| **Згідно з нормами** | **Згідно з відхиленнями** |
| **К-сть** | **сума** | **К-сть** | **сума** |
| 2456 | 1574 | 1887 | кг | 1000 | 1280 | 100 | 128 | 157134 |
| 4184 | 1284 | 1890 | кг | 1200 | 1536 | 140 | 179,2 | 158168 |
| 4237 | 1315 | 1894 | кг | 1500 | 1920 | 160 | 204,8 | 193174 |

Організація обліку використання матеріальних цінностей залежить від ряду факторів. Зокрема характеру виробництва, видів виробничого устаткування, порядку надання, подання матеріалів на робочі місця.

Витрати матеріалів і напівфабрикатів розподіляються по видах виробленої продукції окремим шляхом, тобто по даних первинних документів.

Відпуск покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів на складальній дільниці здійснюється згідно з виробничою програмою, ступенем застосування їх у вузлах і кінцевої продукції. Видача матеріалів на складання (робоче місце) оформлюється накладною, де перелічуються всі напівфабрикати, що відпускаються на виробництво. У разі виявлення нестачі і браку складається акт, в якому зазначаються їх причини і винуватці.

В умовах ринку застосовуються три оцінки матеріальних цінностей та списання їх на затрати виробництва:

1) ФІФО – це оцінка матеріальних цінностей за їх початковою вартістю. ФІФО – від першої партії до останньої. Це означає, що вартість використаних матеріалів на виробництво визначається, виходячи із ціни купівлі матеріалів від першої до останньої партії.

Облік матеріалів ведеться за окремими партіями надходження матеріалів. Черговість відпуску матеріалів у виробництво співпадає з черговістю їх надходження на підприємство. Спочатку списуються на виробництво матеріали за ціною раніше закупленої партії, а потім пізнішою.

2) ЛІФО – це метод оцінки матеріалів по відновленій вартості (за поточними цінами), виходячи з того, що партія матеріалів, яка надійшла останньою, списується у виробництво першою. Матеріальні цінності, видані зі складу, оцінюються за вартістю останнього придбання, потім – попереднього і т.д.

Тобто ЛІФО – від останньої партії до першої.

3) Середня ціна – визначається, як середньозважена арифметична ціна і кількості матеріалів кожної партії.

Якщо за даними поточного обліку залишки матеріалів, які відображені по ціні фактичного придбання більші від ринкової ціни, то різниця списується на затрати виробництва або на прибуток.

Використання матеріалів у виробництві через недосконалість технології призводить до утворення великої маси відходів. В такій ситуації прийнято з витрат на матеріальні ресурси, що включаються до собівартості продукції, вираховувати вартість зворотних відходів.

Зворотні відходи являють собою залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів ресурсів, що утворилися в процесі виробництва продукції і втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу і тому використовуються з підвищеними витратами.

Зворотні відходи оцінюються:

* за зниженою ціною вигідного матеріального ресурсу, якщо відходи можуть бути використані для основного виробництва;
* за повною ціною вихідного матеріального ресурсу, якщо відходи реалізуються стороннім підприємствам для основного виробництва;

Оприбуткування відходів оформляється записом:

Дт 201 “Сировина і матеріали”

Кт 23 “Виробництво”.

У спеціальній відомості розподілу відходів показують кількість використаних матеріалів за видами продукції. Маючи кількість відходів та їх вартість, визначаємо процент відходів матеріалів. Знайдений процент необхідно помножити на вартість використаних матеріалів.

Також відходи бувають:

1. Поворотні – це ті, які можна використовувати на підприємстві або реалізовувати на сторону. На їх величину витрачання матеріалів робиться бухгалтерський запис:

Дт 23 “Виробництво”

Кт .201 “Сировина і матеріали”

1. Безповоротні – це ті, які не можна використовувати у виробництві, реалізовувати. Витрачення технологічного палива на підігрів, плавку, випалювання і т.п. обліковується по місцю споживання на основі даних лічильників. На вартість витраченого палива на технологічні цілі складається проводка:

Дт 23 “Виробництво”

Кт 203 “Паливо”

Якщо в якості технологічного палива використовується природній газ, тоді Дт 23 “Виробництво” – Кт 63 “Розрахунки з постачальниками”. Енергію на технологічні цілі, пару, повітря розподіляють за споживачами за даними вимірювальних приладів або через розрахунки. Цей розподіл здійснюють працівники відділу головного енергетика.

Дані розробних таблиць чи машинограм розподілу матеріалів і напівфабрикатів за напрямками затрат записуються у відомості обліку витрат на виробництво форма №3.

Підсумки відомостей переносять у Журнал-ордер №16, де узагальнюється затрати на виробництво, які включаються в собівартість продукції. Матеріали включаються в собівартість продукції і придбання, що дорівнює сумі вартості використаних матеріалів, додаючи транспортно-заготівельні витрати. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до витрачених матеріалів визначається, виходячи із середнього проценту транспортно-заготівельних витрат і облікової ціни витрачених матеріалів. Транспортно-заготівельні витрати розраховуються за допомогою проценту, який визначається у відомості № 5а.

Зниження матеріальних витрат на одиницю продукції призводить до зниження не тільки собівартості продукції, а й до збільшення продукції при наявних матеріальних ресурсах.

Необхідність економії матеріально-сировинних ресурсів посилюється тим, що їх запаси обмежені. Це призводить до зростання транспортних витрат і втрат матеріалів під час транспортування.

ВАТ “Ватра” може досягти будь-якої мети з допомогою обліку, який, на нашу думку, повинен забезпечити:

* контроль за наявністю матеріалів у місцях їх збереження на всіх етапах їх руху;
* контроль за дотриманням встановлених норм запасів;
* контроль за повнотою оприбуткування відходів виробництва;
* системний контроль за використанням матеріалів у виробництві на базі науково обґрунтованих норм їх витрачання.

**2.2 Особливості обліку трудових витрат**

Прямі витрати на оплату праці включають в себе всі витрати на оплату робочої сили за відповідну роботу, які можна віднести на готовий виріб. До трудових витрат відносять: основна заробітна плата і додаткова заробітна плати, відрахування на соціальні заходи.

На ВАТ “Ватра” питома вага трудових витрат становить 13,6%, з них основна заробітна плата і додаткова – 9,3%, на соціальне страхування 4,3 %. Основна заробітна плата виробничих працівників нарахована за відрядними розцінками, розподіляється по об’єктах калькулювання за прямою ознакою на основі первинних документів.

Додаткова заробітна плата розподіляється по об’єктах калькулювання пропорційно прямій заробітній платі виробничих робітників або відноситься на загальновиробничі витрати.

Якщо пряме віднесення заробітної плати на окремі види продукції утруднене, то розподіл може проводитись пропорційно розрахованим кошторисним ставкам і масі витраченої сировини або іншої бази розподілу.

Суми відрахувань на соціальне страхування і до Пенсійного фонду, а також до резерву відпусток визначається множенням суми основної і додаткової заробітної плати на встановлений відсоток відрахувань і діленням на сто.

**(ОЗ + ДЗ)\* % відрах./100,** де (1)

**ОЗ –** основна заробітна плата;

**ДЗ –** додаткова заробітна плата;

**% відрах. –** встановлений відсоток відрахувань.

Облік заробітної плати організовується залежно від характеру виробництва, технологічного процесу, системи організації оплати праці, рівня автоматизації обліково-обчислювальних робіт та інших умов.

Облік виробітку продукції та заробітної плати робітників виробництва забезпечує:

* точні дані про вироблену кожним робітником кількість продукції;
* контроль за відповідністю кількості продукції, кількістю матеріалів, деталей;
* своєчасне і точне нарахування заробітної плати;
* визначення норм, розцінок та інших умов оплати праці. [61, с.128]

Витрати на оплату праці визначаються виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів, що встановлюється залежно від результатів праці, систем преміювання робітників, керівників, спеціалістів.

Слід зазначити, що витрати на оплату праці – це ведучий елемент.

Праці, як фактору виробництва, належить основна роль, витрати – “фактично визначають вартість”.

Витрати на оплату праці використовуються за такими джерелами фінансування:

а) витрати, що відносяться до собівартості продукції;

б) витрати, що відносяться за рахунок прибутків і збитків підприємства;

в) витрати на оплату за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

В залежності від особливостей роботи підприємства у дільницях обліку виробітку продукції і витрат на заробітну плату застосовують різні варіанти обліку і форми первинних документів (маршрутний лист, маршрутна картка, рапорт про виробіток, відомість про виробіток, наряди).

Основним документом нарахування заробітної плати є табель.

В умовах масового виробництва використовують рапорт про виробіток. Рапорт передбачає щоденне приймання виробітку бригади з останньої операції протягом звітного місяця. Розрахунок заробітку робітника виконується на зворотному боці рапорту. Виробіток робітників враховується і оплачується за придатні вироби прийняті по кінцевій операції за повною сумарною розцінкою усіх фактично виконаних операцій закріплених за робітником.

Для продукції серійного виробництва найбільш раціональним вважається застосування маршрутної системи обліку. Маршрутний лист є документом, який супроводжує партію деталей у процесі виробництва за операціями їх обробки в цеху і забезпечує необхідність обліку руху партії деталей на виробництві.

Маршрутні листи виписуються на партії деталей відповідно до графіку запуску деталей у виробництво, технологічних карт. У маршрутному листі зазначається кількість виданих для роботи матеріалів, деталей, напівфабрикатів.

В залежності від умов роботи підприємства маршрутні листи можуть застосовувати в поєднанні з рапортами про виробіток продукції за зміну.

На ВАТ “Ватра” з індивідуальним типом виробництва облік виробітку і надходження заробітної плати проводиться за робочими нарядами на відповідну роботу. Система обліку за нарядами застосовується як наряд на відрядну роботу, де зазначаються обсяги роботи і норми часу на їх виконання.

Під час виконання завдання в наряді зазначається висновок технологічного приймання роботи. Наряди виписуються на одну зміну або тривалий строк.

На роботах, що виконується колективно застосовується форма бригадного нагляду, в якому на лицьовому боці зазначається прізвище бригадира, на зворотному – прізвище і табельні номери робітників що входять до складу бригади.

При індивідуальній формі заробітна плата нараховується за виконаний обсяг робіт. Крім індивідуальної форми на ВАТ “Ватра” використовується бригадна форма оплати праці.

Виробнича бригада є первинним об’єктом планування і обліку виробництва.

В умовах бригадної організації праці і нарахування заробітної плати на кінцевій операції виникає необхідність розподілу заробітної плати і включення її у собівартість продукції шляхом складання спеціального розрахунку.

Заробітна плата за відпрацьований і невідпрацьований час включається у статтю “заробітна плата виробничих робітників”. У зв’язку з цим розподіл заробітної плати між виробами продукції ускладнюється [13, с.109].

Необхідно на першому етапі визначити заробітну плату по видах продукції за виконаний обсяг робіт, а потім розподілити заробітну плату за відпрацьований час пропорційно до заробітної плати за виконаний обсяг робіт.

## **Таблиця 2.4.**

***Розподіл заробітної плати бригади між виробами продукції за вересень 2001 року (гривні) на ВАТ “Ватра”***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Вироби** | **Заробітна плата за обсяг робіт** | **Заробітна плата за відпрацьований час** | **Разом** |
| Світильники “Ретро” | 150 | 20 | 170 |
| Світильники “Астра” | 200 | 15 | 215 |
| Світильники “Пролісок” | 170 | 10 | 180 |
| Разом | 520 | 45 | 565 |

За місяць бригаді нараховано за відпрацьований час 45 гривень. Ця сума повинна розподілятись між виробами пропорційно нарахованій заробітній платі за виконаний обсяг робіт. Це становить 11,5 %: множенням знайденого проценту на заробітну плату за невідпрацьований час між виробами.

На кожен вид виробничої продукції, наданні послуги повинні бути розроблені нормативи затрат виробничих ресурсів. Бригадні норми затрат виробничих ресурсів повинні бути технічно обумовлені і стабільні.

Для обліку виробничої діяльності бригади встановлюють наступні показники: номенклатура продукції, фонд заробітної плати, ріст виробництва праці, зниження собівартості продукції.

В умовах ринкових відносин, підвищення ефективності виробництва, різних форм організації виробництва, необхідна дійсна і достовірна інформація на підприємствах про:

* витрати праці на кожній виробничій дільниці;
* ефективність заходів щодо удосконалення організації праці;
* використання робочого часу;
* непродуктивні витрати праці та часу;
* раціональне використання фонду оплати праці.

Таку інформацію має забезпечити бухгалтерський облік трудових витрат. На підприємстві розробляються норми витрат праці, аналогічно як і норми матеріальних витрат.

Також витрати на оплату праці можуть відшкодовуватись із прибутку і збитків, виходячи з Типового положення з планування, обліку, калькулювання собівартості промислової продукції.[28, с.36] До них відносяться:

* витрати за анульованими виробничими замовленнями та державними контрактами;
* некомпенсовані винуватцями збитки від простоїв з внутрішньовиробничих та інших причин;
* витрати, пов’язані із запобіганням чи ліквідацією наслідків стихійних лих;
* витрати за некомпенсовані збитки від аварій, інших надзвичайних подій;
* “форс-мажорні” обставини.

На ВАТ “Ватра” застосовується відрядна форма оплати праці, за якої вираховується нормування робіт, точний облік виробітку, виробнича діяльність, збільшення обсягів робіт на тому чи іншому робочому місці.

На багатьох ділянках промислових підприємств застосовується колективна відрядна форма оплати праці. Вона залежить від способу побудови оплати праці і має два різновиди: з колективно-відрядними розцінками та індивідуально-відрядними розцінками. Оплата проводиться за кінцевими роботами праці або колективно.

Відрядна форма оплати праці залежить від специфіки виробництва і може застосовуватися у поєднанні з відрядно-преміальною та акордно-преміальною.

Для підрахунку заробітної плати за відрядною формою необхідно мати точні дані про кількість і якість продукції, виробленої кожним працівником. На ВАТ “Ватра” використовується і погодинна форма оплати праці. Дана форма оплати праці використовується в умовах автоматизації і механізації виробництва, зокрема на дільницях і видах робіт із регламентованим режимом виробництва.

Заробітна плата нараховується в кінці звітного періоду в розділах підприємства, структурних підрозділах. По вибраних даних видача інформації здійснюється в такому форматі: код підрозділу, табельний номер, прізвище, по-батькові та інше.

Трудові витрати на виробництво промислової продукції відносяться на рахунок 23 “Виробництво”. При цьому можна зробити такі записи:

Дт 23 “Виробництво”

Кт 66 “Розрахунки по оплаті праці”,

Дт 23 “Виробництво”

Кт 65 “Розрахунки по страхуванню”.

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період призначений рахунок № 81 “Витрати на оплату праці”, який має такі субрахунки:

811 “Виплати за окладами і тарифами”;

812 “Премії та заохочення”;

813 “Компенсаційні виплати”;

814 “Оплата відпусток”;

815 “Оплата іншого невідпрацьованого часу”;

816 “Інші виплати на оплату праці”.

Нарахування заробітної плати апарату управління підприємства, їх господарському та обслуговуючому персоналу відображається проводкою:

Дт 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”

Кт 661 “Розрахунки за заробітною платою”.

Вище наведені проводки складаються на основі розробної таблиці форми 1 або машонограми розподілу заробітної плати по напрямку витрат. В ній містяться дані про номера цехів, учасників, коди виробничих витрат і суми заробітної плати по кожній з цих ознак розподілу по нормах і відхилень від норм, а також розраховується резерв майбутніх витрат на оплату відпусток робітників, відрахування на соціальне страхування.

Облік заробітної плати включає облік витрат на виробництво за нормами і облік відхилень від норм [28, с.175]. Під витратами в межах норм розуміють плату за фактично виконану роботу передбаченою встановлено на підприємстві технологією, дільничими нормами і розцінками.

До відхилень від норм належить оплата додатково виконаних операцій, непередбачених встановленим технологічним процесом. Відхилення від норм по заробітній платі виявляється головним чином методом документування, тобто всі нарахування заробітної плати понад встановлені норми складають окремі документи: наряди на додаткові роботи, не передбачені технологічні процеси, акти про брак. В цих документах вказуються не тільки дані відхилень від норм по заробітній платі, але й їх причини та винуватці. На ВАТ “Ватра” мають місце такі причини відхилень: невідповідність устаткування і невідповідність простоїв; невідповідність документів, невідповідність матеріалів, дефекти в підготовці виробництва та інші. Тому підприємство повинно докласти всі зусилля, щоб кількість причин відхилень значно знизилася.

Винуватцями відхилень від норм можуть бути постачальники, адміністрації цехів, відділи підприємства.

Величина окремих відхилень від норм може визначатися також шляхом складання спеціальних розрахунків. Для визначення відхилень від норм витрат на заробітну плату робітників з погодинною оплатою праці, зайнятих у виробництві відповідної продукції, величина цих відхилень визначається зіставлянням суми фактично нарахованої заробітної плати робітників із сумою заробітної плати нарахованої за кошторисними нормативними ставками.

Розрахунки цих відхилень у необхідних випадках складаються за бригадами, дільницями і декадами.

Контроль за доплатами та іншими відхиленнями мають на меті перевірку їх обґрунтованості, виявлення питомої ваги відхилень, правильності оформлення доплат. Дані обліку відхилень від норм потрібні для аналізу використання фонду заробітної плати.

Якщо на підприємстві створюється резерв для оплати відпусток то для витрат виробництва включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву. Інші виплати, надбавки, відносяться на собівартість продукції у розмірі фактичних витрат. Загальна сума заробітної плати в звіті про її розподіл за напрямками витрат повинна відповідати сумі нарахованої заробітної плати.

Якщо на підприємстві створюється резерв для оплати відпусток, то до витрат виробництва включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву. Інші виплати, надбавки відносяться на собівартість продукції у розмірі фактичних витрат. Загальна сума заробітної плати у звіті про її розподіл за напрямками витрат повинна відповідати сумі нарахованої заробітної плати.

На підставі звіту (машинограми) про розподіл заробітної плати бухгалтерія робить записи у зведеному обліку витрат виробництва.

В умовах різних видів та форм оплати праці витрати на її оплату є єдиним елементом витрат на виробництво. У собівартості продукції цей елемент потрапляє через два канали [33, с.49]: перший – це оплата праці робітників, які безпосередньо зайняті у виробництві; другий – через різні види групувань витрат на основі розподілу.

Множенням тривалості відпусток на кількість робітників знаходиться кількість людино-днів відпустки. Діленням часу робітників, використаного на відпустки на календарний фонд робочого часу і множенням на 100 знаходимо процент відрахувань у резерв на оплату відпусток [64, с. 47].

***Таблиця 2.5.***

**Розрахунок процента відрахувань у резерв на оплату відпусток за 2001 р. на ВАТ “Ватра”**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Тривалість відпусток** | **Кількість робітників** | **Кількість людино-днів відпусток** | **Календарний фонд робочого часу робітника** |
| 18 | 200 | 3600 | Х |
| 14 | 100 | 2400 | Х |

У нашому прикладі прийнята кількість робочих днів, відпрацьованих одним робітником в кількості 240 днів, що за рік становить 84000 людино-днів. Розмір відрахувань у резерв на оплату відпусток становить 7,14 %,

**(6000 / 84000) х 100 = 7,14 %.**

Нарахування заробітної плати за час відпусток оформляється таким записом: Дт 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” - Кт 661 “Розрахунки з оплати праці”.

В сучасних умовах облік прямих витрат на виробництво промислової продукції ведеться автоматизовано з використанням АРМ-бухгалтера.

На нашу думку, він повинен забезпечити:

1. достовірне і своєчасне здійснення всіх розрахунків по заробітній платі та інше;
2. своєчасне і точне визначення виробітку робітників;
3. контроль за використанням фондів заробітної плати, матеріального заохочення та інших джерел коштів виділених для оплати праці робітників;
4. нарахування і використання заробітної плати;
5. управління матеріальними ресурсами та інше.

Для реалізації функціональних завдань створюється інформаційна база трирівневого АРМ-бухгалтера. Інформаційна база формується на основі документів і нормативно-довідкової інформації. Для контролю за правильним нарахуванням і відрахуванням заробітної плати по табельних номерах здійснюється відображення індивідуальних розрахункових листів, які одночасно є виправдними матеріальними носіями в бухгалтерії. Індивідуально розрахунковий лист друкують у 2-ох примірниках, один з яких передають працівнику підприємства. Для розподілу нарахованої заробітної плати за видами оплати необхідну інформацію відображають у відповідній відомості.

За нею здійснюється контроль за витрачанням фонду заробітної плати, за видами оплати праці, проводиться аудит і аналіз, розкриваються можливі резерви.

Отже, на ВАТ “Ватра” організовується контроль за використанням фонду заробітної плати, правильністю застосування тарифних ставок, посадових окладів, норм виробітку підрахунком сум заробітної плати з використанням обчислювальної техніки, розрахунками середньої заробітної плати, тощо.

**2.3 Методи обліку затрат на виробництво**

В залежності від виду продукції, її складу, типу і характеру організації виробництва на промислових підприємствах застосовують такі основні методи обліку і калькулювання фактичної собівартості продукції як:

* попередільний;
* позамовний;
* нормативний.

Взагалі під методом обліку витрат на виробництво розуміють прийоми по збору, групуванню в обліку інформації про виробничі витрати і обчислення фактичної собівартості продукції для контролю за витратами виробництва. [48, с.76]

Переділом називається комплекс технологічних операцій, який завершується виходом напівфабрикатів чи готової продукції. [20, с.264]

Попередільний метод обліку застосовується на підприємствах з однорідною за вихідною сировиною та матеріалами і характером обробки масовою продукцією, під час виробництва якої переважають фізико-хімічні і термічні виробничі процеси. Перетворення сировини в готову продукцію на підприємствах в умовах безперервного і поточного технологічних процесів чи ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких являє собою окремі самостійні преділи (фонди, стадії) виробництва.

Найбільше цей метод застосовується у хімічній, лісовій, металургійній, текстильній, шкіряній, легкій, харчовій галузях промисловості.

Також важливе місце займає цей метод на ВАТ “Ватра”, де після кожного переділу, стадії одержують напівфабрикати, які можна або здати на склад, або перед передачею на наступний переділ обчислити за кількісними і вартісними параметрами.

При передільному методі, витрати обліковують в розрізі видів продукції, технологічних переділів.

Попередільний метод обліку застосовують також у виробництвах з комплексним використанням сировини.

Також більше як дві третини промислових підприємств мають передільну технологію виробництва продукції. [63, с. 187]

У разі застосування попередільного методу обліку витрат на виробництво, починаючи з підготовки видобування корисних копалин або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту, витрати враховуються в кожному цеху, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху.

У разі застосування обліку і калькулювання допоміжних виробництв, що випускають однорідну продукцію або послуги (пар, стиснене повітря, воду, електроенергію) і не мають незавершеного виробництва застосовують однопередільний метод або так званий простий.

При застосуванні однопередільного методу технологічний процес не поділяється, а від першої операції до останньої становить єдине ціле, наприклад, хлібопечення.

Крім однопередільного методу використовують багатопередільний метод. Він застосовується тоді, коли технологічний процес поділяється на декілька технологічних фаз (стадій, переділів) і в кінці кожного переділу одержують напівфабрикат, який визначається за кількістю і вартістю, тобто калькулюють собівартість напівфабрикатів.

Готовий продукт одержують у кінці останнього переділу.

У попередільних виробництвах виготовляють різні види продукції. Це вимагає роздільного обліку витрат не лише за переділами, а й за окремими продуктами. Тому важливим завданням бухгалтерського обліку витрат на виробництво є облік прямих витрат по продуктах у межах кожного переділу технологічного процесу.

Попередільний метод обліку витрат має у різних галузях свої особливості:

1. Затрати враховуються по окремих переділах (фазах, стадіях) виробництва напівфабрикату або готової продукції.
2. Затрати враховуються не тільки по окремих переділах, а також по окремих агрегатах або процесах в середині переділів, коли ці агрегати є окремими занижуючими виробничими ділянками.
3. Всередині цехів або виробництв з наступним переділом, а також по агрегатах облік затрат організовують в розрізі видів або груп однорідних видів продукції.
4. При попередільному методі затрати, як правило, враховуються по цеху і групі продукції, включених в калькуляційну групу, калькулюють за допомогою економічних обумовлених способів. [28, с. 83]

Ці особливості пов’язані з технологією і організацією виробництва, та незавершеного виробництва.

У разі застосування попередільного методу використовують елементи нормативного методу – систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих норм, а також виявлення зміни норм. В первинних документах оперативної звітності відображаються не тільки фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, технічного палива, енергії, а й витрати їх за нормами згідно із застосованими на них виробничими завданнями.

Об’єктом обліку і калькулювання вважаються як окремі види, так і групи продукції, об’єднані за ознакою однорідності сировини та матеріалів, складності виробництва й обробітку, однорідності призначення.

Синтетичний облік ведуть на рахунку 23 “Виробництво”. На дебеті цього рахунка групуються всі витрати, що складають собівартість готової продукції. Аналітичний облік обмежують переділами та фазами.

Після зведення витрат розпочинають калькулювання собівартості продукції. Для цього визначають незавершене виробництво по кожному переділі або фазі технологічного процесу, оцінюють його за методом галузевих рекомендацій (Рис. 2.1.).

Процес зведення витрат та визначення собівартості продукції в цілому по господарству здійснюється напівфабрикатним та безнапівфабрикатним способами.

Різновидом попередільного обліку витрат на виробництво є попроцесний метод. Його застосовують у таких галузях, як вугле- нафтодобувна. Особливістю підприємств цих галузей є те, що витрати на виробництво узагальнюються в регістрі бухгалтерського обліку в цілому по процесу і діляться на кількість продукції, а також характерна відсутність незавершеного виробництва. При цьому не доцільно ділити загальну суму витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом. У попроцесних виробництвах облік ведуть по кожному процесу. Також при цьому методі прямі затрати відображаються в поточному обліку не по видах виготовленої продукції, а по переділах або стадіях виробництва.

Обов’язковою умовою використання попереділного методу є організація систематичного контролю за використанням матеріальних цінностей і затрат праці у виробництві продукції.

Найбільш оптимальним методом обліку витрат продукції на підприємствах машинобудування і металообробної промисловості (в тому числі на ВАТ “Ватра”) є позамовний метод, за яким об’єктом обліку і калькулювання є виробниче замовлення, що відкривається на один або декілька однорідних виробів. Оскільки в цей час найбільшою складною проблемою став збут продукції, тому вигідніше облік витрат здійснювати по замовленнях на виготовлення одного світильника або партії світильників.

Кожному замовленню присвоюють окремий номер, який вказують в усіх документах про витрати на це замовлення.

В бухгалтерії на кожне замовлення відкривається карточка, в якій враховуються витрати по даному замовленню на протязі всього терміну його виготовлення.

У разі застосування позамовного методу окреме виробниче замовлення видається на заздалегідь визначену кількість продукції.

Вся первинна документація складається з обов’язковим зазначенням номерів замовлень. За допомогою систем нумерації замовлень (шифрів, позначень) зазначається вид, призначення продукції і джерело покриття витрат на замовлення [48, с. 89].

Використовують зразкову систему групувань замовлень:

а) за видами продукції:

* основна товарна продукція;
* роботи і послуги виробничого характеру;
* підготовка і освоєння виробництва продукції;
* виготовлення інструменту загального призначення;
* модернізація устаткування і транспортних засобів;
* непромислові роботи і послуги;

б) за призначенням продукції:

* продукція, що постачається стороннім організаціям;
* продукція, що постачається внутрішньовиробничій кооперації;

в) за джерелами покриття витрат, тобто витрати покриваються за рахунок:

* господарських договорів і відносяться на собівартість продукції;
* прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства і відноситься на рахунок прибутків і збитків підприємства;
* амортизаційні відрахування на повне відшкодування основних фондів та нематеріальних активів.

У разі застосування позамовного методу витрати цехів враховуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива та енергії за окремими групами.

Фактична собівартість окремих замовлень (виробів, робіт, послуг) визначається або після передачі на склад, або після здачі замовнику безпосередньо шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої за замовленням продукції і оцінюється за плановою або фактичною собівартістю однорідних виробів. (Рис. 2.2.).

***Рис. 2.2. Загальна побудова обліку витрат на виробництво за позамовним методом***

Частковий випуск на замовлення оцінюється шляхом ділення виробничих витрат на кількість виробів, як вироблених, так і тих, що перебувають у незавершеному виробництві, і множенням одержаної величини на кількість випущеної продукції.

Отже, суть позамовного методу полягає в тому, що всі прямі затрати враховуються в розрізі статей по окремих виробничих замовленнях, які видаються на раніше визначену кількість даного виду продукції. Інші затрати враховуються по місцях їх виникнення і їх призначення в розрізі статей витрат і відносяться на собівартість окремих замовлень у відповідності з встановленою базою їх розподілу.

Оскільки ці методи мають недоліки, то для ліквідації цих недоліків використовують нормативний метод обліку витрат на виробництво.

Нормативний метод – це основний метод виробничого обліку, який сприяє впровадженню прогресивних норм витрат, дієвого контролю за рівнем витрат виробництва, що дає змогу використовувати дані обліку для виявлення резервів, зниження собівартості продукції та оперативного керівництва виробництвом. [63, с.176]

Цей метод є найбільш сучасним, він значно підвищує можливість здійснення контролю виявлених у виробництві відхилень від діючих норм, що зумовлені організацією виробництва.

Важливе значення має цей метод на підприємствах обробних галузей промисловості, і не менш важливе місце займає на ВАТ “Ватра”.

Основним елементом нормативного методу є облік відхилень від норм і облік зміни норм. Кожен з цих елементів повинен бути документально оформлений. Оформлення відхилень або змін здійснюється відповідно до характеру технології, форм оплати праці, виду продукції.

Нормативний метод обліку витрат включає:

а) поточний облік витрат за діючими нормами окремо і з урахуванням відхилень від них, виявлення місць, причин і винуватців відхилень;

б) системний облік зміни самих норм;

в) складання і періодичне коригування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат;

г) визначення фактичної собівартості випущеної продукції, як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни норм. [63, с. 612]

Облік фактичних витрат за нормативним методом на всіх підприємствах здійснюється окремо в частині витрат за нормами і в частині витрат, які являють собою відхилення від норм.

Нормативний метод обліку витрат виробництва сприяє своєчасному виявленню відхилень фактичних витрат від діючих норм основних витрат.

Тому нормативний метод можна характеризувати як облік затрат у межах норм затрат, які відхиляються від норм. Кожний такий випадок повинен бути зафіксований в окремому документі.

Для відображення в обліку цих даних в кожному господарстві розробляють кодифікатор відхилення від норм та зміни норм.

У зв’язку з цим нормативний метод може застосовуватися разом з іншими методами.

При нормативному методі всі зміни норм повинні бути зафіксовані у спеціальному документі “Повідомлення про зміну норм”, а відхилення - у документі залежно від форм методу виявлення і первинному документі, інвентарній відомості або розкрійній карті. Лише незначна кількість відхилень виявляється розрахунковим методом. Відхиленням від норм вважається як економія, так і перевитрати матеріальних та трудових витрат. Відхилення від норм допускаються тільки з дозволу відповідальних працівників підприємства.

Важливим елементом нормативного методу обліку витрат на виробництво є складання нормативних калькуляцій.

Нормативна собівартість – це вид попередньої собівартості на початок якогось періоду. Методика складання нормативної калькуляції собівартості продукції залежить від галузевих особливостей.

Карти нормативної калькуляції на деталі, вузли, як правило, складаються тільки по прямих витратах і, перш за все, по сировині, матеріалах, напівфабрикатах, заробітній платі виробничих робітників.

Нормативна калькуляція на виріб – це набір прямих витрат на вузли, деталі чи інші напівфабрикати, які входять в нього з додаванням витрат на додаткову обробку, обслуговування виробництва і управління. [16, с. 306]

Існує менш трудомісткий процес складання нормативної калькуляції – це складання відомості нормативного набору витрат по цехах (таблиця 2.6.). Дана відомість характеризує частку цеху у витратах на відповідну продукцію. При цьому така відомість складається лише з прямих витрат.

**Таблиця 2. 6.**

***Відомість нормативного набору витрат на ВАТ “Ватра” по цеху № 4 на 1 лютого 2002 року***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № деталей та вузлів | Засто-сування | Матеріали та напівфабрикати | Витрати на оплату праці |
| Кількість по виробу А | Сума | Кількість по виробу Б | Сума | Разом по виробу В | Нормо-години | Сума |
| 22 – 345 | 1 | 3 | 20,0 | - | - | 20,0 | 0,4 | 60,0 |
| 22 – 456 | 2 | - | - | 3 | 26,0 | 26,0 | 0,1 | 48,0 |
| 22 - 731 | 1 | - | - | 2 | 35,0 | 35,0 | 0,2 | 92,0 |

Важливим елементом нормативного обліку є перерахунок залишків незавершеного виробництва на початок місяця. Цей перерахунок можна проводити двома прийомами:

1. прямим подетальним перерахунком на основі інвентаризації;
2. укрупненим перерахунком за калькуляційними статтями, який менш точний, але простий.

Ефективність норм матеріалів залежить від якості нормування затрат. Норма затрат – мінімальна величина затрат, яка необхідна для виробництва одиниці продукції:

І. норми матеріальних витрат;

ІІ. норми витрат на оплату праці;

ІІІ. Норми витрат на утримання і експлуатацію машин і обладнання.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції повинен узагальнити фактичні витрати та витрати виробництва.

Цінною в нормативному методі є можливість контролю за формуванням собівартості.

Облік нормативних витрат є основою для управління бізнесом.

Загальну побудову нормативного обліку витрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції наведено на рис. 2.3.

Також важливим елементом нормативного методу є зведений облік затрат на виробництво. Зведений облік затрат на виробництво рекомендують використовувати на підприємствах замість нормативних планових калькуляцій.

Однією особливою відмінністю нормативного методу обліку затрат є визначення фактичної собівартості продукції шляхом алгебраїчного сумування нормативної собівартості. [20, с.492]

В умовах переходу України до ринку важливе значення має вивчення американської системи “стандарт-кост”. Це, насамперед, контроль витрат на виробництво одного чи кількох виробів певного виду протягом поточного та майбутнього періоду.

Термін “стандарт” означає в цьому разі кількість необхідних витрат (матеріальних, трудових) для випуску одиниці продукції чи надання послуг.

“Кост” – грошове вираження виробничих затрат на одиницю продукції.

[54, с. 102]

Перевага цієї системи над іншими методами обліку витрат на виробництво полягає в тому, що на основі встановлених стандартів можна визначити суму очікуваних витрат і реалізацію виробу, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про прибуток.

# ***Система норм і нормативів на ресурси виробничого процесу***

Норми витрат на предмети праці

Норми витрат на оплату праці

Норми витрат на засоби праці

Норми витрат на послуги

Норми комплекс-них витрат

# Норми калькуляції собівартості продукції

Класифікація зміни норм та відхилень від норм і нормативів

# Зміни норм

Відхилення від норм

Втрати виробництва від браку

Непродуктивні витрати

Система документування носіїв облікової інформації про зміни норм та фактичних витрат з відокремленням відхилень від норм

Система розрахункових таблиць обчислення фактичної собівартості виготовленої продукції

***Рис. 2.3. Побудова нормативного обліку витрат на виробництво***

Також витрати при цій системі поділяються в порівнянні з стандартами, збільшення фактичних витрат повинні бути розподілені за причинами.

Стандарти по матеріальних затратах в кожному вигляді складаються на основі даних про ці матеріальні затрати за попередній період, причому для розрахунку беруться середні дані про витрати.

Стандартні затрати по заробітній платі в кожному виразі встановлюються на основі хронометражу робочого часу, а у вартісному виразі – на основі даних про тарифні ставки робітника.

Отже, при цій системі заздалегідь до початку виробництва певної продукції складаються стандарти відповідних затрат на виробництво.

Облік затрат за стандартами організовується наступним чином.

а) по матеріальних затратах:

* на основі первинних документів списуються на виробництво спочатку в кожному виразі тільки по стандартах, а в кінці звітного періоду кожний вираз матеріальних затрат перетворюється у вартісний множенням на стандартну ціну;
* у випадку додаткового залучення матеріалів понад стандарти виписується окремий документ на відпуск матеріалів, в якому вказується причина відхилень від стандартів;
* оприбуткування матеріалів від постачальників по матеріальних рахунках проводиться також за стандартними цінами;

б) по оплаті праці:

* у всіх документах і замовленнях вказуються стандартні ціни на виробництво даного замовлення по оплаті праці;
* розробляються робочі листки, в яких вказується час виконання роботи по стандарту і заробітній платі;
* листки із нестандартними ставками виділяються окремо і аналізуються.

Основною метою системи обліку “стандарт-кост” є виявлення відхилень від стандартів і управління цими відхиленнями. Ця система має багато спільних рис з нормативним методом обліку затрат (попереднє складання нормативів, відокремлений облік відхилень).

На завершення можна виділити основні напрямки вдосконалення обліку витрат: [53, с. 132]

1. поглиблення зв’язку нормативного методу управління собівартістю з внутрішньовиробничим госпрозрахунком для покращення зв’язку, стимулювання колективів госпрозрахункових цехів, бригад з їх вкладом в результати роботи підприємства і економію витрат;
2. спрощенню номенклатури калькуляційних статей витрат у зв’язку із змінами в господарському механізмі складу витрат, що включаються в собівартість продукції;
3. зближення існуючих в країні методів обліку виробничих витрат з міжнародними стандартами;

автоматизація обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

**Розділ 3. Методика аналізу і контролю прямих витрат**

**3.1. Аналіз матеріальних витрат**

Господарська діяльність підприємств потребує необхідних матеріальних і трудових витрат. В основному, ці витрати в грошовому вираженні складають собівартість продукції.

Відомо, що матеріальні затрати в собівартості продукції займають найбільш питому вагу. Тому їх аналіз дає змогу виявити значні розриви зміни собівартості. [57, с.14]. При аналізі об’єктивно оцінюють матеріальні затрати в собівартості всієї і одиниці продукції, визначається їх реальність і необхідність, досліджуються фактори, які обслуговують споживну величину матеріальних затрат.

Аналіз матеріальних затрат (Рис. 3.1.)полягає в порівнянні фактичного обсягу їх з плановими і в обмеженні дії окремих факторів на виявлення відхилень.

Специфіка цих факторів і методика їх дослідження залежить від особливостей технології, а також від використання видів сировини, матеріалів, палива та енергії.

Також в будь-якому випадку та за будь-яких умов необхідно виявити вплив двох факторів :

1) зміни питомої витрати сировини і матеріалів на одиницю продукції – «фактор норми»;

2) зміни собівартості заготівлі одиниці сировини та матеріалів – «фактор цін».

Собівартість заготовлення матеріалів складається з наступних трьох частин: [21, с.37]

1) транспортних витрат, тобто вартості в прейскурантах цін з урахуванням всіх доплат, приплат і знижок;

2) транспортних витрат ,до яких належать:

а) провізна плата при розрахунку за ціна - франко-станція відправлення;

б) витрати на утримання власних під’їзних доріг;

в) витрати на доставку зі станції на склад підприємства;

г) вантажно-розвантажувальні витрати.

3) заготівельних витрат, а саме:

а) витрати на утримання заготівельних контор;

б) оплата за зберігання, зважування;

в) оплата соціальних відряджень;

г) втрати під час транспортування.

Втрати на утримання відділу постачання і заводських складів (зокрема на заробітну плату їх постійних працівників), а також на відрядження у зв΄язку з оформленням договорів на поставки включаються не в матеріальні затрати, а в загальнозаводські витрати [31,с.157].

Зміна питомих витрат сировини й матеріалів може відбуватися під впливом причин двох видів:

а) пов’язаних з використанням плану технічного розвитку в заводах, спрямованих на зниження норм витрачання;

б) зумовленими різними відхиленнями від поточних норм витрачання.

До заходів, спрямованих на зменшення норм витрачання належать:

а) удосконалення конструкції виробів для зменшення матеріаломісткості;

б) удосконалення технології ;

в) заміна дорогих матеріалів дешевими;

г) централізація заготівельних операцій і застосування для цього економіко-математичних методів.

Щоб у процесі аналізу можна було дослідити відхилення в матеріальних затратах, потрібно облік виробничих затрат на підприємстві вести за нормативними методами. Джерелами аналізу матеріальних затрат є форми звітності №5 Ж/О 10-с і на основі них складають таблицю 3.1.

Наведені дані показують, що фактичні матеріальні витрати були нижчими від планових на 28,7 тис. грн. за рахунок зниження витрат по всіх їх видах. Однак, за такими позитивними відхиленнями можуть бути приховані негативні сторони.

**Таблиця 3.1.**

***Загальна оцінка матеріальних затрат на ВАТ “Ватра” за 2001 р.***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники | За планом | За фактом | Відхилення |
| 1. Основні і додаткові матеріали за мінімум повернутих відходів | 21498,9 | 21473,8 | - 25,1 |
| 2. Паливо та енергія на технологічні цілі | 153,9 | 150,7 | - 3,2 |
| 3.Транспортно-заготівельні витрати | 876,9 | 876,5 | - 0,4 |
| 4. Усього матеріальних затрат | 22529,7 | 22501,0 | - 28,7 |
| 5. Обсяг товарної продукції | 35569 | 35474 | + 95 |
| 6. Собівартість товарної продукції | 33090 | 33154 | - 64 |

Для виявлення останніх слід оцінити ступінь впливу на матеріальні витрати таких факторів, як зміна структури обсягу товарної продукції і рівня самих витрат. Крім того, слід виявити планові матеріальні витрати, скориговані на фактичний випуск та асортимент товарної продукції за формулою:

#### **Мск=Мп/Сп \*Сф (2)**

Де Мп- планові матеріальні витрати;

Сп,Сф- відповідна планова і фактична собівартість продукції.[31,с.138]

У нашому випадку скоригований показник матеріальних затрат становитиме 22573,3 тис.грн.

(22529,7тис.грн / 33090 тис.грн.) \* 33154 = 22573,3 тис. грн..

Методика розрахунку впливу названих факторів на матеріальні витрати наведено у таблиці 3.2.

**Таблиця 3.2**

***Вплив факторів на виконання плану матеріальних витрат на ВАТ “Ватра” у 2001 р.***

|  |  |
| --- | --- |
| Матеріальні витрати | Сума тис. грн. |
| 1.За планом | 22529,7 |
| 2.За планом на фактичний випуск продукції | 22441,0 |
| 3.За планом на фактичний випуск та асортимент продукції | 22521,8 |
| 4.Фактично | 22501,0 |
| 5.Відхилення всього | -28,7 |
| У тому числі за рахунок зміни |
| а).обсягу продукції (n.2-n.1) | +21,3 |
| б).структури продукції (n.3-n.2) | -29,8 |
| в).рівня матеріальних витрат(n.4-n.3) | -20,8 |

Дані таблиці свідчать : зниження матеріальних затрат на 28,7 тис грн відбулося за рахунок зміни структури продукції на 29,2 тис. грн. і рівня витрат на 20,8 тис. грн.

Під час аналізу слід встановити причини зміни названих вище факторів. При цьому відхилення матеріальних затрат за рахунок зміни структури продукції оцінюють негативно, а дані про принципи беруть з матеріалів аналізу структури та асортименту продукції. Для встановлення причин зміни рівня витрат розраховують міру впливу на цей показник дотримання норм витрачання матеріалів на зміни вартості одиниці матеріалів. Такий розрахунок раціонально провести за допомогою прийому скоригованого показника за такими видами продукції і матеріалів, за якими мали місце перевитрати (табл. 3.3.)

**Таблиця 3.3**

***Вплив факторів на рівень матеріальних витрат за 2001 р.***

***на ВАТ “Ватра”***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Матеріали | кількість витрачених матеріалів | вартість одиниці матеріалів | витрати на матеріали | Відхи-лення(гр 9 – гр 7) |
| одиниця виміру | занор-мами | Фак.-тично | за планом | фактично | Планов. (гр3\*5)  | факт.(гр.4\*5) | (гр.4\*6) |
| Сталь | кг | 4,1 | 4,2 | 1,2 | 1,2 | 4,92 | 5,04 | 5,04 | =0,12 |
| Чавун | кг | 1,6 | 1,7 | 0,8 | 1,0 | 1,28 | 1,36 | 1,70 | +042 |
| сума негативних відхилень | - | - | - | - | - | - | - | - | +0,54 |

Дані таблиці показують: на одиницю продукції перевитрати становили 0,54 грн.

Якщо це відхилення помножити на кількість фактично випущеної продукції (12,5 тис. шт.), то отримаємо загальну суму перевитрат (0.54грн\*12,5 тис. шт.)=675 тис. грн.

Для встановлення причини понаднормативного витрачення матеріалів використовують дані аналізу дотримання норм їх витрачення.

Вартість одиниці матеріалу залежить від зміни цього ціни, транспортно-заготівельних та складських витрат.

Вплив зміни величини витрат в собівартості продукції кожного виду визначається різницею між фактичними та плановими матеріальними затратами за калькуляційними статтями на фактичний випуск продукції.

Відхилення в величині матеріальних затрат в собівартості одиниці продукції кожного виду і всієї продукції здійснюються під впливом двох груп факторів:

* зміни норм витрат, в тому числі зміни сировини, матеріалів, поворотних відходів, покупних виробів і напівфабрикатів, палива;
* цін за одиницю кожного виду матеріальних продуктів [38,с.77].

Для розрахунку впливу факторів норм і цін використовуються технології і подетальні специфікації, розшифровки матеріальних затрат по звітних калькуляціях одиниці продукції кожного виду, на основі яких рекомендується складати аналітичну таблицю 3.4. по всіх видах продукції.

Із таблиці видно, що в собівартості продукції допущені перевитрати по сировині і матеріалах на 1,28 і в тому числі по всім видам сталі 4,75.

Вплив зміни норм розраховується різницею між фактичними і плановими витратами по кожному виду матеріальних ресурсів на планову ціну одиниці матеріалу, а вплив зміни норм – різниця між фактичною і плановою ціною одиниці матеріальних ресурсів кожного виду на фактичне їх витрачання. Зміна норми витрат (таблиця 3.4.) викликала ріст затрат на сировину і матеріали на 0,90.

**Таблиця 3.4.**

***Аналіз матеріальних затрат в собівартості ВАТ “Ватра” за 2001 р.***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Перелік | По плані | По звіту | Відхилення від плану |
| кількість кг/шт | ціна грн. | сума грн | кількість | ціна грн | сума грн | всього | Розрахунок |
| норм. кільк. | на виріб | одн гер. |  Поточна |
| сталь листова | 6,21 | 0,54 | 3-38 | 6,5 | 0,54 | 3-54 | +0-16 | +0,29 | +0-16 | - | - |
| сталь 45Ø20 | 83,2 | 0,134 | 11-15 | 86 | 0-14 | 12-04 | +0-89 | +2,8 | +0-37 | +0-006 | +0-57 |
| сталь 400Ø75 | 79,0 | 0,139 | 10-98 | 74,0 | 0-13 | 9-62 | -1-36 | -0,5 | +0-69 | -0,009 | -0,67 |
| легована сталь 40Ø1200/20 | 69 | 0-141 | 9-73 | 76,0 | 0-14 | 10-6 | +0,87 | +7 | 0-99 | - | +0,53 |
| Тонко-листова | 15,2 | 0-511 | 7-77 | 15,34 | 0-55 | 85 | +0,73 | +0,12 | +0-37 | +0,0039 | - |
| Всього сировини | - | - | - | - | - | - | +1,28 | - | 10,90 | 0,036 | -0,38 |

В процесі аналізу вивчається кількість норм витрат матеріальних ресурсів, виявляються зміни норм, відхилення від норм і причини їх виникнення. Для виявлення причин відхилення від норм при нормативному методі обліку затрат складають відомість відхилення від норми (таблиця 3.5.) по всіх видах продукції в розділі структурних підрозділів (бригад, дільниць, цехів). Із таблиці 3.5. випливає, що перевитрачання сировини і матеріалів в собівартості виробу і товарного випуску під впливом факторів норм виник у зв΄язку з недостачею в організації матеріально-технічного забезпечення, невиконання плану поставок, низькою трудовою і технічною дисципліною.

**Таблиця 3.5.**

***Відомість відхилень від норм і причини їх виникнення в цілому по ВАТ “Ватра”***

|  |  |
| --- | --- |
| Причина | Сировина і матеріали неодержання |
| виробу | На товарний підрахунок |
| Поступлення матеріалів з підвищеними допусками | +0,10 | =0,6 |
| Заміна матеріалів по виду | +0,12 | +0,5 |
| Технічна несправність обладнання | +0,6 | +0,2 |
| Заміна питомої ваги поставок | +0,24 | +1,0 |
| Порушення технічного процесу | +0,09 | +0,3 |

Із таблиці видно, що в собівартості продукції допущені перевитрати по сировині і матеріалах на 1,28 і в тому числі по всім видам сталі 4,75.

Вартість поворотних відходів вираховується із затрат сировини і матеріалів, при цьому на перший погляд виглядає, що чим більше поворотних відходів, тим нижча собівартість продукції. У практиці матеріальні затрати часто аналізуються з урахуванням відходів (таблиця 3.6.).

**Таблиця 3.6.**

***Аналіз матеріальних затрат з урахуванням відходів на ВАТ “Ватра” 2001р.***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №рядка | показники | За планом | За фактом | Відхилення |
| 1 | Затрати сировини й фактичних матеріалів на фактичний обсяг | 24275,4 | 24232,6 | -42,8 |
| 2 | Зворотні відходи |
| а) по ціні сировини | 2,718 | 2,714 | -3,95 |
| б) по ціні можливого використання | 9,6 | 10 | +0,4 |
| 3 | Втрати від зворотних відходів |
| 4 | а) у тис. грн.(2а-3б) | 2708,4 | 2704 | -4,4 |
| б) у % до матеріальних затрат (3а /1)\*100 | 11,16 | 11,15 | -0,1 |

Планові показники у рядку 2 (таблиці 3.6.) визначають, виходячи із середнього обсягу зворотних відходів, встановлених на підприємстві (11,2):

24275,4\*11,2/100=2718,8.

Як показав аналіз, втрати від зворотних відходів зменшились як сумою (4,4 тис.грн), так і в процентах (0,1) до матеріальних затрат. На підставі наведених даних (таблиця 3.7.) можна визначити, скільки недодано продукції внаслідок того, що підприємство допустило надпланові зворотні відходи.

**Таблиця 3.7.**

***Аналіз впливу надпланових відходів сировини та матеріалів на обсяг продукції ВАТ “Ватра” за 2001 р.***

|  |  |
| --- | --- |
| Стаття витрат | Фактично випущена товарна продукція |
| За плановою собівартістю | За фактичною собівартістю |
| 1.Сировина і матеріали | 24275,4 | 24232,6 |
| 2.Зворотні відходи (відраховуються) | 9,6 | 10 |

Розрахунки робимо за наступною схемою:

1.Знаходимо надпланові відходи сировини до цілого використання їх 10-

9.5=0.5.

2.Визначаємо, у скільки разів первинна сировина дорожча за відходи:

520:52=10 тис. грн.

3.Обчислюємо вартість надпланових відходів за ціною сировини:

0,4\*10=4 тис. грн.

А насправді зверхплановий ріст поворотних відходів, коли він пов’язаний зі зміною цін і реалізацією, свідчить про погіршення використання сировини, матеріалів і інших матеріальних цінностей, а їх зменшення є резервами зниження собівартості продукції.

**3.2 Аналіз витрат на оплату праці**

У більшості галузей промисловості витрати на оплату праці мають меншу питому вагу в собівартості продукції, ніж матеріальні витрати, проте загальновідомо, що одним з найважливіших джерел зниження собівартості продукції є більш швидке зростання продуктивності порівняно із середньою оплатою праці.

Тому аналізові затрат на оплату праці на будь якому підприємстві слід приділяти першочергову увагу.

Мета аналізу витрат на оплату праці – визначити:[57,с.119]

* обґрунтованість розрахунку й розподілу кварталами планового фонду оплати праці;
* використання об’єднанням цього фонду;
* фактори, які призвели до відхилення фонду оплати праці від нормативу виплат, враховуючи використання плану за обсягом продукції та чисельність працівників;
* співвідношення темпів зростання продуктивності праці та середньої виплати праці, його вплив на собівартість продукції;
* вплив фонду оплати праці відхилень від лімітів чисельності працівників, перевищення посадових окладів, не продуктивних виплат;
* резерви зниження собівартості продукції внаслідок економії фонду оплати праці.

Прямі трудові затрати у складі собівартості відображаються за такими статтями, як основна і додаткова заробітна плата виробничого персоналу, а також відрахування на соціальні страхування. Аналіз починають загальною їх оцінкою, за якою порівнюють планові та фактичні суми, виявляти відхилення (таблиця 3.8.).

Джерелом аналізу служать показники плану і звітності по формі №1-у, дані бухгалтерського обліку заробітної плати і затрати на виробництво.

**Таблиця 3.8.**

***Загальна оцінка матеріальних затрат на ВАТ “Ватра” за 2001 р.***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники | За планом (тис. грн..) | За фактом (тис. грн.) | Відхилення |
| 1. Основна заробітна плата виробничого персоналу | 1046,6 | 1037,5 | -9,1 |
| 2.Додоаткова заробітна плата виробничого персоналу | 193,0 | 191,8 | -1,2 |
| 3.Відрахування на соціальні доходи | 639,6 | 636,9 | -1,7 |
| 4.Усього прямих трудових витрат | -1879,2 | 1860,2 | -13,0 |
| 5.Повна собівартість товарної продукції | 39890,2 | 39881,4 | -8,8 |
| 6.Обсяг повної продукції | 53495,0 | 53544,0 | +49,0 |

Як показують дані таблиці, фактичні трудові затрати були нижчі від планових на 13 тис. грн. за рахунок зниження всіх їх видів. Хоча за такими, в цілому позитивними відхиленнями, можуть бути приховані негативні. Для їх виявлення, забезпечення більш об’єктивної оцінки собівартості, доцільно визначити міру впливу на трудові затрати таких факторів, як зміна обсягу і структури продукції, а також рівня самих затрат.

Розглянемо методику розрахунку впливу названих факторів на трудові затрати.

Вплив на прямі трудові затрати:

Зміна обсягу випущеної продукції становить 1,72.

1879,2\*53544тис.грн./53495тис.грн.-1880.0

1880,0 тис.грн.-1879,2тис.грн=1,72

зміна структури товарної продукції (-1,2).

1879,2тис.грн. / 398902тис.грн.\*39881,4=1878,8

1878,8тис.грн.-1880,0тис.грн=1,2тис.грн.

зміна рівня прямих трудових витрат.

Для того, щоб встановити причину зміни рівня затрат, спочатку, за даними калькуляції окремих видів продукції встановлюють ті з них, з яких були допущені негативні відхилення у затратах на зарплату, а потім за цими видами продуктів розраховують міру впливу таких факторів, як зміна трудомісткості продукції і часової оплати праці, за допомогою прийому абсолютних різниць.

Заробітна плата виробничих робітників відображена в калькуляції окремою статтею, оплата праці допоміжних працівників, спеціалістів та інших категорій промислово-виробничого персоналу включаються у всі статті собівартості, а також транспортно-заготівельні витрати. Оплата праці робітників, які працюють на допоміжних виробництвах, входить у собівартість пари, води, електроенергії, впливає на собівартість товарної продукції через статті, на які віднесено витрати пари, води, електроенергії. [38, с.84].

Оплату праці аналізують у двох напрямках:

а)аналіз фонду оплати праці як елемента затрат на виробництво;

б)аналіз оплати праці за окремими статтями калькуляції, в першу чергу, за самостійною статтею оплати праці виробничим робітникам.

Аналіз фонду виконання праці починають із вивчення абсолютного відхилення. Абсолютне відхилення – ця різниця між фактичною нарахованою оплатою праці плановим фондом. [31, с. 131]

Подальшим напрямком аналізу є дослідження причини абсолютного відхилення. Цей розрахунок ведеться не в цілому по всьому промислово-виробничому персоналу, а за окремими категоріями. При цьому виявляють вплив двох факторів зміни середньооблікової чисельності по даній категорії (кількісний фактор) і зміни середньої заробітної плати(якісний фактор). Для розрахунку можна використовувати спосіб абсолютних різниць, згідно з якими вплив першого з названих факторів визначають множенням відхилення на планову середню заробітну плату, а вплив другого – множенням відхилення від плану з середньої заробітної плати на фактичну чисельність. Вплив кожного з перерахованих факторів на середню заробітні плату робітників визначають способом абсолютних різниць. Вихідні дані у звіті за формою 2-Т. За даними таблиці 3.9., передусім, визначаємо вплив двох первинних факторів на абсолютне відхилення фонду оплати праці робітників.

**Таблиця 3.9.**

***Аналіз фонду оплати паці робітників і їх середньої річної оплати праці на ВАТ “Ватра” за 2001 р.***

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № рядка | Показники | За планом | За фактом | Відхи-лення | Виконання плану |
| 1 | Фонд оплати праці робітників тис. грн. | 5160 | 4336,9 | -8231 | 84,0 |
| 2 | в тому числі основна заробітна плата | 3900 | 33310,7 | -589,3 | 84,9 |
| 3 | Середньооблікова чисельність робітників | 4300 | 4158/ 3446 | -152/ -854 | 96,5/80,1 |
| 4 | загальна кількість людино-годин | 7783,0 | 62032 | -15798 | 100,0 |
| Розрахункові показники |
| 5 | Середньорічна оплата праці 1 робітника (1\*100:3) | 1200 | 1258,5 | 58,5 | 104,5 |
| 6 | Середньорічна кількість відпрацьованих годин (4\*100:3 | -1810 | 1800,1 | -9,9 | 99,4 |
| 7 | Середньорічна оплата за відпрацьований час (2:4\*100) | 50,11 | 69,91 | +19,8 | 139,82 |
| 8 | Додаткові оплати , % (1-2):2\*100 | 31,0 | 32,3 | 1,3 |  |

Примітка:

4148 –штатних працівників;

3448 – еквівалент повної зайнятості.

а)вплив зміни кількості робітників

(-854)\*1200/4000=-1025,8

б)вплив зміни середньорічної оплати праці робітників

(+58,5)\*3446/1000=201,6

Перевірка = -1024,8=2016= -2016.

**3.3 Зниження собівартості продукції і** **підвищення ефективності виробництва**

Собівартість продукції є важливим узагальнюючим показником, який характеризує якість роботи підприємства, рівень його технічного оновлення і господарського керівництва.

В собівартості продукції, динаміці її зниження знаходять своє відображення всі сторони виробничої і господарської діяльності підприємства.

Зниження собівартості продукції є одним з важливих факторів збільшення нагромаджень. Від зниження рівня собівартості залежать розміри тих ресурсів, які формують доходи державного бюджету. Чим нижча собівартість продукції, тим вищі нагромадження, утворюються в середині народного господарства.

Економічний аналіз шляхів і резервів собівартості продукції, росту продуктивності праці, покращення всіх якісних показників роботи є одним з основних завдань підвищення рівня економічної роботи на промислових підприємствах.

Зниження собівартості продукції має важливе значення в створенні матеріально — технічної бази. Отже, одним з важливих завдань розвитку економіки на сучасному етапі є підвищення ефективності виробництва, покращення якості показників на всіх рівнях народного господарства. Ріст ефективності виробництва відображається в кінцевому рахунку в економії живої і уречевленої праці, в зниженні собівартості продукції.

При цьому курс на підвищення ефективності виробництва нерозривно пов’язаний з напрямком на зниження затрат на виробництво. Зниження собівартості продукції є одним з головних джерел збільшення прибутку і росту рентабельності виробництва.

Чим нижча собівартість, тим вищий прибуток і рентабельність підприємства. Підвищення прибутку покращує фінансовий стан підприємства: при цьому збільшуються грошові резерви для подальшого розширення і вдосконалення виробництва, задоволення матеріальних і культурних потреб [30, с.17].

Рівень собівартості продукції залежить від багатьох виробничих умов, одні з них виступають як джерело зниження собівартості продукції, інші – як фактори, ще інші – як стимули.

Під джерелом зниження собівартості розуміють економію живої і уречевленої праці, яка відображається в зниженні затрат і пов’язана з випуском і реалізацією продукції (підвищення продуктивності праці, зменшення затрат на матеріали ,паливо, електроенергію).

Джерела економії не можуть бути безпосередніми рушіями зниження собівартості продукції. Вони лише показують, за рахунок чого можна досягти скорочення затрат. Найбільш важливими групами факторів, на нашу думку, є:

1. Підвищення технічного рівня і покращення організації виробництва і праці. Підвищення технічного рівня виробництва , вдосконалення рівня технології виробництва і механізації, автоматизація виробничих процесів. Впровадження нових прогресивних технологічних методів зміни конструкції і технологічних характеристик виробів, покращення використання нових видів сировини і матеріалів, палива, енергії. Покращення організації виробництва і праці полягає у вдосконаленні управління ними, покращенні організації праці, матеріально-технічного постачання і використання робочого часу, скорочення адміністративно-управлінських витрат, а також надлишкових затрат і втрат.
2. Вдосконалення організації виробництва праці – розвиток спеціалізації виробництва; покращення організації праці і обслуговування виробництвом; скорочення затрат на управління; покращення використання основних фондів ,матеріальних ресурсів, інших факторів, які підвищують рівень організації виробництва;
3. Зміна обсягу і структури продукції – відносне зменшення умовно постійних витрат, які обумовлені ростом обсягів виробництва, відносне зменшення амортизаційних відрахувань;
4. Покращення використання природних ресурсів – зміни способів добування природної сировини і зміни якості; складу природної сировини;
5. Галузеві та інші фактори - підготовка і освоєння продуктивності на підприємствах, впровадження і освоєння нових виробів; покращення розміщення підприємств, зміни цін, тарифів, норми амортизації, умов оплати праці та інші фактори, які випливають із специфічних особливостей техніки, технології і організації виробництва.

Визначення і використання резервів зниження собівартості продукції – головне завдання економічного аналізу виробничо-господарської діяльності підприємства. [ 38, с. 93]

Деякі економісти, крім факторів норм, в якості самостійного виділяють фактор заміни. При цьому проходить заміна цін одиниці матеріальних ресурсів і норм їх витрат на одиницю продукції. [21, с.156]

Раціональне заміщення одних матеріалів іншими здійснює вплив на зменшення собівартості, відкриває можливості для збільшення обсягу випуску продукції, забезпечує абсолютне зниження собівартості за рахунок зниження цін на матеріали.

Витрати на одержання, заготовку і транспортування сировини і матеріалів, палива і напівфабрикатів формують їх ціну (собівартість). Основні ціни і тарифи займають найбільш питому вагу в собівартості одержаних матеріальних ресурсів, тому для її зниження необхідно виявляти їх резерви, класифікацію яких можна розглянути на рис. 3.2.

|  |  |
| --- | --- |
| По видах затрат | По характеру використання |
| 1. Скорочення витрат сировини і інших матеріалів.
2. Скорочення витрат допоміжних матеріалів.
3. Скорочення витрат допоміжних матеріалів.
4. Скорочення транспортно-заготівельних витрат.
5. Зменшення витрат на заробітну плату одиниці праці.
6. Скорочення браку.
7. Скорочення витрат на обслуговування і управління
 | 1. Вдосконалення конструкції.2. Вдосконалення технології.3. Поповнення модернізації обладнання.4. Покращення організації виробництва і праці.5. Вдосконалення методів господарювання і управління. |

###### Рис. 3.2. Класифікація резервів зниження собівартості продукції

Під резервами зниження собівартості слід розуміти лише ті, які створюють реальну економію. По місцю зосередження резерви поділяються на внутрішні і зовнішні.

До внутрішніх відносяться ті, які можуть бути виявлені і впроваджені в господарський оборот тільки на даному підприємстві і залежать від результатів роботи. Це, в першу чергу, ріст продуктивності праці і зниження матеріаломісткості продукції.

Зовнішні резерви можна поділити на галузеві і народногосподарські. Галузеві - це покращення спеціалізації і кооперації; правильне розміщення виробничої програми між підприємствами галузей. [36, с.95]

Використання зовнішніх резервів підвищує ефективність виробництва не лише даного підприємства, а й інших підприємств.

Слід враховувати і резерви, пов’язані з відхиленням від плану, а також додаткові, виявлені в процесі його виконання.

Ліквідація перевитрат сировини і матеріалів у порівнянні з встановленими нормативами перевитрат по заробітній платні, по загальнозаводських і цехових витратах – всі ці резерви пов’язані з відхиленням від плану.

Прикладом додаткових резервів, які мають місце в процесі виконання плану є: використання провідного досвіду і впровадження більш досконалих технологій.

По часу використання резерви поділяються на поточні і перспективні. Поточні визначаються протягом даного звітного періоду. Вони, як правило, не потребують значних додаткових затрат і підготовчих робіт.

По характеру впливу на результати виробництва розрізняють резерви екстенсивні та інтенсивні. Екстенсивні характеризуються використанням додаткових виробничих ресурсів, робочої сили і основних виробничих фондів. Інтенсивні сприяють підвищенню ефективності виробництва на основі економічного витрачання сировини і матеріалів, робочої сили і техніки.

Отже, основне завдання аналізу собівартості продукції полягає у визначенні резервів зниження затрат на виробництво продукції.

Особливістю резервів зниження собівартості продукції є їх синтетичний характер, оскільки в них відображається використання всіх ресурсів виробництва – трудових, матеріальних, фінансових.

Зниження собівартості, за рахунок якого не буде резерву, тягне за собою, як правило, зменшення і інших затрат.

До резервів зниження собівартості не відносяться фактори, які пов’язані із зміною асортименту і структури витраченої продукції, із зміною оптових цін на матеріали, покупні вироби, ставок обов’язкових відрахувань і тарифів.

Тепер розглянемо основні шляхи зниження собівартості продукції:

* ріст продуктивності живої праці;
* прискорення науково-технічного розвитку;
* покращення використання уречевленої праці, скорочення і ліквідація непродуктивних витрат;
* підвищення якості продукції, покращення використання основних фондів.

Одним з найважливіших шляхів зниження собівартості є ріст продуктивності праці. При цьому підвищується обсяг виробництва, зменшуються амортизаційні відрахування на утримання, управління і обслуговування персоналу.

**3.4 Методика контролю прямих витрат на виробництво**

Контроль за формуванням собівартості продукції, віднесенням витрат на виробництво — одна з найважливіших ділянок роботи бухгалтера. Собівартість продукції є вагомим показником оцінки якості роботи підприємства, від обґрунтованості її визначення за­лежать правильність, об'єктивність оцінки результатів фінансово-господарської діяльності.

Джерелами інформації для контролю собівартості продукції, виконаних робіт і послуг є:

а) первинні документи: лімітні картки, відомості, накладні, акти, матеріальні вимоги на відпуск матеріальних цінностей для виробничої діяльності структурним підрозділам підприєм­ства; розрахунково-платіжні відомості з оплати праці праців­ників, відомості розподілу трудозатрат і витрат на оплату пра­ці працівників підприємства; авансові звіти підзвітних осіб, рахунки-фактури, акти про одержані послуги від інших під­приємств і т. п.;

б) облікові регістри з аналітичного та поточного синтетичного бухгалтерського обліку (картки аналітичного обліку в розрізі об'єктів витрат, групувальні відомості по видах витрат, Журнал № 16, Головна книга по рахунках 20 “Виробничі запаси”, 23 “Виробництво”, 24 “Брак у виробництві”, 25 “Напівфабрикати”, 26 “Готова продукція”, 28 “Товари”, 91 “Загально виробничі витрати”, 66 “Розрахунки з оплати праці”, 65 “Розрахунки за страхування”);

в) нормативні, планові калькуляції, розрахунки до них, кош­торис на загальновиробничі та загальногосподарські витрати, ста­тистична звітність з окремих показників річного звіту (ф. 3);

г) дані податкового обліку про валові витрати на виробництво.

Основними нормативними актамипри здій­сненні контролю прямих витрат є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», затверджений постановою КМУ від 16.07.99 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями);

2. Типове положення з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт і послуг) у промисловості, затверджене постановою КМУ від 26.04.96 № 473;

3. Закон України «Про оподаткування прибутку» від 22.05.97 № 283/97-ВР (зі змінами та доповненнями).

У процесі перевірки витрат на виробництво розв’язуються наступні задачі:

* оцінка обґрунтованості застосовуваного методу обліку витрат, варіанту зведеного обліку витрат, методів розподілу загальвиробничих витрат;
* підтвердження первісної оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
* підтвердження вірогідності оформлення і відображення в обліку прямих і накладних (непрямих) витрат;
* оцінка якості інвентаризацій незавершеного виробництва;
* арифметичний контроль показників собівартості за даними зведеного обліку витрат на виробництво.

Контроль за виробничими витратами є досить трудомістким процесом, що вимагає грунтовних знань, крім безлічі нормативних і інструктивних матеріалів, також і особливостей обрахунку собівартості продукції в окремих галузях і видах господарської діяльності. Тому до початку контрольно-аналітичної перевірки необхідно вивчити організаційні і технологічні особливості підприємства, спеціалізацію, масштаби і структуру кожного виду його виробничої діяльності. На основі аналізу облікової політики й особливостей виробництва з'ясовується обґрунтованість застосовуваного на практиці методу обліку виробничих витрат і варіанта зведеного обліку витрат.

Якщо в процесі контрольно-аналітичної перевірки встановлено, що в обліковій політиці обґрунтований метод обліку витрат відповідає вимогам технологічного процесу, а фактичне використання елементів даного методу не здійснюється, в цьому випадку повинно бути зафіксоване дане відхилення в робочих документах і визначено його вплив на формування собівартості продукції. Якщо описаний в обліковій політиці метод обліку витрат не відповідає особливостям технологічного процесу, то ревізор фіксує ряд змін, що в подальшому дозволять організувати виробничий облік відповідно до вимог нормативних документів.

Для підтвердження первісної оцінки систем внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції ревізор на основі отриманої інформації заповнює заздалегідь розроблені тести.

За результатами тестування встановлюється оцінка надійності систем і порівнюється з первісною оцінкою, отриманої на стадії планування контрольно-ревізійної перевірки. Якщо така оцінка виявиться нижчою первісної, то необхідно скорегувати обсяг і порядок проведення інших контрольно-ревізійних процедур. Ревізор визначає для себе об'єкти підвищеної уваги при плануванні контрольних процедур. Підтверджуючи вірогідність оформлення і відображення в обліку прямих і накладних витрат, він з'ясовує обґрунтованість віднесення кожного виду витрат на собівартість продукції, правильність розмежування витрат по звітних періодах і об'єктах обліку, відповідність виконаних кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку встановленими нормативними документами. При цьому вивчаються документи, уже сформовані ревізором при перевірці операцій по заготовленню і витраті, з коштами, розрахункових операцій.

Перевіряючи чи обґрунтовано віднесені витрати на собівартість продукції, ревізору варто керуватися «Положенням про склад витрат...» і галузевими інструкціями. Причому усі витрати, передбачені зазначеними нормативними документами, відносяться на собівартість у повному обсязі, але для цілей оподатковування по податку на прибуток деякі з них приймаються тільки в межах встановлених норм (витрати на відрядження, витрати на підготовку кадрів, на оплату відсотків по позичках банків, на рекламу, представницькі витрати, компенсація за використання особистих легкових автомобілів для службових поїздок і ін.). Названі витрати, як правило, відносяться до управлінських. Тому ревізору необхідно проаналізувати організацію аналітичного обліку по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». У процесі такого аналізу встановлюється фактичний спосіб обліку нормованих витрат для цілей оподатковування: у рамках системи бухгалтерського обліку чи позасистемний. Перший спосіб припускає виділення на рахунку 91 чи субрахунків статей аналітичного обліку для роздільного відображення витрат у переділах норм і витрат понад норми. При другому способі нормовані витрати відображаються на рахунку 91 загальною сумою без виділення витрат понад норми, що реєструються в окремих довідках (відомостях). Контрольно-ревізійна перевірка дозволяє встановити загальну суму кожного виду нормованих витрат, виконує арифметичний розрахунок цих витрат у межах норм і понад норми і порівнює отримані значення з аналогічними показниками в обліку (і окремих довідках).

Ревізор повинен з'ясувати:

* правильність розподілу виробничих витрат по звітних періодах;
* дотримання обраного методу і точність оцінки матеріальних ресурсів, що списуються на витрати виробництва;
* правильність включення в собівартість амортизації по основних засобах, нематеріальних активах і МШП, інших видів витрат; в тому числі зв'язаних з управлінням виробництвом;
* обґрунтованість розподілу загальновиробничих витрат за об'єктами калькуляції;
* організацію обліку зворотніх відходів і браку та ін.

Ревізору варто уважно проаналізувати склад загальновиробничихвитрат, які враховуються відповідно на рахунку 91. У першу чергу, на підставі первинних документів необхідно перевірити правильність розподілу по конкретних рахунках витрат на опалення, освітлення, утримання і оренду приміщень, заробітну плату адміністративно-управлінського персоналу підрозділів і підприємства в цілому тощо.

Значна частка витрат припадає на оплату комунальних послуг. Вивчаючи первинні документи і знайомлячись з організацією на підприємстві обліку витрат теплої води, електричної енергії, ревізор повинен встановити обґрунтованість списання таких витрат на виробництво і невиробничі потреби. Йому необхідно перевірити, чи не включаються до собівартості реалізованої продукції адміністративні витрати та витрати на збут. Також вивченню підлягає правильність формування різних резервів майбутніх витрат (на оплату чергових відпусток співробітників, на виплату винагород за підсумками роботи за рік, на ремонт основних засобів і ін.).

Суми витрат майбутніх періодів, що включаються у витрати на виробництво звітного періоду, повинні підтверджуватися кошторисами і первинними документами по обліку цих витрат (накладні, акти приймання виконаних робіт і ін.). Ревізор контролює також склад витрат майбутніх періодів і правомірність їхнього віднесення на собівартість (вони повинні бути обумовлені процесом виробництва чи управління підприємством).

Ревізор перевіряє правильність розподілу (списання) витрат відповідно до порядку, закріпленим в обліковій політиці підприємства. У процесі вивчення витрат йому необхідно визначити: чи вони правильно документально оформлені і відбиті на рахунках бухгалтерського обліку. Первинні документи, що підтверджують облік кожного виду витрат, повинні містити всі обов'язкові реквізити, підписи відповідальних осіб. Кореспонденції рахунків повинні відповідати встановленим нормативам.

В процесі контрольно-ревізійної перевірки варто також перевірити: стан обліку незавершеного виробництва, своєчасність і правильність його інвентаризації й оцінки, безпомилковість відображення результатів інвентаризації в обліку. Насамперед, ревізору необхідно проаналізувати періодичність і порядок проведення інвентаризацій незавершеного виробництва, вивчити представлені інвентаризаційні описи і порівнювальні відомості. Якщо в наданих документах не виявлені відхилення, то можна зробити висновок або про формальний характер інвентаризацій, чи, навпаки, про ефективну організацію оперативного і бухгалтерського обліку напівфабрикатів власного виробництва.[17, c.437]

Ревізор також може провести вибіркову інвентаризацію незавершеного виробництва. Однак використання такої процедури контролю можливо, якщо на підприємстві застосовується напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат на виробництво. Тільки в рамках цього варіанту обліку формуються показники, що відображають рух незавершеного виробництва на всіх етапах виготовлення продукції. Номенклатура напівфабрикатів, що перевіряється визначається з врахуванням технологічних особливостей виробництва. Як правило, перевіряються найбільш дорогі напівфабрикати. Якщо в ході вибіркової перевірки виявлені значні відхилення (наприклад, більше 5% від номенклатури, що перевіряється,), то можна зробити висновок про формальний характер проведених інвентаризацій. Якщо ж вибіркова інвентаризація незавершеного виробництва виявить відхилення менше 5%, то підтверджуються обсяги незавершеного виробництва, зазначені в даних оперативного обліку руху напівфабрикатів власного виробництва або аналітичного обліку.

Підтверджуючи вірогідність оцінки незавершеного виробництва, ревізор здійснює арифметичний контроль його обсягу в натуральному і вартісному вираженні. При цьому варто враховувати, що на підприємствах з індивідуальним і дрібносерійним виробництвом, що застосовують позамовний метод обліку витрат, вартість незавершеного виробництва визначається витратами на незакінчені замовлення. В великосерійних і масових виробництвах вартість незавершеного виробництва складається із суми прямих затрат (матеріали й основна заробітна плата), що обчислюються за нормами по кожному калькуляційному об'єкті (виробу, і т.д.), і суми інших (непрямих) витрат, що визначаються у відсотках до прямих витрат.

Оцінка правильності обрахунку собівартості продукції виконується шляхом арифметичного контролю даних відомості зведеного обліку витрат. При цьому собівартість випуску продукції в умовах застосування позамовного і попередільного методу обліку витрат формується як алгебраїчна сума витрат за місяць і зміни величини незавершеного виробництва, а в умовах нормативного методу – алгебраїчна сума нормативної собівартості випуску продукції, змін норм і відхилень від норм.

Виявлені в процесі контрольно-ревізійної перевірки відхилення фіксуються у відповідних документах ревізора і визначається їх кількісний вплив на показники звітності.

Практика свідчить, щотиповими помилками, які виявляються в ході перевірки затрат на виробництво, є наступні:

* невідповідність застосованого методу обліку затрат – методу, зафіксованому в обліковій політиці;
* неправильна оцінка залишків незавершеного виробництва;
* неправильний розподіл витрат по звітних періодах;
* необумовлене (без документального оформлення) включення в собівартість окремих видів витрат та ін [56.c.220].

**Висновки і пропозиції**

У результаті проведених досліджень, теоретичних і практичних матеріалів по темі даної дипломної роботи , можна зробити такі висновки і пропозиції:

Прямі витрати – це такі, які можна у момент їх первинного запуску у виробництво відписати до конкретного продукту.

До прямих виробничих затрат відносять затрати на сировину, матеріали, паливо і енергію на поточні цілі, основну і додаткову заробітну плату виробничих працівників і відрахування на соціальні заходи.

Прямі затрати займають високу питому вагу в собівартості продукції і спостерігається тенденція до зростання .

Цим визначається необхідність особливо точного ведення бухгалтерського обліку та суворого контролю за раціональним використанням сировини і матеріалів у виробництві, оскільки спадання прямих витрат знижує собівартість продукції.

Матеріальні затрати – це сума витрачених на виробництво сировини, матеріалів, напівфабрикатів, їх питома вага становить 75-80%. Прямі матеріальні затрати списуються на собівартість продукції на основі таких первинних документів як лімітно-забірні картки, накладні та ін.

Зниження матеріальних витрат приводить не тільки до зниження собівартості продукції, а й до збільшення випуску продукції. Але досягти цього можна за допомогою обліку, який повинен забезпечити:

* контроль за наявністю матеріалів і дотримання встановлених норм запасів;
* контроль за оприбуткуванням відходів і використанням матеріалів у виробництві.

Також високу питому вагу в собівартості продукції займають трудові витрати, а отже доцільне їх зменшення.

Витрати на оплату праці зменшуються в розрахунку на одиницю продукції, якщо збільшується продуктивність праці і знижується чисельність обслуговуючого персоналу.

Як показує передовий досвід неабияке значення має використання на підприємствах комп’ютерної техніки. Це дозволяє зменшити трудоємкість документального оформлення результатів діяльності підприємства, збільшити швидкість передачі інформації і підвищити достовірність даних. Це, в свою чергу, робить облік прямих витрат і весь облік оперативним, достовірним та ефективним.

В сьогоднішніх умовах значення аналізу дуже важливе, так як за його допомогою можна досягнути кращих результатів. На жаль, на ВАТ “Ватра” аналіз проводиться не дуже оперативно. Це призводить до небажаних показників виробничої діяльності. З добре налагодженим аналізом ВАТ “Ватра” зможе об’єктивно оцінити і зіставити результати господарської діяльності з використанням виробничих ресурсів і виявити можливості підвищення ефективності виробництва.

Не менш важливе значення для аналізу матеріальних витрат і витрат на оплату праці має загальна оцінка їх рівня. В процесі аналізу визначається,- на яку суму зменшилась фактична собівартість під впливом відповідних факторів.

Трудові витрати в порівнянні з минулими роками зменшились на 2807 тис. грн.

Проведення аналізу на ВАТ “Ватра” дало змогу виявити і резерви зниження витрат.

Слід відмітити, що більш можливе використання найновіших досягнень промислової науки, застосування прогресивних норм технологічного проектування, вдосконалення бухгалтерського обліку, системи контролю і звітності про дотримання норм витрачання матеріалів – все це сприяє зниженню матеріаломісткості продукції.

Потрібно так здійснювати і контролювати прямі затрати, щоб зростала ефективність їх використання. Лише тоді можна говорити про зниження прямих витрат, а й відповідно і собівартості продукції.

**Список використаних джерел**

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”.
2. Закон України "Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємства” // Галицькі контракти. - 1998. - №1-2, - с.112-140.
3. Закон України "Про інвестиційну діяльність" // Відомості Верховної Ради України.- 1991.- №47.- С.646.
4. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України.- К.,1999.
5. Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені наказами Міністерства фінінсів України у 1999 і 2000 рр. // Електронна бібліотека “Юрист плюс”.- К.: ЦКТ, 2000.
6. Адамс Р. Основы аудита. - М.: Аудит ЮНИТИ, 1995. - 398 с.

Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК.- М.: Издательство «Дело и сервис», 2000.- 432 с.

1. Андреев В.Д. Практический аудит: Справочное пособие. – М.: Экономика, 1994.- 368с.
2. Антони Р.А. Основы бухгалтерского учета. 1-е изд. На русском яз.- М.: Триада НТТ совм. С “Монтажспецстрой”, 1994.- 318 с.
3. Аренс Э. А., Лоббек Дж. К. Аудит / Гл. ред. Я.В. Соколов.- М.: Финансы и статистика, 1995.- 560 с.
4. Аудит. Учебник для вузов / Под ред. Подольского.-М.:ЮНИТИ-Дана,2000.
5. Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп’ютеризація. - Житомир: ЖІТІ, 1999.- 372 с.
6. Бардаш С.В. Контроль і ревізія. Практикум: Навчальний посібник. - Житомир:ЖІТІ, 2000.-384с.Бутинець Ф.Ф. Бухгалетрський фінансовий облік. - Житомир: ЖІТІ,2001.

Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. - М.: Информационно-издательский дом «Филин», 1995. - 448 с.

Биргова Н К. Практика и бухгалтерский учет в Украине /Економика и право. – Киев, 1999.

1. Бирюкова И.К., Кондрянский А.В. Бухгалтерский учет в Украине – К.: Товариство «Знання», 1998.- 408 с.
2. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник.- К.: Вища школа.: Т-во “Знання”, КОО, 1999.- 574 с.

Бутафіна І. Облік зобов’язань // Все про бухгалтерський облік. – 2000.- № 56.-С. 8-13

1. Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Петренко Н.І. Контроль і ревізія.-Житомир: ЖІТІ,2000.-512с.

Бухгалтерський фінансовий облік. / Під редакцією Бутинця Ф.Ф. – Житомир, ПП “Рута”, 2000. – 608с.

1. Ванинский А.Я. Факторный анализ хозяйственной деятельности. – М.: Финансы и статистика. – 1997. – 143 с.
2. Верига Ю.А, Руденко Л. В. Облік і аудит резервів: Українська практика та міжнародний досвід // Світ бухгалтерського обліку.- 2001. – №2. – с. 11-18.
3. Вітвицька Н.С., Кузьмінська О.Е. Контроль і ревізія: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни.- К.: КНЕУ, 2000.- 166с.
4. Власова Е. Учет долгосрочных и краткосрочных займов // Консультант бухгалтера. – 2001. - №14. – с. 9-12.
5. Гарасим П.М. та ін. Кореспонденція рахунків на підприємствах різних галузей і форм власності.- Тернопіль: Астон, 1999.- 104 с.

Грабова Н.М., Кривоносов Ю.Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: Навч. посібник: 3-те вид., допов.- К.:А.С.К., 2001.- 416 с.

1. Довідник бухгалтера-економіста / Під ред. П.Я. Хомин.- Тернопіль, 1999.- 176с.
2. Довідник з бухгалтерського обліку / Уклад.: Н.І. Ценклер, Й.Д. Шляхта, Г.Г. Штулер; За ред. Н.І. Ценклер. – Ужгород: ІВА, 2000.-356 с.

Дорош Н.І. Застосування векселів при розрахунках та відображення їх руху в бухгалтерському обліку. // Світ бухгалтерського обліку. –1999. № 8.-12-16 с.

Економічний аналіз діяльності промислових підприємств / За ред. С.І. Шкарабана. – Тернопіль, ТАНГ, 1999.- 405 с.

1. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств та об’єднань: Навчальний посібник / За ред. проф. С.І. Шкарабана.- Тернопіль, ТАНГ, 1995.- 299 с.
2. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в системе управления предприятием – К.: Ваклер, Ди – Кси, 1997.- 967 с.
3. Каморджанова А.А. Занимательная бухгалтерия / Под ред. Г. Н. Бургоновой.- М.: Бухгалтерский учет, 1994.- 96 с.
4. Кармайкл Д.Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита: Пер. с анг. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1995.- 527 с.
5. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль: Учебник.- М.: Финансы и статистика, 1998.- 300 с.

Крейнина М.Н. Анализ финансового состояния и инвестиционной привлекательности акционерных обществ в промышленности, строительстве и торговле. – М.: АО «Дис», «МВ-Центр», 1994. – 265 с.

1. Кулаковська Л.П. Основи аудиту. Курс лекцій. Навчальний посібник.-Житомир:ЖІТІ,2000Руденко Л.В., Подольська В.О.,Яріш О.В. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства.-К: НМЦ “УКООП Освіта”,2000.

Куравлев В.В. Савруков Н.Т. Анализ хозяйственно-финансовой деятельности предприятия. – Чебоксары: 1999. – 135 с.

Лановик Б.Д. – Історія господарства: Україна і світ: Підручник. – К.: Вища школа, 1995. – 480 с.

Лучко М.Р., Остап’юк М.Я. Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки. – Тернопіль: “ЗОРЕПАД”, 1998. – 151 с.

Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995.- 304 с.

Марочкин А. Учет расчетов, долгосрочных и текущих обязательств // Консультант бухгалтера. – 2001 - №14. – С. 12-21.

1. Мельничук Г.М. Анализ хозяйственной деятельности в примышленности: Учебник.- К.: Выща школа, 1990.- 318 с.
2. Мус Г., Ханшманн Р. Бухгалтерський облік: основі – завдання – розв’язання.- К.: КНЕУ, 1999.- 368 с.
3. Новий бухгалтерський облік в Україні (побудова і застосування): Навч.-методичний посібник.- Тернопіль: Карт- бланш, 2000.- 288 с.

Облік та аналіз в управлінні підприємством / В.В. Сопко, Г.М. Мельничук, Г.О. Науменко. – К.: Техніка, 1992.- 182 с.

1. Общий аудит. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления / Кол. Авторов.- М.: «Дис», 1997.- 539 с.
2. Остап’юк М.Я. та ін. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та метод. аспекти). Монографія- Ужгород: Ужгор. ун-т, 1998. – 148 с.

Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – М.: Статистика, 1974. – 160 с.

Петренко І. Відображення зобов’язань у фінансовій звітності і бухгалтерському обліку // Баланс-Агро. – 2000. - № 6.- с. 13-23.

1. Петрук О.М. Облік та Аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики.- Житомир: ЖІТІ, 1999.- 332 с.

Посібник з переходу на нову систему бухгалтерського обліку. – К.: 2000.- 301с.

1. Проблеми реформування економіки, обліку, контролю та аналізу підприємств : Наукові записки. Вип. I – Тернопіль: ТАНГ, 1999.- 223 с.
2. Рахман З., Шеремет А. Бухгалтерский учет в рыночной экономике. – М.: Инфра-М, 1996.- 272 с.

Романів М.В. Державний фінансовий контроль і аудит // Навч.- метод. посібник. – К.: ТОВ «НІОС», 1998.- 224 с.

1. Рудницький. Внутрішній аудит: Методологія і організація.- Тернопіль: Економічна думка,2000.

Севрук М.А. Экономический анализ в условиях самостоятельности предприятий. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 191 с.

Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.

Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.

1. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: Подготов. Курс.- С.-Петербург:Литера плюс, 1994. – 272 с.
2. Сук Л. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами // Бухгалтерія. – 2001. – №8. – С. 2-9.

Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. – К.: “А.С.К.”, 2000. – 770с.

1. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Гл. ред. Я.В. Соколов.- М.: Финансы и статистика, 1997.- 576 с.