

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВОЛИНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЛЕСІ УКРАЇНКИ**

Кафедра обліку і оподаткування

На правах рукопису

ПЕТРЕНКО АЛІНА КОСТЯНТИНІВНА

**СИСТЕМА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І
КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ**

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування»

Робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Науковий керівник:
САДОВСЬКА ІРИНА БОРИСІВНА,
доктор економічних наук, професор

РЕКОМЕНДОВАНО ДО ЗАХИСТУ

Протокол № 6
засідання кафедри обліку і оподаткування
від 08.12.2025 р.

Завідувач кафедри
_____ проф. Садовська І. Б.

ЛУЦЬК – 2025

Волинський національний університет імені Лесі Українки

Факультет економіки та управління
Кафедра обліку і оподаткування
Другий (магістерський) рівень
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри

«04» грудня 2024 року

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ (ПРОЕКТ)
ЗДОБУВАЧУ ОСВІТИ

Петренко Аліні Костянтинівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема проекту (роботи) Система обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції

Керівник проекту (роботи) Садовська Ірина Борисівна, д.е.н., професор,

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

2. Строк подання студентом роботи (проекту) 08.12.2025 р.

3. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту) Метою магістерської роботи є дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку виробничих витрат, критична оцінка діючої системи калькулювання та розробка пропозицій щодо її вдосконалення з використанням елементів попередільного методу та системи «Директ-костінг», для досягнення якої передбачено вирішення комплексу завдань: розкриття економічної сутності витрат та аналіз існуючих методів калькулювання, дослідження організаційно-економічної характеристики підприємства та діючої практики обліку витрат, оцінка ефективності.

4. Дата видачі завдання 04.12.2024 р.

АНОТАЦІЯ

Петренко А.К. Система обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. На правах рукопису.

Кваліфікаційна робота присвячена дослідженню теоретико-методичних засад та діючої практики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на прикладі взуттєвого підприємства. Метою дослідження є критична оцінка існуючої системи обліку витрат та розробка пропозицій щодо її вдосконалення з використанням елементів попередільного методу та системи «Директ-костінг». Об'єктом дослідження виступає процес управління виробничими витратами підприємства легкої промисловості. Предметом дослідження є сукупність методик та процедур формування собівартості взуття в умовах автоматизованого обліку.

Структурно робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. У першому розділі розкрито економічну сутність витрат, наведено їх класифікацію та проаналізовано сучасні методи калькулювання (LEAN, Target Costing) з урахуванням галузевої специфіки. У другому розділі здійснено організаційно-економічну характеристику. Досліджено унікальну гібридну модель обліку, що поєднує елементи директ-костінгу та пофазного обліку. Детально проаналізовано механізм використання «віртуальних складів» та алгоритм часової синхронізації документів («правило однієї секунди»), що дозволяє забезпечити наскрізний контроль матеріальних потоків. У третьому розділі розроблено рекомендації щодо удосконалення документообігу та управлінської звітності для підвищення точності розрахунку маржинального доходу по кожній моделі взуття.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні модифікованої методики попередільного калькулювання, яка, на відміну від традиційної, базується на використанні віртуальних центрів відповідальності в ERP-системі, що забезпечує «молекулярну» точність розподілу прямих витрат

без формування надлишкових залишків незавершеного виробництва. Практичне значення роботи полягає у можливості застосування розроблених рекомендацій для оптимізації витрат та підвищення рентабельності виробництва взуття.

Ключові слова: витрати виробництва, собівартість, калькулювання, директ-костінг, попередільний метод, віртуальний склад, управлінський облік, взуттєва промисловість.

ANNOTATION

Petrenko A.K. System of production cost accounting and product costing. The manuscript.

The qualification thesis is devoted to the study of theoretical and methodological foundations and current practices of cost accounting and product costing on the example of the footwear enterprise. The aim of the research is a critical assessment of the existing cost accounting system and the development of proposals for its improvement using elements of process costing and the "Direct Costing" system. The object of the study is the process of managing production costs of a light industry enterprise. The subject of the study is the set of methods and procedures for footwear cost formation in conditions of automated accounting.

Structurally, the thesis consists of an introduction, three chapters, conclusions, a list of references, and appendices. The first chapter reveals the economic essence of costs, provides their classification, and analyzes modern costing methods (LEAN, Target Costing) taking into account industry specifics. The second chapter provides an organizational and economic characteristic. A unique hybrid accounting model combining elements of direct costing and phase-based accounting is investigated. The mechanism of using "virtual warehouses" and the algorithm of document time synchronization ("one-second rule"), which allows ensuring end-to-end control of material flows, are analyzed in detail. The third chapter develops recommendations

for improving document flow and management reporting to increase the accuracy of calculating marginal income for each footwear model.

The scientific novelty of the obtained results lies in the substantiation of a modified methodology of process costing, which, unlike the traditional one, is based on the use of virtual responsibility centers in the ERP system. This ensures "molecular" accuracy in the distribution of direct costs without forming excessive balances of work in progress. The practical significance of the work lies in the possibility of applying the developed recommendations to optimize costs and increase the profitability of footwear production.

Key words: production costs, cost price, costing, direct costing, process method, virtual warehouse, management accounting, footwear industry.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	
1.1 Економічна суть витрат та калькулювання собівартості.....	9
1.2 Організація формування собівартості на виробництві.....	16
1.3 Іноземний досвід обліку витрат на виробництві і калькулювання собівартості продукції.....	19
РОЗДІЛ 2. МЕХАНІЗМ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	23
2.2 Облік витрат та калькулювання собівартості продукції.....	32
2.3 Управління собівартістю продукції на XXXXXXXXXX.....	41
РОЗДІЛ 3. ФОРМУВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА XXXXXXXXXX	
3.1 Формування і калькулювання собівартості на XXXXXXXXXX...	45
3.2 Оптимізація податкової політики в частині операцій обліку витрат.....	48
3.3 Оцінка ефективності впровадження проекту оптимізації оподаткування та організації обліку на прикладі системи LEAN.....	51
ВИСНОВКИ.....	54
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	56
ДОДАТКИ.....	60

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах нестабільного економічного середовища та посилення конкуренції на ринку легкої промисловості, ключовим фактором виживання та розвитку підприємства стає ефективне управління витратами. Для виробничих компаній, особливо у взуттєвій галузі, де частка матеріальних витрат є високою, а технологічний процес — багатостадійним, традиційні методи «котлового» обліку втрачають свою актуальність. Вони не дають змоги оперативно відслідковувати формування собівартості на проміжних етапах виробництва, що призводить до викривлення інформації для прийняття управлінських рішень.

Сучасний бухгалтерський облік трансформується з інструменту фіскальної звітності в потужну інформаційну систему управління. Впровадження новітніх методик калькулювання, таких як «Директ-костінг», та їх інтеграція з автоматизованими системами управління (ERP) дозволяє досягти «молекулярної» точності обліку. Можливість простежити шлях кожної деталі від матеріалу до готового виробу, контролювати змінні витрати та коректно розподіляти постійні — це вимога часу. Саме тому дослідження організації обліку витрат та калькулювання собівартості на прикладі сучасного виробничого підприємства є надзвичайно актуальним.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку виробничих витрат, критична оцінка діючої системи калькулювання на підприємстві та розробка пропозицій щодо її вдосконалення з використанням елементів попередільного методу та системи «Директ-костінг».

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішуються такі завдання: розкрити економічну сутність витрат та їх класифікацію в системі управління підприємством; проаналізувати існуючі методи калькулювання собівартості та

особливості їх застосування у взуттєвій промисловості; дослідити організаційно-економічну характеристику XXXXXXXXXX; проаналізувати діючу практику обліку витрат на виробництво та рух напівфабрикатів на рахунках бухгалтерського обліку підприємства; оцінити ефективність застосування віртуальних складів та пофазного методу формування собівартості (етапи: розкрій, пошив, монтаж); обґрунтувати доцільність використання методу «Директ-костінг» для прийняття управлінських рішень; розробити рекомендації щодо автоматизації документообігу та контролю за центрами виникнення витрат.

Об'єктом дослідження є процес управління витратами виробничої діяльності та формування собівартості продукції на підприємстві легкої промисловості.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості взуття.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти України (ПКУ, НП(С)БО), наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, а також фінансова звітність та внутрішня документація товариства.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Випускна робота магістра складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

1.1 Економічна суть витрат на калькулювання собівартості

В умовах ринкової економіки категорія «витрати» є однією з найбільш фундаментальних та водночас дискусійних у бухгалтерському обліку. Незважаючи на широке вживання цього терміну, серед науковців та практиків досі немає єдності щодо його трактування, що зумовлює необхідність уточнення понятійного апарату для цілей управління виробничим підприємством.

У вітчизняній економічній літературі простежується еволюція поглядів на сутність витрат. Представники класичної школи (зокрема, М.Г. Чумаченко) розглядали витрати переважно як «споживання ресурсів», необхідних для здійснення виробничого процесу. Цей підхід, орієнтований на виробничу функцію, довго домінував у плановій економіці, але не враховував ринкового аспекту - отримання доходу.

Сучасні українські вчені, такі як Ф.Ф. Бутинець та С.Ф. Голов, акцентують увагу на тому, що витрати — це не просто використання ресурсів, а зменшення економічних вигод. Зокрема, професор Ф.Ф. Бутинець зазначає, що витрати слід розглядати через призму їх впливу на власний капітал підприємства [1]. Водночас В.В. Сопко пропонує розмежовувати поняття «витрати» (costs) та «видатки» (expenses), вказуючи, що видатки - це зменшення активів (грошових коштів), яке не завжди призводить до формування витрат періоду.

Зарубіжна теорія обліку, представлена працями К. Друрі та Ч. Хорнгрена, трактує витрати (costs) як ресурси, пожертвовані або втрачені для досягнення певної мети. К. Друрі наголошує на принципі відповідності: витрати

визнаються лише тоді, коли вони принесли дохід. Ця позиція є найбільш релевантною для управлінського обліку, оскільки пов'язує витрати з результатом діяльності, а не просто з фактом списання матеріалів. [7].

На законодавчому рівні в Україні визначення витрат регламентується НП(С)БО 16 «Витрати» та Податковим кодексом України (ПКУ). Згідно з НП(С)БО 16, витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Однак, на мою думку, існує суттєва проблема неузгодженості між бухгалтерським та податковим трактуванням витрат. ПКУ оперує поняттям витрат через призму їх зв'язку з господарською діяльністю, що часто призводить до конфліктів при визнанні витрат на маркетинг, дослідження ринку чи брак. Для взуттєвого виробництва, де технологічний процес передбачає наявність незворотних відходів шкіри, ця розбіжність створює додаткові податкові ризики.

Узагальнюючи погляди вчених, я вважаю, що для цілей магістерського дослідження на прикладі підприємства під витратами слід розуміти вартісну оцінку ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових), використаних у процесі виробництва взуття, які визнаються у момент отримання доходу від реалізації продукції.

Щодо калькулювання собівартості, то це процес, який також викликає дискусії. Якщо професор М.С. Пушкар розглядає калькулювання як суто технічний прийом обчислення вартості одиниці, то західні економісти (зокрема, А. Яругова) вбачають у ньому інструмент стратегічного управління ціною. Я ж погоджуюсь з думкою Л.В. Нападовської, яка стверджує, що в сучасних умовах калькулювання трансформується з облікової процедури в управлінську технологію [21].

Це означає перехід від простої фіксації фактичної собівартості до управління нею через нормування витрат на етапах розкрою та пошиву.

Для цілей управлінського обліку, калькулювання собівартості та прийняття рішень витрати класифікують за різними ознаками. Найбільш суттєвими для виробничого підприємства (на прикладі взуттєвої галузі) є класифікації:

1. За способом включення до собівартості продукції

Це фундаментальна класифікація для організації обліку на рахунку 23 «Виробництво».

Прямі витрати: Витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (виду продукції, замовлення) економічно доцільним шляхом. Приклад: шкіра для верху взуття, підошва, заробітна плата швачки.

Непрямі витрати: Витрати, що пов'язані з виробництвом кількох видів продукції та не можуть бути прямо віднесені до конкретного виробу. Вони потребують розподілу на основі певної бази (людино-години, машино-години тощо).

2. За реагуванням на зміну обсягів виробництва

Ця класифікація є основою системи «Директ-костінг», що використовується на досліджуваному підприємстві.

Змінні витрати (Variable Costs): змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу виробництва. Якщо виробництво зупиняється, ці витрати дорівнюють нулю.

Постійні витрати (Fixed Costs): залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягів діяльності в межах релевантного діапазону. Прикладом є оренда виробничих приміщень, заробітна плата адміністративного персоналу, лінійна амортизація.

Умовно-змінні (змішані) витрати: Містять як постійну, так і змінну складову (наприклад, плата за електроенергію: абонплата + плата за кВт).

3. За економічними елементами (для фінансової звітності)

Групування витрат за економічними елементами є єдиним для всіх підприємств і необхідне для складання Звіту про фінансові результати.

Виділяють 5 елементів: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

4. За статтями калькуляції

Ця класифікація розробляється підприємством самостійно та визначає собівартість одиниці продукції. Типова номенклатура статей для виробництва включає: сировина та матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо й енергія на технологічні цілі, основна заробітна плата виробничих робітників, додаткова заробітна плата виробничих робітників, відрахування на соціальні заходи, загальновиробничі витрати (ЗВВ).

5. За відношенням до технологічного процесу

Основні витрати: безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції.

Накладні витрати: пов'язані з обслуговуванням виробництва та управлінням ним.

6. Витрати на продукцію та витрати періоду

Цей поділ є критичним для методу, описаного у практичній частині роботи:

Витрати на продукцію (Product Costs): включаються до виробничої собівартості запасів (рах. 23, 26) і визнаються витратами лише в момент реалізації продукції (собівартість реалізації — рах. 90).

Витрати періоду (Period Costs): не проходять через стадію запасів, а списуються безпосередньо на фінансовий результат у тому періоді, коли вони виникли (адміністративні витрати, витрати на збут).

Калькулювання собівартості — це процес визначення витрат на виробництво та реалізацію одиниці продукції, виконання робіт або надання послуг. Цей процес є невід'ємною складовою управління підприємством, оскільки забезпечує необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень, встановлення цін, а також аналізу рентабельності.

Методи калькулювання собівартості класифікують залежно від об'єкта обліку та повноти включення витрат. За технологією виробництва основними є

позамовний метод (для унікальних або дрібносерійних виробів) та попередільний метод, який застосовується у масовому виробництві з послідовними стадіями обробки. За повнотою включення витрат розрізняють метод поглинання (Absorption Costing), де формується повна собівартість, та Директ-костінг, який передбачає облік лише змінних витрат для ефективнішого управлінського аналізу.

Вибір методу калькулювання собівартості є фундаментом побудови облікової системи підприємства. Для взуттєвої галузі, яка характеризується масовим та великосерійним типом виробництва, найбільш релевантним є попередільний метод. У науковій літературі існує значна кількість підходів до визначення сутності, об'єктів та механізмів застосування цього методу, що потребує детального аналізу для цілей дослідження.

Класичне визначення попередільного методу у вітчизняній обліковій школі сформулював академік М.Г. Чумаченко. Він визначав його як метод, при якому прямі витрати відображаються в поточному обліку не за видами продукції, а за переділами (стадіями виробництва, цехами), навіть якщо в одному переділі отримують продукцію різних видів. Науковець наголошував, що головною метою цього методу є визначення собівартості напівфабрикатів на кожній стадії обробки, що є критично важливим для внутрішнього госпрозрахунку [38].

Розвиваючи цю думку, професор Ф.Ф. Бутинець акцентує увагу на технологічному аспекті. Він стверджує, що попередільний метод доцільно застосовувати там, де сировина послідовно проходить кілька стадій обробки, і на виході кожної з них ми отримуємо проміжний продукт. Вчений виділяє дві модифікації методу: напівфабрикатний та безнапівфабрикатний. Для взуттєвого виробництва Ф.Ф. Бутинець рекомендує саме напівфабрикатний варіант, оскільки це дозволяє контролювати рух заготовок між цехами розкрою та пошиву [1].

Зарубіжні вчені, зокрема К. Друрі, розглядають попередільний метод (Process Costing) крізь призму концепції «еквівалентних одиниць». Друрі

зазначає: «Якщо у виробничому процесі є залишки незавершеного виробництва, то для розподілу витрат між випуском і залишками необхідно умовно перерахувати незавершені вироби у закінчені продукти». [7].

Американський економіст Ч. Хорнгрен пропонує цікавий гібридний підхід для галузей, подібних до взуттєвої, — операційне калькулювання (Operation Costing). Він аргументує це тим, що у взуттєвому виробництві, з одного боку, є масовий потік (однакова технологія для всіх моделей), а з іншого — кожна модель (артикул) має унікальні матеріальні витрати (різна шкіра, фурнітура). Хорнгрен стверджує: «Конверсійні витрати (зарплата і накладні) слід розподіляти як у попередільному методі (усереднено), а матеріальні витрати — як у позамовному (точно за специфікацією)». [37].

У наукових колах триває дискусія щодо того, що вважати об'єктом калькулювання при попередільному методі.

С.Ф. Голов вважає, що об'єктом має бути кінцевий продукт переділу (наприклад, комплект крою), оскільки саме він має споживчу вартість для наступного цеху.

Натомість Л.В. Нападовська пропонує розглядати об'єктом калькулювання технологічну операцію (наприклад, операцію вирубки деталей). На її думку, це дозволяє краще контролювати ефективність праці робітників [21].

Для умов досліджуваного підприємства ми схиляємося до позиції С.Ф. Голова. Облік за операціями (яких у виробництві взуття сотні) зробив би систему надто громіздкою. Натомість облік за продуктами переділу (Крій → Заготовка → Взуття) є оптимальним компромісом між деталізацією та трудомісткістю.

Ще одним полем наукових дебатів є розподіл загальновиробничих витрат у попередільному методі. Представники класичної школи (В.І. Стражев) традиційно пропонували розподіляти ці витрати пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників. Однак, в умовах автоматизації, частка живої праці зменшується, а частка амортизації обладнання зростає. Сучасні

дослідники, такі як О.С. Бородкін, пропонують використовувати як базу розподілу машино-години або вартість оброблених матеріалів.

Узагальнюючи погляди вчених, можна стверджувати, що попередільний метод є безальтернативним для серійного виробництва взуття, але потребує адаптації.

Найбільш перспективним напрямом розвитку методу є його інтеграція з елементами позамовного обліку (для обліку матеріалів) та системою «Директ-костінг» (для управління прибутком).

Науково обґрунтованою є організація обліку за напівфабрикатним варіантом, що передбачає оцінку та передачу результатів праці між цехами за розрахунковою або нормативною вартістю.

1.2 Організація формування собівартості на виробництві

Собівартість продукції — це один із ключових економічних показників, який відображає загальні витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виконання робіт або надання послуг. Формування собівартості є важливим процесом для забезпечення ефективності виробництва, аналізу рентабельності та прийняття управлінських рішень.

Організація формування собівартості є складним процесом, який регулюється як державними нормами, так і внутрішніми стандартами підприємства. Однак, аналіз нормативної бази свідчить про її певну застарілість та невідповідність потребам сучасного менеджменту.

Основним документом, що регулює склад собівартості, є НП(С)БО 16. Проте, як слушно зауважує дослідник Ю.А. Кузьмінський, цей стандарт орієнтований на складання фінансової звітності для зовнішніх користувачів і не дає гнучкості для внутрішнього управління. Зокрема, стандарт жорстко регламентує склад загальновиробничих витрат, що ускладнює застосування гнучких бюджетів.

У науковій літературі триває полеміка щодо вибору оптимального методу організації обліку витрат.

Традиційний підхід (Absorption Costing), який підтримується українським податковим законодавством, передбачає повний розподіл усіх витрат на собівартість продукції. Вчені Л.К. Сук та П.Л. Сук вважають цей метод надійним для оцінки запасів.

Маржинальний підхід (Direct Costing), який пропагують західні школи та українські вчені-новатори (С.Ф. Голов), передбачає включення до собівартості лише змінних витрат.

Критично оцінюючи ці підходи, слід зазначити, що для взуттєвої промисловості традиційний метод має суттєвий недолік: він «ховає» неефективність використання постійних ресурсів у залишках готової продукції.

Як зазначає Т.П. Карпова, це призводить до викривлення показника прибутку в періоди сезонного накопичення товарів на складі [35].

Ще одним дискусійним аспектом є організація первинного обліку. Чинні типові форми документів (лімітно-забірні картки, накладні), затверджені ще у минулому столітті, не відповідають швидкості сучасних ERP-систем. Я ж поділяю думку В.Ф. Палія, що майбутнє організації обліку — за повною автоматизацією та відмовою від паперових носіїв на користь електронних реєстрів. Для підприємства, де технологічний цикл від розкрою до готового взуття може тривати менше доби, використання паперових накладних гальмує процес калькулювання.

Процес калькулювання собівартості є складним обліковим циклом, який забезпечує акумуляцію витрат та їх розподіл на конкретні об'єкти обліку (вироби). В умовах промислового підприємства цей процес можна розділити на п'ять ключових етапів:

Етап 1. Первинна реєстрація та групування витрат

На цьому етапі відбувається збір інформації про всі понесені витрати на підставі первинних документів. Облік ведеться за економічними елементами (матеріальні витрати, оплата праці, амортизація тощо).

Етап 2. Віднесення прямих витрат на об'єкти калькулювання

Прямі витрати, які безпосередньо пов'язані з виготовленням конкретного виду продукції (наприклад, шкіра для певної моделі взуття), списуються безпосередньо на рахунок 23 «Виробництво».

Етап 3. Облік та розподіл загальновиробничих витрат (ЗВВ)

Витрати на обслуговування та управління виробництвом (рахунок 91), які неможливо віднести до конкретного виробу прямо, накопичуються протягом звітного періоду. В кінці місяця вони розподіляються між видами продукції згідно з обраною базою розподілу.

При використанні чистого «Директ-костінгу» цей етап може стосуватися лише змінних ЗВВ, тоді як постійні списуються на фінансовий результат.

Етап 4. Оцінка незавершеного виробництва (НЗВ)

На кінець звітного періоду частина продукції може перебувати на різних стадіях технологічного процесу. Для коректного розрахунку собівартості готової продукції необхідно оцінити залишки НЗВ (сальдо рахунку 23).

Етап 5. Розрахунок фактичної виробничої собівартості готової продукції

Це фінальний етап, на якому визначається вартість завершених виробів, що передаються на склад готової продукції (рахунок 26).

Центральним елементом організації обліку виробництва є побудова ефективного документообігу, що супроводжує трансформацію сировини у готову продукцію. Рух вартості розпочинається з відпуску матеріалів у виробництво, що документально оформлюється лімітно-забірними картками або вимогами-накладними, та акумулюється на рахунку 23 «Виробництво». Організаційна модель повинна забезпечувати чітку ідентифікацію прямих витрат у момент їх виникнення, прив'язуючи їх до конкретних об'єктів калькулювання (видів продукції) або центрів відповідальності (цехів, дільниць).

Для підприємств із багатостадійним технологічним циклом, таких як взуттєве виробництво, доцільним є застосування попередільного методу організації обліку. При такому підході собівартість формується поступово, проходячи через низку технологічних фаз, на кожній з яких створюється певний напівфабрикат. Це вимагає від облікової системи здатності фіксувати витрати не «котловим» методом, а локалізовано — на кожному етапі обробки, що дозволяє оцінювати незавершене виробництво та виявляти втрати на конкретних ділянках технологічного ланцюга.

1.3 Іноземний досвід обліку витрат на виробництві і калькулювання собівартості продукції

Облік витрат на виробництві та калькулювання собівартості продукції у провідних країнах світу базуються на вдосконалених методиках управління, що враховують сучасні технології, гнучкість ринку та мінливі потреби споживачів. Глобалізація економіки вимагає від підприємств переходу від традиційного фіксування витрат до стратегічного управління ними.

Одним із провідних підходів, який активно застосовується у світі, є система LEAN. Вона відома своєю орієнтацією на мінімізацію втрат та підвищення ефективності виробництва.

Термін «LEAN» (від англ. Lean Manufacturing — «ощадливе виробництво») був введений у науковий обіг американськими дослідниками Джеймсом Вумеком та Деніелом Джонсом у книзі «Машина, що змінила світ» (1990). Вони дослідили феномен успіху японської корпорації Toyota та визначили LEAN як «сукупність методів, що дозволяють робити більше і більше з меншими і меншими витратами людських зусиль, меншим обладнанням, меншим часом і меншим простором, при цьому наближаючись до надання клієнтам саме того, чого вони хочуть». [3].

Історично фундаментом методології стала Виробнича система Тойота (TPS), розроблена Тайічі Оно у середині XX століття. Її головна ідея полягала в усуненні будь-яких дій, що не додають цінності кінцевому продукту. Як зазначав Т. Оно: «Все, що ми робимо — це стежимо за часом від моменту отримання замовлення до моменту отримання грошей. І ми скорочуємо цей проміжок часу, усуваючи втрати, які не додають цінності».

У контексті обліку витрат і калькулювання собівартості система LEAN допомагає підприємствам:

1. Оптимізувати процеси виробництва: Скоротити непотрібні операції, зменшити час простоїв і підвищити продуктивність.

2. Мінімізувати витрати: Знизити запаси сировини, матеріалів і готової продукції. Відомий економіст Брайн Маскелл, автор концепції «Lean Accounting» (Ощадливий облік), наголошує, що традиційний облік часто спонукає менеджерів до перевиробництва заради поглинання накладних витрат, тоді як LEAN-облік показує реальну вартість запасів як «заморожених» грошей. [42]

3. Покращити якість продукції: Завдяки фокусуванню на запобіганні помилок у процесі виробництва.

Основні принципи LEAN у калькулюванні собівартості

1. Фокус на створення цінності

У традиційних системах обліку витрат всі витрати враховуються у собівартості, незалежно від їх доцільності. У LEAN ключовим є поняття “цінність для клієнта”. Це означає, що витрати, які не сприяють створенню цієї цінності, ідентифікуються як втрати й усуваються.

2. Класифікація видів втрат

Тайічі Оно виділив 7 основних видів втрат (Muda): Надвиробництво; Очікування; Надмірні запаси; Зайві транспортні операції; Надлишкова обробка; Дефекти; Неефективне використання персоналу. [22].

Усі ці втрати мають бути враховані та мінімізовані під час формування собівартості.

3. Перехід до методу обліку “за видами діяльності” (Activity-Based Costing, ABC)

Хоча LEAN прагне до спрощення обліку, для глибокого аналізу часто використовується метод ABC, розроблений Робертом Капланом та Робіном Купером. Цей підхід дозволяє чітко розподіляти витрати відповідно до конкретних операцій (драйверів витрат), а не «котловим» методом. На думку Друрі К., поєднання ABC та LEAN дозволяє менеджерам бачити реальну вартість процесів і зосередитися на вдосконаленні найдорожчих операцій.

4. Постійне вдосконалення (Kaizen)

Філософія Kaizen, популяризована Масаакі Імаї, передбачає безперервне вдосконалення процесів. У своїй праці «Кайдзен: Ключ до успіху японських компаній» Імаї зазначає, що вдосконалення не обов'язково потребує великих інвестицій, але вимагає постійної уваги до деталей собівартості з боку кожного працівника.

Особливості обліку витрат у системі LEAN

1. Скорочення запасів

У традиційних системах витрати на зберігання великих обсягів сировини та матеріалів часто є значними. У LEAN впроваджується принцип “Just-in-Time” (точно в строк), описаний Ясухіро Монденом, який передбачає, що матеріали надходять на виробництво лише тоді, коли вони потрібні. Це дозволяє зменшити витрати на зберігання та утримання запасів.

2. Облік часу як ключового ресурсу

Система LEAN приділяє велику увагу обліку часу виконання операцій. Час простою або зайвих переміщень також враховується як витрати, які потрібно скорочувати.

3. Використання візуального обліку

Для обліку витрат у LEAN часто застосовуються візуальні методи, такі як діаграми потоків створення цінності (Value Stream Mapping, VSM), які дозволяють наочно бачити, де витрачаються ресурси і які процеси можна оптимізувати.

4. Зосередженість на кінцевому результаті

У LEAN калькулювання собівартості орієнтоване не лише на фіксацію витрат, але й на підвищення рентабельності через зниження загальних витрат і підвищення цінності для споживача.

Переваги застосування системи LEAN у калькулюванні собівартості

1. Зниження витрат на виробництво. Усунення втрат дозволяє значно скоротити загальні витрати.

2. Гнучкість виробництва. Система LEAN дозволяє швидко адаптуватися до змін на ринку або до нових вимог споживачів.

3. Підвищення конкурентоспроможності. Завдяки оптимізації собівартості продукція стає більш доступною для споживачів, що сприяє збільшенню обсягів продажів.

4. Покращення якості. Постійний контроль процесів і їх вдосконалення знижують кількість дефектів і підвищують якість продукції.

Приклади застосування системи LEAN

1. Toyota Motor Corporation

Система LEAN, розроблена в Toyota, стала еталоном для багатьох виробничих компаній світу. Завдяки усуненню втрат та вдосконаленню процесів компанія досягла високої ефективності виробництва при збереженні конкурентоспроможних цін.

2. General Electric (GE)

У GE застосовується методологія Lean Six Sigma, яка поєднує принципи LEAN та статистичні інструменти Six Sigma. Це дозволяє GE одночасно знижувати витрати та підвищувати якість продукції.

3. DHL

Логістична компанія впровадила LEAN для оптимізації своїх процесів, скорочення часу доставки та зменшення витрат на зберігання вантажів.

РОЗДІЛ 2. МЕХАНІЗМ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю XXXXXXXXXX є одним з найбільших підприємств з виробництва взуття у місті Луцьку та в Україні, та одним з тих, що займається повним циклом створення взуття та здійснює реалізацію за межі країни. XXXXXXXXXX займається серійним виробництвом шкіряних виробів, зокрема чоботи, черевики, сумки та тримачі для сумок. Діяльність підприємства не обмежується випуском одного виду продукції, швеї також пропонують свої потужності для виробництва продукції під брендом та логотипом замовника. Якість і надійність продукції, що випускає підприємство, підтверджується 23 роками роботи виробництва і експортом у країни Європи та Канаду.

Виробництво шкіряного взуття – це кропітке виробництво. Тому для забезпечення і зміцнення конкурентних позицій даного підприємства на світовому ринку нами виконується цілий комплекс організаційних, кадрових, виробничих і інших заходів, застосовується іноземне обладнання і високотехнологічні виробничі процеси, забезпечується світовий рівень системи якості.

Загальну характеристику XXXXXXXXXX наведено в таблиці 2.1. Стратегія бізнесу підприємства спрямована на збільшення обсягів реалізації продукції, розширення ринків збуту продукції, активне просування продукції на ринки країн світу (особливо Балтійські країни), отримання максимального прибутку, впровадження у виробництво нових перспективних моделей та розширення колекцій, збереження трудового колективу.

Крім того, підприємство забезпечує післяпродажну комунікацію: заміна деформованих деталей по гарантійному терміну.

Таблиця 2.1

Загальна характеристика підприємства

Структура інформаційних даних про підприємства зі статуту та власних досліджень	
Повне найменування:	XXXXXXXXXX
Ідентифікаційний код:	XXXXXXXXXX
Юридична адреса:	43026, м. Луцьк, вул. Яремчука Назарія, буд. 11
Фактична адреса:	43026, м. Луцьк, вул. Яремчука Назарія, буд. 11
Телефон:	XXXXXXXXXX
Електронна пошта:	XXXXXXXXXX@gmail.com
Сайт:	в розробці
Форма власності:	приватна
Державна реєстрація:	дата державної реєстрації 20.02.2025р.
	реєстраційний номер в ЄДР XXXXXXXXXX
Основні види діяльності:	15.20 Виробництво взуття
Зовнішньоекономічна діяльність:	є
Наявність структурних підрозділів, філій (із зазначенням їх фактичних адрес):	нема
Кількість працівників:	190
Керівник (П.І.Б., посада):	Директор XXXXXXXXXXXX
Головний бухгалтер (П.І.Б.):	XXXXXXXXXX
Контактна особа (П.І.Б., посада):	Приймальна, інспектор з кадрів, XXXXXXXXXX
Інформація про систему бухгалтерського обліку	
Форма ведення бухгалтерського обліку, ступінь його автоматизації	1С: Предприятие 8.3 (8.3.18.1334)
Кількість працівників з питань бухгалтерського обліку:	9

Продовження таблиці 2.1

Концептуальна основа фінансової звітності:	Міжнародні стандарти (облік ведеться за НП(С)БО)
Система оподаткування (податки та збори):	Загальна
Фінансова звітність:	Повний пакет
Наявність підрозділу (служби) внутрішнього аудиту, його структура, чисельність працівників:	відсутній
Інша інформація	
Виручка від реалізації, тис. грн.:	2 592,6 (за три квартали 2024 року)
Валюта балансу, тис. грн.:	67 510,60 (2023р.)

Історія підприємства бере початок в 2002 році, як локальний виробник взуття для клієнтів на ринку. До 2016 року підприємство спеціалізувалось лише на чоловічому взутті. То ж тоді в існуванні підприємства почався новий етап зі створення сучасних моделей взуття та освоєнням жіночої лінійки взуття, методів їх виготовлення. Але на сьогодні на жіноче взуття є набагато більший попит та перевага над чоловічим. А у 2024 році товариство почало активне пошиття сумок.

Під час воєнного стану виробництво адаптувалось до потреб війська та активно займається благодійним пошиттям берців.

Згідно статуту (Додаток А), Метою діяльності Товариства є об'єднання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів Учасників для здійснення господарської діяльності спрямованої на одержання прибутку, задоволення потреб народного господарства та суспільства в продукції виробничо-технічного призначення, товарах народного споживання та широкого вжитку, роботах, послугах та забезпечення прибутковості виробництва, а також забезпечення інтересів Учасників, населення та підприємств на основі створення сприятливих умов для інвестування і виготовлення конкурентноспроможної продукції.

Та згідно власних спостережень, знаходячись на підприємстві на практиці, в даний момент часу XXXXXXXXXX зосереджене на розширенні ринку збуту поза межами України, створенні сайту, задля легшої комунікації з партнерами та потенційними покупцями. Також виробництво націлене на сучасні тенденції в плані матеріалів та моделей. Щоб бути в курсі новинок на світовому ринку, працівниками відвідуються різні виставки закородоном. Але в погоні за модою, виробництво не забуває про якість, сировина купується в перевірених українських постачальників та виробників в Італії та Туреччині.

XXXXXXXXXX розташоване у м. Луцьк і є найбільшим виробником шкіряних виробів на заході України.

На даний момент на підприємстві триває серійне виробництво нової колекції взуття SS'25, що розрахована на весняно-літній сезон. Приклад продукції виробництва XXXXXXXXXX представлено у таблиці 2.2.

Нині підприємство активно розиває свою медійність та впізнаваність. Зокрема це можна побачити по сторінці в Instagram - *****ua. Представники компанії відвідують українські та закордонні виставки, де демонструють нові позиції розроблені нашими модельєрами та дизайнером.

Таблиця 2.2

Номенклатура виготовленої продукції (наданих послуг, виконаних робіт)
на XXXXXXXXXX за 2023 – 2024 роки

Продукція	Обсяг виготовленої продукції, шт.		Абсолютне відхилення
	2023 р.	2024 р.	2024/2023
Взуття з текстилем жіночі мод.09-2392003		592,00	592,00
Півчеревики жіночі мод.09-3057878		1.071,00	1.071,00
Півчеревики жіночі мод.26-2089143W	1.301,00	1.700,00	399,00
Півчеревики жіночі мод.26-2089535W	1.000,00		-1.000,00
Півчеревики чоловічі мод.09-4500157	180,00	40,00	-140,00
Півчеревики чоловічі мод.09-4500994	210,00	350,00	-140,00
Півчеревики чоловічі мод.09-4504001	251,00	330,00	79,00
Півчеревики чоловічі мод.09-4604151	20,00	170,00	150,00
Півчеревики чоловічі мод.09-4613072	130,00	30,00	-100,00
Півчеревики чоловічі мод.2756624	781,00	803,00	22,00
Півчеревики чоловічі мод.4217988	198,00	50,00	-148,00
Півчеревики чоловічі мод.4219942	209,00	61,00	-148,00

Продовження таблиці 2.2

Півчеревики чоловічі мод.4223988		262,00	262,00
Півчеревики чоловічі мод.4227088	210,00	10,00	-200,00
Сумки жіночі мод.09-0002148-Т		10,00	10,00
сумки жіночі мод.09-0002148-Т		40,00	40,00
Сумки жіночі мод.09-0002173-Т		50,00	50,00
Туфлі жіночі мод.09-2802062	104,00	440,00	336,00
Туфлі жіночі мод.09-2802073		516,00	516,00
Туфлі жіночі мод.09-2802088		632,00	632,00
Туфлі жіночі мод.09-2802153	241,00	312,00	71,00
Туфлі жіночі мод.09-2802881	469,00	235,00	-234,00
Туфлі жіночі мод.09-2802962	894,00	899,00	5,00
Туфлі жіночі мод.09-2802991	416,00	430,00	14,00
Туфлі жіночі мод.09-2802994	697,00	660,00	-37,00
Туфлі чоловічі мод.09-2852994	256,00	150,00	106,00
Туфлі чоловічі мод.09-3862088	330,00	230,00	-100,0
Туфлі чоловічі мод.09-3862710	338,00	42,00	-296,00
Туфлі чоловічі мод.09-3862825	20,00	130,00	110,00
Туфлі чоловічі мод.3829710-	180,00	100,00	-80,00
Туфлі чоловічі мод.3862088	50,00	30,00	-20,00
Туфлі чоловічі мод.3865427	10,00	259,00	249,00
Туфлі чоловічі мод.4503349	89,00	60,00	-29,00
Туфлі чоловічі мод.4503427	71,00	80,00	9,00
Туфлі чоловічі мод.4509349	20,00	70,00	50,00
Черевики жіночі мод.02-2078029-Ш	40,00	40,00	0
Черевики жіночі мод.02-2324988-Ш	22,00	72,00	50,00
Черевики жіночі мод.02-2332988-Ш	64,00	48,00	-16,00
Черевики жіночі мод.02-2449069-Б	72,00	8,00	-64,00
Черевики жіночі мод.02-2507491-Ш	40,00	44,00	4,00
Черевики жіночі мод.02-2678029-Ш	344,00	40,00	-304,00
Черевики жіночі мод.02-2685029-Ш	26,00	40,00	14,00
Черевики жіночі мод.02-2685101-Б	9,00	16,00	7,00
Черевики жіночі мод.02-2847152-Ш	304,00	40,00	-264,00
Черевики жіночі мод.02-2863029-Б	30,00	96,00	66,00
Черевики жіночі мод.02-2863029-Ш	44,00	234,0	190,00
Черевики жіночі мод.02-2863994-Б	50,00	113,00	63,00
Черевики жіночі мод.02-2863994-Ш	366,00	280,00	-86,00
Черевики жіночі мод.09-2043491-Б	528,00	118,00	-410,00
Черевики жіночі мод.09-2043994-Б	277,00	3,00	-274,00
Черевики жіночі мод.09-2078029-Б	624,00	600,00	-24,00
Черевики жіночі мод.09-2314491-Б	560,00	384,00	-176,00
Черевики жіночі мод.09-2324491-Б	120,00	504,00	384,00
Черевики жіночі мод.09-2341513-Б	144,00	148,00	4,00
Черевики жіночі мод.09-2837148-Ш	248,00	504,00	256,00
Черевики жіночі мод.09-2837149-Ш	248,00	536,00	288,00
Черевики жіночі мод.09-2837994-Ш	248,00	40,00	-248,00
Черевики жіночі мод.26-0991941-ШW	600,00	800,00	200,00
Черевики жіночі мод.26-1168622-ШW	800,00	1.300,00	500,00

Продовження таблиці 2.2

Черевики чоловічі мод.09-4106088-Б	220,00	190,00	-30,00
Черевики жіночі мод.26-1567112-ШW	600,00		-600,00
Черевики чоловічі мод.09-4448035-Ш	180,00	20,00	-160,00
Черевики чоловічі мод.09-4448070-Ш	200,00	180,00	-20,00
Черевики чоловічі мод.3210142-Ш	390,00	328,00	-62,00
Черевики чоловічі мод.3839988-Т	40,00	40,00	0
Черевики чоловічі мод.4131212-Ш	20,00	152,00	132,00
Черевики чоловічі мод.4259270-М	100,00	40,00	-60,00
Черевики чоловічі мод.4259988-М	216,00	40,00	-176,00
Черевики чоловічі мод.4272988-Б	20,00		-20,00
Черевики чоловічі мод.4272988-Ш		8,00	8,00
Черевики чоловічі мод.4273270-М	188,00		-188,00
Черевики чоловічі мод.4518942-Ш	418,00	153,00	-265,00
Черевики чоловічі мод.4519988-Ш	178,00	8,00	-170,00
Черевики чоловічі мод.4522270-Б		30,00	30,00
Черевики чоловічі мод.4522270-Ш	20,00	20,00	0
Черевики чоловічі мод.4525033-Ш	454,00	73,00	-381,00
Черевики чоловічі мод.4526988-Ш	274,00	50,00	-224,00
Черевики чоловічі мод.4529088-Ш	38,00	52,00	14,00
Черевики чоловічі мод.4616088-Ш	50,00	60,00	10,00
Черевики чоловічі мод.4620942-Ш	210,00	332,00	122,00
Черевики чоловічі мод.4620994-Б	54,00	20,00	-34,00
Черевики чоловічі мод.4620994-Ш	78,00	80,00	2,00
Черевики чоловічі мод.4626065-Ш	140,00	101,00	-39,00
Черевики чоловічі мод.4634008-Ш	60,00	10,00	-50,00
Черевики чоловічі мод.4634988-Ш	110,00	120,00	10,00
Черевики чоловічі мод.4634994-Б	10,00	10,00	0
Черевики чоловічі мод.4634994-Ш	480,00	10,00	-470,00
Черевики чоловічі мод.4637988-Ш	140,00	40,00	-100,00
Взуття з текстилем жіночі мод._09-2902149-Б	336,00		-336,00
...	...	...	...
Підсумок	130.151,00	97.685,00	-32.466,00

Окрім основного виду діяльності 15.20 Виробництво взуття, підприємство здійснює діяльність і за такими КВЕД:

14.19 Виробництво іншого одягу й аксесуарів

15.12 Виробництво дорожніх виробів, сумок, лимарно-сідельних виробів зі шкіри та інших матеріалів

46.42 Оптова торгівля одягом і взуттям

46.90 Неспеціалізована оптова торгівля

47.91 Роздрібна торгівля, що здійснюється фірмами поштового замовлення або через мережу Інтернет

49.41 Вантажний автомобільний транспорт

68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна

Для комплексної оцінки ефективності господарювання XXXXXXXXXX проведемо аналіз динаміки основних техніко-економічних показників за 2022–2024 роки. Дані взято з додатків Б, В, Г та згруповано у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Основні техніко-економічні показники діяльності XXXXXXXXXX за 2022–2024 рр.

№ з/п	Показники	О д. вим.	2022 р.	2023 р.	2024 р.	Відхилення 2024 до 2023 (+/-)	Темп росту 2024 до 2023, %
1	Чистий дохід від реалізації	т ис. грн	42 378,4	165 715,2	147 973,9	-17 741,3	89,3
2	Собівартість реалізованої продукції	т ис. грн	36 087,8	130 991,3	120 780,4	-10 210,9	92,2
3	Валовий прибуток (ряд. 1 - ряд. 2)	т ис. грн	6 290,6	34 723,9	27 193,5	-7 530,4	78,3
4	Інші операційні витрати	т ис. грн	9 987,1	24 173,5	22 627,4	-1 546,1	93,6
5	Фінансовий результат до оподаткування	т ис. грн	1 268,3	14 861,2	6 468,8	-8 392,4	43,5
6	Чистий прибуток (збиток)	т ис. грн	987,6	13 926,0	4 909,8	-9 016,2	35,3
7	Середньообліко ва чисельність працівників	о сіб	154	208	196	-12	94,2
8	Середньорічний виріток на 1 працівника (п.1/п.7)	т ис. грн	275,2	796,7	755,0	-41,7	94,8
9	Витрати на 1 грн товарної продукції (п.2/п.1)	к оп.	85,2	79,0	81,6	+2,6	103,3

Як свідчать розрахунки, 2023 рік був періодом стрімкого зростання для підприємства: чистий дохід збільшився майже в 4 рази порівняно з 2022 роком (з 42,4 млн грн до 165,7 млн грн), що супроводжувалося розширенням штату працівників (зі 154 до 208 осіб). Однак у 2024 році спостерігається певне спадання ділової активності: виручка скоротилася на 10,7% (або на 17,7 млн грн), а чистий прибуток зменшився з 13,9 млн грн до 4,9 млн грн.

Аналізуючи майновий стан підприємства та джерела формування його активів можемо побачити динаміку наведену в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Динаміка та структура активів і пасивів XXXXXXXXXX за 2022–2024 рр.

Показники	2022 р.	2023 р.	2024 р.	Структур а 2024, %	Відхилення 2024 до 2023 (+/-)
I. Необоротні активи	9 135,2	12 688,3	11 362,4	15,7	-1 325,9
у т.ч. Основні засоби	8 492,0	11 036,7	10 254,1	14,2	-782,6
II. Оборотні активи	26 737,3	54 678,7	60 871,0	84,3	+6 192,3
у т.ч. Запаси	20 916,6	34 663,9	32 071,6	44,4	-2 592,3
Дебіторська заборгованість за продукцію	3 522,8	13 447,3	21 032,3	29,1	+7 585,0
Гроші та їх еквіваленти	1 200,8	1 223,9	4 520,1	6,3	+3 296,2
БАЛАНС	35 872,5	67 367,0	72 233,4	100,0	+4 866,4
I. Власний капітал	22 445,4	36 371,4	41 281,2	57,2	+4 909,8
II. Довгострокові зобов'язання	1 968,7	15 050,2	19 709,1	27,3	+4 658,9
III. Поточні зобов'язання	11 458,4	15 945,4	11 243,1	15,5	-4 702,3
БАЛАНС	35 872,5	67 367,0	72 233,4	100,0	+4 866,4

За період 2022-2024 рр. валюта балансу зросла більш ніж удвічі: з 35,9 млн грн у 2022 році до 72,2 млн грн у 2024 році. Основну питому вагу в активах (84,3%) займають оборотні активи, зокрема запаси (32 млн грн) та дебіторська заборгованість (21 млн грн). Значне зростання дебіторської заборгованості у

2024 році (+7,5 млн грн) може свідчити про надання відстрочок платежу клієнтам для стимулювання збуту. Позитивним моментом є структура пасивів: власний капітал становить 57,2%, що свідчить про високу фінансову стійкість підприємства. Також варто відзначити зменшення поточних зобов'язань у 2024 році на 4,7 млн грн при одночасному зростанні довгострокового фінансування.

Для оцінки ефективності управління витратами наведені розрахунки показників рентабельності у Таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Динаміка показників рентабельності XXXXXXXXXX

Показники	Алгоритм розрахунку	2022 р.	2023 р.	2024 р.	Відхилення (+/-)
1. Валова рентабельність продажу (Margin)	Валовий прибуток / Чистий дохід × 100%	14,8 %	20,9 %	18,4 %	-2,5 в.п.
2. Чиста рентабельність продажу (ROS)	Чистий прибуток / Чистий дохід × 100%	2,3 %	8,4 %	3,3 %	-5,1 в.п.
3. Рентабельність активів (ROA)	Чистий прибуток / Середні активи × 100%	3,2 %	27,0 %	7,0 %	-20,0 в.п.
4. Рентабельність власного капіталу (ROE)	Чистий прибуток / Середній власний капітал × 100%	4,5 %	47,4 %	12,6 %	-34,8 в.п.

Показники рентабельності у 2024 році знизилися порівняно з піковим 2023 роком, повертаючись до більш помірних значень. Чиста рентабельність продажу склала 3,3%. Зниження рентабельності активів (ROA) з 27% до 7% пояснюється як зменшенням суми чистого прибутку, так і нарощенням ресурсної бази (активів), яка ще не почала генерувати віддачу у повній мірі.

У своєму розпорядженні на конвеєрній лінії підприємство має сучасне обладнання, одне з таких це розкрійні машини TESEO. Це дає змогу кроїти багато деталей водночас з найменшими відходами.

2.2 Облік витрат та калькулювання собівартості продукції

Метою обліку собівартості продукції на XXXXXXXXXX є забезпечення своєчасного, повного та достовірного визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом, а також ефективний контроль за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Бухгалтерський облік витрат на виконання робіт та надання послуг, а також подання облікової інформації у фінансовій звітності здійснюється відповідно до вимог законодавства України, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XI, МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи», а також Інструкції щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, наказу «Про облікову політику підприємства» та інших нормативно-правових актів.

Облік витрат на виробництво продукції, як на первинному, так і на поточному та зведеному рівнях, здійснюється з дотриманням принципу відповідності, що забезпечує точність і надійність інформації.

Визнання витрат у бухгалтерії ґрунтується на методі нарахування, що дозволяє оцінити всі витрати, зокрема процентні витрати, які можна достовірно визначити.

Облік витрат на виробництво продукції ведеться відповідно до обраного підприємством робочого плану рахунків, з використанням рахунків і субрахунків витрат різних порядків. Зведений облік витрат на виробництво дозволяє складати калькуляції фактичної собівартості продукції, які слугують для контролю за дотриманням планових калькуляцій як окремих робіт (послуг), так і загального обсягу виробництва чи діяльності.

Звітні калькуляції складаються для всіх виконаних робіт і наданих послуг. Облік витрат на виробництво, виконання робіт та надання послуг для внутрішнього користування, а також для планування, калькулювання, оцінки,

контролю та інших управлінських цілей здійснюється підприємством на основі внутрішніх регламентів.

Усі витрати операційної діяльності на XXXXXXXXXX згідно з обліковою політикою групуються за економічними елементами, що передбачає їх розподіл за економічно однорідними категоріями, які наведені в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Характеристика групування витрат на XXXXXXXXXX за економічними елементами

Характеристика елементів витрат	Найменування
Сировина й основні матеріали; напівфабрикати й комплектуючі вироби, паливо, електроенергія, запасні частини, будівельні матеріали; тара, тарні матеріали; допоміжні та інші матеріали.	Матеріальні витрати
Заробітна плата за коладами і тарифами;; премії і заохоченні; компенсаційні виплати; оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу; інші витрати на оплату праці; витрати на матеріальну допомогу .	Витрати на оплату праці
Відрахування сум ЄСВ у розмірах та порядку, установлених законодавством; відрахування на індивідуальне страхування робітників, зайнятих виробництвом, та апарату управління цехами; відрахування на інші соціальні заходи.	Відрахування на соціальні заходи
Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.	Амортизація
Витрати, пов'язані з управлінням виробництвом: - на відрядження - на участь у семінарах - на придбання літератури для інформаційного забезпечення виробничого процесу; - з послуг зв'язку; - на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів; - оплата за використання та обслуговування технічних засобів (обчислювальної техніки, засобів сигналізації, пожежної та сторожової охорони); - на охорону праці та техніку безпеки; - на перевезення працівників виробництва; - страхування ризиків, пов'язаних з виробничим процесом; - податки, збори та інші обов'язкові платежі, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); - пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення; - на оплату робіт і послуг сторонніх підприємств та організацій; - пов'язані з випробуваннями, контролем за відповідністю якості виробів, деталей, вузлів установленим стандартам або технічним умовам; - сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) необоротними активами; - інші витрати.	Інші операційні витрати

Система обліку витрат на XXXXXXXXXX являє собою гібридну модель, що поєднує елементи методу «Директ-костінг» (Direct Costing) та попередільного методу (Process Costing). Така інтеграція дозволяє нівелювати недоліки традиційного «котлового» обліку та забезпечити високу аналітичність даних.

Методологічна основа (Директ-костінг): Ключовим принципом є чіткий поділ витрат на змінні та постійні. До виробничої собівартості конкретної пари взуття прямо включаються лише змінні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, відрядна зарплата). Постійні загальновиробничі витрати розглядаються переважно як витрати періоду або розподіляються на собівартість готової продукції в кінці звітного місяця для цілей фінансової звітності. Це дозволяє менеджменту оперативно розраховувати маржинальний прибуток по кожній моделі.

Технологічна реалізація (Попередільний метод): Виробничий процес розділено на три технологічні етапи (переділи), кожному з яких в обліковій системі відповідає окремий «віртуальний склад»:

Етап «Розкрій»: Трансформація матеріалів у напівфабрикат «Крій».

Етап «Пошив»: Переробка крою та фурнітури у напівфабрикат «Заготовка».

Етап «Монтаж»: Збирання заготовки та підошви у готову продукцію («Взуття»).

Механізм «Молекулярного обліку»: Унікальною особливістю системи є наскрізний кількісно-вартісний облік на рахунку 23 «Виробництво». Для уникнення знеособлення витрат застосовується алгоритм часової синхронізації документів: списання комплектуючих (Вимога-накладна) відбувається на 1 секунду раніше оприбуткування результату етапу (Звіт з виробництва). Це дозволяє системі автоматично ідентифікувати, які саме матеріали сформували вартість конкретної одиниці продукції, та забезпечує нульове сальдо на віртуальних складах по завершенню циклу виготовлення партії.

До прямих матеріальних витрат відносять: сировину і матеріали, придбані у сторонніх постачальників, які входять до складу продукції або є необхідними

для її виготовлення; куплені напівфабрикати, що підлягають подальшій обробці на підприємстві; допоміжні та інші матеріали, якщо вони можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

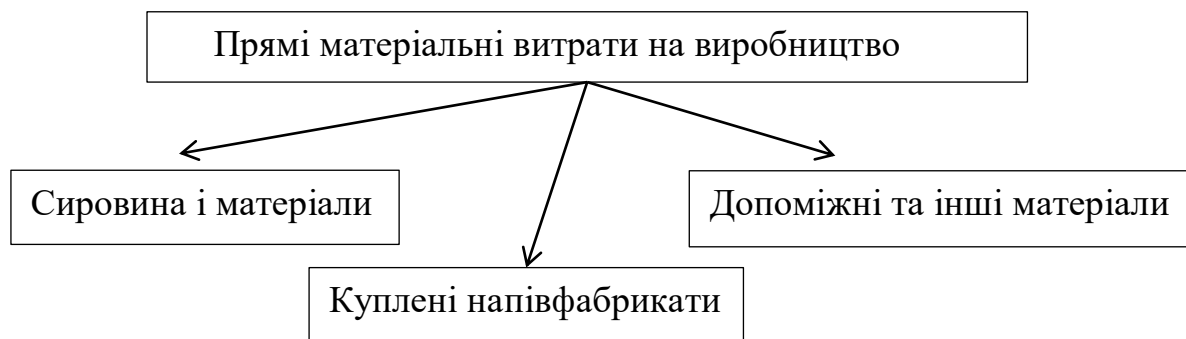


Рис. 2.1 Прямі матеріальні витрати на виробництво, поділ

До прямих витрат на оплату праці відносять: витрати на основну та додаткову заробітну плату, а також всі види грошових і матеріальних доплат; виплати, передбачені трудовим законодавством за невідпрацьований час, наприклад, оплата щорічних відпусток; витрати, пов'язані з підготовкою і перепідготовкою кадрів.

До інших прямих витрат відносять: відрахування на соціальні заходи з заробітної плати працівників; амортизація основних засобів, безпосередньо залучених до виробництва продукції.

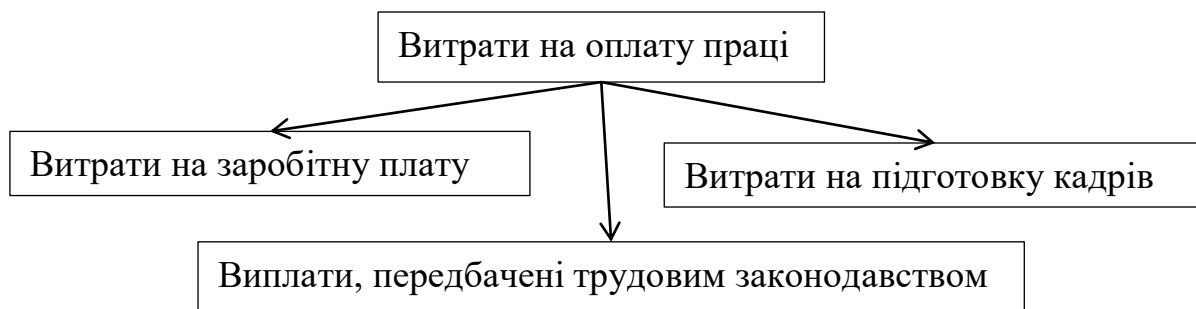


Рис. 2.1 Прямі витрати на оплату праці, поділ

Витрати, понесені в звітному періоді, накопичуються в картках обліку витрат за замовленнями і поділяються на ті, що відносяться до собівартості послуг, і витрати періоду. Позамовний метод калькулювання собівартості базується на обчисленні витрат для окремих виконаних на замовлення виробів, робіт чи наданих послуг.

З метою виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних, а також для запобігання здійснення надмірних витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг, – використовується нормативний метод калькулювання собівартості.

Для наочності механізму формування собівартості на XXXXXXXXXX розглянемо приклад виготовлення партії чоловічих черевиків (мод. 4525033-III) у кількості 100 пар.

Таблиця 2.7

Кореспонденція рахунків з обліку виробництва партії взуття (100 пар)

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
I	Етап «Розкрій»			
1	Передано шкіру зі складу у цех розкрою (згідно лімітно-забірної карти)	231 «Виробництво-Розкрій»	201 «Сировина й матеріали»	85 000,00
2	Нараховано відрядну заробітну плату розкрійникам	231 «Виробництво-Розкрій»	661 «Розрахунки з оплати праці»	12 000,00
3	Нараховано ЄСВ на зарплату розкрійників (22%)	231 «Виробництво-Розкрій»	651 «Розрахунки за ЄСВ»	2 640,00
4	Оприбутковано напівфабрикат «Крій»	25 «Напівфабрикати»	231 «Виробництво-Розкрій»	99 640,00
II	Етап «Пошив»			
5	Передано напівфабрикат «Крій» на дільницю пошиву	232 «Виробництво-Пошив»	25 «Напівфабрикати»	99 640,00
6	Списано допоміжні матеріали	232 «Виробництво-Пошив»	201 «Сировина й матеріали»	5 500,00
7	Нараховано зарплату швачкам	232 «Виробництво-Пошив»	661 «Розрахунки з оплати праці»	25 000,00
8	Нараховано ЄСВ на зарплату швачок	232 «Виробництво-Пошив»	651 «Розрахунки за ЄСВ»	5 500,00
9	Оприбутковано напівфабрикат «Заготовка верху взуття»	25 «Напівфабрикати»	232 «Виробництво-Пошив»	135 640,00
III	Етап «Монтаж»			
10	Передано заготовку на конвеєр монтажу	233 «Виробництво-Монтаж»	25 «Напівфабрикати»	135 640,00

Продовження таблиці 2.7

11	Списано підшву, устілки, задники та коробки	233 «Виробництво-Монтаж»	201 «Сировина й матеріали»	45 000,00
12	Нараховано зарплату робітникам дільниці монтажу	233 «Виробництво-Монтаж»	661 «Розрахунки з оплати праці»	18 000,00
13	Нараховано ЄСВ	233 «Виробництво-Монтаж»	651 «Розрахунки за ЄСВ»	3 960,00
14	Розподілено змінні загальновиробничі витрати	233 «Виробництво-Монтаж»	91 «Загальновиробничі витрати»	8 400,00
15	Оприбутковано готову продукцію «Черевики чол. мод. 4525033»	26 «Готова продукція»	233 «Виробництво-Монтаж»	211 000,00
IV	Реалізація та визначення фінансового результату			
16	Відвантажено партію покупцю (100 пар по 3000 грн з ПДВ)	361 «Розрахунки з покупцями»	701 «Дохід від реалізації»	300 000,00
17	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701 «Дохід від реалізації»	641 «Розрахунки за податками»	50 000,00
18	Списано виробничу собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція»	211 000,00
19	Списано постійні загальновиробничі витрати	901 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»	15 000,00
20	Визначено фінансовий результат від операції	791 «Фінансові результати»	701, 901	24 000,00

У наведеному прикладі собівартість однієї пари взуття склала 2110 грн (211 000грн/100пар). Завдяки застосуванню методу «Директ-костінг», постійні витрати (операція 19) не були включені у собівартість продукції на етапі виробництва, а списані безпосередньо на фінансовий результат, що дозволило уникнути їх капіталізації у залишках складу.

Важливою особливістю відображення даних операцій в обліковій системі є те, що сальдо на субрахунках 231, 232 та 233 на кінець дня (або після закриття звіту виробництва) дорівнює нулю, оскільки вся накопичена вартість передається на наступний етап або на склад готової продукції.

Для прийняття ефективних управлінських рішень недостатньо аналізувати лише загальну суму прибутку. Необхідно детально дослідити структуру собівартості, щоб зрозуміти, які саме фактори найбільше впливають на витрати XXXXXXXXXX.

На основі даних управлінського обліку підприємства за 2023–2024 роки, проведено структурний аналіз витрат за економічними елементами.

Таблиця 2.8

Структура операційних витрат за 2023–2024 рр.

Елементи витрат	2023 рік, тис. грн	Питома вага, %	2024 рік, тис. грн	Питома вага, %	Відхилення питомої ваги (+/-)
Матеріальні витрати	98 420,5	63,1	93 400,2	63,7	+0,6
Витрати на оплату праці	31 200,8	20,0	28 840,4	19,7	-0,3
Відрахування на соціальні заходи	6 864,1	4,4	6 344,9	4,3	-0,1
Амортизація	4 680,3	3,0	5 124,1	3,5	+0,5
Інші операційні витрати	14 778,0	9,5	12 908,0	8,8	-0,7
РАЗОМ	155 943,7	100,0	146 617,6	100,0	0,0

Як видно з таблиці 2.8, виробництво взуття на XXXXXXXXXX є яскраво вираженим матеріаломістким виробництвом. Частка матеріальних витрат (шкіра, підошва, клей, фурнітура) стабільно перевищує 63% у структурі собівартості. У 2024 році цей показник зріс на 0,6 відсоткового пункту, що пов'язано зі здорожчанням імпоротної сировини через коливання валютного курсу євро (оскільки основні постачальники шкіри знаходяться в Італії та Туреччині).

Фонд оплати праці займає близько 20% витрат, що є характерним для легкої промисловості, де значна частина операцій (пошив, затяжка) все ще потребує ручної кваліфікованої праці. Зростання частки амортизації на 0,5% свідчить про введення в експлуатацію нових основних засобів (розкрійних комплексів), що є позитивним сигналом модернізації.

Факторний аналіз матеріальних витрат Враховуючи високу матеріаломісткість, доцільно провести факторний аналіз, щоб з'ясувати, за рахунок чого змінилися матеріальні витрати: за рахунок норм використання (ефективності) чи за рахунок цін (інфляції). За даними підприємства, у 2024 році загальні матеріальні витрати зменшилися на 5 020,3 тис. грн.

На цю зміну вплинули два основні фактори:

Фактор обсягу виробництва: Скорочення обсягу виробництва взуття призвело до абсолютної економії матеріалів.

Фактор ціни: Зростання закупівельних цін на шкіру частково «з'їло» економію від скорочення обсягів.

Проведений аудит системи управління витратами на підприємстві виявив ряд недоліків організаційного характеру, які негативно впливають на формування собівартості:

Часова заминка документообігу. Часто виникають ситуації, коли фактично шкіра вже розкrojена і передана у цех пошиву, а документально (в 1С) вона ще рахується на центральному складі. Це призводить до викривлення даних про залишки НЗВ (незавершеного виробництва) на кінець зміни.

Проблема нормування. Існуючі норми витрат шкіри є усередненими. Вони не завжди враховують сортність шкіри (кількість дефектів на листі). Це призводить до того, що розкрійник може мати перевитрату шкіри не через свою вину, а через низьку якість сировини, проте система обліку фіксує це як неефективність працівника.

Розподіл накладних витрат. На підприємстві застосовується «котловий» розподіл енерговитрат. Лічильники стоять на цех в цілому, а не на окремі лінії. Це унеможливорює точний розрахунок енергоємності окремих моделей взуття (наприклад, зимових черевиків порівняно з літніми туфлями).

Проведений аналіз дозволяє зробити висновок, що головним резервом зниження собівартості на XXXXXXXXXX є управління матеріальними витратами. Навіть незначне зниження відсотка відходів при розкрої шкіри (на

1-2%) дасть економічний ефект, що вимірюється мільйонами гривень. Саме тому в наступному розділі ми пропонуємо впровадження системи «віртуальних складів» та елементів LEAN-менеджменту, які дозволять перейти від пасивної констатації витрат до активного управління ними на етапі їх виникнення.

2.3 Управління собівартістю продукції на XXXXXXXXXX

На сучасному етапі розвитку економіки основним завданням товариства є підвищення ефективності його діяльності. Для забезпечення конкурентних переваг як на вітчизняному, так і на міжнародному ринках, підприємство має зосереджувати увагу на якості та ціновій політиці своєї продукції. Якість та ціна є ключовими параметрами, що визначають собівартість промислової продукції, яка, у свою чергу, виступає кількісним і якісним показником виробничо-господарської діяльності підприємства.

Глибокий аналіз складу та структури собівартості продукції дозволяє виявити можливі резерви для зниження витрат, визначити управлінські недоліки та оцінити вплив зовнішніх чинників. В умовах економічної кризи зменшення собівартості продукції стає критично важливим для збереження конкурентоспроможності промислових підприємств. У такі періоди значно зростає рівень конкуренції на ринках збуту, що підвищує потребу в ефективному плануванні, обліку та оптимізації витрат. Таким чином, раціональне управління собівартістю продукції є невід'ємною складовою стратегії розвитку підприємства.

При раціональному управлінні собівартістю промислових підприємств утворюються джерела зниження витрат за рахунок:

- виробництва нових видів продукції;
- впровадження нових технологій;
- модернізації та автоматизації виробництва;
- удосконалення організації праці та управління;
- збільшення обсягів виробництва;
- збереження матеріальних ресурсів;
- залучення інвестицій;
- стимулювання персоналу та інших факторів.

Водночас, управління собівартістю на XXXXXXXXXX повинно враховувати чинники, що не залежать від діяльності підприємства: природні умови, тарифи

на електроенергію, вартість природних ресурсів, територіальну віддаленість від джерел сировини, рівень мінімальної заробітної плати, прожитковий мінімум, а також обов'язкову чисельність працевлаштованих осіб з інвалідністю.

На практиці управління собівартістю на підприємстві не є функцією лише бухгалтерської служби. Це комплексний процес, у який інтегровані технологи, начальник виробництва, майстри та фінансовий відділ.

Таблиця 2.9

Матриця відповідальності за управління статтями витрат

Стаття витрат	Відповідальна посадова особа	Інструмент контролю	Управлінський вплив (дії)
Сировина та матеріали (Шкіра, текстиль)	Головний технолог, Майстер дільниці	Звіт про розкрій, Карта розкрою (аналіз % використання площі шкіри)	Коригування норм витрат, претензійна робота з постачальниками шкіри
Допоміжні матеріали (Клей, фурнітура, нитки)	Майстри дільниць	Лімітно-забірні карти, Акти списання	Контроль видачі матеріалів під змінне завдання, запобігання нецільовому використанню
Пряма заробітна плата	Начальник виробництва, Бухгалтер по зарплаті	Табелі обліку робочого часу, Змінні наряди	Нормування часу на операцію, контроль виробітку (кількості пар)
Загальновиробничі витрати (Енергія, амортизація)	Головний інженер, бухгалтер	Рахунки від постачальників послуг, Відомості амортизації	Впровадження енергозберігаючих ламп/моторів, оптимізація завантаження обладнання
Собівартість готової продукції (Зведена)	Фінансовий директор / Головний бухгалтер	Калькуляція собівартості, Звіт про маржинальність	Прийняття рішень про ціноутворення, зняття з виробництва нерентабельних моделей

Основою для прийняття управлінських рішень є оперативна звітність, що формується в обліковій системі «1С: Підприємство». Завдяки впровадженню «віртуальних складів», інформація про витрати доступна в режимі реального часу, а не лише в кінці місяця.

Основним результатом управління собівартістю є підвищення прибутковості, покращення якості та ефективності виробництва промислової продукції шляхом визначення резервів, джерел та факторів зниження витрат.

Для цього необхідно проводити детальну класифікацію кожного об'єкта дослідження, аналізувати структуру витрат та визначати оптимальні шляхи їх скорочення. Це сприятиме підвищенню ефективності діяльності XXXXXXXXXX та його стійкому положенню на ринку збуту.

Перелік основних управлінських звітів, що використовуються керівництвом для контролю собівартості, наведено в Таблиці 2.9.

Таблиця 2.10

Реєстр управлінської звітності з питань собівартості

Назва звіту	Періодичність	Хто формує	Хто отримує	Зміст та мета звіту
Звіт про виконання змінного завдання	Щодня (до 09:05 наступного дня)	Майстри цехів	Інженер з підготовки виробництва	Показує кількість вироблених напівфабрикатів та готових пар
Калькуляція фактичної собівартості моделі	Щомісяця	Головний бухгалтер	Фінансовий директор, Власники	Детальний розрахунок повної собівартості однієї пари взуття в розрізі артикулів. Використовується для аналізу рентабельності.
Звіт про структуру собівартості	Щокварталу	Фінансовий відділ	Директор	Діаграма, що показує частку матеріалів, зарплати та накладних витрат у ціні. Допомагає виявити динаміку зростання окремих статей.
Звіт про маржинальний прибуток	Щомісяця	Комерційний відділ/Бухгалтерія	Директор, Відділ продажу	Є підставою для формування асортиментної матриці на наступний сезон.

Таким чином, процес управління собівартістю на XXXXXXXXXX є багаторівневим. На нижньому рівні (цех) відбувається контроль натуральних показників (метри шкіри, кілограми клею, людино-години), а на верхньому рівні (адміністрація) аналізуються вартісні показники та рентабельність. Використання автоматизованої системи дозволяє звести до мінімуму часову

заминку між виникненням відхилення у витратах та реакцією менеджменту на це відхилення.

Дослідження управління витратами доцільно розпочинати з аналізу показників, що впливають на підвищення технічного рівня виробництва. Цього можна досягти завдяки впровадженню новітніх технологій, виробництву інноваційної продукції, автоматизації та механізації виробничих процесів, модернізації обладнання, застосуванню енергозберігаючих технологій та природоохоронних заходів. Окрім цього, необхідно здійснювати економічний аналіз впливу науково-технічних досягнень на рівень собівартості промислової продукції.

Збільшення витрат на технічне переозброєння зумовлене зростанням обсягів виробництва, реалізації продукції, доходу та прибутку підприємства. За кожним напрямом технічного переозброєння розраховується економічний ефект, який виражається у зниженні собівартості продукції. Крім того, враховується перехідна економія, яка впливає на фінансові результати у наступні роки. Витрати на заходи, реалізація яких триває кілька років, оцінюються виключно за обсягом робіт у звітному періоді, без урахування початкового етапу їх впровадження.

РОЗДІЛ 3. ФОРМУВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА XXXXXXXXXX

3.1 Формування і калькулювання собівартості на XXXXXXXXXXXX

Згідно з теорією бухгалтерського обліку, формування виробничої собівартості відображається на рахунку 23 «Виробництво». Шлях від сировини до готової продукції супроводжується складним документальним оформленням:

Рахунок 201 «Сировина і матеріали»: Матеріали обліковуються в розрізі номенклатурних груп (кількісно та вартісно).

Рахунок 23 «Незавершене виробництво»: На підставі документа «Вимога-накладна» матеріали списуються у виробництво. На цьому етапі часто втрачається кількісна аналітика, і облік ведеться лише в грошовому виразі (котловий метод).

Рахунок 26 «Готова продукція»: Після оформлення «Звіту з виробництва» продукція оприбутковується знову з кількістю та вартістю.

Головний недолік: На проміжному етапі (Рах. 23) втрачається прозорість. Неможливо чітко ідентифікувати, які саме матеріали та в якій кількості були використані для конкретної пари взуття в момент виробництва.

Для вирішення цієї проблеми на підприємстві застосовано модифікований метод обліку, що базується на принципах «Директ-костінг» (Direct Costing). До собівартості продукції прямо включаються лише змінні витрати, що дозволяє точніше контролювати маржинальність.

Собівартість формується за методом директ-костінгу. Це означає що до собівартості продукції включаються лише змінні витрати, тоді як постійні витрати відносяться до витрат періоду.

Виробництво поділено на 3 етапи: розкрій, пошив та монтаж. Для кожного з етапів створено окремий віртуальний склад виробництва. Рух матеріалів між складами можна побачити на Рисунку 3.1.

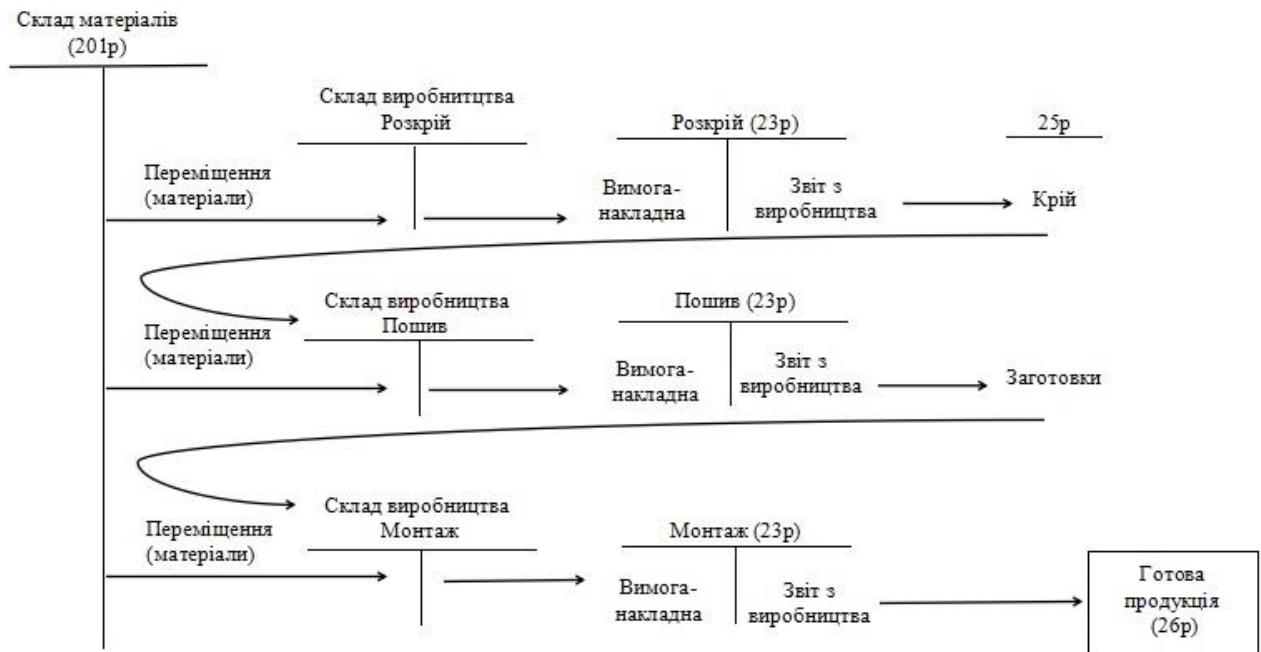


Рис. 3.1 Схема документообігу в виробництві

Кореспонденції цих операції продемонстровані в додатку Е.

Для забезпечення коректності списання та збереження «молекулярної» точності обліку застосовується спеціальний алгоритм у часі проведення документів: Правило «Однієї секунди»: Документ «Вимога-накладна» (списання матеріалів) формується в системі на 1 секунду раніше за документ «Звіт з виробництва» (оприбуткування продукції/напівфабрикату).

Це дозволяє системі миттєво "зв'язати" списані матеріали з випущеною продукцією на кожному конкретному віртуальному складі.

Результат застосування методики на підприємстві:

Повна простежуваність: На кожному етапі видно, який матеріал, у якій кількості та на яку суму увійшов у собівартість конкретної пари взуття.

Відсутність «зависань»: Сальдо на віртуальних складах виробництва на кінець періоду дорівнює 0 (за умови завершення циклу).

Розподіл накладних витрат: Загальновиробничі витрати списуються на собівартість готової продукції в кінці періоду, формуючи повну виробничу собівартість для фінансової звітності.

У додатках Г і Д містяться специфікація та калькуляція з підприємства, в яких можна ретельно роздивитись “внутроці” кожної пари взуття

3.2 Оптимізація податкової політики в частині операцій обліку витрат

Ефективна організація системи обліку витрат і калькулювання собівартості на виробничому підприємстві є не лише інструментом управлінського контролю, але й фундаментом для формування податкової політики. Для XXXXXXXXXX, яке веде активну зовнішньоекономічну діяльність (імпорт сировини з Італії та Туреччини, експорт готової продукції до країн Європи та Канади), питання податкового планування набуває особливої ваги в контексті податку на прибуток та податку на додану вартість (ПДВ).

Ключовим елементом податкової оптимізації для XXXXXXXXXX є обрана модель обліку витрат. Використання елементів системи «Директ-костінг», описане в попередніх розділах, має прямий вплив на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств.

Згідно з Податковим кодексом України (ПКУ), об'єкт оподаткування визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності. При застосуванні методу повного розподілу витрат (Absorption Costing), постійні загальновиробничі витрати (оренда цехів, амортизація обладнання, зарплата адмінперсоналу виробництва) включаються до собівартості продукції. Якщо продукція не реалізована і залишається на складі, ці витрати "капіталізуються" в залишках запасів і не зменшують фінансовий результат періоду.

Натомість, модель, що наближена до «Директ-костінгу», дозволяє класифікувати значну частину постійних витрат як витрати періоду. Це означає, що вони списуються на фінансовий результат (рахунок 90 або 91 з подальшим списанням на 79) у тому місяці, коли були фактично понесені, незалежно від обсягу реалізації.

Це дозволяє підприємству не сплачувати податок на прибуток з "паперового прибутку", який міг би виникнути при накопиченні залишків готової продукції на складах у міжсезоння (коли виробництво працює на склад перед сезоном весна-літо).

Необхідно чітко обґрунтовувати в Наказі про облікову політику перелік змінних і постійних витрат, щоб уникнути суперечок з податковими органами щодо правомірності віднесення витрат до поточного періоду.

Оскільки XXXXXXXXXX імпортує шкіру та комплектуючі, у нього виникає значний податковий кредит з ПДВ (сплата "імпортного" ПДВ на митниці). Водночас, реалізація готової продукції на експорт оподатковується за ставкою 0%. Це призводить до ситуації перманентного від'ємного значення ПДВ (сума податкового кредиту перевищує податкові зобов'язання).

В цьому контексті оптимізація полягає не в зменшенні податків, а в ефективному адмініструванні бюджетного відшкодування:

Синхронізація документообігу: застосування «правила однієї секунди» та віртуальних складів дозволяє чітко ідентифікувати, які саме імпортні матеріали були використані у виробництві експортної партії. Це спрощує проходження перевірок при заявленні бюджетного відшкодування, оскільки підприємство може надати "молекулярний" звіт про використання імпортної сировини.

Детальна калькуляція собівартості слугує доказом економічної обґрунтованості витрат та реальності господарських операцій, що є критичним для уникнення блокування податкових накладних або відмови у відшкодуванні.

Хоча XXXXXXXXXX може не підпадати під критерії обов'язкового контролю за трансфертним ціноутворенням (залежно від обсягів обороту з нерезидентами), дотримання принципу «вितягнутої руки» є важливим для мінімізації податкових ризиків. Точна калькуляція собівартості на етапах «Розкрій», «Пошив», «Монтаж» дозволяє обґрунтувати експортну ціну взуття. Це захищає підприємство від звинувачень у заниженні бази оподаткування при експорті (що могло б розглядатися як виведення капіталу) або заниженні митної вартості при імпорті сировини.

Для подальшої оптимізації податкового навантаження та зниження ризиків пропонується:

Удосконалити аналітику рахунку 91: Чітко розділити в обліковій програмі змінні та постійні загальновиробничі витрати для автоматичного формування Декларації з податку на прибуток.

Автоматизувати реєстр імпортних товарів: Інтегрувати дані про ВМД (вантажні митні декларації) безпосередньо у картки номенклатури матеріалів. Це дозволить автоматично відслідковувати "імпортний слід" у готовій продукції для потреб підтвердження ПДВ.

Перегляд бази розподілу: Регулярно переглядати базу розподілу непрямих витрат, щоб собівартість продукції для податкових цілей не була штучно завищена або занижена, що може призвести до викривлення фінрезультату.

Таким чином, інтеграція управлінської моделі обліку з вимогами податкового законодавства дозволяє XXXXXXXXXX не лише контролювати маржинальність, але й ефективно управляти грошовими потоками, пов'язаними зі сплатою податків.

3.3 Оцінка ефективності впровадження проекту оптимізації оподаткування та організації обліку на прикладі системи LEAN

Завершальним етапом дослідження є визначення економічної доцільності та практичної ефективності запропонованих заходів. Комплексна модернізація системи управління на XXXXXXXXXX базується на синергії двох підходів: вдосконалення облікової політики (податкова оптимізація) та впровадження філософії LEAN (ощадливе виробництво).

Впровадження елементів LEAN-менеджменту в поєднанні з автоматизованим пофазним обліком дозволяє підприємству досягти якісно нового рівня ефективності через боротьбу з прихованими втратами («Muda»).

Використання сучасних розкрійних комплексів TESEO у поєднанні з LEAN-аналітикою дозволяє мінімізувати міжлекальні випадки шкіри. Точний облік на етапі «Віртуальний склад: Розкрій» дозволяє виявляти партії шкіри з низьким коефіцієнтом використання та оперативно пред'являти претензії постачальникам або коригувати норми.

Система «віртуальних складів» діє за принципом Kanban. Правило «однієї секунди» (синхронізація списання та випуску) унеможливорює накопичення прихованих залишків напівфабрикатів між цехами. Це вивільняє обігові кошти, які раніше були «заморожені» у вигляді зайвих заготовок, що чекають на монтаж.

Чітка візуалізація залишків на кожному етапі дозволяє майстрам цехів бачити «вузькі місця» в режимі реального часу. Це забезпечує ритмічність роботи конвеєра та вирівнювання виробничого потоку (Heijunka), уникаючи простоїв на ділянці монтажу через відсутність заготовок.

Паралельно з виробничими покращеннями, зміни в обліковій політиці забезпечують фінансову стійкість:

Податкове планування: Перехід на метод, наближений до «Директ-костінгу», дозволяє списувати постійні витрати у періоді їх виникнення. Це

оптимізує податок на прибуток, усуваючи необхідність сплачувати податки з нереалізованої продукції, що лежить на складі.

Мінімізація ризиків ПДВ: «Молекулярний» облік матеріалів дозволяє чітко підтвердити використання імпоротної сировини в експортній продукції, що спрощує процедуру відшкодування ПДВ.

Розрахунок річного економічного ефекту (Е) від комплексного впровадження (LEAN + Облік) здійснюється за формулою:

$$E_{fek} = E_{lean} + E_{fax} - B_{vpr}$$

Де

E_{lean} - економія від зниження собівартості (зменшення відходів шкіри, скорочення браку);

E_{fax} - ефект від оптимізації податкових платежів та вивільнення обігових коштів;

B_{vpr} - витрати на впровадження (навчання персоналу, налаштування ПЗ).

Практичний розрахунок (на прикладі XXXXXXXXXX):

Економія матеріалів (LEAN): Завдяки суворому контролю розкрою (етап 1), коефіцієнт використання шкіри зростає на 1.5%. При річних витратах на шкіру ~15 млн грн, економія складе:

$$15\,000\,000 \times 0.015 = 225\,000 \text{ грн.}$$

Економія трудових ресурсів: Автоматизація документообігу скорочує час обліковців на 30%, що еквівалентно 108 000 грн на рік (фонд оплати праці).

Ефект від пришвидшення оборотності: Скорочення циклу виробництва на 2 дні (завдяки усуненню черг між цехами) дозволяє вивільнити з обороту додаткові кошти.

Впровадження запропонованих заходів є економічно обґрунтованим. Інтеграція принципів LEAN у систему управлінського обліку трансформує XXXXXXXXXX у високоефективне підприємство. Це дозволяє не лише знизити виробничу собівартість на 2-3%, але й побудувати прозору систему для

податкового планування, що є критично важливим для успішної експортної діяльності.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційні роботі на основі проведених досліджень вирішено актуальне науково-практичне завдання щодо вдосконалення системи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємстві легкої промисловості. За результатами проведеного дослідження зроблено наступні висновки та пропозиції:

Встановлено, що в сучасних умовах господарювання собівартість продукції трансформується з суто облікової категорії в ключовий інструмент стратегічного управління. Критичний аналіз методів калькулювання засвідчив, що для багатостадійного виробництва взуття традиційний «котловий» метод є неефективним, оскільки не забезпечує прозорості формування витрат на проміжних етапах. Найбільш перспективним визначено поєднання попередільного методу (для контролю технологічного процесу) та системи «Директ-костінг» (для управління маржинальним доходом).

XXXXXXX є потужним виробником взуття з орієнтацією на експортні ринки. Аналіз фінансово-господарської діяльності показав стабільну динаміку розвитку, проте виявив недоліки в існуючій системі обліку: складність ідентифікації прямих витрат у незавершеному виробництві та трудомісткість інвентаризації залишків напівфабрикатів.

Дослідження практики обліку на підприємстві виявило проблему «знеособлення» витрат на рахунку 23 «Виробництво». Традиційний документообіг не дозволяв оперативно відстежувати, з якої саме партії шкіри виготовлено конкретну пару взуття, що ускладнювало контроль за нормами витрат та якістю.

В роботі обґрунтовано та впроваджено модифіковану модель попередільного обліку з використанням центрів відповідальності — «віртуальних складів».

Запропоновано унікальний алгоритм часової синхронізації документів («правило однієї секунди»), який забезпечує автоматичне списання компонентів у момент оприбуткування напівфабрикату. Це дозволило досягти «молекулярної» точності калькулювання та уникнути необґрунтованих залишків на рахунках обліку виробництва.

Доведено доцільність інтеграції облікової системи з принципами ощадливого виробництва (LEAN). Запровадження суворого контролю на вході та виході з кожного «віртуального складу» дозволяє мінімізувати технологічні втрати (обрізки шкіри), оптимізувати запаси напівфабрикатів та виявити приховані простой.

Розроблено рекомендації щодо удосконалення облікової політики в частині класифікації витрат. Перехід на метод, наближений до «Директ-костінгу», дозволяє оптимізувати податок на прибуток шляхом визнання постійних витрат витратами періоду. Крім того, деталізація обліку імпортованих матеріалів у складі готової продукції значно спрощує процедуру підтвердження бюджетного відшкодування ПДВ при експортних операціях.

Розрахунок економічної ефективності запропонованих заходів засвідчив їх високу результативність. За рахунок зниження технологічних відходів шкіри, оптимізації обігових коштів та автоматизації праці облікового персоналу, очікуваний річний економічний ефект складе понад 300 тис. грн. Термін окупності витрат на налаштування програмного забезпечення не перевищує 6 місяців.

Таким чином, запропонована система обліку витрат дозволяє керівництву XXXXXXXXXX отримувати достовірну інформацію для прийняття стратегічних рішень щодо ціноутворення та асортиментної політики, що є критично важливим для утримання конкурентних позицій на міжнародному ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік [навчальний посібник для студентів спеціальностей 7.050106 “Облік і аудит”]. / Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с
2. Валуєв Б. І. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов. *Бухгалтерський облік і аудит*. Київ, 2012. № 3. С.32-41.
3. Вумек Дж. П., Джонс Д. Т. Машина, що змінила світ. Історія лейн-виробництва — таємної зброї «Тойоти» / пер. з англ. Київ : Видавництво, 2017. 388 с. [Оригінал: Womack J. P., Jones D. T. The Machine That Changed the World].
4. Гладій І. О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування. URL: <http://global-national.in.ua/archive/23-2018/118.pdf> .
5. Голов С. Ф. Особливості обліку витрат на виробничих підприємствах. *Все про бухгалтерський облік*. Київ, 2012. № 31. 32 с.
6. Гуцайлюк З. В. Облік інших витрат операційної діяльності. *Баланс*. Київ, 2016. №22 (355). С. 37-40.
7. Друрі К. Управлінський та виробничий облік : підручник / К. Друрі. 2012. 1423 с.
8. Журавель. Г. П. Управління витратами : навч.-метод. посіб. Київ: КНЕУ, 2017. 131с.
9. Зенько Б. В. Готова продукція: особливості обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. №11. С. 6-17.
10. Імаї М. Гемба кайдзен: Шлях до зниження витрат і підвищення якості / пер. з англ. Київ : Олімп-Бізнес, 2010. 344 с.
11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств та

організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. Дата оновлення 10.08.2021. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> .

12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення : 10.08.2021. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> .

13. Каплан Р., Купер Р. Функціонально-вартісний аналіз: практичне застосування / пер. з англ. Київ : Вільямс, 2008. 352 с.

14. Керімов В. Е., Адумукас С. І., Іванова Є. В. Управлінський облік та проблеми класифікації витрат. *Менеджмент в Україні та за кордоном*. 2021.

15. Кузьминський Ю. А. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування. Фінанси України. 2006.

16. Куцик П. О. Облік і контроль технологічної та виробничої собівартості. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014.

17. Куцміда Н.Д. Бухгалтерський облік запасів. *Дебет-Кредит*. № 7. 2017.

18. Лайкер Дж. Дао Toyota: 14 принципів менеджменту провідної компанії світу / пер. з англ. Н. Миронова. Харків : Фабула, 2018. 400 с.

19. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 років. Рішення АПУ від 08.05.2018 р. URL: <http://apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontroluyakosti-2016-2017> .

20. Монден Я. Система менеджменту Тойоти / пер. з англ. Київ : Видавництво, 2011. 275 с.

21. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.

22. Оно Т. Виробнича система Тойоти: відходячи від масового виробництва / пер. з англ. А. Г. Безкоровайна. Одеса : Видавництво «Друк», 2009. 192 с.

23. Переверзєєва О. М. Облік готової продукції. *Актуальні проблеми економіки*. 2019.

24. Петренко А. Функції обліково-аналітичного забезпечення системи управління. Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування: матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (21 листопада 2025 р.). С. 158-159

25. Плешонкова Л. К. Формування витрат згідно П(С)БО. *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз* : зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 3-4 берез. 2016 р. Запоріжжя, 2016.

26. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. Дата оновлення : 01.01.2022. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> .

27. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text/> .

28. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. Дата оновлення 03.11.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> .

29. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення : 03.11.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> .

30. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення : 03.11.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> .

31. Садовська І. Б., Бляхарчук М. О. Облікова політика в управлінні підприємством: методика і практика : монографія. Луцьк : Волинська обласна друкарня. 2018. 300 с.

32. Скригун Н. П. Економічна сутність категорії витрат виробництва. *Формування ринкових відносин в Україні: монографія*. Київ : КНУ, 2017. 210 с.
33. Скрипник М. Н. Собівартість продукції як економічна категорія. *Економічний аналіз*. 2010. № 7. С. 339-341.
34. Сопко В. В. Введення в управлінський та виробничий облік. *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2016. 780 с.
35. Сук Л.К., Сук П.Л., Нестеренко С.С. Калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції: Монографія. 2018. 196 с.
36. Суріна К.П. Методики використання операційного аналізу у господарській діяльності підприємства. *Економіка: проблеми теорії та практики*. 2021.
37. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерський облік: управлінський аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. з англ. Я. В. Олійника. Київ : Знання, 2002. 592 с.
38. Чумаченко М.Г., Білоусова І. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 «Витрати»// Бухгалтерський облік і аудит. 2007.
39. Чумаченко М. Г. Облік і аналіз в промисловості США. *Фінанси*, 1971. 240 с.
40. Юрченко К. М. Методика розподілу непрямих витрат виробництва. *Вісник Податкової служби України*. 2010.
41. Ярмоленко В. П. Собівартість – об’єктивна економічна категорія. *Бухгалтерія в кондитерській галузі*. 2012.
42. Maskell B. H., Baggaley B. *Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise*. New York : Productivity Press, 2004. 384 p.