

УДК 338.512 + 657.47

DOI: <https://doi.org/10.32782/2520-2200/2019-3-67>

Мезенцева Н.М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та менеджменту
Криворізького факультету
Запорізького національного університету

Павликівська С.Г.

магістр
Запорізького національного університету

Янчиленко Я.О.

магістр
Запорізького національного університету

Mezenceva Nadezhda

Zaporizhzhya National University, Faculty in Kryvyi Rih

Pavlikivska Svetlana

Zaporizhzhya National University

Yanchulenko Yana

Zaporizhzhya National University

ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА В УМОВАХ ОБМЕЖЕНОСТІ РЕСУРСІВ

PRODUCTION COSTS IN THE FACE OF LIMITED RESOURCES

Економічне розуміння витрат базується на проблемі обмеженості ресурсів та можливості їхнього альтернативного використання. За ринкових умов господарювання жодне підприємство, здійснюючи діяльність, не може обійтись без витрат, які безпосередньо не можна віднести до собівартості продукції, тобто непрямих витрат. Особливістю непрямих витрат є те, що вони поділяються на накладні виробничі витрати та накладні невиробничі витрати. Правильний вибір бази розподілу непрямих виробничих витрат дуже важливий. Запропоновано доцільність ведення спеціальної відомості розподілу непрямих виробничих витрат, які будуть відповідати потребам кожного окремого цеху або підрозділу, та використання експертних оцінок задля визначення складових витрат. Доведено необхідність ведення аналітичного обліку по рахунку 91 «Загально-виробничі витрати» з відкриттям окремих субрахунків.

Ключові слова: витрати, непрямі витрати, накладні витрати, загально-виробничі витрати, собівартість, класифікація, база розподілу, статті калькуляції.

Экономическое понятие затрат базируется на проблеме ограничения ресурсов и возможностей их альтернативного использования. В рыночных условиях хозяйствования ни одно предприятие, осуществляя деятельность, не может обойтись без затрат, которые непосредственно нельзя отнести к себестоимости продукции, то есть косвенным расходам. Особенностью кос-

венных расходов является то, что они подразделяются на накладные производственные расходы и накладные непроизводственные расходы. Правильный выбор базы распределения косвенных производственных расходов очень важен. Предложена целесообразность ведения специальной ведомости распределение косвенных производственных издержек, которые будут соответствовать потребностям каждого отдельного цеха или подразделения, и использования экспертных оценок с целью определения составляющих затрат. Доказана необходимость ведения аналитического учета по счету 91 «Общепроизводственные расходы» с открытием отдельных субсчетов.

Ключевые слова: расходы, косвенные расходы, накладные расходы, общепроизводственные расходы, себестоимость, классификация, база распределения, статьи калькуляции.

Under market economy conditions, no enterprise in the course of its activities cannot do without costs, which cannot directly be attributed to the cost of production, that is, indirect costs. The feature of indirect costs is that they are divided into overhead production costs, and non-production overheads. The sum of indirect production costs (total production costs) is allocated to the types of products in proportion to the chosen distribution base and accordingly is included in the production cost of production. Depending on the complexity of the manufacturing process, the rate of distribution of indirect production costs may be the same for all production units, set separately for each production unit or separately for certain groups of overhead costs. The share of indirect costs in the enterprise is quite significant, and from the correctness of the product base allocation of indirect production costs will largely depend on the cost of manufactured products, and therefore the value of profits. When planning non-production overhead, the amount of such costs can be reduced further. During the last time, the topic of indirect costs was paid much attention from scientists, but there are still many uncoordinated and insufficiently researched issues. Indirect costs represent an integral part of the costs of an enterprise necessary for the conduct of economic activity. Without such expenses, which would not have been made by the employees of the department of cost management, it is impossible to organize the process of management. From what way is organized the process of distribution of indirect costs, chosen for the base of distribution of total production costs, which method of distribution of indirect costs selected in the enterprise and will depend on the level of profitability of products manufactured in the enterprise, profitability and competitiveness of the enterprise itself. It was found in the work that companies often use distribution rates by subdivision, which is usually better than the application of a uniform distribution rate, but it would be worthwhile to apply the distribution rates by groups of overhead costs, since the enterprise has production and service units. The article summarizes and analyzes the scientific and methodological literature on the subject of research and proposes ways to improve the accounting of expenses of the enterprise, in particular the expediency of conducting a special information on the distribution of indirect production costs that will meet the needs of each individual workshop or unit and the need for analytical accounting in the account 91 "General Manufacturers" costs with the opening of individual sub-accounts.

Key words: costs, economic expenses, cost, finished products, the range of articles, classification, indirect costs, overheads, generic production costs, distribution base, costing articles.

Постановка проблеми. В сучасних умовах гіпердинамічності економіки особливості умов господарювання потребують переосмислення щодо сутності витрат як основної складової ефективності виробництва. Сума непрямих виробничих витрат (загальновиробничих витрат) розподіляється на види продукції пропорційно вибраній базі розподілу, відповідно, включається до виробничої собівартості продукції. Залежно від складності виробничого процесу ставка розподілу непрямих виробничих витрат може бути єдиною для всіх виробничих підрозділів, встановлюватись окремо для кожного виробничого підрозділу або окремо для певних груп накладних витрат. Частка непрямих витрат на підприємстві досить значна, а від правильності вибору бази розподілу непрямих виробничих витрат буде значною мірою залежати собівартість виготовленої продукції, отже, величина отриманого прибутку. Під час планування невиробничих накладних витрат суму

таких витрат можна більше скоротити. Таким чином, ефективна організація бухгалтерського обліку, аналізу й контролю витрат діяльності є основною складовою забезпечення інформаційно-аналітичних потреб під час вирішення проблем прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

В економічній теорії існують різні підходи до визначення витрат виробництва, їх класифікації та розподілу. Термін «витрати» відображено в працях вчених-політекономів (С.В. Мочерний, Г. Фандель), фінансистів (В.С. Загорський, О.Д. Вовчак, І.Г. Благун, І.Р. Чуй), економістів підприємств (Л.Г. Мельник, З.Г. Ватаманюк, С.М. Панчишин, П.С. Харів, М.І. Хопчан), менеджерів у сфері витрат (А.М. Трубочкіна, А.А. Турило, М.Г. Грещак, О.С. Коцюба, Т.П. Карпова, Л.В. Нападовська, М.Ф. Огічук, Г.В. Нашкерська, О.В. Олійник, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Я.В. Соколов, Л.К. Сук, П.Л. Сука, Н.М. Цветкова), мовознавців (В.Т. Бусел, Б.В. Грінченко). Ці теоретики

й практики зробили вагомий внесок у розвиток обліку витрат, проте досі залишилось чимало неузгоджених та недосліджених питань. До них можна віднести визначення сутності витрат на виробництво продукції, розроблення науково обґрунтованих принципів їх класифікації та розподілу загально-виробничих витрат.

Метою статті є формування методики розподілу непрямих виробничих витрат виробництва та пропозицій щодо вдосконалення обліку витрат задля надання інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. У вітчизняній економічній літературі витрати виробництва поділяються на витрати суспільства й витрати його первинних ланок, тобто підприємств. Витрати підприємства виражають реальні виробничі відносини ринкової системи господарювання.

Витрати на виробництво, на думку деяких вчених, є вартістю ресурсів, залучених до виготовлення кінцевої продукції фірми. На думку вчених-економістів, витрати виробництва щодо окремого підприємства можна поділити на економічні (вмінені) та бухгалтерські (явні) витрати. Першим видом більше оперують економісти-теоретики, а другим – бухгалтери [3, с. 312; 7, с. 123].

Економічні (вмінені) витрати – це явні (зовнішні) витрати виробництва (витрати на придбання ресурсів, що не належать власникам підприємства) та неявні (внутрішні), або альтернативні, витрати (власні виробничі ресурси підприємства), тобто вартість усіх виробничих ресурсів незалежно від того, чи є вони власністю підприємства, чи купуються на ринку [8, с. 267].

Бухгалтерські витрати – це всі витрати виробництва, які пов'язані з придбанням необхідних ресурсів для забезпечення випуску продукції за ринковими цінами, тобто грошові витрати на придбання виробничих ресурсів, що не належать підприємству [8, с. 268].

У країнах з ринковою економікою також розрізняють постійні та змінні витрати. Постійні витрати – це витрати на обслуговування виробництва й управління ним, які підприємство несе незалежно від обсягів виробництва продукції (послуг), тобто їх розмір є незмінним, яка б кількість товару не вироблялась. Вони оплачуються навіть тоді, коли не виробляється ніякої продукції. До них належать витрати на опалення, освітлення, утримання управлінського персоналу, охорону, амортизаційні відрахування, виплата відсотків за позиками, орендна плата, страхові внески тощо.

До змінних витрат виробництва належать витрати на сировину, матеріали, електроенергію, заробітну плату робітникам, тобто всі витрати, які не належать до постійних. Їх зараховують до змінних витрат тому, що вони змінюються залежно від обсягу виробництва підприємства. Загальну суму постійних та змінних витрат на кожному конкретному рівні виробництва називають валовими витратами виробництва [6, с. 8].

Внаслідок проведеного дослідження встановлено, що основними організаційними та технологічними чинниками, які зумовлюють вибір методу обліку витрат на гірничо-збагачувальних підприємствах, є:

- великі обсяги виробництва;
- попередільна структура виробничого процесу;
- велика відстань окремих виробничих підрозділів один від одного;
- велика матеріалоемність та енергоемність виробництва;
- можливість реалізації на зовнішньому ринку продукції переділів як повноцінного товару.

Вищезазначені особливості виробництва гірничозбагачувальних підприємств Кривого Рогу мають суттєвий вплив на вибір методу обліку витрат.

Важливим аспектом калькулювання собівартості продукції гірничозбагачувальних підприємств є порядок розподілу загально-виробничих витрат, особливості якого визначаються характером технологічного процесу та організаційною структурою підприємств галузі [8, с. 513].

Основною проблемою розподілу є недостатність оперативного обліку, що полягає в тому, що повні дані про фактичні витрати у виробничих підрозділах можуть бути отримані в бухгалтерії через місяць після звітного.

Ці дані на момент їх отримання будуть застарілими, не дадуть змогу оперативно аналізувати виробничі процеси в підрозділах, відповідно, приймати управлінські рішення щодо подолання проблем.

Визначаючи галузеві особливості видобутку залізної руди на Криворізьких шахтах, бачимо, що впровадження обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності є найбільш ефективним, тому що дає змогу не тільки здійснювати контроль за витратами, але й оцінювати внесок кожного структурного підрозділу в загальну величину прибутку та виявляти резерви зниження собівартості продукції.

На шахтах всі технологічні ділянки, які входять до складу структурного підрозділу, відповідно до всього технічного циклу видобутку корисних копалин ділять на бригади, яким притаманні однорідні функції та виробничі операції. Особливість гірничодобувного виробництва

полягає в тому, що габаритна за розмірами техніка з огляду на складність обслуговування передбачає роботу не однієї людини, а цілої бригади на одиницю обладнання. Згідно з методичними рекомендаціями з обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності на гірничодобувних підприємствах (для фахівців з економіки) облік витрат виробництва по місцях їх виникнення своїм об'єктом має перш за все ті витрати, які залежать від діяльності відповідного структурного підрозділу, на які колектив цієї ланки може здійснювати безпосередній вплив.

За способом перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі. Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом та включаються до його фінансової собівартості (прямі матеріальні витрати тощо). Непрямі витрати – це витрати, які неможливо прямо віднести до визначеного об'єкта витрат, тому їх групують за видом та характером визначеної однорідності, а потім розподіляють між об'єктами витрат пропорційно вибраній базі розподілу (загальновиробничі тощо) [8, с. 112].

Так, непрямі виробничі витрати на ПРАТ «ЦГЗК» представлені такими калькуляційними статтями.

1) Витрати на утримання та експлуатацію обладнання. До них можна віднести витрати на проведення контрольньо-діагностичних, кріпильних, регульовальних, мастильних операцій та очисних робіт тощо з перевірки вимірювальних приладів та реєстраційної апаратури, заміни шлангів, пальників та контактів автогенного та електрозварювального устаткування, шлангів та з'єднань пневматичного інструмента, заміни та зшивання приводних пасів і транспортерних стрічок, заміни клапанів, шиберів, засувок та інших запасних частин передавального устаткування.

2) Загальноцехові витрати. До них можна віднести вартість послуг цеху контрольньо-вимірювальних приладів та автоматики щодо знімання показників вимірювальних приладів і первинної обробки цих показників, вартість послуг цехів та допоміжних виробництв.

3) Амортизація обладнання та транспортних засобів. До них можна віднести витрати на утримання власних і залучених зі сторони транспортних засобів (вантажних автомобілів, авто-та електрокарів, паровозів, тепловозів та інших видів нетехнологічного транспорту), які забезпечують переміщення матеріалів, інструментів, деталей, заготовок тощо з базового складу до цехів, а також доставку готової продукції на склади зберігання.

4) Поточний догляд та ремонт обладнання. До них можна віднести витрати на проведення ремонтів, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигід від використання виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів зі складу основних виробничих засобів.

5) Енергетичні витрати обладнання. До них можна віднести вартість мастильних, обтиральних матеріалів, емульсій для охолодження, спожитого палива, електроенергії, води, пари, стисненого повітря та інших видів енергії для приведення в рух верстатів, кранів, насосів, підйомників, пресів, іншого виробничого та підйомно-транспортного устаткування.

6) Послуги допоміжних виробництв з обслуговування обладнання.

7) Заробітна плата й відрахування робітників, які обслуговують обладнання.

8) Інші витрати, пов'язані з використанням обладнання. До них можна віднести інші витрати, які належать до витрат на утримання та експлуатацію устаткування, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), але не належать до раніше названих витрат.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат вони поділяються на постійні та змінні. Постійні витрати – це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється. Змінні витрати – це витрати, загальна сума яких за певний час залежить від обсягу виготовленої продукції. До них належать витрати на сировину й матеріали, технологічне паливо та енергію тощо [8, с. 257].

С.Ф. Голов зазначає, що частина змінних витрат зумовлена технологією діяльності [4, с. 256]. Такі витрати називають технологічними змінними витратами ("Engineered Variable Costs"). Це змінні витрати, що виникають внаслідок безпосереднього зв'язку між споживанням ресурсів та випуском продукції [4, с. 289].

Підприємствам необхідно самим визначати перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат, тому що в сучасній нормативній базі немає чіткого переліку змінних та постійних загальновиробничих витрат, а самі витрати неможливо однозначно віднести до постійних або змінних, тому що існує ще такий вид витрат, як змішані витрати, які містять змінну й постійну частини.

Для вирішення цієї проблеми нормативна база повинна бути вдосконалена таким чином:

– удосконалення класифікації загально-виробничих витрат, яка б містила оптимальну кількість ознак, розкривала цільове призначення й економічний зміст витрат, враховувала організаційну структуру та особливості;

– деталізація плану рахунків бухгалтерського обліку з конкретизацією статей загально-виробничих витрат (як і проблема визначення складу змінних та постійних витрат, визначення оптимального методу розподілу загально-виробничих витрат пов'язане з недосконалістю сучасної нормативної бази).

Таким чином, існує необхідність її перегляду стосовно цих питань. Під час вибору бази розподілу слід звернути увагу на те, що між зміною загально-виробничих витрат і зміною бази розподілу існує пропорційна або майже пропорційна залежність (табл. 1) [2, с. 5].

Проведений аналіз дає підстави визначати витрати як сукупність сум вагових складових економічної системи підприємства.

Таким чином, вважаємо за доцільне представити витрати як підсистему, що впливає на ефективність виробництва та прийняття управлінських рішень. Для цього пропонуємо використовувати експертні оцінки задля визначення найбільш впливових складових витрат, що досліджуються.

Під час проведення цього аналізу був використаний один з найбільш споживаних методів

експертного оцінювання, а саме метод безпосередньої оцінки. Особливість цього методу полягає в послідовному, індивідуальному опитуванні експертів за допомогою анкетування. Обчислювальна процедура методу експертних оцінок виконується в такій послідовності: відбираються чинники, за якими проводитиметься оцінювання; визначається число експертів, які проводитимуть оцінювання; залежно від числа відібраних чинників встановлюється бальна шкала оцінок. Оцінки кожного експерта заносяться в спеціальну таблицю-матрицю рангів опитування; за результатами обчислень визначається ступінь узгодженості думок експертів. В результаті дослідження отримані такі результати (табл. 2).

Візуалізація оцінок наведена на рис. 1.

Аналіз співвідношень складових системи витрат дає змогу провести відповідне дослідження щодо ефективного використання ресурсів підприємства.

Списання на витрати виробництва загально-виробничих витрат щомісячно розподіляються між різними видами продукції.

Конкретний порядок такого розподілу в П(С) БО 16 «Витрати» не деталізується, оскільки це є одним з елементів внутрішньогосподарського обліку, який встановлюється підприємством самостійно в обліковій політиці.

Таблиця 1

Бази розподілу загально-виробничих витрат та їх характеристика

База розподілу	Характеристика
Ціна матеріалів	Якщо загально-виробничі витрати прямо пов'язані з величиною та кількістю матеріалів, з якими проводяться відповідні технологічні операції, типовим прикладом може бути виробництво, на якому здійснюється тільки збирання виробів.
Прямі витрати на оплату праці (без прогресивно-преміальних доплат)	Якщо загально-виробничі витрати прямо пов'язані з величиною прямих витрат на оплату праці (швейні, взуттєві, шкіряні, консервні підприємства), ця база розподілу має значну кількість недоліків через те, що її питома вага у загальній сумі собівартості зменшується через автоматизацію виробництва (наприклад, у виробництві для виготовлення певної продукції використовують складну техніку, для управління якою наймають високооплачуваних кваліфікованих працівників, а для виробництва іншої продукції використовують працівників з більш низькою кваліфікацією, отже, використовуються витрати на оплату праці).
Прямі витрати на оплату праці (без прогресивно-преміальних доплат) плюс витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання	Цей метод є найбільш оптимальним для підприємств з різним рівнем механізації та автоматизації, особливо для підприємств машинобудування й металообробки, адже дає змогу повністю врахувати трудомісткість виготовлення різних видів продукції та ступінь механізації й автоматизації виробничого процесу.
Години праці	Цей метод використовується, якщо немає різниці між величиною заробітної плати, отже, вона майже однакова для всіх.
Машино-години	
Пропорційно кількості (масі) виготовленої або добутої продукції	Цей метод доцільно використовувати в металургії, виробництві будівельних матеріалів, гірничодобувній промисловості.

Такий розподіл непрямих виробничих витрат між об'єктами калькулювання повинен проводитися пропорційно вибраній базі.

Правильний вибір бази непрямих виробничих витрат дуже важливий, оскільки:

– вибрана база повинна вказувати на зв'язок між накладними витратами та причинами, які впливають на них;

– необхідно вибрати таку характеристику виробничого процесу, зміна якого найсильніше впливає на величину накладних витрат.

Вибір невідповідної бази розподілу буде означати, що суми непрямих виробничих витрат, які належать до окремих виробів або замовлень, неточно відображають фактично понесені витрати.

Виникає доцільність розподілу непрямих виробничих витрат щодо створення спеціальних відомостей розподілу, які будуть відповідати потребам кожного окремого цеху або підрозділу.

Приклад такої відомості розподілу непрямих виробничих витрат наведений у табл. 3.

В результаті розподілу суми щодо замовлень заносяться в картки аналітичного обліку виробництва за статтею «Загальновиробничі витрати».

Отже, для віднесення непрямих виробничих витрат до витрат на виробництво окремих видів продукції необхідно:

1) вибрати базу розподілу;

2) визначити величину непрямих витрат, які належать до витрат виробництва, шляхом додавання змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат періоду в розрізі структурних підрозділів підприємства;

3) визначити норму розподілу витрат на одиницю бази розподілу;

4) шляхом множення норматива розподілу на базу розподілу окремого об'єкта калькулювання розрахувати суму загальновиробничих витрат періоду, яка включається до витрат виробництва окремих видів продукції.

Важливо, щоби методика розподілу була єдиною як під час планування, так і під час обліку. Варто відзначити, що до проблем обліку загальновиробничих витрат також варто віднести відсутність однозначної класифікації витрат та організації аналітичного обліку.

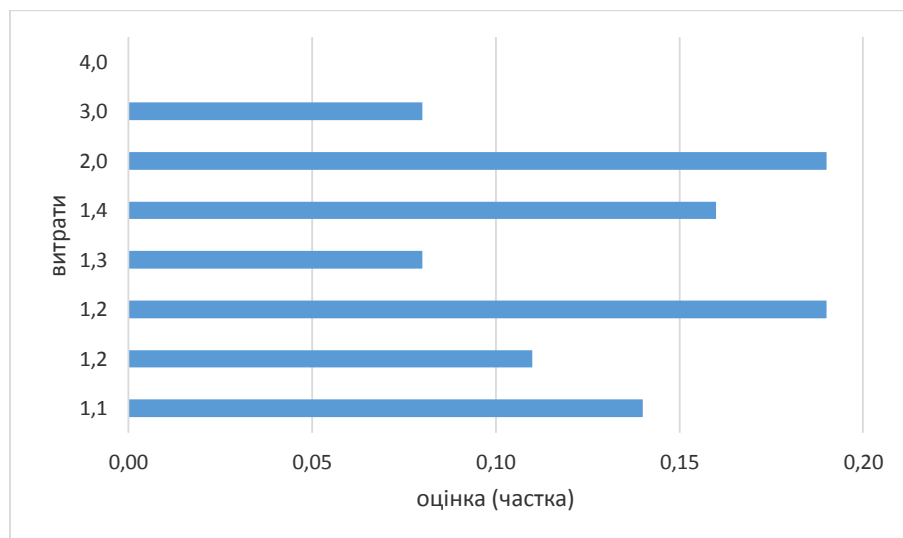


Рис. 1. Оцінювання чинників впливу витрат

Таблиця 2

Види витрат			
№	Вид витрат	Бали	Частка
1	Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання, всього	25	
<i>Зокрема</i>			
1.1	Амортизація обладнання та транспортних засобів	5	0,14
1.2	Поточний догляд та ремонт обладнання	4	0,11
1.2	Енергетичні витрати обладнання	7	0,19
1.3	Послуги допоміжних виробництв з обслуговування обладнання	3	0,08
1.4	Заробітна плата і відрахування робітникам, які обслуговують обладнання	6	0,16
2	Транспортні витрати	7	0,19
3	Витрати на утримання й експлуатацію виробничого приміщення (загальноцехові витрати)	3	0,08
4	Інші витрати	2	0,05
Разом		37	1

Таблиця 3

Відомість розподілу непрямих виробничих витрат по ГТЦ за 20__ рік

Дебет рахунка	Номер замовлення	База розподілу	Непрямі виробничі витрати	
		заробітна плата, тис. грн.	коефіцієнти	сума, тис грн.
1	2	3	4	5
23	011	8	2	1,6

Таблиця 4

Субрахунки та статті витрат, які до них належать

Субрахунки	Статті витрат	Постійні	Змінні
911 «Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»	Амортизація	+	
	Витрати на утримання й експлуатацію		+
	Заробітна плата й відрахування на соціальні заходи спеціаліста, який обслуговує обладнання	+	
912 «Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»	Амортизація	+	
	Витрати на утримання та експлуатацію	+	
	Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи охоронця виробничого приміщення	+	
913 «Транспортні витрати»	Витрати, пов'язані з транспортуванням об'єкта робіт до приміщення	+	
	Витрати, пов'язані з транспортуванням робочої бригади на місце роботи		+
914 «Витрати на управління виробництвом»	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи управлінського персоналу виробництва	+	
	Витрати на службові відрядження	+	
	Канцтовари	+	
915 «Інші витрати»	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи інших робітників приміщення	+	
	Інші загальновиробничі витрати	+	

Задля систематизації обліку пропонується ведення аналітичного обліку по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з відкриттям таких субрахунків:

- 911 «Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»;
- 912 «Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»;
- 913 «Транспортні витрати»;
- 914 «Витрати на управління виробництвом»;
- 915 «Інші витрати».

Для систематизації обліку загальновиробничих витрат пропонується ведення аналітичного обліку по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з відкриттям нових субрахунків. Задля коригування точності обчислення собівартості продукції запропоновано методичні пропозиції з розподілу загальновиробничих витрат на постійні та змінні.

Під час розподілу загальновиробничих витрат є необхідність їх поділу на постійні та змінні, тому рекомендується до цих субрахунків вносити такий перелік статей витрат (табл. 4).

Таким чином, впровадження запропонованих методів обліку та розподілу загальновиробничих витрат дасть змогу вирішити нагальні проблеми з обліку та розподілу загальновиробничих витрат.

Висновки з проведеного дослідження. Технологічні та організаційні особливості виробничих підприємств впливають не тільки на склад витрат, але й на вибір методів, технічних прийомів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. Вони знаходять своє вираження у виборі об'єктів обліку та калькулювання, структурі витрат на виробництво, відмінності методів розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, між різними групами, видами й сортами виробів.

Для систематизації обліку загальновиробничих витрат пропонується використовувати експертні оцінки, що дасть змогу оцінити важливість впливу певних складових, а також ведення аналітичного обліку по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з відкриттям нових субрахунків. Задля коригування

точності обчислення собівартості продукції запропоновано методичні пропозиції з розподілу загальновиробничих витрат на постійні та змінні. Гармонізація підходів до експертного

оцінювання та облікових процедур є підґрунтям для подальшого дослідження та впровадження методів підтримки ефективних управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом МФУ від 7 лютого 2013 року № 73 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.04.2019).
2. П(С)БО № 16 «Витрати», затверджене Наказом МФУ від 31 грудня 1999 року № 318 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.04.2019).
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 6-те вид., доп. і перероб. Житомир: Рута, 2012. 756 с.
4. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. Київ: Екаунтінг Ю, 2012. 348 с.
5. Зоріна В.Н., Сеніна Г.В. Формування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в галузях народного господарства: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2014. 240 с.
6. Ільків Л.А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дійового контролю. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/429/35> (дата звернення: 05.04.2019).
7. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. Київ: УБС НБУ, 2008. 219 с.
8. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємств. Житомир: Житомирський інженерно-технологічний інститут, 2002. 647 с.

References:

1. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti», zatverdzhene nakazom MFU vid 7 liutoho 2013 roku № 73 (zi zminamy i dopovnenniamy) [National Accounting Standard (Standard) 1 "General Requirements for Financial Statements", approved by the order of the IFI of February 7, 2013, No. 73 (with amendments and supplements)]. URL: <http://www.rada.gov.ua> (data zvernennia: 03.04.2019). (in Ukrainian)
2. P(S)BO № 16 «Vytraty», zatverdzhene Nakazom MFU vid 31 hrudnia 1999 roku № 318 (zi zminamy i dopovnenniamy) [P (C) BO № 16 "Costs", approved by the Order of the MFU of 31 December 1999, No. 318 (with amendments and supplements)]. URL: <http://www.rada.gov.ua> (data zvernennia: 03.04.2019). (in Ukrainian)
3. Butynets F.F. (2012). Bukhgalterskyi finansovyi oblik: pidruchnyk dlia studentiv spetsialnosti «Oblik i audyt» vyshchikh navchalnykh zakladiv. 6-te vyd., dop. i pererob [Accounting financial accounting: a textbook for students of the specialty "Accounting and Audit" of higher educational institutions. 6th species., Additional. i recycle]. Zhytomyr: Ruta, 756 s. (in Ukrainian)
4. Holov S.F., Kostiuchenko V.M. (2012). Bukhgalterskyi oblik za mizhnarodnymy standartamy [Accounting according to international standards]. Kyiv: Ekauntinh Yu, 348 s. (in Ukrainian)
5. Zorina V.N., Senina H.V. (2014). Formuvannia ta kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) v haluziakh narodnoho hospodarstva: navchalnyi posibnyk [Formation and calculation of the cost of products (works, services) in the branches of the national economy: a manual]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 240 s. (in Ukrainian)
6. Ilkiv L.A. Klyasyfikatsiia vytrat vyrobnytstva yak neobkhidna peredumova obiektyvnoho obliku i diiovoho kontroliu [Classification of production costs as a prerequisite for objective accounting and effective control]. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/429/35> (data zvernennia: 05.04.2019). (in Ukrainian)
7. Partyn H.O. (2008). Upravlinnia vytratamy pidprijemstva: kontseptualni zasady, metody ta instrumentarii: monohrafiia [Management of enterprise expenses: conceptual foundations, methods and tools: monograph]. Kyiv: UBS NBU, 219 s. (in Ukrainian)
8. Tsal-Tsalko Yu.S. (2002). Vytraty pidprijemstv [Enterprise costs]. Zhytomyr: Zhytomyrskyi inzherno-tekhnologichnyi instytut. (in Ukrainian)