

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ІВАНЮТА ОЛЕКСІЙ ВОЛОДИМИРОВИЧ**

**УДК: 657.471.61(043.3)**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АНАЛІЗ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ  
НА ВЕЛИКИХ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Житомир – 2014

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник:** доктор економічних наук, професор  
**Євдокимов Віктор Валерійович**,  
Житомирський державний технологічний університет  
проректор з науково-педагогічної роботи  
та соціального розвитку

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
**Свірко Світлана Володимирівна**,  
ДВНЗ “Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана”,  
директор Інституту обліку,  
професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних  
установах та економічного аналізу

кандидат економічних наук, професор  
**Куцик Петро Олексійович**,  
Львівська комерційна академія,  
ректор, професор кафедри бухгалтерського обліку

Захист відбудеться “28” листопада 2014 р. об 11<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “24” жовтня 2014 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., доц.

О.А. Лаговська

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Сучасний стан економіки України свідчить про стійку тенденцію до розукрупнення бізнесу, а отже збільшення питомої ваги середніх та малих підприємств. Втім, успішне функціонування певних видів економічної діяльності спричиняє необхідність існування великих підприємств, а саме: йдеться про таке важливе спрямування переробної промисловості як виробництво машин та устаткування. Машинобудівна промисловість є пріоритетною галуззю національної економіки: по-перше, машинобудування створює найбільшу частку основних виробничих засобів для підприємств різних видів економічної діяльності; по-друге, впливає на розвиток науково-технічного прогресу, адже в умовах розвитку міжнародної конкуренції вимагає впровадження нових технологій; по-третє, машинобудівні підприємства є бюджетоутворюючими. Зазначене вказує на особливе значення великих промислових підприємств та необхідність удосконалення управління ними в умовах економічної кризи та зниження обсягів виробництва. Так, здійснивши аналіз показників соціально-економічного розвитку України за 2013 рік порівняно з 2012 роком, встановлено, що темп приросту промисловості має від'ємне значення, а саме – 4,7 %, в свою чергу дана галузь приносить 11 % ВВП України<sup>1</sup>. За таких обставин актуалізуються проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління витратами великих промислових підприємств (далі – ВПП) машинобудівної галузі. Особливо гостро постають проблеми з непрямими виробничими витратами – загальновиробничими витратами, аналіз динаміки яких вказує на тенденцію до зростання. Дані витрати займають вагому частку в структурі собівартості машинобудівної продукції, що вимагає удосконалення підходів до їх розподілу та облікового відображення його результатів, які б відповідали галузевій специфіці та особливостям організації виробництва.

Теоретичні та організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку та економічного аналізу загальновиробничих витрат ВПП досліджувалися вітчизняними та зарубіжними вченими, зокрема: І.А. Бланком, О.О. Беляєвим, Г.А. Велшом, М.А. Вахрушиною, Е.Ю. Вороною, М.Г. Грешаком, К.Д. Гордієнко, С.Ф. Головим, Т.Г. Дроздовою, Р. Ентоні, В.В. Євдокимовим, О.С. Коцюбою, Н.П. Кондраковим, Ю.Б. Кравчуком, К.Т. Кривенко, П.О. Куциком, В.П. Кустаревим, В.Е. Керімовим, В.В. Кулішовим, Т.П. Кондрицькою, В.Г. Лебедевим, З.М. Левченко, Є.В. Мнихом, Л.В. Нападовською, В.Б. Івашкевичем, М.В. Реслер, В.С. Савчуком, А.М. Турилом, В. Цурканом, Л.І. Хоружий, Дж. Рісом, В.С. Рижиковим, С.В. Свірко, Л.А. Сухаревою, С.М. Петренко, В.А. Панковим, Д.Г. Шором, Н.Г. Шредером, В.М. Ярошинською.

Аналіз праць попередників вказує на вагомій наукові та практичні результати в дослідженні організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і економічного аналізу загальновиробничих витрат ВПП, проте залишаються невирішеними ряд теоретичних та практичних питань, зокрема, на теоретичному рівні потребують вирішення: обґрунтування понятійного апарату, уточнення місця загальновиробничих витрат в загальній класифікації витрат, оцінка впливу галузевих особливостей машинобудування на бухгалтерський облік і економічний аналіз загальновиробничих витрат. Проблемні питання практичного характеру стосуються: по-перше, необхідності обґрунтування напрямів удосконалення організаційно-методичних положень

<sup>1</sup> Державний комітет статистики України. Електронний ресурс (2013) . Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

формування витрат цехів основного та допоміжного виробництв; по-друге, відсутності науково обґрунтованого порядку розподілу загальноновиробничих витрат, зважаючи на галузеву специфіку; по-третє, необхідності приведення у відповідність організаційно-методичних положень аналізу загальноновиробничих витрат запитам користувачів.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темою № 394 “Розробка рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і аналізу в інтегрованій системі управління великими промисловими підприємствами” (номер державної реєстрації 0114U001257). У межах теми автором проведені дослідження, пов'язані з розробкою пропозицій з удосконалення організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку та економічного аналізу загальноновиробничих витрат на ВПП.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертації полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і економічного аналізу загальноновиробничих витрат ВПП.

Для досягнення поставленої мети в роботі поставлені та вирішені наступні завдання:

- обґрунтувати понятійний апарат та уточнити місце загальноновиробничих витрат в загальній класифікації витрат ВПП;

- визначити вплив галузевих особливостей машинобудівних підприємств на організацію та методичне забезпечення бухгалтерського обліку загальноновиробничих витрат;

- з'ясувати місце загальноновиробничих витрат в складі накладних витрат ВПП як основи формування порядку їх розподілу;

- оцінити сучасний стан організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку загальноновиробничих витрат на ВПП;

- розробити організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку формування загальноновиробничих витрат цехів основного та допоміжного виробництв на машинобудівних підприємствах;

- розробити підхід до розподілу загальноновиробничих витрат та його облікового відображення як основи побудови раціональної системи калькулювання машинобудівної продукції;

- розкрити особливості організації та методичного забезпечення економічного аналізу загальноновиробничих витрат ВПП та визначити вплив на управління витратами;

- обґрунтувати методичні положення економічного аналізу та оцінки ефективності управління загальноновиробничими витратами цехів та замовлень.

*Об'єктом дослідження* є операції з формування та розподілу загальноновиробничих витрат ВПП машинобудівної галузі, які підлягають відображенню в системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних та організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку і економічного аналізу загальноновиробничих витрат ВПП машинобудівної галузі.

**Методи дослідження.** В ході проведеного дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Використання методів індукції та дедукції, теоретичного узагальнення дозволило визначити сутність та місце

загальновиробничих витрат в складі накладних витрат, обґрунтувати теоретичні основи їх формування та розподілу. За допомогою методів аналізу, синтезу, групування та статистичного спостереження визначено сучасні тенденції розвитку машинобудівної галузі, що дало можливість обґрунтувати галузеву специфіку організації та методики бухгалтерського обліку і аналізу загальновиробничих витрат. Застосування методів анкетування, аналізу та синтезу дозволило провести оцінку сучасного стану організації і методичного забезпечення бухгалтерського обліку та економічного аналізу загальновиробничих витрат на ВПП машинобудівної галузі. Розроблене методичне забезпечення бухгалтерського обліку формування загальновиробничих витрат цехів основного та допоміжного виробництв машинобудівних підприємств ґрунтується на використанні методів теоретичного узагальнення, групування, наукової абстракції. Дослідження особливостей розподілу загальновиробничих витрат здійснене з використанням методів аналізу, синтезу, групування та системного підходу. Запропонована методика економічного аналізу загальновиробничих витрат ґрунтується на використанні методів аналізу, синтезу та теоретичного узагальнення.

*Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань економічної теорії, економіки машинобудування, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, офіційні статистичні матеріали, матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат.*

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку і економічного аналізу загальновиробничих витрат ВПП машинобудівної галузі.

Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

*удосконалено:*

– організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку формування загальновиробничих витрат цехів основного та допоміжного виробництв на ВПП машинобудування в частині розробленої номенклатури витрат, порядку формування постійних та змінних витрат, запропонованого підходу до організації аналітичного обліку (шість рівнів аналітики), форм внутрішньої звітності, що дозволяє сформувати комплексне та адаптоване до галузевих особливостей обліково-аналітичне забезпечення управління витратами машинобудівних підприємств;

– методичний підхід до багаторівневого розподілу загальновиробничих витрат, який полягає в їх розподілі за наступними рівнями: постійні та змінні; за цехами основного та допоміжного виробництва; за калькуляційними дільницями; за окремими замовленнями. В межах кожного рівня обґрунтовано бази та порядок розподілу, які відповідають техніко-економічним особливостям виробництва продукції машинобудування, що дозволяють підвищити достовірність визначення її собівартості;

– порядок оцінки ефективності управління загальновиробничими витратами цехів та замовлень на ВПП на основі розробки показників, які дозволяють оцінити окремі статті загальновиробничих витрат та робочих документів аналітика як основи представлення результатів їх розрахунку, що сприяє виявленню резервів їх зниження;

– організаційно-методичний підхід до економічного аналізу загальновиборничих витрат з позиції їх впливу на порядок формування виробничої собівартості машинобудівної продукції, в рамках якого розроблено порядок застосування аналітичних процедур та оформлення результатів їх розрахунку, що дозволяє оптимізувати їх рівень на підприємстві;

*дістало подальший розвиток:*

– організаційні положення облікового відображення загальновиборничих витрат на основі оцінки сучасного стану його організації та методики на ВПП, які полягають в розробці класифікатора переділів та калькуляційних дільниць в цілому по підприємству та за окремими замовленнями, обґрунтуванні особливостей формування даних витрат та механізму їх розподілу між цехами та видами продукції – замовленнями, що є підґрунтям формування напрямів удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління витратами та собівартістю продукції машинобудування;

– трактування загальновиборничих витрат як витрат, обумовлених функціями діяльності підприємства внаслідок споживання ними відповідних ресурсів, що підлягають розподілу для формування собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) та обґрунтування загальної класифікації витрат ВПП і загальновиборничих витрат для цілей управління та облікового відображення;

– визначення місця загальновиборничих витрат в складі собівартості машинобудівної продукції та накладних витрат ВПП шляхом застосування методів економічного аналізу, що дозволило встановити найбільш вагомні елементи витрат в їх структурі та визначити напрями управління ними;

– обґрунтування галузевих особливостей бухгалтерського обліку загальновиборничих витрат на ВПП машинобудівної галузі на основі вивчення економіко-технологічних процесів виробництва готової продукції та порядку формування її собівартості на кожному технологічному етапі, які покладенні в основу розробки організаційно-методичних положень облікового відображення операцій з їх формування та розподілу.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці рекомендацій з удосконалення порядку організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку і економічного аналізу загальновиборничих витрат ВПП машинобудівної галузі. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність суб'єктів господарювання, а саме:

– рекомендації щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку формування та розподілу загальновиборничих витрат цехів основного та допоміжного виробництв і методики економічного аналізу їх поведінки в розрізі цехів та замовлень (ПАТ “Старокраматорський машинобудівний завод”, довідка № 1-д від 08.01.2014 р.);

– пропозиції щодо удосконалення порядку ідентифікації загальновиборничих витрат за окремими калькуляційними одиницями, формування загальновиборничих витрат допоміжних виробництв та формування і розподілу постійних та змінних витрат цехів основного та допоміжного виробництв (ПАТ “Енергомашспецсталь”, довідка № 53/25 від 09.01.2014 р.);

- рекомендації з удосконалення організації бухгалтерського обліку загальновиборничих витрат шляхом розробки класифікаторів переділів та

калькуляційних одиниць для їх ідентифікації на кожному технологічному циклі, а також удосконалення багаторівневого порядку розподілу загальновиробничих витрат (ПАТ “Новокраматорський машинобудівний завод”, довідка № 015/2730а від 01.11.2013 р.);

Пропозиції з удосконалення бухгалтерського обліку і економічного аналізу загальновиробничих витрат використано в ході розробки навчальних програм і навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін “Фінансовий облік 2”, “Управлінський облік”, “Аналіз господарської діяльності (загальна теорія)”, “Аналіз господарської діяльності” в Житомирському державному технологічному університеті (довідка № 44-45/20 від 16.01.2014 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові розробки, висновки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з організацією та методичним забезпеченням бухгалтерського обліку та економічного аналізу загальновиробничих витрат ВПП.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 8 міжнародних науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [9-16].

**Публікації.** За результатами дисертаційної роботи опубліковано 16 наукових праць загальним обсягом 7,92 друк. арк. (особисто автору належить 7,02 друк. арк.), у тому числі 2 статті у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз (з яких 1 стаття в електронному науковому фаховому виданні України), 1 стаття у науковому періодичному виданні інших держав, 5 статей у фахових виданнях України; 8 тез доповідей на конференціях. Публікації повною мірою відображають основні результати дослідження.

**Структура та обсяг дисертаційної роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 180 сторінках друкованого тексту. Робота містить 42 таблиці на 45 сторінках (з них 25 таблиць розміщені на 30 сторінках), 20 рисунків на 17 сторінках (з них 13 рисунків розміщені на 13 сторінках), 12 додатків на 67 сторінках. Список використаних джерел нараховує 296 найменувань і розміщений на 29 сторінках.

## **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ**

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, відображено зв’язок роботи з науковою темою, наведено мету, завдання, об’єкт і предмет дослідження, методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну, теоретичне та практичне значення одержаних результатів, дані про їх апробацію.

У першому розділі **“Теоретичні положення бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат”** розглянуто теоретичні положення бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат в частині їх економічного змісту та класифікації, впливу галузевих особливостей на його організаційно-методичні положення.

В основу розроблених теоретичних положень бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат покладено систематизацію підходів до сутності витрат та

класифікацію витрат в цілому та загальновиробничих зокрема. Щодо сутності витрат, то всі підходи систематизовано за двома напрямками: економічні (вартість використаних ресурсів, сукупні витрати речовини, сили природи та праці, використана праця, засоби та предмети праці, комплекс матеріальних та грошових ресурсів, трата енергії, спожиті ресурси або гроші) та бухгалтерські (виражені в грошовій формі витрачені ресурси, зменшення економічних вигід (активів) або збільшення зобов'язань, затрати та втрати періоду, грошове вимірювання видатків, виражена в грошовій формі сукупність витрат виробництва, сукупна величина витрат). Уточнення сутності витрат послужило підставою виділення найбільш характерних ознак їх класифікації, що дозволяють організувати бухгалтерський облік за рівнями управління, місцями виникнення та центрами відповідальності. На основі цього визначено місце загальновиробничих витрат в структурі витрат підприємства та обґрунтовано ознаки їх класифікації для цілей управління (рис. 1). Виходячи з визначених підходів до сутності витрат та їх класифікації обґрунтовано, що під загальновиробничими витратами слід розуміти витрати, які обумовлені функціями виробничої діяльності підприємства внаслідок споживання ними відповідних ресурсів, що підлягають розподілу на собівартість продукції.

У результаті вивчення теоретичних основ і практичного досвіду організації і технології машинобудівних підприємств визначено наступні галузеві особливості, які впливають на облікове відображення формування та розподілу загальновиробничих витрат: багатомоноклатурність і багатопрофільність; різноманіття застосовуваних дискретних технологій; високий рівень спеціалізації; тип виробництва; використання у виробництві широкого асортименту матеріально-виробничих запасів; різноманітність структур витрат на одиницю продукцію та інші. Зазначені особливості взаємопов'язані одна з одною, зумовлюють та впливають одна з іншою і забезпечують виділення однотипних технологічних процесів з однаковою структурою статей загально-виробничих витрат, таких як заготівельні, обробні, складальні і допоміжні. Це дозволить зосередити облік загальновиробничих витрат не стільки на кінцевому продукті виробництва як безпосередньо на виробничому процесі, пов'язаному з використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів і підвищити відповідальність менеджерів за понесені витрати на кожному рівні управління виробництвом.

Обґрунтовано, що при організації бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат слід враховувати наступні положення: 1) процес калькулювання собівартості продукції заснований на загальноприйнятих у теорії та практиці положеннях і нормах, що регулюють правила формування та обліку витрат виробництва. Цей процес на кожному підприємстві автономний, має свої форми і методи, що обумовлює порядок розподілу загальновиробничих витрат на різні об'єкти калькулювання; 2) особливе значення для калькулювання собівартості має вибір об'єкта калькулювання як індивідуального носія витрат виробництва, який приймається за основу наступних калькуляційних розрахунків собівартості продукції. Так, в залежності від обраних об'єктів визначаються напрями розподілу загальновиробничих витрат й відповідно обрання бази розподілу, що відповідає технологічним характеристикам об'єкту та організації його виробництва; 3) вибір калькуляційної одиниці обумовлюють цілі калькулювання, відповідно з цим визначені калькуляційні одиниці для підприємств машинобудування.



**КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ, ЯКА ВИЗНАЧАЄ МІСЦЕ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В СТРУКТУРІ ВИТРАТ  
ВЕЛИКОГО ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА**

<i>Відношення до виробничого процесу</i>	<i>Віднесенням до окремого виду продукції</i>	<i>Відношенням до собівартості продукції</i>	<i>За видами діяльності підприємства</i>
Накладні	Прямі	Виробничі	Операційна
Основні	Непрямі	Витрати періоду	Інвестиційна / Фінансова

**Загальновиробничі витрати є:**

<i>накладними витратами</i>	<i>непрямими витратами</i>	<i>виробничими витратами</i>	<i>витратами операційної діяльності</i>
витрати на управління та обслуговування виробництва і збут продукції, які впливають на фінансовий результат діяльності підприємства	витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкту витрат економічно можливим шляхом	витрати, які безпосередньо пов'язанні з виробництвом продукції, наданням послуг та виконанням робіт	витрати, пов'язанні з основною діяльністю підприємства, а також іншими видами діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю

**КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ / ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ, ЯКА ВИЗНАЧАЄ ЇХ МІСЦЕ В СИСТЕМІ  
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА НАПРЯМИ УПРАВЛІННЯ НИМИ**

<i>класифікуються для цілей облікового відображення</i>				
<i>По відношенню до запланованих витрат</i>	<i>Залежно від обсягів виробництва</i>	<i>За місцями виникнення витрат</i>	<i>Залежно від виду виробництва</i>	<i>За елементами витрат</i>
Планові	Постійні	Робоче місце	Основне	Матеріальні, на оплату праці, амортизація, інші
Позапланові	Змінні	Цех, відділ, бригада	Допоміжне / Обслуговуюче	

впливають на формування собівартості

впливають на організацію аналітичного обліку

<i>класифікуються для управління</i>				
<i>За однорідністю витрат</i>	<i>За ступенем опосередкування</i>	<i>Залежно від прийнятого рішення</i>	<i>За охопленням нормування</i>	<i>За доцільністю витрачання</i>
Однорідні	Загальні	Релевантні	Нормовані	Продуктивні
Комплексні	Середні	Нерелевантні	Ненормовані	Непродуктивні

**Рис. 1.** Місце загальновиробничих витрат в структурі витрат великих промислових підприємств

На основі проведеного аналізу витрат ВПП машинобудівної галузі в розрізі елементів витрат, встановлено, що найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати, які зросли в 2013 році на ПАТ “Старокраматорський машинобудівний завод” (далі – ПАТ “СКМЗ”), ПАТ “Горлівський машинобудівний завод”. Падіння матеріальних витрат спостерігалось на ПАТ “Новокраматорський машинобудівний завод” (далі – ПАТ “НКМЗ”), ПАТ “Енергомашспецсталь”, ПАТ “Дружківський машинобудівний завод”. Що стосується загальнопромислових витрат в проаналізованому напрямі, то за даними аналітичного обліку за 2012 р. дані витрати в структурі матеріальних витрат займали: 26,90 % ПАТ “СКМЗ”, 28,36 % ПАТ “НКМЗ”, 16,09 % ПАТ “Енергомашспецсталь”, 32,47 % ПАТ “Горлівський машинобудівний завод” та 25,39 % ПАТ “Дружківський машинобудівний завод”.

Щодо інших елементів витрат, то друге місце за вартістю займають інші витрати на ПАТ “СКМЗ”, ПАТ “Енергомашспецсталь”, ПАТ “Горлівський машинобудівний завод”, ПАТ “Дружківський машинобудівний завод” та витрати на оплату праці на ПАТ “НКМЗ”. Аналізуючи місце загальнопромислових витрат в структурі інших витрат, варто зазначити, що за проаналізований період дані витрати коливалися від 21 % до 23 % на ПАТ “СКМЗ”, 21 % до 22 % на ПАТ “Енергомашспецсталь”, 19 % до 24 % на ПАТ “Горлівський машинобудівний завод” та 22 % до 26 % на ПАТ “Дружківський машинобудівний завод”. Стосовно ПАТ “НКМЗ”, то в частині витрат на оплату праці на загальнопромислові витрати припадало від 24 % до 27 % витрат. Так, говорячи про собівартість готової продукції ВПП машинобудівної галузі, слід відмітити, що найбільша частка загальнопромислових витрат припадає на матеріальні витрати та амортизацію.

У другому розділі **“Організація та методичне забезпечення бухгалтерського обліку загальнопромислових витрат на великих промислових підприємствах”** проаналізовано сучасний стан ведення бухгалтерського обліку загальнопромислових витрат на ВПП та обґрунтовано напрями удосконалення його організаційно-методичних положень.

За результатами оцінки стану системи калькулювання собівартості готової продукції встановлено, що на всіх досліджуваних ВПП (ПАТ “НКМЗ”, ПАТ “СКМЗ”, ПАТ “Енергомашспецсталь”, ПАТ “Горлівський машинобудівний завод”, ПАТ “Дружківський машинобудівний завод”) використовується позамовний метод калькулювання в комплексі з попередільним, що зумовлено галузевою специфікою та необхідністю здійснювати управління окремими технологічними циклами.

Для ефективної організації бухгалтерського обліку загальнопромислових витрат на підприємствах машинобудування запропоновано використання класифікатора замовлень, який дозволяє налагодити ефективну систему інформаційно-комунікаційних зв'язків в умовах впровадження інформаційних технологій. Класифікатор замовлень, впроваджений на ПАТ “НКМЗ”, було розроблено на основі врахування наступних факторів: організація виробництва, потужність виробництва, особливості технологічних циклів, можливість переобладнання. На основі зазначених факторів обґрунтовано порядок формування та затвердження переділів та калькуляційних одиниць в цілому на підприємстві та порядок їх затвердження для окремих замовлень.

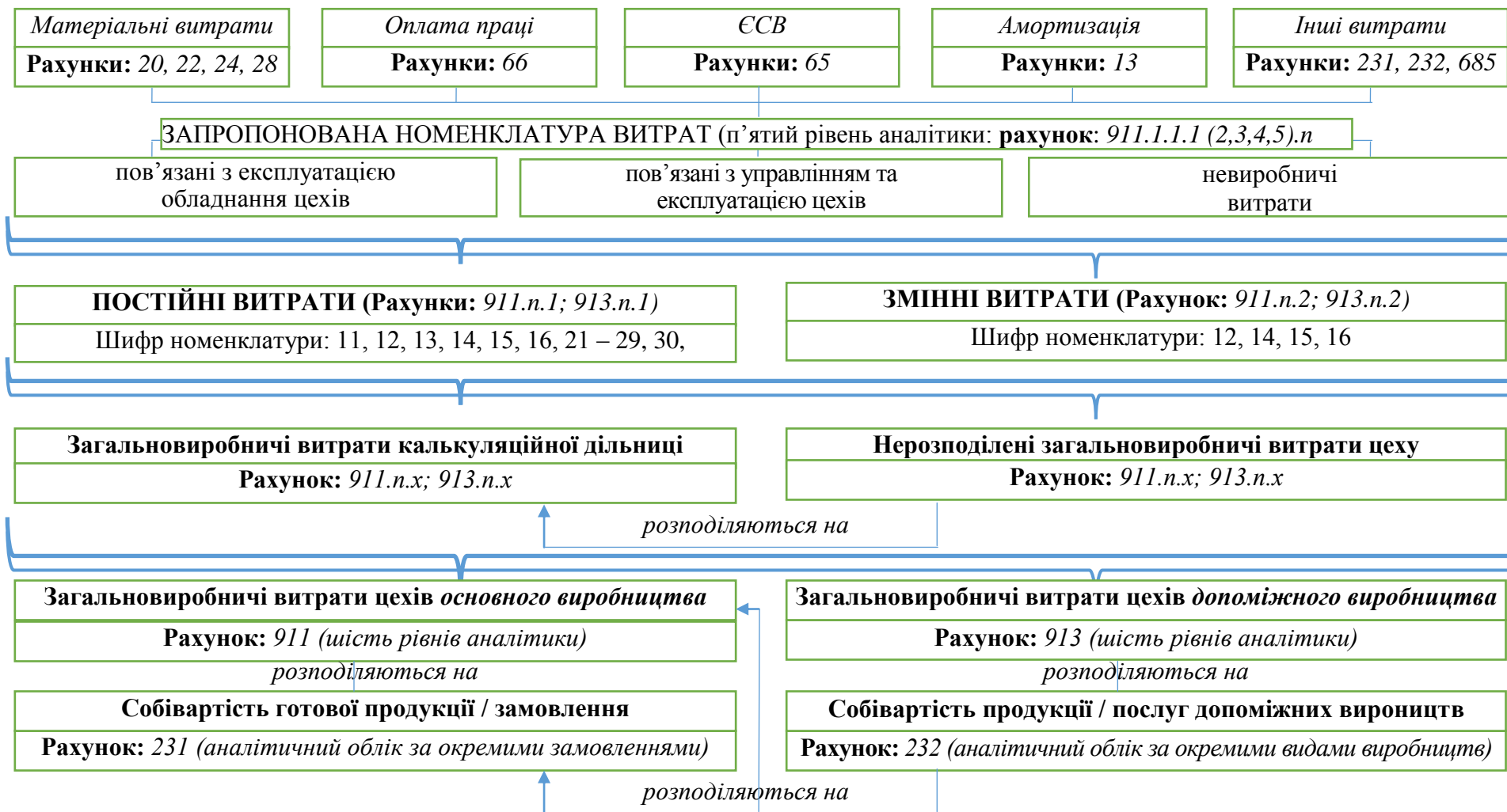
Формування інформаційного забезпечення управління загальнопромисловими

витратами на великих промислових підприємствах вимагає розробки методичних підходів, які б відповідали сучасним запитам користувачів та галузевій специфіці. В даному напрямі було запропоновано методичні положення бухгалтерського обліку формування загальновиробничих витрат цехів основного та допоміжного виробництв машинобудівних підприємств, які покладені в основу розробленого механізму (рис. 2).

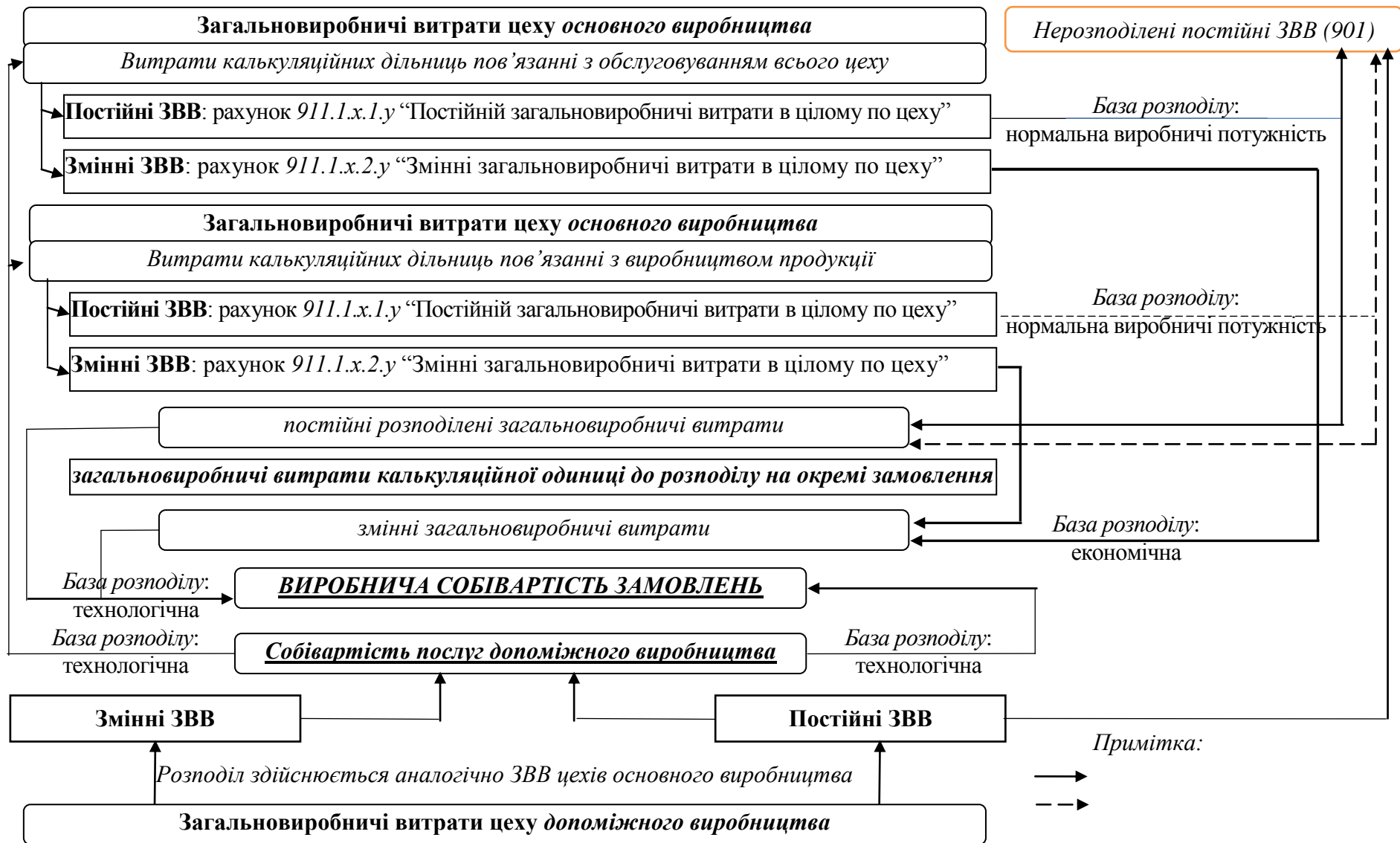
Методичні положення бухгалтерського обліку формування загальновиробничих витрат включають наступне: 1) розроблену номенклатуру загальновиробничих витрат, відповідно до якої вони поділяють на три групи: витрати, пов'язані з експлуатацією виробничих цехів, витрати, пов'язані з управлінням та експлуатацією виробничих цехів та невиробничі витрати. Крім того, в рамках кожної статті запропоновано їх групування в розрізі елементів витрат, кожен з яких розподіляється на відповідні підгрупи, які визначені технологічним процесом; 2) порядок формування постійних та змінних загальновиробничих витрат відповідно до номенклатури та в розрізі окремих елементів, що є основою управління поведінкою витрат та визначення точки беззбитковості; 3) робочий план рахунків в частині рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", який передбачає шість рівнів аналітики (види виробництв, переділів (цехів), калькуляційних ділянок, постійних та змінних, груп номенклатури витрат, елементів витрат); 4) форму внутрішнього звіту про загальновиробничі витрати цеху основного виробництва, яка передбачає їх групування в розрізі статей номенклатури та елементів витрат; 5) порядок формування загальновиробничих витрат та калькулювання послуг цехів допоміжного виробництва, який передбачає визначення об'єкту та одиниці калькулювання, напрямів групування витрат та організації їх аналітичного обліку.

Зважаючи на складність формування загальновиробничих витрат, в роботі обґрунтовано багаторівневий порядок їх розподілу, що визначається наступними чинниками: 1) необхідність розподілу за обсягами виробництва на постійні та змінні; 2) необхідність розподілу загальновиробничих витрат цехів основного виробництва за калькуляційними ділянками; 3) необхідність розподілу витрат за окремими видами замовлень, на виконання якого було використано потужності калькуляційної одиниці; 4) необхідність розподілу загальновиробничих витрат цехів допоміжного виробництва на собівартість послуг допоміжних виробництв; 5) необхідність розподілу виробничих витрат цехів допоміжного виробництва та загальновиробничі витрати цеху основного виробництва та прямі виробничі витрати основного виробництва (рис. 3).

Запропонований порядок розподілу загальновиробничих витрат ВПП машинобудування передбачає використання різних баз розподілу залежно від рівня. Всі бази розподілу пропонуємо групувати за їх економічним змістом на наступні: економічні, технологічні, інтегровані. Економічні бази розподілу передбачають використання в якості основи розподілу економічні показники: пряма зарплата, прямі матеріальні витрати, обсяги виробництва, виражені в грошових одиницях. Технологічні бази розподілу, пов'язані з особливостями технологічного процесу, результати якого можуть бути виражені в натуральних одиницях: вага деталей, об'єми деталей, обсяги виробництва (штуки, тонни), виробнича потужність та ін. Інтегровані бази розподілу – це ті бази розподілу, які можуть виражатися як в економічних одиницях (грошовий вимірник), так і в натуральних, наприклад, обсяги виробництва, які виражатимуться як в грошових одиницях, так і натуральних.



**Рис. 2.** Механізм бухгалтерського обліку формування загальновиробничих витрат машинобудівних підприємств



**Рис. 3.** Запропонований порядок розподілу загальновиробничих витрат великих промислових підприємств машинобудівної галузі

У третьому розділі “Економічний аналіз загальновиробничих витрат великих промислових підприємствах машинобудування” розроблено організаційно-методичні положення економічного аналізу загальновиробничих витрат на ВПП машинобудівної галузі.

Зважаючи на проблеми ефективного використання наявних ресурсів та пошуку і мобілізації внутрішніх резервів, що на сьогодні виникли на вітчизняних підприємствах, зокрема на підприємствах машинобудівної промисловості, було обґрунтовано значення економічного аналізу загальновиробничих витрат в системі управління підприємством в цілому та розроблено його методичні положення. Методичні положення економічного аналізу загальновиробничих витрат розроблені за двома напрямками: 1) економічний аналіз стану загальновиробничих витрат в цілому по підприємству; 2) економічний аналіз ефективності управління та поведінки загальновиробничих витрат цехів та замовлень. В рамках першого напрямку розроблені форми розрахунків аналітика щодо структури та динаміки загальновиробничих витрат основного та допоміжного виробництв та собівартості замовлень. Використання запропонованих форм розрахунків аналітика на ПАТ “НКМЗ” дозволило визначити тенденції зміни вартості та місця загальновиробничих витрат в складі собівартості машинобудівної продукції та накладних витрат підприємства, а також резерви їх зменшення та підвищити якість інформації, яка формується в системі економічного аналізу.

Економічний аналіз ефективності управління та поведінки загальновиробничих витрат цехів та замовлень запропоновано здійснювати за наступними напрямками: аналіз динаміки та структури розподілених та нерозподілених витрат цехів основного/допоміжного виробництва; аналіз співвідношення розподілених і нерозподілених витрат; аналіз виконання плану за окремим цехом. За кожним напрямком було розроблено форми розрахунків аналітика. З метою оцінки ефективності управління загальновиробничими витратами було обґрунтовано порядок розрахунку модифікованих показників паливомісткості, матеріаломісткості, зарплатомісткості, амортизаційної віддачі розподілених та нерозподілених загальновиробничих витрат (табл. 1).

Дані показники були впроваджені в діяльність ПАТ “НКМЗ” при аналізі загальновиробничих витрат механічного цеху № 1 за 2013 р.:

– показник паливомісткості загальновиробничих витрат має тенденцію до зменшення, адже на кожну гривню даних витрат припадає менша сума витрат на паливо, наприклад, якщо у 2012 р. на одну гривню припадало 0,000047 грн., то у 2013 р. даний показник зменшився на 0,00008 грн. на одну гривню загальновиробничих витрат. У 2013 р. паливомісткість нерозподілених витрат становила 0,000015 грн., а розподілених – 0,000024, що свідчить про зниження порівняно з 2011 р. та 2012 р.;

– матеріаломісткість загальновиробничих витрат у 2013 р. порівняно з 2012 р. та 2011 р. також має тенденцію до зменшення. Зокрема, у 2013 р. матеріаломісткість загальновиробничих витрат становила 0,00096 грн., а у 2011 та 2012 рр. – 0,00188 грн. та 0,00125 грн. відповідно. Показник матеріаломісткості розподілених витрат – 0,00040 грн. вищий від показника матеріаломісткості нерозподілених, який в свою чергу становить 0,00036 грн. Дані свідчать про те, що на кожну гривню розподілених витрат у 2013 р. припадає 0,00040 грн., а на кожну гривню нерозподілених – 0,00036 грн. матеріалів.

Таблиця 1

Запропонована форма розрахунку аналітика щодо аналізу ефективності управління загальновиробничими витратами цеху  
ПАТ “Новокраматорський машинобудівний завод”  
 (назва підприємства)

## РОЗРАХУНОК АНАЛІТИКА

Об’єкт аналізу: загальновиробничі витрати механічного цеху № 1 за 2013 р.

Предмет аналізу: аналіз ефективності управління загальновиробничими витратами механічного цеху № 1 за елементами витрат

Показник	Паливомісткість			Матеріаломісткість			Зарплатомісткість			Амортизаційна віддача		
	Періоди			Періоди			Періоди			Періоди		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Формула	$P_m = \frac{P_z}{O_{ЗВВ}}$ , де $P_m$ – паливомісткість ЗВВ, грн.; $P_z$ – затрати палива, грн.; $O_{ЗВВ}$ – обсяг ЗВВ, грн.			$M_m = \frac{M_z}{O_{ЗВВ}}$ , де $M_m$ – матеріаломісткість ЗВВ, грн.; $M_z$ – затрати матеріалів, грн.; $O_{ЗВВ}$ – обсяг ЗВВ, грн.			$Z_m = \frac{Z_z}{O_{ЗВВ}}$ , де $Z_m$ – зарплатомісткість ЗВВ, грн.; $Z_z$ – затрати на оплату праці, грн.; $O_{ЗВВ}$ – обсяг ЗВВ, грн.			$A_v = \frac{O_{ЗВВ}}{Z_a}$ , де $A_v$ – амортизаційна віддача ЗВВ, грн.; $Z_a$ – затрати на амортизацію, грн.; $O_{ЗВВ}$ – обсяг ЗВВ, грн.		
Розподілені ЗВВ	0,000032	0,000029	0,000024	0,00117	0,00077	0,00040	0,126	0,03287	0,50915	1,892	2,409	2694,77
Нерозподілені ЗВВ	0,000019	0,000018	0,000015	0,00071	0,00048	0,00036	0,07722	0,02	0,06910	1,155	1,477	1651,62
Загальної суми ЗВВ	0,000051	0,000047	0,000039	0,00188	0,00125	0,00096	0,20322	0,05287	0,18185	3,047	3,886	4346,39

**Виконавець:**

Спеціаліст бюро економічного аналізу

Савченко

С.В. Савченко

– аналіз зарплатомісткості вказує, що у 2013 р. на кожну гривню загальновиборничих витрат припадає по 0,18185 грн. витрат на заробітну плату, з яких на кожну гривню розподілених загальновиборничих витрат припадає по 0,50915 грн. витрат на заробітну плату, і в свою чергу, на кожну гривню нерозподілених загальновиборничих витрат – 0,06910 грн. витрат на оплату праці;

– показник амортизаційної віддачі у 2013 р. становив 4346,39 грн., однак даний показник у 2011 та 2012 рр. був значно нижчий порівняно з показником 2013 р. та становив 3,047 грн. та 3,886 грн. відповідно. Показник амортизаційної віддачі нерозподілених витрат у 2011-2013 рр. становив 1,155 грн., 1,477 грн. та 1651,62 грн. відповідно, а розподілених 1,892 грн., 2,409 грн. і 2694,77 грн.

В цілому розрахунки показників паливомісткості, матеріаломісткості та зарплатомісткості дозволяють оцінити ефективність управління загальновиборничими витратами та дозволяють визначити ефективність використання економічних ресурсів.

Впровадження запропонованого методичного підходу до економічного аналізу загальновиборничих витрат на досліджуваних підприємствах дозволило виявити резерви їх зниження та оптимізувати їх рівень, що знайшло відображення в функції витрат.

### **ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоноване нове вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та економічного аналізу загальновиборничих витрат ВПП машинобудівної галузі. Основні висновки, які підтверджують результати проведеного дослідження, полягають у наступному:

1. Особливої актуальності набувають проблеми теоретичного характеру, що обумовлені відсутністю чіткої позиції вчених щодо місця загальновиборничих витрат в собівартості та накладних витратах ВПП машинобудівної галузі. З метою визначення місця загальновиборничих витрат в складі собівартості промислової продукції та накладних витрат в роботі були розроблені теоретичні положення: 1) систематизовано підходи до сутності витрат, які згруповано за економічним та бухгалтерським напрямками та які покладено в сутність загальновиборничих витрат; 2) розроблено класифікацію витрат ВПП для визначення місця в них загальновиборничих витрат та розроблено класифікацію останніх для обґрунтування механізму калькулювання собівартості і формування аналітичного обліку. Все це дало змогу встановити, що загальновиборничі витрати є інтегрованим об'єктом бухгалтерського обліку, адже відображаються як в складі собівартості продукції, так і в складі накладних витрат.

2. На сьогодні облікова інформація про загальновиборничі витрати відповідає лише загальним положенням, які затверджені на міжнародному та державному рівні, в свою чергу, не визначаючи вплив галузевих особливостей та специфіки організації виробництва на машинобудівних підприємствах. Зокрема, встановлено, що на бухгалтерський облік загальновиборничих витрат впливають наступні галузеві особливості: багатомініклатурність і багатопрофільність; різноманіття застосовуваних дискретних технологій; високий рівень спеціалізації підприємства; тип виробництва; використання у виробництві широкого асортименту матеріально-виборничих запасів; різноманітність структур витрат на одиницю продукцію та інші. Все це впливає на механізм формування та розподілу загальновиборничих витрат та вказує, що



нормативно-закріплений підхід до розподілу та вибору баз розподілу не відповідає сучасним аспектам діяльності ВПП.

3. Застосування статистичних методів дослідження при вивченні стану загальнопромислових витрат на ВПП машинобудівної галузі дало можливість визначити їх місце в структурі собівартості продукції, накладних витратах, а також витратах за елементами. На основі проведеного дослідження встановлено, що дані витрати займають від 15 % до 50 % в структурі собівартості готової продукції та їх вартість є найвищою серед накладних витрат (адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати). Крім того, найбільша частка загальнопромислових витрат припадає на матеріальні витрати. Це вказує на необхідність розробки системи їх облікового відображення та удосконалення механізму розподілу у розрізі елементів витрат та організації економічного аналізу у співвідношенні з іншими накладними витратами.

4. Для визначення сучасного стану організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку загальнопромислових витрат на ВПП машинобудівної галузі було проведено дослідження на основі застосування методу тестування. Було визначено групи проблемних питань та запропоновано наступні шляхи їх вирішення: 1) стан системи калькулювання машинобудівної продукції, в результаті чого розроблено механізми та запропоновано структуру класифікаторів замовлень, переділів та калькуляційних одиниць, що є основою використання позаомовного та попередільного методів калькулювання машинобудівної продукції; 2) стан загальнопромислових витрат, що дозволило визначити межі коливання вартості загальнопромислових витрат та найбільшу статтю – матеріальні витрати; 3) порядок розподілу загальнопромислових витрат, в результаті чого обґрунтовано необхідність формування багаторівневого механізму розподілу; 4) стан облікового відображення загальнопромислових витрат, в результаті чого обґрунтовано напрями формування системи внутрішньої звітності.

5.3 метою формування якісного інформаційного забезпечення управління витратами розроблено методичні положення бухгалтерського обліку формування загальнопромислових витрат цехів основного та допоміжного виробництв, які відповідають не лише економічним вимогам, але й технологічним галузевим особливостям діяльності машинобудівних підприємств, що покладені в основу запропонованого багаторівневого механізму їх формування. Відповідно до галузевої специфіки було розроблено номенклатуру загальнопромислових витрат, які згруповано за трьома напрямками: витрати, які пов'язані з експлуатацією обладнання цехів; витрати, пов'язані з управлінням та експлуатацією цехів; невиробничі витрати. Дана номенклатура була покладена в основу запропонованого підходу до організації шестирівневого аналітичного обліку та порядку формування постійних та змінних витрат.

6. Зважаючи на складність технологічних циклів машинобудування, використання традиційних підходів до розподілу загальнопромислових витрат на досліджуваних підприємствах є недоцільним та неефективним. Встановлено, що для вирішення даного питання не достатньо вибору лише однієї бази розподілу, адже сформована собівартість за такого підходу не буде відповідати дійсності, тому, запропоновано використовувати багаторівневий порядок розподілу загальнопромислових витрат. Запропонований підхід передбачає розподіл загальнопромислових витрат за наступними рівнями: на постійні та змінні, за цехами основного та допоміжного виробництва, за калькуляційними

дільницями, за окремими замовленнями. Кожен рівень передбачає вибір окремої бази розподілу, які згруповано на економічні, технологічні та інтегровані.

7. Для налагодження дієвої системи економічного аналізу загальновиробничих витрат в роботі обґрунтовано порядок застосування аналітичних процедур при оцінці стану загальновиробничих витрат машинобудівних підприємств. Даний порядок включає оцінку стану та динаміки загальновиробничих витрат ВПП та співвідношення постійних та змінних витрат як основи формування показника беззбитковості. При його застосуванні на ПАТ “НКМЗ” виявлено найбільш критичні статті витрат та встановлено особливості динаміки основного та допоміжного виробництва й відповідно обґрунтовано тенденції зміни вартості та місця загальновиробничих витрат в складі собівартості машинобудівної продукції та накладних витрат ВПП, а також виявити резерви їх зменшення та підвищити якість інформації, яка формується в системі аналізу. Для ефективного застосування зазначених показників в роботі розроблені форми розрахунків аналітика, що стало основою оптимізації роботи аналітичних служб.

8. Економічний аналіз є основою встановлення відхилень та їх причинно-наслідкових зв'язків, що в умовах динамічного розвитку економіки є основою управління собівартістю машинобудівної продукції, проте методичні положення, які використовуються на ВПП дають лише загальну уяву про їх поведінку не дозволяючи оцінити ефективність управління. Для вирішення зазначеної проблеми обґрунтовано порядок оцінки ефективності управління загальновиробничими витратами цехів та замовлень на основі модифікації показників, які дозволяють оцінити окремі статті витрат. В частині поведінки витрат розроблено порядок оцінки динаміки, структури та співвідношення постійних та змінних витрат, що є основою побудови функції витрат та визначення їх рівня. З метою оцінки впливу на загальновиробничі витрати окремих елементів витрат запропоновано розраховувати модифіковані показники паливомісткості, матеріаломісткості, зарплатомісткості та амортизаційної віддачі, що дозволило сформулювати аналітичне забезпечення управління їх окремими елементами.

### **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

**Статті у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз:**

1. Іванюта О.В. Механізм розподілу накладних витрат: організаційно-методичні аспекти [Електронний ресурс] / О.В. Іванюта // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 5 (10). – Режим доступу до журналу: <http://www.economics.opu.ua/files/archive/2013/n5.html> (0,79 друк. арк.) (включено до РІНЦ (Росія), Google Scholar (США), EBSCO Publishing (США), Index Copernicus, Ulrich's Periodicals Directory (США)).

2. Іванюта О.В. Економічний аналіз стану загальновиробничих витрат великих промислових підприємств / О.В. Іванюта // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – № 2 (68). – С. 41-53 (0,88 друк. арк.) (включено до РІНЦ (Росія)).

**Стаття у науковому періодичному виданні інших держав:**

3. Іванюта А.В. Новые вопросы в управлении накладными расходами промышленных предприятий / А.В. Иванюта // Международный бухгалтерский учет. – Москва: ИД “Финансы и кредит”. – 2014. – № 28 (322). – С. 44-53 (0,79 друк. арк.).

### **Статті у наукових фахових виданнях України:**

4. Іванюта О.В. Взаємозв'язок інноваційно-інвестиційної політики України і інноваційного менеджменту підприємств / О.В. Іванюта, Г.С. Суков // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії: збірник наукових праць. – Краматорськ: Донбаська державна машинобудівна академія, 2008. – № 2 (12). – С. 268-271 (заг. обсяг 0,8 друк. арк., індивід. автора 0,4 друк. арк.: окреслені галузеві особливості та специфіка організації виробництва як фактор впливу на систему бухгалтерського обліку).

5. Іванюта О.В. Класифікація накладних витрат для облікового забезпечення системи управління / О.В. Іванюта // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: збірник наукових праць. – Київ: Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2013. – № 2 (11). – Частина 2. – С. 69-81 (0,91 друк. арк.).

6. Іванюта О.В. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління накладними витратами підприємства / О.В. Іванюта, Остап'юк Н.А. // Вісник Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ): збірник наукових праць / Серія: Проблеми обліку, аналізу, аудиту і контролю. – Київ: Університет банківської справи Національного банку України, 2013. – № 3 (18). – С. 240-244 (заг. обсяг 0,8 друк. арк., індивід. автора 0,4 друк. арк.: обґрунтовано підходи до бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат).

7. Іванюта О.В. Розвиток функціональних систем обліку витрат організаційний аспект / О.В. Іванюта // Вісник Одеського національного університету: науковий журнал / Серія: Економіка. – Одеса: Видавничий дім "Гельветика", 2014. – Том 19. – Випуск 1. – С. 156-159 (0,69 друк. арк.).

8. Іванюта О.В. Організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах / О.В. Іванюта // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – № 1(28). – С. 133-153 (0,84 друк. арк.).

### **Матеріали конференцій:**

9. Іванюта О.В. Функціональні системи обліку витрат і калькулювання собівартості / О.В. Іванюта // Інвестиційні та інноваційні пріоритети діяльності економічних суб'єктів: збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції, (м. Одеса, 6-7 грудня 2013 р.) / ГО "Центр економічних досліджень та розвитку". У 3-х частинах. – О.: ЦЕДР, 2013. – Ч. III. – С. 66-67 (0,18 друк. арк.).

10. Іванюта О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління накладними витратами / О.В. Іванюта // Національні моделі економічних систем: формування, управління, трансформації: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, (м. Херсон, 6-7 грудня 2013 р.) / ред. кол.: К.С. Шапошников [та ін.]. – Херсон: Видавничий дім "Гельветика", 2013. – С. 160-161 (0,2 друк. арк.).

11. Іванюта О.В. Можливості використання зарубіжного досвіду обліку накладних витрат в Україні / О.В. Іванюта // Соціально-економічні реформи в контексті глобалізації та євроінтеграції: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, (м. Львів, 31 січня 2014 р.) / Громадська організація "Львівська економічна фундація". У 3-х частинах. – Львів: ЛЕФ, 2014. – Ч. III. – С. 63-65 (0,16 друк. арк.).

12. Іванюта О.В. Класифікація накладних витрат для забезпечення калькулювання собівартості / О.В. Іванюта // Соціально-економічні аспекти реструктуризації регіональної економіки: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, (м. Вінниця, 6-7 лютого 2014 р.) / М-во освіти і науки України, Вінницький фінансово-економічний університет. – Вінниця: ТОВ “Нілан-ЛТД”, 2014. – С. 123-125 (0,2 друк. арк.).

13. Іванюта О.В. Проблеми розподілу загальновиробничих витрат / О.В. Іванюта, В.В. Євдокимов // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці: збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 70-річчю кафедри обліку підприємницької діяльності (м. Київ, 3-4 квітня 2014 р.) / М-во освіти і науки України, ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. – К.: КНЕУ, 2014. – С. 49-52 (заг. обсяг 0,2 друк. арк., індивід. автора 0,1 друк. арк.: обґрунтований порядок розподілу загальновиробничих витрат).

14. Іванюта О.В. Аналіз стану бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах / О.В. Іванюта // Ефективне управління економікою: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, (м. Черкаси, 13-14 червня 2014 р.) / М-во освіти і науки України, Черкаський державний технологічний університет. – Черкаси: Видавничий дім “Гельветика”, 2014. – С. 221-224 (0,18 друк. арк.).

15. Іванюта О.В. Галузеві особливості бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат підприємств машинобудування / О.В. Іванюта // Сучасні тенденції в економіці та управлінні: новий погляд: збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції, (м. Донецьк, 13-14 червня 2014 р.) / Східноукраїнський інститут економіки та управління. У 2-х частинах. – Донецьк: ГО “СІЕУ”, 2014. – Ч. II. – С. 95-98 (0,14 друк. арк.).

16. Іванюта О.В. Місце загальновиробничих витрат в структурі витрат підприємства / О.В. Іванюта // Актуальні питання фінансово-економічного розвитку держави та регіонів: збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених, (м. Київ, 20-21 червня 2014 р.). У 2-х частинах. – К.: Аналітичний центр “Нова Економіка”, 2014. – Ч. II. – С. 82-85 (0,16 друк. арк.).

## АНОТАЦІЯ

**Іванюта О.В. Бухгалтерський облік і аналіз загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2014.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і аналізу загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах.

На основі проведеного дослідження теоретичних положень бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат було уточнено їх сутність та запропоновано нові

підходи до класифікації. Обґрунтовано сучасний стан загальнопромислових витрат на великих промислових підприємствах та визначено галузеві особливості їх облікового відображення та управління. Удосконалено організаційно методичні положення бухгалтерського обліку формування загальнопромислових витрат цехів основного та допоміжного виробництв. Розроблено багаторівневий механізм розподілу загальнопромислових витрат. Обґрунтовано порядок здійснення економічного аналізу загальнопромислових витрат.

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, економічний аналіз, загальнопромислові витрати, калькулювання, позамовний метод калькулювання, попередільний метод калькулювання.

## АННОТАЦИЯ

**Иваниюта А.В. Бухгалтерский учет и экономический анализ общепроизводственных расходов на больших промышленных предприятиях. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологичный университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2014.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по усовершенствованию бухгалтерского учета, экономического анализа общепроизводственных расходов больших промышленных предприятий.

Объектом исследования являются операции по формированию и распределению общепроизводственных расходов крупных промышленных предприятий машиностроительной отрасли, подлежащих отражению в системе бухгалтерского учета и экономического анализа. Предметом исследования является совокупность теоретических и организационно-методических основ бухгалтерского учета и экономического анализа общепроизводственных расходов крупных промышленных предприятий машиностроительной отрасли.

С целью обоснования места общепроизводственных расходов в составе себестоимости промышленной продукции и накладных расходов в работе были разработаны теоретические положения: 1) обоснованы подходы к сущности расходов, сгруппированные по экономическим и бухгалтерским направлениям; 2) разработана классификация расходов организации для определения в ней общепроизводственных расходов и разработана классификация последних для обоснования механизма калькулирования себестоимости, формирование аналитического учета и системы управления.

Установлено, что на порядок организации и методики бухгалтерского учета общепроизводственных расходов влияют отраслевые особенности машиностроения. В работе идентифицированы такие особенности и обосновано их непосредственное влияние на механизм формирования и распределения общепроизводственных расходов.

На основе проведенного исследования установлено, что общепроизводственные расходы занимают от 15 % до 50 % себестоимости готовой продукции и их

стоимость является самой высокой среди накладных расходов. Кроме того, наибольшая доля общепроизводственных расходов приходится на материальные затраты. Это указывает на необходимость разработки системы их учетного отражения и механизма распределения в разрезе элементов затрат и организации экономического анализа в соотношении с другими накладными расходами.

При исследовании современного состояния учета общепроизводственных расходов было определено группы вопросов и предложены следующие разработки для их решения: 1) состояние системы калькулирования машиностроительной продукции в результате чего разработаны механизмы и предложена структура классификаторов заказов и переделов, калькуляционных единиц; 2) состояние общепроизводственных расходов, что позволило определить границы колебания стоимости общепроизводственных расходов и наибольшую статью – материальные затраты; 3) порядок распределения общепроизводственных расходов, в результате чего обоснована необходимость формирования многоуровневого механизма распределения; 4) состояние учетного отражения, в результате чего обоснованы направления формирования системы внутренней отчетности об общепроизводственных расходах.

Усовершенствованы организационно-методические положения бухгалтерского учета формирования общепроизводственных расходов цехов основного и вспомогательного производств на предприятиях машиностроения в части разработанной номенклатуры расходов, порядка формирования постоянных и переменных расходов, предложен подход к организации аналитического учета (шесть уровней аналитики), форм внутренней отчетности, что позволяет формировать комплексное и адаптировано с отраслевыми особенностями учетно-аналитическое обеспечение управления затратами машиностроительных предприятий.

Разработан методический подход к многоуровневому распределению общепроизводственных расходов, заключающейся в распределении по следующим уровням: постоянные и переменные, по цехам основного и дополнительного производства, по калькуляционным участкам, по отдельным заказам. В пределах каждого уровня обоснованно базы и порядок распределения общепроизводственных расходов, соответствующие технико-экономическим особенностям производства продукции машиностроения и позволяющие повысить достоверность определения себестоимости продукции.

Для налаживания действенной системы экономического анализа общепроизводственных расходов в работе обосновано порядок применения аналитических процедур при оценке состояния общепроизводственных расходов машиностроительных предприятий. Данные аналитические процедуры были применены при анализе общепроизводственных расходов ПАО «НКМЗ», что позволило выявить наиболее критические статьи расходов и установить особенности динамики основного и вспомогательного производств и соответственно обосновать тенденции изменения стоимости и места общепроизводственных расходов в составе себестоимости машиностроительной продукции и накладных расходов предприятия, а также выявить резервы их уменьшения и повысить качество информации, формирующейся в системе экономического анализа.

Разработан подход к методике экономического анализа общепроизводственных расходов цехов и заказов. Данная разработка направлена на оценку эффективности управления общепроизводственными расходами цехов и заказов на предприятии на основе разработки показателей, позволяющих оценить отдельные статьи расходов (модифицированные показатели топливоемкости, материалоемкости, зарплатоемкости и амортизационной отдачи) и рабочих документов аналитика как основы представления результатов их расчета.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, экономический анализ, общепроизводственные расходы, калькулирование, позаказный метод калькулирования, попередельный метод калькулирования.

#### ABSTRACT

**Ivanyuta O.V. Accounting and analysis for overhead costs in large industrial enterprises. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of education and science of Ukraine, Zhytomyr, 2014.

The thesis is devoted to the grounding of theoretical concepts and developing of practical recommendations to improve accounting and analysis for overhead costs in large industrial enterprises.

Based on the study of theoretical concepts of accounting for overhead costs its essence has been clarified and the new approaches to classification have been proposed. The current state of overhead costs in large industrial enterprises has been grounded and the branch particularities of its accounting reflection and management have been determined. The organizational and methodical provisions of accounting for formation of overhead costs of main and auxiliary production shops have been improved. The multilevel distribution mechanism for overhead costs has been worked out. The procedure of economic analysis for overhead costs has been grounded.

*Key words:* accounting, economic analysis, overhead costs, calculation, method of calculation by orders, method of calculation by redistribution.

Підписано до друку 03.10.2014 р. Формат 60×90 1/16.

Папір друкарський. Друк офсетний.

Гарнітура Times New Roman. Ум. друк. арк. 0,9.

Наклад 100. Зам. № 564.

Віддруковано з готових оригіналів-макетів автора  
у Житомирському державному технологічному університеті  
вул. Черняхівського, 103, Житомир, 10005

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи ЖТ  
№ 08 від 26.03.2004 р.