

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту

Кафедра обліку і оподаткування
підприємницької діяльності

Дипломна робота

на тему:

**МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ
ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**

Виконала: ст. гр. ОПм-21
Бартош (Семираз) Ірина

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Зарудна Н. Я.

Тернопіль – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
Розділ 1. Економічна суть та загальна характеристика витрат операційної діяльності підприємства.....	6
1.1. Економічний зміст витрат підприємства.....	6
1.2. Підходи до класифікації витрат та місце операційних витрат у їх структурі.....	18
1.3. Основні завдання, принципи та нормативне забезпечення обліку операційних витрат підприємства.....	28
Висновки до розділу 1.....	36
Розділ 2. Методика та організація обліку операційних витрат досліджуваного підприємства.....	38
2.1. Організаційно-правова характеристика ПрАТ «Тернопільський молокозавод».....	38
2.2. Організація та методика формування облікової інформації про виробничі витрати на досліджуваному підприємстві	45
2.3. Методика обліку невиробничих витрат та інших витрат операційної діяльності.....	62
2.4. Організація обліку операційних витрат із використанням сучасних інформаційних систем.....	67
Висновки до розділу 2.....	77
Розділ 3. Методика аналізу операційних витрат підприємства.....	80
3.1. Передумови та задання аналізу операційних витрат підприємства.....	80
3.2. Аналіз операційних витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод».....	97
Висновки до розділу 3.....	108
ВИСНОВКИ.....	111
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	117

ВСТУП

Операційні витрати підприємства є важливою не тільки економічною, але й обліково-аналітичною категорією, яка істотно впливає на обсяги та динаміку прибутку. Тому ретельне ведення обліку та оперативний аналіз цих витрат з метою оптимізації їх величини стає однією із важливих задач системи управління на будь-якому підприємстві.

Вагомий внесок у дослідження питань теорії та методики обліку витрат зробили такі вітчизняні вчені та зарубіжні дослідники як: О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валусь, В. А. Дерій, М. Герасимович, С. Ф. Голов, З. В. Задорожний, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. Г. Лінник, Б. М. Литвин, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко, В. Я. Фаріон, П. С. Безруких, К. Друрі, В. Б. Івашкевич, Р. Ентоні, А. Ф. Палій та інші.

Існуючі праці характеризуються вагомими науковими результатами, однак, залишається невирішеним ряд питань. Зокрема, потребує подальших досліджень неузгоджений термінологічний апарат, недостатня урегульованість нормативними документами складу та порядку обліку операційних витрат, що знижує якість методики їх економічного аналізу, ускладнює процес ефективного управління, обумовлюють необхідність наукового обґрунтування і розробки практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та економічного аналізу цих витрат, що визначає актуальність вибору теми дипломної роботи.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування та наукова розробка рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення методики й організації обліку і аналізу операційних витрат.

Відповідно для досягнення поставленої мети у дипломній роботі поставлено та вирішено наступні завдання:

- дослідити економічний зміст категорії «витрати»;
- охарактеризувати підходи до класифікації витрат та місце операційних витрат у їх структурі;

- ознайомитися з нормативно-правовим забезпеченням з обліку і аналізу операційних витрат;
- вивчити організацію та методику бухгалтерського обліку операційних витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод»;
- дослідити особливості методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємстві;
- вивчити передумови автоматизації обліку витрат підприємства;
- дослідити методику економічного аналізу операційних витрат та розрахувати ці показники для досліджуваного підприємств.

Об'єктом дослідження є організація і методика бухгалтерського обліку й аналізу операційних витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Предметом дослідження є теоретико-організаційні основи, методика й практика бухгалтерського обліку й аналізу операційних витрат.

Методи дослідження. Під час дослідження застосовувалися методи індукції і дедукції для визначення загальних тенденцій розвитку обліку витрат; методи теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності і змісту витрат як економічної категорії. Методи причинно-наслідкового та абстрактно-логічного зв'язку використовувалися для вдосконалення класифікації витрат, визначення взаємозв'язку методів обліку витрат і калькулювання; спостереження – для визначення стану обліку на підприємствах. З метою обґрунтування вибору баз розподілу загальнопромислових витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод» використовувалися статистичні методи дослідження, а також методи економічного аналізу, економіко-математичні методи.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, що регламентують порядок оподаткування, обліку й аналізу операційних витрат підприємства, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених з цих питань, матеріали науково-практичних конференцій, статистична інформація, періодичні видання, практичні дані досліджуваного підприємства.

Наукова та практична цінність одержаних результатів дослідження

полягає в теоретико-методичному й практичному обґрунтуванні і вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку й економічного аналізу операційних витрат. Уточнено економічний зміст категорій «витрати» та «затрати» як об'єктів бухгалтерського обліку, розглянуто склад операційних витрат підприємства, удосконалено класифікацію витрат для цілей обліку, аналізу і управління в цілому, досліджено особливості методики обліку витрат на виробництво досліджуваного підприємства, удосконалено аспекти аналізу витрат підприємства задля своєчасного і повного інформаційного забезпечення управлінців аналітичною інформацією для прийняття рішень.

Практичне значення одержаних результатів дипломної роботи полягає в рекомендаціях і пропозиціях з удосконалення організації і методики обліку й аналізу операційних витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Впровадження результатів дослідження дозволить покращити якість облікової інформації, а, отже, вдосконалити практику управління операційними витратами, привести методику управління витратами і калькулювання собівартості на підприємстві до сучасних вимог господарювання, міжнародних та національних стандартів.

Структура роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів й висновків, списку використаних джерел із 108 найменувань. Основний зміст роботи викладено на 116 сторінках друкованого тексту, включаючи 24 таблиці і 13 рисунків.

Результати роботи апробовано та опубліковано тези у збірнику наукових праць студентів на тему:

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічний зміст витрат підприємства

Витрати – це важлива та складна економічна категорія, яка є одним з вирішальних чинників впливу на фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання. Тому інформація про витрати займає центральне місце в системі управління як підприємством в цілому, так і кожним його структурним підрозділом. Важливість витрат також полягає в тому, що вони є базою для формування цінової політики підприємства, характеризують рівень технології та організації виробництва, а також ефективність господарювання, яка оцінюється через порівняння витрат та результатів діяльності [2, с. 4]. Величина витрат істотно впливає на формування фінансових результатів, а також є основою для оцінки ефективності діяльності підприємства, тобто вмінням раціонально управляти витратами та отримувати від них максимальний результат.

На сьогодні у науковій економічній літературі, підручниках, словниках немає єдиного підходу до інтерпретації витрат. Проте, при всьому розмаїтті дефініцій даного терміну, їх можна розділити на дві великі групи – трактування витрат із точки зору економічної теорії або з погляду бухгалтерського обліку, які суттєво відрізняються між собою. Економісти всі витрати поділяють на бухгалтерські та економічні.

Поняття «економічні витрати» включає в себе не тільки грошові затрати, а й альтернативні витрати, що виникають внаслідок наявності багатьох різних способів використання ресурсів. Отже, економічними витратами підприємства називають сукупність альтернативних витрат, як явних (зовнішніх), так і неявних (внутрішніх). Під економічними витратами

розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу обраного для виробництва продукції дорівнюють його вартості при найкращому із усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання.

Бухгалтерські – це явні (зовнішні) витрати, що визначаються підсумком витрат підприємства на оплату закуплених ресурсів (оплата сировини, палива, енергії, виплата заробітної плати тощо). Ці витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку підприємства, та є підтвердженням конкретних витрат.

Неявні (внутрішні) витрати визначаються вартістю послуг факторів виробництва, які використовуються у процесі виробництва. Це – ресурси, що є власністю даного підприємства (використання особистого транспорту для потреб фірми, будівель під офіс тощо), або грошові платежі, які б могли отримати власники підприємства при альтернативному використанні власних ресурсів. Так, для власника капіталу до неявних витрат включається прибуток, який міг би отримати, вклавши свій капітал не в дане, а в будь-яке інше виробництво [58, с. 45].

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). При цьому витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для якого вони були здійснені [72].

Таким чином, бухгалтерський підхід заснований на конкретних витратах, економічний – на витратах сприятливих можливостей.

З історичним розвитком економіки змінювалося і поняття «витрати», його розуміння, трактування і значення на різних етапах розвитку

суспільства. Витрати виникли із появою товарного виробництва і товарного обігу. Тому розкриття сутності витрат у різні часи пов'язують із типом економіки, економічним устроєм, формою власності на засоби виробництва, функціями торгівлі як галузі економіки, а також становленням і розвитком економічної думки.

На першому етапі (XXVIII – II ст. до н.е.) виникають зародки поняття «витрати». Вони формуються в стародавніх країнах, таких як Єгипет, Вавілон, Греція, а саме здійснювалося нормування витрат. Норми витрат визначалися розрахунково-дослідним шляхом і охоплювали основні ресурси населення. Окремо встановлювали норми накладних витрат, залежно від видів продукції. Збережені дані господарського обліку показують, що калькуляції в ті часи не було. Результати господарської діяльності визначалися шляхом порівняння всіх витрат зі всіма доходами.

Починаючи з XIV-XIX ст. здійснюються спроби надання визначення поняття «витрати» та розкриття його сутності [2]. Витрати виробництва досліджували Адам Сміт і Давид Рікардо. Так, А. Сміт ввів поняття абсолютних витрат, а Д. Рікардо є автором теорії порівняльних витрат. Під витратами вони розуміли середні суспільні витрати на одиницю, тобто те у що обходиться виробництво окремої одиниці продукції на середньому підприємстві або чому дорівнюють середні витрати на всіх підприємствах окремої галузі. Витрати виробництва розглядалися класиками політичної економії і як ціна виробництва з урахуванням рентних платежів [84]. Згідно з марксистською концепцією, витрати виробництва – це вартість товару, а саме сума витрат на придбання засобів виробництва і робочої сили. Від цих капіталістичних витрат К. Маркс відрізняє істинні витрати виробництва (витрати праці), які утворюють додану вартість товару [55, с. 114]. Однак насправді не тільки працедавці експлуатують працівників, але й наймані працівники експлуатують працедавця, оскільки працівники отримують від працедавця роботу, засоби для існування, дохід, що відповідає вартості власної робочої сили, а також доступ до засобів праці, яких вони не мають. За

умови дотримання еквівалентності у відносинах «працедавець-працівник», якщо підприємець купує робочу силу по ціні не нижчій від її вартості, експлуатація найманого працівника відбувається без порушень закону вартості і є справедливою. До такого висновку приходять сучасні послідовники теорії трудової вартості і трудової концепції витрат, зокрема А.І. Бутук [10].

Слід зауважити, що в умовах ринкової економіки у формуванні ціни і, відповідно, доходів підприємств не менш важливу роль відіграють такі фактори, як попит, пропозиція, конкуренція тощо (на всіх етапах суспільного відтворення). Навіть сучасні прихильники теорії трудової вартості визнають вплив даних факторів на ціноутворення. Тому не можна погодитися з таким твердженням трудової теорії вартості, що багатство створюється виключно працею.

У маржиналістів витрати пояснюються як психологічне явище, засноване на граничній корисності з одного боку, а з іншого – на теорії трьох факторів виробництва. Основними представниками теорії трьох факторів виробництва є Ж.Б. Сей, Н.У. Сеніор, Ф. Бастіа. Вони стверджували, що вартість товарів формується в результаті взаємодії землі (природних ресурсів), праці (робочої сили) і капіталу (засобів виробництва). Відповідно, вартість товарів складається із суми доходів власників цих трьох факторів. Розміри даних доходів визначаються співвідношенням попиту і пропозиції на відповідні фактори виробництва.

Теорія граничної продуктивності виникла на основі теорії трьох факторів виробництва в другій половині ХІХ ст. Основоположниками теорії граничної продуктивності є А. Маршалл і Дж. Б. Кларк. На їхню думку, сума, яку підприємство платить за фактори виробництва, визначається граничною корисністю, яку ці фактори мають з точки зору продавця і покупця. З точки зору маржиналістів визначення витрат може стосуватися саме конкретного підприємства, в якому вони формуються як функція масштабів виробництва.

Австрійський теоретик Ф. Візер розробив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей, згідно з якою дійсні витрати виробництва певного товару дорівнюють найвищій корисності тих благ, які суспільство могло б отримати, якби інакше використовувало витрачені виробничі ресурси [26, с. 76]. Переклад на математичну основу поглядів маржиналістів представниками австрійської школи сприяв появі теорії мінімізації витрат. Нео класичні концепції витрат виробництва розглядають їх як суму витрат (постійних і змінних) на придбання факторів виробництва.

У 50-х рр. ХХ ст. неолібералісти доопрацювали знамениту теорію порівняльних витрат, врахувавши мобільність та іммобільність чинників виробництва [9].

У ХХ ст. вводяться в науковий обіг різні види витрат, витрати вивчаються як об'єкт обліку і контролю.

У середині ХХ ст. як окрема галузь теоретичних і прикладних знань виник управлінський облік, основою якого є облік витрат [10]. Вчені у своїх дослідженнях намагалися задовольнити зростаючі потреби виробництва.

Розвитком економічної теорії на сучасному етапі є формування представниками неоінституціоналізму теорії трансакційних витрат. Поняття трансакційних витрат ввів американський економіст Р. Коуз [46, с. 33]. Його послідовники розглядають витрати як такі, що формуються в сфері обігу. Ця категорія – одна з найскладніших в економічній теорії, вона ширше, ніж просто різновид виробничих витрат підприємства. В основі розуміння трансакційних витрат є перш за все визначення такої категорії як «трансакція». Під цим терміном розуміють передачу прав розпорядження майном або іншими майновими правами між сторонами, які заключили певний договір. Спрощено роздивляючись витрати згідно цієї теорії, визначимо, що вони формуються саме в результаті взаємодії господарюючих суб'єктів. Цей вид витрат включає будь які необхідні витрати ресурсів, які не спрямовані безпосередньо на виробництво економічних благ, але забезпечують успішну реалізацію даного процесу.

На нашу думку, наступне визначення найбільш чітко, точно і зрозуміло відображає економічний зміст категорії «витрати» – це виражена в грошовому вимірнику сума спожитих в процесі господарської діяльності економічних ресурсів підприємства або збільшення його зобов'язань.

Підсумовуючи описане вище, вважаємо що має право на існування запропонована еволюція знань про витрати та про етапи становлення вченого Н. С. Андрущенко [2, с. 6], який на основі своїх досліджень виокремив чотири етапи розвитку знань про витрати (рис. 1.1).

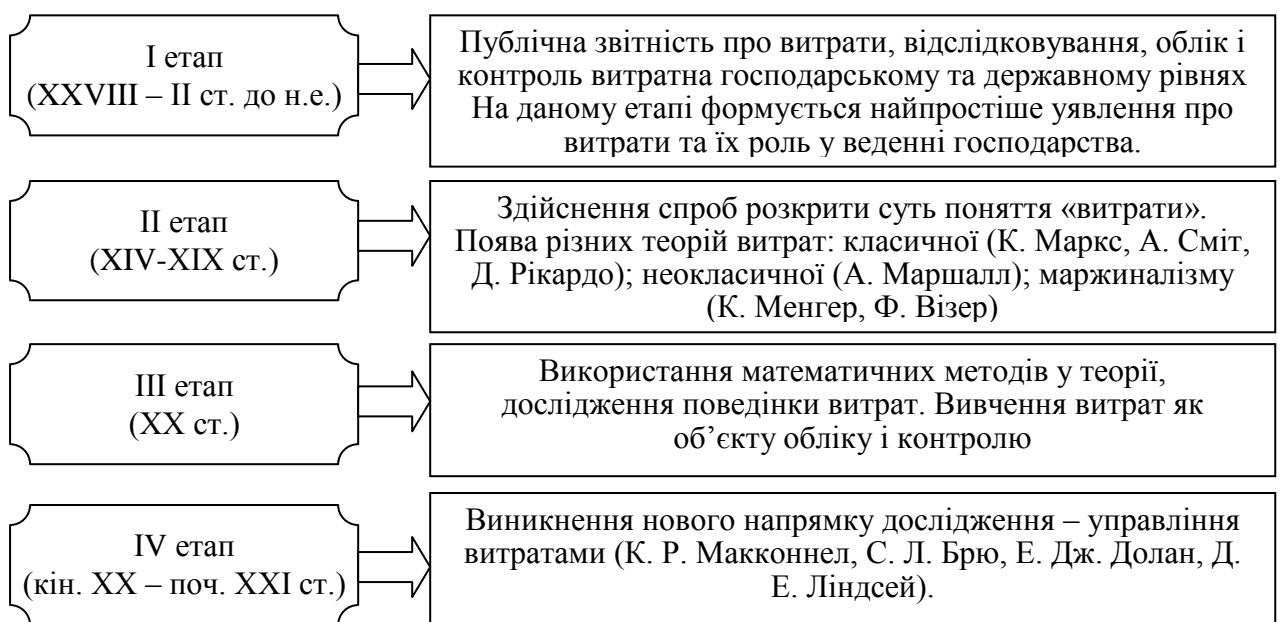


Рис. 1.1. Етапи розвитку знань про витрати

Еволюція поняття «витрат» відбувається й досі. Різні вчені-економісти дають різне визначення категорії «витрати», проте більшість науковців наголошує, що під цим поняттям слід розуміти використання трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів в господарській діяльності суб'єктами господарювання.

Більшість авторів у своїх працях при розгляді витрат визначають їх як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання.

Оскільки дати однозначне визначення категорії «витрати» важко, оскільки вона стосується багатьох процесів (виробництво, споживання, нагромадження, обіг, обмін) і є об'єктом обліку, контролю, планування, аналізу та управління. Результатом вивчення витрат різними фахівцями сучасності є виникнення синтетичної галузі знань – управління витратами, яка ґрунтується на теорії економіки підприємств, управлінського обліку, менеджменту, аналізу, бюджетування і контролінгу.

Так, Буфетова О.Ф. визначає витрати підприємства як обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети [11, с. 292].

Колектив авторів Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. дають наступне визначення поняття «витрати»: витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети [90, с. 9-10].

На відміну від попередніх авторів Падерін І. Д. більш вдало розкриває зміст досліджуваного поняття, у визначенні не враховано тільки процес нагромадження. Він тлумачить витрати як виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу й розподілу продукції, товарів [67, с. 223].

Відомі економісти Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда зазначають, що «витрати є несприятливим рухом ресурсів, який зменшує прибуток фірми. Проте не кожен несприятливий рух є витратами. Більше того, витрати це використання або споживання товарів і послуг у процесі отримання доходу» [100]. У першій частині свого визначення автори вказують, що витрати зменшують прибуток підприємства, а в другій, що вони потрібні для отримання доходу. Це визначення заперечує формулу прибутку:

$$\text{Прибуток} = \text{Доходи} - \text{Витрати}$$

Складається враження, що на фірмі вже був прибуток, і його якимось несприятливим рухом ресурсів зменшили для того, щоб отримати дохід. Усе це нагадує використання прибутку для розширення діяльності підприємства.

Сучасні американські вчені Ч.Т. Хорнгрен та Дж. Фостер під поняттям витрат розуміють використані ресурси або гроші, які потрібно заплатити на товари чи послуги.

Палій В. та Вандер Віл Р. у спільній праці «Управлінський облік» під витратами розуміють увесь комплекс матеріальних та грошових ресурсів, який необхідний для створення продукту [92]. Автори забули у визначення включити трудові ресурси і розглядають тільки один господарський процес.

Як бачимо, майже всі науковці розглядають поняття «витрати» з позиції використання ресурсів.

За роки формування бухгалтерського обліку в Україні однією із важливих проблем є запозичення іноземних термінів та їх некоректний переклад без детального аналізу та врахування економічної сутності понять.

На сучасному етапі в економічній літературі та на практиці можна часто побачити використання таких термінів як «затрати» та «витрати», а також подібні до них поняття як «втрати», «збитки», «видатки». Де, одні автори особливо не замислюються над сутністю цих понять та трактують їх в своїх працях як синоніми. Однак, таке ототожнення є неправомірним, оскільки останні відносяться до фінансових результатів діяльності та означають: втрати – зменшення активу в результаті непередбачених обставин (тільки в результаті фактів-подій), а збитки – перевищення декапіталізованих витрат над доходами.

На думку В. Дерія, «термін «затрати» можна вживати лише тоді коли мова йде про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць і т. д.), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей. По суті термін «затрати» логічно вживати тоді, коли використовуються індивідуалізовані натуральні вимірники або грошові одиниці. Якщо ж справа доходить до

грошового вимірника як загального (узагальнюючого) вимірника в сучасному обліку, то однозначно треба говорити про термін «витрати», щоб уникнути плутанини і помилок» [23].

Здійснивши аналіз дефініцій «витрати» і «затрати», деякі вчені вважають, що ці категорії мають різний економічний зміст та намагаються пояснити їх відмінність (про що свідчить інформація в таблиці 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення термінів «затрати» і «витрати» у працях провідних науковців

Джерело	Термін «витрати»	Термін «затрати»
Буфетова О. Ф. [11]	Застосовується лише в разі використання тих ресурсів, які при визначенні фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання за звітний період порівнюються з одержаними доходами відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.	Стосується будь-якого використання ресурсів підприємства або збільшення зобов'язань, у тому числі й на придбання активів.
Череп А. В. [105]	Витрати – це явні (фактичні, розрахункові) витрати підприємства	Затрати – це зменшення засобів підприємства або збільшення боргових зобов'язань у процесі господарської діяльності
Сопко В. В. [85]	До витрат належать адміністративні витрати і витрати на збут, тобто витрати, пов'язані з часом як витрати періоду.	Використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття затрати
Нападовська Л. В. [88]	Зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу	Вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів
Задорожний З. В. [35]	Витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів, тобто зовнішні або явні витрати (платежі за ресурси, що не належать власникам фірми)	Грошовий вираз матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, використаних у процесі такої діяльності з метою отримання економічної вигоди за винятком оплати рахунків постачальників, різних кредиторів за отримані виробничі запаси, товари, послуги, перераховані авансові платежі тощо

Джерело	Термін «витрати»	Термін «затрати»
Скрипник М. І. [83]	Витрати – це використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за даний період часу ставляться у відповідність доходам	Затрати стосуються будь якого використаного ресурсу, в тому числі на придбання активів

О. Ф. Буфетова, А. В. Череп у своїх визначеннях висловлюють думку, що затрати підприємства більші, ніж витрати. Протилежної думки дотримуються В. В. Сопко та Л. В. Нападівська. Вони у своїх працях доводять, що витрати все ж таки більші, ніж затрати.

Крім того різноманітність підходів до визначення понять «витрати» змушує для роз'яснення звернутися до нормативно-правових актів України, які регламентують сферу дії бухгалтерського обліку (рис. 1.2).

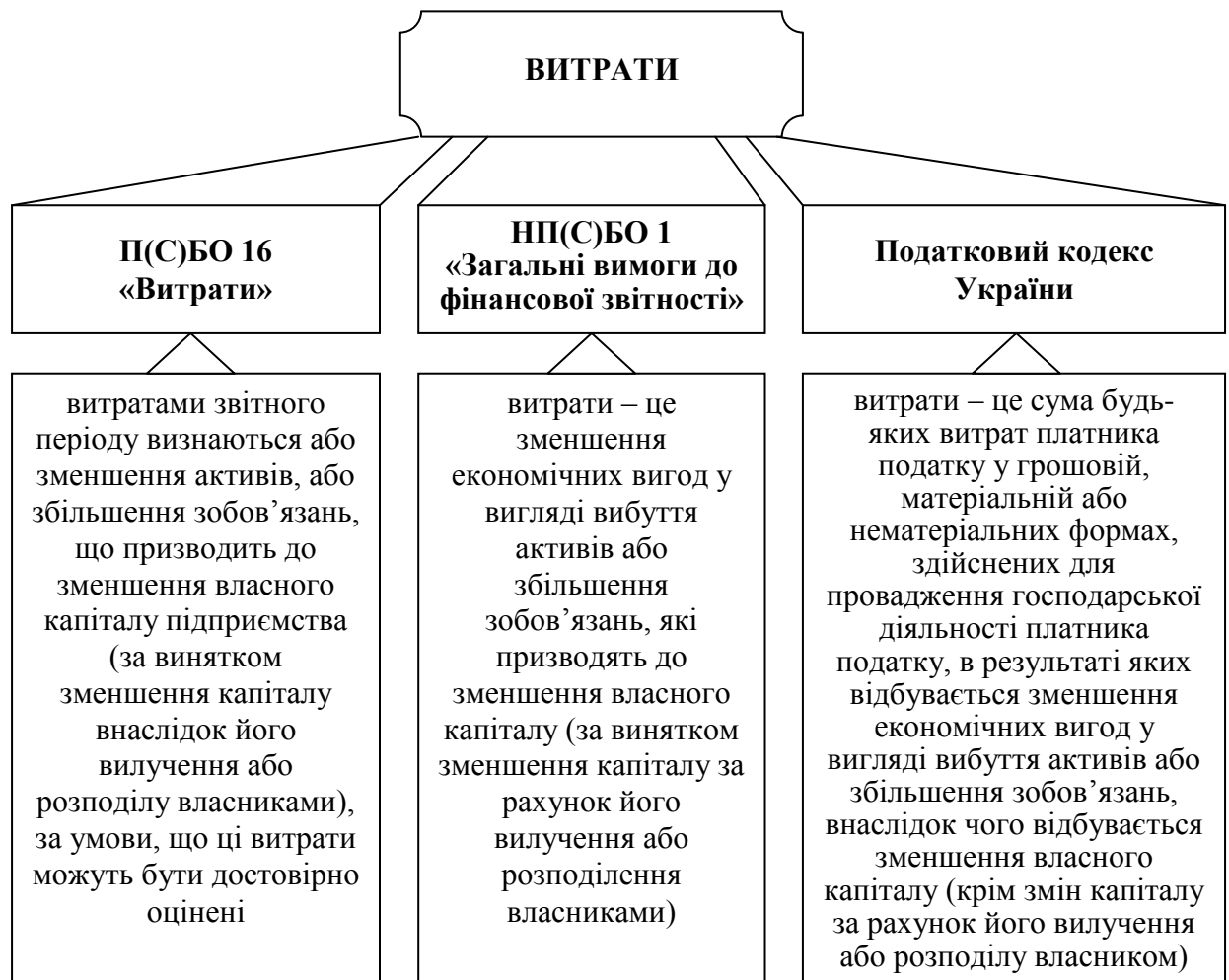


Рис. 1.2. Визначення терміну «витрати» у нормативних актах України

Так, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [37] не містить визначення термінів «витрати».

У П(С)БО 16 «Витрати» [74] зазначено, що «...витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені».

Ідентична ситуація щодо визначення терміна «витрати» і в Національному П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [60].

Наближене визначення терміна «витрати» містить стаття 14 розділу I Податкового кодексу України [69].

Інструкція № 291 [39], містить роз'яснення щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації про використані активи за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності». Цікавим є те, що в Плані рахунків назви всіх рахунків класу 8 та класу 9 включають термін «витрати», а в П(С)БО 16 «Витрати» у п. 21, 22 при визначенні економічних елементів витрат вказується матеріальні затрати; у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» рядок третього розділу 2500 має назву «Матеріальні затрати». Тому доцільно привести у відповідність цей рядок, перейменувавши його на «Матеріальні витрати», оскільки визначення «затрати» в національних положеннях не має.

Аналізуючи визначення поняття «витрати» у НП(С)БО 1 і П(С)БО 16 необхідно зазначити, що у П(С)БО 1 мова йде про «зменшення економічних вигод», тоді як у П(С)БО 16 про «зменшення активів, або збільшення зобов'язань». Таке неоднозначне трактування в національних стандартах пояснюється тим, що під час розробки національних П(С)БО визначення витрат було трансформовано з МСФЗ (табл.1.2).

Таким чином, в національних положеннях необхідно визначити поняття «економічні вигоди», на якому базується визначення відповідно до

міжнародних стандартів, та привести визначення терміну «витрати» до однозначного трактування в обліку.

Таблиця 1.2

Визначення терміну «витрати» в зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку

Стандарт	Визначення
IFRS	витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або виснаження активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів, що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками.
GAAP	витратами є фактичні або передбачувані відтоки грошових коштів або їх еквівалентів, які виникли або виникнуть в результаті основної діяльності компанії.
Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, яка затверджена Радою Комітету з МСБО	витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів, або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Дослідивши погляди вчених стосовно категорії витрат, виникає думка, що сумарні економічні витрати більші, ніж бухгалтерські, а отже їх можна назвати витратами підприємства. Тому, на нашу думку, витрати підприємства повинні охоплювати всі витрати, які потенційно існують на підприємстві.

Економічна сутність витрат була, є і залишиться однією із найбільш дискусійних тем. Така багатозначність поняття «витрати» вимагає нових підходів до визначення цієї категорії та значних термінологічних уточнень.

За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

- усвідомлення важливості витрат було притаманне ще первісному суспільству, про що свідчать історичні пам'ятки публічної звітності та обліку витрат;
- знання про витрати беруть свої витoki з теорії вартості;
- основи сучасного бачення витрат були закладені в ХІХ столітті;
- поштовхом до подальшого вивчення витрат були зростаючі потреби виробництва;

- витрати є об'єктом управління та показником результативності господарської діяльності підприємства

Узагальнення вище викладеного свідчить про відсутність однозначності та єдності в трактуванні таких економічних дефініцій, як витрати, затрати, видатки, що говорить про «витрати» як складну багаторівневу економічну категорію. Вивчення та аналіз літературних джерел дозволяє стверджувати, що кожен автор наголошує на певних нюансах терміна, залишаючи поза увагою інші. Намагання ввести у визначення всі аспекти, що супроводжують цю категорію, для практичних цілей управління витратами не потрібне. Вважаємо, що для ефективного управління витратами важливіша їхня класифікація за різними ознаками, які й будуть визначати методичні підходи до регулювання того чи іншого виду витрат. За словами Є. В. Мниха, «в умовах ринкової економіки виникає проблема не стільки у визначенні витрат, їх розподілі за об'єктами та забезпеченні мінімізації, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції і визнання доцільності та досягнення необхідної їх прибутковості. Завдання полягає не в їх мінімізації, а в досягненні такого рівня, за яким їх визнають споживачі та які приносять відповідний прибуток виробникам...» [30].

1.2. Підходи до класифікації витрат та місце операційних витрат у їх структурі

Обґрунтована класифікація витрат посідає визначне місце в управлінні підприємством. Для планування, контролювання, регулювання витрат їх класифікація має велике значення та відіграє важливу роль, оскільки дає можливість визначити особливості формування й розподілу витрат за певними об'єктами управління. Розподіл витрат на різні види за відповідними класифікаційними ознаками спрямований на розв'язання різноманітних завдань управління. Як наслідок, у літературі зустрічаються

найрізноманітніші форми групування витрат за ознаками їх класифікації, що розв'язують переважно аналогічні завдання управління. При цьому увага зосереджується тільки на окремих видах витрат, а решта – не розглядаються. Проте при прийнятті управлінських рішень, аналізі витрат, визначенні собівартості одиниці продукції, фінансових результатів та ефективності діяльності, формуванні цінової політики, вкладанні коштів у різні проекти доречно використовувати класифікацію витрат за різноманітними ознаками. Це й обумовлює необхідність досліджень, узагальнених у цій науковій статті.

Ще у трактаті «Про рахунки і записи» Луки Пачолі, висвітлюється питання класифікації витрат, автор класифікував всі витрати на:

- товарні (які пов'язані зі здійсненням торгівельної діяльності);
- домашні (для ведення домашнього господарства);
- прямі (які безпосередньо можна віднести на собівартість певного виду продукції);
- непрямі (що заносяться на рахунок торгових витрат);
- надзвичайні (які пов'язані з витратами, що не виникають в ході звичайної діяльності) [87].

Проблеми класифікації витрат також розглядалися в працях таких вітчизняних і зарубіжних учених як Ф. Ф. Бутинець, І. О. Белебега, І. Є. Давидович, О. І. Грицай, В. В. Бабіч, С. В. Сагова, Л. В. Нападовська, В. Є. Ластовецький, В. Ф. Палій, П. П. Новіченко та інші.

Так, І. Є. Давидович досліджує класифікацію витрат як «зведення за визначеними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і реалізацію продукції в економічно обґрунтовані групи, які включали б однорідні витрати» [19].

В. О. Ластовецький пропонує класифікувати витрати відповідно до виробничих факторів і з урахуванням призначення окремих видів затрат стосовно способів використання ресурсів, які забезпечують основу для управління витратами і калькулювання собівартості продукції [50].

В. Ф. Палій радить групувати витрати за ступенем впливу обсягу виробництва (постійні, змінні), за способом віднесення на собівартість (прямі та накладні), за періодичністю вкладень (поточні й одночасні), за відношенням до виробничого процесу (виробничі й невиробничі), за часом розрахування (фактичні та планові), за ступенем агрегування (сумарні, на одиницю продукції) [68].

П. П. Новіченко критично ставиться до групування витрат на основні та накладні у зв'язку з відсутністю великого пізнавального значення через необґрунтованість вибору критерію. Учений зазначає, що якщо класифікацію витрат проводити за ознакою їх участі в утворенні суспільного продукту, то вони є грошовим виразом відповідно виробничих і невиробничих витрат. Важливість значення класифікації витрат підкреслює Ф. Ф. Бутинець та зазначає, що велике значення класифікації витрат полягає в управлінні ними і, перш за все, для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління підприємства [9].

У обліку професор Ф. Ф. Бутинець виділяє такі ознаки групування витрат:

- а) за елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати);
- б) за статтями витрат;
- в) за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства (прямі і непрямі витрати);
- г) за обсягом виробництва продукції (змінні і постійні);
- д) за звітними періодами (витрати звітних періодів та витрати майбутніх періодів);
- е) за функціональним призначенням [5].

І. О. Белебега зазначає, що класифікація виробничих витрат – це необхідний науковий елемент пізнання всіх витрат, які існують на підприємстві, і частини тих, що забезпечують створення продукції [6].

Л.В. Нападовська зазначає, що ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів [59].

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при здійсненні калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління. В бухгалтерському та управлінському обліку виділяють наступну класифікацію витрат (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація витрат в бухгалтерському та управлінському обліку

Класифікаційна ознака	Види
У бухгалтерському обліку	
За видами діяльності	- витрати операційної; - фінансової; - інвестиційної діяльності.
За єдністю складу	- одноелементні витрати; - комплексні витрати.
За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	- прямі витрати; - непрямі витрати.
За центрами витрат і центрами відповідальності	- за окремими видами продукції, послугами; - структурними підрозділами, відповідальними особами.
За відношенням до звітного періоду	- витрати поточного періоду; - витрати минулого періоду; - витрати майбутніх періодів.
За видами витрат	- витрати за економічними елементами; - витрати за статтями калькуляції.
По відношенню до виробничого процесу	- основні витрати; - накладні витрати.
За ступенем залежності від обсягів діяльності	- змінні; - постійні.
В управлінському обліку	
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	- постійні; - змінні; - змішані.
За рівнем залежності від прийняття рішення	- релевантні; - нерелевантні.
За центрами відповідальності (за місцем виникнення витрат)	Зведені по: - підприємству - структурних підрозділах (цехах, дільницях) - центрах витрат - центрах відповідальності

Класифікаційна ознака	Види
Витрати на одиницю продукції.	- граничні; - середні.
Залежно від прийняття управлінських рішень.	- дійсні; - альтернативні.
За рівнем контролюваності	- контрольовані; - неконтрольовані.
За доцільністю витрат	- продуктивні; - непродуктивні.

Особливої актуальності набуває необхідність поділу витрат за видами діяльності. За цією ознакою прийнято розрізняти витрати на операційну, інвестиційну та фінансову діяльність підприємства. Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства пов’язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), яка є головною метою створення підприємства і забезпечую основну частку його доходу.

На рис. 1.3 проілюстрована схема класифікації операційних витрат.



Рис. 1.3. Класифікація витрат операційної діяльності

Адміністративні витрати – загальногосподарські витрати, що спрямовуються на обслуговування та управління підприємством. До них належать загальні та корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання тощо.

Витрати на збут – витрати, пов’язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). До них відносять витрати пакувальних матеріалів, витрати на ремонт тари, оплата праці та комісійні винагороди продавцям, витрати на маркетинг тощо.

Інші операційні витрати. До них відносять витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, визнані штрафи та пені, сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів тощо.

За способом включення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі. Прямими називаються ті витрати, які безпосередньо можуть бути віднесені до конкретного об’єкта витрат і включені до собівартості продукції (робіт, послуг). До складу прямих витрат відносяться ті, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкту витрат, а саме:

- 1) сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати;
- 2) витрати на оплату праці: заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг;
- 3) інші виробничі витрати.

Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу. Непрямий розподіл витрат призводить до неточностей у визначенні собівартості окремих видів продукції, тому при організації обліку повинна приділятися увага збільшенню питомої ваги прямих витрат.

Складність організації виробництва, його характер, номенклатура, асортимент, що виробляється, вимагають застосування такого групування витрат, що дало би можливість скоротити роботу щодо обліку витрат і їхнього калькулювання.

1) У залежності від характеру зв'язку витрат з процесом виробництва продукції усі витрати поділяються на основні і накладні. До основних витрат відносять витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Накладні витрати пов'язані з організацією, управлінням і обслуговуванням виробництва. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством.

2) За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат їх поділяють на змінні і постійні. До змінних належать витрати, абсолютний обсяг яких зростає з збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується при його зниженні. До них належать витрати на сировину і матеріали, покупні напівфабрикати, технологічне паливо й енергію, оплата праці основних робітників з відрахуванням на соціальні заходи. Постійні витрати - це витрати, загальний обсяг яких не залежить від зміни обсягу продукції в короткі проміжки часу. До постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

За складом витрати можуть бути одноелементними або комплексними.

Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. Характерним прикладом статті комплексних витрат є загальновиробничі витрати, в які входять практично всі економічні елементи.

В умовах використання національних стандартів бухгалтерського обліку обчислення собівартості продукції підприємств є складним процесом,

який пов'язаний із обліком об'ємної і різноманітної номенклатури витрат. При ринкових відносинах, коли собівартість стає внутрішнім показником, необхідно так систематизувати витрати, щоб можна було оптимізувати кількість статей, спростити методику розрахунку витрат, їх розподіл на окремі види продукції і водночас одержувати необхідну інформацію для управління собівартістю. Для аналізу операційні витрати класифікують за двома основними ознаками: за економічними елементами та статтями витрат (статтями калькулювання). Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та, відповідно, для ціноутворення.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», витрати операційної діяльності групуються за такими елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати [74].

Згідно з П(С)БО 16, кожне підприємство має право розробляти і використовувати для управління свою номенклатуру статей витрат [74]. Проведене дослідження дає змогу запропонувати при калькулюванні виробничої собівартості продукції, згідно зі специфікою виробництва, такі статті:

- сировина;
- основні матеріали і напівфабрикати;
- допоміжні і пакувальні матеріали;
- витрати і втрати по тарі;
- паливо, енергія і вода на технологічні цілі;
- витрати на оплату праці виробничих працівників;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання;
- загальновиробничі витрати.

Застосування такої номенклатури статей при обліку витрат на виробництво дає змогу, по-перше, посилити контроль дійсних витрат на виробництво; по-друге, покращати і розширити економічний аналіз витрат для виявлення резервів їх зниження; по-третє, одержати обґрунтовану інформацію про виробничі витрати, необхідну для ефективного управління виробництвом в умовах подальшого розвитку ринкових відносин.

За доцільністю витрачання виділяють продуктивні витрати, до яких відносяться виправдані, чи доцільні для даного виробництва, витрати. Відповідно до непродуктивних відносять витрати, які утворюються з причин, що свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо). У разі відповідної організації технології виробництва і праці всі витрати повинні бути тільки продуктивними.

У залежності від специфіки приймаючих рішень витрати поділяються на релевантні і нерелевантні. Релевантними (тобто суттєвими, значними) витратами можна вважати тільки ті витрати, які залежать від певного управлінського рішення. Так, витрати минулих періодів не можуть бути релевантними, оскільки вплинути на них вже не можна.

Важливе значення в управлінні витратами має система контролю, яка забезпечує повноту і правильність дій в майбутньому, які направлені на зниження витрат і зростання ефективності виробництва. Для забезпечення системи контролю за витратами їх групують на контрольовані і неконтрольовані. Контрольовані – це витрати, які піддаються контролю з боку суб'єктів управління. Неконтрольовані ж витрати не залежать від діяльності суб'єктів управління.

Підсумовуючи висвітлену вище інформацію щодо класифікації витрат, можемо зробити висновок, що на витрати підприємства впливають ряд факторів (рис. 1.4). Детальний склад класифікації витрат за видами діяльності передбачено Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [39].



Рис. 1.4. Склад факторів, що впливають на величину витрат

Для обліку витрат передбачено рахунки 9-го класу «Витрати діяльності», а також рахунки 8-го класу «Витрати за елементами». Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Застосування 8-го класу рахунків для промислових підприємств є необов'язковим. Підприємствам надане право самостійно визначати, як

відображувати витрати в бухгалтерському обліку – з використанням рахунків 8-го класу чи без, і це фіксується в Наказі про облікову політику підприємства.

Будь-яка діяльність, що здійснюється, супроводжується витратами, які є найважливішою частиною діяльності підприємства. Різний характер витрат, правильне розуміння їх призначення, економічної ролі у виробництві визначають необхідність науково-обґрунтованої класифікації витрат на виробництво.

Кожне підприємство в сучасних умовах господарювання самостійно повинно класифікувати витрати за такими ознаками, які найбільшою мірою є зручними у використанні та відповідають різним потребам управління.

Конкретні параметри класифікації й обліку витрат підприємства визначаються економічними, юридичними, організаційними, технологічними умовами, а також компетентністю керівників і, відповідно, їхніми потребами в управлінській інформації. Класифікація витрат дає змогу ефективно керувати витратами та вести чіткий їх облік та досягати поставленої мети діяльності підприємства.

1.3. Основні завдання, принципи та нормативне забезпечення обліку операційних витрат підприємства

Оскільки будь-яке підприємство намагається одержати якомога більший прибуток від своєї діяльності, а отже бажає не тільки продати свою продукцію за найвищою ціною, а й зменшити витрати на її виробництво та збут, тому прийняття ефективних управлінських рішень нереальне без аналізу операційних витрат.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» [74] до витрат операційної діяльності відносять:

- витрати, які складають виробничу собівартість продукції: прямі матеріальні, прямі витрати на оплату праці, інші прямі виробничі, загальновиробничі;

- витрати, які не відносяться до виробничої собівартості продукції: операційні витрати – адміністративні, на збут, інші операційні.

Варто зазначити, що згідно даного П(С)БО до витрат, які не включаються до виробничої собівартості продукції відносять також інші витрати (витрати від участі в капіталі, фінансові витрати, інші витрати від звичайної діяльності), але дані витрати не відносяться до операційної діяльності підприємства.

Особливу увагу при відображенні витрат операційної діяльності підприємства необхідно приділити операційним витратам, зокрема визначенні їхнього складу і величини витрат та віднесення до витрат періоду чи включення до собівартості. Прийняття даного рішення впливатиме на формування ціни на продукцію (робіт, послуг), показники рентабельності, а також визначатиме ефективність управління підприємством загалом.

До основних завдань операційних витрат відносять своєчасне, повне та достовірне відображення витрат діяльності, їх обробка та надання зведеної інформації щодо витрат у звітах зацікавленим користувачам для прийняття ними рішень. Також одним із завдань є виявлення і мобілізація наявних на підприємстві резервів виробництва з метою систематичного зменшення витрат. Зниження операційних витрат можна досягнути за рахунок економного використання сировини та матеріалів, палива, енергії, ефективнішого використання виробничих потужностей.

Для організації обліку операційних витрат на підприємстві згідно норм чинного законодавства необхідно дотримуватися правил їх обліку, що встановлені різними нормативними документами. В Україні регламентація питань обліку і аналізу операційних витрат здійснюється на трьох рівнях (рис. 1.5).

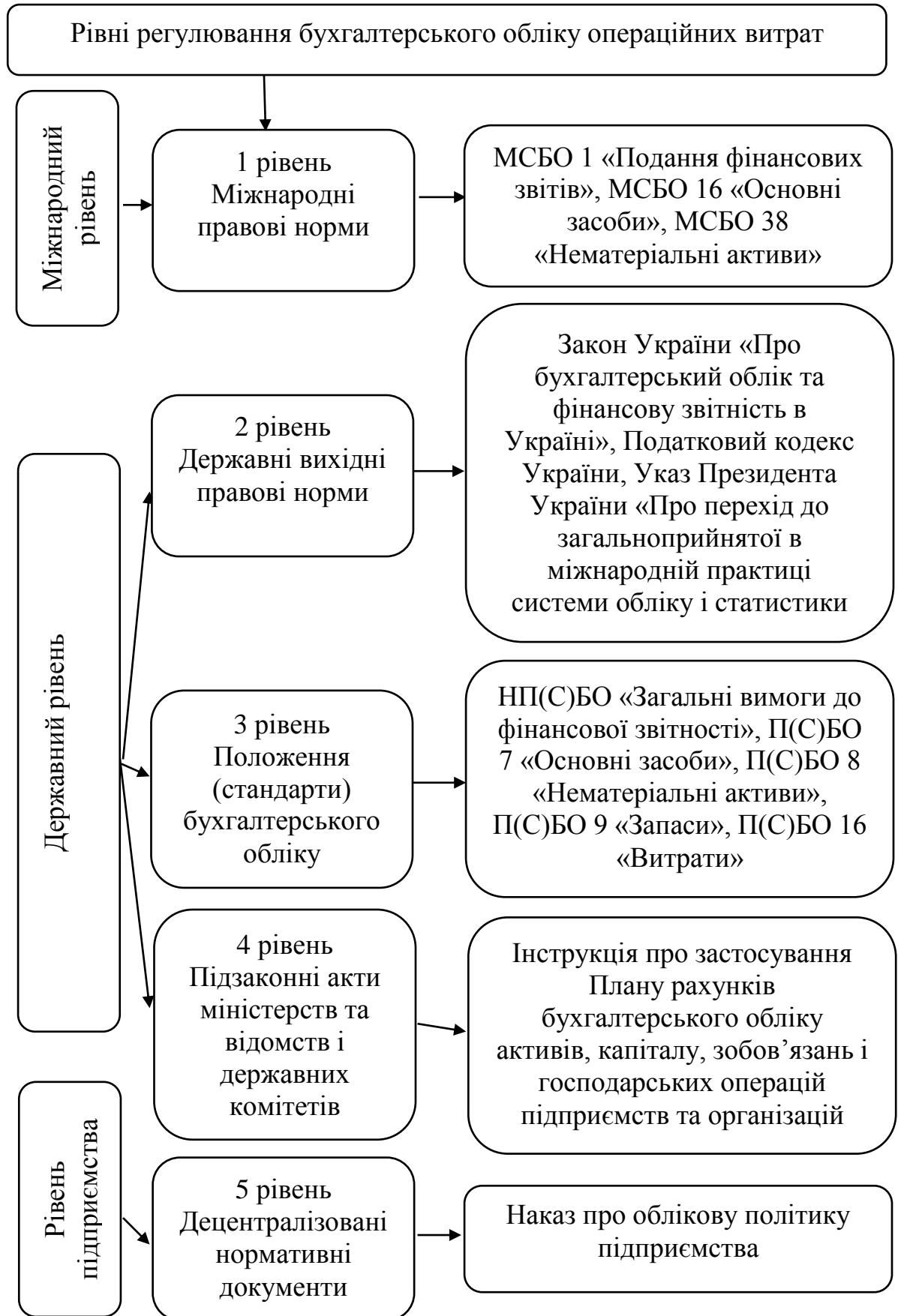


Рис. 1.5. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку операційних витрат

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства, а отже операційні витрати та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [74].

У бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам міжнародних стандартів фінансової звітності і застосовуваному у національних стандартах принципу відповідності витрат доходам. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [19, с. 227].

Норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» суворо регламентують умови визнання витрат підприємства.

Згідно з п. 5-8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витрати визнаються за наступних умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Приклад: списання матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати персоналу підприємства.

2. Визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів. Приклад: нарахування амортизації основних засобів, нарахування амортизації нематеріальних активів.

3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. Приклад: уцінка запасів, створення резерву сумнівних боргів.

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат.

5. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображені у витратах того звітного періоду, в якому їх було здійснено.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

- 1) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- 2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- 3) погашення одержаних позик;
- 4) інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у п.6 П(С)БО 16;
- 5) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу [74].

Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, що забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні [50, с. 77].

Еволюція витрат як категорії породжується: законодавчо-нормативними носіями (законами, положеннями, постановами, рекомендаціями тощо) у різному часовому просторі людства; науковими дослідженнями витрат як історичної категорії, як об'єкта обліку, аналізу, планування, управління чи іншого виду діяльності; їх розумінням на державному рівні та в міжнародному просторі тощо [68].

Облік та аналіз витрат підприємства засновується на нормативно-правовій базі, інструктивних документах та методичних рекомендаціях. Огляд нормативної бази та законодавчих документів наведено у таблиці 1.4.

Наразі в системі обліку здійснюється постійна орієнтація національних стандартів обліку на загальноприйняті міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Нормативні документи з питань обліку витрат підприємства

№	Документ	Короткий зміст	Використання в обліковому процесі
1	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України прийнятий ВР України від 16.07.1999 р. №996-XV (із змінами і доповненнями) [37]	Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку. Загальні вимоги до фінансової звітності	Регламентує організацію обліку витрат та відображення результатів обліку у фінансовій звітності
2	Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. №318 (із змінами і доповненнями) [74]	Засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності	Для організації обліку операцій, пов'язаних з витратами підприємства
3	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI (із змінами і доповненнями) [69]	Перелік платників податку. Ставка податку, правила ведення податкового обліку. Зарахування податку до бюджету. Відповідальність платників податку	Для перевірки правильності визначення витрат підприємства в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах
4	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 №73 (із змінами і доповненнями) [60]	Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів	Правильність визнання витрат, контроль порядку їх відображення у фінансовій звітності, а також для їх економічної характеристики
5	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затв. наказом Мінфіну №291 від 30.11.99 р. (із змінами і доповненнями) [39]	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств	Для організації бухгалтерського обліку

При визнанні та оцінці витрат в Україні користуються П(С)БО 16 «Витрати», проте в міжнародній практиці витратам не присвячено окремого стандарту. Певні основи даного поняття розкриваються у Концептуальній основі фінансової звітності, Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби» та ін. Основною проблемою при визнанні витрат та їх оцінці є розбіжності, що існують між П(С)БО 16 та міжнародними стандартами в частині відображення витрат. Порівнюючи оцінку та визнання витрат за МСБО та П(С)БО можна зробити висновок про те, що основними ознаками порівняння є: визначення терміну «витрати», класифікація та групування витрат, елементи витрат, визнання витрат та оцінка витрат.

Визначення витрат, наведене у П(С)БО 16 майже повністю відповідає поняттю витрат, наведеному у Концептуальній основі фінансової звітності. Класифікація та групування витрат найбільш детально розглянуті в П(С)БО 16 «Витрати», згідно якого витрати класифікуються залежно від виду діяльності, за економічними елементами і статтями витрат. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» рекомендує здійснювати класифікацію витрат за характером (зокрема, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність) [39]. Це відповідає класифікації витрат за економічними елементами та статтями калькуляції у вітчизняній практиці, що передбачено П(С)БО 16. Під час проведеного дослідження також було виявлено, що у визначенні постійних і змінних загальновиробничих витрат, формуванні їх баз розподілу в П(С)БО 16 «Витрати» та в МСБО 2 «Запаси» немає жодних відмінностей. Водночас різниця полягає в тому, що згідно з П(С)БО 16 загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції робіт, послуг, а відповідно до МСБО 2 – до оцінки запасів, а саме до витрат на їх переробку [24, с. 249].

При оцінці витрат слід врахувати, що в МСФЗ та П(С)БО відсутні спеціальні правила оцінки витрат, але така оцінка міститься в окремих стандартах з врахуванням особливостей оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом.

Порівнюючи оцінку та відображення в обліку витрат за П(С)БО та МСФЗ можна стверджувати, що відмінності є за наступними ознаками:

- регламентуючі стандарти – за цією ознакою необхідно враховувати загальні питання витрат, що розглянуті у МСБО 1 «Подання фінансової звітності», а також у стандартах, що регламентують облік окремих об'єктів;

- визначення термінів – в П(С)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік витрат, які не визнаються витратами та не відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), а в міжнародних стандартах такий перелік відсутній;

- класифікація та групування витрат – міжнародні стандарти передбачають розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та не пов'язані із звичайною діяльністю, а П(С)БО 16 класифікує витрати за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат;

- визнання витрат – за міжнародними стандартами витрати визнаються на основі зіставлення між сумами понесених витрат і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій; згідно П(С)БО 16 витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені [1, с. 30].

Без формування інформаційної бази забезпечити дієвий облік та прийняття ефективних управлінських рішень щодо витрат виробництва є неможливим. Для поліпшення нормативно-інформаційного регулювання обліку витрат виробництва на підприємстві необхідно: проводити періодичний перегляд всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і контролем витрат виробництва з метою виявлення дублювання й

неузгодження положень цих актів та нерегульованих ситуацій; організувати та вчасно оновлювати довідково-інформаційну базу з питань обліку, в тому числі щодо витрат виробництва.

Отже, правильний облік операційних витрат суб'єкта господарювання є запорукою його ефективної діяльності. Для покращення облікового процесу необхідно починати із вдосконалення нормативно-правової бази. При аналізі операційних витрат доцільно зосереджувати увагу на їх походженні та видах, формуванні аналітичної інформації щодо взаємозв'язку доходів і витрат. Їх правильне дослідження та вивчення забезпечує прибутковість діяльності підприємств.

Висновки до розділу 1

За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

Усвідомлення важливості витрат було притаманне ще первісному суспільству, про що свідчать історичні пам'ятки публічної звітності та обліку витрат; знання про витрати беруть свої витoki з теорії вартості; основи сучасного бачення витрат були закладені в ХІХ столітті; поштовхом до подальшого вивчення витрат були зростаючі потреби виробництва; витрати є об'єктом управління та показником результативності господарської діяльності підприємства.

Дослідження свідчить про відсутність однозначності та єдності в трактуванні таких економічних дефініцій, як витрати, затрати, видатки, що говорить про «витрати» як складну багаторівневу економічну категорію. Вивчення та аналіз літературних джерел дозволяє стверджувати, що кожен автор наголошує на певних нюансах терміна, залишаючи поза увагою інші. Намагання ввести у визначення всі аспекти, що супроводжують цю категорію, для практичних цілей управління витратами не потрібне.

Вважаємо, що для ефективного управління витратами важливіша їхня класифікація за різними ознаками, які й будуть визначати методичні підходи до регулювання того чи іншого виду витрат.

Таким чином, за результатами критичного аналізу методологічних аспектів обліку витрат виробництва згідно національних та міжнародних стандартів не виявлено суттєвих відмінностей у підходах до їх оцінки та обліку. Разом з тим, певні питання, що стосуються практичного застосування стандартів дещо відрізняються від прийнятих на міжнародному рівні, оскільки враховують вітчизняну специфіку.

Без формування інформаційної бази забезпечити дієвий облік та прийняття ефективних управлінських рішень щодо витрат виробництва є неможливим. Для поліпшення нормативно-інформаційного регулювання обліку витрат виробництва на підприємстві необхідно: проводити періодичний перегляд всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і контролем витрат виробництва з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій; організувати та вчасно оновлювати довідково-інформаційну базу з питань обліку, в тому числі щодо витрат виробництва.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ДОСЛІДЖУВАНОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організаційно-правова характеристика ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Основний напрямок діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» – виробництво широкого асортименту класичної молочної продукції (молоко, кефіри, сметана, йогурти, масло та кисломолочний сир) коротких термінів зберігання з максимальним збереженням природних цінних якостей молока.

Основні види діяльності із зазначенням найменування виду діяльності та коду за КВЕД є:

- 10.51 Перероблення молока, виробництво масла та сиру
- 43.33 Оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами
- 47.11 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами.

Організаційно-правова форма підприємства є акціонерне товариство, тобто приватна форма організації, статутний капітал якої розподілений на визначене число акцій, що засвідчують права та обов'язки учасників товариства (акціонерів). Приватне акціонерне товариство «Тернопільський молокозавод» знаходиться за адресою: Україна, 46010, м. Тернопіль, вул. Лозовецька, 28, Тел. (0352) 56-12-01, E-mail: ter_moloko@reyestr.com.ua.

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» свою історію розпочав у 1956 році. Початкова потужність заводу становила 25 тон переробки молока в зміну. Раніше в кожному обласному центрі були молокозаводи. В процесі реформування таких міських заводів лишилося лише шість, чотири з яких належать іноземним компаніям. Лише Івано-Франківський та Тернопільський

молокозаводи належать українським власникам. ПрАТ «Тернопільський молокозавод» один з небагатьох в Україні, якому вдалось не лише «вижити», а й перетворитися зі звичайного радянського заводу в лідера-виробника молочної продукції.

Підприємство доволі швидко розвивалося і вже у 1970-тих роках його потужності дозволяли переробляти до 300 тонн молока в день. Продукцію почали фасувати у скляну тару, а у продажу з'явилося топлене молоко, кефір, ряжанка, айран. В 1984 році в зв'язку з виробничою необхідністю було проведено реконструкцію заводу і введено в експлуатацію нові корпуси:

1. Головний виробничий корпус з адміністративним.
2. Котельня.
3. Складські приміщення.
4. Заправочний блокпункт.
5. Водяний резервуар.

1987 році пік виробництва молочної продукції – на підприємстві переробили понад 108 тонн молока та вершків. В 1988 році була проведена реконструкція сиркової дільниці і приміщенням безсалфеточного виробництва сирів, в 1994 році встановлено обладнання для виробництва сиру твердого обезжиреного для плавлених сирів.

У 1995 – 1999 роки через скрутне економічне становище завод почав занепадати, основні засоби морально та фізично застаріли, однак кваліфікований персонал та сировинні зони зберегти вдалось. В 1999-му переробка молока зменшилась у півтора рази, порівняно з 1956 роком, коли підприємство працювало на старих потужностях. У 2000 рік ВАТ «Тернопільський міськмолокозавод» реорганізовано у ЗАТ «Тернопільський молокозавод», який у 2011 році став ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Січень-жовтень 2002 року створено торгову марку «Молокія». Підприємство почало розробляти інноваційні напрями розвитку. Завод значно розширив асортимент продукції, відвоював свої ринки та налагодив власну систему доставки сировини та дистрибуції. Було випущено перше в Україні молоко з

йодованим білком та запроваджено новітню поглиблену очистку молока. В 2014 році вперше в Україні на потужностях молокозаводу запроваджено німецьку технологію «FRESH MILK TECHNOLOGY» (в перекладі «Свіже молоко»). Це інноваційна технологія очистки молока з подальшою низькотемпературною пастеризацією. Два роки тому ТМ «Молокія» розпочала виробництво білого йогурту. Він не містить цукру, фруктового наповнювача, рослинних жирів, консервантів та штучних ароматичних речовин. Згідно зі стандартами, в складі цього продукту повинно бути 9,5% сухого знежиреного молочного залишку. ТМ «Молокія» чи не єдина в Україні дотримується цього стандарту. У 2005 році на підприємстві розпочато масштабну реконструкцію, третій етап якої завершився у 2017 році. В результаті поетапної реконструкції виробничі потужності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» дозволяли переробляти близько 250 тонн молока в день.

Молоко, яке надходить на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» переробляється на такі основні види молокопродукції:

- виробництво масла;
- морозива;
- продукція з незбираного молока;
- нежирна продукція.

Асортиментний ряд становить близько 100 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 комплексом біфідобактерій);
- масло (вагове, фасоване у пергаментну упаковку та фольгу);
- казеїн технічний, сир кисломолочний для плавлення.

Цільномолочна продукція, в свою чергу, випускається під декількома торговими марками:

- класична цільномолочна група – основна торгова марка «Молокія»; торгові марки «Молочна классика» та «Казкова»;
- функціональна цільномолочна група – торгова марка – «Рум'янок».

Отримавши більше якісної сировини «Молокія» оновила асортимент продукції. Зокрема, почала випускати йогурти з горіхом та маком, з зеленим чаєм, з м'ятою та полуницею, а також айран – літній кисломолочний напій, популярний у тюркських народів.

Корпоративною угодою передбачено, що частиною прибутку від продажу даної продукції переробник ділитиметься із постачальниками молока. З молока гатунку «екстра», яке «Молокія» отримує від своїх партнерів з Черкащини, підприємство випускає весь йогурт та весь кефір. Коли молока не вистачає, кефір виготовляється з екстра молока інших виробників.

На товарах «Молокії» можна знайти всю інформацію, з молока яких господарств вони виготовлені, а також побачити, що цю продукцію рекомендує Асоціація виробників молока як найякісніший продукт, якому можна довіряти. Компанія пройшла сертифікацію ISO 22000:2005, ISO 9001:2009.

Високу якість продукції ТМ «Молокія» забезпечують насамперед завдяки високій якості сировини, яку отримують із фермерських господарств. Одне з таких ТОВ «Бучачагрохлібпром» у с. Соколів Бучацького району. Свіжовидоєне молоко безпосередньо від корови відразу потрапляє у спеціальну ємність, де охолоджується до температури не вище +4°C. Безконтактне доїння, німецьке обладнання та відповідні температурні умови забезпечують якість сировини якнайдовше. Щодня молоковози ПрАТ «Тернопільський молокозавод» доставляють охолоджене молоко на завод у цех по прийому сировини.

Звичайно корисним є те молоко, у якому максимально збережено усі цінні властивості, вітаміни, макро- та мікроелементи. Тому молоко ТМ

«Молокія» виключно пастеризоване. Для безпеки продукції усе обладнання є повністю автоматизованим. Контакт сировини з навколишнім середовищем мінімізується аж до процесу упакування та фасування. Тим не менше, усі працівники щоденно проходять обов'язковий санітарний огляд, перш ніж потрапити на виробництво. Очистка молока за допомогою бактофуги – це перша масштабна інновація, яку розпочато в 2012 році. В бактофузі молоко механічним способом очищується від 99% бактерій, що дозволяє застосувати подальшу лагідну, низькотемпературну пастеризацію, в результаті якої молоко за своїм складом є максимально наближеним до свіжовидоєного. Продукція проходить обов'язкову перевірку у лабораторії за фізико-хімічними показниками. На складі готової продукції підтримується температура близько +5°C. Виробничі потужності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є сертифікованими відповідно до вимог системи управління безпечністю міжнародною компанією BUREAU VERITAS.

Перший в Україні проект корпоративної співпраці з виготовлення молокопродукції на сировині екстра-класу започаткували ПрАТ «Тернопільський молокозавод» та виробники молока ТОВ «Дзендзелівське» та ТОВ «Кищенці». Виробники і переробники не є конкурентами, це самодостатні структури, які було б логічно ці ланки об'єднати. Таку концепцію використовують в Європі, Новій Зеландії і частково у США. Постачальники отримують гарантії, що в них викуповують вироблений обсяг молока. І ще – частину прибутку від проданої з даного молока продукції. Водночас на підприємстві розраховують, що місцеві виробники теж зацікавляться ідеєю корпоративної співпраці і зможуть систематично постачати обумовлені обсяги молока високої якості.

Технологія ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є типовою для молочних заводів. Головний виробничий корпус – двоповерхова споруда з напівпідвальним приміщенням та технічним поверхом.

В напівпідвальному приміщенні розташовано тарний цех з складом тари, побутові приміщення, приймальний цех з відділом мийки автоцистерн, повітряна компресорна, цех по виробництву казеїну.

Перший поверх – цільномолочний цех з розливу молока в скляну тару (0,2 л; 0,5 л; 1,0 л) та поліетиленову плівку, склади готової продукції (камерне дозрівання та зберігання), цех розливу молока і сметани у фляги ємністю 25 і 38 літрів з відділенням мийки фляг.

Другий поверх – апаратний цех, маслоцех, сировий цех з камерами зберігання готової продукції та центральна лабораторія. Технічний поверх обладнаний системою приточно-витяжної вентиляції та двома буферними баками для води по 30 м³ кожний. В дільницях розміщені автоматизовані пластинчасті пастеризаційноохолоджуючі установки типу ОПУ-15 і ОКЛ-25 потужністю 10 і 15 тис. літрів в годину. Там же розміщено 2 сепаратори ОСН-С для сепарування молока, потужністю 5 тис. літрів кожний. Всі установки працюють в автоматизованих режимах, сепаратори мають пристрій для мийки та очистки без зупинки барабанів.

Крім цього в розливочному цеху діють 2 лінії для розливу молока та молочних продуктів в скляну тару потужністю 2 тис. пляшок (1 лінія для розливу молока та кисломолочних продуктів в пляшки місткістю 0,5 л., а також 1 лінія для пляшок і банок місткістю 1 л. та 0,2 л).

Велику роль у ефективній діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» відіграє організаційна структура, яка являє собою сукупність всіх ланок та інших структурних елементів, які забезпечують діяльність товариства. Структура товариства по вертикалі складається з наступних елементів:

- Наглядова рада товариства,
- Правління товариства,
- Голова правління.

По горизонталі:

- ✓ перший заступник голови правління,

- ✓ головний бухгалтер,
- ✓ заступник голови правління з продажу продукції,
- ✓ заступник голови правління з загальних питань.

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за обсягами переробки сирого молока входить в число 10-15 лідерів із 200 українських молокопідприємств. На сьогодні підприємство переробляє 350 т молока в день. В Західній Україні більше за них переробляє лише Дубенський сирзавод.

Завод входить в 5-ку підприємств за обсягами виробництва питного фасованого молока. 150-180 тисяч кілограмів або 400 тисяч пакувань продукції завод щоденно доставляє в 14 областей України. Там створено власні філії ТМ «Молокія», де є спеціальне холодильне обладнання, склади, відповідний транспорт та персонал. Це дозволяє забезпечити процес збуту таким чином, щоб доставка продукції у кожен регіон здійснювалася щоденно. Тобто кожного дня споживачі можуть отримати свіжий продукт ТМ «Молокія». Якщо враховувати, що сім'я в середньому складається з трьох осіб, то можна вести мову, що щодня продукцію підприємства споживає 1 мільйон людей.

Діяльність підприємства регулюється Законом України «Про акціонерні товариства», статутом, а також іншими нормативними документами і законодавчими актами.

У компанії працює понад одна тисяча осіб. 600 – на самому заводі. Решта – в сфері логістики, доставки та продажу продукції. Завдяки самовідданій роботі колективу підприємство досягло нинішніх результатів: це бренд і візитівка Тернополя.

Завдяки збільшенню продукції європейського рівня підприємство планує вийти на закордонні ринки збуту та розширити зв'язки із зарубіжними партнерами, а саме польським підприємством Mlekovita, що дасть змогу за рахунок надходження валютних коштів ще більше покращити фінансовий стан підприємства.

2.2. Організація та методика формування облікової інформації про виробничі витрати на досліджуваному підприємстві

Витрати підприємства – це один з найважливіших об'єктів обліку. Від того, на скільки та своєчасно вони відображаються в бухгалтерському обліку, залежить точність і достовірність фінансового результату, який визначає підприємство. Формування витрат виробництва є основним і одночасно складним елементом організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємства [7, с. 36].

Керуючись вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року №996-XIV, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, інструкціями та іншими нормативними актами, які регулюють введення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності, виконуючи вимоги передбачені статутом, сформований наказ «Про облікову політику підприємства» згідно якого ведеться бухгалтерський облік витрат досліджуваного підприємства.

Основними елементами системи управління витратами є: планування, нормування, облік витрат на виробництво, контроль витрат та економічний аналіз. Облік витрат – це відображення операцій постачання, виробництва, групування, реалізації, що у сумі формують собівартість готової продукції.

Таке відображення витрат забезпечує отримання інформації необхідної для управління підприємством і оцінювання його діяльності шляхом визначення фінансових результатів. Важливе місце у цьому процесі має калькулювання собівартості продукції, яке на досліджуваному молокозаводі підприємстві здійснюється на підставі Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції у промисловості.

Завдяки чітко організованій організації обліку витрат вдасться на високому рівні забезпечити точність, достовірність калькуляції, а це сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством у цілому [16, с. 47-48].

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку витрат основної діяльності є: забезпечення достовірності визнання та оцінки витрат, формування показників бухгалтерської звітності, які сприяють проведенню економічного аналізу для визначення напрямів оптимізації витрат, нормування витрат за статтями калькуляції. Виконання цих завдань дозволяє визначити складові організації бухгалтерського обліку витрат основної діяльності на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Складові організації бухгалтерського обліку операційних витрат на ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Представлені елементи організації бухгалтерського обліку сприяють прийняттю управлінських рішень щодо поведінки витрат залежно від умов ринкової кон'юнктури, удосконалення калькулювання, аналізу витрат за кожним окремим видом продукції. Облік операційних витрат є зведеною ділянкою облікового процесу по відношенню до інших ділянок, так як він базується майже на всіх документах первинного і зведеного обліку діяльності підприємства, і документація по ньому повинна забезпечувати розподіл витрат за економічними елементами, місцями виникнення, статтями та об'єктами калькуляції. Вхідна інформація обліку операційних витрат на виробництво являє собою сформовану на машинних носіях інформацію, що є результатом вирішення задач з обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації. Розглянемо облік виробничих витрат досліджуваного підприємства.

Виробнича собівартість молочної продукції включає тільки витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, це:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати і постійні розподілені загальновиробничі витрати.

У бухгалтерському обліку на досліджуваному підприємстві витрати класифікуються залежно від характеру та виду діяльності. Діяльність підприємства пов'язана з виробництвом і реалізацією молочної продукції, тому всі його операційні витрати поділяються на витрати основної діяльності (в тому числі виробничі та невиробничі витрати) та інші витрати операційної діяльності.

Виробничі витрати, які пов'язані з придбанням необхідних для забезпечення випуску продукції ресурсів, що не належать підприємству, витрати на оплату праці, на відрахування, на соціальні заходи, амортизація та

інші витрати – це сукупність усіх спожитих ресурсів на виробництво продукції, які набувають форми собівартості продукції. Різниця між реалізаційною вартістю і собівартістю дорівнює розміру прибутку підприємства [38, с. 269].

Витрати які пов'язані з виробництвом молочної продукції поділяються на прямі і накладні.

Прямі витрати – це витрати які можуть бути віднесені безпосередньо до певного виду продукції, до яких входять: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці і інші.

Накладні витрати – це витрати які не можуть бути прямо віднесені до певного виду продукції і їх роз приділяють між окремими видами продукції пропорційно до обраної бази розподілу. До накладних належать витрати на обслуговування виробничого процесу і їх поділяють на виробничі та невиробничі накладні витрати.

Виробничі накладні витрати – це витрати виробничих підрозділів, які не мають безпосереднього зв'язку з виробничим процесом, а пов'язані лише з його обслуговуванням. До таких витрат відносяться загальновиробничі витрати (амортизаційні відрахування з вартості виробничих основних засобів, орендна плата, утримання апарату управління цехів).

Загальновиробничі витрати частково включаються до виробничих витрат та поділяються на постійні і змінні. До змінних належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (заробітної плати, тонно-кілометрів, кіловат годин та прямих витрат).

До постійних відносяться загальновиробничі витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності виробництва.

Отже, у ПрАТ «Тернопільський молокозавод» до складу витрат основної діяльності включаються виробничі витрати та невиробничі витрати.

Виробничі витрати – це витрати пов’язані з операційною діяльністю, які включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

До невиробничих витрат входять адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, про які ми опишемо у наступному питанні.

Для накопичення інформації про витрати, що входять до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) Планом рахунків передбачено застосування рахунків:

23 «Виробництво», який призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг);

91 «Загальновиробничі витрати», який призначений для узагальнення виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами основного та допоміжного виробництва, а також витрат на експлуатацію машин та устаткування.

Облік на рахунку 23 «Виробництво» ведеться за групами продукції, що виробляється. Кореспонденція рахунків обліку витрат виробництва ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за вересень місяць 2018 року відображена в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків обліку витрат виробництва
у вересні 2018 року

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
1	Матеріали використані для виробництва продукції	231	201	94361,68
2	Паливно-мастильні матеріали використані на виробництво продукції	231	203	94334,03
3	Запасні частини використані для ремонту виробничого обладнання	231	207	150104,24
4	Малоцінні і швидкозношувальні предмети	231	22	77,22
5	Службові відрядження	231	372	989,00
6	Нарахована амортизація основних засобів	231	131	4195,69
7	Виконані роботи	231	631	7588,31
8	Вартість спожитої електроенергії	231	377	31118,78

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
9	Нарахована заробітна плата працівникам виробництва	231	661	141495,19
10	Розрахунки за страхуванням	231	651	34832,50
11	Витрати механічного цеху	231	911	12993,72
12	Витрати автомашин з почасовою оплатою праці	231	912	28177,67
13	Витрати вантажних автомашин	231	913	594,32
14	Витрати електроцеху	231	914	26214,75
15	Охорона праці	231	916	1714,26
16	Цехові витрати, зарплата начальників цехів	231	915	17346,74
17	Напівфабрикати	231	251	190604,46
	Всього:			874504,56

За дебетом рахунка 23 «Виробництво» відображаються всі прямі витрати та розподілені загальновиробничі витрати, які складають 874504,56 грн і які розподілені у журнал-ордер №10 за групами продукції. Для закриття рахунку 23 «Виробництво» зроблено бухгалтерське проведення про вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції записом: дебет рахунка 26 «Готова продукція» і кредит рахунка 23 «Виробництво» в сумі 874504,56 грн. за фактичною виробничою собівартістю.

Достовірність отриманої зведеної інформації про виробничі витрати залежить від організованості документообороту таких витрат (рис. 2.2). Дотримання встановленого плану документообороту забезпечує своєчасність складання й опрацювання документів, повноту і правильність облікових записів і звітних показників. Порушення плану документообороту, затримка документів на будь-якому етапі їх проходження призводять до відставання реєстрації господарських операцій в обліку і послаблення контролю за їх виконанням.

Документальне підтвердження здійснення витрат залежить від виду витрат. Аналітичний облік готової продукції ведеться у Відомості №11 про рух готової продукції» за видами готової продукції.

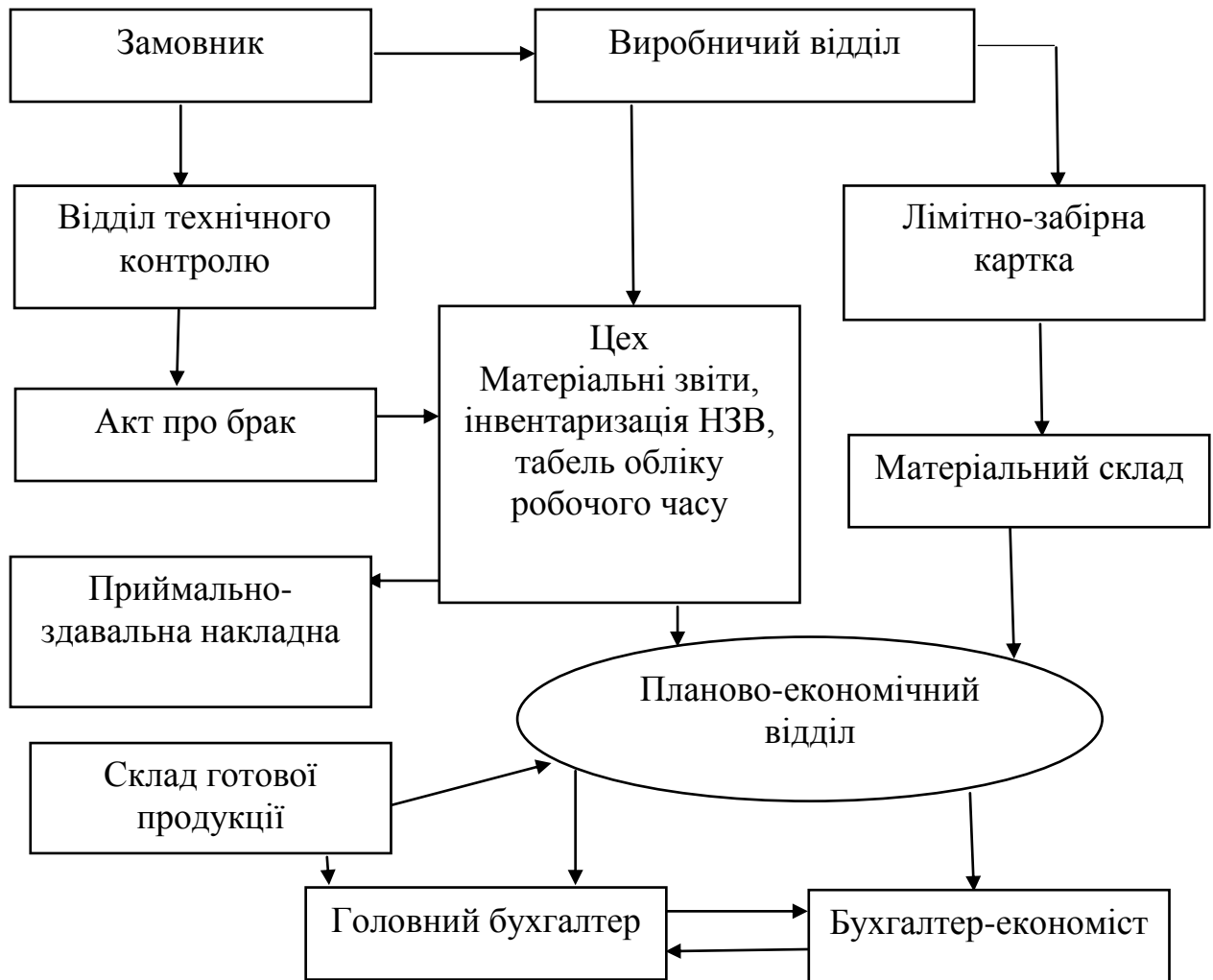


Рис. 2.2. Схема документообігу з обліку витрат основної діяльності на
ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Досліджуючи склад виробничих витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод» окремою складовою у структурі виробничих витрат, що потребує вивчення є група загальновиробничих витрат.

Для визначення вартості виробленої продукції, фінансового результату, правильної оцінки балансової вартості нереалізованих запасів готової продукції є потреба їх оцінки не лише за прямими виробничими витратами, але й за сукупними витратами на їх виробництво, для чого необхідно забезпечити розподіл в установленому порядку непрямих (накладних, загальновиробничих) витрат. Ці витрати розподіляються на різні центри витрат не прямо, а опосередковано – із застосуванням певних розрахунків.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. Як уже було зазначено, виробничу собівартість продукції лише змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати. Нерозподілені загальновиробничі витрати підлягають списанню на витрати звітного періоду, в якому вони виникли, і до складу виробничої собівартості не включаються. Одні і ті ж витрати в одних випадках можуть бути віднесені до змінних, а в інших – до постійних загальновиробничих витрат (щодо окремих витрат може мати місце також дилема стосовно їх віднесення до прямих чи загальновиробничих витрат або витрат періоду, наприклад адміністративних чи збутових) [49].

Відповідно до цього більшість витрат все ж таки є умовно постійними або умовно змінними. Тому п. 16 П(С)БО 16 «Витрати» надає право підприємству самостійно визначити, які витрати належать до змінних, а які – до постійних [74]. Характеристику змінних та постійних загальновиробничих витрат розглянемо детальніше в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Змінні та постійні загальновиробничі витрати [45, 26]

Критерії щодо визначення витрат	Види загальновиробничих витрат	
	Змінні загальновиробничі витрати	Постійні загальновиробничі витрати
1	2	3
Економічне розмежування (зміст)	Витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехами, дільницями), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності (наприклад, витрати на погодинну оплату праці наладчиків виробничого обладнання з нарахуваннями; витрати на електроенергію, що споживається виробничим обладнанням)	Витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності (наприклад, витрати на оплату праці начальників цехів, що виробляють кілька видів продукції, головного механіка, головного інженера з нарахуваннями)
Порядок розподілу	Розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду	Розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Критерії щодо визначення витрат	Види загальновиробничих витрат	
	Змінні загальновиробничі витрати	Постійні загальновиробничі витрати
1	2	3
		По суті, застосовується норма розподілу, але при цьому загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину
Нерозподілена частина	Не утворюється, оскільки змінні витрати повністю розподіляються на собівартість	Може виникати при обсязі виробництва продукції, що є нижчим від нормальної потужності. Включається не до виробничої собівартості, а до складу собівартості реалізованої продукції у періоді їх виникнення

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», до складу виробничої собівартості можуть бути віднесені не всі загальновиробничі витрати, а лише їх частина, залежно від співвідношення фактичного випуску продукції (виконання робіт, надання послуг) і нормальної виробничої потужності. Решта визнається витратами в періоді їх виникнення. Іншими словами, загальновиробничі витрати повинні щомісяця розподілятися між виробничою собівартістю продукції та собівартістю реалізації [98, с. 49].

Загальновиробничі витрати ПрАТ «Тернопільський молокозавод» складають близько 18 % собівартості продукції.

Перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат затверджений в додатку до наказу про облікову політику підприємства. До них відносяться:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів).

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення.

4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оренду

основних засобів загальновиробничого призначення.

5. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та і інше утримання виробничих приміщень.

6. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу).

7. Відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції).

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

Приклад кореспонденції рахунків з обліку загальновиробничих витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за жовтень 2018 року відображено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат

№п/п	Зміст кореспонденції	Дебет	Кредит	Сума
1	Матеріали використані в цехах	91	201	12056,44
2	Паливо мастильні матеріали використані автомашинами	91	203	9781,30
3	Автошини і акумулятори використані для а/м	91	207	63022,74
4	Малоцінні і швидкозношуючі предмети використані в цехах	91	22	1379,88
5	Заробітна плата нарахована робітникам	91	661	56832,41
6	Розрахунки за страхуванням	91	651	14362,84
7	Нарахована амортизація	91	131	6604,90
8	Послуги механічного цеху	91	911	27161,47
9	Витрачена електроенергія	91	377	2598,37
10	Службові відрядження	91	372	275,00
11	Цехові витрати заробітна плата зав. гаража	91	915	5997,82
12	Виконані роботи	91	631	11848,80
13	Послуги електроцеху	91	914	1828,80
	Всього:			213750,77

За дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» відображені визнані витрати ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за жовтень 2018 року в сумі 213750,77 гривні.

Отже, облік загально виробничих витрат включає також їх розподіл, за яким основна частина цих витрат (розподілені загально виробничі витрати) відноситься до собівартості конкретного виду продукції, а нерозподілені загально виробничі витрати збільшують собівартість реалізованої продукції того періоду, в якому такі витрати виникли.

Загально виробничі витрати належать до непрямих витрат, тобто до тих витрат, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом між окремими видами продукції. Особливістю визначення виробничої собівартості готової продукції, відповідно до норм П(С)БО 16, є застосування поняття «нормальна потужність».

Обсяг, що відповідає нормальній потужності, визначається підприємством самостійно. Саме виходячи з нормальної виробничої потужності і розподіляються постійні загально виробничі витрати.

З врахуванням вищевикладеного для визначення суми розподілених і нерозподілених постійних загально виробничих витрат підприємствам необхідно мати такі дані:

- базу для розподілу загально виробничих витрат;
- нормальну потужність;
- загальну планову величину загально виробничих витрат із розбивкою на змінні і постійні.

При виборі і використанні системи калькулювання собівартості найголовнішим є питання бази розподілу – фактора витрат, з огляду на який, на основі розрахунків, відбувається розподіл загально виробничих витрат.

Значна частина вітчизняних виробничих підприємств використовували і продовжують використовувати як базу розподілу суму витрат на оплату праці основного виробничого персоналу. Не є винятком і ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Розподіл загально виробничих витрат проводиться у наступній послідовності.

Перший етап – розподіл всіх загальновиробничих витрат на постійні і змінні.

Другий етап – вибір бази розподілу. Кожному підприємству слід обрати за базу розподілу такий показник, зміна якого найбільшою мірою впливає на зміну величини загальновиробничих витрат. Вибір невідповідного показника буде означати, що суми загальновиробничих витрат, які відносяться на окремі вироби, неточно відобразять фактично понесені витрати.

При виборі бази розподілу необхідно враховувати пропорційну або майже пропорційну залежність між зміною величини загальновиробничих витрат і зміною бази розподілу.

Слід відмітити, що і залежності від особливостей відповідних виробництв можуть застосовуватися, як правило, наступні бази розподілу загальновиробничих витрат:

- величина матеріальних витрат – якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною і кількістю матеріалів, з якими здійснюють певні технологічні операції;
- прямі витрати на оплату праці – якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані на підприємствах з однаковим рівнем механізації і автоматизації виробництва;
- людино-години – якщо немає значної різниці між величиною заробітної плати робітників;
- витрати з переробки (хімічна, нафтопереробна промисловість);
- кількість (маса) виготовленої продукції (металургія, виробництво будівельних матеріалів, гірничодобувна промисловість);
- машино-години роботи обладнання – якщо наявні значні капітальні вкладення і загальновиробничі витрати тісно пов'язані з використанням обладнання та техніки (наприклад, значна вартість електроенергії для обладнання або вартість обслуговування обладнання тощо).

Говорячи про вибір бази розподілу загальновиробничих витрат вважаємо, що необхідно враховувати наступні критерії, якими необхідно

керуватися при виборі бази розподілу витрат:

1. причинно-наслідкова залежність, тобто розподіл витрат залежно від їх рівня, що легко встановити, якщо є прямі виробничі витрати (прямі витрати сировини і матеріалів, прямі витрати на оплату праці тощо), при цьому визначення такої залежності дозволяє співвідносити об'єкт витрат з понесеними витратами;

2. відображенням обсягу діяльності (наприклад, у разі виконання в одному підрозділі кількох замовлень вимірником обсягу можуть бути трудовитрати на виготовлення кожного замовлення, час роботи обладнання);

3. здобутими вигодами, витрати розподіляються виходячи з отриманих при їх визнанні вигод (наприклад, витрати на утримання обладнання реально розподіляти за його вартістю)

4. рівністю, прикладом її вираження може бути однаковий обсяг витрачених матеріальних ресурсів, часу тощо.

Третій етап – визначення нормальної потужності підприємства та вираження її в одиницях виміру обраної бази. Щоб розрахувати нормальну потужність, необхідно розрахувати не тільки технічний потенціал обладнання, але й змінний режим роботи, тенденції попиту на продукцію тощо.

Четвертий етап – обчислення суми постійних і змінних загальновиробничих витрат за умови досягнення підприємством нормальної потужності.

П'ятий етап – розрахунок нормативу постійних і змінних витрат на одиницю бази розподілу. Розділивши відповідні суми витрат на раніше визначену нормальну потужність, отримують планові нормативи змінних і постійних накладних витрат у розрахунку на одиницю бази розподілу (на кожну відпрацьовану машино-годину, на кожну гривню основної заробітної плати виробничого персоналу, на одиницю випущеної продукції тощо) [82].

Розглянемо методику розподілу загальновиробничих витрат на умовному прикладі, що подано у табл. 2.4. За базу розподілу взято прямі витрати основних матеріалів на виробництво.

Таблиця 2.4

Розподіл загальновиробничих витрат

Розрахунок розподілу загально-виробничих витрат	При нормальній потужності	Коефіцієнт розподілу (на 1 т)	Фактичні дані	Розподіл витрат	
				Виробнича собівартість	Собівартість реалізованої продукції
База розподілу — обсяг продукції, т	2 000	—	1 890	—	—
Змінні витрати, грн	60 000	30 (60 000 / 2 000)	54 000	54 000	—
Постійні витрати, грн	40 000	20 (40 000 / 2 000)	39 000	37 800 (1 890 x 20)	1 200 (39 000 - 37 800)

Для обліку загальновиробничих витрат призначено збірно-розподільчий активний рахунок синтетичного обліку 91 «Загальновиробничі витрати». У разі якщо загальновиробничі витрати обліковуються в аспекті поділу виробництва на основне і допоміжне (обслуговуюче), то для обліку витрат обслуговуючих виробництв (які для обслуговуючих виробництв є прямими, а для підприємства загалом – загальновиробничими), можуть використовуватися відповідні субрахунки рахунка 23 «Виробництво». Цей спосіб є доцільним особливо у випадках, коли за специфікою виробничого процесу, в обслуговуючих виробництвах може залишатися незавершене виробництво: адже рахунок 91 слід щомісяця (щокварталу) необхідно закривати.

Сума загальновиробничих (накладних) витрат, визначена за допомогою обраної системи калькулювання, повинна бути розподілена (перенесена) на собівартість відповідних видів продукції. З цією метою складаються бухгалтерські записи за кредитом відповідних субрахунків обліку загальновиробничих витрат (рахунок 91) у кореспонденції з відповідними субрахунками обліку основного виробництва. При складанні бухгалтерських

записів має бути дотримана аналітика обліку витрат за економічними елементами. Для цього при організації обліку витрат доцільно використовувати 8-й і 9-й класи рахунків.

Як зазначалося вище, у випадках, коли підприємство здійснює виробництво продукції обсягом нижче від нормальної виробничої потужності, частина постійних загальновиробничих витрат може залишатися нерозподіленою. П(С)БО 16 передбачає включення нерозподіленої частини постійних загальновиробничих витрат до собівартості реалізованої продукції (субрахунок 901 «Собівартість реалізованої продукції»). Це пояснюється необхідністю правильної оцінки запасів нереалізованої готової продукції.

Таким чином, при розподілі постійних загальновиробничих витрат можуть виникати наступні ситуації, якщо фактичний обсяг виробництва:

- Менший за нормальну потужність, то до виробничої собівартості включається добуток нормативу постійних витрат на фактичний обсяг виробництва, тобто до собівартості включається лише частина постійних загальновиробничих витрат: Дт 23 «Виробництво» Кт 91 «Загальновиробничі витрати». Частина постійних загальновиробничих витрат, що залишилася, є нерозподіленою і включається до складу собівартості реалізованої продукції у період їх виникнення: Дт 90 «Собівартість реалізації» Кт 91 «Загальновиробничі витрати»;

- Дорівнює нормальній потужності, то вся сума постійних витрат включається до виробничої собівартості продукції: Дт 23 «Виробництво» Кт 91 «Загальновиробничі витрати»;

- Більше нормативної потужності, то нерозподілених витрат немає: Дт 23 «Виробництво» Кт 91 «Загальновиробничі витрати». При цьому слід пам'ятати, що відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Первинними документами при відображенні накопичення загальновиборничих витрат є накладна, рахунки, видаткові касові ордери, виписки банку, авансові звіти, розрахунки бухгалтерії. Розподіл загальновиборничих витрат на постійні розподілені і постійні нерозподілені на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» здійснюється у Відомості розподілу загальновиборничих витрат щомісячно.

Розглядаючи облік витрат і калькулювання як єдиний процес, зазначимо, що останній складається з двох взаємопов'язаних етапів:

- перший етап – облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;
- другий етап – калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції [104, с. 269].

Методи обліку витрат виробництва можна згрупувати за двома ознаками: за об'єктами обліку витрат (позамовний і попередільний методи) та за оперативністю обліку і контролю за витратами (метод обліку фактичних витрат і нормативний метод).

Крім того, існує метод обліку витрат, за яким можливо калькулювання неповної собівартості продукції («директ-кост»). На практиці ці методи можна застосовувати в різних комбінаціях. Наприклад, можна застосовувати позамовний метод і калькулювати неповну собівартість замовлень або попередільне калькулювання поєднувати з використанням норм витрат матеріальних ресурсів тощо. Основна відмінність між позамовним та попередільним методами полягає у виборі первинного об'єкта, за яким ведеться аналітичний облік витрат. До таких об'єктів можуть належати окремі деталі, вироби, групи виробів, переділи, процеси, замовлення [103].

Зведений синтетичний облік витрат і визначення собівартості виготовленої продукції на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» ведеться на активному калькуляційному рахунку 23 «Виробництво». За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі

витрати, а також виробничі накладні витрати, з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості завершені виробництвом продукції.

Схему синтетичного обліку витрат на виробництво наведено на рис. 2.3.

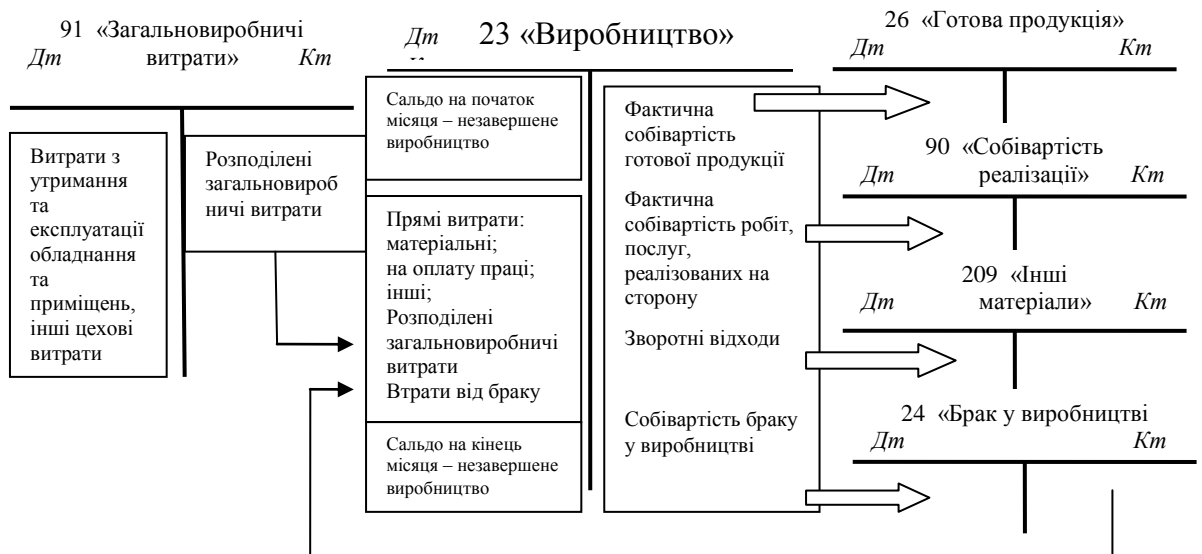


Рис. 2.3. Загальна схема обліку витрат на виробництво

Аналітичний облік виробництва на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» ведеться за видами виробництва: основного та допоміжного. Дебетове сальдо на рахунку 23 на кінець періоду показує суму незавершеного виробництва.

До даного рахунку ПрАТ «Тернопільський молокозавод» використовує субрахунки першого і другого порядку, які передбачені робочим планом рахунків підприємства. Готова продукція ПрАТ «Тернопільський молокозавод» відображається в бухгалтерському обліку за фактичною виробничою собівартістю. Обсяг незавершеного виробництва залежить від тривалості виробничого циклу. Визначення кількості залишків незавершеного виробництва на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» здійснюється інвентаризаційним методом – шляхом підрахунків, вимірювання, зважування. Якщо ж вимірювання недоступне, незавершене виробництво визначається за технологічними нормами. Незавершене виробництво для цілей бухгалтерського обліку відноситься до запасів, залишки оцінюються за первісною вартістю, а саме за нормативною

собівартістю, яка розраховується за методикою, яка встановлена обліковою політикою підприємства. Відповідно здійснюється розподіл витрат звітного періоду між випущеною продукцією, і незавершеним виробництвом.

2.3. Методика обліку невиробничих витрат та інших витрат операційної діяльності

Крім розглянутих вище витрат, які є складовими виробничої собівартості продукції, на підприємствах мають місце також витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, тобто адміністративні витрати, які обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати», а також витрати, пов'язані зі збутом продукції, які обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут» [8, с. 376].

Адміністративні витрати – це загальногосподарські витрати спрямовані на обслуговування та управління підприємством. До цих витрат належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, поштово-телеграфні і юридичні послуги, послуги банку, послуги сигналізації, канцелярські витрати, плата за надра, за воду, податок за землю, екологічний податок, утримання легкового транспорту та приміщення адміністративного будинку.

За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Ці витрати списуються на рахунок 79 «Фінансові результати» в тому звітному періоді, в якому вони були визнані, а визнаються вони тоді, коли були понесені. Це в свою чергу означає, що на кінець звітного періоду рахунок 92 «Адміністративні витрати» залишку не матиме [8, с. 380].

До адміністративних витрат належать:

1. Витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу;
2. Витрати на службові відрядження;
3. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення;
4. Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
5. Плата за розрахунково-касове обслуговування;
6. Витрати на зв'язок (поштові, телефонні, телекс, факс);
7. Охорона, юридичні, аудиторські послуги.

Кореспонденція рахунків адміністративних витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за жовтень місяць 2018 року відображена в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків адміністративних витрат.

№п/п	Зміст кореспонденції	Дебет	Кредит	Сума
1	Матеріали використані на витрати адмін. будинку	92	201	190,17
2	Пальне використане легковою машиною	92	203	2020,30
3	Канцелярські витрати, послуги сигналізації	92	631	3229,25
4	Заробітна плата адмін. персоналу	92	661	106135,06
5	Розрахунки за страхуванням	92	651	25188,82
6	Малоцінні та швидкозношуючі предмети використані в адмін. будинку	92	22	149,08
7	Службові відрядження	92	372	1480,00
8	Послуги банку	92	377	4223,61
9	Амортизація у легкової автомашини і адмін. будинку	92	131	1044,43
10	Плата за надра, воду, екологічний податок	92	641	111235,69
11	За договором на виготовлення плану території	92	661	32744,05
	Всього:			287640,46

За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображено всі витрати пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, які становлять за досліджуваній період 287640,46 грн. За кредитом відображено списання суми 287640,46 грн на рахунок 79 «Фінансові результати».

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» також відображають витрати на отримання різних дозволів на проведення робіт від санепідемстанції, органів пожежної безпеки, органів охорони праці. Ці дозволи мають разовий характер, свідчать про відповідність умов виробництва і праці встановленим нормам і не утримуються підприємством з метою використання в майбутньому для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей або надання в оренду іншим особам. Дані витрати на отримання вказаних дозволів не можна відносити до нематеріальних активів.

Відповідно до п.18 П(С)БО 16 «Витрати» до складу адміністративних витрат включаються також суми комісійної винагороди, що сплачується уповноваженому банку за здійснення операції з купівлі іноземної валюти [74].

Витрати на збут – це витрати, які пов'язані з реалізацією продукції (робіт, послуг) і не включаються до собівартості реалізованої продукції.

Витрати на збут є витратами звітного періоду і розподілу між реалізованою і нереалізованою частиною готової продукції не підлягають; вся сума витрат на збут із рахунку 93 «Витрати на збут» включається до фінансових результатів (рахунок 79 «Фінансові результати»). Деякі витрати на збут (у частині прямих витрат) можуть бути враховані у складі витрат на виробництво продукції (у складі виробничої собівартості) тільки якщо за технологічними умовами пакування готової продукції здійснюється разом з її виготовленням на одній із кінцевих виробничих операцій з відображенням таких витрат за дебетом рахунку 23 «Виробництво» у кореспонденції з рахунками обліку виробничих запасів, розрахунків.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції:

1. Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
2. Оплата праці та комісійні винагороди працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

3. Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
4. Витрати на передпродажну підготовку товарів;
5. Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
6. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції (оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
7. Витрати на транспортування і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні, та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки;
8. Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
9. Витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства.

Кореспонденція рахунків витрат на збут ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за жовтень місяць 2018 року відображена в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків витрат на збут

№п/п	Зміст кореспонденції	Дебет	Кредит	Сума
1	Паливно-мастильні матеріали використані на автотранспорт по доставці продукції замовникам	93	203	21957,99
2	Нарахована заробітна плата водіям	93	661	6880,09
3	Розрахунки за страхуванням	93	651	1756,69
4	Нарахована амортизація на автотранспорт, що доставляє готову продукцію	93	131	1374,12
5	Обслуговування вантажних машин	93	913	28963,06
6	Амортизація на спец. дозвіл на автотранспорт	93	133	153,58
	Всього:			61085,53

За дебетом рахунку 93 «Витрати на збут» групуються всі витрати пов'язані із реалізацією продукції. За досліджуваний період сума витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за жовтень місяць 2018 року склала 60935,53 гривні. Для закриття цього рахунку зроблено проведення кредит

рахунку 93 «Витрати на збут» і дебет рахунку 79 «Фінансовий Результат» в сумі 60935,53 гривні.

Облік інших витрат операційної діяльності ведеться на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Облік на цьому рахунку ведеться аналогічно до обліку адміністративних витрат і витрат на збут. Кореспонденція рахунків інших витрат операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за жовтень місяць 2018 року відображена в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Кореспонденція рахунків з обліку інших витрат операційної діяльності

№п/п	Зміст кореспонденції	Дебет	Кредит	Сума
1	Пільгові пенсії	94	311	1947,10
2	Списано нестачі запасів	94	201	2200,00
3	Спонсорська благодійна допомога	94	311	1000,00
4	Матеріальна допомога на оздоровлення	94	661	3723,00
5	Лікарняні за рахунок виробництва	94	663	661,66
6	Спонсорська благодійна допомога	94	361	295,00
	Всього:			9826,76

За дебетом цього рахунку відображається сума визнаних витрат, яка становить в досліджуваному періоді 9826,76 гривні, за кредитом ця сума віднесена на рахунок 791 «Фінансові результати». Аналітичний облік за статтями витрат відображений у журналі-ордері №10.

2.4. Організація обліку операційних витрат із використанням сучасних інформаційних систем

В умовах переходу до ринкових відносин, однією з найважливіших проблем в Україні стало вдосконалення системи бухгалтерського обліку, звітності, контролю та аудиту, основним напрямом якого стало застосування інформаційних систем та комп'ютерних технологій. Однією з головних перешкод на шляху ефективного застосування нагромадженого в країні наукового потенціалу став низький рівень інформації в Україні.

У зв'язку з цим виникло головне завдання – прискорити інформатизацію суспільства:

- комплексна автоматизація технологічних та виробничих процесів;
- інформатизація проектних і конструкторських робіт, а також технологічної підготовки виробництва;
- інформатизація і організаційно-економічного управління;
- інформатизація навчання та підготовки кадрів;
- інформатизація сфери послуг та побуту населення;
- створення нових інформаційних технологій.

Ринок комп'ютерних систем бухгалтерського обліку почав формуватися з кінця вісімдесятих років. В даний час існують різноманітні програмні засоби автоматизації бухгалтерського обліку: від засобів автоматизації бухгалтерського обліку до повнофункціональних комп'ютерних систем бухгалтерського обліку в складі «1С:Підприємство». Засоби обчислювальної техніки створювались та удосконалювались для полегшення праці людини. Кожне удосконалення спрямовувалось на підвищення рівня автоматизації виконання технічних операцій, створення нових засобів введення та отримання даних, розробки нових носіїв інформації, збільшення обсягу пам'яті та швидкості надання звітної інформації.

Для того щоб створити комп'ютерну систему бухгалтерського обліку на підприємстві потрібно вивчити особливості господарської діяльності підприємства, скласти і узгодити проект системи, здійснити впровадження і удосконалення систем.

На сучасному етапі «1С:Підприємство 8» є універсальною і потужною системою програм. Платформа «1С:Підприємство 8» призначена для автоматизації різних галузей економічної діяльності з конфігурацією працюють бухгалтери, менеджери, кадровики та інші користувачі. «1С:Бухгалтерія для України» призначена для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, включаючи підготовку до обов'язкової звітності. Бухгалтерський і податковий облік ведеться відповідно до діючого законодавства України [17].

Взаємозв'язок всіх об'єктів показаний на рис. 2.4.

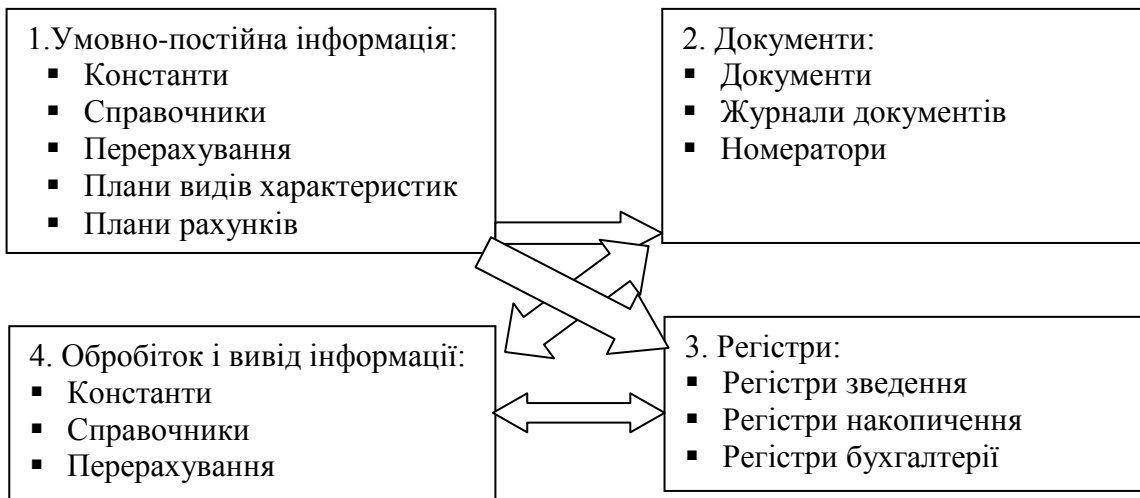


Рис. 2.4. Взаємозв'язок об'єктів конфігурації

«1С:Бухгалтерія 8 для України» забезпечує вирішення всіх завдань бухгалтерської служби підприємства починаючи від виписки первинних документів і закінчуючи бухгалтерською і податковою звітністю.

До складу «1С:Бухгалтерія для України» включений план рахунків бухгалтерського обліку, що відповідає Наказу Міністерства Фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку й Інструкції про

його використання» від 30.11.1999 р. №291. Склад рахунків, організація аналітичного, кількісного, валютного обліку на рахунках відповідають вимогам законодавства з ведення бухгалтерського обліку і звітності.

У програмі не останнє місце відведено і обліку витрат, який ведеться відповідно до ПСБО 16 «Витрати». У даній програмі реалізована можливість розподілу загальновиробничих витрат згідно показників нормальної потужності. При списанні непрямих витрат можна застосовувати різні методи розподілу по номенклатурних групах продукції, виконаних роботах і послугах, використовуючи наступні бази розподілу: обсяг випуску продукції; планова собівартість; оплата праці; матеріальні витрати; виручка та прямі витрати.

В «1С:Бухгалтерії 8 для України» автоматизовано розрахунок собівартості виконаних робіт та наданих послуг, собівартості продукції, що випускається основним і допоміжним виробництвом, облік переробки давальницької сировини. Протягом місяця облік випущеної продукції ведеться за плановою собівартістю, а в кінці місяця розраховується фактична собівартість випущеної продукції, виконаних робіт та наданих послуг автоматично. У програмі формуються і реєструються всі податкові накладні і додатки до них. У конфігурації реалізовані два методи розрахунку податкової бази (першої події) з ПДВ: оперативний розрахунок при проведенні документів і відкладене визначення податкових зобов'язань кредиту в кінці місяця.

«1С:Бухгалтерія 8 для України» надає користувачам набір стандартних звітів, які дозволяють аналізувати дані по залишках і оборотах розрахунків, по проводках в різних розрізах (оборотно-сальдова відомість, аналіз рахунку, аналіз субконто, обороти між субконто, зведені проводки, головна книга, діаграма). Оскільки кожне підприємство в процесі своєї діяльності стикається з певними витратами: матеріальними, грошовими, трудовими, інформаційними та іншими, то існує об'єктивна необхідність у їх ефективному управлінні. Управління витратами залежить від оперативності

обліку, контролю, дотримання стандартів якості продукції та її собівартості. Організація управління й обліку на підприємстві в даний час неможливі без застосування інформаційних технологій, адже в ринкових умовах господарювання ефективність управління підприємством визначається якістю інформаційної бази та ретельністю її аналітичної обробки.

Введення в практику автоматизованих інтегрованих систем обліку, і розподілених систем обробки даних дозволяє комплексно вирішувати завдання не тільки з обліку, але і контролю. За допомогою таких систем можна здійснювати оцінку фактичного стану підприємства, а також прогнозувати і моделювати управлінські рішення [106].

Основним завданням обліку автоматизації витрат на виробництві є: контроль за правильним використанням сировини, матеріалів, палива та енергії, фондів заробітної плати; за своєчасним і достовірним відображенням фактичних витрат на виробництво і реалізацію продукції; за дотримання установлених норм витрат на обслуговування виробництва, правильне складання калькуляцій та виявлення резервів скорочення витрат.

Умовою функціонування обліку в умовах автоматизованої системи обліку витрат є формування початкової необхідної інформації з обліку виробничих витрат, готової продукції і її реалізації (рис. 2.5).

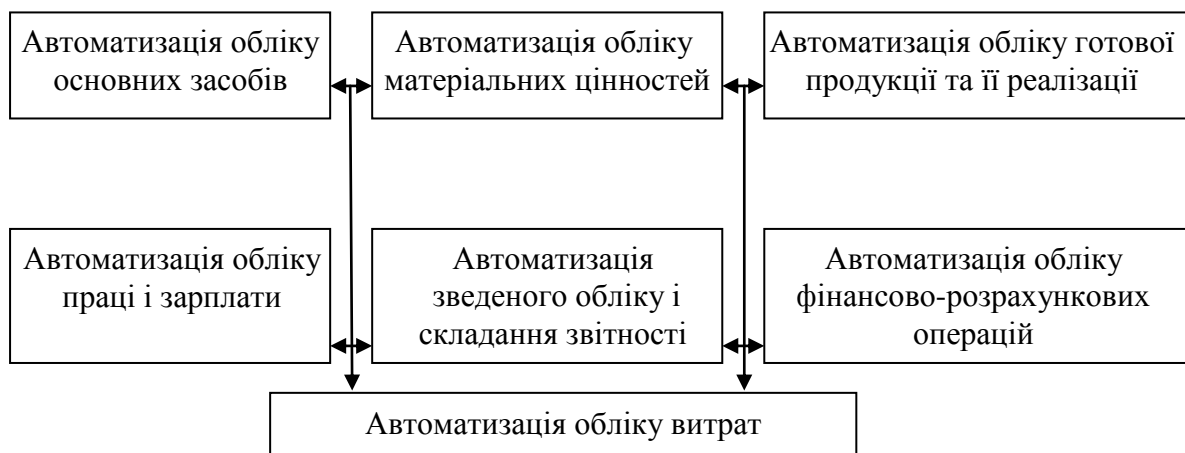


Рис. 2.5. Процес обліку витрат.

У процесі обліку витрат показані всі фактори виробництва які впливають на рівень собівартості – це матеріальні ресурси, що використовуються на технологічні цілі, які складають основу готової продукції, основні засоби, що застосовуються в виробництві, це трудові витрати, витрати пов'язані з обслуговуванням виробництва та управління виробництвом.

Важливим фактором пошуку резервів ефективного управління витратами є посилення контрольної функції обліку яка має вплив на ефективність виробництва, раціональність використання грошових, матеріальних і трудових ресурсів на якість виготовленої продукції та на визначення перспектив його розвитку в умовах комп'ютеризації.

Враховуючи ці фактори розвиток сучасних інформаційних систем дозволяє розробляти нові концепції проведення контролю витрат на виробництво готової продукції.

Найбільш популярним і позитивним продуктом, в якому автоматизовані контрольні процедури є «1С: Бухгалтерія 8» з відповідними додатковими програмами, які дозволяють формувати систему про відхилення фактичних витрат від нормативних. Цей програмний засіб є потужним інструментом для вирішення всіх завдань з автоматизації облікових процесів підприємств різних видів діяльності.

В «1С: Бухгалтерія 8 для України» відображені господарські операції зв'язані з виробничою діяльністю підприємства: поступлення виробничих запасів і послуг сторонніх організацій які відносяться на витрати підприємств; відображення послуг власних виробничих підрозділів; розрахунок фактичної собівартості продукції; оприбуткування готової продукції на склад; реалізація продукції власного виробництва.

Виробнича діяльність та витрати, що її супроводжують, в даній програмі відображається у наступному порядку:

- Протягом місяця витрати зв'язані з виробництвом відображаються на рахунках обліку витрат. Запаси які призначені для виробництва продукції

оприбутковуюються на склад. Поступлення товарів від постачальника в програмі відображається документом «Поступлення товарів і послуг» (меню «Покупка» - «Поступлення товарів і послуг») з видом операції «Покупка, комісія». В цей документ вводять дані із прихідної накладної, отриманої від постачальника. На закладці «Товари» вказують поступлення товару – елемент довідника «Номенклатура».

- Передача запасів у виробництво відображається документом «Вимога накладна» (меню «Виробництво» – «Вимога накладна»). В шапці документа вказують склад з якого списують запаси в виробництво. На закладці «Матеріали» перераховуються матеріали, їх кількість, сума і рахунок на якому вони обліковувалися. На закладці «Рахунки обліку витрат» вказується рахунок обліку витрат і об'єкти аналітичного обліку.

Переміщення запасів між різними складами оформляється документом «Переміщення товарів (меню «Склад» – «Переміщення товарів»). Склад з якого проводиться відвантаження товарів вказаний «Відправник», а склад на який поступає товар «Отримувач». В табличній частині документу заповнюється назва і кількість товару.

Документи конфігурації програми «1С: Бухгалтерія 8 для України», які використовуються в обліку витрат показані в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Документи програми «1С: Бухгалтерія 8» для обліку витрат

Документи конфігурації	Види витрат
«Калькуляція»	Прямі матеріальні витрати
«Нарахування заробітної плати»	Прямі витрати на оплату праці
«Нарахування зносу»	Амортизація основних засобів і нематеріальних активів
«Послуги сторонніх організацій»	Інші прямі витрати

Господарські операції, які пов'язані із списанням виробничих запасів на виробництво готової продукції і визначення її собівартості відображають в обліку за допомогою документа «Калькуляція», який зберігається в журналі

«Виробництво». Документ «Калькуляція» буває двох видів: Попередня і Остаточна.

Попередня «Калькуляція» створена для списання запасів на витрати (рахунок 23 «Виробництво») і записується у журнал «Виробництво». Якщо документ введений у режимі «Введення нового» то це «Попередня калькуляція», а якщо в режимі «На підставі» то це «Остаточна».

У кінці звітної періоду, коли всі витрати списані на підставі «Попередньої калькуляції» на рахунок 23 «Виробництво» виконують команду в головному меню «Створення остаточних калькуляцій» і відкориговують попередні внесення витрат реальними на кінець звітної періоду.

Всі нарахування заробітної плати в бухгалтерському і податковому обліку проводяться в формі документа «Нарахування зарплати» (меню «Зарплата» – «Нарахування зарплати»).

Нарахування зарплати виконується в такому порядку:

- Створюється новий документ «Нарахування зарплати» де вказуються необхідні реквізити (Дата документа), «Місяць нарахування», «Норма днів за місяць», «Норма годин за місяць» і «Організація». Інформацію про норми часу заповнюють із графіка роботи підприємства в виробничому календарі (Меню «Зарплата» – «Регламентований виробничий календар»).

- Документ можна заповнити автоматично за допомогою кнопки «Заповнити і розрахувати все», або можна заповнити поетапно. Спочатку заповнити список робітників за допомогою меню «Заповнити» («По всіх робітниках», «Списком робітників» і «Звільненими»). В «1С: Бухгалтерія 8 для України» при заповненні «По всіх робітниках» автоматично вноситься в таблицю «Робітники організації» всіх робітників які рахуються в підприємстві в даному місяці. Меню «Заповнити» командної панелі заповнює всю таблицю документа, а меню «Розрахувати» командної панелі розраховує необхідні суми. При необхідності можна зробити корегування розрахованих сум.

- Кожна сторінка «Нарахування» та «Утримання» складається з двох під сторінок – це «Розрахунок» (де проводиться нарахування заробітної плати і утримання внесків) та «Проводки» (де нараховані суми розподіляються по проводках в такому порядку як вони будуть відображені в бухгалтерському обліку). Проведення бухгалтерського обліку відображаються в журналі (меню «Операції» – «Журнал проводок (бухгалтерський облік)». Нарахована заробітна плата зберігається в справ очнику «Способи відображення зарплати в регламентованому обліку» (меню «Зарплата» – «Способи відображення зарплати в обліку»).

Для формування проводок в бухгалтерському обліку використовують рахунок Д-т і рахунок К-т при цьому значення субконто «Працівники» і «Підрозділи» можна не заповнювати, вони автоматично заповняться при формуванні проводок.

Всі загальновиробничі витрати відображаються на закладці «Рахунок 91». У залежності від специфіки виробничої діяльності підприємство вибирає базу розподілу, яка встановлюється в інформаційних реєстрах «Методи розподілення непрямих витрат організацій» (меню «Підприємство» – «Облікова політика» – «Методи розподілення непрямих витрат організацій»). Базою розподілу у ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є пряма заробітна плата працівників.

При встановленні способу розподілу в інформаційному реєстрі «Способи розподілу статей витрат організації» вказується дата, з якої починається спосіб розподілу. Постійні загальновиробничі витрати розподіляється в зв'язку з нормальною потужністю підрозділів. Для встановлення витрати постійною можна скористатися довідником «Статті витрат» (меню «Основна діяльність» – «Статті витрат»). В інформаційному реєстрі «Показники при нормальній потужності» для кожного підрозділу підприємства можна створити базу розподілу і суму постійних витрат. При розрахунку собівартості випущеної продукції, витрати які перевищують

нормальну потужність, як уже згадувалося вище, відносяться на собівартість реалізованої продукції (рахунок 901).

Загальнозаводські витрати включаються в склад витрат основного і допоміжного виробництва і розподіляються за номенклатурними групами, облік яких ведеться на рахунку 231 «Основне виробництво» і рахунок 232 «Допоміжне виробництво».

Суму витрат кожного розподілу включаються в собівартість виготовленої продукції, якщо випуск складається з одної номенклатурної позиції. Якщо випуск складається із декількох номенклатурних позицій, то сума витрат розподіляється на собівартість випуску пропорційно до планових цін.

Для реєстрації готової продукції виробничими підрозділами використовують документ «Звіт виробництва за зміну»:

- Відкривається журнал документів «Звіт виробництва за зміну» (меню «Виробництво» – «Звіт виробництва за зміну» натискаємо кнопку «Добавити» і складаємо новий документ командної панелі журналу.

- Вказуємо дату, назву підприємства, склад – одержувач готової продукції, підрозділ і номенклатурну групу.

- В таблицю «Продукція» вносимо перелік готових виробів виготовлених за зміну, вказуючи для кожної номенклатурної позиції кількість і планову ціну.

- Записуємо документ без проведення, натискаємо на кнопку «Записати».

- Після підтвердження поступлення готової продукції на склад, проводимо документ натиснувши на кнопку «ОК».

Усе сказане дозволяє зробити висновок про актуальність підвищення рівня автоматизації щодо аналізу витрат на базі використання сучасних технічних засобів збору, передачі, накопичення, обробки і використання інформації на всіх стадіях життєвого циклу продукції (послуг).

Ефективність комп'ютеризації аналізу витрат основної діяльності знаходить своє вираження в цілому ряді досягнень (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Ефективність комп'ютеризації для аналізу операційних витрат

Якість системи управління підприємством у цілому покращується за рахунок видачі інформації про витрати і результати від основної діяльності в інші функціональні сфери і підсистеми (аналіз, планування, контроль). Реалізується цей зворотний зв'язок в оперативному режимі, що дозволяє оцінити ефективність дії системи (підсистеми, завдання) і не допустити перевитрати засобів за допомогою регулюючих або організаційних рішень. Це дає можливість оцінювати ефективність суміжних сфер управління не за їх власною оцінкою, а за об'єктивними техніко-економічними показниками – витратами і результатами. На досліджуваному підприємстві ПрАТ «Тернопільський молокозавод» ведуть автоматичний облік усіх господарських операцій: реалізації готової продукції, касових і банківських

операцій, розрахунків з покупцями та замовниками, розрахунки з оплати праці, розрахунки за страхування, розрахунки за податками й платежами тощо. Усі ці операції ведуть у програмі 1С: Бухгалтерія версії 8.2.

Висновки до розділу 2

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є потужним підприємством у м. Тернопіль. Дане підприємство за обсягами переробки сирого молока входить в десятку лідерів із 200 українських молокопідприємств. На сьогодні підприємство переробляє 350 т молока в день. В Західній Україні більше за них переробляє лише Дубенський сирзавод. Також завод входить в 5-ку підприємств за обсягами виробництва питного фасованого молока. 150-180 тисяч кілограмів або 400 тисяч пакувань продукції завод щоденно доставляє в 14 областей України. Там створено власні філії ТМ «Молокія», де є спеціальне холодильне обладнання, склади, відповідний транспорт та персонал. Це дозволяє забезпечити процес збуту таким чином, щоб доставка продукції у кожен регіон здійснювалася щоденно. Тобто кожного дня споживачі можуть отримати свіжий продукт ТМ «Молокія».

Достовірність отриманої зведеної інформації про операційні витрати залежить від організованості документообороту таких витрат. Дотримання встановленого плану документообороту забезпечує своєчасність складання й опрацювання документів, повноту і правильність облікових записів і звітних показників. Порушення плану документообороту, затримка документів на будь-якому етапі їх проходження призводять до відставання реєстрації господарських операцій в обліку і послаблення контролю за їх виконанням. На ПрАТ «Тернопільський молокозавод» існує розроблений графік документообороту, якого чітко дотримуються усі працівники, відповідальні за формування відповідних документів та їх зберігання.

Аналітичний облік виробництва на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» ведеться за видами виробництва: основного та допоміжного. Дебетове сальдо на рахунку 23 на кінець періоду показує суму незавершеного виробництва. До даного рахунку ПрАТ «Тернопільський молокозавод» використовує субрахунки першого і другого порядку, які передбачені робочим планом рахунків підприємства. Готова продукція ПрАТ «Тернопільський молокозавод» відображається в бухгалтерському обліку за фактичною виробничою собівартістю. Обсяг незавершеного виробництва залежить від тривалості виробничого циклу. Визначення кількості залишків незавершеного виробництва на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» здійснюється інвентаризаційним методом – шляхом підрахунків, вимірювання, зважування. Якщо ж вимірювання недоступне, незавершене виробництво визначається за технологічними нормами. Незавершене виробництво для цілей бухгалтерського обліку відноситься до запасів, залишки оцінюються за первісною вартістю, а саме за нормативною собівартістю, яка розраховується за методикою, яка встановлена обліковою політикою підприємства. Відповідно здійснюється розподіл витрат звітного періоду між випущеною продукцією, і незавершеним виробництвом.

Облік витрат 9 класу на досліджуваному підприємстві ведеться згідно норм чинного законодавства. Обліковуючи загальновиробничі витрати проводять їх розподіл, за яким основна частина цих витрат (розподілені загальновиробничі витрати) відноситься до собівартості конкретного виду продукції, а нерозподілені загальновиробничі витрати збільшують собівартість реалізованої продукції того періоду, в якому такі витрати виникли. Значна частина вітчизняних виробничих підприємств використовували і продовжують використовувати як базу розподілу суму витрат на оплату праці основного виробничого персоналу. Не є винятком і ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Якість системи управління підприємством у цілому покращується за рахунок видачі інформації про витрати і результати від основної діяльності в

інші функціональні сфери і підсистеми (аналіз, планування, контроль). Реалізується цей зворотний зв'язок в оперативному режимі, що дозволяє оцінити ефективність дії системи (підсистеми, завдання) і не допустити перевитрати засобів за допомогою регулюючих або організаційних рішень. Це дає можливість оцінювати ефективність суміжних сфер управління не за їх власною оцінкою, а за об'єктивними техніко-економічними показниками – витратами і результатами. На досліджуваному підприємстві ПрАТ «Тернопільський молокозавод» ведуть автоматичний облік усіх господарських операцій: формування собівартості готової продукції та її реалізації, касових і банківських операцій, розрахунків з покупцями та замовниками, розрахунки за виплатами працівникам, розрахунки за страхування, розрахунки за податками й платежами тощо. Усі ці операції ведуть у програмі 1С: Бухгалтерія версії 8.2.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Передумови та завдання аналізу операційних витрат підприємства

Аналіз витрат – це потужний важіль керівників та управлінців у боротьбі за місце на ринку. Для ефективного аналізу важливим аспектом є його організація на підприємстві. Аналіз операційних витрат проводять для того, щоб визначити економію, або навпаки перевитрати певної статті, визначити ефективність діяльності підприємства. Мета аналізу таких витрат підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації [28].

Основні завдання аналізу операційних витрат основної діяльності наведені на наступному рис. 3.1.

Для виконання завдань економічного аналізу витрат періоду підприємства необхідно забезпечити виконавців джерелами інформації.

Джерелами інформації для аналізу витрат періоду слугують:

1. Первинні документи, які засвідчують здійснення таких витрат:
 - відомість нарахування заробітної плати;
 - звіти про відрядження (авансові звіти);
 - довідка-розрахунок про нарахування амортизації необоротних активів загальнопромислового призначення та інші документи;
 - дані оперативного обліку (первинні документи, реєстри відпуску матеріалів на виробництво, таблиці, відомості нарахування заробітної плати).
2. Інформація, що відображається на рахунках бухгалтерського обліку 8 класу «Витрати за елементами» і 9 класу «Витрати діяльності».

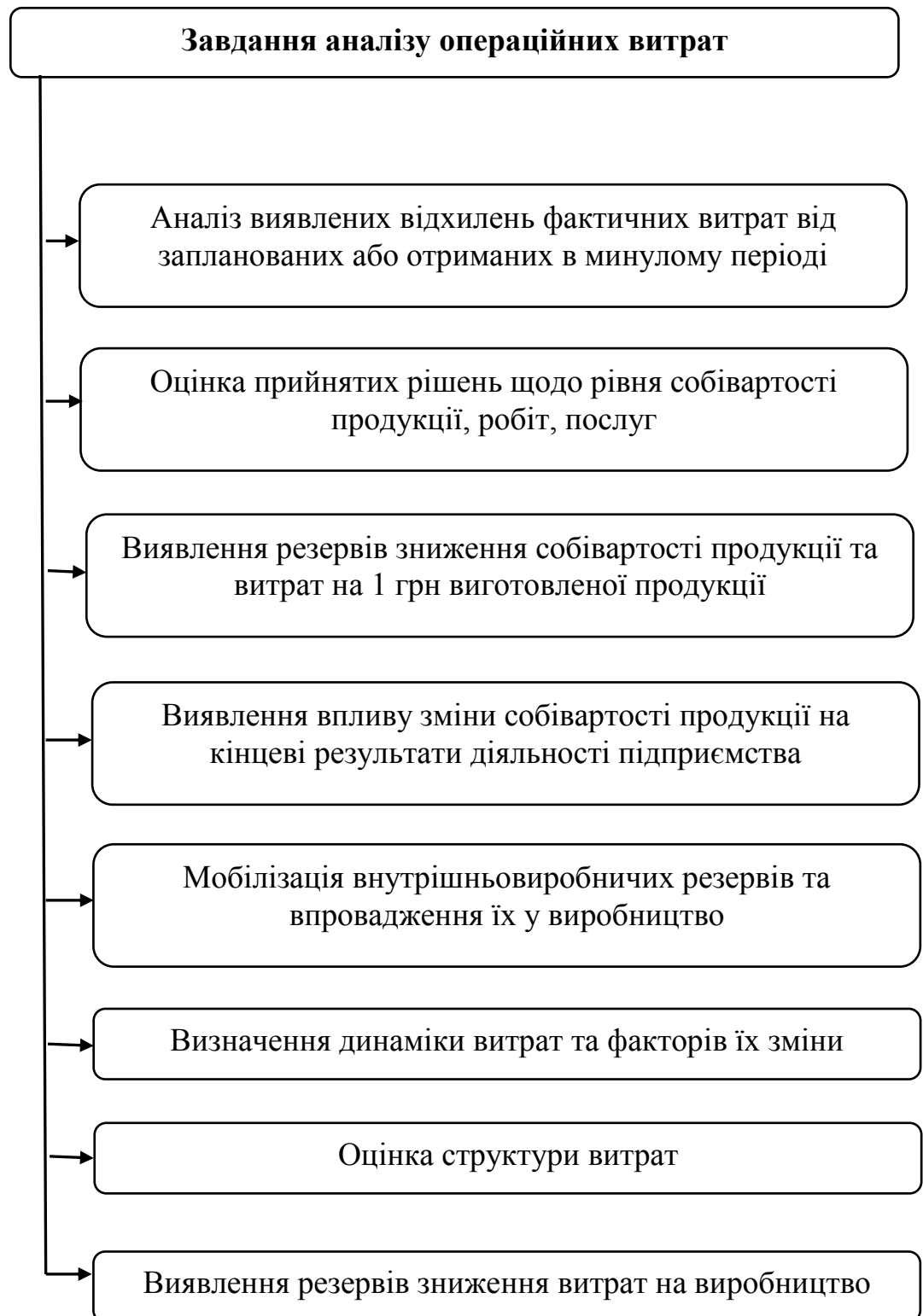


Рис. 3.1. Завдання аналізу операційних витрат підприємства

3. Регістри аналітичного і синтетичного обліку: журнали 5, 5А і відомість 5.1.

4. Фінансова звітність:

- ф. №2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід»).

5. Статистична звітність:

- ф. №1-підприємство «Звіт про основні показники діяльності підприємства».

6. Планові дані – кошторис (бюджет) операційних витрат, калькуляції собівартості продукції, аналітичні розрахунки, норми й нормативи споживання ресурсів.

7. Матеріали обстежень, перевірок, спостережень, конструкторська і технологічна документація.

Головними витратами операційної діяльності є витрати пов'язані з виробництвом продукції, адже собівартість продукції є важливим показником, до характеризує ефективність діяльності підприємства. Також від собівартості залежить розмір прибутку, рівень рентабельності. Отже, в подальшому ми детально розглянемо аналіз собівартості продукції, а також аналіз адміністративних витрат і витрат на збут.

Етапи аналізу витрат операційних витрат діяльності:

етап 1. порівнюється структура витрат звітного періоду з показниками минулого (базисного) періоду або з плановими;

етап 2. порівнюється рівень витрат (інтенсивність споживання ресурсів) звітного періоду з показниками минулого (базисного) періоду або з плановими;

етап 3. з метою виявлення кількісної міри впливу факторів на відхилення операційних витрат провадиться факторний аналіз шляхом порівняння фактичних витрат із плановими (або витратами минулого періоду) [44, с. 62].

Завдання аналізу собівартості полягає в тому, щоб визначити, як

виконано план за собівартістю, з'ясувати, які чинники призвели до відхилень, що утворилися, від плану, встановити, наскільки і за рахунок чого можна забезпечити подальше зменшення собівартості продукції підприємства.

У процесі аналізу собівартості вивчають її рівень і структуру, відповідність фактичних витрат на виробництво і реалізацію продукції плановим даним, дотримання чинних на підприємстві нормативів витрат матеріальних, трудових і грошових ресурсів.

Аналіз собівартості продукції проводиться за трьома основними напрямками:

1. аналіз собівартості товарної продукції;
2. аналіз витрат на гривню товарної продукції;
3. аналіз собівартості найважливіших видів виробів (рис. 3.2).



Рис 3.2. Схема напрямів аналізу собівартості продукції

Аналіз собівартості товарної продукції починають із загальної оцінки виконання плану собівартості, визначають відхилення звітних показників від і планових, їх динаміку, виявляють фактори, що вплинули на це відхилення, роблять відповідні висновки [75].

Одним з найважливіших способів аналізу собівартості є аналіз собівартості товарної продукції за статтями калькуляції. Цей аналіз має на меті з'ясування того, як виконувався на підприємстві план за окремими статтями витрат. Він дає можливість встановити, за якими статтями виявлена економія порівняно з планом, а за якими допущена перевитрата. Такий аналіз дає змогу визначити напрям, за яким має розвиватися подальше дослідження резервів зниження собівартості на підприємстві.

Аналіз собівартості продукції є важливим інструментом управління витратами. Зниження виробничої собівартості продукції сприяє збільшенню прибутку, а також в свою чергу підвищенню ефективності виробництва. Це досягається шляхом економії затрат праці, матеріалів, сировини, енергетичних ресурсів, кращого використання обладнання і потужності, зростання обсягу виробництва, скорочення різних витрат, ліквідації непродуктивних витрат.

Аналіз собівартості фактично випущеної продукції за калькуляційними статтями проводять, порівнюючи фактичні витрати з минулорічними та плановими. При цьому визначають абсолютне та відносне відхилення щодо кожної калькуляційної статті і дають їм оцінку [95, с. 473].

Шляхом віднесення знайдених відхилень до повної собівартості товарної продукції за планом встановлюється вплив змін за кожною зі статей на кінцевий результат виконання плану.

Одночасно з аналізом витрат на виробництво продукції за статтями витрат необхідно проаналізувати і структуру собівартості продукції. Під структурою собівартості продукції розуміється частка статей витрат у загальній величині витрат на випуск продукції. Аналіз структури собівартості продукції характеризує рівень окремих статей витрат і їх вплив на

собівартість виробів. На основі даних звітності визначається частка відповідних витрат у собівартості товарної продукції у звітному році та їх відхилення від показників попереднього року.

Порівняння часток відповідних витрат протягом кількох звітних періодів і дає змогу виявити зміну рівня витрат, зумовлених ступенем спеціалізації, планування, упровадження нової техніки тощо.

Після загального аналізу собівартості товарної продукції проводиться аналіз або всієї статті, або статті, що має найбільшу частку, і статті, за якою допущена перевитрата [66, с. 207].

У структурі витрат на виробництво молочної продукції велику частку мають матеріальні витрати та витрати на оплату праці.

Значну частку в матеріальних витратах має, як правило, витрати сировини і матеріалів на виробництво продукції, яка відображається як окрема самостійна стаття собівартості. Крім того, до складу матеріальних витрат враховуються купівельні вироби, напівфабрикати, паливо та енергія [57, с. 91].

Аналіз витрат на матеріали, покупні вироби і напівфабрикати, паливо, електроенергію починається із загальної оцінки їх величини у собівартості всієї товарної продукції за прямими статтями калькуляції. Для цього на основі плану підприємства, форми 2-річної та періодичної звітності й облікової інформації та даних про виконання плану за обсягом продукції проводять розрахунок і аналіз витрат.

Матеріальні витрати за всіма одноелементними статтями в собівартості продукції оцінюють, зіставляючи фактичні витрати з плановими. На відхилення фактичних витрат від планових впливають такі фактори:

- 1) зміна обсягу випуску товарної продукції;
- 2) зміна структури асортименту випущеної продукції;
- 3) зміна рівня матеріальних витрат у собівартості одиниці продукції.

Наступним кроком аналізу є вивчення факторів, під впливом яких фактичний рівень матеріальних витрат у собівартості всієї товарної продукції

та її одиниці відхиляється від планового.

Рівень матеріальних витрат у собівартості всієї товарної продукції та її одиниці складається під впливом двох груп факторів:

1. норм витрат сировини, матеріалів, повторно використовуваних відходів, покупних виробів і напівфабрикатів, палива та енергії;
2. цін на спожиті матеріальні цінності і тарифів на електроенергію.

Для визначення впливу факторів норм і цін на відхилення фактичних матеріальних витрат від планових на основі облікової інформації про калькуляцію одиниці продукції кожного виду складається порівняльний розрахунок [96].

Важливою умовою раціонального використання сировини, матеріалів, палива й енергії, а отже, систематичного зниження собівартості продукції є техніко-економічне нормування їх витрат.

Під техніко-економічною нормою витрат розуміють максимально допустимі витрати відповідних матеріальних ресурсів на виробництво одиниці конкретного виду продукції за даного рівня техніки і технології виробництва.

Техніко-економічна норма витрат ресурсів складається, як правило, із трьох частин:

1. корисного вмісту речовини в готовій продукції;
2. відходів, що одержані у процесі виробництва;
3. витрат, пов'язаних зі збереженням і транспортуванням цінностей.

На промислових підприємствах одночасно діють дві норми:

1. планова норма на рік чи квартал, тобто укрупнене планове завдання на даний період;
2. чинна (на даний момент) норма, встановлена для конкретної деталі або виробу, за якою відбувається відпуск матеріальних цінностей у виробництво [96].

Порівняння (на певну дату) чинних норм витрат матеріальних ресурсів із плановими дає змогу визначити напруженість планового завдання,

можливість його зміни та виконання.

У процесі аналізу якості чинних норм витрат ресурсів вивчається не тільки їхня динаміка, а й напруженість.

Для виявлення резервів зниження собівартості продукції за рахунок матеріалів необхідно систематично аналізувати склад та кількість відходів. Повторно використовувані відходи за ціною можливого використання відраховуються із загальної суми витрат сировини та матеріалів. Це створює помилкове уявлення, що зростання кількості повторно використовуваних відходів веде до зниження собівартості одиниці товарної продукції. Насправді, відходи – це неминучі непродуктивні втрати частини вихідної сировини та матеріалів у процесі виробництва продукції. Розмір відходів визначається рівнем техніки, технології, асортиментом продукції та характером використаної сировини і матеріалів. Повторно використовувані відходи оцінюються за зниженими цінами та використовуються як сировина для повторного перероблення або для виробництва продукції широкого вжитку. Аналізуючи такі відходи, визначають їх динаміку, обчислюють втрати сировини та матеріалів і виявляють резерви можливого зниження собівартості продукції за рахунок зменшення відходів [66].

На ПрАТ «Тернопільський молокозавод» не можливо провести аналіз відходів, оскільки їх величина є мінімальною, завдяки автоматизації технологічного процесу, і тому вони повторно не використовуються.

Другу групу факторів, які впливають на загальну суму витрат на і виробництво продукції, становлять витрати на придбання сировини, матеріалів, палива. У собівартість заготовлених підприємством матеріальних цінностей входять:

1. преїскурантна ціна, залізничний, автомобільний, авіаційний тарифи;
2. витрати за доставку на склад підприємства, навантаження, розвантаженням складування матеріальних цінностей та інші транспортно-заготівельні витрати, які оплачує господарство.

Методика аналізу факторів цін визначається заведеним на підприємстві

порядком оцінки в обліку сировини, матеріалів, палива. На промислових підприємствах матеріальні цінності можуть обліковуватися за оптовими, плановими або фактичними цінами. За оцінювання матеріалів в оптових цінах плануються та враховуються транспортно-заготівельні витрати, які включаються у собівартість продукції пропорційно оптовій вартості витрачених матеріальних цінностей. Якщо ж матеріали оцінюються за плановими цінами, то попередньо складається номенклатура-цінник та окремо підраховуються відхилення від планових цін, які відносять на собівартість продукції аналогічно транспортно-заготівельним витратам [45, с. 92].

Ціна (собівартість придбання) матеріальних ресурсів складається із преїскурантної (договірної) оптової ціни, тарифів на перевезення вантажів і заготівельно-складських витрат. Оптові ціни і тарифи є зовнішнім фактором і часто не залежать від підприємства. Безпосередньо від роботи підприємства залежать транспортно-заготівельні витрати, на які за умов комп'ютеризації складають кошторис і ведуть їх окремий облік за видами, групами, балансовими рахунками матеріальних ресурсів.

Виконання кошторису аналізують, порівнюючи фактичні транспортно-заготівельні витрати з плановими за змінними статтями витрат, і визначають абсолютну та відносну економію чи перевитрату.

Причини економії чи перевитрат виявляють на підставі первинних документів, якими оформляються транспортно-заготівельні витрати, або на підставі зведень про відхилення, складених за первинними документами.

Аналіз використання коштів на оплату праці проводиться способом порівняння фактично нарахованої заробітної плати наростаючим підсумком з початку року (за місяць, квартал, рік) з плановою в цілому по підприємству, за категоріями і групами персоналу, а також цехами, дільницями, бригадами. Під час аналізу виконуються такі завдання:

1. визначається абсолютна економія чи перевитрата;
2. дається оцінка використання кошторису з оплати праці;

3. виявляються фактори та визначається розмір їх впливу на економію чи перевитрату коштів з оплати праці;
4. обґрунтовуються зміни коштів на оплату праці;
5. пропонуються заходи для ліквідації причин перевитрат з оплати праці [31, с. 132].

На підставі облікової інформації необхідно реально оцінити ефективність використання коштів на оплату праці. Ураховуючи, що фонд оплати праці працівників основної діяльності тісно пов'язаний з обсягом виробництва продукції та продуктивністю праці, визначають, крім абсолютної, ще й відносну економію (перевитрату).

На відхилення фактично нарахованої заробітної плати від планового рівня в цілому по підприємству і за категоріями працівників впливає зміна чисельності персоналу та його середньої заробітної плати. Величина впливу зміни чисельності персоналу визначається множенням різниці між фактичною та плановою чисельністю на тарифну ставку (середню планову заробітну плату) одного працівника, а вплив зміни заробітної плати – як добуток різниці між фактичною та плановою середньою заробітною платою одного працівника та їх фактичної чисельності. Оплата за відрядними розцінками, премії, оплата чергових відпусток пропорційно залежать від обсягу виробництва, а погодинна оплата й різні види доплат — від чисельності персоналу. З урахуванням цього фонд заробітної плати коригується на фактичний обсяг виробництва та чисельність працівників.

Додатково аналізується використання фонду споживання за окремими групами і категоріями працівників основної діяльності. При цьому зазначається, наскільки зросли проти плану фактичні виплати з фонду споживання різним категоріям працівників та причини цих змін. Необхідно з'ясувати стимулююче значення премій, підрахувати невиробничі втрати і розробити заходи щодо їх скорочення. Система виплати премій є обґрунтованою, якщо вона стимулює кожного працівника і колектив у цілому на досягнення високих результатів виробництва, забезпечує підвищення

середньої заробітної плати за одночасного зниження собівартості продукції.

Аналіз середньої заробітної плати і темпів її зростання завжди пов'язують із темпами зростання продуктивності праці. Для цього темпи зростання продуктивності праці ділять на темпи зростання заробітної плати. Розширене відтворення підприємств передбачає, щоб темпи зростання продуктивності праці завжди випереджали темпи зростання заробітної плати.

Витрати на заробітну плату в собівартості всієї продукції та її одиниці подають одноелементною і статтею «Витрати на оплату праці». Пропорційно сумі основної та додаткової оплати праці проводять відрахування на соціальні заходи, виділені в собівартості окремою статтею.

Аналіз витрат на заробітну плату проводять, порівнюючи фактичні витрати з плановими. При цьому визначають відхилення, які виникли у зв'язку зі зміною обсягу, структури асортименту виробленої продукції і рівня витрат у собівартості одиниці продукції кожного виду. Методика розрахунку впливу кожного з названих факторів аналогічна методиці аналізу матеріальних витрат.

На відхилення заробітної плати у собівартості одиниці продукції впливає зміна трудомісткості виготовленої продукції і середньогодинної оплати. Вплив цих факторів розраховують множенням різниці між фактичною і плановою трудомісткістю на планову середньогодинну оплату, а вплив зміни середньогодинної оплати - множенням різниці між фактичною і плановою середньогодинною оплатою на фактичну трудомісткість [29, с. 287].

Відхилення від норм часу та розцінок групують за видами продукції, структурними підрозділами, причинами виникнення та узагальнюють у зведеннях. Відхилення додаткової заробітної плати робітників-виробничників виникають у зв'язку зі змінами норм відрахувань у резерв оплати відпусток та основної заробітної плати цих робітників, зміною пільг підліткам, перерв у роботі матерів-годувальниць, виконання громадських і державних обов'язків, годинної (денної) заробітної плати цих робітників та

інших факторів.

Причини зміни норм часу, розцінок та відхилень від норм виявляються за первинними документами і зведеними регістрами. Зміни норм часу і розцінок під впливом організаційних та технічних заходів оформляються і повідомленням дані яких узагальнюються за видами продукції і структурними підрозділами у зведеннях (машинограмах) зміни норм.

Закінчуючи аналіз, підраховують резерви зниження собівартості продукції за рахунок скорочення непродуктивних виплат із фонду зарплати.

На зміну відрахувань на соціальні заходи впливає зміна норм відрахувань і суми основної та додаткової заробітної плати. Норми відрахувань на соціальні заходи диференціюють за галузями економіки країни, змінюють централізовано залишають постійними протягом певного часу. Вплив зміни цього фактора розраховують множенням різниці між фактичною і плановою нормою відрахувань на планову суму основної і додаткової заробітної плати. Аналогічно розраховують вплив другого фактора.

Аналіз витрат на гривню товарної продукції містить оцінку виконання плану з витрат на гривню товарної продукції, а також зміни витрат у резерві груп витрат порівняно з планом і попереднім періодом.

Дані за витратами на гривню товарної продукції є основними показниками, що характеризують рівень витрат і динаміку собівартості на підприємствах, що виробляють різноманітну продукцію. Показник витрат на гривню товарної продукції є загальним показником рівня собівартості, він може бути розрахований для будь-якого підприємства, що дуже важливо для і зрівняльного міжгалузевого аналізу рівня собівартості продукції [44, с. 84].

Зниження витрат на гривню товарної продукції характеризує успішність підприємства впровадження нової техніки, підвищення продуктивності праці, дотримання режиму економії у витрачання матеріальних і грошових ресурсів.

Аналіз витрат на гривню товарної продукції порівняно з попереднім

плановим періодом, а по можливості за кілька років, свідчить, наскільки успішно ведеться на підприємстві робота з систематичного зниження собівартості.

У процесі аналізу виконання плану з витрат на гривню товарної продукції виявляється різниця між фактичним і плановим рівнем витрат на гривню товарної продукції. На відхилення фактичних витрат на гривню товарної продукції від планових впливають наступні чинники:

1. зміна структури випущеної продукції;
2. зміна рівня витрат на виробництво окремих виробів;
3. зміна цін і тарифів на спожиті матеріальні (енергетичні) ресурси;
4. зміна цін на товарну продукцію.

Суть впливу чинника структури продукції полягає у тому, що не всі вироби, які виробляються підприємством, однаково знижують собівартість.

Отже, випуск продукції з відносно високою рентабельністю в більшому розмірі, ніж було передбачено планом, викличе зниження витрат на гривню товарної продукції і, навпаки, збільшення випуску рентабельної продукції приведе до збільшення рівня витрат.

При аналізі собівартості найважливіших (окремих) видів виробів визначається розмір абсолютних відхилень від планової собівартості, вивчається структура за калькуляційними статтями і проводиться аналіз рентабельності.

Проведення аналізу собівартості одиниці виробу важливе, по-перше, для формування ринку аналізованої продукції і залучення покупців; по-друге, для збереження і досягнення високої ефективності виробництва з метою виготовлення продукції з високою конкурентоспроможністю. У процесі аналізу розкриваються резерви зниження собівартості окремих виробів.

Проводять попередній і подальший (ретроспективний) аналізи. Завдання попереднього аналізу полягає у визначенні можливостей підвищення прибутку і рентабельності за рахунок прогнозного зниження собівартості одиниці продукції, а завдання подальшого аналізу – вивчити

динаміку цього показника, оцінити рівень виконання прогнозу щодо виявлення резервів подальшого зниження собівартості. Динаміку собівартості одиниці виробу вивчають шляхом порівняння її рівня за низку періодів.

Рівень виконання прогнозного завдання оцінюють шляхом порівняння фактичної і нормативної собівартості виробу загалом і за статтями витрат, після чого складають аналітичну таблицю, за якою визначають економію або перевитрати за кожною статтею калькуляції. Наступним етапом аналізу є вивчення чинників зміни окремих статей або груп статей калькуляції.

Витрати на обслуговування виробництва та управління ведуться за статтею «Загальновиробничі витрати», у котрій виокремлюють: витрати на утримання й експлуатацію обладнання та цехові витрати.

Аналізуючи витрати на обслуговування виробництва, необхідно враховувати комплексний характер формування цих витрат, об'єднання в їхньому складі різних за зв'язком із обсягом виробництва витрат, особливості їх включення в собівартість товарної і окремих видів продукції.

У процесі аналізу вивчають динаміку і напрямок зміни витрат на обслуговування виконання плану з кожного виду витрат, визначають відхилення від плану і причини відхилень, підраховують непродуктивні витрати, перевіряють обґрунтованість розподілу витрат між товарною продукцією та незавершеним виробництвом, окремими видами продукції і розробляють заходи для використання резервів.

Динаміку витрат аналізують, зіставляючи фактичні та планові витрати в абсолютній сумі і на одну гривню обсягу виробництва продукції за кожним видом витрат протягом кількох звітних періодів. Для перевірки обґрунтованості зміни динаміки витрат залежно від зміни обсягу виробництва і визначення економії або перевитрати під впливом цього фактора необхідно визначити частку умовно-постійних і умовно-змінних витрат. Для цього застосовують засоби: вищої і нижчої точок обсягу виробництва, графічний, найменших квадратів та інші, які базуються на

вивченні статистичних даних про обсяг виробництва і витрати на нього [66, с. 275].

У складі витрат на обслуговування виробництва та управління найбільшу питому вагу мають витрати на утримання та експлуатацію обладнання. За економічним змістом ці витрати є основними, а за зв'язками з обсягом і виробництва вони здебільшого є змінними.

Для виявлення економії або перевитрат фактичні витрати за кожною статтею порівнюють із плановими. Умовно-змінні витрати порівнюють з фактичними в динаміці за кілька звітних періодів і в такий спосіб, оцінюють динаміку зміни витрат, абсолютну й відносну економію або перевитрату, виявляють резерви зниження витрат.

Цехові комплексні статті витрат відносять до умовно-постійних. Аналіз цих статей проводиться порівнянням витрат у звітному році з торішніми плановими і фактичними. При цьому виявляють відхилення за кожною статтею, визначають непродуктивні витрати та перевіряють обґрунтованість їх кошторису витрат.

Порівнювання розрахунків розподілу витрат на обслуговування та управління, виконаних різними способами, дає можливість вибрати найоптимальніший варіант, перевірити відповідність бази розподілу галузевим інструкціям, підрахувати вплив факторів на відхилення від плану щодо кожної калькуляційної статті в собівартості продукції.

Під час аналізу загальновиробничих витрат варто вивчити організаційну структуру суб'єкта господарювання та проаналізувати, наскільки вона оптимальна, що дасть змогу розглянути можливість спрощення структури управління, а також оптимізації за рахунок автоматизації процесів керування й інженерного забезпечення виробництва. Аналіз загальновиробничих витрат необхідно поєднати з вивченням економічності функцій забезпечення життєздатності суб'єкта господарювання.

Під час аналізу адміністративних витрат необхідно виокремити вплив

змін умов продажу продукції, сервісного обслуговування, розширення ринку організації зовнішньоторговельних зв'язків та ін. [95].

Аналіз системи збуту передбачає визначення ефективності кожного елементу цієї системи, оцінювання діяльності апарату збуту. Аналіз витрат обігу передбачає зіставлення фактичних збутових витрат стосовно кожного каналу збуту і виду витрат із запланованими показниками для того, щоб виявити необґрунтовані витрати, ліквідувати витрати, що виникають у процесі руху товарів і підвищити рентабельність існуючої системи збуту. Організація збуту в процесі аналізу відіграє дуже важливу роль, тому що здійснює зворотний зв'язок виробництва з ринком, є джерелом інформації про попит та потреби споживачів. Ось чому розробку збутової політики кладуть в основу програми аналізу як щодо кожного конкретного продукту, так і по виробничому відділенні загалом. Якщо на основі розрахунків з'ясовують, що витрати на реалізацію нового товару дуже високі і не дають змогу забезпечити необхідний рівень рентабельності, то керівництво виробничого відділення може прийняти рішення про недоцільність подальшої розробки та впровадження у виробництво даного товару [106, с. 32].

Велике значення при розробці збутової політики підприємств має вирішення питань про методи роботи з кінцевими споживачами. Головну роль у цьому питанні відіграє оцінювання витрат на використання технічних засобів обслуговування покупців, комп'ютерної техніки для обліку товарів, що надійшли на склади та були реалізовані споживачами через роздрібну мережу або безпосередньо зі складу. У сучасних умовах без використання комп'ютерної техніки та автоматизованих систем обробки інформації фактично не може обійтися жодне підприємство. Тому при розробці програми аналізу необхідно врахувати всі необхідні для реалізації продукції витрати та їх окупність (рис. 3.3).

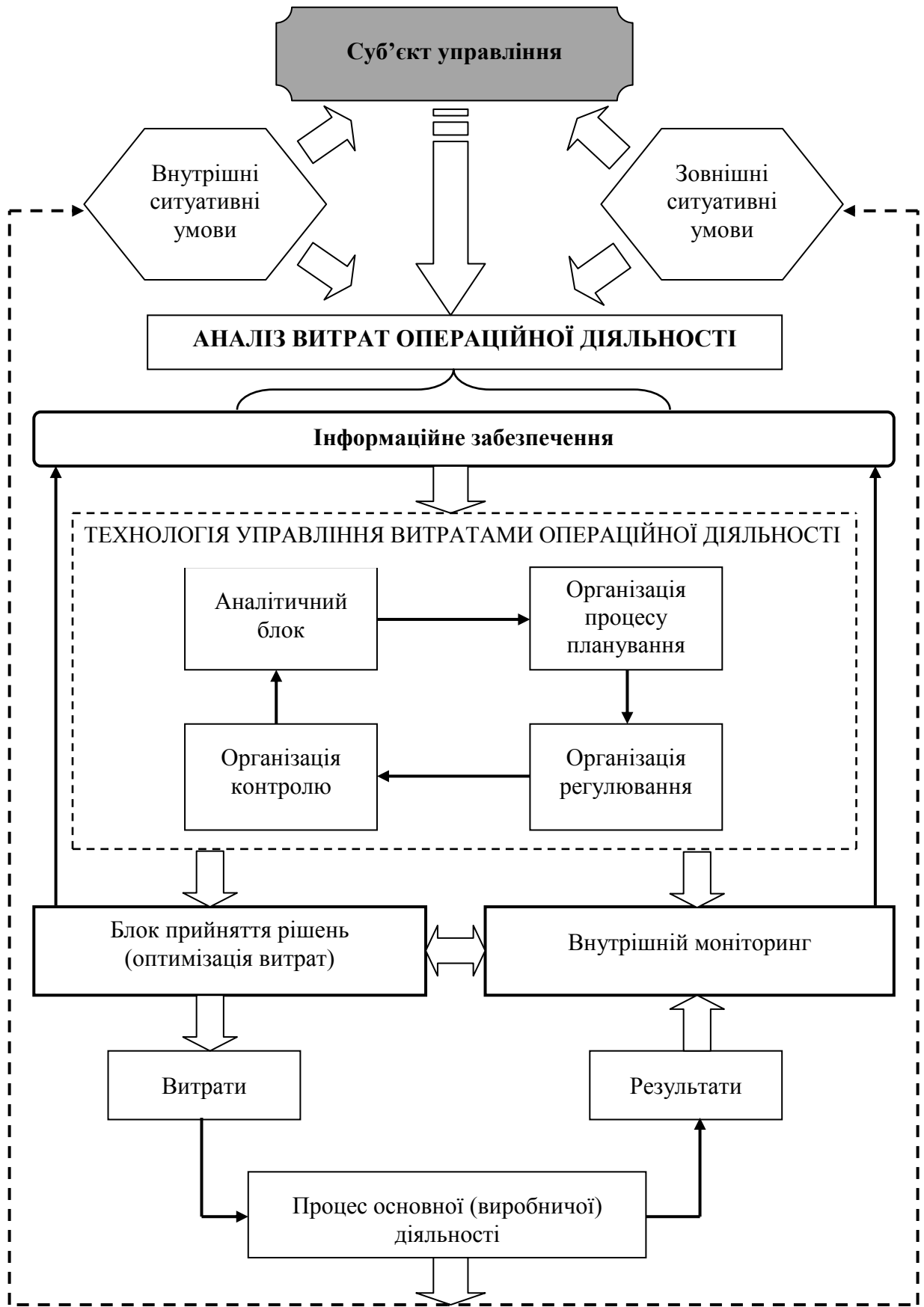


Рис. 3.3. Організаційно-інформаційна модель аналізу операційних витрат

Отже, інформаційні питання охоплюють побудову інформаційної бази аналізу: визначення джерел інформації, характеристику інформаційного забезпечення та розробку системи показників, за допомогою яких передбачається досліджувати об'єкти аналізу. Тому побудована на рис. 3.3 організаційно-інформаційна модель аналізу витрат операційної діяльності, мусить складатися з інформаційного забезпечення; організації процесу планування; організації контролю; прийняття рішень; організації регулювання і аналітичного блоку.

Таким чином, метою здійснення аналізу витрат операційної діяльності є підвищення ефективності управління витратами підприємства в цілому. Для проведення аналізу витрат необхідно виробити методичку, що являє собою систему аналітичних показників, інформаційної бази та методів і прийомів перетворення економічної інформації та узагальнення результатів аналізу.

3.2. Аналіз операційних витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

У собівартості продукції (робіт, послуг) знаходять відображення всі сторони роботи підприємства: рівень організації виробничого процесу, його технічна оснащеність, ступінь ефективності використання необоротних та оборотних активів, продуктивність праці, рівень організації матеріально-технічного постачання.

Зрозуміло, що собівартість як показник використовують для:

- оцінки рівня господарювання підприємства (за видами та об'єктами діяльності) та його структурних підрозділів;
- контролю за ефективністю витрачання природних, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- визначення економічної ефективності інвестиційної та інноваційної діяльності, впровадження заходів щодо забезпечення більш

- ефективного технологічного процесу господарювання;
- розробки і встановлення цін на продукцію (роботи, товари і послуги);
- визначення економічної доцільності та вигідності здійснення підприємницької діяльності за різними об'єктами господарювання [57, с. 156].

Значення аналізу собівартості продукції у ПрАТ «Тернопільський молокозавод» обумовлюється тим, що він спрямовується на виявлення нових внутрішніх резервів її зниження, а значить, на збільшення прибутку підприємства і підвищення рентабельності його роботи.

Як згадувалося, завдання, що ставляться перед аналізом собівартості продукції, різноманітні, найважливішими серед них є: встановлення динаміки собівартості продукції за ряд останніх періодів, оцінка виконання планового завдання з її зниження, встановлення причин, що зумовили утворення відхилень фактичної собівартості продукції від її планової величини, вивчення складу і структури собівартості продукції за певними ознаками, здійснення факторного аналізу окремих економічних елементів затрат, визначення впливу важливих факторів на загальну величину одержаної економії чи допущеної перевитрати.

При аналізі динаміки можна використовувати такі показники: собівартість всієї продукції і собівартість одиниці продукції. Для останніх, як уже зазначалося, розраховують відповідні аналітичні показники динаміки і на їх основі встановлюють окремі тенденції в зміні собівартості продукції (послуг). Зрозуміло, що при цьому необхідно аналізовані показники собівартості відкоригувати відповідно до змін, обумовлених інфляцією.

Важливим узагальнюючим показником є витрати на одиницю виробленої продукції (послуг). Цей показник обчислюють як частку від ділення повної собівартості продукції на їх обсяг. Аналіз виконання плану із затрат на одиницю продукції починають з порівняння фактичного рівня з рівнем затрат, передбаченим плановим завданням.

Особливу увагу необхідно звернути в процесі аналізу на вивчення собівартості продукції за різними ознаками. Залежно від поставленої мети і

цілей аналізу склад і структуру собівартості продукції можна вивчати за такими ознаками:

- ✓ ступенем складності (однорідності) витрат – одноелементні (матеріали, заробітна плата та ін.) і комплексні, що охоплюють декілька елементів витрат (утримання і експлуатація обладнання, загальногосподарські витрати тощо);

- ✓ способом віднесення на окремі види продукції – прямі (безпосередньо пов'язані з виготовленням даного виду продукції і можуть бути віднесені на її одиницю) і непрямі (пов'язані з виробництвом різних виробів і тому не можуть прямо відноситися на той чи інший вид продукції, наприклад, заробітна плата управлінського і обслуговуючого персоналу);

- ✓ видами витрат – витрати за економічним елементами і витрати за статтями калькуляції;

- ✓ участю у виробничому процесі – виробничі й позавиробничі;

- ✓ місцем (центрами) виникнення витрат – витрати підприємства і його окремих структурних підрозділів;

- ✓ призначенням – основні й накладні;

- ✓ центрами відповідальності – групування витрат в розрізі окремих структурних підрозділів, які мають можливість враховувати виконання менеджерами їх службових обов'язків щодо управління відповідними видами витрат (ресурсів) та ін.

Найбільшу питому вагу витрат у структурі собівартості становлять матеріальні витрати. Узагальнену оцінку витрат прямих матеріальних ресурсів, які становлять значну питому вагу, як в обсязі сукупних матеріальних ресурсів, так і, зазвичай, в собівартості продукції, можна провести шляхом порівняння планових і фактичних значень показників й частки їх в собівартості продукції (що подано у табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Аналіз прямих матеріальних витрат, тис. грн

Показник	Фактично виготовлена продукція		Відхилення (+, -)	
	за плановою собівартістю	за фактичною собівартістю	абсолютне	відносне
Сума матеріальних витрат	89,53	90,53	+1	+1,1
Повна собівартість	107,22	108,22	+1	+0,9
Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції	83,5	83,65	+0,15	-

Як засвідчують дані табл. 3.1 при зростанні матеріальних витрат в порівнянні з планом на 1 грн, питома вага їх в собівартості продукції теж збільшилася на 0,15%.

Оскільки ціна матеріальних ресурсів складається із договірної оптової ціни, тарифів на перевезення вантажів і заготівельно-складських витрат доцільним буде проведення аналізу транспортно-заготівельних витрат (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз транспортно-заготівельних витрат, грн

Статті витрат	За плановими нормами	Фактичний обсяг	Відхилення від плану (+, -)	
			абсолютне	відносне
Послуги автомобільного транспорту	1735	2035	+300	+17,3
Витрати на вантажно-розвантажувальні роботи	385	415	+30	+7,8
Усього	2120	2450	+330	+25,1

Дані табл. 3.2 свідчать, що транспортно-заготівельні витрати ПрАТ «Тернопільський молокозавод» збільшилися на 330 грн. Причини перевитрат виявляють на підставі первинних документів, якими оформляються транспортно-заготівельні витрати. Для цього на основі даних плану, облікової та звітної інформації готують розрахунок, наведений у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Оцінювання транспортно-заготівельних витрат, грн

Показник	Сировина і матеріали		
	план	звіт	Відхилення від плану (+, -)
Вартість за оптовими цінами	24130	26235	+2105
Транспортно-заготівельні витрати:			
в абсолютній сумі	2120	2450	+330
у % до оптових цін	8,8	9,3	+0,5

З табл. 3.3 бачимо, що перевитрати виникли у зв'язку зі збільшенням оптових цін. Отже, збільшення вартості матеріалів за оптовими цінами на 2105 грн призвело до збільшення транспортно-заготівельних витрат на 330 грн. Таким чином, допустивши перевитрати ПрАТ «Тернопільський молокозавод» не може додатково знизити собівартість продукції.

Аналіз оплати праці виробничих робітників здійснюється шляхом порівняння фактичних витрати з плановими. В табл. 3.4 наведені дані аналізу прямих витрат на оплату праці.

Таблиця 3.4

Аналіз прямих витрат на оплату праці, тис. грн

Показник	Фактично випущена продукція		Відхилення (+, -)	
	За плановою собівартістю	За фактичною собівартістю	абсолютне	
			відносне	
Заробітна плата виробничих робітників і відрахування	6,16	6,16	-	-
Повна собівартість продукції	107,22	108,22	+1	0,93
Питома вага прямих витрат на оплату праці в повній собівартості продукції	5,75	5,69	-0,06	-

Отже, виплати заробітної плати в порівнянні з планом не змінилися. Питома вага прямих витрат на оплату праці з 5,75 % за планом знизилася до 5,69 % фактично, тобто зменшилася на 0,06 %.

В процесі аналізу загальновиробничих витрат доцільно зіставити фактичні і планові суми витрат за кожною статтею витрат на утримання і експлуатацію устаткування для виявлення відхилень (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Аналіз витрат на обслуговування виробництва ПрАТ «Тернопільський
молокозавод», тис. грн

Стаття витрат	За звітний період		Відхилення (+, -)		Резерв зниження собівартості
	план	факт	абсолютне	відносне	
Амортизація обладнання	5550	5540,7	-9,3	-0,17	
Поточний ремонт	1000	1200	+200	+20	+20
Знос малоцінних та швидкозношуваних предметів	200	250	+50	+25	+25
Інші витрати	100	100	-	-	-
Усього	6850	7090,7	+240,7	+44,83	+45
Утримання апарату управління	250	300	+50	+20	+20
Утримання іншого цехового персоналу	400	500	+100	+25	+25
Амортизація будинків, споруд	9000	9000	-	-	-
Усього	9650	9800	+150	+45	+45

В ході аналізу витрат на утримання і експлуатацію устаткування встановлюється їх зміна порівняно з планом звітним періодом. Шляхом порівняння розрахованих показників визначається ступінь виконання плану зі зниження рівня витрат на утримання і експлуатацію устаткування.

Провівши аналіз витрат на обслуговування виробництва, бачимо, що величина фактичних витрат, дещо більша за планову, оскільки бухгалтер підприємства не може точно знати величину усіх витрат, які виникнуть

протягом звітного періоду. Так, наприклад, витрати на поточний ремонт за планом становлять 1000 грн, але протягом звітного періоду виникли незаплановані витрати (заміна ще однієї деталі основних засобів) і в підсумку витрати на поточний ремонт становлять 1200 грн, на 200 грн більше планових.

Аналіз адміністративних витрат (табл. 3.6) показав, що величина фактичних витрат, більша за планову на 796,89 грн, оскільки значно збільшилися внески на соціальні заходи, інші витрати та оплата за розрахунково-касове обслуговування.

Таблиця 3.6

Аналіз адміністративних витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Стаття витрат	За звітний період		Відхилення (+, -)	
	план	факт	Відхилення (+, -)	
			абсолютне	відносне
Амортизація нематеріальних активів	64,37	64,37	-	-
Внески на соціальні заходи	6000,00	6534,31	+534,31	+8,9
Інші витрати	200,00	300,00	+100,00	+50
Витрати на оплату праці	17110,00	17110,00	-	-
Витрати на оплату послуг зв'язку	1000	1029,08	+29,08	+2,9
Оплата на розрахунково-касове обслуговування	1235,00	1368,50	+133,5	+10,8
Усього	25609,37	26406,26	796,89	-

Аналіз витрат на збут проведемо у таблиці наступної форми (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Аналіз витрат на збут ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Стаття витрат	За звітний період		Відхилення (+, -)	
	план	факт	Відхилення (+, -)	
			абсолютне	відносне
Витрати на обслуговування основних засобів, пов'язаних зі збутом продукції	30800,00	34236,13	+3436,13	+11,15
Внески на соціальні заходи	3200,00	3389,37	+189,37	+5,9
Витрати на оплату праці	8835,00	8875,00	+40	+0,45
Вартість торгових патентів	431,45	431,45	-	-
Транспортно-заготівельні витрати	6350,00	6416,67	+66,67	+1,05
Усього	49616,45	53348,62	+3732,17	+1,08

Результати аналізу теж показують збільшення фактичних витрат відносно планових. Збільшення відбулося за всіма статтями крім статті «Вартість торгових патентів». Найбільше зросли витрати, пов'язані з обслуговуванням основних засобів, їх величина збільшилася на 11,15 %, найменше – витрати на оплату праці – на 0,45 %.

Проаналізувавши показники, що характеризують собівартість продукції варто визначити показники ефективності діяльності підприємства на основі фінансової звітності, що характеризують прибутковість виробничої діяльності. Оскільки ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є одним зі найбільших платників податків в Тернополі, найчисельніший роботодавець то вважаємо за необхідне зупинитися і на поверхневому дослідженні показників представленої звітності.

Для оцінки ліквідності розраховують показники: коефіцієнт поточної (загальної) ліквідності, коефіцієнт швидкої ліквідності і коефіцієнт абсолютної ліквідності, а також показник чистого оборотного капіталу (його наявність і величина свідчать про можливість підприємства забезпечувати свої зобов'язання і розвивати подальшу діяльність.

Таблиця 3.8

Коефіцієнти ліквідності ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Назва показника	Значення коефіцієнтів на кінець і початок 2017 року	
	На початок	На кінець
Коефіцієнт загальної ліквідності	1,25	1,73
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,7	1,12
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,036	0,14
Чистий оборотний капітал(тис. грн)	26596	88486

Як показують результати розрахунку проведеного у табл. 3.8 для задоволення поточних зобов'язань підприємство не має достатньої кількості оборотних активів, про що свідчить величина коефіцієнта покриття, який на кінець 2017 р. склав 1,73, що дещо нижче нормативного значення. Це означає, що підприємство не в змозі вчасно ліквідувати свої борги.

Коефіцієнт швидкої ліквідності за аналізований період зріс з 0,7 до

1,12, що також вище нормативного значення, тобто підприємство має можливість сплатити поточні зобов'язання за умови своєчасного розрахунку з дебіторами.

Про нездатність підприємства ліквідувати короткострокову заборгованість свідчать фактичні дані щодо коефіцієнта абсолютної ліквідності, який на кінець 2017 р. склав 0,14 при нормативному значенні 0,2-0,35. Отже у підприємства не вистачає також і грошових коштів на покриття невідкладних зобов'язань.

Така ситуація склалася за рахунок низької кількості обігових коштів, які були направлені в розвиток підприємства. Коефіцієнт абсолютної ліквідності нижче норми, що свідчить про те що підприємство всі вільні кошти направляє у виробничий процес.

Позитивним фактором є додатне значення чистого оборотного капіталу, адже це свідчить, що незважаючи на показники нижче норми, молокозавод має кошти не тільки достатні для того щоб покрити свої зобов'язання, а й має у своєму розпорядженні 88486 тис. грн для розширення діяльності.

Наступним етапом є дослідження групи коефіцієнтів фінансової стійкості підприємства. В свою чергу, при аналізі фінансової стійкості доцільно виділити підгрупи показників. Першу підгрупу показників фінансової стійкості підприємства складають коефіцієнти капіталізації: коефіцієнт концентрації власного капіталу (або коефіцієнт автономії), коефіцієнт концентрації позикового капіталу (або коефіцієнт фінансової залежності) та коефіцієнт співвідношення позикового та власного капіталу.

Розрахунок першої групи показників за 2017 рік діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» представлено у табл. 3.9.

Коефіцієнт автономії підприємства дещо нижче нормативного. На кінець 2017 р. він склав – 0,39. Це означає, що підприємство відчуває дефіцит власних засобів для здійснення своєї діяльності, тому залучає позикові кошти. Про це також свідчить коефіцієнт фінансової залежності, який у

2017 р. склав 2,56, що перевищує нормативне значення на 0,56.

Таблиця 3.9

Розрахунок коефіцієнтів капіталізації

Показники	Значення коефіцієнтів станом на кінець і початок 2017 рік	
	На початок	На кінець
Коефіцієнт автономії	0,38	0,39
Коефіцієнт фінансової залежності	2,65	2,56
Коефіцієнт фінансового ризику (фінансової стабільності)	1,65	1,56

Слід зазначити, що тенденція показника фінансової залежності до зменшення вказує на деяке скорочення величини питомої ваги залучених засобів у фінансування підприємства.

Друга підгрупа показників фінансової стійкості характеризує взаємозв'язок пасивів і активів балансу підприємства (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Розрахунок коефіцієнтів другої підгрупи фінансової стійкості

Показники	Значення коефіцієнтів станом на початок і кінець 2017 року	
	На початок	На кінець
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,11	0,34
Коефіцієнт забезпечення власними засобами	0,2	0,42

Наступним етапом ми обрали аналіз ділової активності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Ділова активність підприємства характеризує весь спектр зусиль, які направлені керівництвом суб'єкта господарювання на його просування на ринках продукції, праці, капіталу і проявляється у динамічності розвитку, досягненні поставлених цілей, ефективному використанні економічного потенціалу, розширенні ринків збуту. Оцінка ділової активності підприємства здійснюється шляхом вивчення рівня ефективності використання його ресурсів. Ефективне використання фінансових ресурсів визначається їх оборотністю (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Аналітичні дані показників ділової активності підприємства

Показники	Значення коефіцієнтів
Коефіцієнт оборотності активів, разів	6,19
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, разів	16,23
Коефіцієнт оборотності запасів, разів	18,6
Коефіцієнт оборотності основних засобів, разів	8,11

У цілому ділова активність ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за аналізований період зростає. Це сталося внаслідок проведених заходів з реалізації готової продукції та ін. запасів, деякого росту обсягів виробництва за рахунок поліпшення проведення маркетингових досліджень, зменшення вартості основних засобів підприємства за рахунок часткового списання матеріально і морально застарілого обладнання та продажу не використовуваного, а також більш ефективного використання ресурсів підприємства в цілому, як власних, так і залучених.

Тепер розглянемо коефіцієнти ефективності, або як їх ще називають – коефіцієнти рентабельності, які є найбільш важливими для розвитку суб'єкта господарювання.

У табл. 3.12 наведено алгоритм розрахунку основних показників рентабельності.

Таблиця 3.12

Коефіцієнти ефективності ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Показник	2016 р.	2017 р.
Рентабельність капіталу активів	0,13	0,17
Рентабельність власного капіталу	0,095	0,23
Валова рентабельність продукції	0,17	0,19
Операційна рентабельність продукції	0,034	0,052
Чиста рентабельність продукції	0,011	0,028
Валова рентабельність виробництва	0,21	0,24
Чиста рентабельність виробництва	0,014	0,035

Як ми бачимо із табл. 3.12 більшість показників у 2017 році зросли, хоча й не сильно.

Отже, незважаючи на незначні відхилення досліджуваних показників, від тих що визнаються нормативними в економічній літературі та завдяки позитивним тенденціям, можемо зробити висновок, що фінансова стійкість ПрАТ «Тернопільський молокозавод» перебуває в хорошому стані та покращується з кожним роком.

Показники даної групи дають уявлення про те, наскільки ефективно підприємство здійснює свою діяльність, контролює витрати на виробництво і реалізацію продукції, і який чистий прибуток при цьому отримує. Нормативного значення для коефіцієнтів рентабельності не існує, але є загальне правило, чим вище значення коефіцієнту, тим краще. Збільшення коефіцієнту протягом звітного періоду свідчить про покращання результатів діяльності підприємства, зменшення – про погіршення. Звичайно було б добре провести порівняння з середньогалузевими показниками, що дозволить визначити місце досліджуваного підприємства серед інших підприємств молочної галузі. Крім того, у процесі аналізу доцільно провести порівняння зі значеннями аналогічних коефіцієнтів у конкурентів.

Висновки до розділу 3

Отже, метою здійснення аналізу операційних витрат є підвищення ефективності управління цими витратами підприємства. Для проведення аналізу усіх витрат необхідно виробити методику, що являє собою систему аналітичних показників, інформаційної бази та методів і прийомів перетворення економічної інформації та узагальнення результатів аналізу.

У ході дослідження було проведено аналіз операційних витрат для того, щоб визначити економію, або навпаки перевитрати певної статті, визначити ефективність діяльності підприємства. Мета аналізу таких витрат підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень

щодо подальшої раціоналізації. Проте, для аналізу наприклад загальновиробничих витрат не достатньо лише числових значень і розрахунків, а ще й варто вивчити організаційну структуру суб'єкта господарювання та проаналізувати, наскільки вона оптимальна, що дасть змогу розглянути можливість спрощення структури управління, а також оптимізації за рахунок автоматизації процесів керування й інженерного забезпечення виробництва. Аналіз загальновиробничих витрат необхідно поєднати з вивченням економічності функцій забезпечення життєздатності суб'єкта господарювання.

Під час аналізу адміністративних витрат необхідно виокремити вплив змін умов продажу продукції, сервісного обслуговування, розширення ринку організації зовнішньоторговельних зв'язків та ін.

Аналіз системи збуту передбачає визначення ефективності кожного елементу цієї системи, оцінювання діяльності апарату збуту. Аналіз витрат обігу передбачає зіставлення фактичних збутових витрат стосовно кожного каналу збуту і виду витрат із запланованими показниками для того, щоб виявити необґрунтовані витрати, ліквідувати витрати, що виникають у процесі руху товарів і підвищити рентабельність існуючої системи збуту.

Основними моментами, щодо характеристики результатів проведеного аналізу показників ПрАТ «Тернопільський молокозавод» варто відмітити такі. При зростанні матеріальних витрат у структурі собівартості продукції в порівнянні з планом на 1 грн, питома вага їх в собівартості продукції теж збільшилася на 0,15%. Виплати заробітної плати в абсолютному значенні у порівнянні з планом не змінилися. Проте питома вага прямих витрат на оплату праці з 5,75% за планом знизилася до 5,69% фактично, тобто зменшилася на 0,06%. Провівши аналіз витрат на обслуговування виробництва, бачимо, що величина фактичних витрат, дещо більша за планову, оскільки бухгалтер підприємства не може точно знати величину усіх витрат, які виникнуть протягом звітного періоду. Так, наприклад, витрати на поточний ремонт за планом становлять 1000 грн, але протягом

звітнього періоду виникли незаплановані витрати (заміна ще однієї деталі основних засобів) і в підсумку витрати на поточний ремонт становлять 1200 грн, на 200 грн більше планових. Аналіз адміністративних витрат показав, що величина фактичних витрат, більша за планову на 796,89 грн, оскільки значно збільшилися внески на соціальні заходи, інші витрати та оплата за розрахунково-касове обслуговування. Результати аналізу витрат на збут теж показують збільшення фактичних витрат відносно планових. Збільшення відбулося за всіма статтями крім статті «Вартість торгових патентів». Найбільше зросли витрати, пов'язані з обслуговуванням основних засобів, їх величина збільшилася на 11,15 %, найменше – витрати на оплату праці – на 0,45 %.

Проаналізувавши показники звітності можемо вважати, що у ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є всі передумови для подальшого покращення результатів діяльності, рентабельність зростає у позитивній динаміці. Незважаючи на незначні відхилення досліджуваних показників, від тих що визнаються нормативними в економічній літературі та завдяки позитивним тенденціям, можемо зробити висновок, що фінансова стійкість ПрАТ «Тернопільський молокозавод» перебуває в хорошому стані та покращується з кожним роком.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження методики і організації обліку і аналізу операційних витрат підприємства можна зробити такі висновки:

Усвідомлення важливості витрат було притаманне ще первісному суспільству, про що свідчать історичні пам'ятки публічної звітності та обліку витрат; знання про витрати беруть свої витoki з теорії вартості; основи сучасного бачення витрат були закладені в ХІХ столітті; поштовхом до подальшого вивчення витрат були зростаючі потреби виробництва; витрати є об'єктом управління та показником результативності господарської діяльності підприємства.

Дослідження свідчить про відсутність однозначності та єдності в трактуванні таких економічних дефініцій, як витрати, затрати, видатки, що говорить про «витрати» як складну багаторівневу економічну категорію. Вивчення та аналіз літературних джерел дозволяє стверджувати, що кожен автор наголошує на певних нюансах терміна, залишаючи поза увагою інші. Намагання ввести у визначення всі аспекти, що супроводжують цю категорію, для практичних цілей управління витратами не потрібне. Вважаємо, що для ефективного управління витратами важливіша їхня класифікація за різними ознаками, які й будуть визначати методичні підходи до регулювання того чи іншого виду витрат.

Таким чином, за результатами критичного аналізу методологічних аспектів обліку витрат виробництва згідно національних та міжнародних стандартів не виявлено суттєвих відмінностей у підходах до їх оцінки та обліку. Разом з тим, певні питання, що стосуються практичного застосування стандартів дещо відрізняються від прийнятих на міжнародному рівні, оскільки враховують вітчизняну специфіку.

Без формування інформаційної бази забезпечити дієвий облік та прийняття ефективних управлінських рішень щодо витрат виробництва є

неможливим. Для поліпшення нормативно-інформаційного регулювання обліку витрат виробництва на підприємстві необхідно: проводити періодичний перегляд всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і контролем витрат виробництва з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій; організувати та вчасно оновлювати довідково-інформаційну базу з питань обліку, в тому числі щодо витрат виробництва.

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є потужним підприємством у м. Тернопіль. Дане підприємство за обсягами переробки сирого молока входить в десятку лідерів із 200 українських молокопідприємств. На сьогодні підприємство переробляє 350 т молока в день. В Західній Україні більше за них переробляє лише Дубенський сирзавод. Також завод входить в 5-ку підприємств за обсягами виробництва питного фасованого молока. 150-180 тисяч кілограмів або 400 тисяч пакувань продукції завод щоденно доставляє в 14 областей України. Там створено власні філії ТМ «Молокія», де є спеціальне холодильне обладнання, склади, відповідний транспорт та персонал. Це дозволяє забезпечити процес збуту таким чином, щоб доставка продукції у кожен регіон здійснювалася щоденно. Тобто кожного дня споживачі можуть отримати свіжий продукт ТМ «Молокія».

Достовірність отриманої зведеної інформації про операційні витрати залежить від організованості документообороту таких витрат. Дотримання встановленого плану документообороту забезпечує своєчасність складання й опрацювання документів, повноту і правильність облікових записів і звітних показників. Порушення плану документообороту, затримка документів на будь-якому етапі їх проходження призводять до відставання реєстрації господарських операцій в обліку і послаблення контролю за їх виконанням. На ПрАТ «Тернопільський молокозавод» існує розроблений графік документообороту, якого чітко дотримуються усі працівники, відповідальні за формування відповідних документів та їх зберігання.

Аналітичний облік виробництва на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» ведеться за видами виробництва: основного та допоміжного. Дебетове сальдо на рахунку 23 на кінець періоду показує суму незавершеного виробництва. До даного рахунку ПрАТ «Тернопільський молокозавод» використовує субрахунки першого і другого порядку, які передбачені робочим планом рахунків підприємства. Готова продукція ПрАТ «Тернопільський молокозавод» відображається в бухгалтерському обліку за фактичною виробничою собівартістю. Обсяг незавершеного виробництва залежить від тривалості виробничого циклу. Визначення кількості залишків незавершеного виробництва на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» здійснюється інвентаризаційним методом – шляхом підрахунків, вимірювання, зважування. Якщо ж вимірювання недоступне, незавершене виробництво визначається за технологічними нормами. Незавершене виробництво для цілей бухгалтерського обліку відноситься до запасів, залишки оцінюються за первісною вартістю, а саме за нормативною собівартістю, яка розраховується за методикою, яка встановлена обліковою політикою підприємства. Відповідно здійснюється розподіл витрат звітного періоду між випущеною продукцією, і незавершеним виробництвом.

Облік витрат 9 класу на досліджуваному підприємстві ведеться згідно норм чинного законодавства. Обліковуючи загальновиробничі витрати проводять їх розподіл, за яким основна частина цих витрат (розподілені загальновиробничі витрати) відноситься до собівартості конкретного виду продукції, а нерозподілені загальновиробничі витрати збільшують собівартість реалізованої продукції того періоду, в якому такі витрати виникли. Значна частина вітчизняних виробничих підприємств використовували і продовжують використовувати як базу розподілу суму витрат на оплату праці основного виробничого персоналу. Не є винятком і ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Якість системи управління підприємством у цілому покращується за рахунок видачі інформації про витрати і результати від основної діяльності в

інші функціональні сфери і підсистеми (аналіз, планування, контроль). Реалізується цей зворотний зв'язок в оперативному режимі, що дозволяє оцінити ефективність дії системи (підсистеми, завдання) і не допустити перевитрати засобів за допомогою регулюючих або організаційних рішень. Це дає можливість оцінювати ефективність суміжних сфер управління не за їх власною оцінкою, а за об'єктивними техніко-економічними показниками – витратами і результатами. На досліджуваному підприємстві ПрАТ «Тернопільський молокозавод» ведуть автоматичний облік усіх господарських операцій: формування собівартості готової продукції та її реалізації, касових і банківських операцій, розрахунків з покупцями та замовниками, розрахунки за виплатами працівникам, розрахунки за страхування, розрахунки за податками й платежами тощо. Усі ці операції ведуть у програмі 1С: Бухгалтерія версії 8.2.

Отже, метою здійснення аналізу операційних витрат є підвищення ефективності управління цими витратами підприємства. Для проведення аналізу усіх витрат необхідно виробити методику, що являє собою систему аналітичних показників, інформаційної бази та методів і прийомів перетворення економічної інформації та узагальнення результатів аналізу.

У ході дослідження було проведено аналіз операційних витрат для того, щоб визначити економію, або навпаки перевитрати певної статті, визначити ефективність діяльності підприємства. Мета аналізу таких витрат підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації. Проте, для аналізу наприклад загальновиробничих витрат не достатньо лише числових значень і розрахунків, а ще й варто вивчити організаційну структуру суб'єкта господарювання та проаналізувати, наскільки вона оптимальна, що дасть змогу розглянути можливість спрощення структури управління, а також оптимізації за рахунок автоматизації процесів керування й інженерного забезпечення виробництва. Аналіз загальновиробничих витрат необхідно

поєднати з вивченням економічності функцій забезпечення життєздатності суб'єкта господарювання.

Під час аналізу адміністративних витрат необхідно виокремити вплив змін умов продажу продукції, сервісного обслуговування, розширення ринку організації зовнішньоторговельних зв'язків та ін.

Аналіз системи збуту передбачає визначення ефективності кожного елементу цієї системи, оцінювання діяльності апарату збуту. Аналіз витрат обігу передбачає зіставлення фактичних збутових витрат стосовно кожного каналу збуту і виду витрат із запланованими показниками для того, щоб виявити необґрунтовані витрати, ліквідувати витрати, що виникають у процесі руху товарів і підвищити рентабельність існуючої системи збуту.

Основними моментами, щодо характеристики результатів проведеного аналізу показників ПрАТ «Тернопільський молокозавод» варто відмітити такі. При зростанні матеріальних витрат у структурі собівартості продукції в порівнянні з планом на 1 грн, питома вага їх в собівартості продукції теж збільшилася на 0,15%. Виплати заробітної плати в абсолютному значенні у порівнянні з планом не змінилися. Проте питома вага прямих витрат на оплату праці з 5,75% за планом знизилася до 5,69% фактично, тобто зменшилася на 0,06%. Провівши аналіз витрат на обслуговування виробництва, бачимо, що величина фактичних витрат, дещо більша за планову, оскільки бухгалтер підприємства не може точно знати величину усіх витрат, які виникнуть протягом звітного періоду. Так, наприклад, витрати на поточний ремонт за планом становлять 1000 грн, але протягом звітного періоду виникли незаплановані витрати (заміна ще однієї деталі основних засобів) і в підсумку витрати на поточний ремонт становлять 1200 грн, на 200 грн більше планових. Аналіз адміністративних витрат показав, що величина фактичних витрат, більша за планову на 796,89 грн, оскільки значно збільшилися внески на соціальні заходи, інші витрати та оплата за розрахунково-касове обслуговування. Результати аналізу витрат на збут теж показують збільшення фактичних витрат відносно планових.

Збільшення відбулося за всіма статтями крім статті «Вартість торгових патентів». Найбільше зросли витрати, пов'язані з обслуговуванням основних засобів, їх величина збільшилася на 11,15 %, найменше – витрати на оплату праці – на 0,45 %.

Проаналізувавши показники звітності можемо вважати, що у ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є всі передумови для подальшого покращення результатів діяльності, рентабельність зростає у позитивній динаміці. Незважаючи на незначні відхилення досліджуваних показників, від тих що визнаються нормативними в економічній літературі та завдяки позитивним тенденціям, можемо зробити висновок, що фінансова стійкість ПрАТ «Тернопільський молокозавод» перебуває в хорошому стані та покращується з кожним роком.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Августова О. О. Облік витрат за національними та міжнародними стандартами / О. О. Августова // МСФЗ : дослідження, наука, практика, імплементація. – 2015. – № 1. – С. 30–32.
2. Андрущенко Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект/ Н. С. Андрущенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2007. – № 5. – С. 3-7.
3. Атамас П. Й. Управлінський облік: [навч. посіб.] / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 440 с.
4. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів): [навч. посіб.] / В. В. Бабіч, С. В. Сагова. – К. : КНЕУ, 2006. – 282 с.
5. Балазюк О. Ю. До питання класифікації витрат / О. Ю. Балазюк // Економічний простір. – Випуск 42. – 2013. – С. 138-144.
6. Белебеха І. О. Самоорганізація сільських громад / І. О. Белебеха, В. В. Бакум // Вісник аграрної науки. – 2010. – № 9. – С. 59-61.
7. Бородкін О. С. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов / О. С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №3. – С. 32-41.
8. Бутинець Ф. Ф. Управлінський облік : [навч. посіб.] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир :ЖІТІ, 2007. – 664 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – №1(22). – С. 11-18.
10. Бутук А. И. Экономическая теория : [учеб. пособие]. – 2-е изд., перераб. и доп. – К. : Вікар, 2003. – 668 с.
11. Буфетова О. Ф. Економічний зміст витрат обігу підприємств торгівлі / О. Ф. Буфетова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2012. – №2. – С. 291-293.

12. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с.
13. Бухгалтерський облік : [навч.-метод. посібн.] / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. – К. : КНЕУ, 2005. – 370 с.
14. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України : [підруч.] / За заг. ред. А. М. Коваленко. – Дніпропетровськ : ВКК «Баланс-Клуб», 2009. – 736 с.
15. Верига Ю. А. Бухгалтерська фінансова звітність підприємства : [навч. посіб.] / Ю. А. Верига, А. М. Волошин. – К. : НМЦ «Укоопосвіта», 2015. – 320 с.
16. Власенко Л. А. Економічна сутність поняття «витрати» / Л. А. Власенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2014. – №1 (92). – С. 30-65.
17. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві / Т. Войтенко, Н. Вороная. – Харків : «Фактор», 2015. – 268 с.
18. Волкова І. А. Фінансовий облік – 2 : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / І. А. Волкова – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 224 с.
19. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика / Н. Д. Врублевський. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 352.
20. Давидович І. Є. Калькулювання собівартості будівельної продукції та напрямки його вдосконалення / І.Є. Давидович // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2010. – №6. – С. 224-230.
21. Даньків Й. Я. Бухгалтерський облік в галузях економіки: [навч. посіб.] / Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк. – К. : Знання-Прес, 2003. – 206 с.
22. Де Белл Т. Признание выручки «кардинально изменится» / Тони де Белл, Дасти Столлингз // Вестник МСФО ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс». – 2010. – № 9. – С. 1-3.

23. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств / В. А. Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – Вип. 2. – С. 77–83.

24. Дерій В. А. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник . – 2010. – № 1. – С. 154-160.

25. Доходи та витрати: облік за міжнародними та національними стандартами / Т. Г. Рзаєва, Л. В. Джулій, О. В. Слишинська // Вісник Хмельницького нац. ун-ту. – 2010. – № 5. – С. 246-251.

26. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. – М. : ЮНИТИ, 2008. – 244 с.

27. Економіка підприємства: [Навч. посіб.] [Друге вид., прав. і доп.] / І. М. Бойчук, П. С. Харів, М. І. Хопчан, Ю. В. Піча. – К. : Каравела; Львів : Новий світ; 2001. – 298 с.

28. Економіка та організація виробничої діяльності підприємства : Ч. 2. Організація виробництва: [навч. посіб.] / М. І. Небава, О. О. Адлер, О. Й. Лесько. – Вінниця : ВНТУ, 2011. – 131 с.

29. Економічний аналіз діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Г. В. Савицька. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/1584072041311/onomika/ekonomichniyanaliz_diyalnosti_pidpriyemstva_-_savitska_gv.

30. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства / Т. Д. Костенко, С. О. Підгора, В. С. Рижиков, В. А. Панков, А. А. Герасимов, В. В. Ровенська. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 400 с.

31. Економічний аналіз / за заг. ред. Є. В. Мниха [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/1663111641846/ekonomika/ekonomichniy_analiz_mnihyev.

32. Економічний аналіз : [навч. посіб.] / М. А. Болюх, В. З. Бурчевский, М. І. Горбаток та ін.; За ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2006. – 556 с.

33. Економічний словник / [уклад. Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич,

Й. С. Завадський]. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.

34. Житний П. Організаційно методологічні засади формування облікової політики підприємства /П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 3. – С. 3-10.

35. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх рішення / П. Житний / Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №3. – С. 19-22.

36. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

37. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.

38. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.

39. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

40. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.

41. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – (До 50-річчя ТНЕУ).

42. Задорожний З. В. Проблемні аспекти нормативних документів з обліку витрат в будівництві / З. В. Задорожний [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/82681/86066>

43. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація: дис.. д-ра екон. наук: 08.00.09 / Задорожний Зеновій-Михайло. – Тернопіль, 2007.

44. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XV (із змінами і доповненнями від 02.12.2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

45. Звенячкіна В. Ю. Організація обліку витрат основної діяльності промислових підприємств/ В. Ю. Звенячкіна // Інноваційна економіка. Всеукр. наук.-виробн. ж-л. – Випуск 7. – 2015. – С. 267-272.

46. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затв. Наказом Мінфіну №291 від 30.11.99 р. (із змінами і доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

47. Історія економічних учень: [навч. посіб.] / П. І. Юхименко, П. М. Леоненко. – К. : Знання-Прес, 2000.

48. Історія економічних учень : [підручн.: У 2 ч. – Ч. 1] / За ред. В. Д. Базилевича. – 3-тє вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2006. – 582 с.

49. Ковтун С. Управління затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. – Х. : Фактор, 2017. – 272 с.

50. Конспект лекцій з дисципліни «Аналіз господарської діяльності» (для студентів 4 курсу денної і 5 курсу заочної форм навчання спеціальності 7.050106 «Облік і аудит») / Укл.: Кизилов Г. І., Кизилова Л. О. – Х. : ХНАМГ, 2009. – 144 с.

51. Коробов М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства : [навч. посіб.] / М. Я. Коробов. – К. : Знання. – 2005. – 378 с.

52. Костирко Р. О. Фінансовий аналіз: [навч. посіб.] / Р.О. Костирко. – Х. : Фактор, 2007. – 784 с.

53. Коуз Р. Г. Природа фирмы / Р.Г. Коуз; сост. И общ.ред. В. М. Гальперина. – СПб. : Экономическая школа, 2000. – 536 с.

54. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль : ПП«Принтер-інформ», 2004. – 514 с.

55. Крупка Я. Д., Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. Бухгалтерський облік : підруч. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.
56. Крупка Я. Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. Облік в будівництві : [підруч.]. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 608 с.
57. Крушельницька О. В. Управління витратами : [Навч. посіб. для студ. ек-х спец.]/ О. В. Крушельницька. – Житомир, ЖДТУ, 2005. – 196 с.
58. Кундеус О. М. Критичний аналіз теоретичних підходів до трактування витрат в економічній літературі /О. М. Кундеус // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф.[м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол.: З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.]; гол. ред. З. В. Задорожний. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – С. 79-81.
59. Кундеус О. М. Управлінський облік витрат та калькулювання собівартості продукції в умовах ринку [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/12425/1/%D0%9A%D1%83%D0%BD%D0%B4%D0%B5%D1%83%D1%81.pdf>.
60. Ластовецький В. Є. Виробничо-комерційний облік і внутрішньо-господарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності : [наук.-практ. посіб.] / В. О. Ластовецький. – Чернівці, 2013. – 156 с.
61. Лебедев В. Г. Управление затратами на предприятии : [учеб, пособ.] / В. Г. Лебедев [и др.] / под ред. проф. Г. А. Краюхина. – Бизнес-пресса, 2006 – 256 с.
62. Левицька С. О. Звітність підприємств : [навч. посіб.] / С. О. Левицька. – Рівне : НУВГП, 2008. – 178 с.
63. Лишиленко О. В. Фінансовий облік : [підруч.]. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Київ : Центр навчальної літератури, 2008. – 556 с.
64. Маконнелл К. Р., Брю С. Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. [В.2 т. Т.2: Пер. с англ. - 11-е изд.] – М. : Республика, 1992. – 400 с.
65. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии: (Процесс производства капитала) / К. Маркс. – М. : Политиздат, 1983. – 905 с.

66. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 1 січня 2012 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/en/929_013.

67. Мних Є. В. Економічний аналіз : [підруч. для студ. ВНЗ] / Є. В. Мних. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.

68. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про подання електронної податкової звітності» № 233 від 10.04.2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0320-08>.

69. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [моногр.] / Л. В. Нападовська. – Д. : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

70. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 28.02.2013 р. №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

71. Николаева С. А. Управленческий учет. Легенды и мифы / С. А. Николаева, С. В. Шебек/ – М. : Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2004. – 288 с.

72. Облік в галузях промисловості : [навч. посіб.] / М. С. Кузів, Н. П. Михайлишин, Н. В. Гудзь, О. М. Берестецька. – Тернопіль, 2011. – 222 с.

73. Облікова політика : [навч. посіб.] / за ред. Г. М. Давидова. – К. : Знання, 2010. – 479 с.

74. Озеран В. О. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації : [навч. посібн.] / В. О. Озеран, П. О. Куцик, А. М. Волошин. – Львів, 2008. – 660 с.

75. Олійник О. В. Класифікація витрат /О.В. Олійник // Вісник ЖІТІ. – 2005. – № 14. – С. 146-152.

76. Організація і методика економічного аналізу : [навч. посіб.] / Г. І. Андреева, В. А. Андреева. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – 353 с.

77. Падерін І. Д. Управління витратами виробництва як важлива ланка ефективного господарювання промислового підприємства / І. Д. Падерін,

С. О. Гольц // Економічний простір. – 2012. – № 60. – С. 220-227.

78. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет / В. Ф. Палий. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2011. – 792 с.

79. Податковий кодекс України від 01.04.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

80. Політична економія : [навч. посіб.] / [К. Т. Кривенко, В. С. Савчук, О. О. Беляєв та ін.]: за ред. д.е.н., проф. К. Т. Кривенка. – К. :КНЕУ, 2005. – 508 с.

81. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 25.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

82. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 25.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

83. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 25.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

84. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати» від 19.01.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

85. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://pidmchniki.ws/O720/ekonomikaekonomichniyanaliz_diyalnosti_subyektiv_gospodaryuvannya_Popovich_pya.

86. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.

87. Пушкар М. С. Фінансовий облік : [підруч.] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 628 с.

88. Романець І. Ю. Еволюційний розвиток підходів до поняття витрат / І. Ю. Романець // Економічні науки : Серія «Облік і фінанси». – Випуск 9

(33). – Ч. 3. – 2012. – С. 161-168.

89. Ростовська Г. В. Витрати: економічна сутність та напрямки дослідження / Г. В. Ростовська // Вісник Донецького Національного університету. – 2009. – № 2. – С. 65-68.

90. Сидоренко Р. В. Класифікація звітності підприємства в сучасних умовах господарювання / Р. В. Сидоренко // Економічні науки : Серія «Облік і фінанси». – 2012. – № 9. – С. 135-141.

91. Скригун Н. Л. Економічна сутність категорії витрат виробництва / Н. Л. Скригун // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 4 – С. 6-13.

92. Скрипник М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності / М. І. Скрипник // Облік і фінанси АПК. – Випуск 1. – 2011. – 464 с.

93. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26/pdf.

94. Смит А. Исследование о природе и причине богатства народов / А. Смит; [Пер. с англ.] / Под. Ред. В. Афанасьева. – М. : Эксмо&Пресс, 2007. – 960 с.

95. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посіб.] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

96. Стендер С. В. Класифікація витрат за функціями в управлінському обліку / С. В. Стендер // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2010. – С. 147-153.

97. Сутність витрат: історичний аспект : [збірник наук. статей] / С. Сорока. – К. : Сатсанга, 2011. – 107с.

98. Теорія бухгалтерського обліку : [монографія] / [Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.]; за ред. Л. В. Нападовської. – К. : Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2018. – 735 с.

99. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і

звітність : [підруч.] / Н. М. Ткаченко. – 3-те вид. допов. і перероб. – К. : Алерта, 2010. – 926 с.

100. Турило А. М. Управління витратами підприємства : [навч. посіб.] / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 120 с.

101. Указ Президента України «Про перехід до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку і статистики» від 18.04.2011 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/503/92>.

102. Управленческий учет / Под. Ред В. Паляя и Р. Вандер Вила. – М. : Инфа – М. – 1997. – 480 с.

103. Управління ресурсами і витратами : [навч. посібн.] / За ред. д.е.н., проф. С. М. Іванюти. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 320 с.

104. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис; пер. с англ. / под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 557 с.

105. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.] / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К. : КНЕУ, 2015. – 592 с.

106. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.] / Б. М. Литвин, М. В. Стельмах. – К. : «Хай-Тек Прес», 2014. – 336 с.

107. Фінансовий облік : [підруч.] / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид. [доп. і перероб.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.

108. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: [підруч.] / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.

109. Фінансово-економічний словник [Електронний ресурс] / А. Г. Загородній. – Режим доступу: <http://cyclop.com.ua/content/view/1514/1/>.

110. Хендриксен Е. С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Гл. ред Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000.
111. Хома І. Б. Фінансовий аналіз: [навч. посіб.] – Львів : В-во Львівської політехніки, 2009. – 344 с.
112. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
113. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: [навч. посіб.] / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2005. – 656 с.
114. Чабанюк О. М. Облік і контроль витрат, калькулювання собівартості послуг: проблеми та напрями їх вирішення / О. М. Чабанюк // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2010. – С. 268-274.
115. Череп А. В. Управління собівартістю / А. В. Череп. – Х. : ІНЖЕК, 2005. – 373 с.
116. Шило В. П. Аналіз фінансового стану виробничої та комерційної діяльності підприємства / В. П. Шило. – К. : Кондор, 2005. – 240 с.
117. Шпикуляк О. Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці / О. Г. Шпикуляк // Економічні науки :Серія «Облік і фінанси». – Луцьк, 2008. – Вип. 5 (20). Частина 1. – 367 с.
118. Яцишин Н. Методичні аспекти формування звіту про фінансові результати діяльності підприємства / Н. Яцишин // Галицький економічний вісник. – 2017. – №4 – С. 194-204.