

**ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами

ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0711-0а
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми «Облік і аудит»

Д.В. Лукіна

Керівник к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.

Рецензент к.е.н., доцент Саєнко О.Р.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« ____ » _____ 2022 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Лукіній Дарині Валеріївні

1. Тема роботи: Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3»
керівник роботи Скорнякова Юлія Борисівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 09.06.2022 р., № 642-с.
2. Строк подання студентом роботи 01 грудня 2022 року
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, облікові дані, дані внутрішньої та фінансової звітності ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3».
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що належить розробити): систематизувати теоретико-методичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробничого підприємства; дослідити наявну систему обліку витрат діяльності ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» та розробити пропозиції щодо її вдосконалення, виконати аналіз витрат ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» та розробити пропозиції щодо їх оптимізації та підвищення таким чином ефективності діяльності.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить: 21 табл., 4 рис.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	19.08.2022	19.08.2022
2	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	16.09.2022	16.09.2022
3	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	07.10.2022	07.10.2022

7. Дата видачі завдання: 15 червня 2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2022	виконано
2.	Написання вступу	липень 2022	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2022	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2022	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2022	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2022	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2022	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2022	виконано

Студентка _____
(підпис)

Д.В. Лукіна

Керівник роботи _____
(підпис)

Ю.Б. Скорнякова

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 108 с., 3 розділи, 4 рис., 21 табл., 75 джерел.

ВИТРАТИ, ПРИБУТОК, ОБЛІК, АНАЛІЗ, ПРЯМІ ВИТРАТИ, ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ, СОБІВАРТІСТЬ, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ ВИТРАТ, ОПТИМІЗАЦІЯ ВИТРАТ, ЕФЕКТИВНІСТЬ

Об'єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу витрат діяльності ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку витрат, а також проведення аналізу витрат діяльності ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» з метою формування пропозицій щодо оптимізації витрат та підвищення ефективності діяльності підприємства.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: методи наукового узагальнення, діалектичний метод, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, критичного аналізу та синтезу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку витрат та оптимізацією їх рівня та підвищенням ефективності діяльності та конкурентоспроможності виробничого підприємства. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку:

– інформаційне забезпечення управління витратами виробничого підприємства за рахунок обґрунтованої пропозиції виокремлення в обліку

трансакційних або невиробничих інших операційних витрат із подальшою організацією обліку таких витрат, що дозволить створити інформаційну базу для їх оптимізації;

– методичне забезпечення управління витратами за рахунок обґрунтованого переліку основних напрямів оптимізації витрат та економії ресурсів виробничих підприємств, який може бути використаний на практиці в ході розробки заходів, спрямованих на оптимізацію витрат та підвищення ефективності функціонування виробничого підприємства.

За підсумками проведеного дослідження обґрунтована доцільність запровадження в практику управління ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» бюджетування доходів та витрат виробництва, а також систематизовані основні заходи щодо оптимізації витрат виробництва зазначеного підприємства, зокрема за рахунок оптимізації залишків запасів та шляхом ліквідації (мінімізації) технологічних втрат під час виробництва хліба та інших борошняних виробів, для чого були систематизовані причини таких втрат та визначені заходи щодо їх ліквідації (мінімізації).

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить удосконалити обліково-аналітичне забезпечення управління витратами з метою їх оптимізації та підвищення ефективності роботи підприємства. Отримані результати дослідження спрямовані на вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління витратами, що у підсумку сприятиме підвищенню ефективності роботи підприємства та зміцненню його фінансового стану.

SUMMARY

Qualifying work contains: 108 p., 3 sections, 4 fig., 21 tab., 77 references.

COSTS, PROFIT, ACCOUNTING, ANALYSIS, DIRECT COSTS, TOTAL PRODUCTION COSTS, COSTS PROFITABILITY, COSTS OPTIMIZATION, EFFICIENCY

The object of the study is the accounting process and methods of cost analysis of the TDV «Zaporizhzhya Hlibozavod No. 3».

The purpose of the qualification work is to substantiate the theoretical provisions and develop practical recommendations for improving cost accounting, as well as conducting an analysis of the costs of the TDV «Zaporizhzhya Hlibozavod No. 3» in order to formulate proposals for optimizing costs and improving the efficiency of the enterprise.

Methods of research: a systematic approach to the study of economic events and processes. During the research was used scientific methods of cognition such as: methods of scientific analysis, the dialectical method, methods of induction and deduction, classification, comparison, abstraction, systematic and comprehensive analysis, synthesis, simulation.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical-methodical substantiation and solution of a complex of issues related to the improvement of cost accounting and optimization of their level and the improvement of the efficiency and competitiveness of the production enterprise. The study yielded the following scientific results, which are characterized by scientific innovation:

Got further development:

– information support for cost management of a manufacturing enterprise due to a justified proposal to separate transactional or non-production other operating costs in the accounting, with the subsequent organization of the accounting of such

costs, which will allow creating an information base for their optimization;

– methodological provision of cost management due to a well-founded list of the main areas of cost optimization and resource saving of production enterprises, which can be used in practice during the development of measures aimed at optimizing costs and increasing the efficiency of the operation of a production enterprise.

According to the results of the research, the feasibility of introducing budgeting of income and production costs into the management practice of TDV «Zaporizhzhya Hlibozavod No. 3», as well as systematized the main measures to optimize the production costs of the specified enterprise, in particular due to the optimization of inventory balances and by eliminating (minimizing) technological losses under the time of production of bread and other flour products, for which the causes of such losses were systematized and measures for their elimination (minimization) were determined.

The practical application of the recommendations proposed by the author will allow to improve the accounting and analytical provision of cost management in order to optimize costs and increase the efficiency of the enterprise. The obtained research results are aimed at improving the accounting and analytical provision of cost management, which will ultimately contribute to increasing the efficiency of the enterprise's work and strengthening its financial condition.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

ПЕРЕЛІК ПОЗНАЧЕНЬ ТА УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВСТУП.....10

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ

ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічний сенс, класифікація та порядок формування витрат на виробництво..... 15

1.2 Нормативно-методичні засади організації обліку витрат..... 37

1.3 Теоретико-методичні аспекти аналізу витрат виробництва..... 41

РОЗДІЛ 2 ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

ТДВ«ЗАПОРІЗЬКИЙ ХЛБОЗАВОД № 3

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства..... 46

2.2 Характеристика наявної системи обліку витрат діяльності виробничого підприємства..... 51

2.3 Проблемні питання та вдосконалення обліку витрат виробничого підприємства..... 61

РОЗДІЛ 3 АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

ТДВ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ХЛБОЗАВОД № 3»

3.1 Інформаційно-організаційне забезпечення аналізу витрат..... 68

3.2 Методика аналізу рівня та структури витрат діяльності 76

3.3 Шляхи оптимізації витрат та підвищення ефективності функціонування підприємства..... 88

ВИСНОВКИ..... 97

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ 102

ПЕРЕЛІК ПОЗНАЧЕНЬ ТА УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ЗУ – Закон України

КМУ – Кабінет Міністрів України

П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності

ПДФЛ – податок з доходів фізичних осіб

ТЗВ – транспортно-заготівельні витрати

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

тис. люд.-год. – тисяч людино – годин

тис. люд.-днів – тисяч людино – днів

тис. грн. – тисяч гривень

год. – годин

грн. – гривень

і т.д. – і так далі

% – відсотки

ВСТУП

Однією із принципових умов ефективного управління виробничим підприємством в ринкових умовах є наявність повної, достовірної та оперативної інформації про витрати, що формують собівартість виготовленої продукції. Цю інформацію має сформувати система обліку витрат виробництва, яка може бути визнана центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку виробничого підприємства. Від належної організації процесів обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції залежить якісний рівень управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності певних підрозділів на підвищення ефективності виробництва, раціональне планування якісних та кількісних показників діяльності та оптимальне ціноутворення. В підсумку рівень організації обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції впливатиме на результативність роботи та відповідно на конкурентоспроможність виробничого підприємства.

Метою управління витратами та собівартістю продукції є оптимізація зазначених показників як складової забезпечення ефективної, прибуткової роботи та конкурентоспроможності підприємства. Своєчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат, які пов'язані з виробництвом та збутом продукції, як в цілому, так і за окремими об'єктами витрат та центрами прийняття рішень є важливою складовою такого управління, адже оптимізація витрат потребує якісної інформації щодо їх наявного рівня.

Важливою складовою управління підприємством є також економічний аналіз рівня витрат, адже саме за підсумками такого аналізу можуть бути прийняті обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на оптимізацію рівня витрат і підвищення ефективності функціонування та конкурентоспроможності підприємства.

Таким чином, питання обліково-аналітичного забезпечення управління

витратами є надзвичайно важливими як для економічної науки, так і для підприємницької практики, що і підкреслює актуальність та важливість обраного напрямку дослідження.

Питання обліку, аналізу та оптимізації витрат виробництва постійно привертають увагу багатьох вчених-економістів, адже є надзвичайно актуальними як для економічної науки, так і для підприємницької господарської практики. Значна увага цим питанням приділяється в роботах Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, З.В. Гоцайлюка, Б.М. Литвина, М.Р. Лучка, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка та багатьох інших. В той же час проблематика організації та методики обліку і аналізу витрат підприємств є достатньо багатогранною, а підприємницька практика постійно актуалізує нові запити щодо інформаційно-аналітичного забезпечення процесу управління витратами. Це і обґрунтовує доцільність подальших наукових досліджень організації та методики обліку та аналізу витрат діяльності підприємств, адже багато дискусійних питань не є остаточно вирішеними, потребує уточнень та розвитку.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку витрат, а також проведення аналізу витрат діяльності ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» з метою формування пропозицій щодо оптимізації витрат та підвищення ефективності діяльності підприємства.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

- розглянути питання економічного сенсу, класифікації та порядку формування витрат на виробництво;
- систематизувати теоретико-методичні засади організації обліку та аналізу витрат на виробництво;
- на основі проведеного дослідження виявити існуючі проблеми облікового забезпечення управління витратами ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» та розробити пропозиції щодо їх вирішення;

– виконати аналіз рівня та структури витрат діяльності виробничого підприємства;

– розробити пропозиції щодо оптимізації рівня витрат і підвищення таким чином ефективності функціонування та конкурентоспроможності підприємства.

Об’єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу витрат діяльності ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробничого підприємства.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при дослідженні проблематики економічного сенсу та класифікації витрат), діалектичний метод (при дослідженні теоретико-методичних засад організації обліку та аналізу витрат діяльності), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного і комплексного аналізу та синтезу (при дослідженні наявної на підприємстві системи облікового забезпечення управління витратами та обґрунтуванні пропозицій щодо її вдосконалення), методи системного та комплексного аналізу (при виконанні аналізу витрат та їх впливу на ефективність діяльності підприємства), методи критичного аналізу та синтезу (з метою обґрунтування пропозицій щодо оптимізації витрат виробничого підприємства) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням обліку витрат та оптимізацією їх рівня та підвищенням ефективності діяльності та конкурентоспроможності виробничого підприємства.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– обґрунтована доцільність оптимізації залишків запасів в ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3», що дозволить скоротити витрати на зберігання та вивільнити частину фінансових ресурсів, що залучені на формування запасів підприємства;

– визначений перелік причин технологічних втрат під час виробництва хліба та інших борошняних виробів та визначені заходи щодо ліквідації (мінімізації) таких технологічних втрат, що на практиці сприятиме зменшенню рівня витрат на виробництво без негативного впливу на якісний рівень продукції;

– обґрунтована доцільність запровадження в практику управління ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» бюджетування доходів та витрат виробництва, що забезпечить порівнянність кошторисних та фактичних показників та створить інформаційне підґрунтя для швидкого реагування на зміну ринкових умов;

– систематизовані основні заходи щодо оптимізації витрат виробництва ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3»;

набули подальшого розвитку:

– інформаційне забезпечення управління витратами виробничого підприємства за рахунок обґрунтованої пропозиції виокремлення в обліку трансакційних або невиробничих інших операційних витрат із подальшою організацією обліку таких витрат, що дозволить створити інформаційну базу для їх оптимізації;

– методичне забезпечення управління витратами за рахунок обґрунтованого переліку основних напрямів оптимізації витрат та економії ресурсів виробничих підприємств, який може бути використаний на практиці в ході розробки заходів, спрямованих на оптимізацію витрат та підвищення ефективності функціонування виробничого підприємства.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань ідентифікації, класифікації, обліку, аналізу та управління витратами підприємств, законодавчі та нормативні акти з питань

бухгалтерського обліку, зокрема з обліку витрат діяльності.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить удосконалити обліково-аналітичне забезпечення управління витратами з метою їх оптимізації та підвищення ефективності роботи підприємства. Отримані результати дослідження спрямовані на вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління витратами, що у підсумку сприятиме підвищенню ефективності роботи підприємства та зміцненню його фінансового стану.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях. Окрім того за підсумками проведеного дослідження була надрукована стаття «Окремі питання вдосконалення обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції» у науковому фаховому виданні «Економіка та суспільство».

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання і додатків. Основний зміст викладено на 108 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічний сенс, класифікація та порядок формування витрат на виробництво

Стабільне отримання прибутку є основною метою діяльності підприємства. Чинниками, що формують прибуток виробничого підприємства, є ціна реалізації продукції та витрати, що пов'язані з її виробництвом. Одержання максимального ефекту із найменшими витратами, відповідна економія природних, трудових, матеріальних та фінансових ресурсів залежать від того, як підприємство вирішує питання управління витратами, що передбачає пошук способів їх оптимізації.

Основним обмежувачем прибутку і одночасно принциповим фактором, що впливає на обсяг пропозиції, є витрати. Одним з центральних моментів визначення витрат в площині економічної теорії є питання обмеженості ресурсів та можливість реалізації альтернативних варіантів їхнього використання в процесі формування додаткового продукту.

Питання формування витрат в залежності від споживання виробничих факторів досліджувалися такими зарубіжними вченими економістами, як А. Сміт (поняття абсолютних витрат), Д. Рікардо (теорія порівняльних витрат), Ф. Візер (суб'єктивна теорія витрат альтернативних можливостей), Р. Коуз (теорія трансакційних витрат).

Серед вітчизняних науковців, які внесли вклад у розвиток теорії витрат, варто згадати насамперед І.О. Бланка (види операційних витрат), С.А. Котлярова, Б.С. Юровського, С.С. Молчанова (сутність та зміст поняття «витрати»). Питання управління витратами також вивчали західні науковці:

Дж.М. Фелс, Е. Гарке (розподіл витрат на фіксовані і змінні), Дж. Манн (поняття накладних витрат), О.Г. Черч (розподіл накладних витрат), Дж. А.Хіггінс (концепція центрів відповідальності), Ф. Тейлор, Г. Емерсон (система «стандарт-кост»), Дж. Гаррісон (система «директ-костінг»). Серед вітчизняних вчених окремі питання управління витратами у своїх публікаціях досліджували С.Ф. Голов, М.Г. Грещак, С.І. Дем'яненко, С.Є. Ковтун, В.Я. Месель-Веселяк, І.В. Охріменко, А.А. Пилипенко, В.Я. Плаксієнко, П.Т. Саблук, Н.П. Скригун, Ю.С. Цал-Цалко, О.В. Чернецька, Д.В. Шиян, О.М. Шпичак та деякі інші науковці [1, С. 141-142].

Вагомий внесок у дослідження витрат виробництва внесли Адам Сміт та Давид Рікардо. Так, А. Смітом було введено поняття абсолютних витрат, а Д. Рікардо є автором теорії порівняльних витрат. Витрати вони визначають як 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.

Відповідно до марксистської концепції, витрати виробництва – це вартість товару, а саме сума витрат на придбання засобів виробництва і робочої сили.

У кінці ХІХ ст. з'являється кілька нових концепцій витрат виробництва. Маржиналісти визначають витрати як психологічне явище, засноване на граничній корисності. Від таких капіталістичних витрат К. Маркс відрізняє «істинні витрати виробництва» (витрати праці), які утворюють додану вартість товару.

Неокласичні концепції витрат виробництва розглядають такі витрати як суму витрат (постійних та змінних) на придбання факторів виробництва.

Розвитком економічної теорії на сучасному етапі є формування представниками неоінституціоналізму теорії трансакційних витрат. Поняття трансакційних витрат завпровадив американський економіст Р. Коуз [2, с. 33]. Його послідовники розглядають витрати як такі, що формуються в сфері обігу. Такий вид витрат включає будь-які необхідні витрати ресурсів, які не

спрямовані безпосередньо на виробництво економічних благ, але забезпечують успішну реалізацію даного процесу.

Оскільки виробничі витрати породжені відповідним факторами виробництва, їх економічний зміст визначають як спожиту частку виробничих ресурсів.

Сучасні науковці по-різному тлумачать поняття витрат. Різноманітні наукові тлумачення категорії «витрати», систематизовано у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 –Тлумачення поняття «витрати» сучасними науковцями [3, С. 129-131]

Автор, джерело	Визначення поняття «витрати»
І. О. Бланк	Виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на здійснення операційної діяльності підприємства.
Ф. Ф. Бутинець	Спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги.
А. М. Поддєрьогін	Виражені у грошовій формі витрати, які підприємство проводить у процесі здійснення своєї господарської діяльності.
О. М. Бандурка	Сукупні витрати підприємства, які складають собівартість продукції.
Пашигорева Г. И., Савченко О. С.	Грошова оплата придбаних товарів чи послуг, понесених підприємством, що згодом буде віднята з прибутку (списана у витрати). У балансі вони відбиваються як активи.
Грещак М. Г., Коцюба М.С.	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети.
Й. М. Петрович	Грошовий вираз величини ресурсів, використаних з конкретною метою.
К. Р. Макконелл, С. Л. Брю	Виплати, які фірма повинна зробити, або доходи, які фірма зобов'язана забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відволокти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах.
В. С. Лень	Матеріальні і грошові кошти, витрачені з метою їх повернення у збільшеній кількості, тобто з метою одержання доходу.
М. И. Бухалков	Вартість усіх видів матеріалів, що витрачаються, та послуг, що надаються.
А. Я. Лившиц	Сумарна вартісна оцінка природних, виробничих, трудових, фінансових й інших ресурсів, що використовуються у процесі виготовлення й збуту товарів.

Для того щоб систематизувати ідентифікацію категорії «витрати»,

зведемо їх за підходами, представленими на рисунку 1.1.

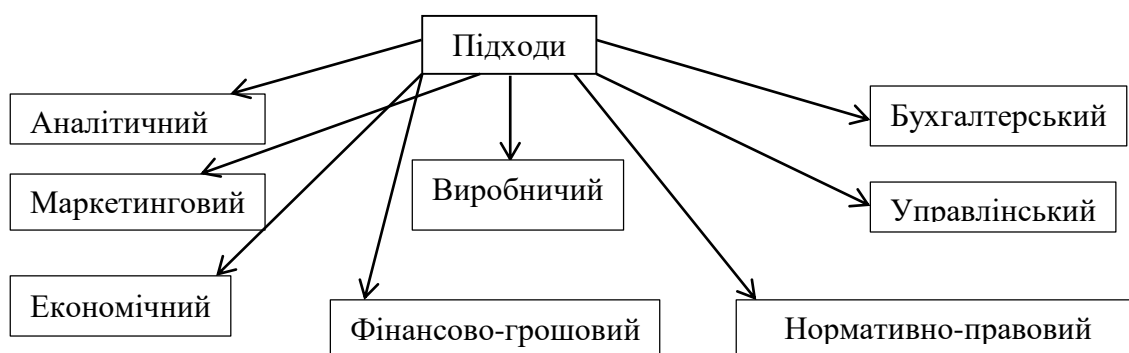


Рисунок 1.1 – Підходи до визначення ідентифікації категорії «витрати»

В умовах товарного виробництва грошовий втілення суми витрат на виготовлення конкретного товару називають його собівартістю. В понятті витрати виробництва сенс категорій витрати та собівартість поєднується.

Ознаки, за якими визнаються витрати у відповідності до НП(С)БО 16 «Витрати» наведено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Ознаки ідентифікації категорії «витрати» відповідно НП(С)БО 16 «Витрати» [6]

Витратами визнаються	Витратами не визнаються
Відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань	Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.
Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.	Погашення одержаних позик.
Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.	Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 Положення (стандарту).
Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.	Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Варто зазначити, що одну частину витрат прямо долучають до

собівартості конкретних видів готових виробів, а іншу частину у зв'язку з виробництвом декількох видів продукції спочатку систематизують, а вже далі розподілюють..

Через це та інші особливості варто класифікувати витрати на виробництво за певними ознаками для правильної організації виробничого обліку та визначення собівартості продукції (робіт, послуг).

Для ефективної організації обліку та коректного визначення собівартості виробництва продукції (робіт, послуг) доцільно застосовувати класифікацію витрат за певними ознаками, що наведені у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Класифікація витрат на виробництво

Ознаки	Витрати
За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, деталі, вузли, замовлення, процеси
За центрами відповідальності	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби, тощо
За відношенням витрат до процесу виробництва	Основні, накладні
За способами віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг)	Прямі, непрямі
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні, постійні
За доцільністю витрачання	Продуктивні та непродуктивні
За єдністю складу	Комплексні та одноелементні
За видами витрат	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
За можливістю здійснення контролю за витратами	Контрольовані, неконтрольовані
За періодами визнання	Витрати поточні, майбутніх періодів та майбутні витрати
За відношенням до собівартості продукції (робіт, послуг)	Витрати на продукції, витрати періоду

Розподілення витрат за видами виробництв дозволяє визначити собівартість послуг допоміжних виробництв та долучити їх до собівартості відповідних видів продукції (робіт, послуг) основного виробництва.

Класифікація за видами продукції, робіт, послуг, ґрунтується на тому, що всі витрати, які включаються до собівартості окремих видів продукції

(робіт, послуг), групують за типами, серіями чи групами виробів або за окремими виробничими замовленнями. За цією класифікацією визначають економічну вигідність виробництва окремих видів продукції.

Витрати, за відношенням до процесу виробництва поділяють на основні та накладні.

Основні – це витрати, які пов’язані безпосередньо з технологічними процесами виробництва. Накладні ж витрати обумовлені управлінням виробництвом та обслуговуванням виробничих структурних підрозділів.

За віднесенням на собівартість виокремлюють прямі та непрямі витрати. Прямими називаються ті витрати, які безпосередньо можуть бути віднесені до конкретного об’єкта витрат і включені до собівартості продукції (робіт, послуг).

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції або є її необхідним компонентом.

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

Непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об’єкта витрат економічно доцільним способом. Відповідно, щоб долучити їх до собівартості, необхідно попередньо розподілити між об’єктами обліку із застосуванням певної бази розподілу.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, виділяють змінні та постійні. Змінними є ті витрати, величина яких змінюється пропорційно змінам обсягу виробництва. Постійні ж витрати, це ті, які в межах певного інтервалу не залежать від зміни обсягу випуску продукції.

Прикладом постійних витрат є витрати на утримання апарату управління цехами, витрати на опалення та освітлення виробничих приміщень, амортизаційні відрахування (за винятком застосування виробничого методу

нарахування амортизації).

Одноелементними є витрати, які складаються з одного елементу витрат. Комплексні є витрати складаються з різних за економічним змістом елементів. Прикладом таких витрат є загальновиробничі витрати, до складу яких входять заробітна плата цехового персоналу, матеріали, використані на господарські потреби цеху, витрати на опалення та освітлення тощо.

Ефективні витрати – це продуктивні витрати, передбачені технологією та організацією виробництва. На відміну від них, неефективні витрати – це витрати непродуктивного характеру, у результаті яких не будуть отримані доходи, оскільки не буде вироблено продукт.

Витрати на продукцію є витратами, що пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) та становлять собівартість виробленої продукції (робіт, послуг).

Витрати періоду не включаються до виробничої собівартості і є витратами того періоду, в якому були понесені. До них відносять витрати на управління підприємством (адміністративні), на збут продукції та інші операційні витрати, а також нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.

Поточні витрати – це витрати на виробництво поточного звітного періоду, що мають бути включені до собівартості продукції (робіт, послуг), виготовленої протягом цього звітного періоду.

Витрати майбутніх періодів є витратами, які понесені в поточному звітному періоді, але підлягають включенню до складу собівартості продукції (робіт, послуг), що випускатиметься в наступних звітних періодах. Як приклад витрат майбутніх періодів можна навести авансові платежі з орендної плати, витрати на підготовку виробництва тощо.

Майбутні витрати – це своєрідне «дзеркальне відображення» витрат майбутніх періодів. До них відносять витрати, які в поточному звітному періоді ще не наявні, але для правильного формування фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) підлягають включенню до витрат виробництва за

поточний звітний період у плановому розмірі. Яскравий приклад майбутніх витрат забезпечення на оплату відпусток.

Контрольовані витрати можуть контролюватися працівниками підприємства. Витрати, що не піддаються такому контролю, вважаються неконтрольованими [7, с. 266].

Також, витрати групують за економічними елементами.

Економічним елементом вважається первинний однорідний вид витрат на виробництво, який на рівні підприємства неможливо розкласти на складові частини. За 21 пунктом НП(С)БО виділяють 5 таких елементів:

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

Поділ витрат за елементами наведено у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Поділ витрат за економічними елементами [6]

Елемент витрат	Витрати які включається в залежності від елемента
1	2
Витрати на оплату праці	1) витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві, включаючи будь-які види грошових та матеріальних доплат; 2) гарантійні та компенсаційні виплати, пов'язані з індексацією заробітної плати, із затримкою виплати заробітної плати тощо, у порядку та розмірах, передбачених законодавством;
Амортизація	1) амортизація основних засобів; 2) амортизація інших необоротних матеріальних активів; 3) амортизація нематеріальних активів
Відрахування на соціальні заходи	1) відрахування сум ЄСВ у розмірах та порядку, установлених законодавством; 2) відрахування на індивідуальне страхування робітників, зайнятих виробництвом, та апарату управління цехами; 3) відрахування на інші соціальні заходи

Продовження таблиці 1.4

1	2
Матеріальні витрати	<p>1) сировина й матеріали (основні та допоміжні)</p> <p>2) купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, що підлягають монтажу або додатковій обробці;</p> <p>3) товари, які використані для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу іншим особам;</p> <p>4) тара і тарні матеріали, використані при виробництві продукції,</p> <p>5) паливо та енергія, придбані у сторонніх організацій для технологічних цілей, опалення виробничих приміщень, транспортних робіт, пов'язаних з обслуговуванням виробництва власним транспортом, тощо;</p> <p>6) будівельні матеріали, витрачені на технологічні цілі, утримання та ремонт необоротних активів;</p> <p>7) запасні частини, використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів ;</p> <p>8) МШП, використані у виробничій діяльності підприємства, зокрема інструмент, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спецодяг тощо;</p> <p>9) роботи та послуги виробничого характеру, виконані для підприємства сторонніми організаціями: здійснення окремих операцій з виробництва продукції; обробка сировини та матеріалів; проведення випробувань з метою визначення якості сировини і матеріалів, що використовуються у виробництві, на відповідність установленим стандартам і технічним умовам; транспортні послуги сторонніх організацій на перевезення вантажу територією підприємства, які є складовою технологічного процесу виробництва, тощо;</p> <p>10) втрати внаслідок нестачі матеріальних цінностей у межах установлених норм природного збитку.</p>
Інші операційні витрати	<p>1) витрати, пов'язані з управлінням виробництвом:</p> <p>2) витрати на перевезення працівників виробництва до місця роботи та назад;</p> <p>3) витрати зі страхування ризиків, пов'язаних з виробничим процесом;</p> <p>4) податки, збори та інші обов'язкові платежі, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);</p> <p>5) витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення;</p> <p>6) витрати на оплату робіт і послуг сторонніх підприємств та організацій;</p> <p>7) витрати, пов'язані з випробуваннями, контролем за відповідністю якості виробів, деталей, вузлів установленим стандартам або технічним умовам;</p> <p>8) сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) необоротними активами.</p>

Оскільки групування витрат за елементами не вирішує питання контролю та аналізу витрат за цільовим призначенням у процесі виробництва, обчислити собівартість окремих видів продукції, встановити обсяг витрат конкретних структурних підрозділів підприємства, виникає потреба в групуванні витрат за статтями калькуляції.

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) визначається підприємством самостійно і залежать як від питомої ваги їх видів або груп витрат, так і від ступеня економічної однорідності витрат, які об'єднані у відповідні статті, від галузевої специфіки, особливостей організації виробництва та технологічних процесів, можливості прямого або обґрунтованого непрямого віднесення (розподілу) витрат на собівартість готової продукції (робіт, послуг).

Види калькуляцій в залежності від часу формування та методики розрахунків, представлені на рисунку 1.2.

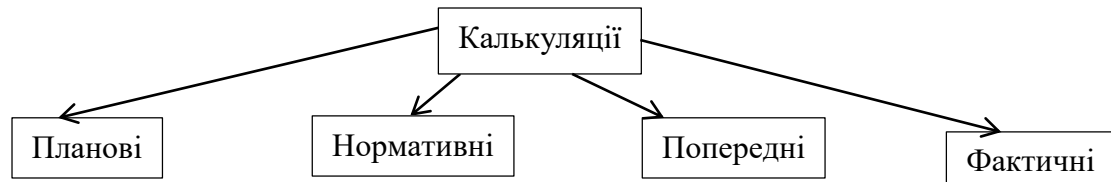


Рисунок 1.2 – Види калькуляцій

Класифікація за статтями застосовується в обліку задля формування та визначення фактичної (звітної) собівартості. Вона дає можливість здійснювати контроль цільового витрачення коштів та виявити резерви зменшення рівня собівартості продукції.

Калькулювання собівартості продукції складається з розподілу фактичних виробничих витрат на одиниці виробничої продукції. Калькулювання собівартості готової продукції відбувається щомісячно. «В калькулюванні беруть участь фактичні витрати, накопичені на рахунках обліку виробничих витрат, з урахуванням витрат на залишках незавершеного

виробництва на початок місяця, з вирахуванням витрат на залишку незавершеного виробництва, на кінець місяця» [7, с. 216].

Калькулювання собівартості готової продукції хлібопекарського виробництва вираховується у такій послідовності:

1) «загальновиробничі витрати, накопичені на рахунку 91, розподіляються між рахунками обліку незавершеного виробництва та собівартості реалізації;

2) прямі витрати виробничих центрів, за вирахуванням прямих витрат, врахованих в собівартість незавершеного виробництва на кінець місяця, розподіляються між видами продукції та напівфабрикатами власного виробництва за установленими нормами;

3) у випадку виникнення відхилень суми прямих виробничих витрат від установлених норм, відхилення розподіляються пропорційно нормативним витратам;

4) загальновиробничі витрати виробничих центрів розподіляються між видами продукції (окрім бракованої продукції) пропорційно вазі готової продукції» [9, С. 111-113].

Витрати на підприємстві класифікують за такими статтями калькуляції:

- сировина і матеріали;
- поворотні відходи (віднімаються);
- напівфабрикати;
- паливо і енергія на технологічні потреби;
- основна зарплата виробничих робочих;
- додаткова зарплата виробничих робочих;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на підготовку і освоєння виробництва;
- втрати від технічно неминучого браку;
- інші виробничі витрати;
- загальновиробничі витрати.

До статті «Сировина та матеріали» включають:

– сировини та матеріалів, які входять до складу продукції (робіт, послуг), що виробляється, утворюючи її основу, або є необхідними компонентами для її виготовлення;

– допоміжних матеріалів, що використовуються для технологічних цілей;

– покупних матеріалів, що використовуються у процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу та пакування продукції.

Витрати за статтею «Сировина та матеріали» включають до собівартості окремих виробів (групи виробів) і замовлень прямим шляхом [10, С.257-258].

Витрати допоміжних матеріалів, що використовуються при виготовленні продукції (робіт, послуг) і для забезпечення виробничого процесу, обліковують у цілому так само, як і основних. Проте між об'єктами калькулювання їх, як правило, розподіляють непрямым шляхом. Відбувається це таким чином:

1) «установлюють норми витрат допоміжних матеріалів на кожен вид продукції (робіт, послуг);

2) на підставі встановлених норм витрат матеріалів і цін на них установлюють кошторисні ставки на одиницю продукції (робіт, послуг), які періодично переглядаються відповідно до зміни норм витрат матеріалів або цін;

3) фактичні витрати на допоміжні матеріали включають до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) і НЗВ пропорційно кошторисним ставкам» [11, с. 440].

За статтею «Напівфабрикати», собівартість напівфабрикатів власного виробництва повинна повністю увійти до собівартості тих виробів, при виготовленні яких вони були спожиті. Вартість купівельних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, робіт і послуг виробничого характеру включають безпосередньо до собівартості окремих виробів (групи виробів) і замовлень прямим шляхом.

До статті калькуляції «Паливо та енергія» включають вартість усіх видів палива та енергії (як таких, що отримуються зі сторони, так і таких, що виробляються самим підприємством), які безпосередньо витрачаються в технологічному процесі виробництва продукції (при виконанні робіт, наданні послуг).

Витрати палива та енергії на технологічні цілі залежно від напрямку їх використання в собівартість продукції (робіт, послуг) включають таким чином:

– «прямо за фактичною собівартістю палива та енергії на підставі показань контрольно-вимірювальних приладів – якщо вони спожиті при виготовленні певних видів виробів;

– непрямо – якщо паливо та енергія використані для виробництва різних виробів» [8, С. 216-218].

У разі відсутності контрольно-вимірювальних приладів вартість палива та енергії для технологічних цілей відносять на собівартість окремих виробів пропорційно кошторисним ставкам у порядку, передбаченому для допоміжних матеріалів.

Стаття калькуляції «Транспортно-заготівельні витрати» містить витрати на придбання та доставку на підприємство сировини і матеріалів (основних та допоміжних), купівельних виробів, напівфабрикатів, палива та малоцінних швидкозношуваних предметів.

Такі витрати списують на собівартість продукції (робіт, послуг) і розподіляють за видами виробів одночасно та пропорційно списанню вартості витрачених на виробництво матеріальних цінностей.

За статтею калькуляції «Основна заробітна плата працівників» планують та обліковують основну заробітну плату робітників виробництва, а також фахівців (інженерно-технічних працівників), безпосередньо пов'язаних з виготовленням продукції [12, с. 174].

Стаття «Додаткова заробітна плата» включає надбавки, доплати, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії,

пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Стаття «Відрахування на соціальне страхування» включає нарахований ЄСВ на суми основної та додаткової заробітної плати робітників виробництва у розмірах, установлених законодавством.

Стаття «Втрати внаслідок технічно неминучого браку» слугує я винятком. Її виділяють в окрему статтю калькуляції та включають до собівартості того виду продукції, за яким виявлено брак, тільки в окремих виробництвах.

Стаття «Витрати на утримання та експлуатацію обладнання» містить в собі тільки ті витрати, що пов'язані з роботою технологічного обладнання цехів. «Це можуть бути, витрати на утримання, амортизацію, ремонт та експлуатацію виробничого і підйомно-транспортного обладнання, цехового транспорту, робочих місць, витрати на відновлення інструментів, приладів і пристосувань зі складу основних засобів» [12, с. 174].

До статті калькуляції «Загальновиробничі витрати» включають тільки змінні та постійні загальновиробничі витрати, тобто ті, які формують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

За статтею калькуляції «Супутня продукція» відображають вартість супутньої продукції, отриманої одночасно з основним (цільовим) продуктом в єдиному технологічному процесі. Якщо супутню продукція призначена для подальшої переробки, її відображають як рух напівфабрикатів у виробництві.

Стаття «Інші виробничі витрати» містить в собі виробничі витрати, що не належать до жодної із зазначених вище статей витрат, зокрема витрати, пов'язані з епізодичними та періодичними випробуваннями якості виробів, деталей, вузлів з їх перевірки на відповідність вимогам установлених стандартів або технічних умов.

Інші виробничі витрати прямим шляхом входять до собівартості відповідних видів продукції.

Якщо пряме включення неможливе, витрати розподіляють між окремими виробами пропорційно їх виробничій собівартості (без інших

виробничих витрат).

Методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції «мають бути гнучкими, простими у використанні та дозволяти в оперативному порядку отримати необхідну інформацію» [13, С. 279-281].

Суть методу обліку фактичних витрат полягає у послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами. Цей метод, як правило, є традиційним та найбільш поширеним на вітчизняних підприємствах.

Облік фактичних витрат на виробництві будується на таких принципах:

- «повне та документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського обліку;
- облікова реєстрація їх в період виникнення в процесі виробництва;
- локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат;
- віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання;
- порівняння фактичних показників з плановими» [14, С. 33-35].

Фактична собівартість продукції – це сума витрат, здійснених конкретним підприємством за для виготовлення продукції за наявних умов, що склалися на виробництві.

Альтернативою методу обліку фактичних витрат є нормативний метод обліку витрат. Варто зазначити, що своєчасний вплив на рівень виробничих витрат та формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини відхилень – змін собівартості, відповідно допущення перевитрат або отримання економії визначається не шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, а щоденно в процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових даних. Саме таким вимогам щодо обліку витрат відповідає нормативний метод, який застосовується в різних галузях промисловості.

Важливими завданнями застосування нормативного обліку є «своєчасне

попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дозволяє розкривати невраховані при плануванні і в практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок тощо)» [15, С. 218-219].

Основними принципами системи нормативного обліку є:

- «нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій по кожному виробу. У нормативній калькуляції, як засобу обліку, планування, контролю, знаходить відображення вже досягнутий рівень впровадження у виробництво прогресивних норм і організаційних заходів;

- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від поточних норм витрат матеріалів і заробітної плати;

- постійний та своєчасний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції;

- попередній контроль витрат на основі первинних документів та фіксація відхилень від норм в момент їх виникнення з одночасним виявленням їх складу, місця виникнення, винуватців та причин для глибшого дослідження можливостей впливу на їх величину;

- завчасне складання калькуляції нормативної собівартості та її аналіз з метою виявлення резервів зниження собівартості в період підготовки виробництва;

- калькулювання фактичної собівартості груп (типів) однорідної продукції виходячи з їх нормативної собівартості та відхилень від норм;

- щомісячний або щоквартальний облік внесених змін у встановлені норми, що дає можливість оперативно управляти процесом виконання організаційно-технічних заходів» [17, с. 784].

Нормативний метод обліку витрат виробництва дозволяє своєчасно виявляти і визначати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат та кошторисів витрат на обслуговування та управління виробництва.

Усі випадки відхилення від норм мають бути оформлені відповідними документами та відображені в обліку. Облік відхилень ведеться з метою формування оперативної інформації про розміри та причини додаткових, не передбачених нормами витрат, і негайного прийняття відповідних управлінських рішень в площині організаційних або технічних заходів.

За умови застосування нормативного методу має здійснюватися систематичний облік змін діючих норм. Цей ведеться на підставі повідомлень про зміни норм і в подальшому призводить до уточнення нормативних калькуляцій.

Позамовний метод використовується в тих випадках, коли виготовляється складна дороговартісна продукція із тривалим періодом виробництва (літаки, великі транспортні судна, прокатні верстати, унікальне верстатне обладнання).

При виборі позамовного методу калькулювання на виробництві повинна бути хоча б одна з таких умов:

- кожен зразок чи партія ідентичних зразків готової продукції легко відокремлюється відповідно від інших зразків чи партій зразків готової продукції;
- кожен зразок чи партія ідентичних зразків готової продукції виконується за технічним замовленням чи просто за завданням замовника;
- випускається відносно невелика кількість продукції;
- виготовлення кожного зразка партії ідентичних зразків готової продукції потребує значних витрат.

Основною вимогою позамовного методу є точний облік витрат та відокремлення їх по кожному замовленню від витрат по інших замовленнях.

Позамовний метод калькулювання може бути організований на основі нормативного методу обліку витрат.

Основним напрямом впорядкованого обліку витрат на виробництво і ведення оперативного обліку на підприємствах одиничного і дрібносерійного виробництва є впровадження елементів нормативного обліку.

Типізація виробничих процесів, інструментів, введення поточних і автоматичних ліній для виготовлення універсальних деталей створює умови для розробки стійких нормативів витрат, організації обліку відхилень і змін норм. Враховуючи складність розробки на окреме замовлення нормативів, останні можна встановлювати на певні типи виробів або розраховувати нормативи прямих витрат тільки по найважливіших деталях.

Позамовний метод використовують на підприємствах, де сировину й оплату праці, інші витрати порівняно легко можна віднести до виробництва конкретного виду продукції (робіт, послуг) [18, С. 120-122].

Сутність попередільного (попроцесного) методу обліку витрат полягає в тому, що прямі витрати відображаються поточному обліку не за видами продукції, а за переділами (стадіями) виробництва, навіть якщо в одному переділі можна отримати продукцію різних видів. Таким чином, об'єктом обліку витрат зазвичай є переділ.

Переділ – це частина технологічного процесу (сукупність технологічних операцій), що завершується отриманням готового напівфабрикату, який може відправлятись в наступний переділ або реалізовуватись на сторону. В результаті послідовного проходження вихідного матеріалу через всі переділи отримують готову продукцію, тобто на виході з останнього переділу маємо не напівфабрикат, а завершений продукт.

У разі застосування обліку і калькулювання допоміжних виробництв, що випускають однорідну продукцію або послуги (пар, стиснене повітря, воду) і не мають незавершеного виробництва застосовують однопредільний метод або так званий простий [19, С. 129-130].

Попроцесне калькулювання застосовується на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві великих обсягів ідентичних товарів при незмінній технології зі схожими матеріальними характеристиками та виробничими витратами.

Особливостями попроцесного методу калькулювання, що відрізняють його від позаповного є:

- 1) узагальнення витрат за переділами, не виділяючи окремих замовлень, що дозволяє калькулювати собівартість продукції кожного переділу;
- 2) списання витрат за календарний період, а не за час виготовлення замовлення;
- 3) організація аналітичного обліку до синтетичного рахунку 23 «Виробництво» для кожного переділу;
- 4) простота та дешевизна: нема карток обліку замовлень, відсутня необхідність розподіляти непрямі витрати між окремими замовленнями.

Попроцесний метод калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат. При використанні попроцесного методу можуть бути використані елементи нормативного методу – систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточних) норм (в окремих галузях – від планової собівартості) [20, С. 3-5].

В первинних документах і оперативній звітності (за зміну, добу, декаду) відображаються не лише фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, технологічного палива, енергії, але й їх витрати за нормами або відповідно до виробничих завдань, що ґрунтуються на них (рецептур, регламентів тощо).

Калькулювання повної собівартості передбачає включення до собівартості продукції всіх виробничих витрат на її виготовлення: виробничих, адміністративних, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства.

Калькулювання собівартості продукції з повним розподілом затрат може здійснюватись:

- згідно із замовленням (проектами);
- згідно з виробничими процесами;
- на основі виробничої діяльності.

Калькулювання неповних (змінних) витрат ґрунтується на визначенні неповної собівартості продукції. «При застосуванні цієї системи до собівартості продукції включають лише змінні виробничі витрати.

Принципова відмінність між калькулюванням повних та неповних витрат полягає у способі врахування постійних виробничих накладних витрат» [21, С. 32-35].

При застосуванні системи обліку змінних витрат не включаються до собівартості, а розглядаються як витрати періоду не тільки операційні витрати (на управління і збут тощо), але й постійні виробничі витрати. Калькулювання неповних витрат або як його ще називають – «директ-костинг» почали застосовувати в Україні з прийняттям Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Методи калькулювання нерозривно пов'язані зі способами обчислення собівартості продукції . Кожному способу аналітичного групування витрат відповідає певний спосіб визначення собівартості.

Собівартість продукції, будучи витратами підприємства на виробництво та реалізацію, є основою порівняння витрат та доходів, тобто визначення самоокуповування – основоположної ознаки ринкового господарського розрахунку. Собівартість – один з найважливіших показників ефективності споживання ресурсів. Собівартість підсумковує успіхи та невдачі підприємства в організації виробництва того або іншого продукту.

Якщо собівартість такого ж або аналогічного продукту конкурентів нижче, то це означає, що виробництво і збут на нашому підприємстві були організовані нерационально. Отже, необхідно внести зміни. Вирішити, які потрібні зміни, допоможе знову ж таки собівартість, оскільки вона є одним з чинників формування асортименту [22, С. 127-134].

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів та інших витрат. Дані обліку витрат на виробництво продукції використовуються для визначення результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційнотехнічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва, для планово-

економічних і аналітичних розрахунків.

Окрім того, собівартість складає частину вартості продукції і показує, в що обходиться виробництво продукції для підприємства, тому собівартість є основним ціноутворюючим чинником. Чим більше собівартість, тим вище буде ціна за інших рівних умов. Різниця між ціною і собівартістю формує прибуток. Відповідно задля збільшення прибутку необхідно або підвищити ціну, або зменшити собівартість. Собівартість продукції характеризує рівень використання всіх ресурсів (перемінного й постійного капіталу), що наявні в розпорядженні підприємства. Як економічна категорія собівартість продукції виконує такі надзвичайно важливі функції:

- «облік контроль всіх витрат за випуск продукції;
- база для формування оптової ціни на всю продукцію підприємства та визначення прибутків і рентабельності;
- економічного обґрунтування доцільності вкладення реальних інвестицій у реконструкцію, технічне переозброєння і розширення чинного підприємства;
- визначення оптимального розміру підприємства;
- економічне обґрунтування та прийняття будь-яких управлінських рішень» [23, С. 321-322].

В залежності від складу витрат розрізняють такі види собівартості, що наведені на рисунку 1.3.

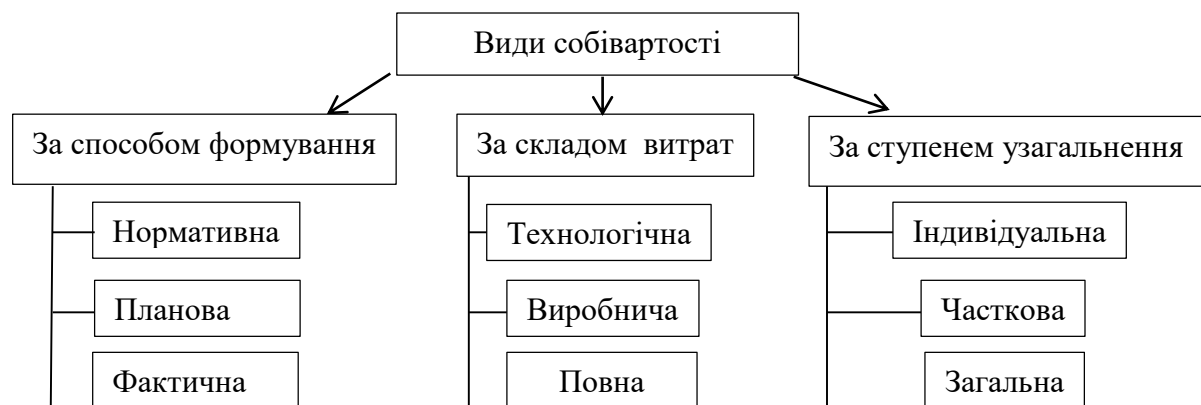


Рисунок 1.3 – Види собівартості за складом витрат

Виробнича собівартість – це технологічні та розподілені загальновиробничі витрати (витрати на управління цехами, бригадами, виробничими підрозділами). Така собівартість відображає рівень витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг).

Відповідно до методики, викладеної в національних П(С)БО на рахунку 23 «Виробництво» відображається саме виробнича собівартість продукції. Загальногосподарські витрати (адміністративні, витрати на збут) до неї не включають. Згідно з діючою методикою їх відразу відносять на витрати періоду ведення бухгалтерського обліку за національними П(С)БО її визначають розрахунковим шляхом. Використовується для цілей планування та встановлення певного рівня ціни [24, С. 279-280].

Індивідуальна собівартість – це собівартість конкретного виду продукції, певного виду робіт, послуг. Часткова собівартість характеризує витрати з виробництва (та реалізації) певної групи продукції (зернові, рослинництво, тваринництво) чи витрати окремих підрозділів. Загальна собівартість характеризує загальний рівень витрат по підприємству на виробництво і реалізацію всієї продукції, що виготовлена підприємством, в тому числі роботи й послуги.

Неповна виробнича собівартість продукції складається з витрат підрозділів підприємства (цехів, ділянок).

Планова собівартість розраховується, виходячи із визначеного обсягу виробництва та середніх витрат, котрі припадають на цей обсяг.

Нормативна собівартість – відображає рівень витрат на виріб, що визначається діючими на певну дату технічними нормами і нормативами використання засобів виробництва і робочого часу.

Фактична (звітна) собівартість – це «рівень собівартості продукції, обчисленої на основі фактичних витрат на виробництво за певний період, з урахуванням фактичних умов виробництва, що склалися» [25, С. 320-322].

1.2 Нормативно-методичні засади організації обліку витрат

В конкурентних ринкових умовах успішне функціонування кожного промислового підприємства, зокрема і хлібопекарського, залежить від вірно обраної системи обліку виробничих витрат.

Від своєчасності та точності відображення виробничих витрат в обліку залежить точність та достовірність фінансового результату, який визначає підприємство.

В Україні наявні певні нормативні акти, що регулюють облік витрат на хлібопекарських підприємствах. Методологічні та методичні засади формування інформації про витрати в бухгалтерському обліку визначено в НП(С)БО 16 «Витрати».

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємств відносяться: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; НП(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи»; 31 «Фінансові витрати», (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси»; 9 «Витрати на дослідження і розробки»).

На організацію обліку витрат впливають також Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості; вказівки, інструкції, положення; план рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т.д [26, С. 235-236].

Основні документи нормативно-правової бази організації обліку витрат наведено у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Нормативно-правова база регулювання обліку витрат

Джерело	Зміст
Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»	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
Господарський кодекс України	Встановлює відповідно до конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності. Відповідність господарської діяльності підприємства чинному законодавству
Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Для організації обліку операцій, пов'язаних з витратами підприємства.
Про затвердження типових форм первинного обліку Наказ міністерства статистики України	Впровадження типових форм первинного обліку. Для правильності оформлення первинних документів по відображенню витрат виробництва.
Конституція України (основний закон)	Загальні положення, що регулюють діяльність і функціонування підприємства, його правові засади.

Основним нормативно-правовим документом, який регулює облік в Україні, а зокрема й облік витрат, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Цим Законом встановлено основний принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами. Разом з тим, слід відзначити, що згідно чинної методики обліку витрат дана відповідність не підтверджена.

Міжнародна практика не містить окремого виокремлення щодо витрат у МСБО. Основні основи цієї категорії розкриті у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та

ін. національний й міжнародний підходи щодо оцінки й визначення витрат є ідентичними [27, С. 654-656].

Зокрема, МСБО 1 «Подання фінансових звітів» представляє класифікацію витрат здійснювати за характером, наприклад, придбання матеріалів, витрати на рекламу, амортизація, виплати працівникам, транспортні витрати. Дану рекомендацію можна здійснювати і за функціями як частини «собівартості продажу», наприклад, витрати на збут чи адміністративна діяльність.

Дане пояснення повністю відповідає класифікації витрат згідно економічних елементів та згідно статей калькуляції в національному обліку, що визначено П(С)БО 16 «Витрати».

Проведене дослідження дозволило виявити, що у формулюванні постійних та змінних загальновиробничих витрат, формуванні їх баз розподілу в НП(С)БО 16 «Витрати» та в МСБО 2 «Запаси» немає жодних відмінностей.

Відмінність полягає в тому, що НП(С)БО 16 «Витрати» подає повний типовий перелік складу загальновиробничих витрат, що значно спрощує роботу бухгалтера у розділі складання їх класифікації на підприємстві.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну) та деякі інші. Порівняльна характеристика визнання та визначення витрат згідно НП(С)БО 16 «Витрати» та Концептуальної основи складання та подання фінансової звітності наведено у таблиці 1.6.

В МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би регулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Все це прописано в окремих стандартах. Так, МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 – Property, Plant and Equipment) – витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці. Зазначені

стандарти зокрема регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції, основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття.

Таблиця 1.6 – Визнання та визначення витрат [29]

НП(С)БО 16 «Витрати»	Концептуальна основа складання та подання фінансової звітності
Умови визнання та визначення витрат в обліку	
Відбувається зменшення активів або збільшення зобов'язань	Виникає зменшення економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.
Витрати можуть бути достовірно визначені	Зменшення економічних вигід можна достовірно визначити
Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами	Якщо очікується виникнення економічних вигід протягом кількох облікових періодів і їх зв'язок з доходом може бути визначений тільки в широких межах, витрати визнаються на основі процедур. .
Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами	Визнаються негайно, коли витрати не надають майбутніх економічних вигід або тоді та тією мірою, якою майбутні економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнаною як актив в балансі. Витрати визнаються також у звіті про прибутки та збитки в тих випадках, коли виникають зобов'язання без визнання активу, як у випадку визнання зобов'язань щодо гарантії продукції.
Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені	Витрати визначаються у звіті про прибутки та збитки на основі безпосереднього зв'язку між понесеними витратами та заробленим доходом від конкретних статей

Крім того, МСФЗ 23 «Витратина позики» (IAS 23 – Borrowing costs) визначає, як обліковувати витрати за позиками. МСФЗ 2 «Запаси» передбачає загальний підхід, відповідно якому виокремлюють дві категорії витрат: – затрати на продукт; – витрати періоду.

Вітчизняний П(С)БО 16 «Витрати» не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Проте, категорії «витрати» і «затрати» мають різну природу і значення.

Так, під «витратами» доцільно розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов'язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Визначення терміну «витрати» у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, проте, ПКУ містить посилання на форму здійснення витрат [30, С. 15-18].

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надано наступне визначення витрат. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками).

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність) [31, с. 627].

1.3 Теоретико-методичні аспекти аналізу витрат виробництва

Аналіз витрат підприємства є основою для їх прогнозування. Особливої актуальності набуває ретельний економічний аналіз в умовах самостійного прогнозування витрат підприємства. В сучасних умовах господарювання підприємства прагнуть максимізувати свої прибутки, що забезпечує

стабільний фінансовий стан та відповідно конкурентоспроможність.

Зниження та оптимізація витрат підприємства «сприяє як зростанню прибутку, так і найбільш раціональній організації трудового процесу» [32, с. 356].

Аналіз витрат підприємства проводиться в кілька етапів, які передбачають проведення такої аналітичної роботи:

– «аналіз зміни розміру і рівня витрат у цілому по підприємству (припускає загальну оцінку змін розміру і рівня отриманих витрат у порівнянні з попередніми аналітичними періодами. Така оцінка виробляється на основі розрахунку абсолютного відхилення загального обсягу, рівня витрат і темпів росту (зниження) окремих показників);

– аналіз зміни обсягу і рівня витрат щодо окремих статей (елементів), а також за структурою витрат (дозволяє виявити зміни в розмірі витрат щодо окремих елементів (статей), а також зміни в структурі витрат;

– аналіз зміни обсягу і рівня умовно-змінних і умовно-постійних витрат підприємства (для проведення цього етапу аналізу проводиться угруповання витрат у залежності від еластичності до обсягів діяльності).

– аналіз зміни обсягу, рівня та складу витрат щодо інших кваліфікаційних ознак (у залежності від мети і глибини дослідження);

– кількісна оцінка факторів, що впливають на формування витрат у цілому по підприємству та щодо окремих елементів витрат» [33, с. 21].

Дослідження структури питомої ваги окремих елементів витрат у їх загальному обсязі дають можливість визначити більш вагомі та критичні статті витрат, зміни яких визначають тенденцію в розвитку витрат у цілому по підприємству. Отримана в ході аналізу інформація дає можливість визначити зміни обсягу і рівня витрат змінних і постійних, що необхідно для управління не тільки витратами, але й обсягами виробництва підприємства (визначення «межі беззбитковості»).

Загальну структуру економічного аналізу витрат на підприємстві наведено на рисунку 1.4.



Рисунок 1.4 – Етапи економічного аналізу витрат

Аналіз структури витрат підприємства є найбільш інформативним для оцінки ефективності діяльності підприємства та розроблення перспективних планів його розвитку, оскільки дає змогу виявити резерви зниження собівартості і відповідно підвищення рентабельності компанії.

Аналіз витрат звітного періоду починають з оцінки їх загального рівня та рівня їх окремих складових, з визначення відхилення звітних показників від показників попередніх періодів або прогнозних (чи планових) значень. Оцінюється їх динаміка, тенденція до зміни цих витрат. Такий аналіз дозволяє своєчасно реагувати на відхилення від запланованих економічних параметрів господарської діяльності, розробляти відповідні заходи з недопущення зайвих витрат і втрат.

У процесі аналізу виділяють «складові витрат, що становлять найбільшу частку в сумарних витратах звичайної діяльності, й складові за якими відбулися найбільші зміни. Такий аналіз дає змогу визначити напрями подальшого аналізу, звернути увагу на ті витрати, частка яких змінилася

найсуттєвіше» [35, с. 30].

При аналізі виконання кошторису витрат операційної діяльності необхідно дати оцінку дотримання обсягу витрат за економічними елементами та структурних змін в складі загального кошторису.

Узагальнюючим показником ефективності витрат операційної діяльності, який можна отримати аналізуючи фінансову звітність підприємств є рівень операційних витрат на 1 грн. реалізованої продукції.

Якщо коефіцієнт зростання операційних витрат перевищує коефіцієнт зростання чистого доходу від реалізації, то витрати, які пов'язані з виробничою діяльністю, зростають вищими темпами, ніж доходи від продажу продукції, що свідчить про зниження прибутковості основних видів продукції (робіт, послуг) підприємства. У цьому випадку має бути проведено поглиблений аналіз діяльності підприємства пов'язаної з реалізацією продукції, товарів, послуг, а також складу та структури витрат за елементами.

Додаткового аналізу потребують елементи витрат, коефіцієнт зростання яких перевищує коефіцієнт зростання суми витрат операційної діяльності на одну гривню реалізованої продукції.

Для досягнення конкурентоспроможності підприємство має постійно працювати над скороченням собівартості своєї продукції.

Об'єктами аналізу собівартості виступають такі показники:

- «виробнича собівартість товарної продукції за статтями калькуляції та за елементами витрат;
- витрати на одну гривню товарної продукції;
- собівартість окремих виробів;
- прямі статті витрат;
- непрямі статті витрат» [36, С. 20-22].

Основна мета аналізу собівартості продукції – виявлення шляхів і джерел оптимізації собівартості та збільшення прибутку.

Для того щоб зробити висновки про можливі резерви зниження собівартості продукції, необхідно ці витрати вивчити з точки зору їх

функціональної ролі у виробничому процесі. З цією метою проводиться групування затрат за призначенням, тобто за статтями калькуляції. Кількість і найменування калькуляційних статей залежить від галузей промисловості і визначається підприємствами самостійно.

З метою порівняння статей калькуляції собівартість фактично випущеної продукції перераховується на планові дані (планові норми і ціни). Потім фактичні витрати за статтями калькуляції порівнюються з перерахованими плановими витратами і визначається економія чи перевитрати за період, що аналізується [37, С. 187-190].

Аналіз собівартості продукції за статтями калькуляції передбачає наступні етапи:

- аналіз виробничої собівартості продукції в цілому, у тому числі окремих статей калькуляції;
- детальний аналіз окремих статей калькуляції, тобто аналіз прямих і непрямих витрат на виробництво продукції.

Аналіз собівартості продукції закінчується виявленням можливостей подальшого зниження собівартості продукції, підрахуванням загальних резервів цього зниження [38, С. 202-204].

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

ТДВ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ХЛІБОЗАВОД № 3

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з додатковою відповідальністю «Запорізький хлібозавод №3» – завод з виробництва хлібобулочних виробів, виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання, був заснований 10 червня 1996 року.

Місцезнаходження юридичної особи: 04070, м. Київ, Подільський район, вулиця Ігорівська, буднок 11Б.

Товариство з додатковою відповідальністю є юридичною особою та має такий ідентифікаційний код: 00378038.

Відомості про органи управління юридичної особи: загальні збори сучасників, генеральний директор, наглядова рада.

Статутний фонд складає 21708272,70 грн.

Для ведення бухгалтерського та управлінського обліку на підприємстві використовують єдиний Робочий план рахунків приведений до діючого Положення «План рахунків». Облік витрат ведеться з використанням класу рахунків 9 «Витрати діяльності». Використання рахунків першого та другого рівня, встановлений Робочим планом рахунків є обов'язковим.

Підприємство від власного імені укладає договори, набуває майнових та немайнових прав, несе обов'язки, може бути позивачем та відповідачем у суді. Вчиняє усі інші, не заборонені чинним законодавством дії, які передбачені статутом юридичної особи.

У своїй діяльності підприємство керується чинним законодавством України, що регламентує діяльність юридичних осіб, Законом України «Про

бухгалтерський облік і фінансову звітність України», ПКУ, НП(с)БО.

Підприємству, окрім основної (10.71), дозволені такі види діяльності як: 10.72 «виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання»; 46.21 «оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин», 46.33 «оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами»; 46.38 «оптова торгівля іншими продуктами харчування, у тому числі рибою, ракоподібними та молюсками»; 46.90 «неспеціалізована оптова торгівля», 47.11 «роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами».

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідно до норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

- «введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності

безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах» [35].

Товариством з додатковою відповідальністю «Запорізький хлібозавод № 3» із перелічених форм ведення бухгалтерського обліку обрано створення бухгалтерії на чолі із головним бухгалтером.

Підприємство самостійно:

- «визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства;

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;

- визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством)» [35].

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Головний бухгалтер забезпечує:

- дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

- організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства;

- подає в установленому порядку та у випадках, передбачених Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», інформацію центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

Бухгалтер не несе дисциплінарної, адміністративної, цивільно-правової та кримінальної відповідальності за подання центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, інформації про фінансову операцію, навіть якщо такими діями завдано шкоди юридичним або фізичним особам, та за інші дії, якщо він діяв у межах виконання Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення».

Основні економічні показники діяльності ТДВ «Запорізький хлібозавод

№3», в тому числі розмір чистого прибутку та показники рентабельності, представлені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні економічні показники діяльності ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» в 2021 році в порівнянні з 2020 роком

Показник	2020 рік	2021 рік	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	303238	339014	35776	11,8
2. Чистий прибуток, тис. грн.	12085	12871	786	6,5
3. Середньорічна кількість працюючих, осіб	326	340	14	4,3
4. Обсяг реалізації в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	930,2	997,1	66,9	7,2
5. Прибуток в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	37,1	37,9	0,8	2,2
6. Рентабельність продажів, %	4,0	3,8	- 0,2	x
7. Рентабельність власного капіталу, %	5,3	4,1	- 1,2	x

Розраховані показники свідчать про позитивну динаміку розвитку ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3», адже чистий прибуток підприємства збільшився у 2021 році в порівнянні з 2020 роком на 786 тис. грн. або на 6,5 % і становив 786 тис. грн. Позитивну динаміку також мають показники обсягу реалізації в розрахунку на одного працюючого і прибутку в розрахунку на одного працюючого. Так, прибуток у розрахунку на одного працюючого збільшився за проаналізований період на 0,8 тис. грн. або на 2,2 %, а обсяг реалізації у розрахунку на одного працюючого – збільшився на 66,9 тис. грн. або на 7,2 %.

Середньорічна кількість працюючих на підприємстві збільшилась у 2021 році в порівнянні з попереднім роком на 14 осіб або на 4,3 %. Окремо варто зазначити, що темпи зростання кількості працюючих є нижчими ніж темпи зростання обсягів реалізації та отриманого прибутку, що свідчить про позитивну динаміку рівня продуктивності праці.

В той же час варто звернути особливу увагу на наявне скорочення рівня рентабельності продажів, адже у 2021 році в порівнянні з 2020 роком рентабельність продажів зменшилась на 0,2 % з 4,0 % до 3,8 %. Виявлена динаміка рентабельності продажів пов'язана певним чином з тим, що обсяги реалізації зростаються швидше, ніж обсяги чистого прибутку, адже прибуток збільшився у 2021 році порівнянні з попереднім роком на 6,5 %, в той час як обсяги реалізації збільшилися за той же період на 11,8 %. Така динаміка свідчить про певне відносне зростання рівня витрат ТДВ «Запорізький хлібо завод № 3», що має бути предметом ретельного аналізу на наступних етапах дослідження, адже така динаміка витрат не є позитивною.

Наявна також негативна динаміка рентабельність власного капіталу, адже даний показник скоротився в 2021 році в порівнянні з 2020 роком на 1,2 % з 5,3 % до 4,1 %. Це також є наслідком відносного зростання рівня витрат.

2.2 Характеристика наявної системи обліку витрат діяльності виробничого підприємства

Аналітичний облік має велике контрольне значення для правильного ведення бухгалтерського обліку. Показники аналітичного обліку використовують при складанні калькуляції виготовленої продукції, виконаних робіт, послуг тощо. Усе це допомагає в оперативному керівництві роботою та в здійсненні контролю за господарською діяльністю на підприємстві [39, с.57].

На ТДВ «Запорізький хлібо завод № 3» в Наказі про облікову політику базою розподілу загально виробничих витрат підприємства зазначено заробітну плату.

Для обліку виробничих і інших операційних витрат на підприємстві ТДВ «Запорізький хлібо завод № 3» застосовуються такі рахунки:

23 «Виробництво» – для прямих виробничих витрат;
91 «Загальновиробничі витрати» – для непрямих виробничих витрат;
92 «Адміністративних витрати» – для адміністративних витрат;
93 «Витрати на збут» – для витрат збуту;
94 «Інших витрати операційної діяльності» – для інших операційних витрат.

Рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» використовуються для обліку виробничої собівартості. Рахунки 92 «Адміністративних витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інших витрати операційної діяльності» використовуються для обліку операційних витрат.

95 «Фінансові витрати» – для обліку фінансових витрат;
96 «Втрати від участі в капіталі» – втрати від участі в капіталі;
97 «Інші витрати» – для витрат інвестиційної діяльності та інших витрат.

В синтетичному обліку прями виробничі витрати збираються по дебету рахунку 23 «Виробництво», з кредиту різних рахунків на основі даних аналітичного обліку і первинних документів.

Рахунок 23 «Виробництво» активний. За дебетом збирають витрати виробництва, а за кредитом відображають списання завершеної виробництвом продукції (робіт, послуг) за фактичною виробничою собівартістю.

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Цей рахунок залишку ніколи немає.

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» виробничі підприємства обліковують протягом місяця виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

Синтетичний облік непрямих виробничих витрат ведуть на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Накопичені протягом місяця на рахунку 91

загальнови­робничі витрати списують за розрахунком розподілу їх на види (групи) готової продукції на дебет рахунку 23 «Виробництво» або на дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» – на собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

Розподіл і списання з рахунку 91 загальнови­робничих витрат здійснюється за спеціальним розрахунком, форма якого є в додатку 1 до ПСБО 16 «Витрати» зі змінами і доповненнями. Згідно з цим Положенням для розподілу змінних та постійних загальнови­робничих витрат на кожен об'єкт витрат застосовуються бази розподілу пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Синтетичний облік загальнови­робничих витрат здійснюється на рахунку 91 «Загальнови­робничі витрати». Основні проведення наведені у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Синтетичний облік загальнови­робничих витрат ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3»

Зміст господарської діяльності	Дт	Кт
Віднесення вартості матеріалів на ЗВВ	91	20
Амортизація необоротних активів	91	13
Віднесення витрат по оплаті праці на ЗВВ	91	661
Відрахування ЄСВ на соціальні заходи	91	651
Послуги (роботи), надані сторонніми підрядниками	91	685
	91	63
Послуги допоміжних цехів	91	23

Загальнови­робничі витрати згідно п.15 НП(С)БО 16 включають:

- «витрати на управління виробництвом;
- амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальнови­робничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів і інших необоротних активів;
- витрати на вдосконалення технології і організації виробництва;
- витрати на утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;

– витрати на охорону праці, техніку безпеки, охорону природного середовища» [41, С. 118-119].

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання за базою розподілу, якою на ТДВ «Запорізький хлібозавод №3» є основна заробітна плата основних виробничих працівників, наведено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3»

Об'єкт калькулювання	Прямі витрати, грн.				РозподіленіЗВВ, грн.(гр. 3 хнорматив)	Виробнича собівартість продукції. грн. (гр.5 + гр.6)
	матеріальні	на оплату праці	інші прямі	всього		
1	2	3	4	5	6	7
Хліб з борошна першого сорту	55600	59931	39546	153902	58756	212568
Хліб з борошна другого сорту	49780	52528	25479	126758	51499	178257
Хліб з житнього борошна	36900	32797	21458	92503	32145	12658
Всього	142280	145256	85483	242103	142400	16653

Норматив = фактична сума загальновиробничих витрат, яка підлягає розподілу / величина бази розподілу за звітний період.

Порядок розподілу і включення до собівартості продукції загальновиробничих витрат залежить від їх зв'язку з обсягом виробництва. По відношенню до обсягу виробництва розрізняють постійні і змінні загальновиробничі витрати.

Використання вищезазначених рахунків ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» наведено у таблиці 2.4.

Розподіл і списання з рахунку 91 загальновиробничих витрат здійснюється за спеціальним розрахунком, форма якого є в додатку 1 до НПСБО 16 «Витрати» зі змінами і доповненнями. Згідно з цим Положенням для розподілу змінних та постійних загальновиробничих витрат на кожен

об'єкт витрат застосовуються бази розподілу пропорційно до зміни обсягу діяльності [42, С. 245-247].

Таблиця 2.4 – Облік витрат виробництва ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3»

Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
Списання матеріальних витрат на виробництво	23	20	227369
Списання витрат на оплату праці на виробництво	23	661	137213
Списання відрахувань від ФОП на виробництво	23	65	45333
Списання амортизації на виробництво	23	13	
Списання різних статей витрат на загальновиробничі витрати	91	20,66,65, 13,63	28236
Списання загальновиробничих витрат	23	91	86214
Собівартість виготовленої готової продукції	26	23	325789
Собівартість реалізованої продукції	901	26	214789
Списання собівартості реалізованої продукції на фінансовий результат	791	901	214789
Списання різних статей витрат на адміністративні витрати	92	20,372,66, 65, 13,,63,68	54147
Списання адміністративних витрат на фінансовий результат	791	92	6078
Списання різних статей витрат на витрати збуту	93	20,66,65,6 3,372,13,6 8	33214
Списання витрат на збут на фінансовий результат	791	93	33214
Списання різних статей витрат на інших витрати операційної діяльності	94	20,66,65, 372,13,63, 68	14546
Списання інших операційних витрат на фінансовий результат	791	94	14546

Облік заробітної плати в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати, визначення належної суми працюючим і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання.

Рахунок № 66 «Розрахунки з оплати праці» призначений для обліку розрахунків за всіма видами оплати праці: заробітної плати, премії, виконання

громадських обов'язків та ін.

Для обліку розрахунків по оплаті праці використовують два субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами».

За кредитом субрахунку № 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються:

– нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва, виробництво напівфабрикатів, допоміжних виробництв;

– нарахована заробітна плата робітникам за обслуговування і ремонт обладнання цехів основного виробництва;

– нарахована заробітна плата службовцям та обслуговуючого персоналу;

– нарахована заробітна плата спеціалістам;

– нарахована плата працівникам житлово-комунального підприємства;

– нарахована заробітна плата за впровадження нової техніки, технології, за виконаний ремонт основних засобів;

– суми нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності;

– сума премій, нараховані за рахунок коштів Фонду економічного стимулювання або Фонду спеціального призначення;

– оплата праці за рахунок коштів Резерву наступних витрат і платежів та інші.

Одночасно з розподілом основної і додаткової зарплати, відрахувань на соціальні заходи створюється резерв на оплату відпусток працівників від основної зарплати (резерв забезпечення виплат).

Розподіл нарахованої зарплати, відрахувань, резервів на відпустку по рахунках і по статтях витрат відображається в розробній таблиці РТ-1 «Розподіл зарплати». На її підставі робиться запис в листах-розшифровках по дебету рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 24 «Брак у виробництві» [43, С. 395-402].

Відображення розподілу витрат по підприємству, розглянемо на

прикладі 231 рахунку.

Нарахування зарплати відображається в обліку ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» представлено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Нарахування заробітної плати в обліковій практиці ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3»

Зміст господарської діяльності	Дт	Кт	Сума, грн
Зарплата, нарахована працівникам основного виробництва.	23	661	137213
Почасова зарплата, нарахована допоміжним робочим по наладці устаткування	91	661	15469
Зарплата, нарахована службовцем, ІТР, молодшому обслуговуючому персоналу цехів	91	661	10256
Зарплата, нарахована працівникам заводууправління	92	661	154789
Зарплата, нарахована працівникам збуту	93	661	74589

Витрати на збут – це витрати, пов’язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). Склад збутових витрат визначає п. 19 НП(С)БО 16. Приклад їх обліку на рахунку 93 «Витрати на збут», наведено у таблиці 2.6.

Інші витрати:

- внутрізаводське переміщення вантажів;
- нестача незавершеного виробництва;
- нестача і втрати від псування матеріалів у цеху;
- оплата простоїв.

Аналітичний облік по рахунку 23 «Основне виробництво» ведеться по кожному замовленню, виду робіт, виду продукції окремо в розрізі статей калькуляції і цехів в картках (відомостях) обліку виробництва.

Підсумки карток цеху підсумовують в оборотній відомості по рахунку 23 Аналітичний облік по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться у відомості 12 «Витрати цеху» по статтях витрат.

Аналітична відомість відкривається щомісячно за кожном цехом для обліку витрат в синтетичному розрізі в дебет рахунків 23 «Виробництво», 24

«Брак у виробництві» і в аналітичному розрізі по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з кредиту кореспондуючих рахунків [44, с. 20].

Таблиця 2.6 – Облік витрат на збут в ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3»

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Включено до складу витрат на збут амортизацію необоротних активів	93	13
Списано запаси, що відносяться до збутових витрат (наприклад, для пакування продукції, проведення ремонту основних засобів збутового призначення)	93	20,22,281
Виконано роботи, послуги власним виробництвом для збутових цілей	93	23
Нараховано забезпечення майбутніх виплат, пов'язані з витратами на збут	93	47
Списано інші витрати на збут, виконані сторонніми організаціями (наприклад, витрати на транспортування готової продукції, оплата послуг оренди)	93	69,685
Нараховано заробітну плату працівників відділу збуту	93	661
Нараховано ЄСВ на заробітну плату персоналу відділу збуту	93	651

Аналітичний облік по рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 39 «Витрати майбутніх періодів», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» ведеться у відомості 15 по статтях витрат. Втрати від браку, недостачі НЗВ ведуть у відомості 14.

Після того, як відображені витрати по цехах у відомостях 12 підраховані підсумки, сумуються підсумки всіх цехів відомостей 12. Підсумкові дані записують на оборотній стороні одній з відомостей в таблиці як «Усього за кореспондуючими рахунками».

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Оскільки базою є зарплата працівників, то визначається її середній рівень протягом кількох років.

Нормальною виробничою потужністю вважається обсяг діяльності, під час якого фонд оплати праці становить розраховану середню величину.

Якщо фактичний випус менший, чи дорівнює випуску за нормальної потужності, то повністю вся сума постійних ЗВВ списується на виробничу собівартість [45, с. 88].

Нормальна потужність впливає на розподіл постійної частини ЗВВ між двома рахунками: 23 і 901.

Чим менша нормальна потужність, тим більша ймовірність виникнення нерозподілених ЗВВ, які треба відносити на рахунок 901. Такий облік простіший, тому не рекомендується брати за нормальну потужність проектну потужність виробництва, яка зазначена в технічних документах, так як такий рівень вряд чи буде досягнутий.

Витрати з відомостей 12 і 15 зводять за підприємством систематизуються в журнал-ордер-5 та в журналі-ордері 5а.

Первинними документами при відображенні накопиченні загальновиробничих витрат є накладна, рахунок, ВКО, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок бухгалтерії тощо.

Щомісячне списання загальновиробничих витрат за відповідним розподілом оформляється розрахунком бухгалтерії. Правильно оформлені та перевірені документи систематизують і групують у зведені відомості (листи-розшифровки). Документи, за якими відпускаються матеріальні цінності та видаються кошти понад ліміти встановлені, та прописані в Наказі про облікову політику ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3», групують за узагальнюють окремо.

Відпуск на виробництво сировини та матеріалів на виробництво відбувається за письмовими заявками керівників виробничих підрозділів ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3». При передачі сировини і матеріалів використовують облікові документи, перелік яких, порядок заповнення та використання зазначається в графіку документообігу підприємства [46, С. 690-693].

На хлібозаводі при обліку сировини та матеріалів застосовують такі форми первинних облікових документів: лімітно-забірні картки, приймально-

здавальні накладні та виробничі звіти.

Лімітно-забірна картка це накопичувальний місячний документ. Їх використовують для оформлення відпуску матеріалів, які споживаються у виробництві систематично. Дана форма застосовується на виробництві для відпуску сировини понад встановлений ліміт або при зміні сировини, випикується вона на один вид сировини та його багаторазовий відпуск у межах ліміту у двох примірниках: один для одержувача, а інший для складу.

Другим первинним документом, який використовується при переміщенні сировини є накладна на внутрішнє переміщення. Він також випикується у двох примірників. Перший – для списання матеріалів, другий – для оприбуткування на склад.

Щоб забезпечувати нормативний облік на ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» ведуться облікові звіти. Звіти складаються цехом кожного місяця. Ці звіти складаються щомісяця не пізніше 5 числа кожного наступного за звітний період за даними актів та накладних здачі продукції на склад – нарядів робітників, лімітних карток і вимог на одержану сировину й основні матеріали. Цей звіт перевіряє начальник планово-економічного відділу щодо відповідності розрахунків по нормі, а потім перевіряє головний бухгалтер.

На ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» для спрощення обліку фактично відпрацьований час в первинних документах не проставляється, а обліковується за табелем облік використання робочого часу.

Первинні документи з обліку виробітку в установленні строки (в міру закриття документів, щотижня, щомісяця, кожен день) подаються в бухгалтерію підприємства для обробки та нарахування заробітної плати. Для обліку амортизаційних відрахувань, в бухгалтерії складають відомість нарахування амортизації основних засобів та необоротних активів [47, С. 365-366].

У встановлені графіком документообігу дні документи з обліку витрат надходять до бухгалтерії підприємства, де їх відображають в оборотно-сальдових відомостях.

Після цього, підсумкові дані переносяться до Головної книги, а також у разі калькуляцій статей – до виробничого звіту. У виробничому звіті всі фактичні виробничі витрати порівнюють з нормативами, перерахованими на фактично вироблену продукцію, з визначення економії та перевитрат по кожній статті нормативної калькуляції окремо за місяць і наростаючим підсумком з початку року.

Дані виробничого звіту керівництво і спеціалісти ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» використовують для аналізу роботи підприємства як щодо додержання ліміту витрат, так і щодо виконання плану виходу продукції. У ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» відпрацьований час фіксують в табелях, аналізують втрати робочого часу для пошуків резервів підвищення продуктивності праці та зниження собівартості продукції.

Облік виконання норм виробітку (норм часу), нормативних завдань здійснюється на підставі первинних документів з обліку виробітку продукції та виконання робіт за звітний період відповідальними особами, на яких це покладено (наприклад, нормувальниками, економістами та ін.). В цих документах поряд з даними про кількість виготовленої продукції відображається також час, встановлений за нормою на виконання цього обсягу роботи; фактичний час, витрачений на його здійснення, за звітний період, визначається за даними табельного обліку [48, С. 260-261].

2.3 Проблемні питання та вдосконалення обліку витрат виробничого підприємства

Від належної організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних та кількісних

показників й оптимальне ціноутворення.

Процес виробництва є сукупністю операцій із виготовлення продукції та одним з основних процесів господарської діяльності. У процесі виробництва використовуються природні ресурси, сировина, матеріали, паливо, енергія, трудові ресурси, основні засоби, здійснюються інші витрати.

У зв'язку із цим на рахунках бухгалтерського обліку повинна своєчасно, повно та правдиво відображатися інформація про фактичні витрати на виробництво продукції, яка використовується для обчислення (калькулювання) фактичної собівартості окремих її видів, а також для контролю над раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Цільова функція обліку витрат на виробництво, виявлення й усунення недоліків організації виробництва і матеріально-технічного забезпечення спрямовані на максимальну економію матеріальних і трудових витрат, підвищення продуктивності праці. Більше уваги слід було б приділити обліку і розподілу непрямих витрат. Варто було б вести облік витрат на утримання та експлуатацію машин й устаткування в підрозділах підприємства [49, С. 57-58.].

При аналізі системи управління витратами виявлено наступні особливості, на підприємстві ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3», які опрацьовано далі.

Організація обліку витрат на підприємстві відповідає сучасним системам управління операційними витратами, є сформована інформаційна база (це необхідно для того, щоб правильно та вчасно зреагувати на зміни витрат на підприємстві і відповідно до цього прийняти необхідні рішення).

Проводиться нормування витрат (для того, щоб визначити граничні розміри окремих видів витрат).

Аналіз витрат не проводиться систематично (це дасть змогу підприємству оцінити стан витрат, а також оцінити ступінь їх раціоналізації).

Одним із завдань, що сприяє ефективному функціонуванню

підприємства, є оптимізація витрат.

Удосконалення управління витратами підприємств слід розглядати як один із головних чинників підвищення ефективності будь-якої виробничо-господарської діяльності, що забезпечить поліпшення позицій підприємства в конкурентній боротьбі, його стабільне функціонування та динамічний розвиток [50, С. 126-127].

Оптимізація витрат – це безперервний процес планування, обліку, аналізу, контролю витрат та прийняття рішень щодо подальшої економічної політики підприємства з використанням інструментів мотивації працівників на всіх рівнях сформованої організаційної структури.

Де планування здійснюється з метою визначення необхідного рівня витрат для забезпечення ефективної роботи підприємства, а також обчислення прибутку, який буде отримано за певного рівня та структури витрат [51, с. 45].

Провівши дослідження діяльності підприємства ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» можна запропонувати такі заходи щодо оптимізації його витрат:

1. Підвищення технічного рівня виробництва, яке забезпечується впровадженням нової, прогресивної технології, застосуванням нових видів сировини і матеріалів; використанням інноваційної техніки та обладнання; автоматизацією і механізацією виробничих процесів.

2. Вдосконалення організації виробництва і праці за рахунок зміни форм і методів праці, вдосконалення апарату управління, скорочення витрат на нього, а також зниження транспортних витрат.

3. Зміна обсягу і структури продукції. Це зміна номенклатури і асортименту; зниження матеріаломісткості і трудомісткості продукції.

4. Поліпшення використання природних ресурсів, застосування більш дешевших матеріалів, повторне їх використання, безвідходні технології виробництва.

5. Введення і освоєння нових цехів, виробництв і виробничих одиниць, диверсифікація виробництва.

6. Використання альтернативних методів зниження витрат: розмежування витрат на виробництво нестандартної продукції і продукції вищої якості; застосування єдиної системи калькулювання витрат на всіх стадіях життєвого циклу продукції; чітке виділення витрат на управління, підготовку і оновлення процесу виробництва і т.д.

7. Вивчення причин браку та зниження собівартості за рахунок скорочення витрат від браку і інших непродуктивних витрат, що дасть можливість скорочення і більш раціонального використання відходів виробництва.

Також, доцільно було б фіксувати у спеціальних журналах фактичну завантаженість окремих апаратів і обладнання, щоб можна було оцінити рівень ефективності їх використання.

Крім того, це дало б змогу більш чітко і точно визначити фактичну участь конкретних видів обладнання у виробництві конкретних видів виробів, таким чином, більш точно розподілити витрати на утримання й експлуатацію машин і механізмів у розрізі видів виробів.

На основі інформації про витрати сировини і матеріалів за кожну зміну в розрізі видів виробів у порядку, викладеному вище, і даних про вихід продукції за кожну зміну можна і необхідно аналізувати результати виробничого процесу за кожну зміну шляхом зіставлення фактичних даних із нормативними, виявляти відхилення й оперативно визначати причини відхилень, що дає можливість своєчасно впливати на хід того чи іншого процесу, використовувати в потрібному напрямі [52, С. 15-16].

Також, варіантами оптимізації витрат на виробництві можна розглянути пропозиції винесені нижче:

1. Організація обліку витрат за стадіями технологічного процесу, що дозволяє визначити внесок керівника кожного центру відповідальності в загальний розмір витрат підприємства і підвищити відповідальність менеджерів усіх рівнів управління.

2. Бюджетування доходів і витрат на виробництво продукції, яка

виготовляється, що забезпечує порівнянність кошторисних і фактичних показників і можливість використання управління витратами за відхиленнями для швидкого реагування на зміну ринкових умов і пошуку вигідних комбінацій ціни й обсягу виробництва.

3. Створення системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що відображає специфіку підприємств комплексної переробки сировини.

4. Можливості використання системи калькулювання неповних витрат у комплексних виробництвах для прийняття управлінських рішень щодо визначення обсягів діяльності й вибору їхніх оптимальних варіантів у розрізі асортименту продукції, що випускається

Фіксація виробничих активів і запуску сировини основних матеріалів на виробництво і вихід півфабрикатів і готової продукції з виробництва за кожну зміну створили б умови для залучення до аудиту результатів виробництва не тільки спеціалістів економічних і технологічних служб, а й безпосередніх виробників: майстрів, бригадирів і навіть робітників.

Для цього в первинних документах, в яких б фіксувалися дані про фактичний обсяг витрат сировини: основних матеріалів за кожну зміну і виходу продукції, необхідно передбачити реквізити (норми, позиції) для відображення в них нормальних даних.

Поняття витрат найліпше розкривається як – зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що зумовлює зменшення власного капіталу підприємства (за винятком розподілу капіталу між учасниками (акціонерами) чи його вилучення) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [53, с. 215].

Багато вітчизняних вчених акцентують увагу на певному спотворенні інформації, що відображається в обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства.

Така ситуація пояснюється тим, що на деяких підприємствах існують

випадки віднесення значної частини адміністративних витрат і деякої частини витрат на збут до складу інших операційних витрат. Доцільність даної операції викликає сумніви.

Такі обставини сприяють значному спотворенню інформації про витрати, особливо для зовнішніх користувачів.

Серед недоліків організації обліку невиробничих витрат: відображення в обліку різних за економічною сутністю витрат на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у розрізі відповідних субрахунків для цілей управлінського обліку, наявність значної кількості субрахунків без подальшого їх аналітичного групування за видами витрат, що ускладнює сприйняття інформації про зазначені витрати під час прийняття управлінських рішень [54, С. 928-930].

Для покращання організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства варто в Наказі про облікову політику підприємства виокремити трансакційні витрати як окремий об'єкт обліку. Це дасть змогу упорядкувати інформацію про невиробничі операційні витрати для цілей управління і розробити чи вдосконалити робочий план рахунків підприємства шляхом запровадження чіткої системи групування витрат у розрізі відповідних статей.

Наявність у складі адміністративних витрат різних за своєю природою й економічною сутністю загальногосподарських витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством, зумовлює потребу організації відокремленого їх обліку із застосуванням субрахунків у складі рахунку 92 «Адміністративні витрати».

На основі дослідження еволюції концепцій бізнесу, що сформувалися під впливом розвитку ринку, можна зробити висновок, що діяльність підприємства, пов'язана зі збутом, рекламою та маркетингом, має свої функціональні особливості і є незалежною одна від одної, тому більш інформативною є назва синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» та виокремлені у його складі субрахунки [55, с. 216].

Раціональна організація аналітичного обліку адміністративних витрат та витрат на збут загалом мають важливе значення для визначення їх рівня, контролю й аналізу а також, об'єктивного відображення фінансових результатів діяльності підприємства.

У процесі проведення прогнозованого аналізу потрібно вивити можливості скорочення постійних витрат або необхідності їхнього збільшення. Наприклад, якщо на підприємстві планують зростання витрат на розробку нової продукції чи планують підвищення кваліфікації працівників, або припускають зростання орендної плати, необхідно вивчити наслідки цих змін. Зміна постійних витрат приведе до зміни критичного обсягу реалізації та зони прибутковості для підприємства [56, с. 82].

Управління витратами на сьогодні потребує свого вдосконалення з метою підвищення ефективності господарювання.

Кінцева мета – зниження витрат виробництва на підприємствах в сучасних умовах має розглядатися як стратегічний напрямок їх розвитку, який має забезпечити конкурентоспроможність продукції на внутрішніх та зовнішніх ринках, підвищити прибутковість діяльності].

Одним з напрямків підвищення ефективності управління витратами, є робота над створенням комплексної системи.

Важливими умовами створення системи управління витратами мають бути такі:

- «спостереження та контроль за фактичним рівнем витрат у відповідності до планової чи нормативної кількості, зазначеної в документації;
- вироблення заходів щодо зниження витрат виробництва по забезпеченню параметрів ефективності: рентабельності виробництва, якості продукції, прибутковості роботи підприємства; забезпечення стабільності його фінансового стану;
- систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності підприємства» [57, с. 58].

РОЗДІЛ 3

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТДВ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ХЛІБОЗАВОД № 3»

3.1 Інформаційно-організаційне забезпечення аналізу витрат

Під час удосконалення методики здійснення аналізу витрат виробництва необхідно:

- оцінити місце підприємства на ринку товарів;
- ідентифікувати напрями резервів зниження собівартості та підвищення обсягів продукції, проаналізувавши ресурсні можливості підприємства, та розробити відповідні заходи щодо їх використання, а також шляхів прискорення процесу виробництва готової продукції;
- оцінити виконання планів і нормативів собівартості за окремими цехами виробництва та видами готової продукції і визначити причини відхилень фактичних витрат у розрізі статей та за окремими видами готової продукції;
- забезпечити зацікавлених користувачів необхідною інформацією для оперативного управління формуванням собівартістю продукції та управління діяльністю підприємства в цілому;
- розробити оптимальні та економічно обґрунтовані величини планових витрат, планових та нормативних калькуляцій на окремі види продукції;
- розкрити вплив витрат виробництва на формування фінансового результату операційної діяльності, виявити можливі шляхи зміни негативного впливу та проаналізувати взаємозв'язок обсягів продажу, витрат та прибутку з метою недопущення беззбитковості виробництва» [58, С. 214-215].

Оцінюючи базу удосконалення аналізу витрат варто також звернути увагу на інформаційне забезпечення, що є підставою отримання якісних та

достовірних результатів аналітичних процедур.

Основною інформаційною базою аналізу виробничих витрат є дані бухгалтерського обліку, як зазначають С.В. Каламбет, Л.В. Привалова, М.М. Сергієнко. Натомість О.І. Олійничук вважає, що «для комплексного економічного аналізу витрат і доходів підприємств необхідно формувати: нормативно-довідкові ресурси; планово-статистичну інформацію; облікову інформацію; дані спеціальних обстежень» [59, с. 461].

Облік витрат дозволяє вирішити певні питання, а саме здійснення загального контролю виробничого процесу, визначення загальної собівартості продукції та собівартості одиниці, визначення результатів діяльності підприємства. Натомість детальний аналіз процесу виробництва «ідентифікує недоліки облікового процесу та передбачає виявлення напрямів можливих шляхів удосконалення та попередження виникнення проблем у майбутньому. Не проводячи аналітичні процедури неможливо зробити висновок про ефективність діяльності підприємства. Оскільки зниження витрат не завжди може означати продуктивність виробництва, тоді як і збільшення витрат не означає погіршення рівня роботи суб'єкта господарювання» [60, С. 292-293].

Вибір основних оцінних показників залежить від обраної стратегії підприємства і способу формування конкурентних переваг його продукції на ринку. При цьому можуть бути використані як абсолютні показники, так і відносні стосовно суми вкладених витрат.

Комплексний аналіз має містити критичну оцінку впливу зовнішніх факторів на рівень витрат шляхом аналізу цінової структури і стану ринку товарів, а також внутрішніх детермінантів, які визначають сферу, обсяги та інші особливості діяльності підприємства [61, с. 258].

Дослідження базуються на вивченні наукових доробків попередників та їх критичній оцінці. Так, зокрема, питання аналізу витрат виробництва неодноразово розглядалися в працях таких науковців, як: Б.І. Валуєв, Н.Д. Врублевський, А.Н. Герасимович, С.Ф. Голов, К. Друрі, В.М. Добровський, Р. Ентоні, В.Б. Івашкевич, Т.П. Карпова, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, О.В.

Олійник, В.Ф. Палій, Г.В. Савицька, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, М.І. Скрипник, А.М. Турило, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.В. Череп, А.Д. Шеремет, А. Яругова й інших [62, С. 30-31].

Проводячи аналіз підприємство повинно бути націлене та отримання певного результату, який Т.І. Досій визначає як «оптимізація структури витрат, розрахунок резервів зниження собівартості та розробка заходів спрямованих на освоєння виявлених резервів».

Аналіз структури витрат виробництва є важливим етапом, який впливає на вибір методу розподілу непрямих витрат виробництва. Адже враховуючи зміни в технології виробництва у сучасних умовах витрати на робочу силу можуть відображати незначну частку від загальної суми витрат, тим самим ставлячи під сумнів методи розподілу, які використовують критерії, засновані на оплаті праці.

Аналіз не може ґрунтуватися виключно на даних, отриманих з системи бухгалтерського обліку та звітності. Тому існують також чинники, які необхідно вивчити на основі оригінальної документації. Отримання необхідних даних на основі документів вимагає багато роботи, а в деяких випадках є неможливим. Для отримання таких даних необхідно скласти звітність про виробничі витрати не лише за їх видами та калькуляційним статтями, а й враховувати вплив середовища на формування витрат і зміни, що в ньому відбуваються.

Розробка та впровадження звітності, корисної для потреб аналізу витрат, є одним з основних факторів, що обумовлюють достовірність та оперативність результатів аналізу. «Такий аналіз може стати ефективним інструментом для щоденного контролю операційної діяльності підприємства, що дозволить досягати запланованих цілей. Це особливо важливо в умовах системи управління, що базується на децентралізації, що характерна для великих промислових підприємств» [63, с. 7].

Вважаємо, що дослідивши підходи науковців до формування основ аналізу витрат підприємства, необхідно також визначити потреби та запити

користувачів інформаційного внутрішнього та зовнішнього середовища. Це стане підставою до формування методики аналізу виробничих витрат, яка буде враховувати та покращувати комунікаційний зв'язок між основними ланками, задіяними в процесі прийняття рішень в сфері управління витратами та доходами підприємства.

Обираючи методи економічного аналізу для аналізу виробничих витрат важливим фактором є оцінка системи управління підприємством в розрізі застосування методів бухгалтерського обліку витрат. Адже інформаційна база формується саме на підставі здійснених записів як в бухгалтерському, так і в управлінському обліку.

Під час аналізу використовують дані звіту про собівартість продукції, звіту про фінансово-майновий стан підприємства, звіту з праці. Залучаються також «планові й звітні калькуляції по окремих видах продукції та відповідні дані бухгалтерського обліку (дані синтетичного та аналітичного обліку витрат), матеріали ревізій і спеціальних обстежень» [64, с. 198].

Управління собівартістю продукції є комплексним процесом, провідне місце в якому посідають облік і аналіз витрат на виробництво.

Перейдемо до кожного з методів аналізу витрат детальніше.

Оскільки найважливішим елементом системи управління витратами є аналіз, його головною метою є інформаційне забезпечення, всебічна оцінка досягнутих результатів та обґрунтування управлінських рішень щодо їх подальшої раціоналізації.

Досягнення зазначеної мети можна забезпечити завдяки «вирішенню аналітичних задач, згрупованих у три блоки дослідження: стратегічного аналізу, поточного (оперативного) аналізу, ретроспективного (підсумкового) аналізу» [65, С. 215-216].

Задачі стратегічного аналізу націлені на визначення головної мети підприємства, яка передбачає, як правило, отримання максимального прибутку через посилення своїх конкурентних переваг. Досягнення стратегічних цілей передбачає розробку тактичних заходів, які на окремих

часових відрізках можуть тимчасово збільшувати рівень грошових витрат.

Головним критерієм управління витратами є реалізація таких заходів, які не просто знижують витрати, а забезпечують збільшення доходів більш швидкими темпами та підвищують конкурентоспроможність товару. Тобто йдеться не про зменшення їх витрат, а про оптимізацію витрат, що призводить до підвищення рівня рентабельності продукції.

Найважливішим напрямом підсумкового (ретроспективного) аналізу є вивчення структури та динаміки витрат як на рівні всього підприємства, так і на рівні окремих центрів відповідальності. Аналіз динаміки здійснюється «з метою вивчення загальних тенденцій таких показників, як абсолютний розмір витрат від звичайної діяльності, витрат від операційної діяльності; собівартість реалізованої продукції (виробничі витрати); адміністративні витрати, витрати на збут; інші операційні витрати; собівартість окремих видів продукції» [66, с. 314].

При дослідженні динамічних рядів з названих показників необхідно нейтралізувати вплив кількісного фактора шляхом перерахунку прямих виробничих витрат на обсяг реалізації (виробництва) [67, с. 11].

Аналіз динаміки загальних витрат та окремих її елементів необхідно порівнювати з тенденціями щодо показників доходу, темпів інфляції, динаміки масштабів діяльності підприємства.

Аналіз структури дає загальне уявлення про значущість окремих елементів та статей витрат, дозволяє визначити ресурсомісткість окремих видів продукції, сегменти особливої уваги менеджерів та нераціональні напрями витрачання ресурсів [68].

При здійсненні аналізу діяльності підприємств виділяють три етапи роботи: підготовчий, основний етап, підсумковий.

У таблиці 3.1 наведено особливості і зміст кожного етапу комплексного аналізу витрат.

Поєднання аналізу структури та динаміки дозволяє комплексно підійти до дослідження витрат і знайти слабкі та сильні сторони діяльності

підприємства стосовно управління витратами.

Таблиця 3.1 – Етапи аналізу витрат [70, с. 21]

Етапи аналізу	Значення	Характеристика	Заходи
Підготовчий етап	Забезпечення аналізу	Інформаційне забезпечення аналізу; Матеріально-технічне забезпечення.	Визначення інформаційної бази аналізу; Перевірка правильності даних; Проведення монографічних і соціологічних обстежень
	Складання плану економічного аналізу	Визначення мети, завдань, предмета і об'єкта аналізу; Розподіл роботи між виконавцями; Визначення джерел інформації, системи показників, методів і прийомів аналізу; Рекомендації з послідовності і періодичності дослідження.	Складання плану аналізу і графіка його проведення; Розробка програми і всього інструментарію аналізу (макетів таблиць, алгоритмів розрахунків і т. д.)
Основний етап	Оцінка інформаційних матеріалів	Систематизація інформації, оцінка її достовірності, достатності й адекватності програмі та визначеним методам аналізу.	Підбирання, перевірка повноти і якості використовуваної в аналізі інформації.
	Аналіз показників	Оцінка стану та ефективності діяльності об'єкта аналізу; Визначення показників і групування чинників впливу на величину собівартості;	Статистична обробка та узагальнення даних; Зіставлення показників;
		Визначення резервів підвищення ефективності господарювання.	Складання аналітичних розрахунків; Факторний аналіз;
Заключний етап	Остаточна оцінка результатів аналізу	Вивчення й узагальнення (групування, підрахунок) резервів виробництва; Визначення заходів з реалізації; Доведення до відома зацікавлених осіб про результати аналізу; Систематичний контроль за виконанням рішення	Складання висновків, доповідних записок по результатам аналізу; Коригування методики (за необхідністю) та організації аналізу; Апробація результатів; Розповсюдження передового досвіду.

Аналіз структури та динаміки витрат доцільно здійснювати за двома напрямками: за елементами та статтями витрат. Причому аналіз структури за елементами витрат може здійснюватись як по підприємству загалом, так і за окремими центрами відповідальності та по окремих видах продукції.

Важливим напрямом аналізу в системі управління витратами є обґрунтування системи показників для оцінки ефективності управління витратами. Традиційним узагальнюючим синтетичним показником ефективності раціоналізації витрат операційної діяльності є коефіцієнт дієздатності (або рівень витрат на 1 грн доходу) [70, С. 3-4].

Цей показник має три різновиди:

- «виробнича собівартість на 1 грн вартості товарної продукції;
- собівартість реалізованої продукції на 1 грн доходу;
- загальні операційні витрати на 1 грн доходу» [70, с. 4].

Для оцінки ефективності управління витратами та дієвого їх контролю пропонується система показників, яку наведено у таблиці 4. Основною перевагою запропонованої системи відносних показників є їх систематизація та взаємопов'язування в групі показників, що доповнюють один одного.

Наприклад, сума значень показників окупності собівартості реалізованої продукції, окупності адміністративних та збутових витрат, окупності інших операційних витрат дорівнює значенню узагальнюючого показника рівня загальних операційних витрат у розрахунку на 1 грн. операційних доходів.

Застосування групи взаємодоповнюючих показників дозволяє провести факторний аналіз зміни узагальнюючого показника питомих витрат на 1 грн. доходу та визначити основні резерви його зменшення і, відповідно, контролювати витрати на кожній стадії їх формування [71].

Аналогічна група взаємозв'язаних показників пропонується для оцінки рівня загальних витрат від звичайної діяльності на 1 грн. загальних доходів від звичайної діяльності. Так сума значень коефіцієнтів окупності операційних витрат, окупності фінансових витрат, окупності інших витрат дорівнює значенню загального коефіцієнта окупності витрат від звичайної діяльності.

Якщо значення коефіцієнта питомих загальних операційних витрат вище значення коефіцієнта питомих витрат від звичайної діяльності, то це свідчить про позитивну рентабельність фінансової та інвестиційної діяльності, якщо ж навпаки, то витрати від цих видів діяльності не покриваються доходами, а отже, є збитковими.

Ураховуючи принцип відповідності доходів і витрат, згідно з яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів, у систему оціночних показників необхідно ввести для кожної групи доходів і витрат відповідні показники, що характеризують їх співвідношення.

Таблиця 3.2 – Оціночні показники при аналізі витрат

Показник	Методика розрахунку показника
1	2
1. Загальні операційні витрати на 1 грн.щ операційних доходів	Загальні операційні витрати / (Чистий дохід + інші операційні доходи)
1.1 Коефіцієнт питомої собівартості реалізованої продукції	Собівартість реалізованої продукції (рах. 90) / Чистий дохід + інші операційні витрати
1.2 Коефіцієнт питомих адміністративних витрат	Адміністративні витрати (рах.92) / (Чистий дохід + інші операційні доходи)
1.3 Коефіцієнт питомих витрат на збут	Витрати на збут (рах.93) / (Чистий дохід + інші операційні доходи)
1.4 Коефіцієнт питомих інших операційних витрат	Інші операційні витрати (рах. 94) / (Чистий дохід + інші операційні доходи)
2. Загальні витрати від звичайної діяльності на 1 грн. загальних доходів від звичайної діяльності	Загальні витрати від звичайної діяльності (рах. 90+92+93+94+95+96+97) / Загальні доходи від звичайної діяльності (рах. 70+71+72+74)
2.2. Коефіцієнт питомих втрат від участі в капіталі	Втрати від участі в капіталі (рах. 96) / Загальні доходи від звичайної діяльності
2.3. Коефіцієнт питомих фінансових витрат	Фінансові витрати (рах. 95) / Загальні доходи від звичайної діяльності
2.4. Коефіцієнт окупності інших витрат	Інші витрати (рах. 97) / Загальні доходи від звичайної діяльності
3. Витрати на 1 грн. доходів від іншої операційної діяльності	Витрати від іншої операційної діяльності (рах. 94) / Доходи від іншої операційної діяльності (рах.71)
4. Витрати на 1 грн. доходів від інвестиційної діяльності (участі в капіталі)	Втрати від участі в капіталі (рах. 96) / Доходи від участі в капіталі (рах. 72)
5. Фінансові витрати на 1 грн. фінансових доходів	Фінансові витрати (рах. 95) / Фінансові доходи (рах. 73)

Продовження таблиці 3.2

1	2
6. Витрати на 1 грн. доходів від іншої звичайної діяльності	Інші витрати (рах. 97) / Інші доходи (рах. 74)
Інші витрати на 1 грн. інших доходів	
7. Собівартість реалізованої продукції на 1 грн. чистого доходу	Собівартість реалізованої продукції (рах. 90) / Чистий дохід (рах. 70)
8. Частка постійних витрат у валовому прибутку	Адміністративні витрати (рах. 92) + Витратина збут (рах. 93) / (Валовий прибуток)
8.1. Рівень адміністративних витрат у валовому прибутку	Адміністративні витрати (рах. 92) / Валовий прибуток
8.2. Рівень збутових витрат у валовому прибутку	Витрати на збут (рах. 93) / Валовий прибуток
9. Рентабельність основної діяльності	Валовий прибуток / Собівартість реалізованої продукції (рах. 90)
10. Рентабельність операційної діяльності	Прибутки від операційної діяльності / Загальні операційні витрати
11. Рентабельність звичайної діяльності	Прибутки від звичайної діяльності / Загальні витрати звичайної діяльності
12. Податкове навантаження	Податок на прибуток / Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування
13. Питомі витрати на податок на прибуток	Податок на прибуток / Загальні витрати звичайної діяльності
14. Чиста рентабельність	Чистий прибуток / Загальні витрати від звичайної діяльності

3.2 Методика аналізу рівня та структури витрат діяльності

Аналіз рівня та структури витрат діяльності підприємства є важливою складовою аналізу діяльності підприємства, за підсумками якого можуть бути виявлені резерви оптимізації витрат підприємства та підвищення ефективності його функціонування.

Факторний аналіз – це багатовимірний метод, який застосовується для вивчення взаємозв'язків між значеннями змінних. Передбачається, що відомі змінні залежать від меншої кількості невідомих змінних і випадкової помилки.

Сукупність методів, які на основі реально існуючих зв'язків ознак (або об'єктів) дозволяють виявляти латентні (приховані) узагальнювальні

характеристики організаційної структури та механізму розвитку досліджуваних явищ і процесів.

Факторний аналіз дозволяє вирішити дві важливі проблеми дослідника: описати об'єкт вимірювання всебічно та водночас компактно.

За допомогою факторного аналізу можливе виявлення прихованих змінних факторів, що відповідають за наявність лінійних статистичних зв'язків між спостережуваними змінними.

Дві основні мети факторного аналізу:

– визначення взаємозв'язків між змінними, (класифікація змінних), тобто «об'єктивна R-класифікація»;

– скорочення числа змінних, необхідних для опису даних.

Окреслимо історію розвитку факторного аналізу в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Історія розвитку факторного аналізу

Рік	Подія та вчені
1901 р	виходить стаття англійського вченого К. Пірсона «На прямих і плоскостях, найбільш близьких до системи точок в просторі», у якій обговорювалась ідея головних осей;
1904 р	опубліковано фундаментальну статтю Ч. Спірмена «Загальний інтелект, об'єктивно визначений та виміряний»
40–50-ті роки	знаменується глибокими розробками американських статистиків і математиків: Л. Гутмана, Г. Хотеллінга, Л. Терстоуна, К. Хользингера, С. Рао, англійських: С. Барта, Г. Томсона, Д. Лоулі, А. Максвелла та ін
60-ті роки	відбувається розвиток методів факторного аналізу рішеннями Г. Кайзера, Р. Йорескога та ін
1960 р	виходить праця американського вченого Г. Хармана «Сучасний факторний аналіз».

Методами факторного аналізу є: метод головних компонент, кореляційний аналіз, метод максимальної правдоподібності. Застосовується також нечіткий факторний аналіз.

Метод головних компонент дає можливість за «х» вхідними ознаками виділити «у» головних компонент, чи узагальнених ознак. Математична модель головних компонент базується на логічному допущенні, що значення великої кількості взаємозалежних ознак породжують певний загальний

результат.

Даний метод використовують при вивченні взаємоз'язків між досліджуваними результатами. З його допомогою виявляють фактори, які відповідають за наявність лінійних статистичних кореляцій між ними.

Метод головних компонент розв'язує вирішує такі питання:

- 1) вивчає стохастичний зв'язок між ознаками, які найтісніше пов'язані з компонентою.
- 2) відшкодовує скриті, об'єктивно існуючі закономірності при зміні явищ.
- 3) характеризують явища, що вивчаються, числом ознак, значно меншим взятих, на початковому етапі.
- 4) прогнозує рівні досліджуваних явищ на підставі рівняння регресії, яке одержано по інформації головних компонент.

Перевага даного методу полягає у тому, що він являє собою характеристики, побудовані на підставі первинно вимірних ознак.

Метод максимальної правдоподібності, або як його ще називають методом найбільшої вірогідності, характеризується оцінюванням невідомого параметра шляхом максимізації функції правдоподібності. Суть в тому, що він ґрунтується на припущенні про те, що вся інформація про статистичну вибірку міститься у цій функції. У відповідності до методу максимальної правдоподібності за оцінку невідомого параметра приймають таке його значення, яке буде максимізувати цю функцію.

Природність даного методу в підході до визначення статистичних оцінок впливає із сенсу функції правдоподібності, яка в свою чергу при кожному фіксованому значенні параметра, виступає мірою правдоподібності отримання вибірки. Вибірка яка отримується в результаті таких спостережень є найбільш вірогідною [72, с. 21].

Перевагою цього методу в тому, що для широкого класу розподілів він приводить до тих оцінок, які є доречними, асимптотично ефективними, мають асимптотично нормальний розподіл. І в випадку, якщо для параметра існує

ефективна оцінка, то рівняння правдоподібності буде мати єдиний розв'язок, який співпаде з нею.

Основним недоліком цього методу можна вважати те, що він пов'язаний з труднощами розрахунку оцінок, а також те, що для побудови оцінок, для забезпечення їх підходящими властивостями необхідно зважати на закони розподілу випадкової величини, що в багатьох випадках представляється абсолютно не реальним.

Метод кореляційного аналізу, полягає у дослідженні взаємозалежності ознак у генеральній сукупності, які є випадковими величинами з нормальним характером розподілу.

За допомогою даного методу вирішується такий перелік завдань:

- кількісно оцінюються зміни залежної величини від факторів, які на неї мають вплив;
- виявляється наявність та форма зв'язку між результативною ознакою та одним чи кількома факторами;
- аналізується загальний обсяг варіації залежної величини і визначається окремий вплив кожного фактору при цьому варіанті;
- статистично оцінюються вибіркові показники кореляційного зв'язку;
- встановлюється тіснота зв'язку результативного показника з одним фактором, чи їх комплексом.

Етапи кореляційного аналізу:

1. Відбір та встановлення найбільш істотних ознак для аналізу.
2. Визначення напрямку та форми зв'язку результативного і факторних показників та вибір типу математичного рівняння для аналізу існуючих зв'язків.
3. Розрахунок характеристик кореляційної залежності.
4. Статистична оцінка вибіркових показників зв'язку.

Перевагами кореляційного аналізу з поміж інших методів полягає в:

- можливості одночасно вивчати взаємозв'язки між кількома ознаками;
- одержанні показників тісноти зв'язку, що взагалі не властиве

групуванню;

- забезпеченні високої щільності інформації;
- можливості виявити існуючі закономірності у більш загальному вигляді, ніж при групуванні;
- елімінуванні випадкових коливань досліджуваних залежностей.

Основні особливості кореляційного аналізу полягають в тому, що кореляцію можна виявити лише при дослідженні достатньо великої сукупності одиниць. А також те, що при використанні цього аналізу, вирішальне значення відводиться всебічному попередньому аналізу господарської діяльності. Зв'язок між ознаками та властивостями не є результатом математичних розрахунків, а ґрунтується на природі самих економічних явищ. Методи математичної статистики лише допомагають ліпше виразити вже об'єктивно існуючі закономірності економічних процесів.

Факторний аналіз розподіляють на такі види:

- розвідувальний – він здійснюється під час дослідження прихованої структури фактора без припущення про кількість факторів і їх навантажень;
- конфірматорний (підтверджувальний), призначений для перевірки гіпотез про кількість факторів і їх навантаженнях.

Практичне виконання факторного аналізу починається з перевірки його умов. Обов'язовими умовами факторного аналізу є:

- усі ознаки мають бути кількісними;
- кількість спостережень має бути не менше ніж удвічі більше числа змінних;
- вибірка має бути однорідна;
- вхідні змінні мають бути розподілені симетрично;
- факторний аналіз здійснюється за корельованими змінними.

З господарської точки зору витрати являють собою споживання або використання товарів та послуг у процесі отримання доходу. Витрати – це сукупність виражених у грошовій формі втрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт і їх реалізацією.

Відповідно до Національних стандартів бухгалтерського обліку, «витратами звітного періоду називається зменшення економічної вигоди внаслідок вибуття активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу, за умови, що ці витрати можуть бути вірогідно оцінені» [6]. Собівартість продукції є головним ціноутворюючим фактором. Фінансовий потенціал підприємства в умовах конкуренції багато в чому залежить від здатності підтримувати оптимальний рівень собівартості продукції [73].

Головним завданням періодичного аналізу витрат підприємства є виявлення основних напрямків найраціональнішого використання виробничих ресурсів, внутрішньовиробничих резервів зниження витрат.

Мета аналізу витрат діяльності підприємства полягає у всебічній оцінці рівня, динаміки та структури витрат, у обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої оптимізації витрат. Для досягнення цієї мети здійснюється аналіз на основі принципів системного та комплексного і підходів.

Для цього необхідно:

- проаналізувати рівень, динаміку та структуру витрат звичайної діяльності та її змін;
- проаналізувати операційні витрати та визначити вплив факторів на зміну витрат на 1 грн. продукції;
- проаналізувати виробничу собівартість продукції та підрахувати резерви зниження виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), загальної суми витрат виробництва.

Аналіз структури витрат підприємства є найбільш інформативним для оцінки ефективності діяльності підприємства та розроблення перспективних планів його розвитку, оскільки дає змогу виявити резерви зниження собівартості і відповідно підвищення рентабельності компанії.

Основними задачами факторного аналізу є такі:

1. Відбір факторів, визначаючих досліджувані результативні показники.
2. Класифікація та систематизація факторів з ціллю забезпечення

комплексного та системного підходу до дослідження їх впливу на результати господарської діяльності.

3. Визначення форми залежності між факторами і результатами показників.

4. Моделювання взаємозв'язків між результативним і факторним показником.

5. Розрахунок впливу факторів і оцінка ролі кожного з них в зміні величини результативного показника.

6. Робота з факторною моделлю (практичне її використання для управління економічними процесами).

Відбір факторів для аналізу того чи іншого показника виконується на основі теоретичних і практичних знань, придбаних в цій сфері. При цьому керуються таким прикципом: чим більший комплекс факторів досліджується, тим якісніше будуть результати аналізу. Разом з тим необхідно мати на увазі, що якщо цей комплекс факторів розглядається як механічна сума, без врахування їх взаємодії, без виділення головних, то висновки можуть бути помилковими.

В економічному аналізі взаємозв'язане дослідження впливу факторів на величину результативних показників досягається за допомогою їх систематизації, що являється одним з основних методологічних питань цієї науки.

Важливим методологічним питанням в факторному аналізі являється визначення форми залежності між факторами і результативними показниками: функціональна вона чи стохастична, пряма чи зворотна, прямолінійна чи криволінійна. Тут використовується теоретичний і практичний досвід, а також способи порівняння паралельних і динамічних рядів, аналітичних групувань початкової інформації, графічний і ін.

І нарешті, останній етап факторного аналізу – практичне застосування факторної моделі для підрахунку резервів приросту результативного показника, для планування і прогнозування його величини при зміні ситуації.

Розглянемо динаміку витрат діяльності ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Динаміка показників витрат діяльності ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» в 2021 році в порівнянні з 2020 роком

Показник	2020 рік	2021 рік	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	166371	185822	19451	11,7
2. Витрати операційної діяльності, тис. грн.	102145	116038	13893	13,6
3. Інші витрати, тис. грн.	19984	21458	1474	7,4
4. Загальна сума витрат діяльності, тис. грн.	288500	323318	34818	12,1
5. Рівень собівартості у гривні чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), %	54,9	54,8	- 0,1	x
6. Рівень загальної суми витрат у гривні чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), %	95,1	95,4	+ 0,3	x

Виконані розрахунки свідчать про збільшення рівня витрат діяльності ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3». Так, у 2021 році в порівнянні з попереднім роком загальна сума витрат діяльності збільшилась на 34818 тис. грн.. або на 12,1 %. Окрема взята така динаміка не є негативною. Але варто звернути увагу на те, що темпи зростання витрат перевищують темпи зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), адже зазначений показник збільшився за аналогічний період лише на 11,8 %. Саме це й призвело до негативної динаміки показника рівня загальної суми витрат у гривні чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а саме до збільшення на 0,3 % з 95,1 % до 95,4 %.

Окремо варто також звернути увагу на те, що темпи зростання витрат операційної діяльності (до яких належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати) перевищують темпи зростання витрат в цілому. Такі витрати збільшилися у 2021 році в порівнянні з 2020 роком на 13893 тис. грн. або на 13,6 %.

Таким чином, в цілому динаміка рівня витрат може бути оцінена як негативна. Основними складовими аналізу, які про це свідчать, є перевищення темпів зростання витрат над темпами зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також відносно швидке зростання витрат операційної діяльності.

З метою отримання додаткових даних виконаємо аналіз структури витрат ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» в 2021 році в порівнянні з 2020 роком. Відповідні розрахунки представлені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Структура витрат діяльності ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» в 2021 році в порівнянні з 2020 роком

Показник	2020 рік		2021 рік		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолютне, тис. грн.	відносне, %	структурне, %
1. Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	166371	57,7	185822	57,5	19451	11,7	- 0,2
2. Витрати операційної діяльності, тис. грн.	102145	35,4	116038	35,9	13893	13,6	+ 0,5
3. Інші витрати, тис. грн.	19984	6,9	21458	6,6	1474	7,4	- 0,3
4. Загальна сума витрат діяльності, тис. грн.	288500	100,0	323318	100,0	34818	12,1	0,0

Виконані розрахунки дозволили виявити негативну тенденцію у структурі витрат ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3», а саме збільшення питомої ваги витрат операційної діяльності (до яких належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати) у загальній сумі витрат на 0,5 % з 35,4 % до 35,9 %, що свідчить про збільшення частки непродуктивних витрат у загальній сумі витрат та відповідно знижує рівень ефективності витрат.

Наступним етапом дослідження витрат є аналіз їх окремих складових.

Для підприємств харчової промисловості важливою складовою такого аналізу є дослідження матеріальних витрат, адже виробництво є матеріалоемним.

Виконаємо аналіз матеріальних затрат за кожним видом сировини. Ззначений аналіз наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6 – Аналіз матеріальних затрат на виробництво 10000 од. хліба

Матеріали	За планом			За фактом			Відхилення
	К-ть, кг	Ціна, грн	Сума, грн	К-ть, кг	Ціна, грн	Сума, грн	
Борошно 1-го гатунку	4689,3	2,77	12989,36	4865,7	2,87	13964,65	975,29
Борошно житнє	189,5	2,23	422,56	199,3	2,19	436,47	13,91
Масло рослинне	5,3	8,77	46,48	5,6	8,77	49,11	2,63
Дріжджі пресовані	39,2	16,3	638,96	39,2	16,3	638,96	0
Сіль	0,45	1,9	0,85	0,45	1,9	0,85	0
Всього	4925,55	31,97	14098,2	5110,25	32,03	15091,04	991,83

За даними табл. 3.6 видно, що резерв зниження собівартості хліба за рахунок матеріальних затрат складає 991,83 грн. На зниження собівартості продукції впливають зміни у кількості або ціні наступних видів сировини: 1) борошно 1-й гатунку – у розмірі 975,29 грн. на 10000 од. хліба; 2) борошно житнє – у розмірі 13,91 грн. на 10000 од. хліба; 3) масло рослинне – у розмірі 2,63 грн. на 10000 од. хліба.

Аналіз кожного виду матеріалів, за якими є відхилення за факторами, наведено в табл. 3.7.

Отже, як видно з табл. 3.7., завдяки фактору «кількість» перевитрати склали 486,3 грн., а завдяки фактору «ціна» – 194,63 грн. Відхилення зумовлені зміною постачальника борошна. Планом передбачено придбання борошна за нижчою ціною і в меншій кількості. Такі зміни обґрунтовують появу резерву зниження собівартості продукції у розмірі 683,27 грн на 10000 од. хліба.

Таблиця 3.7 – Факторний аналіз матеріальних витрат

Фактор	Розрахунок	Сума, грн
1	2	3
Матеріал № 1 «Борошно 1-й гатунок»		
Фактор «кількість»	$(4865,7-4689,3) \times 2,77$	488,63
Фактор «ціна»	$(2,23-2,19) \times 4865,7$	194,63
Всього	X	294,03
Матеріал № 2 «Борошно житнє»		
Фактор «кількість»	$(199,3-189,5) \times 2,23$	21,85
Фактор «ціна»	$(2,19-2,23) \times 199,3$	-7,97
Всього	X	13,88
Матеріал № 3 «Олія рослинна»		
Фактор «кількість»	$(5,6-5,3) \times 8,77$	2,63
Фактор «ціна»	$(8,77-8,77) \times 5,6$	0
Всього	X	2,63

Зміни в собівартості хліба складають 13,78 грн. на 10000 од. Завдяки фактору «кількість» перевитрати склали 94,5 грн., натомість економія склала 7,97 грн. за рахунок фактору «ціна». Ці зміни обумовлені також зміною постачальника. Але, на відміну від попереднього матеріалу, його необхідно в меншій кількості. Отже, резерв зменшення собівартості хліба збільшився ще на 13,88 грн.

Завдяки фактору «кількість» перевитрати матеріалу № 3 склали 2,6 грн. на 10000 од. хліба. Змін у факторі «ціна» невідбулося. Таким чином резерв зменшення собівартості хліба збільшився ще на 2,63 грн. Отже, загальні перевитрати за прямими матеріальними затратами склали 310,54 грн., серед яких найбільшу питому вагу займають витрати на матеріал №1 «Борошно 1-й гатунок».

Це і буде загальною величиною резерву зменшення собівартості хліба за рахунок змін матеріальних затрат.

Проведемо аналіз зміни прибутку за допомогою факторного аналізу на основі даних з табл. 3.8.

Таблиця 3.8 – Дані для факторного аналізу зміни коефіцієнту питомих інших операційних витрат

Показники	2020 р.	2021 р.	± Δ	% відх.
Прибуток, тис. грн.	70235	80330	116,9	131%
Дохід від реалізації, тис. грн.	70325,00	88330,00	18005	125,6
Собівартість реалізованої продукції, тис.грн	192239	136100	-56139	70,8%
Інші операційні витрати, тис.грн	2422	63	-2359,0	26,05%
Інші витрати, тис.грн	8630,00	10500,00	1870,00	121,7

Побудуємо модель:

Прибуток = Дохід – (Собівартість реалізованої продукції + Інші операційні витрати + Інші витрати)

$$1) \text{ П баз.} = 70325 - (192239 + 2422 + 8630) = - 115706,00$$

$$2) \text{ П умов.1} = 88330 - (192239 + 2422 + 8630) = - 114961,00$$

$$3) \text{ П умов.2} = 88330 - (136100 + 2422 + 8630) = - 58822,00$$

$$4) \text{ П умов.3} = 88330 - (136100 + 63 + 10500) = - 58333,00$$

5) П звіт. = Вплив доходу від реалізації на прибуток:

$$\Delta \text{ П дох.} = 2384,8 - 365,5 = + 2019,3$$

Вплив собівартості реалізованої продукції на прибуток:

$$\Delta \text{ П соб.} = 619,2 - 2384,8 = - 1765,6$$

Вплив інших операційних витрат на прибуток:

$$\Delta \text{ П іов} = 488,5 - 619,2 = - 130,7$$

Вплив інших витрат на прибуток:

$$\Delta \text{ П ів} = 482,4 - 488,5 = - 6,1$$

Перевірка на загальний вплив факторів:

$$\Delta \text{ П} = - 114961 + 115706,00 = 745,00$$

Отже, можна зробити висновки, що за досліджуваний період відбувається збільшення по всім показникам, окрім інших витрат, та зменшення показника собівартості реалізованих. Тобто на збільшення прибутку вплинув кожний із представлених факторів, у більшій мірі саме дохід від реалізації та собівартості реалізованої продукції.

3.3 Шляхи оптимізації витрат та підвищення ефективності функціонування підприємства

Господарські операції, пов'язані із виробництвом та продажем хлібобулочних виробів обумовлені низкою особливостей. До таких характерних ознак хлібопекарського виробництва відносять:

- наявність на підприємств різної потужності;
- використання різного технологічного обладнання;
- організація щоденної роботи на підприємстві із застосуванням тризмінного робочого дня;
- необхідність щоденного та безперервного забезпечення населення продукцією, яка має переважно короткий термін зберігання;
- безперервна робота підприємства протягом усіх сезонів року;
- широкий асортимент продукції;
- використання специфічної сировини – борошна, яке має якісні ознаки, які впливають на вихід готової продукції та її якість;
- необхідність чіткого узгодження діяльності підприємства із суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі та транспортними організаціями щодо забезпечення торгової мережі у визначені години та в широкому асортименті;
- гнучкість зміни обсягів виробництва й асортименту продукції залежно від замовлень роздрібних торгових підприємств.

Системі обліку виробничих витрат відводиться стратегічно важливе значення для хлібопекарського підприємства. Ця особлива увага зумовлена потребою врахування змін бізнес-середовища, що змушує підприємство шукати нові підходи до вдосконалення цього процесу, опрацьовуваним нові форми обліку виробничих витрат.

При сучасних умовах господарювання для хлібопекарських підприємств важливим є питання вибору оцінки матеріальних ресурсів при їх відпуску у

виробництво. Одним із найбільш підходящих вважається метод обліку витрат на виробництво по підрозділах з елементами нормативного [74].

Вищезгаданий нормативний метод виробничого обліку спрямований на впровадження прогресивних норм витрат, дійовому контролю за рівнем витрат виробництва, що сприяє використанню даних обліку для виявлення резервів зниження собівартості продукції.

Проте, основна частка у собівартості хліба припадає на борошно, інші основні матеріали, транспортно-заготівельні витрати, паливо та електроенергія на технологічні цілі, основна та додаткова заробітна плата, загальновиробничі витрати.

Сировина, основні матеріали та напівфабрикати, відпускаються на виробництво за встановленою підприємством рецептурою. Яка передбачає в своєму розрахунку економію сировини, матеріалів з напівфабрикатами на одиницю хлібобулочної продукції.

Норми в рецептурах мають бути нижчими за чинні та прогресивні. За ними визначаються собівартість під час складання калькуляції на окремі види продукції. За ними ж відзначають і відхилення від установлених норм.

Також, необхідно брати до уваги такий фактор як норма виходу хліба – мінімально допустимий обсяг хліба, який виготовлено зі 100 кг борошна та іншої сировини у відповідності до затвердженої рецептури.

Нормування витрат виходу хліба має бути направлене на встановленні порядку у витраті основної сировини хлібопекарського виробництва для її раціонального використання та забезпечення випуску продукції, яка ю відповідала чинним показникам якості.

Під поняттям «вихід хліба», розуміється відношення кількості виготовленого хліба до кількості фактично витраченого борошна. Дана мінімальна норма виходу хліба визначається на основі технології приготування тіста, застосовуваного обладнання, хлібопекарських властивостей борошна, яке перероблюється.

Норма виходів хлібобулочних виробів встановлюють за базової

вологості борошна 14,5% для кожного виробу в залежності від сорту борошна, випічки, способу реалізації. При зміні вологості борошна, змін потерпає і норма виходу. За нижчої вологості борошна, тим вищою буде норма виходу, та навпаки.

Для оптимізації витрат виробництва, також потрібно брати до уваги розрахунок показників виходу хліба, зважаючи на такі показники як:

- чисті витрати борошна та додаткової сировини на виробництво продукції;

- технологічні витрати для виготовлення хлібобулочних виробів, а також на складах та локаціях.

До технологічних витрат для виготовлення хлібу та інших борошняних виробів відносяться:

- витрати сухих речовин для бродіння тіста;
- витрати борошна на формування тістових заготовок;
- зменшення маси тіста за рахунок випікання;
- зменшення маси хліба під час транспортування його від печі та укладання його в вагонетки;
- усушка виробу при його зберіганні.

Технологічні витрати понесені на складах та інших комунікаціях – борошно, напівфабрикати та готова продукція, втрачена під час зберігання, транспортування, чи через недосконалість чи дефектність устаткування.

Ці витрати можна повністю ліквідувати, при дотриманні правил експлуатації устаткування, і постійному контролю за його станом, чітким виконанням технологічних режимів виробництва.

До технологічних витрат на складах і комунікаціях відносяться:

- витрати борошна на першій стадії процесу виготовлення продукції: прийом борошна та замішування тіста;

- витрати тіста та борошна під час посадки сформованих тістових заготовок у піч;

- вигляди у вигляді критичного виймання хлібобулочних виробів з

печі, під час транспортування та укладання на вагонетки;

– витрати через перероблений брак.

Також, фактичний вихід хлібобулочних виробів, як і пов'язаний з ним економія та перевитрата борошна, розраховують в залежності від потреб підприємства, для кожної зміни, доби, місяців або пори року.

Інформація про витрату сировини та матеріалів, кількість виготовленої продукції отримують з виробничих звітів, а інформація про вологість надходить з якісних посвідчень.

Фактичний вихід хлібобулочних виробів розраховують як відношення маси виготовленого хліба, до маси використаного борошна. Масу хлібобулочних виробів розраховують множенням стандартної маси виробів на їхню кількість. Але, від отриманого результату необхідно відняти масу виробів, які перероблені вдруге (у вигляді хлібної та сухарної крихти).

Для розрахунку економії або перевитрат борошна підраховують також планову витрату борошна, яка досягається у випадку точного дотримання норми виходу хлібобулочних виробів, та порівнюється з фактичною витратою.

Для цього потрібно відрахувати масу виготовленої продукції, масу витраченого борошна та планових вихід, скорегований з врахуванням вологості борошна.

Також, визначальним фактором важливості оптимізації витрат на виробництві, визначається й тим, що хлібопекарська галузь входить до складу переробної промисловості, що й зумовлює значну матеріаломісткість готової хлібобулочної продукції.

Залежність хлібопекарського підприємства від постачальників сировини, зокрема борошна, вимагає спрямування зусиль на пошук можливостей здешевлення сировини для хлібопечення шляхом вертикальної або горизонтальної інтеграції.

Удосконалення вертикальної інтеграції дає змогу розвивати тісні взаємовідносини з постачальниками сировини з метою контролю якості та

зниження вартості отримуваних від них ресурсів. Зокрема, велике хлібопекарське підприємство може співпрацювати з місцевими фермами, сприяючи їм у зниженні витрат і забезпечуючи себе низькими цінами на зерно, і у відповідності й на борошно [74].

При невеликому обсязі виробництва хлібобулочної продукції, можливий варіант зниження витрат на сировину, шляхом удосконалення горизонтальної інтеграції, здійснюючи спільні закупки сировини разом з іншими покупцями в одного постачальника, та отримуючи знижку за великі обсяги придбаної продукції.

Загалом доцільно переглянути умови договорів з вже існуючими постачальниками сировини та домовитися про більш лояльні та вигідні умови для хлібопекарського підприємства, налагоджувати прямі зв'язки з виробниками ресурсів та скорочувати кількість посередників, укладати угоди з новими постачальниками, які пропонують більш економічно та якісно доцільніші умови співробітництва.

Вартісний ланцюг хлібопекарського підприємства складається з таких основних ланок: матеріально-технічне забезпечення необхідними для виробництва ресурсами, підготовка а також дозування сировини, замішування тіста, бродіння тіста, поділ його на шматки та вистоювання, випікання, охолодження, пакування, переміщення готової продукції на склад, її транспортування в готову мережу. Окрім цих раніше перерахованих основних видів діяльності, що забезпечують виробництво продукції, на підприємстві функціонують підрозділи, які відповідають за допоміжну діяльність на виробництві.

Тобто, вони здійснюють роботи, спрямовані на роздроблення та впровадження нових технологій та виробів, управління людськими ресурсами (наймання, навчання, мотивація та заохочення персоналу, трудові відноси, забезпечення інфраструктури підприємства (управління підприємством, планування його діяльності, бухгалтерська та фінансова робота, юридичне обслуговування, інформаційне забезпечення підприємства тощо).

Кожен вид діяльності на хлібопекарському підприємстві забезпечує створення доданої вартості у процесі виробництва продукції, але й разом з тим, потребує витрат ресурсів. Тому на кожному етапі вартісного ланцюга досліджуваного підприємства необхідно проводити аналіз виду діяльності, аналізувати понесені там витрати, чи відношення цих витрат та виявляти можливості та шляхи їх коригування, зниження чи оптимізації.

У процесі забезпечення хлібопекарського підприємства матеріально-технічними ресурсами, доцільним є здійснення аналізу та контролю витрат на придбання сировини, палива, енергії, спрямовувати зусилля на пошук постачальників сировини за оптимальними цінами, а також витрати управління матеріально-технічним забезпеченням на рівні підприємства.

Під час виробничого процесу слід аналізувати та виявляти резерви зниження витрат на етапах підготовки сировини, виробництва, пакування готової хлібобулочної продукції, забезпечуючи при цьому належний контроль за якістю.

Необхідним шляхом ж виявлення можливості зниження витрат, які залежать від використовуваних технологічних процесів шляхом впровадження прогресивних технологічних ліній, економії енергоносіїв, борошна та іншої сировини. Значну увагу необхідно приділяти й тому, щоб запобігати витраті ресурсів оптимізувати тривалість виробничого циклу, не допускати зупинок у виробничому процесі та мінімізувати брак готової продукції.

У процесі розроблення та впровадження у виробництво нових видів продукції слід виявляти альтернативні шляхи зниження витрат на основі удосконалення рецептури і технології виготовлення виробів. Переглядаючи і змінюючи традиційні рецептури і технології виготовлення виробів. Переглядаючи та змінюючи традиційні рецептури, можна запровадити використання більше дешевших але не менш якісніших інгредієнтів, а також скоротити тривалість виробничого циклу.

Особливістю хлібопекарського підприємства є відвантаження та постачання усієї готової продукції у торговельну мережу власними силами.

Тобто підприємство має бути забезпечене відповідними транспортними засобами та персоналом.

Тобто при реалізації продукції у дрібну мережу потрібно шукати можливості зниження витрат шляхом оптимізації транспортних витрат при постачанні продукції кінцевому споживачу.

Зокрема, доцільним є зниження витрат на оброблення замовлення, відвантаження та транспортування шляхом підвищення ефективності використання транспортних засобів і визначення оптимальних транспортних маршрутів для постачання продукції у торгові точки.

Під час проведення стратегічного аналізу витрат доцільно здійснити порівняння витрат хлібопекарського підприємства із аналогічними витратами безпосередніх конкурентів. Однак, «хлібопекарські підприємства функціонують в умовах обмеженого доступу до інформації щодо діяльності конкурентів, зокрема їхнього внутрішнього середовища, техніко-економічних показників та собівартості, проте не завжди мають можливість порівняти свої витрати на виробництво конкретних видів продукції із аналогічними витратами безпосередніх конкурентів» [75, С. 20-23].

Проте на підприємствах можуть здійснювати дослідження ринку ресурсів, що дозволить отримати інформацію і постачальників сировини, ціни та умови постачання.

Рівень продуктивності використовуваного обладнання можна визначити шляхом порівняння показників його роботи із технічними характеристиками нового обладнання, яке в широкому асортименті пропонується вітчизняними та зарубіжними виробниками.

Проведення аналізу ринку збуту готової продукції дає змогу визначити не тільки платоспроможний попит населення на продукцію, а й частку ринку і відмінності у цінах на готову продукцію підприємств –конкурентів.

Підвищення ефективності витрат також є одним із способів їх скорочення. Гагарський В.А. виділяє три моделі ефективності [8, с. 16]:

- 1) «чисте» зниження витрат - зниження витрат за рахунок позбавлення

від непродуктивних витрат. Основна економія йде за рахунок постійних витрат;

2) «інтенсифікація» витрат – відбувається навіть деяке збільшення витрат, але при цьому більш істотно збільшується і підвищується виручка. Як правило, це відбувається при впровадженні нового обладнання, технологій, які збільшують продуктивність обладнання, а, отже, і виручку;

3) «фіксація» витрат – коли при збільшенні виручки витрати не збільшуються. Як правило, це або збільшення ціни на продукцію, або рівноцінне збільшення продуктивних витрат і зниження непродуктивних.

Основні напрями оптимізації та економії витрат, що можуть бути визначені для виробничих підприємств, систематизовано в табл. 3.9.

Окремо варто також дослідити основні напрямки рішень задля оптимізації витрат хлібобулочного виробництва. Серед таких варто зазначити:

- зниження витрат на транспортування – передбачає мінімізацію витрат, які не пов'язані з переміщенням продуктів, які не беруть участь у виробничому процесі;

- оптимізувати залишки запасів – що передбачає у собі зниження витрат внаслідок складування незатребуваної сировини, матеріалів, товарів, готової продукції, та незавершеного виробництва;

- скорочення витрат на переміщення персоналу та обладнання в більшій мірі ніж це передбачено виробничим процесом;

- зменшення часу очікування між виробничими фазами, що дозволить збільшити віддачу витрат на трудові ресурси та інвестиціях у виробничі потужності;

- мінімізація перевиробництва, з метою зменшення складських витрат і витрат при зберіганні;

- унеможливлення браку у виробництві;

- скороченні надлишкової обробки, внаслідок недостатньо продуманого та обґрунтованого дизайну продукту чи використання неефективних маркетингових інструментів;

– зниженні дефектності;

Таблиця 3.9 – Основні напрями оптимізації витрат та економії ресурсів виробничих підприємств

Заходи, спрямовані на оптимізацію та скорочення витрат
скорочення управлінського апарату
підвищення ефективності його діяльності та організації детального обліку витрат
автоматизація процесів виробництва та реалізації
оптимізація чисельності працівників на підприємстві
побудова ефективної системи мотивації персоналу підприємства
вдосконалення організації праці
покращення використання робочого часу
постійне підвищення кваліфікації працівників підприємства
впровадження в діяльність підприємства сучасних більш ефективних економічних методів управління виробництвом
вдосконалення системи ціноутворення на підприємстві та фінансового механізму підприємства
оптимізація собівартості продукції через впорядкування й організацію процесу закупівлі виробничих запасів
удосконалення роботи відділів постачальницької і збутової логістики
вивчення причин браку на підприємстві для своєчасного виявлення, усунення та запобігання браку з метою зниження собівартості продукції за рахунок скорочення витрат від браку та інших непродуктивних витрат
застосування сучасних технологій, які полягають в тому, що витрати оцінюються з позиції клієнта: чи погодиться він їх оплачувати
впровадження в стратегічну оцінку витрат підприємства концепцій ланцюжка цінностей, життєвого циклу продукту тощо

– ліквідації продуктів, що не відповідають потребам споживачів та не користуються попитом з метою збільшення віддачі від витрат на виробництво та зниження витрат на маркетинг;

– максимальне використання талантів, навичок та вмінь працівників, які є головною складовою будь-якого виробництва.

ВИСНОВКИ

Управління витратами є одним з ключових завдань сучасної економічної науки та підприємницької практики, адже метою функціонування кожного суб'єкта підприємницької діяльності є отримання прибутку, розмір якого принципово залежить від рівня витрат. Оптимізація витрат є стратегічним завданням процесу управління, успішна реалізація якого дозволить підприємству стабільно отримувати прибуток та збільшувати таким чином вартість власних активів, інвестувати у розвиток та забезпечувати конкурентоспроможність.

Прийняття оперативних та дієвих управлінських рішень потребує якісної інформаційної підтримки, забезпечення якої є одним з основних завдань обліку як елемента системи управління. Саме тому систематизація шляхом обліку адекватної інформації щодо витрат підприємства як в цілому, так й у розрізі окремих об'єктів витрат є надзвичайно важливою в системі управління витратами та підприємством в цілому.

Важливою складовою управління витратами є також економічний аналіз рівня витрат, адже саме за підсумками аналітичного дослідження можуть бути обґрунтовані дієві управлінські рішення, спрямовані на оптимізацію витрат і підвищення таким чином ефективності функціонування та конкурентоспроможності підприємства.

Таким чином, теоретичні та практичні питання обліково-аналітичного забезпечення управління витратами є важливими для будь-якого виробничого підприємства, у числі і для ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3», яке було залучено в якості інформаційної бази дослідження.

Результатом проведеного дослідження в теоретичній площині є здійснена систематизація основних напрямів оптимізації витрат та економії ресурсів виробничих підприємств, яка може бути використаний на практиці в ході розробки заходів, спрямованих на оптимізацію витрат та підвищення

ефективності функціонування виробничого підприємства.

Дослідження наявної системи облікового забезпечення управління витратами в ТДВ «Запорізький хлібо завод № 3» дозволяє сформулювати висновок про її високий якісний рівень, адже проаналізована система обліку оперативно та в повному обсязі дозволяє систематизувати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень.

В той же час проведені дослідження дозволили сформулювати окремі пропозиції щодо вдосконалення наявної системи облікового забезпечення управління витратами ТДВ «Запорізький хлібо завод № 3».

По-перше, вважаємо за доцільне запровадження в практику управління ТДВ «Запорізький хлібо завод № 3» бюджетування доходів та витрат виробництва, що забезпечить порівнянність кошторисних та фактичних показників та створить інформаційне підґрунтя для швидкого реагування на зміну ринкових умов.

По-друге, з метою оптимізації рівня окремих складових інших операційних витрат пропонуємо виокремити в обліку трансакційні або невиробничі інші операційні витрати із подальшою організацією обліку таких витрат, що дозволить створити інформаційну базу для їх оптимізації.

Виконаний аналіз динаміки і структури витрат ТДВ «Запорізький хлібо завод № 3» та їх впливу на фінансові результати діяльності підприємства дозволив сформулювати неоднозначні висновки.

В цілому діяльність ТДВ «Запорізький хлібо завод № 3» є прибутковою. У 2021 році підприємство отримало прибуток 12871 тис. грн., що на 786 тис. грн. або на 6,5 % більше ніж у попередньому році.

Загальна сума витрат діяльності ТДВ «Запорізький хлібо завод № 3» збільшилась у 2021 році в порівнянні з 2020 роком на 34818 тис. грн. або на 12,1 % і склала 323818 тис. грн. Збільшення загальної суми витрат діяльності як таке не є негативним явищем, адже абсолютне збільшення розміру витрат може свідчити як про підвищення рівня витрат, так й про збільшення фізичного обсягу діяльності. В той же час варто звернути увагу на негативну

тенденцію щодо динаміки рівня витрат діяльності підприємства, адже на тлі зростання доходів діяльності ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» в 2021 році в порівнянні з 2020 роком на 11,8 % витрати за той же період зросли на 12,1 %, тобто темпи зростання витрат випереджають темпи зростання доходів, що підтверджує зростання відносного рівня витрат ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3». Саме це й призвело до негативної динаміки показника рівня загальної суми витрат у гривні чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а саме до збільшення на 0,3 % з 95,1 % до 95,4 %.

Окремо варто також звернути увагу на те, що темпи зростання витрат операційної діяльності (до яких належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати) перевищують темпи зростання витрат в цілому. Такі витрати збільшилися у 2021 році в порівнянні з 2020 роком на 13893 тис. грн. або на 13,6 %, а їх питома вага у загальній сумі витрат підприємства збільшилась на 0,5 % з 35,4 % до 35,9 %, що свідчить про збільшення частки непродуктивних витрат у загальній сумі витрат та відповідно знижує рівень ефективності витрат.

Таким чином, в цілому динаміка рівня витрат може бути оцінена як негативна. Основними результатами аналізу, які про це свідчать, є перевищення темпів зростання витрат над темпами зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також відносно швидке зростання витрат операційної діяльності.

Виявлені тенденції у зміні рівня витрат ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» актуалізують питання оптимізації витрат підприємства.

Відповідно за підсумками проведеного дослідження сформовані пропозиції щодо оптимізації витрат ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3» з метою підвищення ефективності функціонування підприємства.

По-перше, варто провести оптимізацію залишків запасів в ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3», що дозволить скоротити витрати на зберігання та вивільнити частину фінансових ресурсів, що залучені на формування запасів підприємства.

По-друге, було визначено перелік технологічних втрат під час виробництва хліба та інших борошняних виробів, до яких насамперед варто віднести такі:

- витрати сухих речовин для бродіння тіста;
- витрати борошна на формування тістових заготовок;
- зменшення маси тіста за рахунок випікання;
- зменшення маси хліба під час транспортування його від печі та укладання його в вагонетки;
- усушка виробу при його зберіганні.

З метою ліквідації (мінімізації) зазначених технологічних втрат варто здійснювати заходи щодо постійного контролю за дотриманням правил експлуатації обладнання та чітким виконанням технологічних режимів виробництва.

В межах проведеного дослідження також були визначені основні напрямки оптимізації витрат та підвищення ефективності діяльності підприємств хлібобулочного виробництва, до яких належить і ТДВ «Запорізький хлібозавод № 3». До таких систематизованих напрямків, зокрема, належать:

- зниження витрат на транспортування, що передбачає мінімізацію витрат, які пов'язані з переміщенням продуктів, що не беруть участь у виробничому процесі;
- зменшення часу очікування між виробничими фазами, що дозволить збільшити віддачу витрат трудових ресурсів та інвестицій у виробничі потужності;
- оптимізація обсягів виробництва з метою зменшення складських витрат і втрат під час зберігання;
- скорочення надлишкової обробки виробів, скорочення витрат, пов'язаних із недостатньо продуманим та обґрунтованим дизайном продукту чи використання неефективних інструментів маркетингу;
- ліквідації продуктів, що не відповідають потребам споживачів з метою

збільшення віддачі від витрат на виробництво та зниження витрат на маркетинг;

– максимальне використання талантів, навичок та вмінь працівників, які є головним ресурсом будь-якого виробництва.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Пасько Т. Історія бухгалтерського обліку : навч.- метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Харків : ХНЕУ, 2015. 290 с.
2. Колесніченко І. М. Інституціональна економіка : конспект лекцій. Харків : Вид-во ХНЕУ, 2008. 33 с.
3. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка. Реформування економіки України: стан та перспективи : зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф, 26–27 листопада 2009 р., м. Київ. С. 129–131.
6. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 27.09.2022).
7. Войтенко Т., Вороная Н. Все про облік витрат на виробничому підприємстві. Харків : Фактор, 2005. 268 с.
8. Данилко В.К. Управління витратами : навч. посіб. Київ : Каравела, 2012. 218 с.
9. Бондаренко Н. М. Безкоморна О. Д. Сутність та класифікація витрат підприємства. *Вісник Дніпропетровського університету*. 2014. Вип. 8(2). С. 111-113.
10. Прохар Н.В., Ночовна Ю.О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. 258 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 3-е вид., доп. і перероб. Житомир: ЖІТІ, 2017. 441 с.
12. Качмарик Я.Д., Верещинська О.В. Витрати підприємства та шляхи їх оптимізації. *Науковий вісник НЛТУ : збірник наукових праць*. 2017. № 6. С.174-177.
13. Брик С. В., Мадус Е. А. Особливості організації обліку, аудиту та

аналізу доходів та витрат підприємства з метою формування його фінансового результату (прибутку). *Журнал Київського університету ринкових відносин: Економіка. Бізнес-адміністрування. Право*. 2017. № 2. С. 279-281.

14. Кальєніна Н.В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки. *Держава та регіони*. 2007. № 5. С. 32-35.

15. Литвин Ю.Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво(вітчизняні і зарубіжні). Тернопіль : Вид-во «Збруч», 1995. 220 с.

16. Бойчук А.А. Витрати виробництва: облік та аналіз на виробничому підприємстві : монографія. Тернопіль: Вид-во Крок, 2014. 128 с.

17. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. : підручник для студ. вищ. навч. закл. екон. спец. – 5-те вид., допов. й переробл. Київ : ЦУЛ, 2000. 786 с.

18. Управління витратами підприємства : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 124 с.

19. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка. *Реформування економіки України: стан та перспективи* : зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф. (26–27 листопада 2009 р., м. Київ). 2009. С. 129–131.

20. Пархоменко В. Бухгалтерський облік витрат. *Все про бухгалтерський облік*. 2006. № 10. С. 3-6.

21. Кальєніна Н.В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки. *Держава та регіони*. 2008. № 5. С. 32-35

22. Алексєєва А.В., Васильєва Г.В. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Вип. 23, Ч. 1, С. 5-9.

23. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2004. 324 с.

24. Брик С. В., Мадус Е. А. Особливості організації обліку, аудиту та аналізу доходів та витрат підприємства з метою формування його фінансового результату (прибутку). *Журнал Київського університету ринкових відносин:*

Економіка. Бізнес-адміністрування. Право. 2018. № 7. С. 279-290.

25. Давидович І.Є. *Управління витратами* : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 322 с.

26. Секіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції. *Інвестиції : практика та досвід.* 2014. № 2. С. 235-249.

27. Цал-Цалко Ю.С. *Витрати підприємства.* Київ : ЦУЛ, 2002. 656 с.

28. Плоха О.Б. *Управління витратами* : конспект лекцій. Харків : ХНЕУ, 2009. 124 с.

29. Бутинець Ф.Ф. *Бухгалтерський фінансовий облік.* Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.

30. Назаренко О. В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід.* 2018. № 22. С. 19-25.

31. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. *Бухгалтерський фінансовий облік* : посібник. Київ : Видавничий центр «Академія», 2002. 629 с.

32. Досій Т.І. Методика аналізу витрат на виробництво та її удосконалення в сучасних умовах. *Економіка та суспільство.* 2012. № 2. С. 356-361.

33. Миронова Ю.Ю. *Облік і аналіз витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудування*: автореф. дис. ... канд. екон. наук, 08.00.09. Київ, 2011. 25 с.

34. Белоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості. *Податки та бухгалтерський облік.* 2009. № 4. С. 3-10.

35. Мачулка О. Облік та аналіз витрат: управлінський аспект. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2008. № 10. С. 30-34.

36. Хомяк Т.Р. Аналіз витрат у контексті формування стратегії підприємства. *Європейські перспективи.* 2015. Вип. 5. С. 20-25.

37. Голубовський Л. Аналіз сучасних методів управління. *Галицький економічний вісник.* 2010. № 1(26). С. 187-192.

38. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць*. 2009. № 2(14). С. 202-206.
39. Засадний Б. Витрати для ефективного управління діяльністю підприємства. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2009. № 3. С. 57-62.
40. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 3. С. 33-35.
41. Котенко Т. Ю. Аналіз витрат як складова управління на підприємствах будівельної галузі. *Актуальні проблеми економіки*. 2010. № 6. С. 118-121.
42. Беренда Н. Загальновиробничі витрати як складова операційних витрат, сутність та їх особливості. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія економіка та управління*. 2013. № 5. С. 245-252.
43. Суліменко Л.А., Киян А.В., Вітер С.А. Облік і аналіз розрахунків з оплати праці. *Інфраструктура ринку*. 2018. № 18. С. 395-404.
44. Дерій В.А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат. *Облік і фінанси*. 2013. № 4. С. 20-23.
45. Цал-Цалко Ю.С., Холод Б.І. Економіка підприємства : навч. посіб. Житомир : ЖДТУ, 2000. 192 с.
46. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2006. 696 с.
47. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2002. 370 с.
48. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. 6-те вид. Київ : Знання, 2003. 266 с.
49. Засадний Б. Витрати для ефективного управління діяльністю підприємства. *Прометей: регіональний збірник наукових праць з економіки*. 2009. № 13. С. 57-62.

50. Корінько М. Д., Тітаренко Г.Б. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 9. С. 126-131.
51. Гнилицька Л. Удосконалення обліку витрат на освоєння і розробку нової продукції в хлібовиробництві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2000. № 10. С. 45-48.
52. Бородкін О. Облік витрат на підготовку і освоєння нової продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 1999. № 4. С. 15-18.
53. Сулима М.О Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : Знання, 2015. 301 с.
54. Грилицька А.В. Шляхи вдосконалення організації обліку витрат від операційної діяльності. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2016. Вип. 14. С. 28-32.
55. Кулішов В.В. Економіка підприємства: теорія і практика : навч. посіб. Київ : Ніка-Центр, Ельга, 2004. 216 с.
56. Зелікман В.Д., Ізвєкова І.М., Сокольська Р.Б. Управлінський облік: навч. посіб. Дніпро: ДНУ, 2017. 185 с.
57. Максимова В.Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Одеса : Гермес. 2013. 259 с.
58. Бойченко Г. В. Аналіз прямих матеріальних витрат на промислових підприємствах України. *Економічний простір*. 2009. №23/2. С. 214-219.
59. Купалова Г.І. Економічний аналіз: навч. посіб. Львів : Освіта, 2013. 467 с.
60. Єгорова О.В. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : Знання, 2018. 294 с.
61. Мулик Т.О. Аналіз господарської діяльності. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 288 с.
62. Мачулка, О. Облік та аналіз витрат: управлінський аспект. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 10. С. 30-34.
63. Белоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання

собівартості продукції в промисловості. *Наука й економіка. Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету*. 2009. № 4. С. 3-10.

64. Біла О. Г. Управління витратами підприємства: теорія та практика : монографія. Львів: Вид-во «Освіта», 2012. 200 с.

65. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. Київ : Варта, 2011. 320 с.

67.21. Tsai W.H. A technical note on using work sampling to estimate the effort on activities under activity-based costing. *International Journal of production economics*, 43, 1996, pp. 11-16.

68. Fedak Z. (1962), *Rachunek kosztów produkcji przemysłu słowejskiego*. Zagadnienia wybrane, PWE, Warszawa.

69. Błoch H., Target Costing – zrób to sam, www.szkołacontollingu.com, (data dostępu: 21.10.2022).

70. Козаченко Г.В., Макухін Г.В., Погорелов Ю.С. Управління витратами підприємства: монографія. Київ : Лібра, 2007. 320 с.

71. Лукіна Д.В., Скорнякова Ю.Б. Окремі питання вдосконалення обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-50>.

72. Тарасюк, Г. М. Планування діяльності підприємства : навч. посіб. 4-те вид. Київ : Каравела, 2011. 349- 352 с

73. Janik W., Paździor M. (2010), *Rachunek kosztów w zarządztwie przedsiębiorstw*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.

74. Sobańska I. (2010), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne* Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.

75. Хомяк Т.Р. Аналіз витрат у контексті формування стратегії підприємства. *Європейські перспективи*. 2015. В. 5. С. 20-25.

76. Лукіна Д.В., Скорнякова Ю.Б. Класифікація витрат як складова інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Економіка,

фінанси, облік і право в умовах сучасних викликів» (Полтава, 21 жовтня 2022 р.). Полтава : ЦФЕНД, 2022. С. 56-58.

77. Лукіна Д.В., Скорнякова Ю.Б. Окремі аспекти організації обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні виклики та актуальні проблеми економіки, фінансів, обліку і права» (Кропивницький, 29 жовтня 2022 р.). Кропивницький : ЦФЕНД, 2022. С. 39-42.