

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

УНІЯТ Павло Володимирович

Облік і аналіз витрат виробництва і виходу основної продукції підприємства./Accounting and analysis of production costs and output of basic products of the company

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Облік і оподаткування агропромислового бізнесу

Випускна кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОПЗз –41/2

П. В. Уніят

Науковий керівник:
Викладач Забчук В.Д.

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту

Завідувач кафедри

Р.Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ, КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ТА МЕТОДИКА ЇХ АНАЛІЗУ У ПІДПРИЄМСТВАХ.....	6
1.1. Економічний зміст, визнання та класифікація витрат.....	6
1.2. Нормативно-правові аспекти обліку і контролю витрат на виробництво продукції.....	21
1.3.Методика аналізу виробничих витрат та собівартості продукції.....	29
Висновки до розділу 1.....	33
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ОСНОВНОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА.....	36
2.1.Облік витрат на виробництво продукції.....	36
2.2.Облік готової продукції на підприємстві.....	49
2.3.Аналіз витрат виробництва і продажу продукції на ПрАТ «Тернопільський молокозавод».....	57
Висновки до розділу 2.....	69
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	76

ВСТУП

Актуальність теми. Процес господарсько-фінансової діяльності у кожному підприємстві супроводжується використанням наявних виробничих ресурсів, тобто у грошовому виразі витрат, понесених на виробництво і збут продукції. Проблема традиційно полягає в тому, що кожне підприємство має виробляти і продавати свою продукцію з використанням мінімальних (раціональних) витрат, що дасть змогу домогтися збільшити обсяги доходу і прибутку, необхідних для простого і розширеного відтворення. Водночас забезпечити виробництво продукції із одержанням прибутку може, як свідчить практика, не кожне підприємство.

Зазначимо, що забезпечення прибуткового виробництва є складною проблемою і пов'язано із низкою внутрішніх і зовнішніх чинників. Важливу роль у вирішенні наявної проблеми у кожному підприємстві відіграє бухгалтерський облік (фінансовий і управлінський) та економічний контроль за використанням виробничих ресурсів.

Необхідно зазначити, що раціональне використання витрат та ефективне управління ними – це ключова проблема в сучасній економіці кожної галузі як АПК зокрема, так і національної економіки загалом.

На жаль, статистика засвідчує, що в кожному регіоні України більше третини аграрних підприємств використовує виробничі ресурси не раціонально, що призводить до збитковості виробництва. Все це засвідчує, що раціональне використання виробничих ресурсів в умовах їх обмеженості та на цій основі підвищення ефективного функціонування підприємств є архіважливою проблемою.

Вивченням саме даної проблематики займаються відомі економісти: І. О. Белебека, Ф. Ф. Бутинець, Р. Ф. Бруханський, З. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, В. Г. Лінник, Ю. Я. Литвин, В. Б. Моссаховський, Л. В. Нападовська, М. С. Пушкар, Л. М. Сук, М. Г. Чумаченко та ін. [6; 7; 8; 9; 10; 11; 19; 20; 22; 26; 39; 46; 48].

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розгляд та розкриття теоретичних аспектів і методичних засад організації обліку витрат, визначення їх економічного змісту та класифікації витрат з метою уточнення наявних понять, принципів, функцій, тенденцій розвитку теоретичних положень управлінського обліку та економічного контролю в системі менеджменту.

Для досягнення поставленої мети були визначені наступні питання:

- розкрити економічний зміст «витрат» на виробництво продукції в підприємствах агропромислового бізнесу;
- описати науково обґрунтовану класифікацію витрат, яка використовуються у фінансовому обліку;
- висвітлити нормативно-правові аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції;
- розкрити сутність, завдання та організаційні засади формування обліку витрат в агропромислових підприємствах;
- виявити особливості обліку витрат на виробництво продукції;
- здійснити аналіз використання витрат на виробництво продукції у підприємстві;

Об'єктом дослідження є процес формування обліку і аналізу витрат на виробництво продукції в підприємствах (на прикладі ПРАТ «Тернопільський молокозавод»).

Предметом дослідження є сукупність теоретично-методичних і практичних засад організації бухгалтерського обліку та аналізу використання витрат як головного напрямку підвищення економічної ефективності виробництва.

Інформаційною базою дослідження слугували законодавчі та нормативно-правові матеріали з питань організації ведення бухгалтерського та управлінського обліку витрат, наукові роботи та публікації вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, рекомендації науково-дослідних організацій та установ.

Методи дослідження. В процесі дослідження були використані наступні методи: індукції та дедукції – на етапі збору, систематизації і обробки необхідної інформації; аналізу і синтезу – при поєднанні різних складових економічного процесу; балансовий – при визначенні зв'язків та взаємозалежності; абстрактно-логічний – при формуванні теоретичних висновків і закономірностей; монографічний – при вивченні наукового досвіду щодо організації бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

- узагальнено і критично проаналізовано основну і методичну літературу з обраної теми дослідження;
- з'ясовано методику формування витрат на підприємствах з урахуванням вимог національних положень (стандартів) і інших нормативних документів;
- ознайомлено із трактуванням поняття економічного змісту «витрат» у агропромисловому виробництві;
- вивчено значення і переваги обліку витрат у виробництві та необхідність прийняття відповідних управлінських рішень;
- проведено аналіз ефективності витрат на виробництво продукції та виявлено резерви їх зменшення у підприємстві.

Практичне значення отриманих результатів. Отримані результати досліджень з питань організації управлінського обліку мають важливе практичне значення, насамперед для фахового формування самого автора – бакалаврського дослідження, а також деякі положення бакалаврської роботи з питань обліку щодо раціонального використання витрат можуть бути використані у практиці організації агропромислового виробництва видів продукції підприємств.

Обсяг і структура роботи. Бакалаврська робота складається із вступу, двох розділів, висновків і пропозицій, списку використаної літератури.

Робота висвітлена на 80 сторінках, містить 6 рисунків, 6 таблиць, 55 джерел використаної літератури.

РОЗДІЛ 1.

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ, КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ТА МЕТОДИКА ЇХ АНАЛІЗУ У ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1 Економічний зміст, визнання та класифікація витрат.

Економічна ефективність функціонування підприємств молочної промисловості в значній мірі залежить від раціонального використання усіх видів наявних ресурсів, що обумовлює нагальну потребу поступового переходу до наукової системи управління витратами.

Переваги запровадження наукової системи управління витратами полягають у наступному:

- забезпечення виробництва і продажу конкурентоспроможної продукції на основі раціонального використання витрат та зменшення собівартості одиниці продукції;
- подання достовірної та виваженої інформації про собівартість окремих видів продукції в конкретних умовах діяльності підприємства та його конкурентів;
- відбір і концентрація наявних виробничих ресурсів на виробництві тієї продукції, яка користується попитом, і її можна вигідно продати;
- прийняття ефективних та обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності як окремих видів продукції, так і підприємства загалом.

Отже, економічний зміст витрат полягає у проблемі обмеженості ресурсів, можливості організації їхнього раціонального та альтернативного використання.

Актуальність проблеми обмеженості, потреби ресурсів та їх ефективного використання зумовили появу численних зарубіжних та вітчизняних наукових праць, спрямованих на вирішення даної проблематики.

У дослідженні витрат і доходів як економічних категорій особливе місце належить працям класиків економічної науки: А. Сміта, Д. Рікардо,

Дж. Ст. Мілля, А. Маршалла, П. Самуельсона, К. Р. Макконнелла та С. Л. Брю, В. Д. Нордхауса, Е. Чемберліна, Дж. Робінсон, Ф. Найта, Й. Шумпетера, К. Маркса. А. Апчерча, А. Аткинсона, К. Друрі, Р. С. Каплана, Дж. Фостер, Р. В. Хілтон та ін.

Відомо, що діяльність будь-якого підприємства завжди пов'язана з певними витратами матеріальних, трудових, інформаційних, грошових та інших ресурсів на виготовлення, зберігання, транспортування, сортування, пакування, фасування та реалізацію продукції.

Необхідність дослідження витрат є актуальним питанням в сучасних умовах господарювання.

Витрати підприємств, як свідчить література [6; 9; 12], це сукупність усіх спожитих ресурсів на виробництво певного продукту. Вони характеризують вартість виробництва продукції для підприємства. Витрати підприємства складаються зі спожитих засобів виробництва та заробітної плати і набувають форми собівартості продукції. Різниця між вартістю продукції і собівартістю дорівнює розміру прибутку підприємства. Витрати підприємств виражають реальні виробничі відносини ринкової системи господарювання.

Класики економічних вчень ще в XVII ст. формулювали поняття витрат, склад витрат, тлумачили своє розуміння грошей, вартості, розглядали процес формування ціни, витрати виробництва трактували як фізичні витрати, саме як витрати засобів виробництва і самої праці.

За марксистською теорією сукупні затрати живої та уречевленої праці становлять витрати виробництва, які вимірюються кількістю суспільно необхідного робочого часу (часу, необхідного для виробництва продукції за певних економічних і організаційно-технологічних умов).

Витрати економічних ресурсів на рівні підприємства - це складова ціни, що формується під дією попиту і пропозиції, в силу своєї відносної рідкості. Обмеженість ресурсів змушує вибирати альтернативний спосіб використання ресурсів, тобто підприємець враховує, при прийнятті економічного рішення, альтернативні витрати – ту вартість ресурсів за найкращого альтернативного

використання. З цим важко не погодитися. Теорія витрат в країнах ринкової економіки зосереджує увагу товаровиробників на збереженні конкурентоспроможності і вмінні реагувати на зміни обсягу виробництва.

Треба зазначити, що сучасна економічна література не дає чіткого розмежування термінів «витрати» і «затрати», відповідно нема правомірності стверджувати або заперечувати доцільність вживання понять «витрати» і «затрати».

Економічна сутність категорії «витрат» різна з точки зору нормативних документів та літературних джерел. Національні стандарти бухгалтерського обліку П(С)БО 1 та П(С)БО 16 визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу[43; 44].

В новому вираженні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через наслідки операцій з активами та капіталом для фінансово – майнового стану підприємства.

Головна увага приділяється витратам обігу, під якими вважали суспільно-необхідні витрати живої та уречевленої праці. Таке тлумачення витрат було зумовлено тим, що витрати розглядалися у зіставленні з витратами виробництва з одного боку, та витратами споживання – з іншого.

Розкриття економічної сутності витрат іноземні вчені здійснювали за такими особливостями:

- присутність однакового підходу до розглядання витрат підприємств, що здійснюють різні види діяльності із зазначенням галузевих особливостей;
- розглядання витрат як елемента всієї системи управління у нерозривному зв'язку з іншими важливими показниками фінансово-господарської діяльності;
- створення умов для практичного впровадження наукових робіт до системи управління підприємством.

Опрацювання літератури дає змогу розглядати витрати з двох позицій. З одного боку, витрати – це витрачена на що-небудь сума, з другого – вартісна оцінка використуваних у процесі виробництва матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів та інших витрат. Витрати означають закінченість процесу виробництва, виражають ту частину витрат, що відносяться до готової продукції.

Витрати на виробництво розглядаються і як «витрати на придбання основних чинників виробництва: робочої сили, засобів виробництва (засобів і предметів праці, в тому числі – землі) та інших для виготовлення продукції протягом певного періоду» [6; 9; 10; 19; 20].

Як зазначає Ватаманюк З. Г., витрати на виробництво «є вартістю ресурсів, залучених до виготовлення кінцевої продукції фірми. В економічній науці розрізняють економічні та бухгалтерські витрати. Першим видом більше оперують економісти-теоретики, другим – бухгалтери».

Вчені-економісти, які спеціалізуються на науковій проблематиці з економіки підприємств споглядають на витрати з точки зору витрат, як важливого чинника, що забезпечує організацію виробництва і збуту продукції (робіт, послуг). Якщо підприємство функціонує у звичайному режимі, воно зобов'язане здійснювати потрібні для нього витрати.

Так, Л. Г. Мельник та О. І. Корінцева вважають, що «витрати» – це прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах даного напрямку.

Витрати підприємства, за переконанням вчених-економістів, варто трактувати як «сукупність матеріальних витрат і живої праці, що показує, скільки коштує виробництво підприємству. Виступає у формі собівартості продукції».

Досить багато уваги витратам приділяють вчені-економісти, що досліджують проблеми менеджменту. їх цікавить, насамперед, управління витратами підприємства. Зокрема, Р.Ф. Бруханський; М. Г. Грещак; О. С. Коцюба, М.С. Палюх та ін. трактують витрати підприємства як «обсяг

використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети... Як відомо, витрати бувають інвестиційні (разові) та поточні»[]).

Чимало відомих науковців не дають власного визначення терміну «витрати» (зокрема, Л. К. Сук, П. Л. Сук [48], Ю.С. Мал-Цалко [53] та інші), а користуються тим, яке вважається офіційним і подане у національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Термін «витрати» тут подано в розумінні: «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками» [43].

Під поняттям «затрати» професор В. В. Сопко розуміє використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці.

Професор Л. В. Нападовська стверджує, що термін «витрати» згідно з національними стандартами, означає використання (відтік) грошових коштів. Вона переконана, що під затратами слід розуміти сукупність затрат на виробництво та її реалізацію. Термін «затрати» має інший економічний зміст та призначення на відміну від терміна «витрати», який використовується в фінансовому обліку [39].

Детальну класифікацію витрат підприємства, яка відзначається практичністю в застосуванні, розробив Ю. С. Цал-Цалко. Зокрема, він пропонує розділяти їх за такими ознаками: за центрами відповідальності (місцем виникнення витрат) – виробництво, цех, дільниця, технологічний підрозділ, служба; за видами продукції, робіт, послуг – на вироби, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію; за єдністю складу (однорідністю) витрат – одноелементні та комплексні; за видами витрат – за економічними елементами та за статтями калькуляції; за способами перенесення вартості на продукцію – прямі та непрямі; за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат – змінні та постійні; за календарними періодами – поточні, довгострокові, одноразові; за

доцільністю витрачання – продуктивні та непродуктивні; за визначенням відношення до собівартості – на продукцію та відповідного періоду [53, с. 20].

Група вчених [17; 19; 20; 30; 42] доповнила перелік видів витрат підприємства: за функцією управління – виділено витрати на виробництво, обслуговування виробництва й управління; залежно від важливості для прийняття управлінських рішень – на дійсні та можливі, релевантні та нерелевантні, поворотні та безповоротні, усувні та неусувні; за ефективністю використання ресурсів – на ефективні та неефективні; за витратами на економічний обмін – на трансформаційні, трансакційні й організаційні тощо.

За способом включення у собівартість продукції всі витрати поділяються на прямі і непрямі. До прямих відносять витрати, які в момент виникнення можна безпосередньо віднести на відповідний об'єкт планування та обліку. Непрямі витрати пов'язані з виробництвом кількох видів продукції і не можуть бути віднесені безпосередньо на певний об'єкт планування та обліку економічно доцільним шляхом. Для включення до собівартості окремого виду продукції ці витрати потрібно розподіляти між об'єктами обліку, тому вони називаються розподільними. До них належать загальновиробничі витрати і частина основних.

Таким чином, за економічною сутністю витрати на виробництво продукції підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної виробничої діяльності підприємства; а за натуральноречовим складом – спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Водночас підприємство здійснює витрати, пов'язані з транспортуванням, зберіганням і реалізацією продукції тощо.

Опрацювання фахової літератури [6; 9; 19; 20; 46] засвідчує, що на основі використаних витрат кожне підприємство формує певний рівень собівартості конкретної продукції.

Собівартість продукції характеризує сукупність поточних витрат, здійснених на виробництво та реалізацію продукції у грошовій формі. Рівень

останніх показує, яку суму коштів витрачає підприємство на виробництво і реалізацію одиниці продукції.

Опрацювання фахової літератури [6; 8; 9; 10; 19] засвідчує, що за економічним змістом, собівартість є частиною вартості продукції, яка в процесі розподілу й обміну відшкодовується і повністю повертається підприємству, а додатковий продукт, створений у підприємстві, – лише частково. Відмінність між витратами підприємства та вартістю продукції у сфері виробництва має важливе практичне значення. Нераціональне й неефективне використання виробничих ресурсів і живої праці збільшить собівартість, але не буде визнане суспільством і не ввійде у суспільну вартість, тому будь-які витрати мають бути орієнтовані на досягнення конкретного результату, що характеризуватиме їх необхідність.

Рівень собівартості характеризує використання всіх наявних ресурсів підприємства. Практика засвідчила, що в тих підприємствах, де інтенсивніше використовують виробничі ресурси, запроваджують у виробництво прогресивну, ресурсощадну технологію та організацію праці, там буде нижча собівартість продукції. Зниження собівартості сприяє зростанню цінової конкурентоспроможності продукції, підвищенню прибутковості підприємств. Все це засвідчує, що собівартість продукції є важливим показником ефективності виробництва.

На практиці при аналізі виробництва валової продукції визначають рівень собівартості валової продукції та собівартість одиниці продукції. Зазначена собівартість валової продукції включає суму усіх виробничих витрат, а собівартість одиниці продукції визначають відношенням виробничих витрат до обсягу валової продукції певного виду за діючими або порівняльними цінами.

Опрацювання літературних джерел [6; 9; 10; 19; 20; 46] засвідчує різні собівартості, зокрема: технологічна; виробнича; повна (комерційна).

Технологічна собівартість характеризує витрати, пов'язані із технологією виробництва, організацією й управлінням виробництвом в окремих підрозділах.

Виробнича собівартість характеризує суму витрат, зумовлених технологією та витрат на управління підприємством й організацію виробництва загалом.

Повна (комерційна) собівартість включає суму витрат виробничої собівартості та витрати, понесені на продаж продукції.

За характером обчислення собівартість продукції поділяють на: планову і фактичну.

Планова собівартість включає суму витрат на одиницю продукції в запланованому періоді. Її визначають на основі нормативних витрат праці, матеріалів, зносу основних засобів, витрат на організацію виробництва й управління підприємством згідно з прийнятою технологією і запланованою кількістю продукції, що передбачає одержати підприємство.

Фактичну собівартість включає фактичну суму витрат, понесених в розрахунку на одиницю продукції. Її визначають шляхом ділення фактичної суми понесених витрат на кількість отриманої продукції. Варто зазначити, що порівняння фактичної та планової собівартості за рівнем і за видами витрат дає змогу виявити допущені перевитрати або економію матеріальних витрат і праці, розробити заходи, спрямовані на зниження собівартості в майбутньому.

За місцем формування собівартість продукції поділяють на:

- індивідуальну – характеризує витрати за окремими підприємствами по кожному виду продукції;
- зональну – середні витрати за окремими зонами на виробництво певного виду продукції;
- галузеву – це витрати на виробництво одиниці певного виду продукції загалом по країні.

Зазначимо, що зменшення рівня індивідуальної, зональної та галузевої собівартості – це шлях при однакових цінах до збільшення прибутків на відповідних рівнях, підвищення економічної ефективності функціонування виробництв та зростання конкурентоспроможності, вихід на світовий ринок.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до матеріальних витрат відносять: витрати на сировину і матеріали, закупівельні напівфабрикати і комплектувальні вироби, паливно-мастильні матеріали, енергію, запасні частини, тару і пакувальні матеріали, допоміжні й інші матеріали.

До матеріальних витрат відносять також витрати підприємств на оплату робіт і послуг виробничого характеру, які виконують сторонні підприємства й організації. Типовими видами таких послуг є ремонт техніки, транспортні послуги з перевезення вантажу, виконання окремих технологічних операцій тощо.

До складу елемента витрати на оплату праці вводять основну та додаткову заробітну плату за окладами і тарифами, премії й заохочення, компенсаційні витрати, оплату відпусток, іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці основного виробничого персоналу.

До складу елемента відрахування на соціальні заходи вводять відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства й інші соціальні заходи. Елемент амортизація основних засобів включає суму нарахованої амортизації на повне відновлення, реконструкцію та модернізацію основних виробничих фондів, що належать підприємству, та які перебувають у його користуванні на умовах оренди. Сюди ж відносять і амортизацію нематеріальних та інших необігових матеріальних активів.

У склад елемента інші операційні витрати включають інші витрати операційної діяльності, зокрема витрати на: відрядження; послуги зв'язку; виплату матеріальної допомоги; сплату відсотків за фінансові кредити; отримані для поповнення власних обігових коштів; для придбання основних виробничих засобів і нематеріальних активів для поточної виробничої діяльності; платежі від обов'язкового страхування майна підприємства; витрати, пов'язані з оплатою послуг банку, розрахунково-касовим обслуговуванням тощо.

Групування за економічними елементами, як свідчить література [9; 10; 17], використовують для планування витрат виробництва, виявлення резервів їх зниження, нормування обігових коштів і контролю за їх оборотністю, а також для розрахунку економічних показників (матеріаломісткість, оплатомісткість та ін.).

Класифікацію витрат, що формують собівартість продукції, на підприємстві групують за певними ознаками. За роллю в процесі виробництва і за цільовим призначенням витрати поділяють на основні й накладні (рис. 1.1).

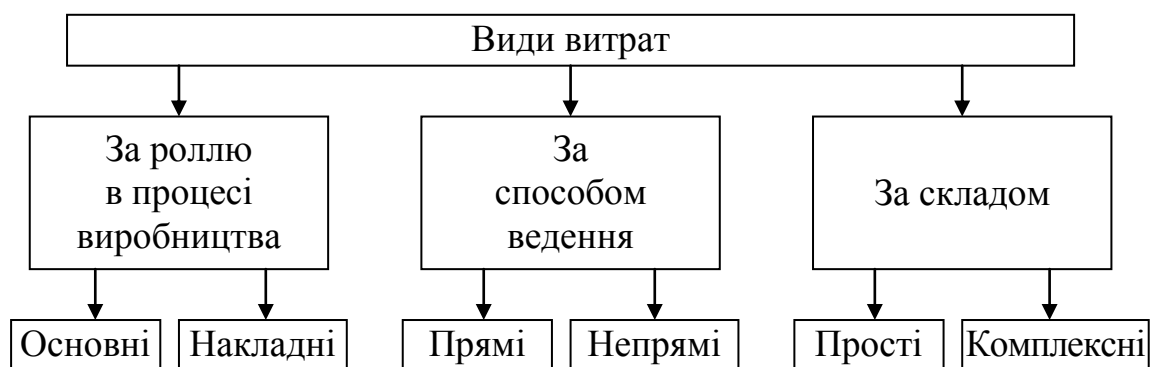


Рис. 1.1. Класифікація витрат на продукцію

Джерело: [9]

До основних належать витрати, які беруть безпосередню участь у виробництві продукції й становлять її речову основу. Без них виробництво певного виду продукції неможливе взагалі (сировина, корми, насіння, комплектуючі вироби, пальне, заробітна плата тощо).

Накладні – це витрати, пов’язані з організацією виробництва й управлінням підприємством взагалі, а саме:

- на оплату праці працівників апарату управління та спеціалістів;
- на службові відрядження й утримання легкового транспорту;
- конторські, друкарські, поштово-телеграфні й телефонні;
- амортизацію та утримання і ремонт будівель, споруд, інвентарю загальногосподарського призначення;
- на підготовку кадрів, охорону підприємства тощо.

За способом введення витрат, що входять у собівартість продукції, їх поділяють на прямі й непрямі.

Прямі витрати пов'язані з виробництвом конкретної продукції або наданням послуг, їх у собівартість вводять на підставі даних первинних документів (заробітна плата, насіння, корми, мінеральні та органічні добрива, засоби захисту рослин і тварин та ін.).

Непрямі (розподільні) витрати пов'язані з виробництвом кількох видів продукції і не можуть бути віднесені безпосередньо на певний об'єкт обліку. До них належать усі витрати на організацію виробництва й управління підприємством, амортизація, поточний ремонт тракторів і комбайнів, відрахування на соціальні виплати, їх розподіляють пропорційно до встановленого базису (прямих витрат, за винятком у рослинництві насіння, у тваринництві – кормів).

За складом витрати поділяються на прості й комплексні.

Прості витрати складаються з однорідних елементів (сировина і матеріали, заробітна плата та ін.), а комплексні із декількох простих.

Варто зазначити, що залежно від характеру зв'язків витрат з підприємством витрати поділяються на постійні та змінні.

Постійні витрати – це функція часу, їх обсяг не змінюється залежно від обсягу виробленої продукції. Здебільшого постійні витрати пов'язані з функціонуванням виробничих засобів та обладнанням підприємств і мають бути оплачені в звітному періоді. Загальний показник постійних витрат залишається незмінним при усіх рівнях виробництва. Вони включають:

- амортизацію обладнання, техніки, приміщень;
- орендну плату за майно й інші ресурси;
- податок на нерухомість;
- страхові платежі;
- оплату праці постійних працівників, рівень якої безпосередньо не пов'язується з обсягом виробленої продукції;

- витрати на організацію виробництва й управління підприємства, ремонт приміщень.

Змінні витрати – сума, яка залежить від обсягу виробництва продукції. Це витрати на:

- вартість сировини і матеріалів;
- купованих напівфабрикатів;
- технічний догляд, ремонт техніки й обладнання;
- електроенергію та воду;
- вартість паливно-мастильних матеріалів;
- оплату праці найманих працівників та оплату праці постійних працівників, рівень якої безпосередньо пов'язується з обсягом виробленої продукції;
- транспортні та інші витрати.

Варто зазначити, що поділ витрат на змінні й постійні дає змогу визначити їх суми на одиницю продукції за певний період. Це необхідно для проведення економічного аналізу щодо управління змінними та постійними витратами.

Ф. Ф. Бутинець [9], Р.Ф. Бруханський [6], вказали на величезне значення класифікації витрат, яке необхідне для підготування раціональних рішень та проведення калькуляції собівартості продукції для потреб, які виникли у процесі управління підприємством.

Традиційною класифікацією витрат, яка широко використовується у фінансовому обліку є групування витрат за видами діяльності.

Надзвичайно важливим пунктом обліку витрат є їх групування за певними класифікаційними ознаками, що зображено у таблиці 1.1.

Наведена класифікація витрат дає змогу правильно визначити фінансові результати підприємства за звітний період.

Необхідно зазначити, що у фінансовому обліку найважливішими ознаками класифікації витрат є їх розподіл за видами діяльності, періодами визнання, економічними елементами.

Таблиця 1.1

Традиційна класифікація витрат у фінансовому обліку

Класифікаційні ознаки	Види витрат
1. Види діяльності	1.1 Витрати операційної діяльності (основної та іншої операційної) 1.2. Витрати іншої звичайної діяльності (фінансової та інвестиційної)
2. Елементи витрат операційної діяльності	2.1. Матеріальні затрати 2.2. Витрати на оплату праці 2.3. Відрахування на соціальні заходи 2.4. Амортизація 2.5. Інші операційні витрати
3. Місця виникнення витрат в основній діяльності	3.1. Виробництва (цехи) 3.2. Бригади 3.3 Виробничі лінії 3.4. Робочі місця
4. Статті калькуляції	4.1. Витрати на оплату праці 4.2. Відрахування на соціальні заходи 4.3. Сировина і основні матеріали 4.4. Допоміжні матеріали 4.5. Куповані напівфабрикати 4.6. Паливо та мастильні матеріали 4.7. Роботи та послуги 4.8. Витрати на ремонт необоротних активів 4.9. Інші витрати на утримання основних засобів 4.10. Інші витрати 4.11. Загальновиробничі витрати
5. Спосіб включення у собівартість продукції (робіт, послуг)	5.1. Прямі витрати 5.2. Непрямі витрати
6. Відношення до обсягу діяльності	6.1. Змінні витрати 6.2. Постійні витрати
7. Період визнання	7.1. Визнання витрат певного періоду одночасно з визнанням доходу 7.2. Витрати періоду
8. Календарні періоди	8.1. Витрати поточного періоду 8.2. Витрати майбутніх періодів

Джерело: [9]

Управлінський облік включає три напрями, за якими класифікуються витрати, зокрема для:

- оцінки запасів та визначення фінансових результатів;
- прийняття управлінських рішень;
- контролю і регулювання діяльності.

В процесі оцінки виробництва виділяють такі групи витрат: вичерпані та невичерпані; витрати на продукцію та витрати періоду; основні і накладні. Відомий вчений Сук Л. К. пропонує виробничі та невиробничі витрати.

Вичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. Невичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Прямі витрати – це витрати, які зв'язані з виробництвом певного виду продукції. До непрямих зараховують ті витрати, які неможливо розрахувати за ознакою прямої належності тому, що вони пов'язані з виробленням кількох видів продукції. Непрямі витрати включають витрати на утримання та експлуатацію машин й обладнання, на підготовку та освоєння виробництва, втрати від браку, загальновиробничі, адміністративні та інші виробничі витрати.

Основні витрати – це витрати, що напряму зв'язані з технологічним процесом виробництва продукції при будь-яких умовах роботи і характеру виробництва та не залежать від форми організації управління.

Накладні витрати – не пов'язані з технологічним процесом виробництва, виникають через вплив певних умов роботи щодо організації, управління та обслуговування виробництва.

В процесі дослідження витрати виділяють на: постійні й змінні; релевантні та нерелевантні; дійсні та можливі; маржинальні та середні.

Релевантні витрати – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення. Нерелевантні витрати – витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення.

Зазначимо, що даний поділ витрат на релевантні та нерелевантні здійснюють для того, щоб визначити вплив управлінського рішення на величину затрат.

Дійсні витрати – це витрати, що потребують сплатити кошти або витратити інші активи. Можливі витрати – це вигода, яка перестає існувати, коли вибір одного напрямку дії викликає потребу дати відмову від альтернативного рішення.

Маржинальні витрати – це витрати, понесені на виробництво додаткової одиниці продукції.

В процесі аналізу витрати поділяють на контрольовані (регульовані) та неконтрольовані (нерегульовані). Дана класифікація передбачає формування межі, до якої менеджер має повноваження контролювати витрати та несе за них відповідальність.

Контрольовані витрати – це витрати центрів відповідальності у межах підприємства. До них відносять витрати матеріалів та витрати заробітної плати. Неконтрольовані – витрати, понесені адміністрацією підприємства. До них включають амортизацію, сплату податків та зборів, зміну рівня цін на матеріали та інші витрати, пов'язані з інфляцією.

Таким чином, термін «витрати» згідно з національними стандартами означає використання (відтік) грошових коштів.

Класифікація витрат має важливе значення, яке необхідне для підготовки раціональних рішень щодо використання витрат та проведення калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції.

1.2. Нормативно-правові аспекти обліку і контролю витрат на виробництво продукції .

Діюча система бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю за витратами в сільськогосподарських підприємствах базується на основі нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формується протягом багатьох років діяльності України, воно розвивається під дією постійних змін, обумовлених політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими факторами. Варто зазначити, що організація нормативно-правового забезпечення має важливе значення для обліку витрат, воно спрямоване на раціональне використання ресурсів. Основою такого забезпечення стає відповідна документація та її компоненти у вигляді нормативно-довідкової інформації.

Проблеми нормативно-правового забезпечення обліку та контролю в Україні досліджували багато вчених, зокрема [7; 8; 9; 10; 24; 46; 53]. Водночас багато проблем управлінського обліку, контролю, звітності ще потрібно вирішити, що сприятиме підвищенню ефективності виробництва.

Діюча система обліку, аналізу і контролю діяльності як складових, так і підприємства загалом функціонують на нормативно-правовій базі, методичних рекомендаціях та інструктивних матеріалах.

Огляд літературних джерел [7; 8; 9; 24; 46; 53; 54; 55] показав, що за роки незалежності в Україні створено свою нормативну базу та нормативно-правових фундаментів з обліку, аналізу та контролю витрат у сільськогосподарських підприємствах (табл. 1.2).

Нормативне забезпечення обліку і контролю – це сукупність нормативно-правових актів владних структур, Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств та кожного окремого підприємства, які сприяють розвитку бухгалтерському обліку, фінансовій звітності й економічному контролю в Україні.

Таблиця 1.2

Нормативні документи, які пов'язані з питаннями обліку, аналізу та контролю витрат і доходів підприємства

№ пор.	Документ	Короткий зміст	Використання в контрольно-ревізійному процесі
1	2	3	4
1	Конституція України прийнята Верховною Радою України від 28.06.96 № 254к/96-ВР	Основний закон України	Загальні положення, що встановлюють правові засади та регулюють діяльність підприємства
2	Податковий кодекс України прийнятий ВР від 02.12.2010 № 2755-5	Містить перелік податків та зборів, їх платники	Перевірка правильності обчислення доходів та витрат у грошовій, матеріальній та нематеріальній формах
3	Господарський кодекс України Затверджений постановою Верховної Ради України від 16.01.2003 р. № 436-4	Встановлює правові основи господарської діяльності відповідно до сільськогосподарських підприємств	Забезпечення зростання ефективності підприємства та соціальну активність
4	Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Закон України прийнятий Верховною Радою України від 26.01.1993 № 12939-12	Фінансовий контроль проводиться враховуючи правові та організаційні засади здійснення, порядок здійснення податкового контролю та відповідальність за недотримання законодавства	Організація проведення фінансового контролю, який є необхідним на даний час
5	Про оплату праці. Закон України затверджений постановою Верховної Ради України від 24.03.1995 № 108/95-ВР	Визначає нормативні засади оплати праці та регулювання її оплати, для забезпечення основних функцій заробітної плати	Проведення обліку та контролю за дотриманням законодавчих положень з оплати праці

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4
6	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України прийнятий Верховною Радою України від 16.07.99 р. № 996-14	Демонструє основні принципи, організацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності, перелік затверджених документів бухгалтерського обліку	Встановлює чи відповідає господарська діяльність чинному законодавству
7	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Показує формування та зміст звіту про фінансові результати, вказуючи умови для розкриття змісту статей	Визнання доходів та витрат, контроль за правильним відображенням їх у вказаному звіті
8	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 28.10.1999 р.	У бухгалтерському обліку формує інформацію про витрати підприємства та внесення даних у фінансову звітність	Потрібне для створення засад організації проведення операцій в обліку з запасами підприємства
9	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290	Відображення методології формування доходів та їх відображення в бухгалтерському обліку та складання на їх основі фінансової звітності	Створення засад для організації обліку доходів підприємства
10	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 28.10.1998 р. № 1706	Принципи формування інформації що стосується витрат та внесення їх в фінансову звітність	Створення принципів організації проведення операцій з витратами
11	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291	Несе інформацію про наявність та рух активів, капіталу та зобов'язань, демонструє порядок ведення бухгалтерських проведень використовуючи метод подвійного запису	Для полегшення проведення організації бухгалтерського обліку

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4
12	Про затвердження типових форм первинного обліку Наказ міністерства статистики України від 29.12.1995 № 352	Зображення типових форм, які використовують в первинному обліку	Використовується для правильного заповнення документів, які відображають витрати та доходи виробництва

Основними видами нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат підприємств є: Податковий Кодекс України; Бюджетний Кодекс України; Цивільний Кодекс України; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»; «Про аудиторську діяльність»; «Про державну фінансову інспекцію України»; Наказ про облікову політику підприємства; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» в частині забезпечення списання запасів на витрати виробництва, П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 18 «Будівельні контракти», П(С)БО 30 «Біологічні активи»; П(С)БО 31 «Фінансові витрати», проте підприємства, які розмістили цінні папери на фондовому ринку і зобов'язані публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси», М(С)ФЗ 9 «Витрати на дослідження і розробки», М(С)ФЗ 11 «Будівельні контракти», М(С)ФЗ 18 «Дохід», М(С)ФЗ 23 «Витрати позики»; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт.

Окремого міжнародного стандарту, який розкриває методологію обліку витрат і порядок їх ведення, у фінансовій звітності не існує, тому питання, що пов'язані з поняттям оцінки, визнання та класифікації витрат, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів», МСФЗ 2 «Запаси», МСФЗ 16 «Основні засоби».

Наведене у П(С)БО 16 «Витрати» визначення витрат, частково таке ж як і поняття витрат у МСФЗ.

Трактування поняття «витрат» в чинних нормативно-правових актах є різне, так одне визначення стосується фінансових результатів, які визначаються в фінансовому обліку, а зовсім інше значення цілей оподаткування в податковому обліку.

Література засвідчує, що сучасна нормативна база, якою регламентується облік витрат, складається із трьох окремих груп, які затверджені законодавством України і відповідають обліковим системам.

1. Фінансовий облік. Витрати звітного періоду включають спожиті витрати якщо дані витрати, які мають можливість бути достовірно оціненими згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та відносяться відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, момент визнання витрат не залежить від дати, на яку оплачено за ресурси.

2. Управлінський облік. Для підприємств агропромислового виробництва розроблені галузеві методичні рекомендації з формування складу витрат та порядок їх планування або формування. Варто зауважити, що виробничу собівартість формують не всі витрати виробництва. При застосуванні нормативного методу обліку витрат прямі витрати включаються у виробничу собівартість тільки в сумі нормативної величини, а на суму наднормативних витрат збільшується собівартість реалізованої продукції. Джерелами виникнення виробничих витрат є виробничі ресурси, а саме природні, трудові, капітал, підприємницька діяльність, які затрачаються у виробничому процесі. Особливості функціонування ресурсів впливають на формування відповідних виробничих витрат.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати поділяються на такі: витрати, що включаються до собівартості реалізованих продукції, робіт, послуг або

реалізованих товарів, адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; податки на прибуток.

Г. Г. Кірейцев вважає, що створення систем і моделей бухгалтерського обліку, які є прогресивними та вдосконалення нормативно-правової бази ведення обліку потребує найвищого рівня підготовки науковців, які створюють рекомендації з покращення деяких аспектів обліку та його системи.

Головними нормативними документами, як вважають Сук Л. К. та Сук П. Л., здатними забезпечити регламентацію бухгалтерського обліку в Україні, є такі: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО, Плани рахунків, «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [53].

Жук В. М. [43; 44] розробив багато пропозицій, які стосуються реалізації регуляторно-організаційних завдань в галузевому напрямку. У концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки розкриває багато аспектів підвищення впливу управління конкретною галуззю на формування методології обліку в аграрному секторі; покращення національних П(С)БО з адаптацією їх до МСФЗ відповідно до національних потреб; створення можливостей складання податкової, статистичної форм звітності використовуючи дані бухгалтерського обліку; забезпечення відповідних умов обов'язкової передачі повноважень представників Мінагрополітики до методологічних рад з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України та із статистичної звітності при Державному комітеті статистики; прийняття Закону України «Про відомчу аграрну статистику» та інших нормативно-правових актів для його реалізації; вдосконалення системи державного управління бухгалтерським обліком в сільському господарстві через повернення контролю за наслідкуванням методології обліку і звітності.

Л. В. Гуцаленко висуває свою думку про те, що реформування вітчизняного бухгалтерського обліку здійснюється з метою прийняття та введення в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову

звітність в Україні» і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які би базувалися на основі міжнародних стандартів [14].

Заслуговує на увагу класифікація нормативних документів В. М. Пархоменка. Він поділяє акти нормативно-правового забезпечення за місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку на такі групи:

- Закони України як нормативно-правові акти вищої юридичної сили;
- акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (постанови Кабінету Міністрів України);
- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно – правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України, що є основним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні;
- нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) й методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі П(С)БО із врахуванням специфіки й наявних потреб відповідних видів економічної діяльності;
- рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які ухвалюються керівником підприємства на основі документів вищого порядку, що подана у попередніх чотирьох групах документів цього забезпечення [43; 44].

Як свідчить література [9; 14; 18; 24; 38; 52], що уже до 2005 р. «Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів», затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 була виконана повністю і досягла поставлених завдань. В країні почала функціонувати нормативно-правова база, яка

відповідає міжнародним, і європейським нормам ведення бухгалтерського обліку.

Покращення нормативно-правових актів України щодо обліку та контролю витрат і доходів підприємств та поліпшення фінансових результатів можливі при виконанні доведених завдань:

1. Здійснити проведення повної інвентаризації всіх нормативно-правових актів України, що мають зв'язок з обліком і контролем витрат та доходів з метою недопущення непередбачених ситуацій.

2. Створити та оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, контролю, оподаткування доходів і витрат, які будуть виникати протягом звітного періоду.

3. Головні бухгалтери, аудитори та ревізори мають вести робочі записи щодо виникнення проблемних ситуацій у нормативно-правових актах та ділитися набутим досвідом, досягнутими результатами через фахові бухгалтерські видання.

Таким чином, проблема забезпечення зростаючої потреби в умовах обмеженості ресурсів обумовила актуальність дослідження раціонального використання матеріальних, технічних, трудових і грошових ресурсів шляхом використання нормативно-правових аспектів, ефективного управління витратами та доходами в напрямі поліпшення фінансових результатів підприємств.

1.3. Методика аналізу виробничих витрат та собівартості продукції.

Аналіз витрат виробництва і собівартості продукції є особливо важливим тому що він є вирішальним для підприємства при обранні виробничого напрямку, доцільності виробництва того чи іншого виду продукції та плануванні прибутків підприємства.

При проведенні аналізу собівартості передусім звертають увагу на ті статті витрат, які займають найбільшу питому вагу у структурі собівартості, - це матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні засоби, амортизація та інші витрати.

Основними завданнями аналізу витрат і собівартості продукції є: обґрунтованість планових завдань із собівартості продукції; загальна оцінка виконання завдань зі зниження собівартості продукції; виявлення і дослідження причин відхилень від планового завдання; вивчення структури і динаміки витрат за елементами і калькуляційними статтями; оцінка впливу окремих факторів на рівень собівартості продукції; виявлення і мобілізація резервів зниження собівартості продукції. Залежно від поставлених завдань впливають різні напрямки аналізу собівартості продукції і витрат на виробництво: узагальнюючий аналіз собівартості продукції; аналіз собівартості окремих видів продукції (калькуляцій); аналіз витрат на одну гривню продукції; аналіз прямих матеріальних і трудових витрат; аналіз комплексних витрат; аналіз накладних витрат. Для проведення аналізу собівартості продукції і витрат на виробництво формується інформаційна база на основі планової собівартості продукції; нормативів споживання матеріальних і трудових ресурсів; цін на ресурси і продукцію; первинні документи; рахунки бухгалтерського обліку; статистична звітність ф. № 5-с "Звіт про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг)"; фінансова звітність ф. № 2 "Звіт про фінансові результати"; матеріали ревізій, спеціальних обстежень та ін.

Аналіз витрат починають з вивчення узагальнюючих показників [21; 22; 36]:

1. витрати на 1 грн. товарної продукції;
2. собівартість одиниці найважливіших видів продукції;
3. собівартість порівняльної товарної продукції;
4. собівартість за калькуляційними статтями та елементами витрат.

1) Витрати на гривню товарної продукції – це універсальний узагальнюючий показник собівартості продукції. Його можна розраховувати в будь-якій галузі виробництва. Він наочно показує прямий зв'язок між собівартістю і прибутком (1.1).

$$W = \frac{W}{S} = \frac{\sum qp_i}{\sum qz_i} \quad (1.1.)$$

де w – рівень витрат на 1 грн. товарної продукції, грн.;

W – загальна сума витрат, грн.;

S – загальна вартість випущеної з виробництва продукції, грн.;

q – кількість продукції в натуральних показниках, один.;

p – собівартість одиниці продукції, грн.;

z – ціна одиниці продукції, грн.;

i – вид продукції.

Витрати на гривню товарної продукції безпосередньо залежать від зміни загальної суми витрат на виробництво і реалізацію продукцію і від зміни вартості виробленої продукції. На загальну суму витрат впливають обсяг виробництва продукції, її структура, величина змінних і постійних витрат, що, у свою чергу, можуть збільшитися чи зменшитися за рахунок рівня матеріаломісткості продукції і цін на спожиті ресурси. Вартість товарної продукції залежить від обсягу випуску, його структури і цін на продукцію (рис. 1.2).

При аналізі витрат на 1 грн. товарної продукції фактичні витрати звітного року порівнюють з плановими (нормативними), виявляють відхилення і розраховують вплив на них змін таких факторів [21; 22; 36]:

- а) структури товарної продукції;

- б) цін на сировину, матеріали та продукцію підприємства;
в) собівартості одиниці продукції.



Рис. 1.2. Взаємозв'язок факторів, які впливають на рівень витрат на 1 грн. товарної продукції.

Джерело: [36]

Вивчення структури витрат на виробництво і її зміни за звітний період за окремими елементами витрат, а також аналіз статей витрат фактично випущеної продукції є наступним етапом аналізу собівартості і з тією же метою – пошуку шляхів і джерел зниження витрат і збільшення прибутку.

Важлива роль у забезпеченні оптимального рівня собівартості належить аналізу, основна мета якого – виявлення можливості раціональнішого використання виробничих ресурсів, зменшення витрат на виробництво, реалізацію і забезпечення зростання прибутку. Аналіз собівартості є важливим інструментом управління витратами.

Основна мета аналізу собівартості продукції — знаходження шляхів і джерел зниження собівартості продукції та збільшення прибутку. Для цього необхідно аналізувати всі витрати підприємства.

При аналізі витрат на 1 грн. товарної продукції фактичні витрати звітного року порівнюють з плановими (нормативними), виявляють

відхилення і розраховують вплив на них змін таких факторів [21; 22; 36]:

- 1) структури товарної продукції;
- 2) цін на сировину, матеріали та продукцію підприємства;
- 3) собівартості одиниці продукції.

Вплив структури фактично випущеної продукції на рівень витрат зумовлюється різницею в рентабельності окремих видів продукції. Для виявлення цього впливу спочатку розраховують планові (нормативні) витрати на фактичний випуск та асортимент продукції діленням собівартості всієї фактично випущеної продукції, виходячи з планового (нормативного) рівня витрат на 1 грн. товарної продукції на фактичний обсяг товарної продукції у цінах, прийнятих у плані (згідно норм), а потім від розрахованого показника віднімають планові (нормативні) витрати на 1 грн. товарної продукції (1.2).

Вплив змін цін розраховують відніманням від фактичних витрат на 1 грн. товарної продукції (у фактично діючих цінах) фактичних витрат на 1 грн. товарної продукції у цінах, визначених у плані (нормативі), які розраховують шляхом ділення фактичної собівартості за цінами, прийнятими у плані, на фактичний обсяг товарної продукції у фактично діючих цінах (1.3).

Вплив зміни собівартості одиниці продукції розраховують відніманням від затрат на 1 грн. товарної продукції у фактичних цінах, визначених у плані, планових витрат на 1 грн. товарної продукції на фактичний випуск та асортимент продукції (1.4).

$$W_s = \frac{\sum q_{if} p_{io} \sum q_{io} p_{io}}{\sum q_{if} z_{io}} - \frac{\sum q_{io} p_{io}}{\sum q_{io} z_{io}} \quad (1.2.)$$

$$w_z = \frac{\sum q_{if} p_{if} \sum q_{if} p_{if}}{\sum q_{if} z_{if} \sum q_{if} z_{io}} \quad (1.3.)$$

$$W_p = \frac{\sum q_{if} p_{if} \sum q_{if} p_{io}}{\sum q_{if} z_{io} \sum q_{if} z_{io}} \quad (1.4.)$$

де: q_{if} – фактична кількість виробленої продукції і-о виду;

q_{io} – планова (нормативна) кількість виробленої продукції і-о виду;

p_{io} – планова собівартість продукції і-о виду;

z_{io} – планова ціна продукції і-о виду;

i – вид продукції.

Висновки до розділу 1.

1. Економічний зміст витрат полягає у проблемі обмеженості ресурсів, можливості організації їхнього раціонального та альтернативного використання.

2. Економічна сутність категорії «витрат» різна з точки зору нормативних документів та літературних джерел. Національні стандарти бухгалтерського обліку П(С)БО 1 та П(С)БО 16 визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.

3. Собівартість продукції характеризує сукупність поточних витрат, здійснених на виробництво та реалізацію продукції у грошовій формі. Рівень останніх показує, яку суму коштів витрачає підприємство на виробництво і реалізацію одиниці сільськогосподарської продукції.

4. За економічним змістом, собівартість є частиною вартості продукції, яка в процесі розподілу й обміну відшкодовується і повністю повертається підприємству, а додатковий продукт, створений в аграрному підприємстві, –

лише частково. Відмінність між витратами підприємства та вартістю продукції у сфері виробництва має важливе практичне значення. Нераціональне й неефективне використання виробничих ресурсів і живої праці збільшить собівартість.

Виробнича собівартість характеризує суму витрат, зумовлених технологією та витрат на управління підприємством й організацію виробництва загалом.

Повна (комерційна) собівартість включає суму витрат виробничої собівартості та витрати, понесені на продаж продукції.

5. Величезне значення класифікації витрат, яке необхідне для підготування раціональних рішень та проведення калькуляції собівартості продукції для потреб, які виникли у процесі управління підприємством.

6. Класифікація витрат дає змогу правильно визначити фінансові результати підприємства за звітний період.

У фінансовому обліку найважливішими ознаками класифікації витрат є їх розподіл за видами діяльності, періодами визнання, економічними елементами.

7. Термін «витрати» згідно з національними стандартами означає використання (відтік) грошових коштів.

Класифікація витрат має важливе значення, яке необхідне для підготовки раціональних рішень щодо використання витрат та проведення калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції.

8. Основними завданнями управлінського обліку є: визначення стратегії та планування діяльності підприємства на перспективу; контроль поточної діяльності; оптимізація використання ресурсів; формування інформації щодо калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); планування, контроль, оцінка та послідовне вдосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства; оцінка ефективності діяльності окремих структурних підрозділів; прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень.

9. Основними завданнями аналізу витрат і собівартості продукції є: обґрунтованість планових завдань із собівартості продукції; загальна оцінка

виконання завдань зі зниження собівартості продукції; виявлення і дослідження причин відхилень від планового завдання; вивчення структури і динаміки витрат за елементами і калькуляційними статтями; оцінка впливу окремих факторів на рівень собівартості продукції; виявлення і мобілізація резервів зниження собівартості продукції.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ОСНОВНОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

2.1.Облік витрат на виробництво продукції

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат належать усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема: відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Для обліку виробництва призначений рахунок 23 "Виробництво". Це активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображаються витрати, а за кредитом - вихід продукції або списання вартості виконаних робіт і послуг(табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Облік виробництва (без рахунків класу 8)

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Списано на виробництво сировину, матеріали та інші матеріальні запаси	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси", "Продукція сільськогосподарського виробництва", "Товари"
Виконані роботи і послуги іншими підприємствами для потреб основного виробництва	23 "Виробництво"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями"
Нараховано знос (амортизацію) основних засобів	23 "Виробництво"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
Нараховано заробітну плату з нарахуваннями і віднесено на основне виробництво	23 "Виробництво"	"Розрахунки за страхуванням", "Розрахунки за виплатами працівникам"
Списано загальновиробничі витрати на основне виробництво	23 "Виробництво"	91 "Загальновиробничі витрати"
Одержано від виробництва готову продукцію	26 "Готова продукція"	23 "Виробництво"
Списано собівартість виконаних робіт і послуг на сторону	90 "Собівартість реалізації"	23 "Виробництво"

За рахунком 23 "Виробництво" може бути залишок за дебетом, який показує суму незавершеного виробництва. Аналітичний облік до рахунку 23

ведеться за видами продукції, яка виготовляється, замовленнями, роботами, послугами.

Витрати обліковують за статтями, перелік і кількість яких підприємство встановлює самостійно, і зазначає в обліковій політиці. Для промислових підприємств рекомендується мати такий перелік статей калькулювання:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати.

Облік прямих матеріальних витрат

Враховуючи те, що матеріальні витрати (виробничі запаси, комплектуючі, електроенергія і та ін.) займають значну питому вагу в структурі собівартості продукції та витрат підприємств в цілому (від 60% до 95% залежно від галузі економіки), питання правильного обліку і контролю матеріальних витрат на підприємстві є надзвичайно актуальними.

Відповідності до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”[43], до складу елементів “Матеріальні витрати” включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;

- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 80 “Матеріальні витрати”.

За дебетом рахунку 80 “Матеріальні витрати” відображаються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом - списання на рахунок 23 “Виробництво” прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 80 “Матеріальні витрати” має такі субрахунки:

- “Витрати сировини й матеріалів”;
- “Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів”;
- “Витрати палива й енергії”;
- “Витрати тари й тарних матеріалів”;
- “Витрати будівельних матеріалів”;
- “Витрати запасних частин”;
- “Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення”;
- “Витрати товарів”;
- “Інші матеріальні витрати”.

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” [44] при відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

– нормативних затрат.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися [43].

Для раціонального обліку використання матеріальних цінностей у виробництві необхідно своєчасно та якісно документально оформляти всі операції, оскільки це є одним з найважливіших завдань системи обліку.

Так, накладна-вимога виписується в двох примірниках і підписується головним бухгалтером або особою, на те уповноваженою. Типова форма “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при

виготовленні продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби, та є підтверджуючим документом для списання матеріальних цінностей зі складу використовується “Лімітно-забірна картка” (форми М-8 та М-9, М-28 та М-28а).

Лімітно-забірні картки виписуються на одне або декілька найменувань матеріалів (номенклатурних номерів) у двох примірниках. Один примірник до початку місяця передається цеху (дільниці) — споживачу матеріалів, другий — складу або кладовій цеху (дільниці). Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється складом при пред’явленні представником цеху свого примірника лімітно-забірної картки. Комірник відмічає в обох примірниках дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів. У лімітнозабірній картці цеху (дільниці) розписується комірник, а в лімітно-забірній картці складу - представник цеху (дільниці).

Для скорочення кількості первинних документів, там, де це доцільно, рекомендується оформляти відпуск матеріалів безпосередньо в картках складського обліку. У цьому випадку видаткові документи на відпуск матеріалів не оформлюють, а сама операція здійснюється на основі лімітних карток, які виписують в одному примірнику та мають характер бухгалтерських документів. Ліміт відпуску можна вказати і в самій картці. Представник цеху при одержанні матеріалів розписується в картках складського обліку, а в лімітно-забірній картці розписується комірник.

Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалу іншими допускається тільки з дозволу директора підприємства, головного інженера або осіб, на те уповноважених, і після погодження з відповідними відділами підприємства.

Для контролю за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу і для контролю залишків матеріалів, що знаходяться без руху, використовується “Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу” (форма М-18).

Довідка складається в одному примірнику завідуючим складом (комірником), який повинен своєчасно повідомити відділу постачання про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановленої норми запасу та про залишки матеріалів, що знаходяться без руху.

Після закінчення кожного місяця на досліджуваному підприємстві зі складу до бухгалтерії підприємства подається “Звіт про рух матеріальних цінностей”, у якому узагальнюються дані з усіх первинних документів, які стали підставою як для надходження, так і вибуття виробничих запасів за вказаний період. Враховуючи потреби бухгалтерських працівників, звіт про рух матеріальних цінностей може бути деталізований, зокрема в розрізі джерел надходження виробничих запасів, а також об’єктів їх витрачання.

У свою чергу виробничі підрозділи теж в кінці кожного місяця подають до бухгалтерії підприємства “Виробничий звіт”, в якому узагальнюється інформація про кількість і вартість спожитих на виробництві конкретних видів продукції виробничих запасів, а також інших елементів витрат у розрізі статей калькуляції.

Залежно від організації економічної роботи та контролю на підприємстві (затвердженої схеми документообігу) виробничі звіти підрозділів можуть подаватися на перевірку до економіста, який здійснює контроль за виконанням планів виробництва продукції.

Особливу увагу при даного роду перевітках економісту або бухгалтеру слід звертати не лише на вартість спожитих виробничих запасів, а й на кількість використаної сировини, оскільки зростання споживання виробничих запасів може відбутися і при незмінному обсязі виробництва продукції, враховуючи вплив зростання цін на сировину і та ін.

Основою для списання використаного на підприємстві пального є дані лічильників про роботу виробничого обладнання, яке споживає пальне. Підставою для списання пального на роботу вантажного автомобіля виступає відповідним чином оформлений “Подорожній лист вантажного автомобіля”, який засвідчує обсяги здійснених за напрямками вантажних перевезень згідно

показників спідометра автомобіля. Підставою для списання пального на роботу легкового автомобіля виступає відповідним чином оформлений “Подорожній лист легкового автомобіля”, в якому зазначається (спираючись на показники спідометра) кілометраж пробігу.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відносяться витрати запасів конкретного виробничого підрозділу у відповідності із затвердженими на підприємстві стандартними нормативами (тобто кількості і вартості сировини і т. ін.) з розрахунку на одиницю продукції (робіт, послуг). Разом з тим понаднормативні витрати матеріалів (не кількості, а вартості) відносяться на собівартість реалізованої в звітному періоді продукції (робіт, послуг), тобто на дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”.

Між окремими видами продукції, яка вироблена в одному цеху з тієї самої сировини, зворотні відходи розподіляються залежно від кількості використаних матеріалів або за встановленими на підприємстві нормативами. У свою чергу вартість зворотних відходів мінусується із загальних витрат на виробництво певного виду продукції. Порядок оцінки зворотних відходів для виключення їх з витрат виробництва і передачі на склад або в інші підрозділи врегульовується Наказом про облікову політику підприємства або окремим наказом керівництва.

Визначення кількості відходів здійснюють шляхом їх обміру або зважування, а також розрахунковим методом, який передбачає визначення кількості відходів за нормативами залежно від обсягів переробленої сировини або виробленої продукції.

Для оприбуткування поворотних відходів з виробництва на склад використовується документ “Прибутковий ордер” (типова форма М-4), а для передачі з одного виробничого підрозділу до іншого з метою подальшої переробки - документ “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” (форма М - 11). Оприбуткування зворотних відходів з виробництва на склад відображується бухгалтерським проведенням:

Дебет 20 “Виробничі запаси”;

Кредит 23 “Виробництво” / Основне / Допоміжне.

Враховуючи вимоги П(С)БО 16 “Витрати” вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включають до елемента операційних витрат “Матеріальні витрати”.

Спеціальною формою документа, за допомогою якого здійснюється видача малоцінних та швидкозношуваних предметів на господарські потреби і в індивідуальне користування працівникам зі складу або керівниками структурних підрозділів, за встановленими нормами є “Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв”.

Поряд з цим, видача зі складу підприємства керівникам його структурних підрозділів малоцінних та швидкозношуваних предметів (за умови наступної їх видачі працівникам підрозділів) здійснюється на підставі документів “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” або “Лімітно-забірна картка”.

З метою чіткого розмежування витрат бажано відомості на видачу та акти на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів складати окремо за кожним підрозділом.

На рахунках по обліку виробничих запасів, крім безпосередньо наявних запасів, можна на одному із субрахунків здійснювати також облік транспортно-заготівельних витрат. За умови, якщо на підприємстві було прийняте рішення не обліковувати на окремому субрахунку транспортнозаготівельні витрати, їх можна враховувати (збільшення облікової ціни) при оприбуткуванні на склад матеріалів.

Облік і контроль використання матеріалів у виробництві повинен бути організований залежно від особливостей технологічного процесу виробництва, видів і форм використання матеріально-сировинних ресурсів.

Для контролю за використанням матеріалів у виробництві застосовують такі методи:

Документальне оформлення відхилень від норм (нормативний метод).

Метод розкредиту за партіями матеріалів.

Інвентарний метод.

Основними елементами нормативного методу є [7, 52-53] облік витрат матеріалів за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм.

Під нормою розуміють мінімальну кількість матеріальних, грошових і трудових витрат, необхідних для виготовлення конкретного виду продукції.

При автоматизованій формі обліку на ПРАТ “Тернопільський молокозавод” накопичення даних як про витрати матеріалів у розрізі статей калькуляції, так і статей калькуляції інших елементів витрат у розрізі виробництв і структурних підрозділів підприємства протягом року здійснюється в електронному вигляді.

Облік прямих витрат на оплату праці. Бухгалтерський облік на підприємстві повинний забезпечувати: точний розрахунок заробітної плати кожного робітника відповідно до кількості і якості витраченої праці, що діють формами і системами його оплати, правильний підрахунок утримань із заробітної плати; контроль за дисципліною праці, використанням часу і виконанням норм виробітку робітниками тощо.

Основним нормативно-правовим документом, який визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємством та сфери державного і договірної регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної та стимулюючої функцій заробітної плати є Закон України «Про оплату праці» [16, 163].

Вимогами побудови обліку заробітної плати є: визначення завдань, система показників, документація і система розрахунків. Виходячи з цього, основними завданнями обліку заробітної плати є:

- правильне визначення витрат робочого часу і облік праці;
- нарахування заробітної плати кожному працівникові відповідно до кількості та якості затраченої ними праці;

- виявлення фактичного обсягу фонду заробітної плати всьому колективу підприємства і здійснення контролю його як за складовими частинами (відділами, цехами тощо), так і в цілому по підприємству.

Аналітичний облік за субрахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою» ведуть в особових картках, які відкривають окремо на кожного працівника, де щомісячно реєструють дані про нараховану заробітну плату та утримання за видами.

Головним розрахунковим документом, що містить зведену інформацію щодо розрахунків по заробітній платі підприємства, є розрахунково-платіжна відомість (реєстр аналітичного обліку розрахунків із заробітної плати).

Підставою для складання розрахунково-платіжних відомостей є:

- накази про зарахування, звільнення і переміщення працівників відповідно до затверджених штатів і ставок заробітної плати;
- документи з обліку відпрацьованого часу і виробітку (табелі обліку використання робочого часу);
- лікарняні листки;
- розрахунково-платіжні відомості за минулий місяць; - платіжні відомості на видачу авансу та ін.

Платіжні відомості містять перелік працівників, їх табельні номери, суми виплат для кожного працівника, вони підписані керівником і головним бухгалтером.

Для виплати заробітної плати працівникам ПРАТ «Тернопільський молокозавод» здійснюється її нарахування, що включає розрахунок заробітку за місяць.

Нарахування заробітної плати здійснюється раз на місяць на основі розпорядчих та первинних документів з обліку відпрацьованого робочого часу, що передаються в бухгалтерію відповідними структурними підрозділами.

Синтетичний облік розрахунків по оплаті праці підприємства здійснюють на пасивному рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" за субрахунками [15]:

"Розрахунки за заробітною платою",

"Розрахунки з депонентами",

"Розрахунки за іншими виплатами".

По кредиту субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою" відображаються суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності, а по дебету - утримання із заробітної плати (прибуткового податку, збору до Пенсійного фонду, до Фонду соціального страхування на випадок безробіття, за виконавчими листками та інші утримання), суми виплаченої заробітної плати і депонованої. Звідси в бухгалтерському обліку на суму нарахованої заробітної плати роблять запис по кредиту рахунка 661 "Розрахунки за заробітною платою" і дебету рахунків:

23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" та ін. (на суму нарахованої основної і додаткової заробітної плати премій, які виплачуються із фонду оплати праці);

651 "По соціальному страхуванню" (на суму допомоги по соціальному страхуванню, нарахованої за рахунок коштів соціального страхування) та ін.

Облік загальновиробничих та інших непрямих витрат виробництва. Загальновиробничі (цехові) витрати - це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства.

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат установлює підприємство і відображає в обліковій політиці.

До складу загальновиробничих витрат включається:

Витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

Нормативно закріпленою є класифікація загальновиробничих витрат на постійні та змінні [43].

До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) у разі зміни обсягу виробництва.

Методологічні засади обліку, а також перелік витрат, які включаються до складу загальновиробничих, визначені в П(С)БО 16 «Витрати». Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством і зазначаються в наказі про облікову політику, тому що в сучасній нормативній базі немає чіткого переліку змінних та постійних загальновиробничих витрат та і самі витрати не можливо однозначно віднести до постійних або змінних, тому що існує ще такий вид витрат, як змішані витрати, які містять в собі змінну і постійну частини.

Слід зазначити, що змінні витрати на одиницю продукції все ж змінюються у зв'язку зі змінами організаційно-технічних умов роботи підприємства, а постійні витрати змінюються при суттєвій зміні обсягу виробництва. Важко визначити які витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць) змінюються пропорційно до обсягу діяльності, а які не змінюються. У зв'язку з цим велика кількість суб'єктів господарювання взагалі не виділяє серед загальновиробничих витрат змінних чи постійних, а розподіляє всю їх суму з використанням обраної бази розподілу виходячи з фактичної потужності звітної періоду.

Розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, що виробляються підприємством, здійснюється по-різному [6; 8; 9]: змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітної періоду; постійні загальновиробничі витрати

розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності.

Приклади баз розподілу: години праці; заробітна плата; обсяг діяльності; прямі витрати; інше.

Рахунок 91 “Загальновиробничі витрати” ведеться за місцями виникнення, центрами і видами витрат.

За дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”.

2.2.Облік готової продукції на підприємстві.

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів, відповідає затвердженим стандартам, пройшла технічний контроль підприємства і здана на склад або замовнику (покупцю) згідно з діючим порядком прийняття продукції. Продукція є результатом виробництва. Всі елементи виробничого процесу – сировина, матеріали, які перебувають на різних його стадіях – утворюють незавершене виробництво.

При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності і технологічною складністю (рис. 2.1).

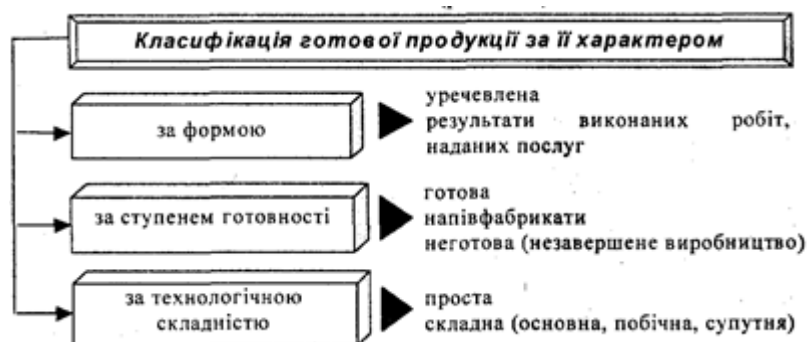


Рис. 2.1. Класифікація готової продукції за її характером

За технологічною складністю продукцію поділяють на просту і складну. При цьому вона може бути основною, побічною або супутньою. За своїми технічними та іншими характеристиками побічна та супутня продукція майже не відрізняється від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Супутня продукція – це продукція, отримана в одному технологічному циклі (процесі) одночасно з основною. За якістю вона відповідає стандартам та призначена для подальшої обробки або відпуску споживачам. Супутня продукція як вихідний елемент виробничого процесу має якісні та кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику.

Побічна продукція – це продукція, що утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною і, на відміну від супутньої (допоміжної), не потребує додаткових витрат.

В поточному обліку продукція (роботи, послуги) групується за укрупненими позиціями: вироби основного виробництва; товари широкого вжитку, вироблені з відходів; запасні частини; виконані роботи та надані послуги.

Для обліку виготовленої продукції Планом рахунків передбачено два рахунки – 26 та 27. Ці рахунки активні, балансові, призначені для обліку господарських засобів.

Рахунок 26 "Готова продукція" використовується для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством.

По дебету рахунку 26 відображається надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю, по кредиту – списання готової продукції за сумою відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, яка визначається у відсотках та обчислюється як відношення відхилень по залишку готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами.

Операції з обліку готової продукції відображаються в журналі-ордері № 10.

Рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції.

По дебету рахунку 27 відображається надходження сільськогосподарської продукції, по кредиту – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад, в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Одним із основних завдань цінового обліку готової продукції є приведення різної продукції промисловості до єдиного вираження: ціновий показник дає можливість зробити підсумок різної продукції як одиничних виробничих одиниць, так і промисловості в цілому. В отриманні єдиного підсумку по різних видах продукції і полягає основне завдання оцінки продукції.

В бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" за первісною вартістю. Але оскільки вартість продукції може бути визначена лише після збирання всіх витрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик.

При визначенні первісної вартості продукції (робіт, послуг) також керуються П(С)БО 16 "Витрати".

Порядок формування первісної вартості готової продукції подано на рис. 2.2.

Оцінка готової продукції при її продажу залежить від облікової політики підприємства, в частині оцінки запасів при їх вибутті. При цьому можуть застосовуватись методи, передбачені П(С)БО 9 "Запаси".

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки: оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою, – первісна вартість (по дебету рахунку 901 "Собівартість реалізації готової продукції"), та оцінка, що визначається за домовленістю сторін (по кредиту рахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції").

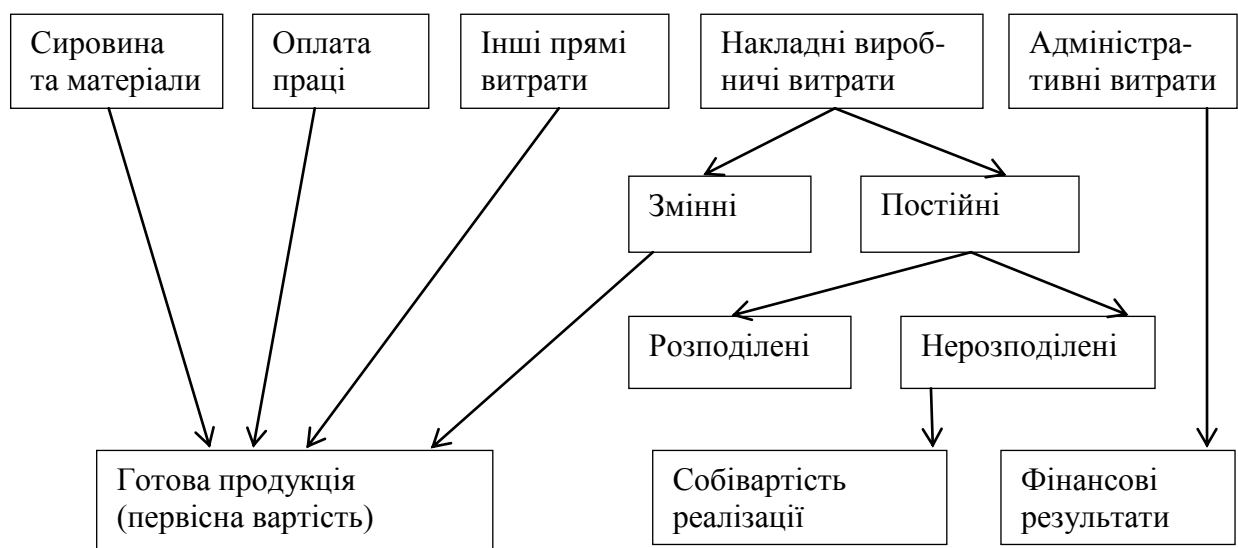


Рис. 2.2. Порядок формування первісної вартості готової продукції

Порядок проведення уцінки готової продукції аналогічний порядку проведення уцінки інших запасів. Він визначений Положенням про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-

матеріальних цінностей (затв. спільним Наказом Мінекономіки та Мінфіну України від 15.12.1999 р. № 149/300, чинне з 09.01.2000 р.).

Облік при випуску готової продукції. Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю. Вони виписуються в двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі. Кількість виробів, що оприбутковуються на склад, їх вага та обсяг вимірюються, підраховуються і, при необхідності, зважуються.

Для обліку випуску готових виробів з виробництва бухгалтерія складає відомість випуску готової продукції, зданої на склади підприємства, в натуральному і вартісному вираженні. Дані цієї відомості використовують для контролю за виконанням завдання по обсягу виробництва і для бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку.

Накопичувальні відомості випуску готової продукції (в натуральному і вартісному вираженні) і накопичувальні відомості відвантаженої продукції заповнюються на підставі первинних документів протягом місяця.

Ціна проставляється на підставі номенклатури-цінника, наявність якого є однією з важливих умов організації обліку готової продукції. В ньому вказується вид кожного виробу, його відмінні ознаки (модель, артикул, марка, фасон тощо), привласнений йому код, сукупний номенклатурний номер, що закріплюється на весь час виробництва і збуту продукції на даному підприємстві, та облікові ціни.

При використанні ЕОМ в бухгалтерському обліку, крім номенклатури-цінника, розробляється комплекс довідників продукції, яка оподатковується і та не оподатковується різними видами податків, довідники середньоквартальної та середньорічної собівартості, платників та вантажоодержувачів. У вигляді довідників формалізуються і способи визначення суми рахунку за продукцію, відвантаженої на внутрішній ринок та на експорт. В довідниках зазначається

найменування виробу, коди видів товарної продукції, виробу та змінні параметри (ціна, собівартість, ставки податків тощо). Всі ці дані записують на машинний носій інформації та використовують для оперативного управління запасами продукції і для складання відповідної внутрішньої звітності.

В залежності від виду випуск готової продукції з виробництва оформлюється та відображається в обліку по-різному. Якщо продукція має речовий характер (виріб), то це означає, що її потрібно передати на склад. В такому разі оформлюються первинні документи і використовуються бухгалтерські рахунки, показані на рис. 2.3.

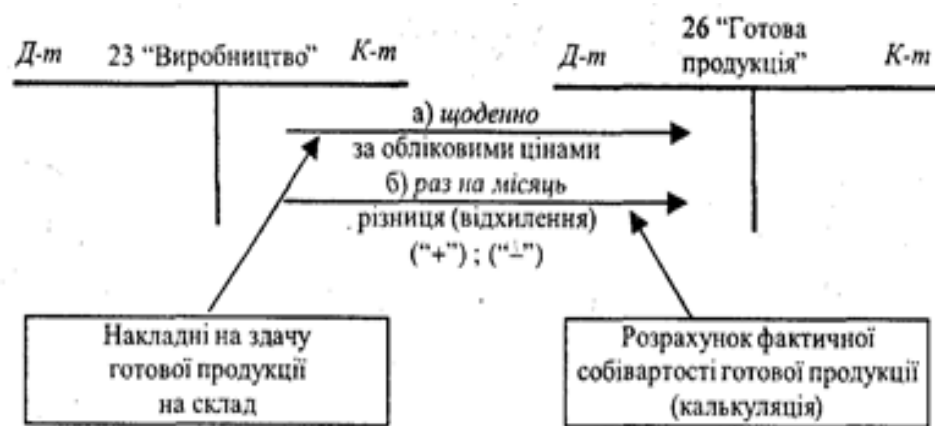


Рис. 2.3. Облік випуску готової продукції, що здається на склад і має кількісні та якісні характеристики

Облік готової продукції на складі. На складі в облікових регістрах (картках, відомостях, сальдових відомостях, оборотних відомостях або книзі складського обліку) готова продукція обліковується в кількісному вираженні.

Кількісний облік готової продукції за її видами та місцями зберігання може бути організований декількома способами: 1) в сортових картках складського обліку; 2) безкартковим способом.

При першому способі в бухгалтерії складають або обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів-виробників та за місцями зберігання. При безкартковому способі за допомогою ЕОМ кожен день складають оборотні відомості обліку випуску продукції з виробництва і руху готових виробів у розрізі складів та інших місць

зберігання. При цьому необхідно звернути особливу увагу на збалансованість даних з оприбуткування, відпуску і по залишках продукції. Залишки готових виробів періодично інвентаризуються.

У картках або книгах складського обліку здійснюються записи про надходження і відпуск готової продукції та щоденно виводяться її залишки.

При створенні повністю автоматизованих складів облік готової продукції в традиційній картковій формі не ведеться, а необхідні для управління дані отримують як інформацію по запиту. Картки замінюються оперативними машинограмами залишків та руху готової продукції по кожному найменуванню та виду.

В кінці місяця за даними аналітичного обліку витрат на виробництво визначається фактична собівартість готової продукції.

Аналітичний облік приймання та відпуску готової продукції, ведеться на підставі прибуткових і видаткових документів, здійснюється за видами готової продукції, яка може відображатися за обліковими цінами (плановою собівартістю, оптовими та відпускними цінами тощо) з виділенням в регістрах відхилень фактичної виробничої собівартості виробів від їх вартості за обліковими цінами.

Облік реалізації готової продукції. Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства використовується рахунок 26 "Готова продукція" .

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам. Вироблена готова продукція зараховується на баланс за первісною вартістю.

За дебетом рахунку 26 "Готова продукція" відображається надходження готової продукції з власного виробництва.

При списанні готової продукції з рахунку 26 "Готова продукція" сума відхилень фактичної виробничої собівартості від вартості за обліковими цінами, що відноситься до цієї продукції, визначається у відсотку, який

обчислюється як відношення відхилень на залишок готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами. Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, відображається за кредитом рахунку 26 "Готова продукція" і дебетом відповідних рахунків.

Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції використовується рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" .

Продукція сільськогосподарського виробництва поточного року обліковується за плановою собівартістю, яку в кінці звітної періоду доводять до фактичної собівартості. Підприємства, які не обчислюють собівартість продукції, наприклад фермерські господарства, беруть її на облік за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами. Різниця між фактичною і плановою собівартістю готової продукції, яка виявляється в кінці року, відноситься пропорційно на рахунок продукції і на інші рахунки, на які ця продукція була списана протягом року.

За дебетом рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад, в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм,

плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції.

На рахунку 28 "Товари" ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування.

Таким чином, для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства використовується рахунок 26 «Готова продукція». Вироблена готова продукція зараховується на баланс за первісною вартістю. Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції.

2.3. Аналіз витрат виробництва і продажу продукції на ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Свою діяльність ПрАТ «Тернопільський молокозавод» розпочав у 1957 році, тоді від діяв як міський молокозавод. Початкова потужність заводу становила 25 тонн переробки молока в зміну. У 1968 році проведена реконструкція з будівництвом нового виробничого корпусу і розширенням виробничих площ. В результаті потужність підприємства зросла до 50 тонн переробки молока за зміну. В наступні роки проведено реконструкцію та технічне переобладнання, що дало можливість на існуючих площах довести потужність підприємства до 75 тонн переробки молока за зміну або 225 тонн за добу. У 1989 році об'єми переробки молока становили 280-300 тонн на добу. В період 1995-1999р.р. поступово погіршувався фінансово-економічний стан підприємства, основні фонди морально та фізично застаріли, однак кваліфікований персонал та сировинні зони зберегти вдалось, і з 2000 року

щорічний приріст обсягів виробництва склав 25-30%. Також у 2000 році підприємство перетворилось у ЗАТ «Тернопільський молокозавод».

Основним видом діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» (перейменоване 11 лютого 2011 року) є переробка молока.

Асортимент продукції складається із 47 найменувань. Всю продукцію можна поділити на чотири основних групи:

- класична цільномолочна група (молоко, кефір, сметана, вершки, йогурт, кисломолочний сир);
- функціональна молочна група (продукти, збагачені йодованим білком, лактулозою та біфідобактеріями – молоко, кефір, йогурт, кисломолочний сир);
- масло (вагове, фасоване у пергаментну упаковку та фольгу);
- казеїн технічний, сир кисломолочний для плавлення.

Цільномолочна продукція, в свою чергу, випускається під чотирма торговими марками: класична цільномолочна група - ТМ «Молокія» (основна), ТМ «Молочна класика» та ТМ «Казкова»; функціональна цільномолочна група - ТМ «Рум'янок».

В 2008р. на підприємстві реалізована система управління якістю ISO9001:2000, у даний час триває підготовка до впровадження СУЯ НАССР, що в перспективі дасть можливість зовнішньої сертифікації – необхідної умови експорту харчових продуктів.

У 2011р. на підприємстві завершено реконструкцію першої черги діючих виробничих потужностей: для цехів розливу, ферментаційного та приймання сировини встановлено обладнання фірм «Tetra Pak» (Швеція), «Biostal», «Mleczmasz», «Dozo-pak», «Spomasz», (Республіка Польща), «Index-б» (Болгарія), що дає можливість переробляти до 340т молока на добу, в т.ч. по цільномолочній групі - до 170 т. в перерахунку на молоко.

На сьогоднішній день потужності виробництва завантажені по цільномолочній групі на 90% в залежності від асортименту, а в окремі періоди - на 100%. У зв'язку з даною ситуацією назріла гостра необхідність у нарощенні виробничих потужностей. В кінці 2012р. завершилась реконструкція другої

черги діючих виробничих потужностей та доведення їх до 450 т. переробки молока за добу, в т.ч. по цільномолочній групі - до 300 т. в перерахунку на молоко. У 2011р. було придбано активи Жмеринського маслозаводу (Вінницька обл.), на базі якого створено заготівельну та переробну філію.

Станом на сьогодні внаслідок поетапної реконструкції виробничі потужності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» досягли 300 тонн переробки молока в день. У теперішній час вони завантажені в середньому за рік на 90 %, а у літній період – на 100 %. До 2015 року особливо гостро стояло питання переробки знежиреного молока, яке утворюється від виробничої діяльності: воно перероблялось на казеїн й частково продавалось сирзаводам для виробництва сухого знежиреного молока. Завдяки придбанню нового обладнання в сучасних умовах підприємство спроможне переробляти увесь об'єм знежиреного молока на казеїн.

Основним видом діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є виробництво молочної продукції як для її реалізації у межах України, так і поза її межами.

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» здійснює виробництво відповідно до технологічних інструкцій згідно із затвердженими технічними умовами.

Виробничі процеси, що мають місце на підприємстві, розподіляють на: основні (передбачають перетворення сировини у готову продукцію), допоміжні (не беруть прямої участі у виробничому процесі, проте забезпечують безперебійність роботи підприємства) та обслуговуючі (формують сприятливі умови для здійснення основних та допоміжних процесів).

Згідно із таким розподілом у структурі ПрАТ «Тернопільський молокозавод» функціонують такі цехи основного, допоміжного й обслуговуючого виробництва.

Цехи основного виробництва включають в себе: дільницю приймання сировини, апаратну дільницю, ферментаційну дільницю, дільницю фасування рідких продуктів, дільницю виготовлення та фасування масла і сиру, дільницю виготовлення казеїну, дільницю тари й склад товарно-матеріальних цінностей

(ТМЦ). До складу цехів допоміжного виробництва належать: відділ головного технолога, відділ управління виробництвом, служба матеріально-технічного постачання тощо. Цехи обслуговуючого виробництва складаються із: служби автоматизованої системи управління (АСУ), служби контрольновимірювальних приладів і автоматики (КВПіА), служби головного механіка тощо. Узагальнюючи виробничу структуру підприємства слід зазначити, що процес переробки молока є безперервним процесом із досить довгою технологічною лінією, тому переробка не може відбуватись лише в межах окремого цеху. З метою забезпечення ритмічності й безперебійності виробничого процесу на заводі функціонують допоміжні (енергетичне, ремонтне) та обслуговуючі (складське, транспортне) господарства.

Виробництво молочної продукції ПрАТ «Тернопільський молокозавод» здійснюється за таким загальним алгоритмом (на прикладі кисломолочних напоїв):

- 1) закупівля сировинних ресурсів (молока у ферм, наповнювачів тощо), необхідних для виготовлення готової продукції;
- 2) діагностика та перевірка якості поставленої на підприємство сировини
- 3) (перш за все, прийнятого молока);
- 4) фільтрація та нормалізація молока відповідно до передбачених вимог;
- 5) охолодження молока до потрібної температури для кращого зберігання його основних властивостей;
- 6) теплова обробка молока (пастеризація) з метою нейтралізації шкідливих мікроорганізмів, збереження вітамінів й мікроелементів;
- 7) додавання наповнювачів, заквасок та інших відповідних добавок;
- 8) упакування готової продукції.

У роботі підприємства особливо важливу роль відіграє надходження сировини, її якість та кількість. ПрАТ «Тернопільський молокозавод» підтримує на належному рівні контакти із сільськогосподарськими виробниками, спільними зусиллями покращуючи якісні та кількісні параметри молока, що надходить на переробку.

Підприємство здійснює закупівлю молока у сільськогосподарських підприємств й населення Тернопільської, Хмельницької, Івано-Франківської областей. При цьому ціни на молоко змінюються залежно від сезону його закупівлі.

Основними постачальниками сировинних ресурсів для ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є підприємства «Бучачагрохлібпром», «Дружба», «Нива», Агрофірми «Перемога», «Медобори» й інші.

Важливу роль для підприємства також відіграє ефективність реалізації виробленої продукції. Молокозавод прикладає дуже багато зусиль до маркетингової діяльності з метою стимулювання збуту своєї продукції та нарощування конкурентних переваг на цільовому ринку збуту.

Істотним фактором впливу на збут готової продукції виступають покупці. Основними покупцями молочної продукції ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є безпосередні споживачі й торгові організації. Підприємство не користується послугами оптово-роздрібних посередників, оскільки його продукція має короткий термін придатності, що, у свою чергу, зумовлює потребу в оперативності її реалізації.

На досліджуваному підприємстві важливе значення відіграє набір, підготовка й перепідготовка персоналу, який систематично у своєму складі зазнає певних змін. Ці зміни пов'язані із прийняттям на роботу нових й звільненням колишніх працівників, а також із переміщенням персоналу в межах підприємства.

Керівництво ПрАТ «Тернопільський молокозавод» зацікавлене у досягненні стабільності трудового колективу та вживає усі можливі заходи задля цього. Крім того, для належної реалізації своєї кадрової політики підприємство розробило й вже застосовує власну систему управління персоналом, основними завданнями якої виступають: набір та відбір кадрів, підготовка персоналу, підвищення кваліфікації, перепідготовка, стимулювання праці, належна її організація, формування сприятливих умов праці, впровадження раціональних режимів праці й відпочинку, графіків роботи на

виробництві. Виконання усіх попередньо зазначених завдань системи управління персоналом сприятиме досягненню максимальної ефективності його роботи й основних цілей кадрової політики ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Важливу роль у технічному розвитку виробництва ПрАТ «Тернопільський молокозавод» відіграють основні засоби. Це обумовлено тим, що вони є мірилом розвитку процесу праці, визначають рівень механізації й автоматизації виробничого процесу, а також забезпечують належне виконання робіт з випуску продукції і, таким чином, впливають на продуктивність праці на підприємстві загалом.

Показники динаміки забезпеченості ПрАТ «Тернопільський молокозавод» основними засобами наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

Динаміка структури основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» в середньому за 2015 – 2017 рр.

Найменування основних засобів	2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	тис. грн.	в %	тис. грн.	в %	тис. грн.	в %
Усього засобів виробничого призначення:	117113,1	100	133832,0	100	187768,5	100
у тому числі: будівлі та споруди	32298,5	27,6	34418,5	25,7	41550,5	22,1
машини та обладнання	74875,5	63,9	91468,0	68,3	135173,5	72,0
транспортні засоби	9515,5	8,1	7439,5	5,6	9394,5	5,0
земельні ділянки	0	0	0	0	0	0
інші	423,5	0,4	506,0	0,4	1650,0	0,9

Джерело: дані підприємства.

Як видно із таблиці 2.2., за аналізований період (2015-2017 рр.) первісна вартість основних засобів збільшилась із 117,1 млн. грн до 187,8 млн грн, або на

60,4 %. В структурі основних засобів найбільшу частку займають машини та обладнання. Їх частка за аналізований період зросла із 63,9 % (2015 р.) до 72,0 % (2017 р.), або на 8,1 %. Це позитивне явище тому, що інвестиції були вкладені у розвиток машин і обладнання, тобто на впровадження інноваційних технологій.

Підприємство не має орендованих основних засобів й використовує наявні основні засоби за їхнім цільовим призначенням. Необоротні активи підприємства щорічно піддають інвентаризації, їхню вартість відображають у балансі підприємства. Відповідають за збереження основних засобів матеріально-відповідальні особи. У структурі основних засобів упродовж 2015-2017 рр. найбільша частка припадала на групу машин і обладнання – 63,9–72,0%. Нарахування амортизації основних засобів проводилося за прямолінійним методом. За обліковою політикою Товариства терміни користування основними засобами визначає комісія. Для групи будівель і споруд вони визначені впродовж 20 років, машин і обладнання – 7 років, транспортних засобів – 5 років. Суми нарахованої амортизації відображають у картках обліку інвентарних об'єктів основних засобів. В теперішній час уПрАТ «Тернопільський молокозавод» використовується здебільшого новітнє обладнання (за винятком окремих підрозділів допоміжного господарства). Це обладнання включає в себе, в тому числі, технічне устаткування підприємства, що безпосередньо покращує якість продукції молокозаводу, зменшує тривалість виробничого процесу й підвищує його ефективність загалом.

В цілому на підприємстві у теперішній час зосереджується достатня кількість основних засобів, необхідних для здійснення виробництва високоякісної молочної продукції й ведення належної господарської діяльності. Це зумовлює відсутність нагальної потреби в оновленні й розширенні діючих основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» найближчим часом.

Досліджуване підприємство є одним із найбільш конкурентоспроможних підприємств молокопереробної галузі України. Згідно статистичних досліджень вподобань споживачів торгівельна марка «Молокія» є

однією із найбільш привабливих торгових марок молокопереробних підприємств України. Крім того, за співвідношенням «ціна-якість» продукція ПрАТ «Тернопільський молокозавод» також займає одне із перших місць серед продукції вітчизняних молокопереробних підприємств.

Незважаючи на усі попередньо зазначені позитивні характеристики й досягнення, досліджуване підприємство зазнає значного тиску на національному ринку з боку основних конкурентів. До них можна віднести ТЗОВ «Люстдорф», ПАТ «Дубномолоко», ПАТ «Баштанський сирзавод», ПАТ «Житомирський маслозавод», ПрАТ «Галичина», ПрАТ «Лакталіс Миколаїв», ТЗОВ «Данон Дніпро», ПрАТ «Хмельницька маслосирбаза» й інші молокопереробні підприємства України.

Для кращого розуміння ефективності й результативності господарської діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» слід проаналізувати значення її основних економічних показників у динаміці за декілька років. Інформація про обсяги виробництва та реалізації основних видів продукції за 2015 – 2017 рр. наведена у табл. 2.3.

Таблиця 2.3.

**Обсяги виробництва та реалізації основних видів продукції
ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за 2015 – 2017 роки.**

Основний вид продукції	2015 р.			2017 р.		
	Обсяг виробленої продукції		у % до обсягу виробленої продукції у нат. формі	Обсяг реалізованої продукції		у % до обсягу виробленої продукції
	у нат. Формі, тонн	у грошовій формі, тис. грн.		у нат. Формі, тонн	у грошовій формі, тис. грн.	
Цільномолочна продукція	45380	592914	70,0	48234	708679	55,6
Масло	1350	85860	10,1	2738	273714	21,5
Казеїн	1386	155442	18,4	1925	278593	21,9
Знежирене молоко	3821	12815	1,5	4824	13805	1,1
Всього	51937	847031	100	57721	1274791	100

Джерело: дані підприємства

Важливе значення для ефективного функціонування має структура операційних витрат на виробництво продукції у підприємстві. Показники динаміки структури операційних витрат на виробництво молочної продукції на підприємстві ПрАТ «Тернопільський молокозавод» наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

**Динаміка структури операційних витрат на виробництві
молокопродуктів на ПрАТ «Тернопільський молокозавод»**

Операційні витрати	2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	у грошовому виразі, тис. грн.	в %	у грошовому виразі, тис. грн.	в %	у грошовому виразі, тис. грн.	в %
Матеріальні витрати	688057	82,9	951095	83,4	1230229	85,0
Витрати на оплату праці	74992	9,1	116612	10,2	114800	7,9
Відрахування на соціальні заходи	26319	3,2	24734	2,2	24589	1,7
Амортизація	30335	3,8	33435	2,9	46969	3,2
Інші операційні витрати	7991	1,0	14810	1,3	31363	2,2
Разом	827694	100	1140686	100	1447950	100

Джерело: дані підприємства

Як видно з таблиці, найбільшу частку витрат в динаміці займають матеріальні витрати, відповідно 82,9 – 85,0 %. Все це обумовлено процесом виробництва продукції, поліпшенням її якості, підвищенням конкурентоспроможності.

До негативу слід віднести низьку частку витрат на оплату праці, лише відповідно упродовж 2015 – 2017 рр. – 9,1 – 7,9 %, що не зумовлює працівників підприємства до підвищення продуктивності праці.

Впродовж 2015-2017 років фінансові результати господарської діяльності досліджуваного підприємства зазнавали позитивних тенденцій, що свідчить про підвищення її ефективності й результативності загалом (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Фінансові результати діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за 2015-2017 роки

Джерело: складено на основі даних підприємства

Із рисунка видно, що упродовж 2015-2017 років у підприємстві склалася позитивна тенденція щодо поліпшення фінансових результатів зазначених тенденцій щодо фінансових результатів діяльності підприємства, зокрема виявлено суттєве збільшення виручки від реалізації продукції, що обумовлено, перш за все, значним зростанням обсягів її реалізації на ринку збуту. Крім того, впродовж цього ж періоду величина валового та чистого прибутку зазнала приросту у подібних пропорціях, що й величина виручки. Це обумовлено пропорційним збільшенням сукупних витрат, що відраховуються від

попередньо зазначених фінансових результатів діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Незважаючи на вказані позитивні тенденції й характеристики досліджуваного підприємства, для нього характерні певні слабкі сторони, які негативно впливають на ефективність господарської діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» й дестабілізують його становище.

До зовнішніх чинників, що гальмують економічну ефективність підприємства необхідно віднести:

- високі поточні й довгострокові зобов'язання ПрАТ «Тернопільський молокозавод»;
- високі відсотки за кредит підприємства;
- нестача вільних обігових коштів підприємства (під впливом інфляції, високих відсотків за кредит тощо);
- жорстка й недобросовісна конкуренція;
- високий рівень податкового навантаження;
- зростання рівня інфляції в країні;
- низька платоспроможність населення як потенційних покупців (споживачів);
- економічна й політична нестабільність в країні.

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» намагається мінімізувати негативний вплив вказаних чинників й забезпечувати стійкість свого функціонування за будь-яких умов та факторів впливу.

На перспективу підприємство планує запровадити нову автоматизовану систему управління технологічними процесами, здійснити реконструкцію дільниці з виготовлення та фасування сиру, сформувати цех сухого знежиреного молока й молочної сироватки. Вказані заходи забезпечать зниження тривалості виробничого циклу, скорочення потреб у робітниках, збільшення виробничої потужності ПрАТ «Тернопільський молокозавод», зменшення витрат виробництва й підвищення його ефективності загалом.

Крім того, досліджуване підприємство прагне у майбутньому зберегти свої ринкові позиції на існуючому високому рівні й нарощувати власні конкурентні переваги.

Як відомо за усіма підприємствами ведеться контроль з боку держави. Так як ПрАТ «Тернопільський молокозавод» виготовляє продукти харчування, то тут пильна увага йде з боку санепідемстанції, перевірки якого відбуваються кожного кварталу. Крім цього органу ще здійснюють перевірки: державна інспекція контролю за цінами, державний департамент пожежної безпеки, державний департамент за дотриманням законодавства про працю, державна податкова служба, пенсійний фонд України та інші.

Центральне місце у функціонуванні підприємства займає товарна політика. Її розуміють як комплекс заходів, що здійснює підприємство стосовно забезпечення сталості відповідних характеристик товарів, які впроваджені на ринок, оптимізації товарного асортименту, розробки нових товарів, елімінації товарів з метою досягнення відповідних цілей. Основні завдання, що ставляться і вирішуються в рамках товарної політики стосуються як окремо взятого товару, так і їхньої сукупності, тобто товарного асортименту.

При розробці та здійсненні товарної політики підприємствам необхідно орієнтуватися на проведені комерційною практикою підходи. Принципово важливо, особливо у відношенні товарів загального вжитку, враховувати закупівельні переваги і задовольняти потреби споживача. Важливо, щоб продукція молокозаводу відрізнялась серед різноманітності молочних продуктів на ринку високою якістю, відповідним смаком, зовнішнім виглядом, доступною ціною та широким асортиментом. Все це вимагає постійно контролювати якість продукції, ефективно управляти витратами та приймати необхідні управлінські рішення.

Висновки дорозділу 2

1. У відповідності до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, до складу елемента “Матеріальні витрати” включається вартість витрачених у виробництві: сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

2. Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з оплатою праці здійснюється відповідно до Інструкції №291. Так, нарахування зарплати відображають за кредитом рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”.

3. Загальновиробничі (цехові) витрати - це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства.

4. Розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, що виробляються підприємством, здійснюється по-різному: змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду; постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності.

5. Синтетичний облік здійснюють на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”.

6. Аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюють за видами діяльності підрозділів підприємства, встановленою номенклатурою статей витрат. Загальновиробничі витрати розподіляють між видами діяльності й об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат або іншої бази розподілу.

7. Непрямі витрати — це витрати, які не можна прямо віднести на конкретні вироби. До них належать різні адміністративні та управлінські витрати, витрати на опалення та освітлення приміщень, страхування майна, витрати, пов'язані зі збутом продукції та ін.

8. Вивчення структури витрат за елементами, які відбулися за аналізований період на ПрАТ «Тернопільський молокозавод», дозволяє зробити висновок, у структурі витрат підприємства найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати, що обумовлено процесом виробництва продукції.

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є одним із найбільш конкурентоспроможних підприємств молокопереробної галузі України. Його торгівельна марка «Молокія» є однією із найбільш привабливих торгових марок молокопереробних підприємств України. Найбільшу частку витрат в динаміці на підприємстві займають матеріальні витрати, відповідно 82,9 – 85,0 %. Все це обумовлено процесом виробництва продукції, поліпшенням її якості, підвищенням конкурентоспроможності. До негативу слід віднести низьку частку витрат на оплату праці, лише відповідно упродовж 2015 – 2017 рр. – 9,1 – 7,9 %, що не зумовлює працівників підприємства до підвищення продуктивності праці.

9. Впродовж 2015-2017 років фінансові результати господарської діяльності досліджуваного підприємства зазнали позитивних тенденцій, а саме збільшились: виручка від реалізації продукції; валовий і чистий прибуток; поліпшилась економічна ефективність діяльності підприємства.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У випускній кваліфікаційній роботі досліджені методика обліку і аналізу витрат на виробництво продукції. На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Процес виробництва – це взаємодія продуктивних сил і виробничих відносин, які перебувають у єдності, але відносно незалежні у своєму розвитку. Основне виробництво – це сукупність господарських операцій, пов'язаних із виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.

2. Економічний зміст витрат полягає у проблемі обмеженості ресурсів, що обумовлює необхідність наукової організації їхнього раціонального та альтернативного використання.

Економічна сутність категорії «витрат» різна з точки зору нормативних документів та літературних джерел. Національні стандарти бухгалтерського обліку П(С)БО1 та П(С)БО16 визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.

3. Собівартість продукції характеризує сукупність поточних витрат, здійснених на виробництво та реалізацію продукції у грошовій формі. Рівень останніх показує, яку суму коштів витрачає підприємство на виробництво і реалізацію одиниці продукції.

4. За економічним змістом, собівартість є частиною вартості продукції, яка в процесі розподілу й обміну відшкодовується і повністю повертається підприємству, а додатковий продукт, створений в підприємстві, – лише частково. Відмінність між витратами підприємства та вартістю продукції у сфері виробництва має важливе практичне значення. Нераціональне й неефективне використання виробничих ресурсів і живої праці збільшить собівартість, а отже призведе до погіршення економічної діяльності підприємства.

Виробнича собівартість характеризує суму витрат, зумовлених технологією та витрат на управління підприємством й організацію виробництва загалом.

Повна (комерційна) собівартість включає суму витрат виробничої собівартості та витрати, понесені на продаж продукції.

5. Значення класифікації витрат полягає у необхідності підготування раціональних рішень та проведення калькуляції собівартості продукції для потреб, які виникли у процесі управління підприємством.

Класифікація витрат дає змогу правильно визначити фінансові результати підприємства за звітний період.

У фінансовому обліку найважливішими ознаками класифікації витрат є їх розподіл за видами діяльності, періодами визнання, економічними елементами.

Класифікація витрат має важливе значення, яке необхідне для підготовки раціональних рішень щодо використання витрат та проведення калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції.

6. Основними завданнями аналізу витрат і собівартості продукції є: обґрунтованість планових завдань щодо зменшення собівартості продукції; загальна оцінка виконання завдань зі зниження собівартості продукції; виявлення і дослідження причин відхилень від планового завдання; вивчення структури і динаміки витрат за елементами і калькуляційними статтями; оцінка впливу окремих факторів на рівень собівартості продукції; виявлення і мобілізація резервів зниження собівартості продукції.

7. У відповідності до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, до складу елемента “Матеріальні витрати” включається вартість витрачених у виробництві: сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

8. Витрати на оплату праці – важливий елемент операційних витрат у грошовому виразі, які за трудовим договором власник або уповноважений ним

орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Заробітна плата поділяється на основну і додаткову та інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з оплатою праці, досить простий. Їх нарахування відповідно до Інструкції №291 відображають за кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам".

9. Загальновиробничі (цехові) витрати - це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства.

Розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, що виробляються підприємством, здійснюється по-різному: змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду; постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності.

Синтетичний облік загальновиробничих витрат здійснюють на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюють за видами діяльності підрозділів підприємства, встановленою номенклатурою статей витрат. Загальновиробничі витрати розподіляють між видами діяльності й об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат або іншої бази розподілу.

Непрямі витрати — це витрати, які не можна прямо віднести на конкретні вироби. До них належать різні адміністративні та управлінські витрати, витрати на опалення та освітлення приміщень, страхування майна, витрати, пов'язані зі збутом продукції та ін.

10. Для обліку виготовленої продукції Планом рахунків передбачено два рахунки – 26 та 27. Ці рахунки активні, балансові, призначені для обліку господарських засобів.

Рахунок 26 "Готова продукція" використовується для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством.

По дебету рахунку 26 відображається надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю, по кредиту – списання готової продукції за сумою відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, яка визначається у відсотках та обчислюється як відношення відхилень по залишку готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами.

Операції з обліку готової продукції відображаються в журналі-ордері № 10.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства використовується рахунок 26 «Готова продукція». Вироблена готова продукція зараховується на баланс за первісною вартістю. Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції.

11. ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є одним із найбільш конкурентоспроможних підприємств молокопереробної галузі України. Згідно статистичних досліджень вподобань споживачів торговельна марка «Молокія» є однією із найбільш привабливих торгових марок молокопереробних підприємств України. Найбільшу частку витрат в динаміці на підприємстві займають матеріальні витрати, відповідно 82,9 – 85,0 %. Все це обумовлено процесом виробництва продукції, поліпшенням її якості, підвищенням конкурентоспроможності. До негативу слід віднести низьку частку витрат на оплату праці, лише відповідно упродовж 2015 – 2017 рр. – 9,1 – 7,9 %, що не зумовлює працівників підприємства до підвищення продуктивності праці.

Впродовж 2015-2017 років фінансові результати господарської діяльності досліджуваного підприємства зазнавали позитивних тенденцій, що свідчить про підвищення її ефективності й результативності загалом.

12. До зовнішніх чинників, що гальмують економічну ефективність підприємства необхідно віднести:

- високі поточні й довгострокові зобов'язання ПрАТ «Тернопільський молокозавод»;
- високі відсотки за кредит підприємства;
- нестача вільних обігових коштів підприємства (під впливом інфляції, високих відсотків за кредит тощо);
- жорстка й недобросовісна конкуренція;
- високий рівень податкового навантаження;
- зростання рівня інфляції в країні;
- низька платоспроможність населення як потенційних покупців (споживачів);
- економічна й політична нестабільність в країні.

13. ПрАТ «Тернопільський молокозавод» намагається мінімізувати негативний вплив вказаних чинників й забезпечувати стійкість свого функціонування за будь-яких умов та факторів впливу.

На перспективу підприємство планує запровадити нову автоматизовану систему управління технологічними процесами, здійснити реконструкцію дільниці з виготовлення та фасування сиру, сформувати цех сухого знежиреного молока й молочної сироватки. Вказані заходи забезпечать зниження тривалості виробничого циклу, скорочення потреб у робітниках, збільшення виробничої потужності ПрАТ «Тернопільський молокозавод», зменшення витрат виробництва й підвищення його ефективності загалом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Азьмук Л. А. Мікроекономічна теорія виробництва та витрат : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. – вид. 2-ге, без змін / Азьмук Л., А., Задорожна Н. В. – К. : КНЕУ, 2005. – 160 с.
2. Андросенко О. О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств / О. О. Андросенко // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2016. - Вип. 15. - С. 122-126.
3. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець та ін.; за ред. Проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 416 с.
4. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції // Баланс. – 2001. – С. 50-62.
5. Байдик О., Сопко В. Бухгалтерський облік у виробництві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 31-38.
6. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підруч./ Р.Ф. Бруханський.- Тернопіль: ТНЕУ, 2016.-480 с.
7. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємства: монограф./ Р.Ф. Бруханський – Тернопіль: ТНЕУ: 2014.-384с.
8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник – [6-е вид., перероб і доп.]. – Житомир : Рута, 2005.– 756 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_1/2.pdf.
10. Бухгалтерський облік формування витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) // Все про бухгалтерський облік. – 2014. - № 91. – С. 23-26.

11. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – 2-е вид. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
12. Відображення в обліку витрат на виробництво // Бухгалтерія. – 2012. – №30. – С. 96-102.
13. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. – Харків: Фактор, 2005. – 266 с.
14. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності аграрних підприємств: моногр.-К.: ННЦ ІАЕ, 2009.-372 с.
15. Гордієнко Н.І. Фінансовий облік: навч. посібник.- 2-е вид., доп. / Н.І. Гордієнко; Харків. Нац. ун-т міськ. Госп. Ім. О.М. Бекетова.- Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2015. -284 с.
16. Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. - Київ: ЦУЛ, 2015. – 425 с.
17. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посібн. / І.Є.Давидович. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 319 с.
18. Давидюк Т. В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення // Економіка: реалії часу. - №1(23), 2016. – С. 6-13.
19. Дерій В.А. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №4. – С. 7-11.
20. Дерій В.А. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю / В. А.Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. - №1(26). – С.154-160.
21. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2003. – 680 с.
22. Економічний аналіз : навч. посіб. / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І Горбатюк та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – вид. 2-е, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.

23. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку / В. П. Завгородній, В. Я. Савченко. – [2-ге вид.] – К. : фірма “ДіКсі”, 1997. – 832 с.
24. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: підручник / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Київ : "Знання", 2009. – 422 с .
25. Загородній А. Г. , Партин Г. О. Управлінський облік : навч. посіб. – К. : Знання, 2007. – 303 с.
26. Задорожний З. В., Крупка Я. Д. та ін. Фінансовий облік : підручник / З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка., Н. Я. Микитюк, Н. В. Гудзь, Р. О. Мельник, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – К.: Хай-Тек Прес, 2011. – 544с.
27. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // Бухгалтерія. – 2001. – №5, 29 січня. – С. 12–17.
28. Закон України "Про оплату праці" від 24.03.1995р. № 108/95-ВР, зі змінами. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg).
29. Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку / О. І. Корольова // Економіка та управління на транспорті. - 2015. - Вип. 1. - С. 79–90.
30. Кошевицька Г. С. Облік витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.02 . – К., 2015. – 23 с.
31. Крупка, Я. Д. Облік як основа контролю витрат за місцями їх виникнення та сферами / Я. Д. Крупка, В. Я. Фаріон // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції : зб. наук. праць. – 2010. – № 4. – С. 168-179.
32. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. – 2-ге вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.

33. Лісовський І. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління витратами промислових підприємств : дис. канд. ек. наук : 08.00.04 / Лісовський Ігор Вікторович – Хмельницький, 2016. – 223 с.
34. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 р. №2 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу:http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293629&cat_id=293536.
35. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 9 липня 2007 року № 373.
36. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник .– К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
37. Мочерний С. В. Основи економічних знань : навч. посіб. – вид. 2-ге, доп. – К. : Академія, 2006. – 504 с.
38. Мошковська О.А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно з вітчизняним законодавством: подальший розвиток і шляхи вдосконалення / О.А. Мошковська // Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки». – 2009. – №3(49) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/23.pdf.
39. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник. – К. : Книга, 2004. 544 с.
40. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. для студентів спеціальності 7. 050106 “Облік і аудит” / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.
41. Остапенко Т. М. Інтерпретація прямих та непрямих витрат для цілей калькулювання // Економіка. Управління. Інновації. - Випуск № 2 (10), 2013. – С. 57-63.
42. Палюх М.С. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва. Теоретичні та прикладні аспекти розвитку

- аграрного бізнесу України : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю 28 жовтня 2015 р. Тернопіль: ВПЦ „Економічна думка”, 2015. 274 с. С. 186-189.
43. Півнюк О.П. Економічна суть, класифікація витрат виробництва та собівартості продукції в умовах глобалізації економіки України // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 7 (25). Ч. 2. – 2010. - С. 506-514.
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за №27/4248.
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджене Наказом Мінфіну від 20.10.1999 року N 246. Зареєстроване в Міністерстві юстиції України 2.11.1999 р. за N 751/4044 [Електронний документ]. – Режим доступу : <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>
46. Радченко К.М. Сутність витрат як економічної категорії та їх місце в системі управління підприємством [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vkhdtusg/2010_105/43.pdf.
47. Сава А.П., Палюх М.С. Вплив фіскального регулювання на розвиток аграрного бізнесу і сільських територій. Інноваційна економіка. 7-8” 2016. №7-8 (64). – С. 141-146.
48. Сकिрипан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: Навчальний посібник.- Тернопіль, ТНЕУ, 2008.- 407 с.
49. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vzhdtu_econ/2015_4/33.pdf.
50. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-е вид., перероб. і доп. – Київ: Знання, 2008. – 507 с .
51. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник. – [6-е вид.] – Київ : А.С.К., 2005. – 784 с.

52. Трубочкина М. И. Управления затратами предприятия: [учеб. пособие] / М.И. Трубочкина – М. : ИНФРА-М, 2013. – 218 с.
53. Турило А. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М.
54. Хомяк Т. Р. Облік і аналіз витрат в системі управління підприємствами харчової промисловості : дис. канд. ек. наук : 08.00.04 / Хомяк Тарас Романович – Львів, 2015. – 247 с.
55. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
56. Чирва А. А. Методи обліку затрат виробництва: сучасний стан і шляхи удосконалення // Економічний простір. – 2014. - № 5. – С. 285-293.
55. Шевчук О. А. Особливості обліку витрат на підприємствах // Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Випуск 1(13). – С. 10-16.