

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

На правах рукопису

ШЕВЧУК ОЛЕГ АНТОНОВИЧ

УДК 657.471.66:664.12

**ОБЛІК І АУДИТ ВИТРАТ НА ЗБУТ ПРОДУКЦІЇ В ПІДПРИЄМСТВАХ
ЦУКРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Науковий керівник:

Дерій Василь Антонович,

кандидат економічних наук,

доцент

Тернопіль 2012

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗБУТ В ЦУКРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ	10
1.1. Сутність та умови визнання витрат на збут продукції підприємств.....	10
1.2. Характеристика витрат на збут в підприємствах цукрової промисловості.....	25
1.3. Завдання, проблеми і принципи обліку витрат на збут.....	50
Висновки до розділу 1.....	58
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ НА ЗБУТ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ЦУКРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО ПОЛІПШЕННЯ	60
2.1. Нормативно-правова база і документальне оформлення операцій, пов'язаних з обліком витрат на збут.....	60
2.2. Специфіка побудови обліку витрат на збут і її поліпшення.....	70
2.3. Організація обліку і звітності витрат на збут та доцільність її вдосконалення.....	92
Висновки до розділу 2.....	102
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ВИТРАТ НА ЗБУТ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ЦУКРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ	105
3.1. Планування та організація аудиту витрат на збут.....	105
3.2. Методичні аспекти аудиту витрат на збут продукції.....	121
3.3. Узагальнення результатів аудиту витрат на збут продукції.....	138
Висновки до розділу 3.....	151
ВИСНОВКИ	154
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	157
ДОДАТКИ	182

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах докорінних глобальних змін значно актуалізувалася проблема збуту продовольчих товарів, у тому числі продукції підприємств цукрової промисловості. Стан каналів транспортування готових виробів, наповненість збутової мережі, комунікативний потенціал партнерів дедалі помітніше впливають на ступінь задоволення споживчого попиту, конкурентоспроможність продукції, ефективність виробництва.

Нині оптимізація збутової діяльності є важливим резервом посилення позицій виробника на продовольчому ринку, необхідною умовою збільшення обсягів реалізації та підвищення ефективності збуту. Господарські процеси неможливі без належного обліку та аудиту витрат на збут, оскільки обліково-контрольна інформація є визначальною для обґрунтування управлінських рішень та моніторингу їх виконання.

Важливе значення у збутовій діяльності підприємств відведено обліку й аудиту витрат на збут. Однак підприємства цукрової промисловості не завжди приділяють належну увагу цій ділянці обліку й аудиту з метою підвищення ефективності збутової діяльності та забезпечення конкурентоспроможності таких підприємств на міжнародному агроринку.

Теоретичні та практичні аспекти обліку і аудиту збуту продукції (товарів, робіт, послуг) та витрат, пов'язаних із ним на різних підприємствах, висвітлені в працях вітчизняних і зарубіжних учених-економістів: Р. Алборова, М. Білик, М. Білухи, О. Бородкіна, П. Борщевського, Ф. Бутинця, Н. Гавришко, А. Глена, З. Гуцайлюка, В. Дерія, Дж. Еванса, Н. Дорош, В. Євдошак, З. Задорожного, Г. Кірейцева, М. Кулинич, В. Линника, В. Палія, М. Пушкаря, В. Рудницького, П. Саблука, Г. Савицької, В. Савчука, В. Соколова, В. Сопка, Л. Сук, П. Сук, Л. Триньки, Б. Усача, Ч. Хорнгрена,

М. Чумаченка, В. Шевчука, І. Яремчука та інших науковців. Однак досліджень стосовно обліку й аудиту збуту продукції на підприємствах цукрової промисловості є небагато. Донині не сформована єдина наукова позиція стосовно сутності понять “збут продукції” і “витрати на збут”, має місце неузгодженість нормативних документів, методичних порад, що регламентують облік і аудит витрат на збут.

Залишаються недостатньо дослідженими і потребують значного вдосконалення організація і методика обліку витрат на зберігання та перевезення готової продукції. Дискусійними залишаються ряд аспектів аудиту витрат на збут та варіантів його здійснення внутрішніми та зовнішніми аудиторами.

Вищенаведене обумовило актуальність обраної теми дисертаційного дослідження, його предмет, об’єкт, мету та завдання.

Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету за темою „Дослідження і розробка теорії, методології, технології та організації обліку, аналізу і аудиту активів, зобов’язань, господарських процесів у підприємствах, організаціях, закладах” (номер державної реєстрації 0106U012532), а також держбюджетної теми „Теоретико-методологічні основи та практичні аспекти формування і реалізації облікової політики на макро- і мікрорівнях” (номер державної реєстрації 0111U001035). Автором виконані дослідження щодо удосконалення методики та організації обліку й аудиту витрат на збут підприємств цукрової промисловості.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є розробка організаційно – методичних засад із поліпшення обліку й аудиту витрат на збут продукції для підвищення ефективності роботи підприємств цукрової промисловості.

Досягнення визначеної мети передбачило формування і виконання таких завдань:

- уточнити економічний зміст поняття “збут” із урахуванням специфіки цукрового комплексу;
- відобразити систему аналітичного і синтетичного обліку витрат на збут підприємств цукрової промисловості та надати рекомендації щодо її поліпшення;
- розробити рекомендації з організації руху документів, які стосуються витрат на збут, для їх оперативного та якісного опрацювання;
- визначити шляхи покращення рівня інформаційного забезпечення щодо збутових витрат підприємства;
- встановити умови використання інформаційних систем та комп’ютерних технологій в обліку та аудиті витрат на збут у підприємствах цукрової промисловості;
- удосконалити процес моделювання економічних параметрів облікової політики підприємства щодо прогнозування збутових витрат;
- обґрунтувати ефект від проведення вибіркового аудиту витрат на збут підприємства цукрової промисловості, враховуючи сезонний характер його робіт;
- розкрити і поліпшити методичні та організаційні процедури аудиту витрат на збут.

Об’єкт дослідження – процес формування витрат на збут у підприємствах цукрової промисловості.

Предмет дослідження – теоретичні, методичні та організаційні засади обліку і аудиту витрат на збут у підприємствах цукрової промисловості.

Методи дослідження. В процесі дослідження проблем обліку витрат на збут в підприємствах, що здійснюють переробку сільськогосподарської продукції, застосовувався метод наукової абстракції. Прийоми дедукції та індукції використовувалися для дослідження сучасного стану обліку і аудиту витрат на збут у фінансовій діяльності цукрових заводів, аналіз і синтез –

для означення проблем та перспектив розвитку підприємств цукрової промисловості. Для побудови моделі залежності витрат на збут від обсягу виробництва на підприємствах цукрової промисловості, моделювання статей витрат із урахуванням галузевих особливостей цукровиробництва використовувався метод моделювання. При розробці проекту внесення змін до системи ведення обліку витрат на збут за субрахунками та аналітичними рахунками до них використано метод проектування.

Теоретичною основою дисертації є фундаментальні положення економічної науки, наукові праці зарубіжних та вітчизняних вчених з галузі обліку та аудиту.

Інформаційну базу дослідження становлять Конституція України, Податковий Кодекс України, законодавчі та нормативно-правові акти України, первинні документи і форми фінансової та статистичної звітності підприємств цукрової промисловості Рівненської й Тернопільської областей.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні та розв'язанні проблем обліку та аудиту, пов'язаних із витратами на збут в підприємствах цукрової промисловості. Основні положення наукової новизни одержаних результатів проведеного дослідження доцільно сформулювати наступним чином:

вперше:

– розроблені елементи системи обліку витрат на збут підприємств цукрової промисловості, які формують облікову політику щодо цих витрат, їх структури і ведення первинного, аналітичного, синтетичного обліку, складання внутрішньої звітності з урахуванням сезонності виробництва, нерівномірності споживання продукції протягом року, необхідності зберігання цукру, визначеного як державний резерв, що зменшує такі витрати, оптимізує їхню структуру, поліпшує достовірність і аналітичність обліку і аудиту, забезпечує високу якість підготовленої внутрішньогосподарської та фінансової звітності;

удосконалено:

– систему аналітичного і синтетичного обліку витрат на збут шляхом виділення 5 субрахунків (931 – витрати на рекламу та маркетинг, 932 – витрати на зберігання готової продукції, 933 – транспортні витрати збуту, 934 – трансакційні витрати, 935 – інші витрати на збут), низки аналітичних рахунків до рахунку 93 „Витрати на збут” і запровадження відомості аналітичного обліку витрат на збут основної та побічної продукції;

– трактування поняття “організація обліку витрат на збут цукрової галузі” як сукупності дій зі створення певної системи обліку, дотримання та підвищення рівня її злагодженості, спрямованих на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації із врахуванням форм організації, рівня матеріального та інформаційного забезпечення процесу управління збутом;

дістали подальший розвиток:

– програмні продукти обліку і процесу аудиту, використовуваних на ринку, з адаптацією їх до українських стандартів, починаючи від вимог нормативно-правової бази, завершуючи зручністю інтерфейсу, що сприятиме поліпшенню програмного обліково-аудиторського забезпечення вітчизняних підприємств цукрової промисловості;

– система бюджетування та її вплив на взаємоузгодженість таких складових управління як: планування, аналіз, контроль на рівні структурних підрозділів цукрових заводів, що займаються збутом продукції;

– організація вибіркового аудиту витрат на збут в підприємствах цукрової промисловості України, яка полягає у визначенні показників-індикаторів, які формують потребу проведення аудиту і забезпечують ефективний аудиторський контроль у підприємствах галузі.

Практичне значення одержаних результатів полягає у впровадженні пропозицій в практику підприємств цукрової промисловості. Для реалізації мети дослідження автор розробив удосконалену методику обліку витрат на збут у підприємствах цукрової промисловості. Запровадження до рахунку 93

“Витрати на збут” п’яти субрахунків дасть змогу створити дієвий механізм формування, відображення, узагальнення, аналізу та оперативного контролю витрат на збут у цукропереробному комплексі.

Рекомендації з покращення класифікації витрат на збут готової продукції, як важливого сегмента у прийнятті управлінських рішень ухвалені до впровадження Національною асоціацією цукровиків України (довідка № 03-14/6-18 від 30. 11. 2010 р.).

Пропозиції стосовно удосконалення первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат на збут використані у практичній діяльності товариства з обмеженою відповідальністю „Збаражський цукровий завод”(довідка № 08-1217 від 12. 04. 2011 р.).

Рекомендації щодо впровадження системи бюджетування витрат на збут в облікову систему підприємств, що здійснюють переробку сільськогосподарської продукції, знайшли відображення у практичній діяльності товариства з обмеженою відповідальністю „Козівський цукровий завод”(довідка № 207 від 14. 04. 2011 р.).

Розроблена схема автоматизації аудиту витрат на збут застосовується у товаристві з обмеженою відповідальністю сільськогосподарському підприємстві „Нива” (довідка № 115 від 28. 03. 2011 р.).

Окремі положення дисертаційного дослідження застосовуються в навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126 – 06/4135 від 28.12.2010 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, виконані особисто автором.

Апробація результатів дисертації. Основні теоретичні положення і практичні рекомендації, які містить дослідження, доповідалися автором на Міжнародних науково-практичних конференціях: “Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання” (м. Донецьк, 2008 р.), “Економічний і соціальний

розвиток України в ХХ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації” (м. Тернопіль, 2009 р.), “Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика” (м. Луцьк, 2009 р.), “Освіта і наука в умовах глобальних викликів” (м. Сімферополь, 2009 р.), “Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання” (м. Донецьк, 2009 р.), “Економічний і соціальний розвиток України в ХХ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації” (м. Тернопіль, 2010 р.), “Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін” (м. Полтава, 2010 р.), “Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання” (м. Донецьк, 2010 р.), “Економічний і соціальний розвиток України в ХХ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації” (м. Тернопіль, 2011 р.), “Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління” (м. Львів, 2011 р.), Науково-практичних конференціях: “Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства” (м. Львів, 2009 р.), “Інформаційні технології у змісті освіти та практичній діяльності фахівців з обліку і аудиту: проблеми методології та організації” (м. Київ, 2010 р.), Науковій конференції професорсько-викладацького складу та студентів ТНЕУ “Облік, контроль та аналіз у підприємствах і організаціях : теорія, методика, організація” (м. Тернопіль, 2009 р.),

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 23 наукові роботи загальним обсягом 7,03 д. а. У 10 наукових працях відображено основні наукові результати дисертації.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел із 246 найменувань на 24 сторінках і 14 додатків, що займають 20 сторінок. Загальний обсяг роботи становить 197 сторінок. Подано 18 таблиць на 31 сторінці та 24 рисунки на 24 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗБУТ В ЦУКРОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

1.1. Сутність та умови визнання витрат на збут продукції підприємств

Динамічний розвиток економічних стосунків в Україні однозначно підтвердив тезу, що по мірі поглиблення та ускладнення ринкових процесів загострюється проблема реалізації готової продукції. Це спонукає до створення національної Концепції збуту продукції товарів (робіт, послуг) українських виробників, яка б виступила у ролі основи для регуляторного відображення у працях вітчизняних вчених-економістів великої кількості моделей та методів збутової діяльності більшості галузей промисловості й торгівельної сфери.

Незважаючи на належну увагу теоретиків й практиків до складних проблем збуту, доречно відзначити, що і досі не сформована єдина думка щодо суті цієї важливої, як у теоретичному, так і в практичному сенсі, категорії. Здається навіть, на перший погляд, в елементарному трактуванні збуту провідні науковці не дійшли згоди і надалі по різному трактують це поняття. Зокрема, якщо наблизений за змістом термін «реалізація» розглядається багатьма науковцями у сфері економіки, як продаж продукції, перетворення її у грошові одиниці і цей термін включений у словники, то термін «збут» не відображений у переважній більшості робіт з економічної теорії, економіки підприємств й галузей, в економічних словниках так, як, напевно, і укладачі не вважали його за економічну категорію.

Враховуючи непересічність збуту, як надзвичайно потрібної сфери підприємницької діяльності, його відчутну залежність від виробництва продукції, доцільно здійснити ґрунтовне з'ясування суті цієї економічної категорії на базі обширного аналізу праць українських й закордонних вчених-економістів, які її детально або частково вивчили. Моделюючи поняття «збут» загалом, можна повністю підтримати думки науковців, які

розглядають збут як процес продажу виробленої продукції з метою заміщення товару грошима й задоволення попиту споживачів. Лише збувши товар та отримавши прибуток, будь-яке підприємство досягає своєї основної мети, а затрачений капітал набуває грошової форми [15].

Нами проведено аналіз поняття “збут” на основі вивчення праць вчених-економістів різних історичних періодів. Отримані результати подані у табл. 1.1

Таблиця 1.1

Поняття “збут” у працях вчених-економістів різних історичних періодів

№ з/п	Ініціали та прізвища вчених - економістів	Запропоновані дефініції визначення поняття “збут”
1	2	3
1.	Ф. Кене	“Збут - це стосунки обміну і пов'язані з ними ринкові відносини які виникли за наявності різних товарів та різних власників цих товарів через розподіл праці” [241, с.58] .
2.	А.Сміт	“Збут - процес коли особа володіє товаром і має на меті не використовувати його або особисто спожити, а обміняти на інші предмети, рівна кількості праці, яку він може купити на нього або отримати в своє розпорядження” [244, с. 103] .
3.	А.Р.Ж. Тюрго	“Збутовий процес - загальна свобода продажу яка є єдиним засобом забезпечити, з одного боку, продавцеві - ціну, здатну заохочувати виробництво, з іншої - покупцеві - якнайкращий товар за якнайкращою ціною” [245, с. 79] .

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
4.	Жан Сей Батіст	Збут – процес за якого виробник однаково прагне позбутися як виготовленого продукту, так і грошей, виручених від його продажу. Обидва ці акти обміну неминуче мають бути реалізовані. Чим більше в кожній державі виробників та чим численніше виробництво, тим легший, різноманітніший й обширніший збут продуктів [243, с. 381].
5.	К. Маркс	Збут – це зміна форм: Товар - Гроші - Товар', що ідентифікує нескінченність послідовностей товарного обміну, які формують безперервний процес звернення в системі виробництво-споживання [242, с. 520].
6.	Дж. Р Еванс та Б.Берман	Збут – це система заходів відповідного виробника продукції із забезпечення її реалізації на ринках [62, с.158].

Отже, як свідчать дані таблиці 1.1, вчені-економісти доволі різноманітно трактують поняття збут. Ф.Кене розглядає збут, як стосунки обміну, в той час як А.Сміт бачить збут процесом.

А.Р.Ж. Тюрго визначає збут, як загальну свободу продажу. На думку Жана Сея Батіста, збут також виступає процесом.

К.Маркс характеризує збут у вигляді зміни форм: Товар - Гроші - Товар', в той час як Дж. Р Еванс та Б.Берман дотримуються більш класичного визначення збуту і зводять його до свого роду системи заходів для реалізації продукції.

В таблиці 1.2 зроблена спроба порівняння думок сучасних вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів щодо понять «збут» та «витрати на збут».

Визначення сучасними вченими – економістами понять
«збут» та «витрати на збут»

№ з/п	Прізвища та ініціали вчених - економістів	Визначення понять «збут» та «витрати на збут»
1	2	3
1.	Бутинець Ф.Ф.	Збут – процес передачі виготовленого товару покупцеві на підставі авансових звітів, накладних та інших фінансових документів [22, с. 266].
2.	Власов В.М.	Розглядає збут як комплекс заходів, що здійснюються після виходу продукції із підприємства. Збут вважається цілісною системою процесів, тоді як продаж - завершальний процес збуту товару [30, с. 85] .
3.	Гудзенко Н.М.	Збут – це завершальна стадія кругообороту капіталу; підсистема господарської діяльності, що включає процес переміщення продукції від виробника до споживача, спрямований на задоволення потреб останнього; управління рухом товарів з визначенням фінансового результату, який формується при створенні нової вартості в процесі виробництва [47, с.8].
4.	Даньків Й.А. та Остап'юк М.Я.	Розглядають збут як завершальну стадію кругообігу засобів суб'єкта господарювання, на якій здійснюються товарно-грошові відносини між виробником продукції та покупцем [51, с. 278].
5.	Зав'ялов П.С. та Демідов В.Е.	Збут дані автори сприймають як фінальну стадію – прямий контакт продавця й споживача [69, с. 120].

Продовження таблиці 1.2

6.	Неруш Ю.М.	Збут – вид діяльності і структурні формування, які займаються рекламою, реалізацією, транспортуванням продукції і наданням послуг покупцям [135, с. 213].
7.	Осипов Ю. М.	Ототожнює поняття «збут» із реалізацією продукції, вважаючи це «доведення продукції до кінцевого споживача [143, с. 120].
8.	Панкрухін А.П.	Збут - дія, яка настає з того моменту, як виріб залишив виробниче приміщення, і завершується передаванням продукції покупцеві [152, с. 92].
9.	Пушкар М.С.	Збут – це процес, який визначається принципом виробляти лише те, що знаходить попит у споживача, а не нав'язувати йому вироблену продукцію [178, с. 380]. Витрати на збут – це витрати пов'язані з доведенням існуючої продукції до споживача та маркетингові витрати, пов'язані з вивченням та стимулюванням попиту і розширення частки ринку виробника [178, с. 362]
10.	Скирпан О.П. та Палюх М.С.	Витрати на збут – це витрати, пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) [191, с. 297].
11.	Ткаченко Н.М.	Суміщає зміст понять «реалізація» і «збут» товарів, вважаючи дану проблему визначальною для всієї економіки, адже вона виступає найпершою передумовою усього товаропровідного середовища від виробника до споживача водночас із посередником, фінансовими, страховими й іншими елементами ринкової інфраструктури [203, с. 340].

12.	Сопко В.В.	Витрати на збут – це процес, при якому на першому етапі формуються елементи затрат, на другому проводиться їх списування на фінансові результати у внутрішньогосподарському обліку – визначається їх можливість прямого або непрямого віднесення на вид продукту [199, с. 338].
-----	------------	---

Як свідчать дані таблиці 1.2, Ф.Ф.Бутинець оцінює збут як процес передачі виготовленого товару, а М.С. Пушкар як процес, який визначається принципом виробляти лише те, що знаходить попит у споживача.

В.М. Власов бачить збут як систему комплексу заходів, що здійснюються після виходу продукції з підприємства [30, с. 85]. Й.Я. Даньків та М.Я. Остап'юк вважають, що збут є завершальною стадією кругообігу засобів [51, с. 278], а на думку П.С. Зав'ялова і В.Е. Демідова, збут – фінальна стадія – прямий контакт продавця і споживача [69, с. 120].

Н.М. Ткаченко сприймає зміст понять «реалізація» і «збут» товарів, як аналогічні. Практично такої ж думки про збут дотримується Ю.М. Осипов, який ототожнює поняття «реалізація» і «збут» [143, с. 120].

Ю.М. Неруш бачить у збуті вид діяльності і структурні формування, змішуючи абсолютно різні категорії в єдину, що неприпустимо [135].

А.П. Панкрухін переконаний, що збут – це дія початок, якої з'являється в момент залишення виробом виробничого приміщення, а закінчення настає під час передавання цього виробу покупцеві [152, с. 92].

Терміни початку і завершення збуту доречно розширити від моменту складання договору на збут і до моменту проведення усіх розрахунків, з ним пов'язаних. Вважаємо, що варто виділити такі стадії збуту: підготовча – підготовка договору на збут та інші підготовчі процедури; основна – власне сам збут; завершальна – проведення усіх розрахункових операцій, пов'язаних зі збутом.

Нині період системного застосування у практичній діяльності підприємств ідеології зорієнтованості збуту на споживача із урахуванням вітчизняної специфіки. Напевно, це спричинило хибну тезу, що для українського підприємництва з'явився період відродження збуту, тобто відродження зацікавленості до змісту та організації збуту підприємства й свідомо кон'юнктур вітчизняної економіки. Загальну зорієнтованість збуту на споживача підмінює розчарування, викликане нереалістичними надіями і завищеними очікуваннями. Очевидно, що винен в такій ситуації не маркетинг, а намагання українців відшукати в ньому панацею від ринкової стихії.

Керівники вітчизняних підприємств, допускають досить розповсюджену помилку – віру у безвідмовність маркетингу.

Проте, по-перше, будь-яка теорія, а особливо економічна, має бути апробована на вітчизняному ґрунті; по-друге, цей ґрунт ще мало підготовлений для переконливого сприйняття маркетингу як власної ідеології. У справедливості останнього твердження не складно переконатись, якщо звернутись до досвіду виконання договірних зобов'язань й стану платіжної дисципліни, зробити спробу оцінки реального рівня економічної злочинності в нашій країні. Лише докорінне реформування української економіки водночас із приватизацією державного майна, господарською лібералізацією підприємництва та правовою регламентацією стосунків щодо власності на майно й кошти сприяло б формуванню незаангажованого погляду на роль збуту.

Підтримуємо думку, що ніщо так не переконує у важливості збуту для товаровиробників як постійне зростання витрат на цей вид діяльності. У наведеній вище тезі змістове навантаження спрямоване не лише на витратах на збут, але й на всеохопну збутову спрямованість підприємництва, на важливість вибору раціональних форм розподілу товарів й каналів руху товару.

Якщо розглядати поняття “збут” і “діяльність зі збуту продукції”, то на нашу думку, збут – це процес, що розпочинається з моменту появи усної чи письмової угоди щодо купівлі-продажу продукції і триває до того моменту, коли покупець повністю розраховується за неї та отримує її у власність, а діяльність зі збуту продукції – це діяльність менеджерів, спрямована на забезпечення процесу збуту продукції.

З іншого боку, діяльність у сфері збуту це не стільки продаж виготовленої продукції, а пошук ринків її збуту, та виявлення всіх чинників які б сприяли збільшенню клієнтської бази, та збільшенню попиту і активне впровадження даних чинників для оптимізації збутового процесу.

Такі тенденції зсуву центру витрат із власне виробництва на збут спостерігаються нині і в українській економіці. Опрацьовуючи низку досліджень, щодо господарського циклу продукції, констатуємо, що на сьогодні тільки 2% часу відводиться на виготовлення товару, а 98% - пов'язані з його збутом [70, с. 250] .

За основними стадіями руху товару структура витрат наступна: на перевезення (включно із завантаженням і розвантаженням транспортних засобів) – 62,5 % і на складування – 37,5%. Поточним витратам належить – 86,1 %, а одноразовим витратам – 13,9 % [70, с. 254].

Поняття «збут» може проявлятися у таких формах:

1) Як фінальна стадія діяльності товаровиробника. Організація здійснення даної стадії господарсько-фінансової діяльності, що дає змогу реалізувати його економічний інтерес, завершальні операції цієї стадії господарської діяльності товаровиробника, задоволення економічного інтересу товаровиробника;

2) Як супровід готової продукції. Зберігання – відвантаження – транспортування, доставлення товару до місць збуту , розміщення товару в місцях продажу;

3) Як прояв промислового капіталу підприємства у вигляді вартості його продукції. Зміна форм вартості товару, стадія перетворення промислового капіталу у грошовий (Т-Г);

4) Як стадія проходження товару - елемент матеріального потоку. Постачання товару споживачеві Рух товару у вигляді матеріального потоку. Виробництво - розподіл за каналами руху товару - надання товару покупцеві.

5) Як господарські зв'язки з постачання продукції. Організація господарських стосунків (ринкових зв'язків із руху товару); операції з комплексного управління збутовою діяльністю товаровиробника; задоволення потреб кінцевих споживачів товару.

Збут займає відповідне місце в інформаційному середовищі та обліковій системі підприємства. Для глибшого розуміння місця збуту в інформаційному середовищі та обліковій системі підприємства, рисунок 1.1.

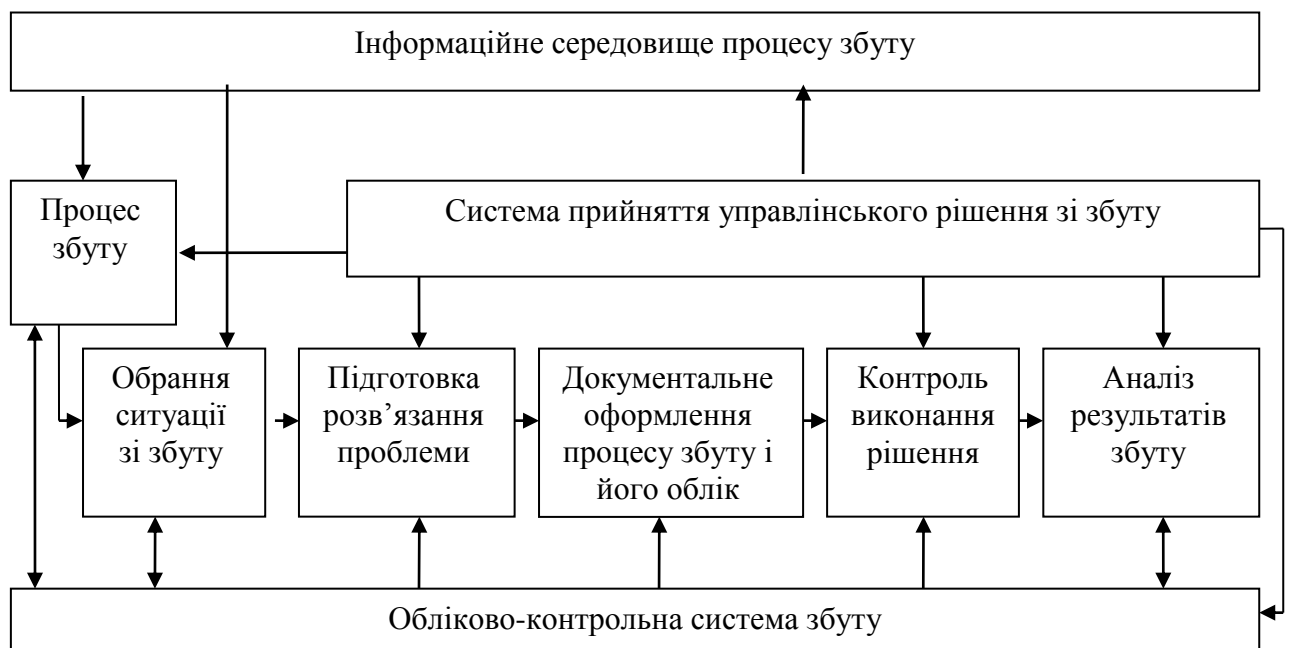


Рис. 1.1. Інформаційне середовище та облікова система процесу збуту в підприємстві

На рис. 1.1 подано збут у взаємозв'язку з різними чинниками, які суттєво впливають на політику підприємства, та від яких залежить загальний успіх його господарсько-фінансової діяльності.

Для того, щоб правильно зрозуміти суть орієнтації на збут товаровиробників спробуємо узагальнити опис змісту діяльності у сфері збуту.

За нашим переконанням, під діяльністю, у сфері збуту, доцільно розуміти процес підготовки договірної бази для збуту, просування готової продукції на ринок та організації товарного обміну, проведення усіх необхідних розрахунків між партнерами зі збуту. Під готовою продукцією, в наших дослідженнях розуміємо, завершену у процесі виробництва продукцію (цукор), яка може бути запропонована на ринку як товар [226, с. 234].

Актуальність дослідження витрат на збут мотивуємо також і статистичними показниками собівартості реалізації, рентабельності і залежності від них кількості споживання цукру населенням України.

Таблиця 1.3

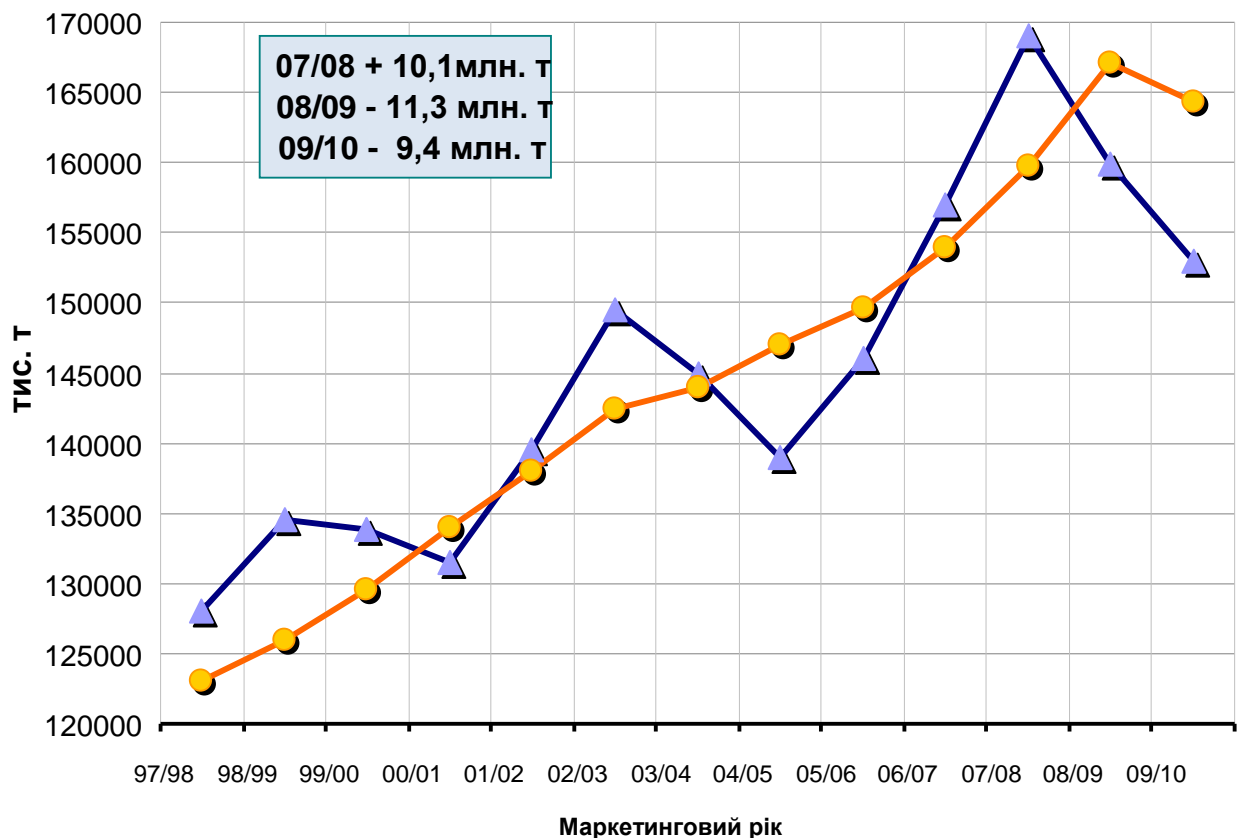
Показники розвитку цукрової промисловості України за 1990-2009 рр.

[52]

Рік	Собівартість 1ц цукрових буряків при їх реалізації, грн.	Рівень рентабельності цукру, %	Споживання цукру в розрахунку на 1 особу на рік, кг
1	2	3	4
1990	-	27,2	54,7
1996	5,55	11,3	38,2
2000	12,08	-4,3	32,7
2005	15,22	22,9	30,8
2006	15,94	23,8	31,0
2007	15,71	17,8	30,9
2008	28,01	36,0	33,0
2009	35,27	85,7	31,7
2009 р. до 1996 р. (+; -)	29,72	74,4	- 6,5

З таблиці 1.3 можна спостерігати цікаву динаміку залежності даних показників один від одного та від різних часових соціально-економічних чинників, які формуються в державі, і констатувати що вище наведена нестабільність призводить до неодмінного скорочення споживання цукру населенням, а це, в свою чергу, зменшує прибутки підприємств цукрової промисловості.

Якщо ж розглядати цукрову промисловість України на світовому ринку, то результати зовсім невтішні. В останнє п'ятиріччя спостерігається тенденція скорочення експорту білого цукру. Зокрема з 2006 по 2010 роки поставки цукру скоротилися з 22,5 тис. т до 8,5 тис. т, в той час як світові потреби цукру тільки збільшувались (рис. 1.2).



* За даними світових експертів ▲ Виробництво ● Споживання

Рис. 1.2. Світовий баланс виробництва і споживання цукру за 1997-2010 рр.

Мета збуту - похідна від мети підприємства, де нині переважає максимізація прибутку. Тому нам необхідно з'ясувати природу прибутку, отриманого від діяльності у сфері збуту.

Досягнення даної мети, на наш погляд, можливе за успішного виконання наступних завдань в діяльності у сфері збуту:

- оптимальне заповнення виробничих потужностей замовленнями;
- прискіпливий відбір раціональних каналів розподілу руху товару;
- мінімальні сукупні витрати в господарському циклі товару;

Основні функції збуту можна об'єднати у три групи:

- 1) функції пов'язані з угодами;
- 2) логістичні функції;
- 3) функції обслуговування [149, с. 145].

Під час реалізації цих функцій між учасниками процесу обміну виникають п'ять потоків: фізичні (переміщення товарів від виробника до споживача), фінансові, потоки прав власності, потоки замовлень, інформаційні потоки.

Відзначимо, що в аналітичній роботі щодо процесу збуту і витрат, які пов'язані з ним, варто приділяти значну увагу його безпосередньому плануванню, як вагомому аспектові здійснення усієї збутової політики підприємства. Вироблені в процесі планування ідеї, переносяться в сферу практичних дій.

Основні стадії розробки плану збуту підприємства, можна подати в такій послідовності:

- 1) формування прогнозів загальногосподарської і ринкової кон'юнктури;
- 2) підготовка прогнозу збуту підприємства;
- 3) розробка фінансового кошторису збуту;
- 4) встановлення різноманітних норм, пов'язаних зі збутом;
- 5) вибір каналів розподілу товарів;
- 6) складання планів збуту;

7) розробка планів підготовки і розповсюдження торгово-збутової інформації;

8) статистичний аналіз процесу збуту в часовому й сегментному вимірах [165, с. 210].

Звідси, планування збуту розпочинається із підготовки прогнозів ринкової кон'юнктури й збуту щодо галузі загалом, і підприємства зокрема. Можуть розроблятися прогнози: короткотермінові - на 3-12 місяців, середньотермінові - 1-5 років, довготермінові - на 5-25 років. Зазвичай, такі прогнози базують тільки на поглиблених маркетингових дослідженнях розвитку економіки, в тому числі на прогнозах науково-технічних перспектив.

На третьому етапі планування збутової діяльності підприємства визначається фінансовий кошторис збуту, в якому провідне місце відведене витратами обігу. Вони можуть бути розраховані на основі прогнозів обсягу продажу і торгівельних витрат. В результаті узагальнення окремих кошторисів для кожної товарної групи складається зведений кошторис збуту. Загальні торгівельні витрати складаються із заробітної плати відділу управління збутом, транспортних й складських витрат, торгових знижок і т. д. Відповідальність за складання кошторису й контроль за його дотриманням покладається на керівництво відділу управління збутом продукції підприємства (Додаток А).

Відповідальним моментом у плануванні є встановлення завдань щодо збуту продукції на певний проміжок часу. Їх визначення не можна зводити до механічного поділу обсягу збуту продукції на число уповноважених, на яких покладена відповідальність загалом за збут продукції підприємства чи окремої її групи, або в певному географічному районі чи секторі відповідного ринку. На обсяг роботи цих уповноважених, на наш погляд, впливає чимало складних чинників : географічні чинники, готова продукція (товар): один вид, група, повний асортимент, характер діяльності (відвідування нових

клієнтів, повторні замовлення, спеціалізовані види робіт), одиниця виміру збуту, база виміру результатів, стандартний період часу, база винагороди.

Найефективнішою системою стимулювання збуту вважається система виплат преміальних сум понад заробітну плату. Можуть широкого використовуватися і системи групового заохочування, спрямовані на стимулювання діяльності товарних груп.

Відбір каналу збуту, що є одним із етапів планування, відбувається з таким розрахунком, щоб протягом значного часу збути максимальну кількість продукції із мінімальними витратами. Під час такого відбору вважаємо, доцільно враховувати: розмір й доступність ринку; величину витрат на транспортування й зберігання запасів; традиційність або рівень знижки для посередників; обсяг спеціальних знань, потрібних для продажу товарів кінцевому споживачеві.

Будь-яке підприємство безперервно намагається скоротити шлях товару від заводу до споживача з метою збільшення обсягу продажу і зменшення сум витрат. Тому й метою обирається один із каналів збуту, що уже розглядалися вище.

На підставі виконання даних етапів планування розробляється план збуту, цей план повинен передбачати наступні основні елементи:

- 1) обсяг продажу, розподілений на певні проміжки часу і товарні групи;
- 2) канали збуту;
- 3) кошторис витрат обігу.

Підприємство формує річні й поточні (квартальні, місячні) плани, що погоджуються з іншими планами маркетингу: програмою рекламної діяльності, планом асортименту продукції тощо.

Важливим сегментом системи планування є також розробка планів торгово-збутової інформації. Збутові підрозділи є і постачальниками, і споживачами такої інформації. Значення торгівельно-збутової інформації полягає у забезпеченні серйозного впливу на оптові підприємства, фірмові магазини, торгових уповноважених відділів збуту.

Торгово-збутова інформація передбачає: усі види показу товарів групам працівників всередині фірми, посередникам торгівельно-розподільчих організацій, іншим зацікавленим особам; інструктажі для торгівельних уповноважених й торгівельні конференції; комерційну кореспонденцію та бюлетені; підручники і навчальні посібники; рекламу для торгівельних працівників; каталоги для них та інші види видань для посередників; документи й рекламні матеріали, що використовуються торгівельними уповноваженими; показові зразки; поштові і рекламні матеріали для посередників; матеріали виставок, які організуються для працівників торгівлі.

Відзначимо, що метою планування торгівельно-збутової інформації є постійна й оперативна передача нових комерційних відомостей торгівельному персоналу підприємства і через нього – в торгово-розподільчу мережу. План розповсюдження торгово-збутової інформації визначає, що треба повідомити, в яких обсягах, коли, кому і де. Він має бути зорієнтованим на посередника і враховувати його проблеми. Будь-яка неточність у передачі відомостей призводить до втрат цінної інформації, за які згодом підприємство-виробник розраховується так само, як і за прорахунки у виробництві або рекламі [36, с. 452].

Завершальним етапом планування збуту є статистичний аналіз процесу збуту. Завдання його полягає у своєчасному повідомленні про будь-які істотні відхилення від планів і кошторисів збуту. У зв'язку з цим, треба переглянути плани й кошторис із урахуванням дії новітніх чинників.

На підставі проведеного нами аналізу відібрані й розглянуті визначення, що найбільше уособлюють різні підходи до поняття «збут», а це дозволило зробити відповідний висновок. За наявності у наведених поняттях спільних елементів: виробник (продукція, товар) і споживач (продаж), існують різні уявлення про сукупні дії щодо товару, з початкової позиції (готова продукція) до завершальної стадії (продажу). У різноманітності базових

понять у тлумачень збуту, знаходимо збут як систему. Ці тлумачення взаємопов'язані між собою і мають відповідні змістові особливості.

Викладене вище однозначно свідчить про спільну змістову природу понять «реалізація», «збут», «розподіл» і «рух» товару як системи заходів, котрі забезпечують чітку і цілеспрямовану діяльність з продажу продукції. Так, у багатьох трактуваннях поняття "реалізація" акцент зроблено на продажі продукції. Основою руху товару, є організація процесу досягнення мети із формування продукції за споживачами і організація продажу.

Вивчення й аналіз трактувань вченими-економістами поняття «збут» дали змогу зробити висновок, що збут – це процес, а поняття «діяльність зі збуту продукції» - це діяльність людей, що спрямована на забезпечення процесу збуту продукції. Дані визначення забезпечують більшу чіткість в тлумаченні економічних категорій.

1.2. Характеристика витрат на збут в підприємствах цукрової промисловості

Визначення витрат на будь-якому підприємстві є пріоритетним елементом системи обліку, а оптимальний їх розподіл є запорукою подальшого успішного функціонування об'єкта підприємницької діяльності.

Виважена та чітка класифікація витрат є головною умовою якісної організації облікового процесу на підприємстві, особливо при розподілі, прогнозуванні та управлінні витратами.

„Витрати” як поняття вперше менш-більш чітко сформульовано у XVII ст. в праці Уільяма Петті (1623-1687 р.р.). В „Трактаті про податки і збори” У. Петті розкриває елементи складу витрат підприємства і публікує закон вартості, а починаючи з XIX століття, коли виникла теорія обліку витрат, проблемам їхньої класифікації почали приділяти більше уваги [92].

В бухгалтерському обліку передбачалось виокремлення обліку затрат і калькуляції собівартості готової продукції (послуг) в окремий об'єкт дослідження облікової проблематики, основна заслуга Курсель-Сенеля (1813-

1892 рр.) полягає в розробці вчення про облік затрат і калькуляцію. Структура собівартості включає прямі (особливі) й непрямі (загальні) витрати. Прямі – безпосередньо залежать від кількості готової продукції, а непрямі – від інших чинників пов'язаних з виробництвом.

Доречність такої класифікації полягає у тому, що продажну ціну за окремими товарами необхідно зменшувати до рівня собівартості, що складається із прямих витрат, адже зберігається можливість компенсації загальних витрат за рахунок незначного збільшення цін на інші товари, але їх не можна продавати за цінами нижче даного рівня [92].

Витрати займають чільне місце в наукових працях вітчизняних вчених-економістів та практиків. Зокрема, цими питаннями займалися такі вчені як А.Ф. Аксененко, І.А. Басманов, П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, В.А. Дерій, І.М. Жебрак, З.В. Задорожний, В.О. Ластовецький, П.П. Новіченко, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, П.Я. Хомин та ін.

Сопко В.В. формує поняття «затрати» як загальноекономічне поняття, що характеризує використання різних за своїм характером і властивостями речовин і сил природи у процесі господарювання [199, с. 282].

Герасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. трактують «витрати» іншим чином, розглядаючи їх як поняття, що характеризує ефективність діяльності в підприємстві загалом, оскільки вони відображають сукупні затрати живої і уречевленої праці, тобто поєднання основних засобів, сировини й матеріалів [32, с. 262].

Ткаченко Н.М. дає таке визначення витратам : «це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють в собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників), з відповідними до неї нарахуваннями» [203, с. 350].

На думку Іщенко Я.П., «витрати є об'єктами обліку в двох аспектах. Адже вони відносяться до господарських засобів та є невід'ємною частиною

господарських процесів (при чому підприємство здійснює витрати на всіх етапах своєї діяльності – заготівля, виробництво, реалізація)» [86, с. 6].

Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Мельник Р. О. дотримуються визначення поняття витрати, такого, яке є в П(С)БО – 16, витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником), проте, в дослідженні витрат на збут він дає власне визначення : витрати на збут – це витрати періоду операційної діяльності, які в собівартість продукції (робіт, послуг) не включаються, а списуються безпосередньо за рахунок фінансового результату [102, с. 277] .

Дерій В.А. розглядає поняття «витрати» як «повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові та інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами [53, с. 49].

Опрацювання наукової економічної літератури дають змогу зробити узагальнення про те, що часто науковці, досліджуючи проблеми витрат, ототожнюють терміни затрат, витрат і собівартості. Виходячи з того що витрати проявляються як собівартість, багато науковців прирівнюють ці поняття один до одного. Інші не погоджуються з цією думкою і переконані в протилежному. Вчені аргументують це тим, що трансформація ресурсів підприємства у готову продукцію до її безпосередньої реалізації ні в якому разі не можна іменувати терміном “витрати”, через те що такий процес не відображає витрачання грошових коштів, а тільки демонструє етапи перетворення ресурсів. Відповідно до цього пропонують такі процеси називати “затрати”.

На нашу думку, витрати можна розглядати з двох різних боків. З одного боку, витрати – це витрачена на що-небудь сума, а з другого – вартісна

оцінка використаних у процесі виробництва матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів та інших витрат [224, с. 174].

В результаті господарської діяльності підприємства здійснюють різноманітні витрати, які за своїм характером по-різному залежать від процесу виробництва або зовсім не пов'язані з ним, але з огляду на суспільні потреби є обов'язковими, тобто неминучими. Витрати поділяють на ті, що відносять до собівартості виготовленої підприємством готової продукції і ті що не мають зв'язку з виробничим процесом.

Склад витрат, які включаються або не включаються до собівартості продукції, визначається законодавчо. Водночас, виробничі і збутові витрати дуже багатогранні, і в першу чергу залежать від галузі та технології виробництва. З цього випливає, що для ефективного планування та аналізу витрат на підприємстві вони неодмінно повинні пройти етапи групування і класифікації для їх якісного обліку. Самі класифікаційні ознаки повинні максимально повно відобразити дослідження витрат і параметри їх групування.

На думку Реслер М.В., “ознак класифікації має бути стільки, скільки потрібно для того, щоб забезпечити відповідних користувачів повною і корисною інформацією для вирішення конкретних проблем, що виникають у процесі управління діяльністю підприємств” [183, с. 7].

Класифікація витрат – це розподіл витрат на групи виходячи із окремих спільних рис об'єктів. Тому ступінь пізнання досліджуваних об'єктів, у значній мірі залежить безпосередньо від кількості виділених ознак. Саме тому, щоб задовольнити потреби покупців, які відносяться до різних соціальних груп, повинна бути численна кількість класифікаційних ознак, котрі б надавали найповнішу інформацію. Класифікація витрат за елементами дає змогу виявити їх структуру та безпосереднє відношення до виробництва, а також вплив на кінцеву собівартість виготовленої продукції.

Проте, часто виникають ситуації, коли для проведення обліку та обчислення собівартості виготовленої продукції недостатньо тільки самого

розподілу витрат за окремими елементами. Перш за все потрібно визначити мету понесених витрат, та здійснити їх групування відповідно до виробничого призначення. Таким чином можемо спостерігати різницю між групуванням витрат за елементами де відображаються безпосередньо кількість витрачених ресурсів та групуванням витрат відповідно до виробничого призначення, яке визначає напрями і причини їх понесення.

Тобто перелік калькуляційних статей виступає головним чинником для планування і ведення обліку витрат підприємства.

Під час розробки теорії витрат виробництва представники західної економічної науки виходять з двох концептуальних посилянь:

- 1) відносної обмеженості застосовуваних ресурсів;
- 2) можливості їх альтернативного використання [15].

Ми дотримуємось думки, що концепція альтернативних витрат виробництва, або витрат «втрачених можливостей», спирається на погляди відомої теорії маржиналізму, за якою вартість товару вимірюється кількістю отриманої від нього граничної корисності.

Отже, процес вибору ресурсів на підприємстві для виготовлення певної продукції означає, що з даних ресурсів не може бути створений альтернативний товар. Відповідно до цього впливає висновок про існування альтернативної корисності, яка втрачається при відмові від створення іншого продукту з наявних виробничих ресурсів.

В нашому випадку альтернативним товаром на цукровому заводі можуть виступати цукроза, цукрова пудра, м'який цукор, помадний цукор, та інші види цукру які виготовляються за кордоном. Автор дотримується найпоширенішого визначення суті альтернативних витрат: це вартість (корисність) отриманої якої-небудь речі має вимірюватись тим, від чого ми відмовляємось, щоб мати дану річ.

Проблема вибору та альтернативного використання ресурсів доволі тісно пов'язана з питаннями взаємозамінності та мобільності чинників виробництва. Економічна взаємозамінність цих факторів проявляється

насамперед в тому, що потенційний випуск однакової за обсягом однорідної продукції, але за різного їх (чинників) поєднання.

Прихильники концепції альтернативних витрат вважають, що фактори виробництва мають універсальну взаємозамінність та необмежену мобільність (І. Фішер, Ф. Найт та ін.). На нашу думку, якісну однорідність даним чинникам надає те, що вони є джерелами доходів. Останні трактуються як «заробітки» (earnings) відповідних чинників виробництва [15].

Розробники концепції альтернативних витрат (наприклад, П. Самуельсон) розрізняють у понятті «витрати втрачених можливостей» фактичні (factual cost) та наявні витрати (imputed cost). Переважно основну частку витрат підприємства становлять фактичні або наявні витрати — грошові виплати постачальникам чинників виробництва. Їх ще називають зовнішніми витратами.

Важливим аспектом при дослідженні витрат підприємства виступає їх прямо пропорційна залежність від термінів зміни використовуваних ресурсів.

Під витратами виробництва в короткостроковому періоді розглядаємо ресурси (сировину, паливо, енергію, живу працю тощо), кількість яких може бути змінена досить легко та оперативно. Витрати в довгостроковому періоді — це ті, які пов'язані зі зміною виробничої потужності підприємств (кількість верстатів, машин, обладнання і т. д.), виробничих площ та ін [222, с. 90].

У короткостроковому періоді на цукровому заводі в основних витратах виробництва виділяють постійні та змінні. Постійні витрати — витрати, які залишаються незмінними незалежно від кількості виготовленої продукції. До них належать затрати на обладнання, плата за оренду приміщень, оплата управлінського та адміністративного персоналу і т. п. Якщо на осі абсцис відкласти обсяг продукції (Q), а осі ординат — витрати (C), то постійні витрати графічно можна зобразити як пряму лінію (FC), паралельну осі абсцис (рис. 1.3).

Змінні витрати перебувають в прямій залежності від обсягу виробництва цукрового заводу — це затрати на купівлю предметів праці і робочої сили тощо.

Їхня динаміка нерівномірна. На початковому етапі вони зростають швидко, а в міру збільшення обсягів виробництва починає діяти чинник економії на масовому виробництві.

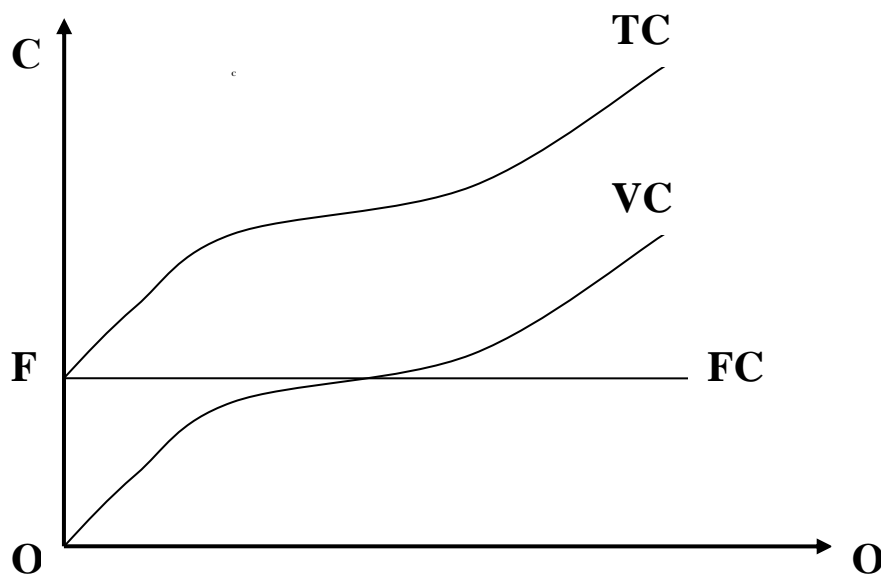


Рис. 1.3. Постійні (FC), змінні (VC) і валові (TC) витрати підприємства [198, с. 185]

Сума постійних і змінних витрат на кожному конкретному рівні виробництва у цукровому заводі формує валові (загальні) витрати (TC) (рис. 1.3).

Як видно з графіка, підсумок ліній VC і FC означає переміщення вгору лінії VC на величину OF за віссю ординат. Нерівномірна зміна валових витрат призводить до того, що в міру зростання обсягу виробництва змінюються і витрати на одиницю продукції або середні витрати.

Відзначимо, що в практичній діяльності підприємств, мають місце і витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням товарів або виготовленням готової продукції. Констатуємо вище наведені факти,

пропонуємо розрізняти витрати періоду та витрати на готову продукцію, адже саме вони мають найбільший вплив на формування собівартості виготовленої продукції.

Витрати на готову продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для продажу. На промислових підприємствах до такого роду витрат в першу чергу відносять витрати, що безпосередньо виражені при виготовленні кінцевої продукції.

До таких витрат відносять:

- 1) прямі матеріальні витрати;
- 2) прямі витрати на оплату праці;
- 3) інші прямі витрати;
- 4) загальновиробничі накладні витрати.

Витрати періоду – це витрати, які не входять до складу собівартості готової продукції і досліджуються тільки як витрати певного часового періоду в якому вони мали місце.

У практичній діяльності витрати періоду найчастіше проявляються у вигляді адміністративних та витрат на збут. Згідно з П(С)БО 16 “Витрати”, до адміністративних витрат відносять загальногосподарські витрати, що спрямовані на обслуговування та управління підприємством, у тому числі загальні корпоративні витрати, витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством, тощо [160]. До витрат на збут відносять витрати, пов'язані із реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг) [160].

Витратами періоду в підприємствах цукрової промисловості є витрати обігу. У звіті про прибуток (звіті про фінансові результати) витрати періоду, як завжди, включають до складу операційних витрат (рис. 1.4).

На основі викладеного вище матеріалу про витрати і відповідно до теми нашого дисертаційного дослідження, Тепер від теоретичних аспектів витрат, перейдемо до аналізу стану цукрової галузі промисловості України та витрат на збут.

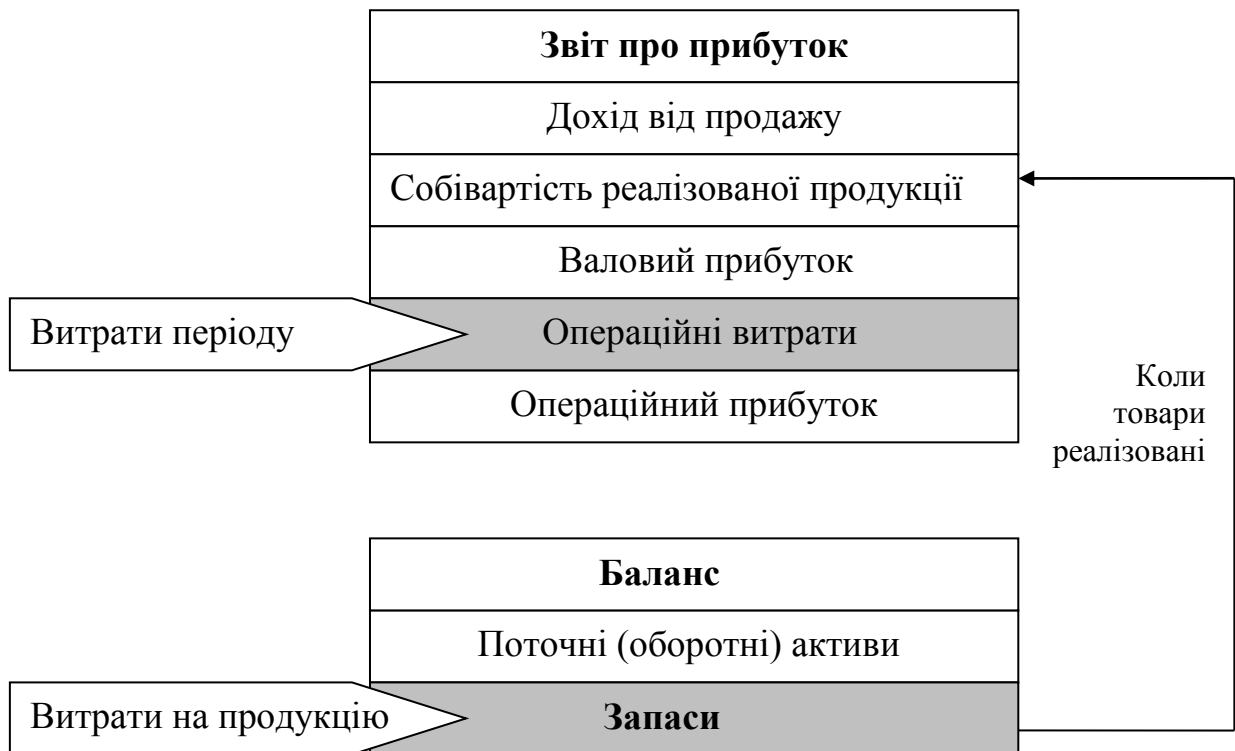


Рис. 1.4. Концепція витрат на продукцію та витрат періоду [55, с. 140]

За твердженням Слободянюк В.О., Україна належить до традиційно цукрових держав світу, що зумовлюється досить сприятливими агрокліматичними та економічними умовами для розвитку буряківництва й виробництва цукру [193, с. 8]. Однак її матеріально-технічна база неодноразово зазнавала значного руйнування, а вирощування цукрових буряків опинялось у кризі, як це, зокрема, бачимо в останні роки [193, с. 8]. Той факт, що галузь історично відігравала в країні істотну роль, не означає, що ця галузь автоматично є конкурентоспроможною [193, с. 8]. Виробництво цукру в Україні буде конкурентоспроможним лише тоді, коли доходи від його продажу на міжнародному ринку перевищуватимуть сумарні витрати на його виробництво [193, с. 8].

На думку В.І.Євдошака, однією з основних причин низької конкурентоспроможності виробництва цукру є недостатність виробничо-фінансового менеджменту підприємств цукрової галузі і всіх його складових функціональних підсистем [66]. В управлінні витратами залишається успадкований менталітет планового ціноутворення, об'єднаного обліку за

фактом господарських операцій, відсутності оперативного контролю у центрах відповідальності тощо [66].

Статистичні дані свідчать про те, що протягом останніх 20 років цукрова промисловість в Україні перестала бути однією з основних експортних галузей економіки, така ситуація є досить негативною, оскільки загрожує недостатнім виробництвом цукру для власних внутрішньодержавних потреб. Розв'язання вищенаведеної проблеми на сьогодні стало пріоритетним напрямом роботи на всіх загальнодержавних рівнях і відіграє ключову роль в політичному і економічному житті країни з метою забезпечення конкурентоспроможності виготовленого в Україні цукру.

Тому вважаємо, що всі можливості владних структур, повинні бути скеровані на виведення підприємств цукрової промисловості із кризового становища, де основним кроком виступали б максимальне технічне переоснащення, збільшення потужності і ефективності заводів.

Л.О. Чорна зауважує, що системи реалізації продукції виконують основні функції, які можна розглядати як базові (планування, організація, мотивація та контроль) та специфічні (організація товароруу, розширення кола споживачів, інформаційна, стимулювання збуту, управління цінами та товарною політикою, здійснення маркетингових досліджень, забезпечення збереження споживчих властивостей товарів, передача прав власності та володіння, фінансування, прийняття ризику, створення іміджу товару та виробнику, планування продукту [216, с. 29].

На підставі статистичних даних, можемо констатувати, що витрати на збут на підприємствах цукрової промисловості у значній мірі залежать і від вартості виготовлення цукру, яка формується на основі багатьох чинників, де один з домінуючих - ціни на цукрові буряки, що невпинно зростають як свідчать показники таблиці 1.4.

Середні ціни реалізації цукрових буряків та їхні індекси в Україні за
2000-2009 рр. [52]

Рік	Середні ціни реалізації грн./1 т	Індекси цін реалізації у відсотках до	
		попереднього року	2000 р.
1	2	3	4
2000	120,3	152,3	100,0
2005	186,8	130,0	155,3
2006	196,6	105,2	163,4
2007	175,7	89,4	146,1
2008	378,6	215,5	314,7
2009	648,9	171,4	539,4

Виробництво цукру в Україні здійснюється переважно, з цукрових буряків. Фатюха Н.Г. вважає, що основним елементом комунікаційної політики переробних підприємств є механізм регулювання системи взаємозв'язків з виробництва продукції [206, с. 6]

Переробкою цукрових буряків на цукор займаються цукрові заводи. У 1991 р. в Україні налічувалось 192 цукрових заводів із середньою потужністю кожного з цих заводів 2,63 тис. т за добу. Проте, на нашу думку, в результаті серйозних прорахунків у державній політиці України щодо приватизації та реконструктуризації цукрових заводів. У 2009 р. їх залишилось 110, в тому числі лише 57 працюючих або 29, 7% від тих, що були у 1991 р. та 51,9% від наявної нині їх чисельності (табл. 1.5).

Вище наведена інформація у табл.1.5 в значній мірі впливає на збутові витрати підприємства, оскільки чим вища потужність цукрового заводу, тим більші обсяги збуту виготовленої продукції, а відповідно і більші витрати на збут.

Середня потужність та кількість цукрових заводів України
у 1991-2009 рр.

№ з/п	Показники	1991 р.	2009 р.	
			наявних заводів	працюючих заводів
1	Середня потужність одного заводу, тис. т /доба	2,63	2,75*	3,14*
2	Кількість цукрових заводів станом на 1 січня	192	110	57

* Дані Інституту цукрових буряків України за 2009 р.

Слід відзначити, що коефіцієнти використання задіяної потужності вітчизняних цукрових заводів в 14 бурякопереробних областях України досить високі від 0,87 до 1,03. Це свідчить про те, що наші цукрові заводи дуже ефективно використовують свої діючі потужності (Додаток Б).

Процес виробництва цукру в Україні оцінюють за системою відповідних показників: якість виробленої продукції, величиною втрат, витрати сировини, автоматизацією виробничого процесу (Додаток В).

Як свідчить інформація додатка В, процес виробництва цукру в 7 досліджуваних цукрових заводах, проходить на високому і середньому рівнях (за винятком Золочівського і Кременецького заводів).

На сьогодні в областях, де мало цукрових заводів - сільськогосподарським працівникам, які вирощують цукровий буряк, не вигідно його реалізовувати, в зв'язку з високими затратами на транспортні перевезення. В такому випадку є доречним твердження Солтис М. В., яка виділяє проблеми, що стримують належну організацію збутової діяльності сільськогосподарських підприємств: обмежені можливості реалізації продукції поза межі адміністративних областей, яка не підтримується

місцевими адміністраціями з метою самозабезпечення регіонів; труднощі в ресурсному забезпеченні вигідної реалізації продукції [195, с. 9].

У 2009 р., як свідчать дані на графіку (рис. 1.5), провідними за кількістю працюючих заводів були наступні області: Вінницька – 11; Тернопільська – 8; Київська – 7, Полтавська і Харківська – по 6, Хмельницька – 5. Частина областей взагалі немає працюючих цукрових заводів (хоч раніше вони були). Зокрема, це такі області як Дніпропетровська, Івано-Франківська, Миколаївська, Одеська, Сумська та Чернівецька. По одному працюючому заводу ще має Львівська та Чернігівська області.

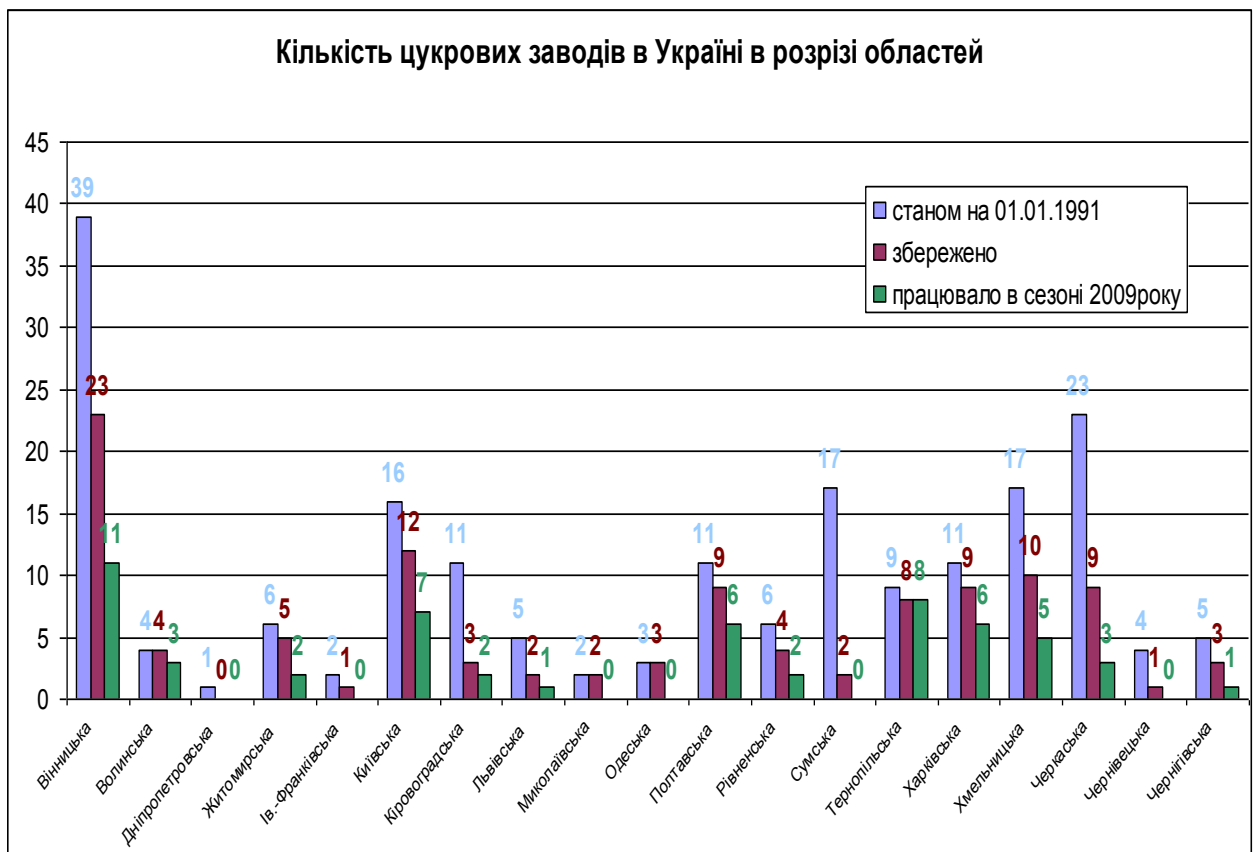


Рис. 1.5 Кількість цукрових заводів в Україні в розрізі областей

* Дані Інституту цукрових буряків України за 2009 р.

У 2008 р. в Україні вироблено 1573,0 тис.т цукру, з них 8,8 тис. т відправлено з України на експорт. В цьому ж році в Україну імпортовано 80,1 тис. т (Додаток Г) [52].

Тридцять два працюючих цукрових заводів в Україні (45,6%) від їх кількості інтегровані в компанії і виробили у 2008 р. 921,13 тис. т цукру 58,6% загального обсягу його виробництва.

Найбільшими компаніями виробниками цукру в Україні у 2008 р. були: ТОВ «Астарта-Київ» (7 заводів виробили 235,32 тис. т), група компаній «Укррос» (6 заводів – 199,37 тис.т), концерн «Укрпромінвест» (3 заводи – 135,61 тис. т), ТОВ «Райз-цукор» (1 завод – 100,84 тис. т), ЗАТ «Західна компанія «Дакор» (3 заводи – 87,65 тис.т), група компаній «Мрія» (6 заводів – 63,42 тис. т) (Додаток Д).

Основними споживачами цукру на внутрішньому ринку України у 2008-2009 м.р. були: населення – 1010 тис. т (55%), кондитерська промисловість – 555 тис. т (30,3%), товарна промисловість і промисловість з виробництва безалкогольних напоїв – 180 тис. т (9,8%), виробництво консервованого молока – 40 тис. т (2,2%), виробництво хлібопродуктів – 30 тис. т (1,6%), спиртова і виноробна промисловість – 10 тис. т (0,5%), інші – 10 тис. т (0,5%) [52].

Ні один вітчизняний цукровий завод, а тим більше група таких заводів не може обійтись без ефективної маркетингової служби. З цього приводу О.М. Овдюк стверджує, що враховуючи мінливість сучасного ринкового середовища діяльність маркетингової служби повинна бути достатньо гнучкою, що дасть можливість вчасно реагувати на зміни [140, с. 10].

Про рівень розвитку процесу збуту в досліджуваних цукрових заводах можна судити за даними додатка Е.

Як свідчать дані додатка Е рівень розвитку процесу збуту в цукрових заводах , на жаль, вимагає суттєвого покращення. Про це свідчить той факт, що тільки у Дубнівському та Чортківському цукрових заводах рівень розвитку процесу збуту високий. У Збаразькому, Золочівському і Острозькому цукрових заводах цей рівень низький, а у Козівському та Кременецькому – дуже низький. Найслабшою ланкою у збуті продукції цукрових заводів є слабкий рівень розвитку в них маркетингу.

Доцільно вказати географічні регіони збуту основної та побічної продукції досліджуваних нами підприємств, адже вони відрізняються, оскільки цукор продають, переважно, тільки на території України (рис. 1.6 та 1.7), а побічну продукцію - за кордоном (рис. 1.8).

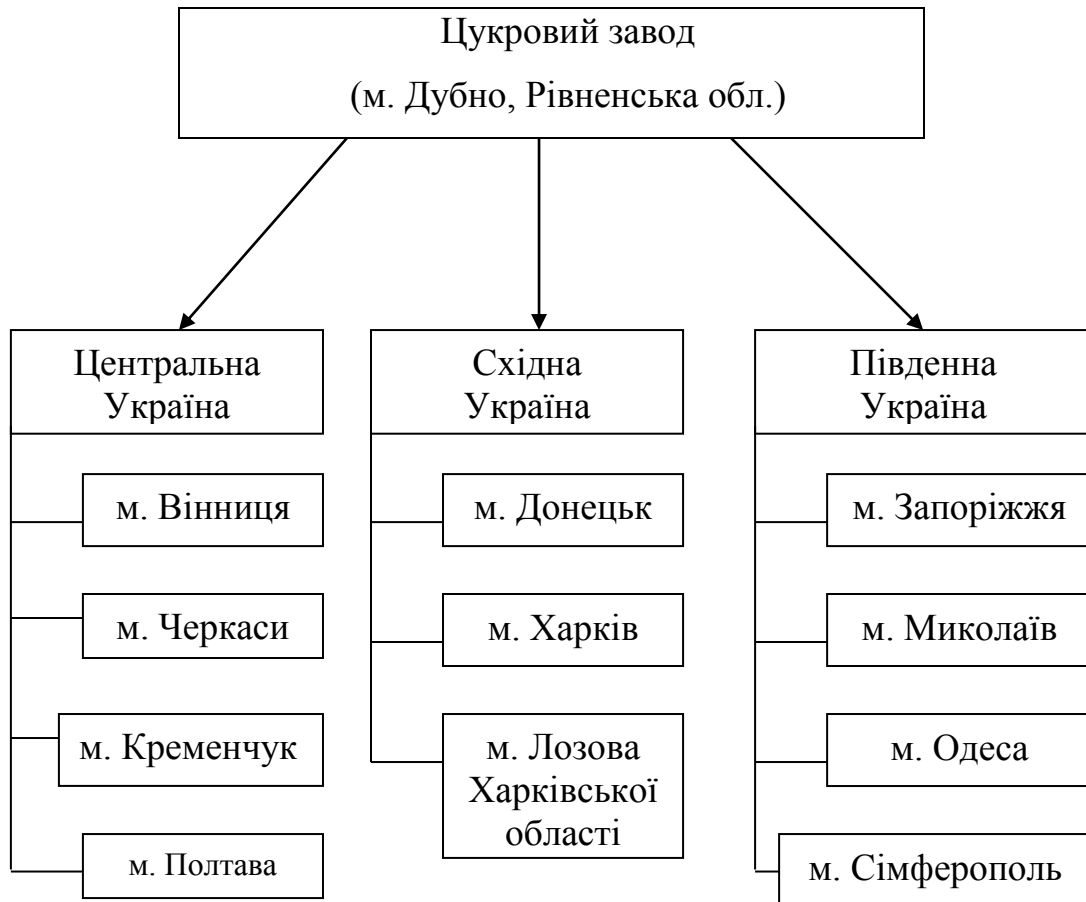


Рис. 1.6. Основні регіони реалізації цукру цукровим заводом (м. Дубно, Рівненської області)

Дана географія збуту продукції на рис. 1.6 та рис. 1.7, насамперед, зумовлюється розташуванням великих промислових підприємств споживачів цукрової продукції таких як кондитерські фабрики, заводи з виготовлення соку, спирт-заводи та інші.

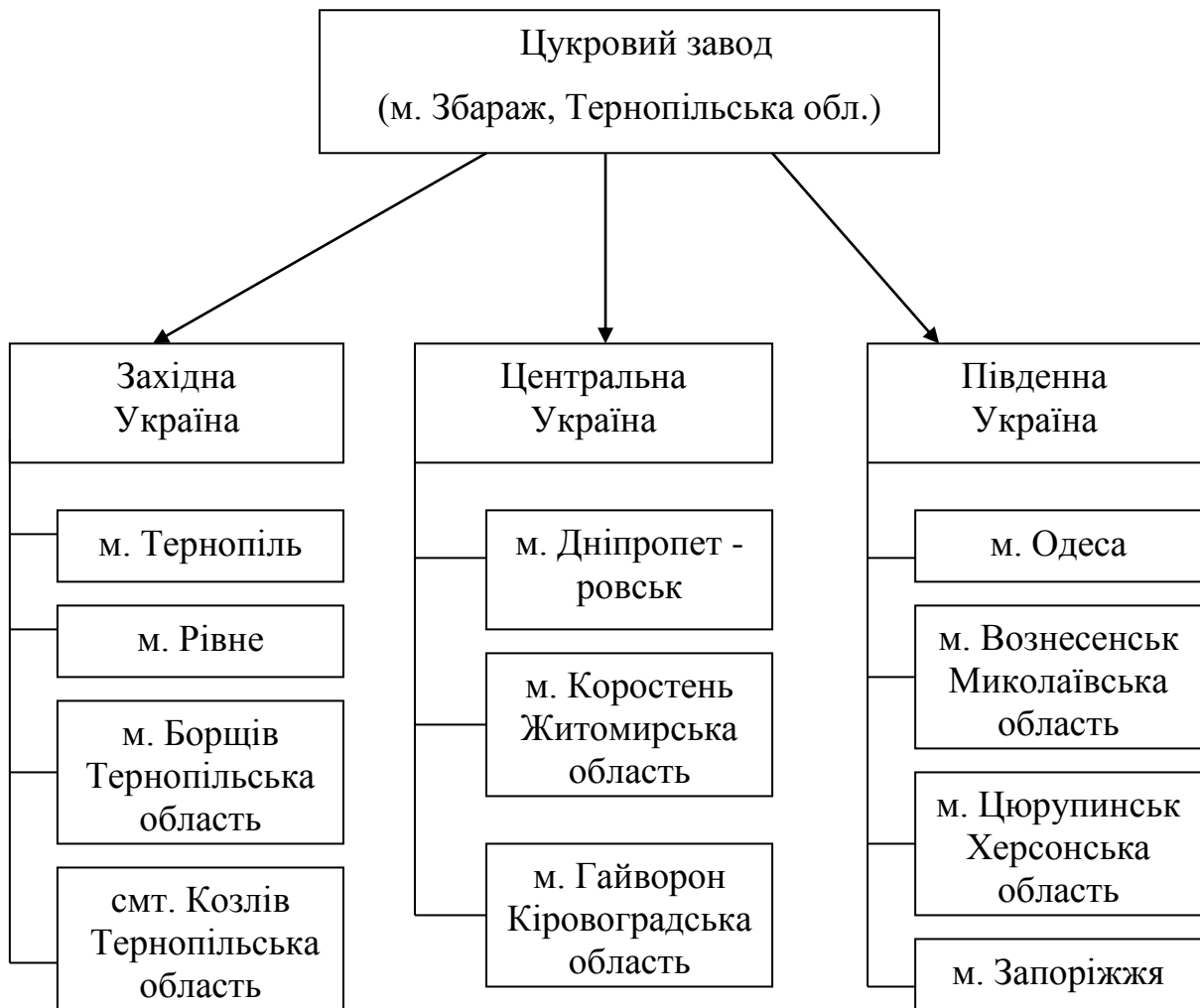


Рис. 1.7. Основні регіони реалізації цукру цукровим заводом
(м. Збараж Тернопільської області)

Щодо реалізації побічної продукції, регіони збуту якої зображені на рис. 1.8 (на прикладі Дубнівського заводу), то вони насамперед зумовлені відносною географічною близькістю даних регіонів, що дає змогу економити значні кошти на транспортуванні, а також участю заводу у міжнародних ярмарках в Німеччині, Чехії, Нідерландах, Латвії, Росії, що відповідно допомагає знаходити партнерів – покупців. Щодо Збараського цукрового заводу, то побічну продукцію він реалізовує переважно на ринку Збараського району.

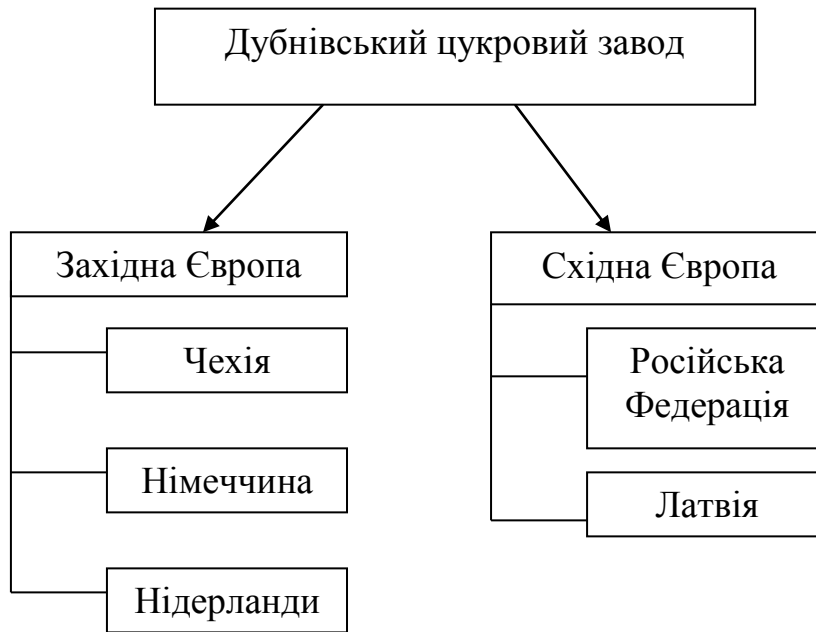


Рис. 1.8. Основні регіони реалізації побічної продукції (жому і меляси)

Цукрові заводи України, яким вдалось вийти на міжнародний ринок цукру зобов'язані розвивати міжнародний маркетинг А.В. Рябчик підкреслює, що міжнародний маркетинг розглядається як філософія підприємницької діяльності та інструментарій, який використовується підприємством на ринках зарубіжних країн з метою задоволення потреб зарубіжних покупців продукції, яка розробляється або модифікується, виробляється та пропонується з врахуванням наявних і майбутніх запитів зарубіжних покупців, особливостей середовища зарубіжних ринків, діяльності конкурентів, а також спрямований на більш ефективно забезпечення довгострокових інтересів підприємства [187, с. 6].

Вийти на міжнародний ринок ще не означає довго на ньому втриматись, адже тут триває жорстка боротьба конкурентів, які змушені розвивати свої конкурентні переваги. І.І. Білецька досліджуючи еволюцію поглядів на конкурентну перевагу зробила висновок, що конкурентна перевага – це результат конструктивного мислення; здатність компанії випереджати своїх конкурентів; наслідок відмінностей в операційній ефективності, зумовлений рівнем доходів населення, працівників; здатність залучати споживачів та

зберігати їхню прихильність; нововведення, що дає реальне збільшення бізнес успіху; індикатор положення компанії в конкуренції; реалізована ключова компетенція [9, с.7] .

Зношеність основних фондів підприємств цукрової промисловості досягла 55—85 %. Ситуація зміниться на краще не скоро, бо, як уже наголошувалось, вона залежить від багатьох факторів.

Закономірно, що на сьогодні практично всі цукрові заводи працюють тільки один місяць, а не рідко і три тижні за весь рік. Даний фактор безумовно призводить до значної собівартості виробництва, а пізніше і до високої роздрібної ціни при реалізації цукру кінцевим споживачам. Звідси спостерігається ситуація збитковості більшості підприємств цукрової промисловості.

Зокрема наведемо за допомогою формули середні витрати на продукцію цукрового заводу (АТС):

$$АТС = TC/Q = FC/Q + VC/Q = AFC + AVC,$$

де АТС – середні витрати на виробництво продукції;

AFC – середні постійні витрати;

AVC – середні змінні витрати;

Q – обсяг виробництва [108, с.120].

Прибутки цукрових заводів, на жаль, залишаються невисокими і нерідко супроводжуються відповідними ризиками С.В. Безкоровайна пропонує з метою кращого співвідношення між сподіваним прибутком від реалізації товару та ризиком методичку визначення базисної ціни товару з орієнтацією на попит в умовах ринку. Пропонована методика передбачає: визначення кривої залежності попиту від ціни до довірчого інтервалу навколо кривої; розбивку довірчого інтервалу на кілька зон з визначенням медіанного значення попиту та імовірності потрапляння попиту у цю зону; визначення сподіваного попиту та розрахунок показників ризику (середньоквадратичного відхилення варіації та корисності маржинального

прибутку); вибір тієї ціни, яка забезпечує найкраще співвідношення між сподіваним прибутком та ризиком» [8, с. 12].

Цукрові заводи повинні постійно спостерігати відстежувати свою за своєю фінансовою стійкістю з метою підвищення їх прибутковості. Проте, методологічні підходи до аналізу фінансової стійкості є недосконалими, а саме: невраховані специфічні умови і висока ризикованість діяльності підприємств, економічна ситуація в країні та в АПК, зумовлює необхідність розробки сучасної методики аналізу фінансової стійкості, яка б адекватно відображала фінансову стійкість підприємства і була зорієнтована на запити різних користувачів [221, с. 7].

Промислове виробництво цукру можна розглядати з позиції монопродуктового промислового підприємства. З цього приводу С.М. Цвілій пише: «Комплексне визначення і врахування інтеграційних процесів у зовнішньому і внутрішньому середовищі монопродуктового промислового виробництва передбачає здійснення таких принципів: максимальну інтеграцію зі споживачем; використання системного підходу в організації діяльності; внутрішню інтеграцію всіх підрозділів і служб; використання інтегрованої структури усередині служби маркетингу при пріоритеті напрямку сервісу; створення інтегрованої маркетингової служби з додатковою функціональною вертикальною інтеграцією з постачальниками [212, с. 9]. Зовнішня інтеграція обумовлюється перспективним станом підприємства на ринку й довгостроковими зв'язками зі споживачами, постачальниками та дилерами; внутрішня інтеграція підрозділів забезпечує довгострокову і надійну експлуатацію технічно складного наукомісткого виробу за весь життєвий цикл» [212, с. 9].

Необхідною і достатньою умовою виведення галузі із фінансової кризи, за нашими міркуваннями і дослідженнями, є створення регульованого ринку цукру та оптимізація витрат на збут цукрових заводів. На нашу думку, розв'язанню цієї проблеми сприяє Закон України “Про державне регулювання виробництва та реалізації цукру” від 17 червня 1999 року.

Проте, низка проблемних питань залишається невирішеною, а саме:

- немає пільгового державного кредитування виробників цукрових буряків та цукру;
- відсутня система ліцензування гуртової реалізації цукру, що не дозволяє здійснювати державне регулювання такого ринку;
- недостатній ступінь захисту внутрішньодержавного ринку від нелегального ввозу цукру з-за кордону;
- відсутність державного органу з регулювання економічної політики, по реалізації цукру на регіональному і міжнародному рівнях.

Щодо витрат на збут, то, згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, витрати на збут (продаж, реалізацію) продукції, послуг, товарів формують окрему статтю звітності про фінансові результати, у бухгалтерському обліку має бути передбачено відокремлене формування витрат.

До витрат на збут продукції, товарів, послуг належать ті витрати, що пов’язані із відвантаженням та реалізацією продукції, товарів, тобто позавиробничі затрати. Зокрема, це :

- витрати на тару та упаковку продукції на складах готової продукції, затрати на ремонт тари;
- витрати на транспортування готової продукції від виробника до кінцевого споживача;
- витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи пов’язані з реалізацією продукції;
- розмір комісійних відрахувань відповідним організаціям згідно з укладеними угодами;
- винагороди торгівельно-представницьким організаціям, котрі займаються збутом продукції підприємства-виробника на особливих комісійних засадах;

- витрати на спеціальні аналізи, що виконуються під час відвантаження;

- витрати на утримання складів для зберігання готової продукції призначеної для збуту [200, с. 274].

До статті “Витрати на збут” відносяться також витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів) :

- заробітна плата та бонусні виплати продавцям, працівникам відділу збуту, складських приміщень;

- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

- витрати на відрядження;

- оплата посередницьких послуг стороннім організаціям;

- податкові виплати, амортизаційні відрахування, утримання необоротних активів призначених для збуту готової продукції;

- фрахт та інші виплати, пов'язані із транспортуванням продукції;

- дисконтні знижки замовникам і споживачам;

- гарантійне обслуговування покупців [70, с. 280].

В склад даної групи відносять також і витрати на презентацію продукції на спеціалізованих ярмарках та виставкових центрах, організація тематичних конференцій та офіційних прийомів, враховуючи заробітну плату персоналу, який обслуговує вище перелічені заходи [200, с. 277].

Витрати на збут доцільно, на нашу думку, поділяти на розподілені - котрі прямо розподіляються на конкретні види реалізованої продукції та нерозподілені витрати (витрати на рекламу діяльності усього підприємства, витрати на відрядження працівників відділу збуту). Перші доцільно було б списувати на синтетичний рахунок 90 “Собівартість реалізації”, а другі – на синтетичний рахунок 79 “Фінансові результати”, що забезпечило б більшу точність у визначенні повної собівартості реалізованої продукції.

Водночас, до витрат щодо збуту продукції не належать:

- вартість тари, що відшкодовується понад ціну товару;

- витрати на тару та упаковку, якщо преїскурантом (або за умовами договору) передбачається відпуск продукції без тарування;
- витрати на тару, якщо тарування продукції (відповідно до встановлених технологічним процесом) провадиться у цінах до здачі її на склад готової продукції; вартість такої тари включається до виробничої собівартості продукції;
- затрати з упакування і транспортування продукції, відшкодовані покупцями;
- знижка цін, наданих торговельним організаціям для відшкодування їх транспортних витрат.

У зв'язку з тим, що витрати зі збуту є частиною собівартості проданої (реалізованої) продукції [Додаток Ж] та впливають на фінансовий результат, вважаємо, що доцільно здійснювати розподіл цих витрат між окремими видами проданої продукції в управлінському обліку.

За такої ситуації, витрати щомісячно можна розподіляти таким чином:

- а) витрати загального характеру — між видами реалізованої продукції пропорційно до її виробничої собівартості;
- б) транспортні витрати (якщо їх питома вага значна) — за видами реалізованої продукції на основі шляхових листів.

При розподілі збутових витрат, під час бухгалтерських розрахунків доцільно формувати відомість розподілу в якій зазначатиметься собівартість асортименту реалізованої продукції.

Зазвичай, загальна сума витрат на збут повністю списується й включається до собівартості проданої (реалізованої) продукції. Тут здійснюється бухгалтерський запис: дебет рахунка “Фінансові результати”, і кредит — “Витрати на збут”.

Загальна схема побудови обліку витрат з продажу (збуту, реалізації) товарів підприємствами оптової торгівлі аналогічна до обліку витрат з продажу готової продукції виробничими підприємствами. На першому етапі обліковуються витрати за елементами (та для внутрішньогосподарських

потреб за статтями або іншими показниками), а на другому - витрати списуються на результати комерційної діяльності.

В цукровій промисловості калькуляція собівартості цукру-піску з цукрових буряків складається на основі техніко-економічних показників техпромфінплану цукрового заводу, запланованих витрат на заготівлю, прийом і зберігання цукрового буряку, кошторису витрат на обслуговування виробництва та управління. Звітні калькуляції складаються за даними бухгалтерського обліку витрат на виробництво за звітний місяць (квартал, рік) [Додаток И].

Згідно з Інструкцією № 291 від 30.11.1999 р. “Адміністративні витрати” (рахунок № 92) не включаються до виробничої собівартості, а “Витрати на збут” (рахунок № 93) — до повної собівартості продукції (робіт, послуг). Зібрані витрати на дебеті цих рахунків списуються на зменшення фінансових результатів [158].

Актуальним нині є питання дослідження структури витрат за видами продукції, які реалізуються цукровим заводом. Подаємо ці показники в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6

Структура витрат на управління й обслуговування цукрового виробництва та збут продукції Дубнівським цукровим заводом за IV квартал 2009 року

№ з/п	Назва статті витрат	Структура витрат, %
1	2	3
1.	Витрати на заробітну плату працівників, які зайняті на управлінні та обслуговуванні цукрового виробництва, в тому числі: - на апарат управління відособлених виробничих структурних підрозділів	14,09 8,28

Продовження таблиці 1.6

1	2	3
2.	Відрахування на соціальні заходи згідно із законодавства, в тому числі: - працівники, зайняті в основному виробництві - апарат управління відособлених виробничих структурних підрозділів	5,72 - 3,36
3.	Утримання і обслуговування апарату управління відособлених виробничих структурних підрозділів	24,05
4.	Витрати на збут продукції	12,31
5.	Інші витрати	43,83
6.	Разом витрат	100,00

* Оперативні дані Дубнівського цукрового заводу.

Важливе значення в процесі дослідження витрат на збут мають витрати на транспортування автомобільним транспортом, які є їх елементом. Тому розглянемо їх детальніше.

Щодо визначення включення до собівартості перевезень автомобільним транспортом витрати доцільно класифікувати на прямі і непрямі. Прямі витрати, це витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені до собівартості окремих видів перевезень: заробітна плата водіїв із нарахуваннями, пально-мастильні матеріали, амортизація рухомого складу, технічне обслуговування й поточний ремонт рухомого складу.

До складу непрямих витрат відносимо загальновиробничі витрати, які включають витрати з управління і обслуговування власним автотранспортом.

Нормативний облік витрат і калькулювання собівартості застосовується підприємствами, які здійснюють регулярні перевезення за одними й тими ж маршрутами. Тут нормативи витрат мають розроблятися для кожного маршруту окремо. На основі чинних норм складають нормативні калькуляції. Позамовний метод передбачає відособлений облік витрат за кожним видом

перевезень або окремим замовленням які і виступають об'єктами обліку. Отже консолідуючи вище наведену інформацію зауважимо, що саме якісна класифікація витрат господарюючого суб'єкта, буде передумовою успішного здійснення їх обліку, та визначення собівартості готової продукції.

Завитій О.П. пропонує у системі обліку і контролю за витратами на збут слід повніше використовувати такий показник, як норматив витрат на збут на одиницю продукції певного виду, за одиницю продукції рекомендується брати одиницю продукції стандартної якості [68, с. 13].

Отже, можемо підвести підсумок і дати своє визначення витрат на збут – це всі види витрат, які здійснює підприємство під час просування товару на ринку та його реалізації споживачам. Ці витрати списуються у фінансовому обліку за рахунок фінансового результату, а в управлінському – на повну собівартість продукції.

Досліджено також, що підприємство під час відвантаження продукції може нести витрати, пов'язані зі збутом продукції, і які не підлягають відшкодуванню покупцем. Такі витрати називають комерційними. До них, зокрема, відносяться витрати на рекламу, на тару й упакування продукції на складах готової продукції, з доставки продукції на станцію (пристань) відправлення, навантаженню у вагони, на судна, в автомобілі й інші транспортні засоби, комісійні збори і відрахування, сплачені збутовій і іншій посередницькій організаціям, за приміщення для збереження продукції в місцях її реалізації, участь у виставках і ярмарках; вартість зразків товарів, переданих безкоштовно і не підлягаючому поверненню покупцем. Такого роду витрати повинні бути закладені у ціні продукції цукрових заводів.

Зауважуємо, що витрати на упакування і транспортування, включаються в собівартість відповідних видів продукції в управлінському обліку прямим шляхом, а при неможливості — розподіляються пропорційно до якої-небудь бази, передбаченої в галузевих інструкціях із планування, обліку і калькулюванню (ваги, обсягу, виробничої собівартості й ін.).

1.3. Завдання, проблеми і принципи обліку витрат на збут

Основне завдання будь-якого підприємства, на нашу думку – отримання прибутку, збут продукції, товарів високої якості із мінімальними витратами. Тому визначальним завданням обліку витрат збуту варто розглядати встановлення обсягу випущеної з виробництва продукції та їх збуту; виявлення реальних витрат зі збуту продукції; контроль та аналіз собівартості проданої продукції та показників що впливають на її зниження; обчислення фінансових результатів функціонування підприємства за різні проміжки часу.

Виходячи з викладеного вище, завданнями обліку витрат на збут є:

- виконання вимог і процедур, відображених у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку 1- 6 (накази Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 і від 28 травня 1999 р. № 137) тощо;
- облік та системний і безперервний контроль за виконанням вимог до збуту за кількістю, якістю та асортиментом продукції згідно із запитами замовників;
- облік і встановлення сум витрат на збут продукції підприємства;
- точне та своєчасне документальне оформлення виробленої продукції для наступного її збуту;
- перманентний контроль за рівнем рентабельності основного виробництва та рентабельності структурних підрозділів і підприємства загалом;
- встановлення резервів наступного зростання ефективності виробництва;
- виконання вимог щодо повного відображення усіх витрат на збут продукції підприємства за їхніми сегментами та постійне порівняння витрат із доходами, встановлення фінансових результатів діяльності підприємства загалом, його підрозділів, видів продукції;

В сучасних умовах, система фінансового обліку і контролю на промислових підприємствах не зовсім повно відповідає ринковим вимогам.

Головними стримуючими елементами на нашу думку виступають: відсутність нових методичних рекомендацій для обліку витрат на збут у цукровій промисловості; не повне відображення збутових витрат в нормативно-правовій базі; неефективність окремих первинних документів, що стосуються обліку і контролю витрат.

Окремого вдосконалення вимагають проблеми обліку і контролю на основі інформаційних технологій, а також елементи, які мають відношення до формування собівартості продукції [66]. Вирішення поставлених вище завдань, дасть змогу вийти на якісно новий рівень організації обліку збутових витрат і підвищить ефективність його управління у процесі економічної діяльності суб'єктів господарювання. Отже, консолідовуючи наведену вище інформацію, зауважимо, що облік і контроль витрат на збут потребують окремого вдосконалення із концептуальної точки зору.

Облік у промисловості, як й в інших галузях економіки України є одним із найсуттєвіших джерел фінансово-економічної інформації, засобом спостереження за діяльністю підприємства та знаряддям охорони різних форм власності в нашій державі.

Дані поточного бухгалтерського обліку (облікові документи, записи) потрібні, насамперед, працівникам самих підприємств у їхній повсякденній роботі; вони також є основою для наступного покращення збуту.

Відповідно до програми реформування бухгалтерського обліку в Україні із застосуванням міжнародних стандартів, облік має відповідати певним вимогам. Перша вимога – раціональність та економічність побудови бухгалтерського обліку. Раціонально організований й добре відлагоджений облік – це основа правильного ведення господарства. Наступна вимога – ясність і зрозумілість обліку. Третя вимога – простота, чіткість, точність та повнота поточних й звітних даних, попередження різноманітних спроб фальсифікації дійсності, подолання значних недоліків в організації бухгалтерського обліку і посилення його ролі в проведенні контролю за господарсько-фінансовою діяльністю; надання користувачам повної,

правдивої та неупередженої інформації про витрати на збут за звітний період згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" № 87 від 31 березня 1999 р [159, с. 90]).

Ще одна вимога – дієвість й достовірність поточних та звітних даних за Положенням (стандартом) 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах". Помилки, породжувані халатним ставленням працівників обліку до своїх обов'язків, що призводить до заплутування облікових даних, а це водночас, сприяє виникненню нагоди для зловживань. Остання вимога – порівнювання звітних даних нинішньому періоду із даними за минулі звітні періоди, планами, прогнозами, даними бізнес-планів підприємства. Тут потрібен єдиний підхід до оцінки об'єктів, єдність показників за об'єктами обліку та фінансової звітності і т. д. [95, с. 120]

Нинішня ситуація в економіці України вимагає зміни принципових підходів до системи господарювання і розвитку неординарних форм й методів менеджменту в підприємстві.

Вагомий внесок у розробку визначальних принципів обліку витрат, зокрема витрат на збут, зробили вчені-економісти Бутинець Ф.Ф. [20], Голов С.Ф. [38], Дерій В.А. [53], Задорожний З.В. [73], Литвин Ю.Я. [114], Лінник В.Г. [113], Малуґа Н.М. [118], Сопко В.В. [198], Хомин П.Я. [209] й інші.

Принципи (від лат. *prinsipium* — начало, основа) обліку і аудиту витрат на збут — це важливі засади, на яких реалізуються функції обліку і аудиту суб'єктів підприємницької діяльності в економічному середовищі на мікрорівні щодо цього сегмента витрат [110, с. 125].

За Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" ведення обліку й складання звітності на підприємствах цукрової промисловості, базується на наступних принципах: автономності, безперервності, єдиного грошового вимірника, історичної (фактичної) собівартості, обачності, нарахування та відповідності витрат, періодичності, повного висвітлення, послідовності, превалювання сутності над формою [167].

Принцип автономності в нашому випадку означає – ведення обліку витрат на збут на кожному підприємстві відокремлено від особистих зобов'язань засновників (власників). Цей суб'єкт має дотримуватись принципу автономності у всіх аспектах діяльності незалежно від його організаційно-правової форми.

Принцип безперервності з позицій витрат на збут полягає в тому, що підприємства за його засновницькими документами має намір вести свою господарську діяльність постійно. Активи підприємства, за цим принципом, відображаються в обліку і балансі за оцінкою їх фактичного придбання, власного виробництва, а не за ринковою ціною в окремі періоди року. Витрати на збут відображаються в обліку та звітності безперервно, що дає змогу встановити на будь-яку звітну дату результати збутової діяльності підприємства і забезпечує довіру до нього акціонерів та інвесторів під час вкладання капіталу.

Принцип єдиного грошового вимірника передбачає відображення здійснених виробничо-господарських операцій тільки в одному грошовому виразі, з метою проведення якісного аналізу діяльності підприємства. Водночас, операції зі збуту можна відображати в обліку за кількісними, умовно-кількісними вимірниками для контролю окремих операцій, але основним для обліку є грошовий вимірник, за допомогою якого можна узагальнити господарські факти, явища та процеси, в тому числі і процеси щодо витрат на збут.

Принцип історичної (фактичної) собівартості — це відображення в обліку сировини, матеріалів, засобів праці, реалізованої продукції за собівартістю їх виробництва, тобто за фактичними витратами. Цей принцип ґрунтується на грошовому вимірнику використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів суб'єктом господарювання у створенні нового продукту. Метою його є визначення ефективності господарювання, використання показника собівартості для обчислення ціни виробника, порівняння з цінами на товарному ринку. Даний принцип виступає суттєвою

умовою при формуванні ціни реалізації готової продукції для кінцевих споживачів. Витрати на збут у фінансовому обліку не включаються в собівартість реалізації, а відносяться на фінансові результати.

Принцип обачності (обережності) — передбачає формування облікових даних про витрати на збут, тільки на основі перевіреної документації по здійснених фактах господарської діяльності. Обачність й обережність полягають у запобіганні зростанню витрат на виробництво, потенційних втрат від стихійного лиха, виробничих аварій та інших негативних явищ завдяки наявності страхових резервних фондів. За рахунок коштів цих фондів компенсуються збитки, завдані підприємству.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат застосовується в обліку для визначення моменту здійснення витрат й отримання доходів. Відповідно даному принципу витрати і доходи фіксуються в обліку, тільки тоді коли безпосередньо були нараховані і ніколи не залежать від термінів отримання коштів від кінцевих споживачів і замовників. Альтернативним виступає касовий метод, при його використанні на практиці, витрати на збут визнаються тільки за умови зарахування коштів від покупців і замовників на розрахунковий рахунок або в касу підприємства за реалізовану продукцію.

Принцип періодичності має на меті формування поняття «звітний період» з ціллю постійного і безперервного контролю та аналізу результатів фінансово-господарської діяльності підприємства за окремі відрізки часу. Періодичність облікового періоду впродовж календарного року необхідна для контролю розрахунків із бюджетом, тобто правильності та своєчасності нарахування й повноти сплати податків за відповідний період. Крім того, періодичність обліку дозволяє підготувати оперативну інформацію для фінансового менеджменту, маркетингової діяльності та інших потреб менеджменту.

Принцип повного висвітлення базується на елементах, що відображають результати фінансової діяльності за звітний період суб'єкта господарювання. Тому фінансова звітність не обмежується лише основними формами

фінансових звітів, а містить додатково ще і примітки. У примітках до фінансової звітності розкривають: методи облікової політики, що були застосовані в процесі ведення фінансового обліку підходи до оцінювання статей річної фінансової звітності, наводяться роз'яснення щодо змін в обліку, які були внесені протягом року.

Принцип послідовності – це постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Принцип облікової політики передбачає додержання у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності протягом тривалого часу обраних методів визнання витрат на збут.

Принцип превалювання (переваги) сутності над формою передбачає, що операції зі збуту мають обліковуватись таким чином, щоб відобразити їх економічний зміст, а не юридичну форму, тобто перед бухгалтером постає завдання показати, насамперед, як певна операція впливає на цінності підприємства, а не які тут виникають права і зобов'язання.

Крім наведених вище принципів, вважаємо, що облік та звітність витрат на збут можна ще доповнити наступними принципами:

1. Принцип спрямованості проведених витрат на забезпечення прибутку. Доцільність здійснених витрат проявляється саме під час реалізації. Така закономірність дає змогу формувати прибуток – кінцеву мету діяльності підприємства, а, отже, і доцільність проведення витрат. Спрямованість на прибуток повинна бути не лише завершальною умовою реалізації цукрової продукції покупцям, але й виступати його особливим принципом обліку та звітності.

2. Принцип встановлення і відстежування максимальної ціни. Кожне підприємство цукрової промисловості, на наш погляд, при реалізації власної продукції повинно вказувати у первинній документації та договорах максимальну ціну цукрової продукції, яка надходитиме до кінцевого споживача. Використання такого принципу забезпечить реальність регулювання цін. Адже якщо торгова націнка на цукрову продукцію для кінцевого споживача завищеною, то такий споживач надасть перевагу

іншому підприємству, а, отже, витрати на збут в кінцевому випадку виявляться неоправданими. Покупець-посередник після реалізації продукції повинен надіслати звіт цукровому підприємству про виконання цієї умови договору із зазначенням кількості реалізованої продукції та залишку на балансі магазину.

3. Принцип зменшення витрат на збут на одиницю при додатковій реалізації продукції. Даний принцип свідчить про раціональність розрахунку попередніх витрат на збут, таким чином він мінімізує наступні витрати на збут. Додаткова реалізація збільшить обсяги поставки цукру, коло покупців, додатковий прибуток відображений у «Звіті про фінансові результати», що дасть змогу збільшити суми премій працівникам відділу збуту. Такий розгляд майбутніх подій є найбільш позитивним для цукрового заводу, проте може бути і варіант не реалізації додаткової продукції із різних причин. У цьому випадку підприємство може зазнати суттєвих втрат.

4. Принцип нелінійних змін витрат на збут і їх значного впливу на кінцеву ціну продукції. Витрати на збут, що є одними із останніх в ланцюжку нагромаджувачів витрат, також можуть суттєво впливати на кінцеву ціну. Нагромаджені протягом року витрати на збут дають змогу спрогнозувати і відкоригувати подальші дії облікової служби щодо збуту цукру.

Принципи бухгалтерського обліку взаємопов'язані та визначають правила його ведення. Важливим аспектом вивчення питання обліку витрат на збут є дослідження його проблем.

Почнемо із загальних проблем розвитку підприємств цукрової галузі. До них можемо віднести наступні:

– невисока конкурентоспроможність цих підприємств на зовнішньому ринку, що означає низький зовнішній дохід. Поняття «витрати на збут», як і його використання у цьому випадку практично нівелюється, не кажучи вже про оптимальний розрахунок планових показників щодо витрат на збут;

– перевага експортування суміжної продукції над основною, адже експортують, переважно, жом і мелясу, що є неосновною продукцією.

Вважаємо, що у випадку реалізації суміжної продукції доцільно, як бонус в подарунок іноземним партнерам надсилати невеликі упаковки основної продукції. Оскільки, витрати на збут одиниці суміжної продукції інколи можуть бути на рівні основної, а дохід від цієї продукції значно менший;

– зростання цін на цукор, не завжди прямо пов'язане із витратами на збут, але, все-таки, певна залежність існує. Зростання цін на цукор впливає на зменшення обсягів покупок споживача, відповідно і на загальну суму виручки від реалізації цукру, а значить і на окупованість витрат доходами. Тому вважаємо, що зростання цін прямо чи опосередковано впливає на суми витрат, пов'язані зі збутом;

– невисока якість цукру вітчизняного виробництва (3-4 сорти за європейською класифікацією) суттєво впливає на зростання витрат на збут в розрахунку на вартість одиниці реалізованої продукції. Потенційна загроза застосування генномодифікованого насіння під час посіву цукрових буряків за кордоном суттєво знизить якість вирощеної там цукрової сировини, а звідси українські виробники мали б кращі шанси реалізувати зарубіжним покупцям екологічно чистий цукор для виробників ціною;

– технологія виробництва цукрових буряків та цукру повинна наближатись до міжнародних вимог. Тому для їх дотримання пропонуємо в підприємствах-товаровиробниках цукрових буряків і в заводах цукрової промисловості вести журнали якості випущеної продукції із передбаченням таких показників якості: обсяги виробленої продукції підприємством в розрізі його цехів і за сортами, обсяги забракованої продукції по підприємству і в розрізі цехів, обсяги проданої підприємством за сортами, обсяги забракованої покупцями продукції та журнали якості купленої покупцями продукції. Такі журнали дадуть змогу удосконалити процес виробництва і збуту цукрових буряків, цукру;

– збільшення заробітної плати працівникам цукрових підприємств за рахунок купівлі власної продукції формує внутрішні витрати на збут, які трактуються, як зовнішні. З одного боку, збільшення зарплати працівникам

сприятиме зацікавленості у вищій якості виробництва цукру, а з іншого – купівля продукції власного виробництва забезпечить зростання загального доходу (виручки) цукрового заводу.

Ми розглянули проблемні аспекти цукрової промисловості та їх взаємопов'язаність із витратами на збут. Звідси, вважаємо за необхідність сформулювати наступні напрямки досліджень щодо обліку витрат на збут:

- встановлення структури і складу витрат на збут в підприємстві;
- обґрунтування методики обліку формування та розподілу витрат на збут;
- визначення об'єктів обліку витрат на збут і забезпечення на кожному з них постійного та належного спостереження за господарськими операціями і процесами;
- забезпечення відповідного документального оформлення господарських операцій, групування та узагальнення даних і формування звітних показників про витрати на збут за видами продукції, ринками збуту, напрямками витрат, структурними підрозділами і загалом по підприємству.

Отже, узагальнюючи наведену вище інформацію, зауважимо, що важливою умовою ефективного менеджменту в промисловому підприємстві є отримання повної, достовірної та оперативної формації про витрати (в тому числі витрати на збут), які формують собівартість виготовленої продукції, проте існує низка проблем обліку, які не в повній мірі дають змогу використовувати інформаційні потоки для максимально ефективного управління підприємством.

Висновки до розділу 1

Здійснене дослідження особливостей теоретичних засад обліку витрат на збут, дозволило зробити наступні висновки:

1. Поняття “збут” розглядаємо як процес, що розпочинається з моменту появи усної чи письмової угоди щодо купівлі-продажу продукції і триває до того моменту, коли покупець повністю розраховується за неї і

отримує її у власність. Водночас, діяльність зі збуту продукції визначаємо як діяльність менеджерів, спрямовану на забезпечення процесу збуту продукції.

2. У зв'язку з тим, що витрати зі збуту є частиною повної собівартості реалізованої продукції та до певної міри впливають на фінансовий результат, тому доцільно здійснювати їх розподіл між окремими видами проданої продукції поза фінансовим обліком.

3. Крім існуючих нині принципів, облік та звітність витрат на збут можна ще доповнити наступними принципами:

- принципом спрямованості проведених витрат на забезпечення прибутку;
- принципом встановлення і відстежування граничної торгової націнки;
- принципом максимального сприяння додатковій реалізації продукції;
- принципом нагромадження витрат на збут і їх впливу на кінцеву ціну продукції .

4. До проблематик обліку і аудиту витрат на збут, крім загально відомих проблем, необхідно долучити і такі проблеми:

- з'ясування структури і складу витрат на збут підприємств сфери промислового виробництва цукру;
- обґрунтування процедури обліку збирання та розподілу витрат на збут;
- встановлення об'єктів обліку витрат на збут продукції і забезпечення на кожному з них належного відображення господарських операцій;
- забезпечення відповідного документального оформлення господарських операцій, групування та узагальнення даних і формування звітних показників про витрати на збут за видами продукції (робіт, послуг), ринками збуту, напрямками витрат, структурними підрозділами і загалом по підприємству.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ НА ЗБУТ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ЦУКРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО ПОЛІПШЕННЯ

2.1. Нормативно-правова база і документальне оформлення операцій, пов'язаних з обліком витрат на збут

Формуючи нормативно-правову базу, законодавець встановлює "правила гри" або юридичні аспекти економічної діяльності, які обов'язкові до виконання всім контрагентам фінансово-економічної сфери – виробничі підприємства, покупці, замовники, органи влади. До вище перерахованих правил відносять Закони України, Нормативно правові акти, які визначають умови діяльності суб'єктів підприємницької діяльності на ринку та їх відносини з державними структурами. Правові норми поширюються на проблеми якості продукції й безпеку праці, на взаємостосунки профспілок та адміністрації тощо.

Управління вітчизняною економікою на законодавчому рівні здійснюється Верховною Радою України, а на виконавчому - регулюється декретами і постановами Кабінету Міністрів України, нормативними актами профільних міністерств і відомств, та указами Президента. Вище наведена законодавча база, координує відносини фізичних і юридичних осіб, та визначає взаємну відповідальність учасників один перед одним.

Пакет законів, що регулюють економічні взаємовідносини між учасниками ринку в Україні, напрацьовується. Нині операції, пов'язані з обліком витрат на збут продукції (робіт, послуг), здійснюються на підставі:

- Закону України “Про якість та безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини” від 06.09. 2005 р. № 2809 - IV [175];
- Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 року № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [167];
- Закону України “Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру” від 17.06.1999 р. № 758-XIV [169];

- Закону України “Про встановлення тарифної квоти на ввезення в Україну цукру-сирцю з тростини” від 30.11.2006 р. № 404-V [168];

- Постанови Кабінету Міністрів України “Про заходи щодо підтримки виробників цукру” від 30.09.2009 р. № 1108 [174];

- Наказу Міністерства Фінансів України “Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств і організацій ” від 30.11.1999 р. № 291 [170];

- Наказу Міністерства Фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 “Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку ” [171];

- Наказ ДПАУ “Про заходи щодо забезпечення виконання ЗУ «Про фіксований сільськогосподарський податок» та заповнення форми” № 170 від 26.03.2004 р. [172].

Баєвська Л.Л. зазначає “... незважаючи на те, що в даний час бухгалтерський облік регулюється через законодавство та інші нормативно-регулюючі документи, його не слід розглядати як стандартну технологію, суть якого зводиться до алгоритму і програми збору інформації. Він є динамічною системою, що постійно удосконалюється і змінюється” [5 , с. 13].

Вагому роль в управлінні процесом збуту, займає антимонопольне законодавство, яке у значній мірі забезпечує повноцінну конкуренцію на ринку економічних відносин. Його було запропоновано законом Шермана (США) ще у 1830 році [239, с. 420].

З метою запобігання негативного впливу, монопольних утворень на діяльність окремих промислових підприємств, держава і застосовує антимонопольне законодавство.

Основні принципи антимонопольного регулювання діяльності суб'єктів господарювання визначено в Законі України "Про захист економічної конкуренції" від 11.01. 2001 р. № 2210-III [173].

Згідно з цим законом, протидія монополізму виробників досягається шляхом заборони, обмеження або припинення виробництва товарів, потрібних для ринку; нав'язування контрагентові не вигідних для нього умов угоди або інших умов, що ним не передбачені; відмови від збуту або закупівлі, що дискримінує учасників господарського обігу за відсутності альтернативних джерел постачання чи збуту; нав'язування громадянам примусових заходів щодо продажу товару; порушення порядку використання вільних цін або знищення державних і верхньої межі регульованих цін; порушення обсягу збуту або закупівлі, що дискримінує учасників господарського процесу за відсутності альтернативних джерел постачання чи збуту.

Важливим сегментом фінансового обліку є документальне оформлення операцій з реалізації продукції (робіт, послуг). На нашу, думку формування інформації, в таких документах має певні проблеми.

Погоджуємось з позицією М.С. Пушкаря, який зауважує наступне:

- 1) процес обліку великою мірою застарілий – консерватизм обліку виявляється в його значному нехтуванні інновацій, які, попри все, відбуваються в управлінському середовищі;
- 2) повна, або часткова відсутність інформаційних ресурсів – даний постулат характеризується мізерною кількістю звітних форм;
- 3) незлагодженість контактів облікових ресурсів із управлінським світом, котрий облік координує;
- 4) примітивізм облікової системи документування операцій з витрат на збут проявляється у рутинних способах опрацювання інформації;
- 5) архаїчність документального оформлення операцій зі збуту, які в сучасному комп'ютеризованому світі ґрунтуються на теоретичних засадах минулих епох (середньовіччя, ранній капіталізм);
- 6) некваліфіковані бухгалтери котрі, в принципі, володіють навиками документального оформлення даних, але не знають, що треба обліковувати

і для чого (або кого) потрібна та інформація, котру отримують у фінансовому чи управлінському обліку та контролінгу [181, с.250].

За належної організації фінансового обліку до того, як скласти необхідні документи на відвантаження продукції (виконання робіт чи послуг), потрібно здійснити ґрунтовну аналітичну роботу щодо доцільності такої операції, її значення для формування фінансових результатів підприємства з урахуванням усіх позитивних й негативних чинників. На нашу думку, на практиці, як правило, основну увагу під час реалізації продукції (робіт, послуг) звертають на ціну продажу, незважаючи на інші аспекти [227, с.1007].

Часто це призводить до того, що замість прибутку від реалізації підприємства отримують збитки.

Ухвалюючи рішення щодо реалізації продукції, управлінець зобов'язаний одержати інформацію не тільки про її виробничу собівартість, а й враховувати певну відповідну частку адміністративних витрат, та враховувати особливості облікової системи обліку [223, с.174].

По-перше необхідно враховувати, що продаж продукції, робіт і послуг оподатковується податком на додану вартість, тому прибуток від реалізації зменшується на суму ПДВ, із урахуванням суми податку на прибуток, збиток буде ще більшим від суми оподаткування. Водночас, необхідно зважати на те, що витрати на збут, як правило, обернено пропорційні до розміру партії продукції, котру реалізує підприємство, хоч загальна величина цих витрат зі збільшенням обсягу реалізації продукції зростає. У розрахунку на одиницю продукції питомі витрати на збут збільшуються майже адекватно до зменшення партій продукції, що реалізують. У зв'язку з цим, у кожному конкретному випадку необхідно до оформлення документів на реалізацію продукції всебічно оцінити доцільність відвантаження її саме за цими умовами. Визначальними тут є ціна реалізації та повна собівартість партії.

Такий підхід доволі узагальнений, адже за конкретної ситуації треба враховувати низку інших чинників. Поведінка керівництва підприємства

цукрової галузі на ринку мусить бути максимально гнучкою. Воно має блискавично реагувати на усі зміни кон'юнктури, допускаючи навіть відхід від здорового прагматизму на відповідному тактичному відтинку задля забезпечення стратегічної мети. Так, ми підтримуємо ідею, що інколи за явної не вигідності поставки своїм транспортом невеликої партії товару віддаленому покупцеві. Проте це може бути виправданим міркуваннями щодо розширення ринку збуту продукції в інших регіонах. За пасивної політики на ринку, вони змушені були б обмежитись його внутрішніми можливостями, що не дало б змоги збільшувати обсяг виробництва.

Отже, за відповідної ситуації, особливо з рекламною метою, відступ від раціоналізму у формуванні прибутку можна обґрунтувати. Проте, тривалість такого періоду має бути контрольованою і всебічно виваженою. За відсутності позитивних зрушень щодо замовлень на продукцію від такої політики треба відмовлятися.

Реалізацію продукції, виконання робіт і надання послуг підприємства здійснюють за договорами, укладеними із покупцями чи замовниками. Водночас договори є, в основному, документами фінансового обліку, окремі умови, що містяться в них, мають важливе значення. Це, насамперед, умови поставки продукції (виконання робіт, надання послуг), обсяги, вартість, а також терміни виконання [141, с. 60].

Треба зазначити, що в управлінському обліку договори продажу (виконання) мають більше значення, ніж у фінансовому, адже в останньому відображаються вже наслідки, зумовлені дотриманням чи недотриманням договорів, як в управлінському потрібно контролювати їхнє виконання [132, с. 320].

Проте, вітчизняна практика в цукрових заводах така, що договори, як правило, зберігаються (закономірно) у бухгалтерії і їхні вимоги до безпосередніх виконавців – менеджерів центрів відповідальності – якщо й доводяться, то обмежено: за обсягом і термінами поставок. Тому жодних розрахунків щодо доцільності поставки продукції за цим договором, причому

окремими партіями, не складається як у бухгалтерії – через нестачу часу для цього, так і в центрах відповідальності безпосередньо – внаслідок недостатньої поінформованості про умови конкретного договору. За нашим спостереженнями, це зайвий раз засвідчує про недосконалість бухгалтерського обліку і необхідність його поділу на фінансовий та управлінський, причому останній може не обмежуватись лише контролем формування витрат на виробництво.

Отже, вихідним моментом обліку документального оформлення реалізації продукції (виконання робіт, послуг) має бути розробка графіків відвантаження (завершення) замовлених обсягів. Саме такі графіки можуть бути підставою для забезпечення чіткого виконання договорів, що, водночас, поряд із позитивним впливом на формування іміджу підприємства дає змогу чітко організувати виробничий процес, уникати провалів у роботі центрів відповідальності [19, с.185].

Тому практику, за якою контроль за виконанням договорів зосереджується лише у відділі збуту, на наш погляд доречно доповнити налагодженням чіткого контролю за цим безпосередньо в центрах відповідальності. Тут треба підтримувати взаємозв'язок між відділом збуту підприємства та його центрами відповідальності щодо контролю за виконанням договорів.

Документальне оформлення операцій з реалізації продукції на цукрових заводах здійснюється за товарно-транспортними накладними або накладними – залежно від того, яким покупцям вона реалізовується: юридичним чи фізичним особам. Реалізація робіт (послуг) оформляється актами на виконанні роботи. Якщо реалізують продукцію юридичним особам, товарно-транспортні накладні виписують на основі їхніх доручень. Товарно-транспортні накладні виписують у трьох примірниках, коли доставка продукції покупцеві проводиться без залучення транспортних засобів інших підприємств, та в чотирьох – якщо перевезення продукції здійснюється залученим автотранспортом. Один примірник товарно-транспортної

накладної з підписом водія про отриману для перевезення продукцію залишається в центрі відповідальності (складі) підприємства, а два (чи три – за залученого автотранспорту) видаються йому як супровідні документи на продукцію. Після доставки продукції покупцеві один примірник залишається в нього, а один чи два із позначками про прийняту покупцем продукцію повертають водієві, який здає товарно-транспортну накладну в той центр відповідальності (склад), де він отримав продукцію. Якщо використовувався залучений автотранспорт, четвертий примірник товарно-транспортної накладної залишається у водія і додається до подорожнього листа вантажного автомобіля, а потім його здають у бухгалтерію автотранспортного підприємства, де пред'являють рахунки на транспортні послуги продавцеві чи покупцеві, залежно від того, хто з них замовляв такі послуги.

Товарно-транспортні накладні є уніфікованими та спеціалізованими залежно від того, який вид продукції реалізовується. Проте, незалежно від цього, в кожній товарно-транспортній накладній потрібні обов'язкові реквізити, які тією чи іншою мірою є найважливішими, насамперед, це дата доставки продукції [25, с. 322].

Однак, такий реквізит у товарно - транспортній накладній відсутній, що, на нашу думку, не можна вважати нормальним явищем. Дата складання товарно-транспортної накладної, зазначена в ній, не завжди збігається з фактичною доставкою продукції, особливо тоді, коли перевезення здійснюється на значну відстань. Тому за даними товарно-транспортних накладних не завжди можна контролювати фактичне виконання графіків поставок продукції покупцям. Тим більше, що часто останні за систематичної реалізації (щоденної чи навіть кількаразової протягом дня) виписують на прийняту продукцію власні приймальні квитанції, об'єднуючи в них дані декількох товарно - транспортних накладних. До того ж, у зв'язку із цим, можуть виникнути суперечки щодо термінів поставки, а за реалізації продукції, на котру встановлено сезонні ціни, навіть збитки, якщо частина

продукції буде відправлена в одному періоді, а оплачена за цінами, що існували в іншому. Тому, вважаємо, у центрах відповідальності (складах) підприємства необхідно чітко контролювати дати фактичного відвантаження продукції. У випадках, коли вони не збігаються із вказаними під виписування товарно-транспортних накладних у бухгалтерії підприємства (відділі збуту), обов'язково зазначати це, наприклад, водночас із підписами особи, яка відпустила продукцію, та водія, який прийняв її для перевезення, і особи, якій здано продукцію (вантажодержувача). Це дасть змогу уникнути непорозумінь щодо оплати за продукцію сезонного характеру та забезпечити дієвий контроль за дотриманням графіків її реалізації.

Так само важливим є контроль часу за прибуттям, вибуттям та простоем під час виконання вантажно-розвантажувальних операцій, адже перевищення нормативів спричинює псування продукції, а отже, збитки.

Важливими реквізитами товарно-транспортної накладної є кількісні та якісні показники продукції, яку реалізує підприємство. Причому, якщо показники кількості (маси) в ній відображені доволі повно (кількість місць, бруто, нетто), то якісні параметри не завжди можна навести в потрібному обсязі. В таких випадках до товарно-транспортної накладної додають специфікації, сертифікати якості, атестати, свідоцтва, аналізи, котрі вичерпно характеризують якість продукції, що реалізується.

Проте, на практиці нерідко виникають розбіжності між даними продавця та покупця як за масою (кількістю) відправленої в реалізацію продукції, так і за її якістю. В цих випадках необхідно негайно скласти акт про розходження. Варто пам'ятати, що зафіксувати розходження значно легше, ніж встановити причини їхнього виникнення. Щодо якісних параметрів реалізованої продукції, як правило, за даними продавця та покупця надто важко довести, внаслідок чого виникли розбіжності, особливо тоді, коли повторні аналізи не виконували у незалежних лабораторіях. Тому облік – це не тільки точне фіксування даних у товарно-транспортних накладних, а й уважний контроль

зважування (перерахунку) продукції під час передачі її покупцеві, об'єктивності відбирання зразків для аналізів [190, с.165].

Особи, які супроводжують продукцію – водії, експедитори, агенти зі збуту, мають відповідально ставитись до своїх обов'язків щодо реалізації продукції. У товарно-транспортних накладних відсутній показник собівартості реалізованої продукції. За нашими дослідженнями, це обґрунтовано, насамперед, з точки зору комерційної таємниці, адже підприємству не вигідно розкривати перед покупцями інформацію про собівартість своєї продукції.

Крім цього, зауважимо, метою фінансового обліку є забезпечення складання зовнішньої звітності за тривалі періоди: квартал, рік. Тому немає потреби деталізувати інформацію про фінансові результати за кожною операцією, оскільки вони узагальнюються загалом за звітний період. З позицій управлінського обліку, доцільність інформації про собівартість кожної партії реалізованої продукції є очевидною. Адже тільки за умови, що менеджери матимуть такі дані, вони можуть активно впливати на формування фінансових результатів за операціями з продажу продукції [198, с.242].

Тут не йдеться про виробничу собівартість продукції, що відображається у фінансовому обліку за дебетом субрахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”, а про її повну величину, яка охоплює відповідну частину витрат на збут, що за методикою фінансового обліку списується без розподілу на дебет рахунка 79 “Фінансові результати”.

На підставі проведеного вище дослідження можна констатувати, що вигідність чи збитковість поставки окремих партій продукції залежить не тільки від ціни, виробничої собівартості, але й від інших витрат, пов'язаних з реалізацією: витрат на пакування, транспортування, маркетинг, рекламу, відрядження працівників збуту, витрат на оплату праці й комісійні виплати продавцям, торговим агентам, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для збуту,

страхування продукції під час доставки тощо, тому ми пропонуємо використовувати на підприємствах цукрової промисловості, розроблений нами – еластичний кошторис витрат на збут [див. Додаток А].

Вважаємо що його використання забезпечить ефективне планування собівартості процесу збуту. Нерідко може виникнути ситуація, коли ціна реалізації покриває з надлишком виробничу собівартість одиниці продукції, але загальна виручка є меншою, ніж сумарні повні затрати на партію реалізованої продукції.

Таким чином, очевидно, що за кожною партією реалізованої продукції необхідно контролювати не тільки виробничу, але й повну собівартість. Водночас, це не означає, що такі дані слід наводити в товарно – транспортних накладних. З міркувань конфіденційності інформації такий реквізит запроваджувати в них не варто, але перед формуванням партій продукції до відправки доцільно спочатку підрахувати можливі фінансові результати від такої конкретної операції, а вже потім ухвалювати рішення щодо способу виконання конкретного замовлення на реалізацію продукції.

Це ускладнює роботу менеджерів відділу збуту чи центрів відповідальності в підприємстві, оскільки потребує певних додаткових розрахунків, до того ж за кількома варіантами. Практично виконати такі розрахунки за допомогою на калькулятора у виробничих умовах нереально.

В сучасних умовах автоматизації підприємств, то доцільно розробити таке програмне забезпечення, що поєднувало б виписування товарно-транспортних накладних з одночасним аналітичним опрацюванням даних, у тому числі і щодо визначення ефективності збуту продукції за кожною окремою партією. Саме за такої постановки питання менеджери можуть активно впливати на формування фінансових результатів від реалізації, адже це дає їм змогу обрати оптимальний варіант з усіх існуючих, комбінувати поставки продукції окремими партіями різним покупцям.

Водночас, слід наголосити, що не можна догматично підходити до проблеми інформації. Часто формальні розрахунки можуть свідчити про

невигідність поставки певної партії продукції, проте з інших міркувань: відповідальності перед покупцем за договором, коли відтермінування поставки неможливе або зумовлює відчутні фінансові санкції; просування продукції на нові ринки збуту; підтримання іміджу підприємства тощо. Тому, приймаючи рішення про реалізацію продукції, менеджери мусять, використовуючи формальну інформацію управлінського обліку, водночас здійснювати її всебічну експертну оцінку, враховуючи власний досвід та інтуїцію.

2.2. Специфіка побудови обліку витрат на збут та її поліпшення

Методи обліку витрат на збут розглядають, як способи побудови аналітичних позицій з формування збутових витрат для обґрунтованого калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і управління ними.

Методом бухгалтерського обліку з наукової точки зору виступає економічне моделювання фінансової діяльності підприємства. В практичній сфері, облікові методи використовуються під час опрацювання результатів діяльності підприємства, які відображені в офіційних документах [49, с. 71].

Заслуговує уваги дослідників погляд Н.В. Гавришко на витрати на збут і маркетингові витрати. За її трактуванням якщо маркетингові витрати спрямовані на створення та зміну попиту на продукцію, то витрати на збут необхідні для задоволення потреб споживачів. За економічним змістом їх можна поділити на:

а) додаткові – пов'язані з продовженням процесу виробництва у сфері збуту – витрати на транспортування, зберігання продукції, сортування, комплектування, упаковку;

б) чисті – обумовлені процесами реалізації продукції, актами купівлі-продажу і зміною форм вартості – витрати на укладання договорів, обслуговування актів купівлі-продажу, на управління збутовою діяльністю [31, с. 7].

Позитивно сприймаємо пропозицію вищезгаданої авторки щодо запровадження відокремленого обліку витрат на маркетингову діяльність та витрат на збут, яка розвиває ідеї з обліку витрат за функціональними сферами основної діяльності відомих вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів [31, с. 7].

Вивчаючи облік витрат на збут та планові і фактичні калькуляції, як один елемент, зазначимо, що його доцільно розглядати, поділяючи на кілька стадій. На першій стадії проводиться розподіл збутових витрат між об'єктами обліку, а також включається організація аналітичного обліку витрат на збут; друга стадія – передбачає планову і фактичну калькуляцію собівартості виготовленої продукції.

З вище наведеної інформації, зауважимо, що методи калькулювання варто досліджувати, як окремі методи збутових витрат, які використовуються при визначенні собівартості готової продукції підприємства. Таким чином, під методом калькулювання розуміють сукупність прийомів розподілу витрат на збут за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкту калькулювання.

Зазвичай, використовують такі основні методи обліку витрат на збут: простий, попередільний, позамовний, нормативний. Проте часто проявляється не зрозуміле розділення методів обліку збутових витрат і калькуляції. У підходах вчених-економістів існують певні відмінності: одні прирівнюють дані поняття, інші – дотримуються думки, що тільки методи калькулювання можуть використовуватися для визначення собівартості виготовленої продукції.

Вихідною класифікаційною ознакою методів обліку витрат, на збут на наш погляд, є об'єкти обліку витрат на збут, які слід розподіляти на аналітичні та госпрозрахункові позиції. Решта ознак є такими, що поглиблюють характеристику відображуваних витрат на збут і за значимістю є не менш важливими.

Нижче наведемо класифікацію методів обліку витрат на збут за відповідними ознаками:

- за складом об'єктів обліку витрат на збут : аналітичні позиції (види продукції, технологічні процеси, окремі замовлення); госпрозрахункові позиції (структурні підрозділи, центри відповідальності);
- за ступенем деталізації витрат на збут : елементи витрат та статті витрат;
- за повнотою включення витрат на збут : повні витрати та обмежені витрати;
- за величиною включення витрат на збут : реальні витрати, середні та нормативні витрати;
- за оперативністю і рівнем контролю за витратами на збут : нормативний та ненормативний метод;
- за способом оцінки готової реалізованої продукції : за фактичною, нормативною та справедливою вартістю;
- за відображенням витрат на збут в системі рахунків : інтегрований та автономний метод [200, с.185].

Способи обчислення собівартості продукції поєднуються із методами обліку витрат на збут, чітко не виокремлюються. Проте, використовуючи різні способи, можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, хоча загальна сума витрат тут залишається незмінною. Тому вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття рішень. Отже, вважаємо метод калькулювання – це спосіб групування витрат на збут за об'єктами калькулювання та прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції. Варто розрізняти два методи калькулювання собівартості продукції :

- метод послідовного підсумування витрат на збут;
- метод прямого нагромадження витрат на збут.

Суть першого методу полягає в тому, що собівартість кінцевої готової продукції визначають на основі послідовного підсумування витрат (в тому числі витрат на збут) , які враховують на окремих аналітичних рахунках. За прямого методу нагромадження витрат собівартість продукції визначають за усіма витратами, які обліковуються на одному аналітичному рахунку.

Загальновідомо, що основним джерелом інформації на підприємстві є система бухгалтерського обліку. Під час дослідження, з'ясовано, що облік збутової діяльності, залежно від завдань, які він вирішує, можна поділити на такі види:

1) облік направлений на консолідацію даних про збутову діяльність, для формування фінансової звітності з метою оцінки фінансового стану підприємства – фінансовий облік;

2) облік спрямований на отримання інформації для прийняття управлінських рішень щодо формування збутової та виробничої програм, оцінки ефективності витрат у розрізі споживачів, товарів, каналів збуту, для встановлення ціни на товар, контролю за нормами витрат; визначення доходу в розрізі ринкових сегментів – управлінський облік.

Формування ринкового господарства вимагає більше уваги надавати управлінському обліку процесу збуту, який покликаний розв'язати такі завдання:

– планування обсягів продажу , виручки від його реалізації, асортименту випуску для побудови програми збуту в розрізі груп споживачів, каналів розподілу;

– проведення аналізу беззбиткового продажу з метою формування ціни на цукрову продукцію, асортименту підприємства; визначення обсягів реалізації для отримання фіксованої величини прибутку;

– формування кошторису витрат на збут, контроль за його виконанням;

– облік і контроль руху запасів готової продукції на складі та витрати на підтримання складських запасів;

- облік поточної дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію у розрізі клієнтів, видів продукції, термінів погашення;
- складання внутрішньої звітності у розрізі сегментів збутової діяльності [15].

За нашим переконанням, планування, прогнозування у ринкових умовах господарювання виступає важливим інструментом управління господарською діяльністю підприємства, її координації та контролю. Незважаючи на це, в досліджуваних підприємствах, процедурах планування показників збутової діяльності приділяють, на жаль, незначну увагу, обмежуючись лише формуванням загального бюджету збуту, в якому відображають тільки показники – обсяги та витрати збуту. Вважаємо, що його доцільно було б доповнити допоміжними бюджетами, складеними у розрізі географічних районів, груп клієнтів, каналів розподілу, часових періодів. У бюджетах необхідно вказати заплановану ціну реалізації продажу кожної номенклатурної групи в кількісному виразі, а також виручку від реалізації продукції за кожним зовнішнім сегментом діяльності. Складений таким чином бюджет (програма) збуту є основою для формування всіх бюджетів і кошторисів витрат, тому від точності його побудови залежить надійність інших планових показників.

Для ефективного менеджменту, цукровими заводами, пропонуємо проводити поділ витрат на збут щодо обсягу продажу на змінні й умовно–постійні і визначати річні кошторисні ставки по відвантажені готової продукції споживачам.

Змінні витрати (залежать від обсягу продажу) – це витрати на транспортування, відрядну оплату праці експедиторів, витрати на зберігання продукції, сортування, планування, доопрацювання, комплектування, витрати на тару, на оформлення замовлень, відрядження, комісійні, знижки з ціни [160].

Умовно–постійні витрати (не залежать від зміни обсягу продажу) – це витрати на заробітну плату спеціалістів–погодинників разом з

відрахуваннями на соціальні заходи, витрати на оренду, утримання і експлуатацію основних засобів, витрати на техніку безпеки, на придбання додаткової інформаційної літератури, адміністративно-управлінські [160].

Щодо розрахунку річної кошторисної ставки для умовно-постійних і змінних витрат, пропонуємо методику її визначення в таблиці 2.1 на прикладі Дубнівського цукрового заводу.

Таблиця 2.1

Обчислення кошторисної ставки для умовно-постійних та змінних витрат на збут в Дубнівському цукровому заводі у 2009 р.*

Стаття витрат	Витрати на збут		
	Умовно-постійні, тис. грн.	Змінні, тис. грн.	Разом тис. грн.
Виготовлено цукру	27500 тонн		
Зарплата працівників відділу збуту	190	-	190
Відрахування на соціальні заходи	71	-	71
Витрати на утримання необоротних активів відділу збуту	34	-	34
Комісійні витрати	-	270	270
Транспортні витрати	-	2985	2985
Інші витрати	-	16	16
Разом	295	3271	3566
Кошторисна ставка	3,65	0,29	X

* За даними бухгалтерії Дубнівського цукрового заводу

Застосовуючи кошторисну ставку, маємо змогу визначити частину витрат на збут у собівартості продукції цукрового заводу (цукру, жому, меляси), за допомогою добутку кількості виготовленої продукції і кошторисної ставки.

Наведені вище розрахунки дають змогу приймати рішення щодо обсягів збуту продукції, цін реалізації, величин заробітку персоналу, зайнятого в системі збуту.

Продовжуючи наше дослідження зауважимо, що облік витрат на збут доцільно організувати у розрізі таких калькуляційних об'єктів: товарні групи, географічні регіони, групи споживачів, центри відповідальності та центри витрат. Зокрема, серед товарних груп цукрових заводів можемо виділити такі:

- 1) основна продукція (цукор);
- 2) побічна продукція (жом, меляса).

Відзначимо, що у структурі загальних витрат в досліджуваних підприємствах витрати на збут у 2008 - 2011 р.р. становили від 2,4 до 6,5 відсотків (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Витрати на збут у загальних витратах діяльності цукрових заводів Рівненської , Тернопільської і Львівської областей за 2008-2011 рр.

Назва цукрового заводу	Роки						
	2008	2009		2010		2011	
	%	%	+/-, %	%	+/-, %	%	+/-, %
1	2	3	4	5	6	7	8
Дубнівський	2,4	3,1	+0,7	3,8	+0,7	4,3	+0,5
Збаражський	3,0	3,6	+0,6	4,0	+0,4	4,5	+0,5
Золочівський	2,9	3,8	+0,9	4,4	+0,6	4,7	+0,3
Козівський	3,5	4,7	+1,2	5,2	+0,5	5,0	-0,2
Кременецький	3,9	5,1	+1,2	4,7	-0,4	4,5	-0,2
Острозький	2,7	4,2	+1,5	5,0	+0,8	5,1	+0,1
Чортківський	4,3	6,0	+1,7	6,3	+0,3	6,5	+0,2

Як свідчать дані таблиці 2.2, що питома вага витрат на збут у 2011 р. в порівнянні з 2008 р. на більшості цукрових заводів збільшились. Даний факт зумовлений, в основному, не збільшенням обсягів виробництва, а започаткуванням практики доставки готової продукції споживачу, що в попередні періоди не відбувалось а також іншими факторами, які можемо простежити на прикладі Збараського цукрового заводу [Додаток К].

Важливе значення в забезпеченні контролю за витратами на збут має використання системи управлінського обліку таких витрат. Саме в систему управлінського обліку можна визначити повну собівартість продукції до якої включають витрати на збут. Їх можна побудувати шляхом організації первинного і автоматизованого обліку і забезпечивши правильну базу розподілу цих витрат між окремими видами продукції.

В системі контролю за витратами на збут суттєву роль можуть відігравати центри відповідальності. Центри витрат діяльності зі збуту можна поділяти на центри пов'язані з:

а) виробництвом продукції (сортування, пакування, складування, де виникають додаткові витрати на збут);

б) товарообігом (опрацювання замовлень, юридичне і документальне їх оформлення, транспортування).

Центрами додаткових витрат на збут є склади. Облік складських витрат доцільно організувати за матеріально відповідальними особами. Контроль за діяльністю цих осіб здійснюють на підставі звітних даних.

Звітність завідувачів складами готової продукції можна поділити за періодичністю на:

а) щоденну – картки складського обліку;

б) щотижневу – нагромаджувальна відомість залишків готової продукції або обігова відомість, відомість витрат на збут;

в) квартальну, річну – звіряльна відомість результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.

Аналізуючи методику обліку витрат на збут, вважаємо за доцільне детальніше розглянути структуру інформації на рахунку 93 «Витрати на збут». Дослідимо кореспонденцію рахунків на рахунку 93 та способи кращого відображення господарських операцій за допомогою цього рахунку.

Спершу розглянемо дані таблиці 2.3, яка відображає основну кореспонденцію рахунків щодо витрат на збут в цукрових заводах.

Таблиця 2.3

Кореспонденція по рахунку 93 "Витрати на збут"
на Збаразькому цукровому заводі за 2009 р.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію торговельного обладнання	93 "Витрати на збут"	13 "Знос необоротних активів"
2.	Списано пакувальні матеріали	93 "Витрати на збут"	20 "Виробничі запаси"
3.	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93 "Витрати на збут"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
4.	Нараховано заробітну плату продавцям та проведені відрахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	93 "Витрати на збут"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхуванням",
5.	Акцептовано рахунок рекламного агентства за рекламу продукції, призначеної для реалізації	93 "Витрати на збут"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4
6.	Списано суми витрат за елементами на витрати на збут (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	93 «Витрати на збут»	80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»
7.	Списано витрати на збут на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	93 «Витрати на збут»

Наведена в таблиці 2.3 кореспонденція рахунків по рахунку 93 «Витрати на збут», на жаль, не може в повній мірі забезпечити цукровий завод потрібним обсягом облікової інформації на аналітичному рівні і вирішити проблеми формування достовірних даних щодо витрат на збут продукції (робіт, послуг) для прийняття відповідних управлінських рішень.

Для вирішення цієї проблеми слід внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а саме: до рахунку 93 «Витрати на збут» відкрити п'ять субрахунків відповідно до найбільше використовуваної класифікації витрат на збут:

- 931 – Витрати на рекламу та маркетинг;
- 932 – Витрати на зберігання готової продукції;
- 933 – Транспортні витрати збуту;
- 934 – Трансакційні витрати;
- 935 – Інші витрати на збут.

Таку класифікацію можна аргументувати тим, що в цукрових заводах виявлено основну частку витрат на збут саме у вигляді рекламних та транспортних витрат. На наш погляд, це значно полегшує аналіз витрат на збут в підприємстві з виробництва цукру та допомагає під час їхнього планування.

Доцільно також запровадити певні аналітичні рахунки до субрахунків 931-935, які будуть актуальними для системи фінансового обліку в підприємствах цукрової промисловості.

На субрахунку 931 “Витрати на рекламу та маркетинг” (рис. 2.1) пропонуємо вести облік витрат на рекламу у засобах масової інформації на аналітичному рахунку 9311, який, водночас слід деталізувати на:

93111 “радіо, телебачення”;

93112 “газети, журнали”;

93113 “Інтернет”.

Витрати на рекламні акції рекомендовано обліковувати на відповідному аналітичному рахунку 9312, із деталізацією на:

93121 “дегустації”;

93122 “реklamні плакати, сувеніри, білборди”;

93123 “Інтернет - акції: розпродажі, аукціони”.

На аналітичному рахунку 9313 запропоновано обліковувати витрати на дослідження ринку із подальшим поділом на:

93131 “анкетування покупців”;

93132 “моніторинг ринку”;

93133 “інше”.

Рекомендовано вести облік витрат на підготовку продукції до збуту на аналітичному рахунку 9314 із поділом на: 93141 “витрати на пакування” та 93142 “витрати на сортування” .



Рис. 2.1. Аналітичні рахунки до субрахунку 931 “Витрати на рекламу та маркетинг” відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”

Витрати на зберігання готової продукції не передбачені чинною номенклатурою витрат на збут, хоч у підприємствах цукрової промисловості їх не менше 10 % від усіх операційних витрат. У зв’язку з цим, доцільно такі витрати деталізувати.

До витрат на зберігання готової продукції, на нашу думку, можна відносити: заробітну плату працівників складу (основна і додаткова заробітна плата працівників складу, нарахування до заробітної плати), витрати на

утримання складів (витрати на комунальні послуги і охорону, витрати на експлуатацію складського обладнання, витрати на ремонт складів), інші складські витрати (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Аналітичні рахунки до субрахунку 932 “Витрати на зберігання готової продукції” відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”

Склад витрат на приймання і зберігання цукрових буряків та загально-заготівельних витрат на одному з цукрових заводів Тернопільської області показано в Додатку Л.

В кінці звітної періоду ці витрати доцільно розподіляти на рівні управлінського обліку між видами готової продукції пропорційно до суми прямих витрат, виробничої собівартості продукції, яка надійшла на склад, а

частину на витрати продукції, яка була реалізована. Базою розподілу може бути кількість днів їх зберігання на складі (така база не зовсім точною, адже підприємство одну партію цукру може реалізувати за 2 дні, а іншу – за один-два місяці). Варіантом бази розподілу витрат на зберігання готової продукції може бути і об'єм, який на складі займає певний вид продукції з поправкою на термін зберігання.

На субрахунок 933 “Транспортні витрати збуту” можна вести облік витрат на доставку продукції (витрати на доставку власним і залученим транспортом), витрат на відрядження працівників відділу збуту (по Україні та за кордон) (рис. 2.3).

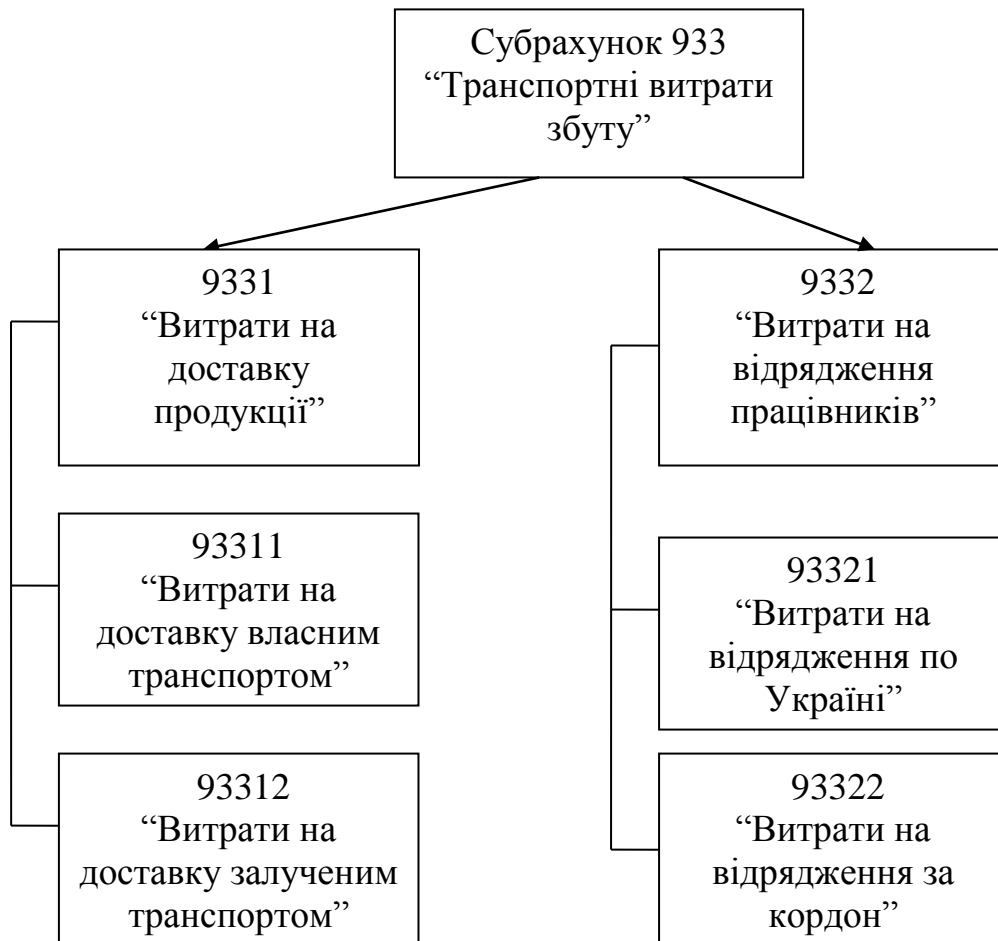


Рис. 2.3. Аналітичні рахунки до субрахунку 932 “Транспортні витрати збуту” відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”

Впровадження субрахунку 933 “Транспортні витрати на збут” в робочий план рахунків дозволить підприємству сформувати новий якісний підхід у

дослідженні транспортних витрат, здійснюваних при реалізації продукції, що дасть змогу більш ефективно ними управляти і планувати, з метою збільшення чистого прибутку.

В процесі діяльності підприємства, важливе місце займають трансакційні витрати, оскільки вони притаманні, будь-якій господарській операції пов'язаної зі збутом готової продукції. Тому пропонуємо, вести їх облік в розрізі 934 субрахунку “Трансакційні витрати” (рисунок 2.4).



Рис. 2.4. Аналітичні рахунки до субрахунку 934 “Трансакційні витрати” відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”

Запровадження цих субрахунків до рахунку 93 “Витрати на збут” дасть змогу створити дієвий механізм формування, відображення, узагальнення, аналізу та оперативного контролю даних з витрат на збут у підприємствах цукрової промисловості.

Для поліпшення аналітичності обліку витрат на збут слід, на наш погляд, запропонувати “Відомість аналітичного обліку витрат на збут основної та побічної продукції”, що дасть змогу вести облік за згаданими вище 5 субрахунками і відповідними аналітичними рахунками (Додаток М).

Враховуючи переваги та недоліки групування витрат на збут, поданого в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, розроблено їхню класифікацію, спираючись на практику ведення фінансового обліку в Дубнівському цукровому заводі (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Узагальнені та аналітичні статті витрат на збут у Дубнівському цукровому заводі

№ з/п	Узагальнені статті витрат на збут	Аналітичні статті витрат на збут
1	2	3
1.	Витрати на складування продукції та підтримання задовільного стану зберігання товарно-матеріальних запасів	<ul style="list-style-type: none"> – заробітна плата складських працівників і відрахування з неї на соціальні заходи; – утримання, ремонт та амортизація складських приміщень, обладнання і механізмів; – орендна плата; – страхування продукції; – нестачі допоміжних матеріалів.

Продовження таблиці 2.4

1	2	3
2.	Витрати на пакування продукції	<ul style="list-style-type: none"> – вартість пакувальних матеріалів, яку включають до ціни продукції; – витрати на ремонт обладнання; – заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих пакуванням продукції.
3.	Витрати, пов'язані із транспортуванням продукції (товарообігу)	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на вантажно-розвантажувальні роботи; – витрати на ремонт, запасні частини, амортизацію автомобільного транспорту; – страхування продукції; – оплата митних витрат.
4.	Витрати на управління збутовою діяльністю	<ul style="list-style-type: none"> – основна і додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи працівників відділу збуту; – утримання, амортизація і ремонт приміщень служби збуту; – витрати на відрядження; – витрати на підвищення професійного рівня працівників відділу.
5.	Інші витрати	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на юридичні консультації, страхування ризиків; – витрати на сумнівні та безнадійні борги.

Якщо виникнення сумнівної, а, згодом, і безнадійної, заборгованості в значній мірі пов'язане з прогалинами в роботі відділу збуту, то створення резерву сумнівної заборгованості та списання безнадійних боргів правомірно було б, відносити до витрат на збут.

Витрати на збут доцільно вивчати і з використанням економіко-математичних методів. Побудуємо економетричну модель за даними з досліджуваних підприємств цукрової промисловості про витрати на збут та спробуємо встановити залежність витрат на збут від кількості випущеної продукції підприємства (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Обсяги випуску продукції цукрових заводів та їх витрати
на збут 1 т цукру

Назва заводу	Дубнівський	Збаражський	Золочівський	Козівський	Кременецький	Острозький	Чортківський
Номер підприємства	1	2	3	4	5	6	7
Випуск продукції, тис. т. (X)	27,53	20,31	19,25	23,50	16,90	16,15	22,66
Витрати на збут 1 т цукру, грн. (Y)	193,5	202,5	211,5	225	202,5	229,5	292,5

Визначимо спершу середні арифметичні значення показника і фактора:

$$\bar{y} = \frac{\sum_i y_i}{n} = \frac{1354,5}{7} = 193,5$$

$$\bar{x} = \frac{\sum_i x_i}{n} = \frac{146,30}{7} = 20,90$$

Наступним кроком виступає рівняння моделі лінійної регресії яке має вигляд: $y = a + bx$.

Знайдемо коефіцієнти a і b :

$$b = \frac{n \sum x_i y_i - \sum x_i \sum y_i}{n \sum x_i^2 - (\sum x_i)^2} = \frac{29724,66}{7 \cdot 3153,118 - (1463)^2} = 44,4891$$

$$a = \bar{y} - b\bar{x} = 193,5 - 44,4891 \cdot 20,90 = -736,13$$

Таким чином, рівняння моделі лінійної регресії має вигляд:

$$y = -736,13 + 44,4891 \times x$$

Маємо визначені середні значення величин - $X_{cp} = 20,90$, $Y_{cp} = 193,50$, слідом є можливість визначити середній коефіцієнт еластичності для цієї моделі:

$A = b \cdot X_{cp} / Y_{cp} = 44,4891 \cdot 193,50 / 20,90 = 4,805$, тобто при зростанні показника X (випуск продукції) на 1% показник Y (витрати на збут 1 т цукру) зростає на 4,80%.

З вище проведених розрахунків отримана модель $y^{\wedge} = -736,13 + 44,4891 \times x$. Завдяки даній лінійній регресійній моделі можна здійснювати прогнозування витрат на збут в досліджуваних підприємствах та оптимізувати їх. Аналізуючи параметри моделі можна зробити наступні висновки, що оскільки коефіцієнт регресії додатний $a_1 = 44,4891$, то це свідчить про те, що напрямок зв'язку між X і Y прямий, тобто при зростанні X значення Y теж будуть збільшуватись. При збільшенні X на 1% значення Y зросте на 4,80%. Наступна ситуація не є позитивною, і вказує на не оптимальність проведення процесу збуту, оскільки обсяг виготовленої продукції є невеликим, а рівень організації процесу збуту збільшується, що в свою чергу, призводить до підвищення собівартості готової продукції.

Важливого значення під час дослідження методики обліку набуває вивчення автоматизації обліку реалізації продукції. Вирішення поставленого завдання вимагає консолідації знань з різних галузей науки, зокрема: фінансового і управлінського обліку, інформаційних технологій обліку, інформаційних технологій в економіці та управлінні, менеджменту, системології, економіко-математичного моделювання економічних процесів,

економічної кібернетики, соціології, лінгвістики, теорій економічної інформатики, маркетингу, контролінгу, логістики, тощо [131, с.148-149].

В недавньому минулому, головними складовими елементами економіки виступали в основному галузі промисловості, котрі знаходились під одним керівництвом і подібним організаційним контролем. Проте ера інформатизації вносить в дані структури кардинальні переміни. Як стверджує Ю.П. Яковлев, поряд з виробничими галузями економіки у країнах Західної Європи, США, Канаді, Японії виникають інформаційно-збутові системи, котрі дають змогу тісно співпрацювати всім учасникам виробничого процесу, як між собою так і з покупцями та замовниками їх продукції, яка призначена для реалізації [236, с. 28].

Важливість інформаційно-збутової системи на ринку формується за рахунок її користувачів та можливостей максимально повного, точного і оперативного передавання інформації один одному, що значно підвищує ефективність здійснюваної збутової політики підприємства. В організаційному плані такі мережі можуть бути найрізноманітнішими і можуть реалізовувати різні цілі — від спільного використання банків даних до оперативного обміну поточною інформацією щодо ринків збуту й інших питань збутової політики. Розвиток Інтернету є лише найбільш відомим прикладом розвитку інформаційно-збутових систем, де розповсюджується інформація про товари (роботи, послуги) і одразу відбувається їх реалізація. Проте, у низці країн уже розроблено безліч спеціальних локальних систем призначених для збуту продукції, які можуть бути об'єднані в глобальній мережі.

Зважаючи на вище наведені факти у західних державах набувають популярності новітні концепції керування збутом. На зміну тейлоризму, маркетингу, системному підходу до вирішення управлінських завдань, програмування, програмно-цільового та планово-адміністративного керування приходить, як зазначає Г. Пустовіт, логістика [176, с. 27].

Вона ставить в авангард завдання забезпечення стабільності

виробництва, контроль за рухом інформаційних і збутових потоків, планування виробництва, точно і вчасно («just-in-time») реалізації якісних товарів і послуг, прийняття й виконання не тільки короткострокових поточних, а й стратегічних довгострокових планів збутової діяльності підприємства в умовах ринкової економіки а і її оцінку через облік, аналіз, аудит витрат на збут. Саме тому можемо спостерігати зміни при проведенні оцінки ефективності збутової політики підприємства, де суттєвого значення стали набувати саме якісні показники збуту. Реалізація на практиці наведених вище показників буде можливою тільки за умови застосування інформаційних технологій при опрацюванні облікових даних.

На практиці завдання із автоматизації обліково-аналітичних процедур, пов'язаних із збутовими процесами вирішуються шляхом застосування різних варіантів побудови та функціонування інформаційної системи управління збутом. Особливості цієї ІС залежать від виду діяльності та розміру підприємства, його організаційної структури, документообігу, використання мережного оброблення даних тощо. У вирішенні задач обліку збуту пропонуємо звертати увагу на ряд основних учасників інформаційного обміну (рис. 2.5), які можуть автоматизувати оброблення своїх даних автономними програмними продуктами (самостійними модулями).

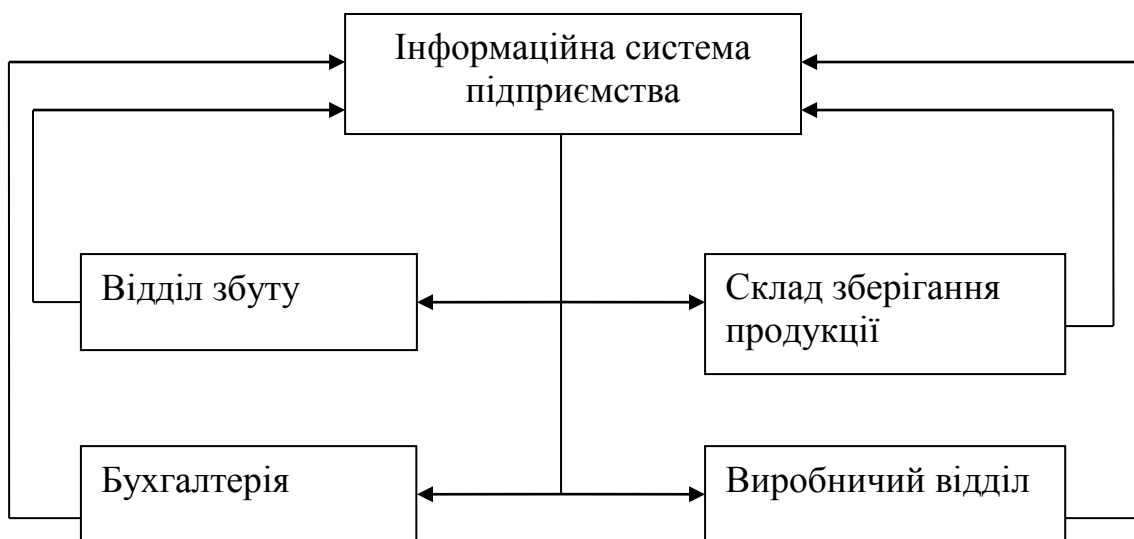


Рис. 2.5. Потік інформації про збут готової продукції

В підприємствах цукрової промисловості варто використовувати такі програмні рішення, що забезпечують облік збуту товарів (робіт, послуг) у відділі збуту (маркетингу, комерційному відділі) та в бухгалтерії.

Програмний модуль відділу збуту забезпечуватиме, як доводить Д.В. Чистов, облік надходження на склад і відвантаження зі складу готової продукції та дає змогу отримати інформацію про її наявність на складі; про виконання договорів, про виписку рахунку-фактури [238, с. 274].

Він виконуватиме такі функції, як організація складського обліку, відвантаження готової продукції, реклаमाцій, виконання договорів, а також друкування реєстрів та сервіс.

У бухгалтерії виконуватиметься задача «Відвантаження та реалізації», друкування машинограм, вестимуться довідники та сервіс. Цей модуль може функціонувати автономно або в комплексі з іншими. Вхідна інформація формується на місці виникнення та передається в бухгалтерію в електронному вигляді. На її основі виписуються рахунки-фактури, що також можуть бути сформовані шляхом введення відповідної інформації з клавіатури і т. д.

В умовах функціонування корпоративних інформаційних систем для обліку процесів збуту можуть пропонуватись різні рівні програмних рішень, що забезпечують розв'язання цих задач у регламентному режимі та режимі запиту, отримання результатної інформації відповідно в повному обсязі у вигляді машинограм чи у вигляді її окремих фрагментів на дисплеї або машинограмі [188, с. 327].

Отже, можемо зробити висновок, що в умовах конкурентної боротьби для підприємства особливий інтерес має процес моделювання та автоматизації обліку діяльності зі збуту в підприємствах цукрової промисловості. За наявною інформацією про збут цукру в базі даних та базі моделей можна проаналізувати фактичну та планову рентабельність цукрової продукції; змоделювати рентабельність продукції цукроваріння на майбутні періоди; внести конкретні пропозиції щодо організації виробництва цукру,

використовуючи інформацію бази знань, бухгалтер (керівник підприємства) отримує підказку про потрібне оптимальне управлінське рішення, яке дасть змогу у найкоротший термін переорієнтувати та пристосувати виробництво цукрової продукції до нових умов господарювання та конкуренції зі збуту на ринку.

2.3. Організація обліку та звітності витрат на збут та її удосконалення

Ефективність діяльності будь-якого промислового підприємства, насамперед визначається його економічними показниками, рівнем технічного забезпечення виробництва та професійною підготовкою працівників, які беруть участь у виробничому процесі. В сучасних умовах при можливості отримання передбачуваного економічного ефекту потрібен безперервний моніторинг витрат і доходів суб'єкта підприємницької діяльності.

Головним аргументом здійснення такого моніторингу виступає інфляція та інші економічні чинники, які суттєво впливають на діяльність підприємства, та його майбутні витрати. Запобігання впливу вище наведених негативних факторів, можливе тільки за умови здійснення якісного обліку витрат на збут виготовленої продукції.

Нині чимало вчених-економістів займаються вивченням організації обліку витрат на збут і неоднаково дане поняття інтерпретують. Зокрема, Сук Л.К. та Сук П.Л. вважають, що організація обліку витрат на збут – це особливості технології та організації роботи підприємства, які впливають на облік, допомагають врахувати потенційні можливості підприємства щодо кадрового забезпечення та використання оргтехніки, проаналізувати економічні взаємозв'язки між структурними підрозділами [200, с. 368-369].

Вчені Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М. дотримуються визначення організації обліку збуту, як процесу, що передбачає організацію облікового апарату і праці облікових працівників та забезпечення облікового процесу збуту [70, с. 168-169].

Науковці Хом'як Р.Л. та Лемішовський В.І. визначають організацію обліку витрат на збут, як забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій зі збуту які здійснюються в підприємстві [23, с. 489].

На основі наведених вище визначень організації бухгалтерського обліку витрат на збут, дано наше власне її визначення: Організація бухгалтерського обліку, на наш погляд – це процес формування облікових показників про економічну діяльність підприємства, з метою надання облікової інформації щодо збутової політики для зацікавлених зовнішніх і внутрішніх користувачів.

На організацію обліку витрат на збут впливає значна кількість ринкових чинників.

Головними умовами якісної організації обліку процесу збуту у суб'єкта підприємницької діяльності виступають наступні нижче наведені елементи:

1) відведення достатньої уваги безпосередньо структурі промислового підприємства і його технології збуту. Це забезпечує правильну організацію обліку процесу збуту, дає змогу встановити взаємостосунки підрозділів зі збуту в підприємстві із бухгалтерією;

2) визначення змісту і точності інформаційних даних для подальшого формування і реалізації ефективних управлінських рішень. В сучасних умовах ринку кожне, окреме підприємство реалізовує свої економічні можливості незалежно, але в конкурентному середовищі їх дії нерідко мають суттєві обмеження в плані впливу на загальний обіг готової продукції між учасниками ринкових відносин. Підприємство зобов'язане стимулювати виробництво тих товарів, яких потребують споживачі. У зв'язку із цим, виникає потреба в організації такого внутрішньогосподарського обліку, який, як додатковий сегмент фінансового обліку, виконував би завдання, пов'язані із управлінням підприємством загалом і його внутрішніми підрозділами (починаючи з проектування товару і закінчуючи збутом). Зважаючи, що інформація такого роду отримується із облікових документів, то працівникам

бухгалтерії необхідно оперативно визначати і опрацьовувати потрібні інформаційні масиви;

3) урахування нормативно-правових актів щодо здійснення підприємницької діяльності та обліку й звітності щодо збуту. Бухгалтерський облік в підприємствах є складовою частиною загальної системи обліку, а тому він повинен здійснюватись у відповідності до чинного законодавства, що забезпечить єдність методології й отримання звітної інформації, необхідної для контролю, аналізу та ефективного управління підприємством.

В процесі вивчення організації обліку витрат на збут в підприємствах цукрової промисловості, сформовано висновок, що сам обліковий процес доцільно поділити на три етапи, як це зокрема пропонує професор А.Г.Загородній :

1) первинний облік – здійснюється на першій стадії облікового процесу, через документування господарських операцій зі збуту;

2) поточний облік – проводить облікову реєстрацію господарських операцій зі збуту за обліковими реєстрами і бухгалтерськими рахунками;

3) підсумковий облік – здійснюється з метою узагальнення даних поточного обліку у фінансовій звітності [70, с. 415].

Розглянемо детальніше організацію обліку витрат на збут в досліджуваній галузі. Діяльність будь-якого підприємства цукрової промисловості, насамперед, пов'язана з випуском продукції (цукру, жому, м'яса) і це є його основним видом діяльності.

Під час організації обліку витрат на збут продукції основного виробництва, за нашими міркуваннями, доречно :

1) встановити перелік статей визначальних витрат основного виробництва і склад витрат, що входять у кожну з цих статей. Даний перелік пропонуємо визначати у Положенні про систему організації обліку витрат і калькулювання продукції (робіт, послуг) відповідного підприємства;

2) розробити методику і техніку ведення обліку витрат на збут у системі рахунків стосовно форми бухгалтерського обліку, прийнятої в конкретному

підприємстві;

3) визначити перелік основних документів, які презентуватимуть облік витрат (в тому числі витрат на збут) основного виробництва та їх документообіг.

Основними статтями калькуляції в підприємствах цукрової галузі, на наш погляд є сировина і матеріали, паливо, електроенергія, заробітна плата (основна і додаткова), відрахування на соціальні заходи, витрати на збут.

Зокрема, стаття “Сировина і матеріали” включає витрати сировини, матеріалів, які безпосередньо використовуються у процесі виробництва (це цукрові буряки, вапно тощо).

Пропонуємо для усіх видів сировини розробити класифікатор для відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку за окремими видами, оскільки це нині не застосовують на досліджуваних нами об’єктах цукрової промисловості. Так, для прикладу, цукрові буряки матимуть код 201001, вапно – 201002 тощо. Це дасть змогу швидко опрацьовувати документи, що надходять в бухгалтерію і правильно відносити усі необхідні витрати до витрат основного виробництва.

Підставою для записів та формування витрат за даною статтею будуть лімітно-забірні картки на відпуск матеріалів або на їх отримання зі складу. Лімітно-забірні картки застосовуються в цукрових заводах для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються під час виготовлення продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби і є, водночас, виправдовувальними документами з метою списання матеріальних цінностей зі складу. Вище наведені документи суворой звітності надаються у двох екземплярах спеціальним уповноваженим відділом підприємства, який займається постачанням матеріалів на конкретно визначений матеріал чи групу матеріалів. Перший екземпляр направляється у відділ де споживаються матеріали, а інший передається безпосередньо на склад відповідного підрозділу підприємства.

Відпуск матеріальних цінностей у виробництво в цукрових заводах відбувається за такою схемою: представник цеху (дільниці) подає на склад свій примірник лімітно-забірної картки; працівник складу вказує в обох примірниках дату та кількість відпущених матеріалів, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріальних цінностей. Один примірник цього документу візується представником складського приміщення, а інший працівником цеху.

З метою уникнення можливого непорозуміння, за нашими переконаннями, при порівнянні схем відпуску у виробництво матеріалів та сировини, які надалі будуть реалізовані, пропонуємо, розрізнити таке:

1) моментом відпуску у виробництво сировини і матеріалів не є процес їх передачі представнику цеху (дільниці) або зі складу, або з комори того ж цеху безпосередньо для виготовлення продукції, а передача матеріальних цінностей зі складу до комор цехів;

2) передачею у виробництво є звичайне внутрішнє переміщення, тому ми не вважаємо, що такий рух сировини і матеріалів може бути викликаний організаційними обставинами. Наприклад, за досить великої відстані між складом та цехом весь ліміт матеріалів транспортується до комори останнього на початку місяця і вже надалі відпускається у виробництво з комори цеху аналогічно до відпуску матеріальних цінностей зі складу.

За лімітно-забірною картою провадиться також облік матеріалів, що не були використані у виробництві (повернення) і в майбутньому не будуть збуватися. Тут інші додаткові первинні документи не складаються. Відзначимо важливий нюанс про те, що понаднормове відчуження матеріалів можливе тільки за згоди адміністративного персоналу або окремих уповноважених осіб.

У статті “Заробітна плата працівників збуту” відображається сума нарахованої заробітної плати працівникам відділу збуту, як основної, так і додаткової. Підставою для записів за даною статтею є розрахунково-платіжні відомості. Аналогічно відображаються інші витрати, пов’язані зі збутом. Всі

ці витрати збираються у відомості № 12 на окремій сторінці, куди заносяться дані на основі первинних документів. Дані відомості № 12 є основною для записів до журналу-ордера № 10, в якому групуються всі витрати. Вважаємо за необхідне встановити графіки надходження документів до бухгалтерії та переміщення їх у процесі складання та передавання. Графік руху документів обліку витрат (зокрема витрат на збут) покажемо в таблиці 2.6.

Аналізуючи організацію обліку витрат на збут, ми з'ясували, що в підприємствах цукрової галузі, не відбувається на достатньо високому рівні процес нормування, облік та контроль збутових витрат, при визначенні собівартості виготовленої продукції. Щодо встановлених недоліків в сучасній діяльності суб'єктів господарювання цукрової промисловості доцільно зазначити їх спроби визначення планових і фактичних показників собівартості продукції, без надання уваги численній кількості чинників, котрі мають суттєвий вплив на вище наведені показники і в значній мірі дають змогу їх оптимізувати.

Потрібно відзначити й недосконалість системи контролю за обліком процесу збуту, яка до нині перебуває під впливом не остаточно демонтованої адміністративно-командної системи управління з властивими їй особливостями. З'ясовано, що із трьох діючих основних форм контролю за обліком процесу збуту (попереднього, поточного, наступного) в цукрових заводах застосовують, переважно, останню.

З метою реалізації на практиці оперативної обробки даних на основі облікових показників, щодо збутових витрат цукрових заводів, доречно застосовувати комп'ютерні інформаційні системи. Відомо, що процес автоматизації бухгалтерського обліку збуту із використанням персональних комп'ютерів в досліджуваних цукрових заводах запроваджують не всюди. промисловості. Але зважаючи на низку факторів, таких як: не висока вартість комп'ютерного обладнання і прийнятна ціна на програмні пакети, виникають всі сприятливі обставини для впровадження автоматизованих систем у практичну діяльність підприємств цукрової

Графік руху первинних документів з обліку витрат (в тому числі витрат на збут)
на Дубнівському цукровому заводі

№ з/п	Назва первинного документа	Складання та передавання документа		Виконавець або користувач даних			Надходження до бухгалтерії, обробка та узагальнення	
		Відповіда- льний	Строк передавання	Служба, яка приймає документ	Операції над документом	Кому і коли передають	Час приймання	Обробка документа й узагальнення даних
1.	Лімітно-забірна картка	Комірник у момент відпуску	Кожного 11, 21, 1 числа	Відділ матеріально-технічного забезпечення	Контроль за лімітами видачі матеріалів	Бухгалтерії 6, 11, 16 числа	Щодня, до 17 ⁰⁰	Запис в обліковій реєстри
2.	Наряд-вимога	Те саме	16 і 30 числа	Те саме	Те саме	Те саме	Щодня, до 16 ⁰⁰	Те саме
3.	Табель обліку робочого часу	Майстер цеху	1 числа	Обліковець цеху	Контроль за відпрацьованим часом	Сектору обліку зарплати	На 2-й день після одержання	Підрахування загальної кількості відпрацьованих годин
4.	Наряд на відрядну роботу	Майстер дільниці	Щодня	Те саме	Контроль за виконаною роботою	Те саме	Те саме	Запис в обліковій реєстри
5.	Рапорт про виробіток	Майстер дільниці	1, 11, 21 числа	Те саме	Контроль за виробітком	Те саме	2, 12, 22 числа	Те саме
6.	Технологічний звіт	Те саме	1, 11, 21 числа	Відділ технічного контролю	Контроль за розміром забракованої продукції	Бухгалтерії	2, 12, 22 числа	Те саме

Під час створення на заводі ефективної системи обліку і контролю за витратами на збут, вважаємо, потрібно враховувати вплив десятків чинників на оперативність та ефективність її функціонування (рис. 2.5).

Встановлено, що одним із визначальних аргументів впливу чинників на організацію обліку є вибір наявних методик групування витрат на збут із характерними ознаками для планування, обліку і контролю витрат на збут, достовірного відображення фінансово - господарських операцій на синтетичних рахунках, забезпечення узгодженості між бізнес-планами, прогнозами, кошторисами й фактичними витратами на збут продукції цукрових заводів, отримання результативної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень [207, с. 152].

В нинішніх умовах розвитку вітчизняної економіки доцільно докорінно покращити організацію аналітичного обліку витрат на збут як важливого чинника виявлення резервів зниження собівартості продукції.

На підставі узагальнених результатів нашого дослідження виявлено, що у практичній діяльності підприємств цукрової промисловості в системі обліку недостатньо застосовуються принципи лінійної та функціональної систем і програмно-цільового підходу в управлінні.

Отже, не виконуються вимоги щодо підвищення оперативності обліку витрат на збут безпосередньо у місцях збуту і саме вирішення проблем удосконалення управління підприємством зумовлює потребу розроблення системи обліку й контролю за витратами на збут, яка б відповідала вимогам ринку із врахуванням специфіки виробництва.

Для зручності виписування рахунків покупцям й документів на відвантаження, а також для роботи з цінами на товари, послуги тощо, пропонуємо користуватись комп'ютерними інформаційними системами обліку (KICO) діяльності корпорацій, що побудована на операційній системі Unix Ware 7.1.1., а також СУБД Oracle 9.I.

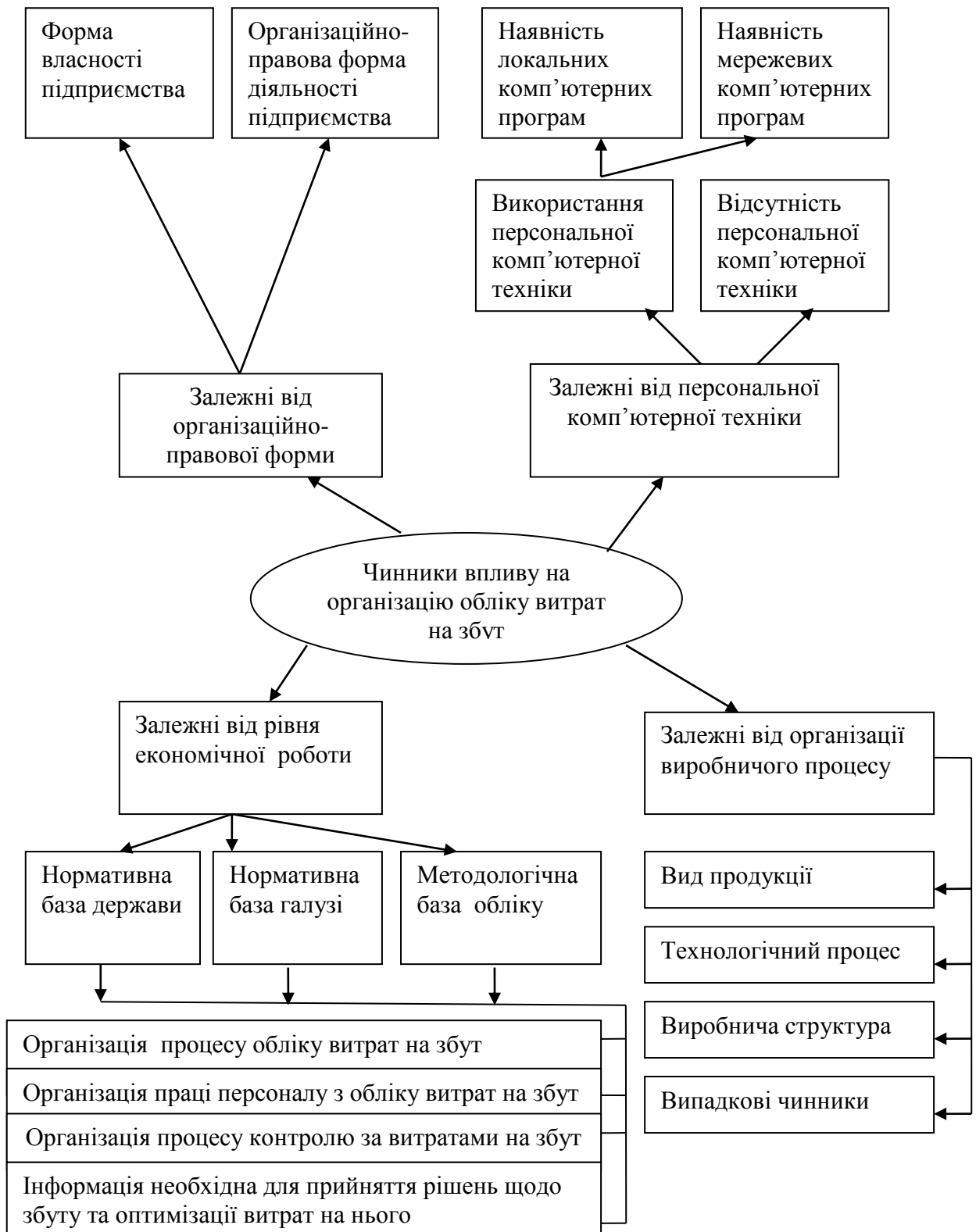


Рис. 2.5. Класифікація чинників, які впливають на організацію бухгалтерського обліку витрат на збут в цукрових заводах [57, с. 234]

У даній системі мають місце усі компоненти, що формують сучасну теоретичну і практичну складову обліку господарської діяльності підприємства в поєднанні із інформаційною теорією.

Комп'ютерні інформаційні системи обліку виконують задані запити через:

- 1) використання трьохступеневого поєднання, що містить сервери з базами даних підприємства, інформацію про клієнтів і сервер вкладок;
- 2) єдину базу даних;
- 3) відкритість системи;
- 4) реляційні системи управління базами даних;
- 5) графічний інтерфейс - за допомогою якого користувач має доступ до всіх видимих екранних об'єктів [231, с. 293-296].

З метою забезпечення ефективного ведення операцій зі збуту продукції (робіт, послуг) рекомендуємо використовувати довідник-прайс [77].

Довідник має три рівні. Група довідника — прайс-лист, що містить перелік номенклатурних одиниць або група прайс-листів, а елементи — самі номенклатурні одиниці, тобто товари або послуги, що реалізуються. Запровадження нового прайсу можна здійснювати двома способами: звичайним введенням нової групи, використовуючи відповідну піктограму або за допомогою кнопки Копія [77].

Після завершення набору нормативно-довідкової інформації здійснюється формування первинних даних і, за необхідністю, їхня видача на друк.

Відображення інформації в картці обліку готової продукції на досліджуваних об'єктах здійснюється автоматизовано в міру надходження і відвантаження готової продукції із вказанням залишку за кожним номенклатурним номером.

Видаткові документи, за допомогою яких провадиться реалізація готової продукції, на нашу думку, можна поділити на документи для

оптової та роздрібної торгівлі. Поділ є досить умовним, адже завдяки можливості настройки господарських операцій документи системи є універсальними і дозволяють виконувати різноманітні операції, пов'язані із різними аспектами торговельної діяльності.

Під час відвантаження готової продукції зі складу цукрового заводу здійснюється формування й виписка рахунка покупцеві (знаходиться в журналі документів — "Рахунки-фактури") на відпуск готової продукції, в якому вказується: дата відвантаження, номер рахунка, фірма, підрозділ, матеріально відповідальна особа, контрагент, форма розрахунків, номер договору, марка готової продукції, номенклатурний номер, ціна за одиницю, кількість, ПДВ, загальна сума з ПДВ.

В міру відвантаження готової продукції здійснюється формування і виписка видаткових накладних (меню журнали — "Видаткові" — Видаткова накладна). Структура цього документа аналогічна до структури документа "Рахунок покупцеві", а в графі примітки вказуються дані про довіреність, яку виписує покупець.

На підставі сформованої інформації здійснюється реєстрація рахунків та накладних у книзі спеціальної форми, де також вказується, коли була відвантажена продукція і коли зроблена оплата.

Таким чином, констатуємо, що використання у роботі бухгалтерії цукрових заводів, операційних систем обробки процесів збуту на всіх його стадіях дасть змогу якісно координувати витрати на збут підприємств цукрової промисловості України .

Висновки до розділу 2

Консолідуючи результати дослідження обліку витрат на збут продукції підприємств цукрової промисловості, автор констатує:

1. Формуванню достовірних даних щодо витрат на збут продукції (робіт, послуг) буде сприяти внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських

операцій підприємств і організацій, а саме: до рахунку 93 «Витрати на збут» до якого слід відкрити три субрахунки: 931 – Витрати на рекламу та маркетинг; 932 – Витрати на зберігання готової продукції; 933 – Транспортні витрати збуту; 934 – Трансакційні витрати; 935 – Інші витрати на збут.

2. Проаналізувавши різні визначення організації бухгалтерського обліку вітчизняними та зарубіжними вченими. Пропонуємо власне визначення організації бухгалтерського обліку щодо збуту. Організація виступає комплексом елементів з формування єдиного облікового середовища, пріоритетною метою якого є надання користувачам повної та неупередженої інформації щодо забезпечення процесу обліку збуту продукції (робіт, послуг).

3. Під час організації обліку витрат на збут продукції основного виробництва доречно :

а) встановити перелік статей основних витрат основного виробництва та склад витрат, що входять у кожен з цих статей. Даний перелік пропонуємо визначати у Положенні про систему організації обліку витрат і калькулювання продукції (робіт, послуг) кожного підприємства;

б) розробити методику і техніку ведення обліку витрат на збут у системі рахунків стосовно форми бухгалтерського обліку, прийнятої в конкретному підприємстві;

в) визначити перелік основних документів, які презентуватимуть витрати на збут виробленої продукції та їх документообіг .

4. В процесі аналізу організації обліку витрат на збут, з'ясовано, що в підприємствах цукрової галузі в яких були проведені дослідження відсутній належний щоденний облік і контроль збутових витрат, які в кінцевому значенні впливають на собівартість виготовленої продукції. Безпосередньо встановлено в деяких підприємствах цукрової промисловості недоліки під час віднесення окремих витрат до складу збутових, ігнорування багатьох показників, які б могли сприяти виявленню

додаткових чинників впливу на собівартість реалізації цукру, та належно оптимізувати ці витрати в майбутньому для підприємств цієї підгалузі АПК.

5. Для зручності виписування рахунків покупцям й документів на відвантаження, а також для роботи з цінами на товари, послуги тощо, пропонуємо користуватись комп'ютерними інформаційними системами обліку (KICO) діяльності корпорацій, що побудована на операційній системі Unix Ware 7.1.1., а також СУБД Oracle 9.I. У даній системі зберігається все найважливіше, що входить в існуючу теорію та методологію організації обліку діяльності корпорацій з виробництва цукру і, водночас, об'єднується із сучасною теорією інформації.

РОЗДІЛ 3

РОЗВИТОК ТА УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ НА ЗБУТ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ЦУКРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

3.1. Планування та організація аудиту витрат на збут продукції в підприємствах цукрової промисловості

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» № 3125-ХІІ від 22 квітня 1993 року, аудит - це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [166].

Для усвідомлення сутності й логіки методів аудиту, технічних прийомів, ступеня старанності проведення аудиту слід також зрозуміти умови й організаційні рамки його здійснення. Питання пов'язані з роботою і професійним захистом аудиторів, регулюють Аудиторська палата України і Спілка аудиторів України».

На території України основними документами, які регламентують діяльність, як незалежних аудиторських фірм (аудиторів) так і діяльність внутрішніх аудиторів є міжнародні і внутрішньо фірмові стандарти (положення).

Для проведення якісного аудиту та подальшого вдосконалення цього поняття розглянемо його трактування у різних країнах. Зокрема згідно із Федеральним Законом РФ «Про аудиторську діяльність» № 307-ФЗ від 30 грудня 2008 року, аудит - незалежна перевірка бухгалтерської (фінансової) звітності об'єкту аудиту з метою висловлення думки про достовірність такої звітності, де під бухгалтерською (фінансовою) звітністю об'єкту аудиту розуміється звітність, передбачена Федеральним

законом від 21 листопада 1996 року N 129-ФЗ «Про бухгалтерський облік», а також аналогічна за складом звітність, передбачена іншими федеральними законами [138].

У Республіці Білорусь аудит регулюється Законом Республіки Білорусь від 8 листопада 1994 р. № 3373-ХІІ "Про аудиторську діяльність" де аудит - це підприємницька діяльність з незалежної перевірки бухгалтерського обліку і бухгалтерської (фінансової) звітності та інших документів організацій, їхніх відокремлених підрозділів, індивідуальних підприємців (далі – об'єкт аудиту), а за необхідності і з перевірки їхньої діяльності, яка повинна відображатися у бухгалтерській (фінансової) звітності з метою вираження думки про достовірність бухгалтерської (фінансової) звітності та відповідно до скоєних фінансових (господарських) операцій законодавства [137].

Розглянемо детальніше аудит в Україні, і зауважимо, що він здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Наше дослідження проблем аудиту розпочнемо з класифікації видів аудиту, які пропонуємо у розробленій нами таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Класифікація видів аудиту згідно з українськими та зарубіжними джерелами [186]

Автор Види аудиту	Адамс Р.	Андреев В.Д.	Аренс Е.А., Лоббек Дж..	Кузьмінський А.М.	Робертсон Д.К.	Зубілевич С.Я. Голов С.Ф.	Білуха М.Т.
1	2	3	4	5	6	7	8
Зовнішній	+	+		+	+	+	+
Внутрішній	+	+		+	+	+	+

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Фінансової звітності	+	+	+			+	
Оглядова перевірка	+						
Добровільний		+		+		+	
Обов'язковий		+		+		+	
Узгоджений		+					
Консалтинг		+					
Оперативний		+					
Операційний			+		+	+	
Управлінський					+		
На відповідність			+				
Функціональний			+				
Організаційний			+				
Спеціальний			+				
Загальний				+			
Локальний				+			
Незалежний				+			
Залежний				+			
Державний					+	+	+
Приватного сектора						+	
Періодичний						+	
Регламентований							+
Однопредметний							+
Багатопредметний							+
Стратегічний							+
Договірний							+
Запобіжний							+
Перманентний							+

Як свідчать дані таблиці 3.1., більшість авторів визначають класифікації аудиту на: зовнішній і внутрішній та аудит фінансової звітності. По три із семи авторів погоджуються визнавати добровільний, обов'язковий, операційний та державний аудит. Решта, наведених у таблиці 3.1., двадцять чотири класифікаційних ознак, визнані лише одним із авторів, що свідчить про малу ймовірність застосування їх в майбутніх наукових дослідженнях і на практиці.

Внутрішній аудит є основним на цукрових заводах. Він дає змогу постійно відстежувати господарські процеси, що відбуваються в таких заводах, тому потрібно було б дати цьому виду аудиту загальну характеристику (рис. 3.1).

На думку Дорош Н.І., потреби сьогодення визначають кілька основних видів аудиту: фінансовий аудит, аудит на відповідність, операційний аудит, екологічний аудит [59, с. 24].

Барановський Н.І. для вдосконалення класифікації, як базової передумови для створення ефективної системи контролю за видами виділяє десять ревалентних ознак: за часовим відношенням до господарських процесів, за видами джерел інформації, за формами реалізації, за методами здійснення, за видами суб'єктів, за статусом суб'єктів, за метою проведення, за способом опрацювання інформації, за періодичністю, за повнотою вивчення господарських процесів [7, с. 12].

Існують й інші суперечки, так за твердженням Виговської Н.Г. «...на даний момент існує неузгодженість в трактуванні понять «внутрішній аудит» і «внутрішньогосподарський контроль» та відсутнє чітке розуміння відмінності між ними» [29, с. 294].

Дослідження майже сторічної практики аудиторської діяльності доводять нерозривність і взаємозумовленість двох її функцій – контрольно-оціночної і консультативно-дорадчої. При цьому роль консультативно-прогнозна функції значно зростає за умов турбулентного ринкового середовища [124, с. 166].

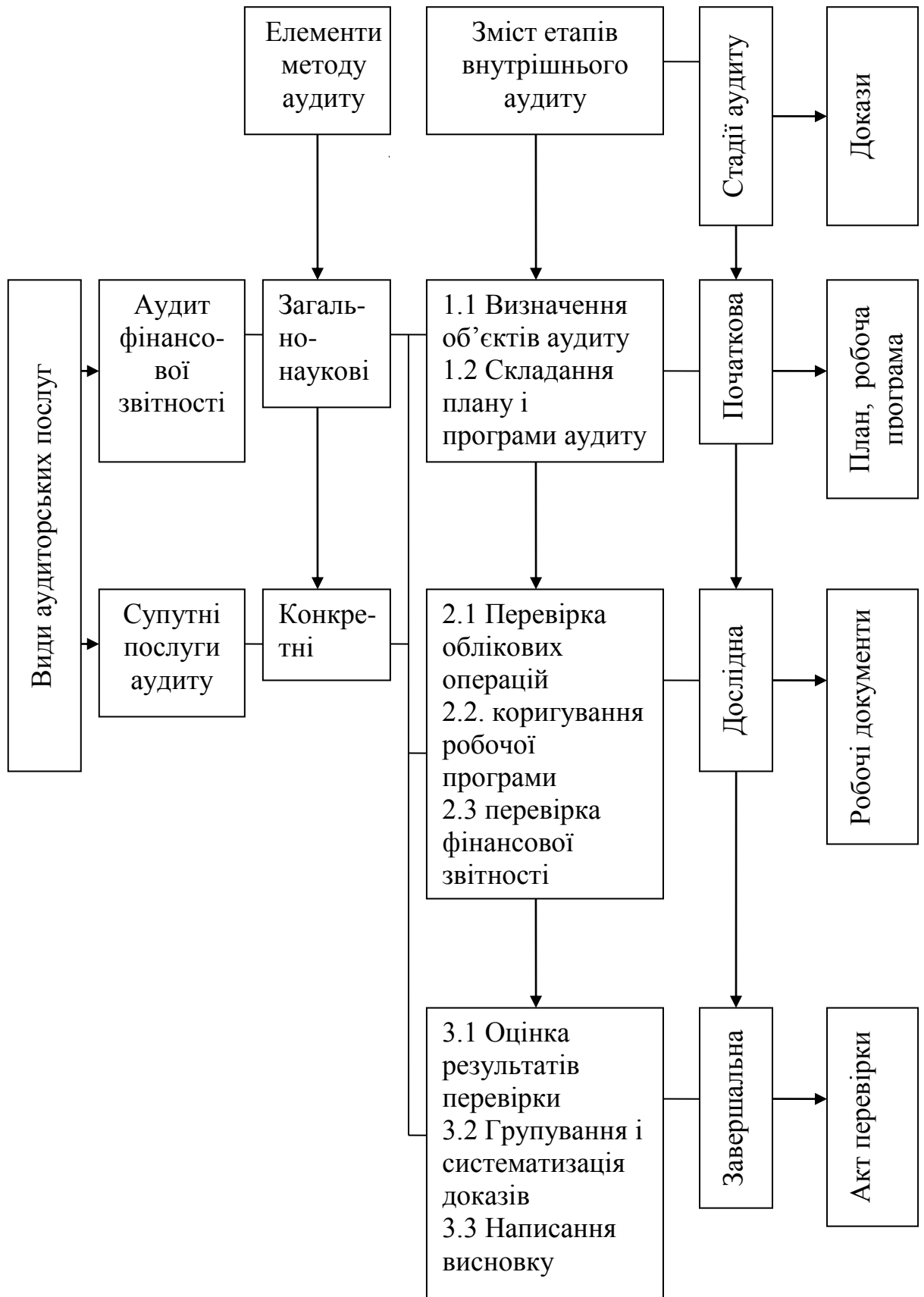


Рис 3.1 Внутрішній аудит як система доказовості

У сучасних умовах господарювання, за нашим переконанням, на перший план виступає не стільки збереження, як примноження власності. Цього досягають, насамперед, за рахунок якісного аудиту витрат, в тому числі витрат на збут. Зміст таких аудиторських послуг для кращої наочності представимо у розробленій нами схемі на рисунку 3.2.

З ціллю якісної організації аудиторської перевірки, на думку Дорош Н.І., необхідно дотримуватись науково-обґрунтованої послідовності виконання аудиторських робіт. Доцільно визначити чотири етапи аудиту: планування та визначення аудиторського підходу; застосування на практиці засобів контролю; проведення аналітичних процедур і безпосередня перевірка здійснених господарських операцій підприємством; підведення підсумків аудиту [59, с. 136].

Одним із найважливіших етапів аудиту є планування. Тут аудитор зобов'язаний чітко прогнозувати, контролювати й обліковувати процеси своєї діяльності для того, щоб забезпечити на кожній стадії роботи найбільш ефективні процедури.

Планування аудиту витрат на збут передбачає визначення його стратегії і тактики, побудову загального плану аудиторської перевірки, складання аудиторської програми і аудиторські процедури, оцінювання обсягу аудиторського контролю.

За баченням О. Ласінського «...для прибуткового, стабільного, спрямованого на перспективу бізнесу характерною ознакою є економічно обґрунтована система господарювання, в якій домінуючу роль відіграє система планування» [109, с. 185].

Планування аудиту, на наш погляд — це процес вироблення аудиторської стратегії. Аудитор повинен скласти графік завершення основних етапів операції, який би відображав пріоритетні завдання передбачуваної роботи, і слугував би елементом контролю виконаних операцій.

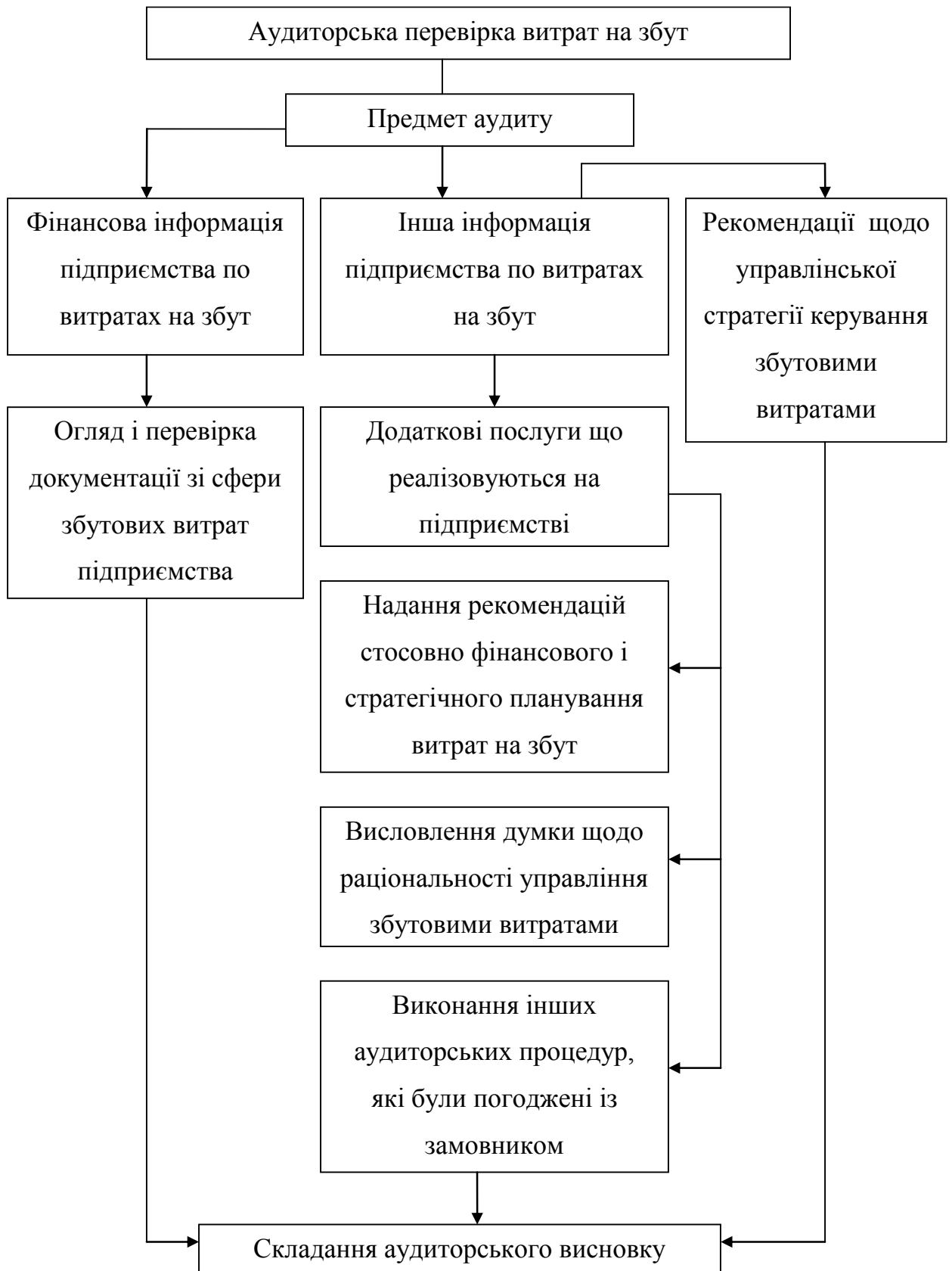


Рис. 3.2. Зміст аудиторських послуг з витрат на збут у підприємствах цукрової промисловості

Аудиторський процес витрат на збут складається з етапів які можемо простежити в моделі етапів аудиторського процесу витрат на збут на рис. 3.3.

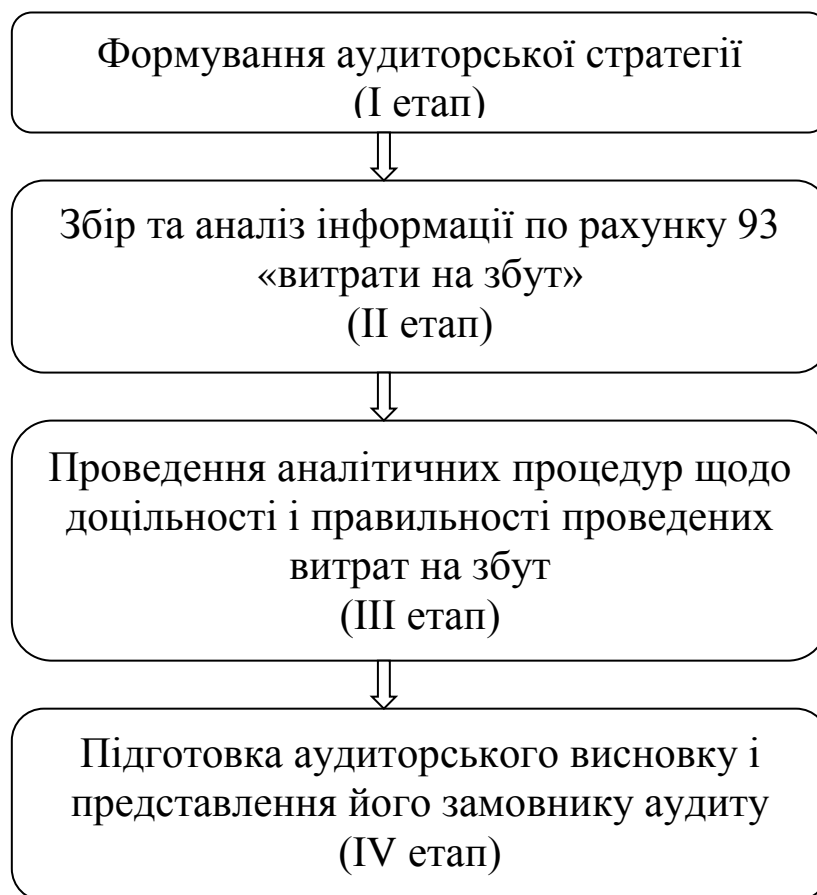


Рис. 3.3. Модель етапів аудиторського процесу витрат на збут

Вважаємо, що в процесі планування найбільше уваги потрібно приділяти напрямку діяльності замовника, в нашому випадку це підприємства цукрової галузі промисловості, які мають свої особливості, історію його діяльності, нинішні умови, територіальне розміщення, майбутню перспективу, вид продукції, ринки її збуту, зміни у структурі виробництва і управління, перспективи розвитку виробництва в майбутньому, ефективність контролю, зміни у структурі виробництва та управління, останні зміни у функціонуванні бухгалтерського обліку, ефективність контролю, сутність облікової політики і сфера облікового ризику, організація аудиту в підприємстві, труднощі в його проведенні.

Аудитор повинен мати належний професійний рівень знань про цукрову галузь і підприємство клієнта зокрема, який дав би йому змогу визначити операції та види діяльності, що, на його погляд, можуть здійснювати суттєвий вплив на фінансову інформацію. Слід також встановити рівень довіри до даних внутрішнього контролю, викласти у плані та програмі характер, терміни і глибину аудиторських процедур. Адже, внутрішній аудит є провідною ланкою у діяльності підприємства і, безсумнівно, в підприємстві повинен бути присутнім штатний внутрішній аудитор, який мав би оперативно виявляти помилки допущені у фінансово-господарській діяльності, в нашому випадку, підприємств цукрової галузі промисловості.

В процесі вивчення стану проведення аудиту в цукрових заводах виявлено, що тут внутрішній аудит, практично не проводиться, а зовнішній, переважно здійснюється один раз в рік. На нашу думку, це негативно впливає на реалізаційну політику, оскільки неможливо оперативно дізнаватись про помилки у витратах, зокрема витратах на збут, особливо у «гарячий» сезон. Тому ми надали рекомендації керівникам досліджуваних цукрових заводів, про реальну потребу запровадження посади внутрішнього аудитора в кожному з цих заводів та запропонували власну методику планування аудиторського процесу витрат на збут.

Оскільки велике значення має сезонність роботи згадуваних вище підприємств, тому під час планування пропонуємо готувати попередній бюджет витрат. Для його визначення варто взяти до уваги попередню оцінку властивого ризику контролю, рівня суттєвості, основні види робіт та попередній досвід, що підлягають виконанню.

До рівня суттєвості і ризиків контролю доцільно, на нашу думку, відносити:

а) якість організованого контролю внутрішніми аудиторами, зокрема їх спроможність до виявлення і попередження помилок в обліковій системі підприємства;

б) визначення межі суттєвості помилок по господарських операціях для подальшого проведення аудиту;

в) вірогідність виявлення суттєвих помилок при веденні обліку на підприємстві, які оцінюються на основі попередніх перевірок;

г) виявлення складних господарських операцій, разом з тими, які робилися із використанням суб'єктивного судження бухгалтера (нарахування резервів і таке подібне).

На підставі сказаного вище, пропонуємо взяти до уваги схему визначення попередньої загальної та індивідуальної суттєвості на стадії планування аудиту витрат на збут, що зображена на рисунку 3.4.

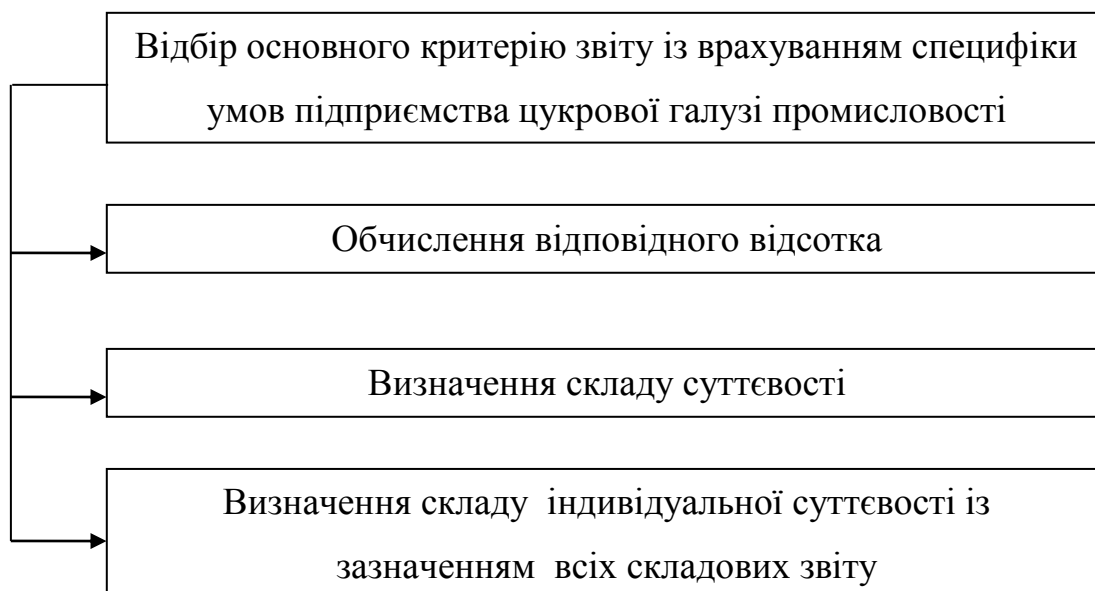


Рис. 3.4. Стадії визнання попередньої загальної та індивідуальної суттєвості на стадії планування аудиту витрат на збут

Продовжуючи наше дослідження, детальніше розглянемо в цьому параграфі власне саму організацію аудиту, її стадії, послідовність та методикау аудиторського процесу витрат на збут в підприємствах цукрової галузі промисловості .

Зважаючи на те, що визначення організації аудиторського процесу витрат зустрічається рідко, пропонуємо наступне її визначення: організація аудиторського процесу витрат - це дії аудитора, які за допомогою певних методичних прийомів на об'єкт перевірки характеризують аудиторські процедури. Саме через них здійснюють процес аудиту витрат на збут в цукрових заводах України.

У відповідну аудиторську процедуру можуть входити один, два або більше методичних прийомів, які використовують у певній послідовності.

Вибір процедур в аудиторському процесі визначається розробленою аудитором методикою, що відображається у програмі перевірки. Процес аудиту, передбачає відповідні стадії.

Важливо зауважити, що серед українських і закордонних вчених-економістів немає єдиного підходу до визначення стадій процесу аудиту витрат на збут, хоч це питання має не тільки важливе теоретичне, а й практичне значення. Є необхідність щодо уточнення термінології стадій (етапів).

Оцінюючи процес аудиту з позиції періоду його виконання, тобто стадій, то, на нашу думку, найближче до правильного визначення стадій підійшов професор М.Т. Білуха. Він поділяє аудиторський процес на такі стадії: організаційна, дослідна, узагальнення та реалізація результатів [12, с. 125].

Проте, на наш погляд, на стадії дослідження і узагальнення аудиту витрат на збут в підприємствах цукрової галузі промисловості неможливо обійтися без елементів організації виконання певних аудиторських процедур. Тому організаційні моменти в більшій чи меншій мірі притаманні всім стадіям процесу аудиту витрат, зокрема і аудиту витрат на збут.

Зважаючи на сказане вище, подаємо характеристику стадій процесу аудиту витрат відображену у працях українських та закордонних авторів (табл. 3.2).

Характеристика стадій процесу аудиту витрат у працях українських
та закордонних вчених-економістів

№ з/п	Прізвища та ініціали вчених-економістів	Андрєєв В.Д. (Росія)	Мардж. Енені (США)	Джон Біллі (США)	Білуха М.Т. (Україна)	Кріс Вагерсон Енні Брігтон (Великобританія)
1	2	3	4	5	6	7
1.	Дослідження особливостей структури підприємства	+				
2.	Планування аудиту	+				
3.	Перевірка облікових операцій	+				
4.	Співставлення облікових записів із звітністю	+				
5.	Перевірка прибутків і збитків	+				
6.	Підтвердження законності складання фінансової звітності згідно із законодавством	+				
7.	Перевірка звітності і складання висновку	+				
8.	Ознайомлення з підприємством		+			
9.	Проведення процедур аудиту		+			
10.	Складання звіту		+			
11.	Оцінка обсягу перевірки документації за витратами			+		
12.	Перевірка документації за витратами			+		
13.	Підготовка аудиторського висновку			+		
14.	Організаційна				+	
15.	Дослідна				+	
16.	Узагальнення та реалізація результатів				+	

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6	7
17.	Оцінка системи обліку та внутрішнього контролю					+
18.	Перевірка аудиторських доказів					+
19.	Підготовка звіту					+

* Складено за В.С.Рудницьким [186].

Проаналізувавши стадії (етапи) аудиторського процесу витрат (в тому числі витрат на збут), показаних у таблиці 3.2., зробимо висновок, що у джерелах українських вчених їх кількість коливається від трьох до десяти, а у зарубіжних — в середньому по три.

Щодо назв певних стадій (етапів) процесу аудиту витрат слід зауважити, що тут теж нема однакових підходів.

Здійснений нами аналіз назв стадій і етапів аудиту витрат у різних вчених-економістів дає змогу знайти такі особливості:

а) відповідні назви стадій (етапів) аудиторського процесу витрат можуть мати разовий характер і не повторюються у працях різних авторів;

б) багато авторів виділяють стадії планування і складання аудиторського висновку та звіту;

в) у працях українських вчених, на відміну від закордонних немає стадій оцінки системи внутрішнього контролю витрат;

г) всюди присутнє незалежне тестування документів, що відображають витрати тощо.

В процесі дослідження нам вдалось з'ясувати, що до відповідних назв стадій процесу аудиту витрат (в тому числі витрат на збут), які мають разовий характер, можна зарахувати: визначення типу, особливостей і структури управління підприємством цукрової галузі промисловості; визначення, оцінку, перевірку важливих внутрішніх контрольних структур.

Переважна більшість вчених-економістів, як видно з таблиці 3.2., виділяє серед стадій аудиторського процесу планування і побудову аудиторського звіту та висновку.

Проте, одні вчені-економісти обмежуються складанням лише аудиторського висновку, а інші — аудиторського звіту і висновку. Закордонні ж автори вважають, що складання аудиторського звіту є необхідним процесом, адже аудитор зобов'язаний підтверджувати фінансову звітність, а також прозвітувати на зборах акціонерів [164].

Отже зауважимо, що виокремлення закордонними вченими наступних аудиторських етапів: оцінка системи обліку і внутрішнього контролю, процедури аудиту, незалежне тестування тлумачиться, насамперед тим, що у розвинутих світових країнах аудит витрат (в тому числі витрат на збут) більше орієнтується на аудиторський ризик та оцінку системи внутрішньогосподарського контролю [49, с. 89].

Наявність у закордонній економічній літературі, зокрема у англійських вчених Тімоті Лауверса та Роберта Ремся, визначення процесу аудиту витрат як безперервної діяльності трактується тим, що у західних країнах аудит витрат проводять до початку складання балансу — протягом року, а також після складання уже річної фінансової звітності.

Зауважимо, що у випадку безпосередньої організації аудиту витрат на збут на цукрових заводах, на нашу думку, основне його завдання полягає в тому, щоб встановити:

- повноту сформованих підприємством витрат на збут відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» та Методичних рекомендацій [160];

- наявність документального обґрунтування зазначених витрат;

- відповідність вказаних у обліковому регістрі сум і періодів, до яких вони відносяться, первинним документам (рахункам, договорам, банківським витягам, товарно-транспортним накладним тощо).

Аудитору необхідно перевірити у документах такі дані :

- назву суб'єкта підприємницької діяльності, який видав відповідний документ;
- зміст і перелік усіх господарських операцій на основі яких складений документ;
- наявність і достовірність підписів відповідальних осіб;
- правильність зазначених сум у платіжних документах та їх відповідність тим, які відображені у рахунках-фактурах;
- доцільність понесених витрат на збут, через перевірку внутрішньої документації, яка затверджена керівництвом і регламентує політику збутових витрат підприємства;
- правильність перенесення даних, щодо збутових витрат із первинних документів у консолідовану фінансову звітність;
- дотримання основних положень з обліку тари в підприємствах, правильне і своєчасне документальне відображення операцій із заготівлі, надходження та відпуску тари за місцями її зберігання й обґрунтованість витрат на її ремонт;
- правильність включення до витрат нарахованої заробітної плати працівникам, пов'язаних зі збутовою діяльністю;
- дотримання норм витрат на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- правильність відображення сплачених штрафів, пень, неустойок;
- обґрунтованість списання витрат на утримання необоротних активів, пов'язаних із збутом, витрат на гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування та інших витрат [10, с. 500-501] .

В процесі проведення аудиту на господарюючому суб'єкті пропонуємо дотримуватися запропонованої нами схеми проведення аудиту процесу збуту продукції в підприємствах цукрової промисловості (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Схема аудиту процесу збуту продукції в підприємствах цукрової промисловості

Отже, виходячи з перерахованого вище, спробуємо зробити деякі висновки, зокрема, погоджуємось з багатьма ученими-аудиторами, які пропонують забезпечити організацію аудиторського процесу витрат за допомогою певних стадій. На нашу думку, найкраще їх класифікувати на підготовчу, основну та завершальну. На підготовчій стадії відбувається ознайомлення із підприємством, в нашому випадку підприємством

цукрової галузі промисловості, визначення та безпосереднє планування робіт. Під час основної стадії аудиту витрат на збут пропонуємо здійснювати перевірку господарських операцій, пов'язаних зі збутом продукції, та фінансової звітності, де вони відображені. На завершальній стадії доцільно проводити аналіз результатів перевірки, скласти звіт про роботу та обов'язково підготувати аудиторський звіт і висновок.

Пропонуємо в підприємствах цукрової галузі промисловості під час планування організації аудиту витрат на збут використовувати програмне забезпечення (для прикладу «Планування аудиту»). Його може розробляти кожне підприємство як додаткову підпрограму інтерпретовану під своє підприємство на базі уже існуючих програмних пакетів АСІ чи ІДЕА, або створити самостійно комп'ютерним відділом заводу власну програму. Вона могла б бути не дуже складною, адже стосувалась би тільки планування.

Сама ж методика виконання роботи аудиту витрат на збут супроводжувалась би потужнішим програмним забезпеченням, яке дослідимо в параграфі 3.2 цієї дисертаційної роботи. Дану підпрограму пропонуємо використовувати в процесі планування аудиту витрат на збут безпосередньо внутрішнім аудиторам, оскільки вона суттєво зекономить час для розроблення плану аудиторського процесу певної ділянки збутового відділу, дасть змогу послідовно запускати на масиві запити про всіх клієнтів яким продавався товар, і вже вибірково за клієнтами і операціями планувати аудит, адже саме внутрішньогосподарський аудит може найоперативніше впливати на політику витрат на збут, особливо в цукрових заводах, де існує сезонний характер діяльності .

3.2. Методичні аспекти аудиту витрат на збут продукції

У працях вітчизняних та закордонних вчених існує чимало оригінальних думок щодо цього питання, тому подаємо деякі з них для порівняння у нашій роботі.

Так, М.Т. Білуха дає таке визначення методу аудиторського контролю: “це сукупність способів контролю низки процесів, щодо створення національного продукту та його правове регулювання в сучасних ринкових умовах” [12, с. 140].

Б.І. Валуєв розглядає метод аудиту як "сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають вивченню" [27, с. 65].

Вчений-економіст І.Й. Яремко, на відміну від вказаних вище відомих в Україні вчених в галузі обліку і аудиту, дає окреме визначення методу аудиту і методу аудиторської діяльності. Під методом аудиту він розуміє “сукупність способів і прийомів, за допомогою яких можна зробити обґрунтований висновок про достовірність (суттєві розбіжності), повноту і відповідальність чинному законодавству та існуючим нормативам бухгалтерської звітності замовника” [237, с. 156].

Під методом аудиту ці науковці, як стверджує Рудницький В.С., розглядають сукупність способів і прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що розглядаються [186, с.112].

Досліджуючи наведені вище поняття, дотримуємось думки про цілісне використання поняття методу аудиту, а також пропонуємо власне визначення методу аудиту витрат і трактуємо його, як поєднання дій, які використовуються для здійснення аудиту витрат на збут досліджуваного підприємства в межах законодавчої бази України.

На практиці метод аудиту визначається як сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів. Останні поділяються на методичні прийоми для проведення перевірки і методичні прийоми для її організації [106, с.113]. Для більшої наочності подаємо класифікацію методів аудиту у графічній формі (рис. 3.6)



Рис. 3.6. Класифікація методів аудиту витрат на збут в цукрових заводах [106, с. 113]

Аналізуючи рисунок 3.6 зауважимо, що не всі методичні прийоми доречні для проведення аудиту витрат, зокрема витрат на збут. Найбільш

ефективними, вважаємо є документальна та фактична перевірки. Адже саме вони допомагають якісно перевірити витрати на збут шляхом перевірки:

1) за суттю – встановлюється доцільність і правовий статус господарських операцій,

2) формальної перевірки – перевірка документів на предмет виправлень, достовірності і законності підписів на документах що супроводжують процес збуту;

3) арифметичної перевірки - за якої контролюються правдивість математичних розрахунків у звітності.

Щодо методичних прийомів організації аудиту витрат на збут, то найраціональнішим, вважаємо, буде вибірковий метод, оскільки перевірятимуться тільки ті ділянки господарської діяльності, які стосуються витрат на збут, а також прийоми організації аудиту із використанням комп'ютерної техніки, оскільки вони дадуть змогу оперативно провести аудиторські процедури витрат на збут, що має велике значення в період сезону збору цукрових буряків.

Провівши дослідження класифікації методів аудиту витрат, висловимо власну точку зору з цього питання. Зокрема, в сучасних умовах пропонуємо запровадження нової класифікаційної ознаки процедури використання аудиту в напрямку автоматизації і поділ її на звичайні (некомп'ютерні) та новітні (комп'ютерні). Вони дали б змогу оперативно проводити перевірки навіть щоденно та рідкісніше практичні прийоми, які б поєднували документальну і фактичну перевірку.

Зауважимо також, що складовою методичних прийомів виступають аудиторські процедури. Ці процедури формують певну закономірність і порядок дій аудитора для отримання потрібної інформації під час проведення аудиту.

З метою поліпшення методики аудиту витрат на збут, варто було б приділити більше уваги нормативній базі вітчизняного аудиту. Нині

доцільно її поділяти на зовнішню та внутрішню (внутрішньозаводську для цукрових заводів).

До зовнішнього нормативно-правового забезпечення аудиту витрат відносять Закони України, постанови Верховної Ради, постанови і рішення Кабінету Міністрів України, Аудиторської палати України, П(С)БО, котрі забезпечують достовірність відображених господарських операцій, щодо витрат.

До внутрішнього нормативно-правового забезпечення аудиту витрат слід віднести нормативно-правові акти з економічної політики підприємства, управлінські документи, що стосуються витрат заводу, які, переважно, піддаються аналізу та звірці відповідно до діючої методики аудиторського контролю.

Левицька С.О. довела необхідність доповнити нормативні акти аудиту ефективності питаннями визначення: обов'язкових елементів плану та програм проведення аудиту ефективності, критеріїв встановлення рівнів суттєвості аудиторських досліджень, рекомендованого переліку робочих документів, факторів встановлення виду висновку та результатами аудиту [111, с. 14].

Варто зауважити, що, в процесі фахового опрацювання методики аудиту витрат потрібно використовувати і принципи, які зазначені в Законі України № 996 – XIV і Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", зокрема це :

- 1) політика підприємства має бути постійною і послідовною;
- 2) наявність безперервності у діяльності підприємства;
- 3) обережність при оцінці доходів і витрат ;
- 4) вчасність відображення та відповідність активів і зобов'язань;
- 5) відповідність господарських операцій фінансовим реаліям [159, 167].

Зауважимо в нашому дослідженні, що методика аудиту витрат на збут має впроваджуватись за єдиною схемою і охоплювати ряд елементів, які наведемо нижче :

- 1) визначення найважливіших нормативно-правових актів України;
- 2) опис альтернативних варіантів облікової політики;
- 3) встановлення номенклатури первинних документів обліку;
- 4) визначення переліку реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, що пов'язані з витратами на збут;
- 5) проведення класифікації потенційних зловживань та порушень;
- 6) формування довідника аудитора з метою складання власне програми самої аудиторської перевірки витрат на збут;
- 7) з'ясування способів одержання аудиторських доказів, котрі використовуються під час перевірки діяльності підприємства;
- 8) опис системи контрольних основних процедур, що застосовуються на цукрових заводах [192, с. 58].

Тепер перейдемо до детальнішого розгляду наведених вище характеристик, що, за нашим переконанням дасть змогу глибше тлумачити ці поняття (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Найважливіші положення методики аудиту витрат на збут в цукрових заводах і розкриття їхньої суті [106]

№ з/п	Найважливіші положення методики аудиту витрат на збут	Розкриття суті методики аудиту
1	2	3
1.	Визначення найважливіших нормативно-правових актів щодо методики аудиту витрат на збут	Встановлює перелік законів, методичних вказівок, які використовує аудитор в процесі проведення перевірки витрат на збут в цукрових заводах
2.	Опис альтернативних варіантів облікової політики	Здійснюється опис рішень аудитора, які дають змогу сформулювати відповідні рекомендації з поліпшення діючої облікової політики цукрових заводів

Продовження таблиці 3.3

3.	Визначення первинних документів за розділами обліку	Дає змогу зробити висновки про застосування типових форм первинних документів в цукрових заводах
4.	Формування переліку реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, що пов'язані із витратами на збут	Відображають суть кожної форми обліку, що характерні для цукрових заводів (комп'ютеризованої журнально-ордерної, меморіально-ордерної, журнальної форми, тощо)
5.	Проведення класифікації потенційних зловживань і порушень	Характеризуються потенційні зловживання та порушення, котрі найчастіше зустрічаються в обліку витрат на збут в цукрових заводах
6.	Формування довідника аудитора з метою складання програми самої аудиторської перевірки витрат на збут	Вказують на питання, які потрібно вносити до програми контрольної перевірки. Довідники варто складати у формі спеціальних таблиць з потенційними варіантами альтернативних відповідей та висновків щодо витрат на збут.
7.	З'ясування способів одержання аудиторських доказів, які використовуються під час перевірки	У цукрових заводах застосовуються такі методи: фактична перевірка, документальна перевірка, підтвердження, спостереження, перевірка точності, зустрічна перевірка.
8.	Описання системи основних контрольних процедур, що застосовуються в цукрових заводах	Контрольні процедури застосовуються з метою виявлення потенційних порушень. Ці процедури передбачають: назву контрольної перевірки, мету проведення, перелік засобів, опис техніки виконання, описання форми надання результатів проведених процедур внутрішньому аудитору в цукровому заводі

Отже з інформаційної бази таблиці 3.3., можемо констатувати, що вдосконаленню методики аудиту витрат на збут сприятиме насамперед системна консолідація найважливіших положень аудиту, які дадуть змогу систематизувати процес перевірки збутових витрат на підприємствах цукрової промисловості.

Потенційні зловживання та порушення, котрі найчастіше зустрічаються в обліку витрат на збут в цукрових заводах, по які йдеться у

таблиці 3.3. можуть проявлятися у відповідних документах наведених на рис.3.7 Види недоброякісних елементів.



Рис. 3.7 Види недоброякісних елементів

При здійсненні аудиту витрат на збут передбачена перевірка низки елементів діяльності підприємства і тому для зручності її реалізації пропонуємо використовувати розроблений нами документ «Методика аудиту витрат на збут» (табл.3.4). Сформована нами методика аудиту витрат «Оцінка обліку витрат на збут», дасть змогу в практичній діяльності аудитора робити якісну оцінку ведення обліку витрат на збут в підприємстві. Зокрема основним індикатором щодо правильності обліку та доречності здійснених витрат на збут виступатиме сума оцінок.

Методика аудиту витрат на збут

№ з/п	Суть питань щодо витрат на збут в підприємстві	Оцінка 0-5 балів	Примітки
1	Правильність віднесення витрат до категорії витрати на збут відповідно до класифікаційних ознак П(С)БО 16 «Витрати»		
2	Вплив ціни реалізації готової продукції підприємства на збутові витрати		
3	Порядок віднесення та списання витрат на збут до собівартості виготовленої продукції		
4	Ефективність та доречність здійснених витрат на збут		
5	Якісний стан складів для зберігання готової продукції призначеної для збуту		
6	Правильність включення до витрат на збут заробітної плати працівників, які забезпечують збут продукції		
7	Здійснення дооцінки та переоцінки об'єктів що задіяні в сфері збуту		
8	Правильність здійснення амортизаційних відрахувань на обладнання призначене для реалізації готової продукції		
9	Вплив транспортно-заготівельних витрат на реалізаційну ціну виготовленої продукції.		
10	Порядок ведення внутрішньої документації відділу збуту.		
Підсумкова оцінка		Кількість балів	

Якщо вона перевищує 35 балів, то існують підстави зробити висновок, про ефективну збутову політику, яку провадить підприємство. Проте коли оцінка менше 35 балів, то констатується факт, що витрати на збут належним чином не обліковуються, і даний факт господарської діяльності підприємства впливає на зменшення очікуваного прибутку.

В межах дослідження даного питання, розглянемо систему бюджетування витрат на збут та способи її регулювання, контролю та впровадження в підприємствах цукрової промисловості України.

Проблеми бюджетування висвітлені в працях низки українських вчених: М.Д. Білика [10], І.О. Бланка [13], С.Ф. Голова [38], А.М. Поддєрьогіна [163], Ю.С. Цал-Цалка [211], а також в публікаціях зарубіжних науковців: Л. Гапенські [185],], К. Друрі [185], Дж. Коссерат [239], П. Колліера [239], Д. Хана [208], Ч.Т. Хорнгрена та Дж. Фостера [210].

Бюджетування – це сегмент внутрішньогосподарського обліку і впроваджується з метою покращення прийняття управлінських рішень в підприємствах, передбачення потенційних труднощів та кращого застосування способів і методів їхнього вирішення.

Бюджетування витрат на збут варто досліджувати з наступних позицій:

- процес впровадження загальних планів діяльності підприємства у планові показники витрат на збут;
- інструмент підвищення відповідальності керівників різних рівнів за витрати на збут та досягнення визначених цілей, з метою для впорядкування і отримання відповідної економії цих витрат;
- технологію інформаційно-аналітичної підтримки управління, що призначена для підвищення економічної обґрунтованості рішень [134, с. 50].

Бюджетування витрат на збут дасть змогу забезпечити цукровому заводу, який використовує дану процедуру конкретні переваги на ринку

збуту продукції, оскільки воно отримає якісну систему керування ресурсами.

За твердженням Кузик Н.П., особливо важливим методом оптимізації контрольної системи підприємства є бюджетний контроль, який забезпечує своєчасне виявлення відхилень фактичних показників від запланованих, їх причин та забезпечує відповідну реакцію на них. Результати здійснення такого контролю повинні відображатись у щоденних, тижневих, декадних, місячних і квартальних контрольних звітах [104, с. 13-14].

Левицька С.О. вважає, що контроль за виконанням програм, щодо яких передбачено цільове або бюджетне фінансування і суми якого включено до кошторису, доцільно проводити за попередньо затвердженими результативними показниками схеми : затрати – якість – ефективність – продукт [111, с. 14].

Усім директорам досліджуваних нами підприємств цукрової промисловості рекомендовано ввести процес бюджетування витрат на збут в облікову систему підприємства, оскільки такий процес не існував до нині в обліку. Саме бюджетування, на нашу думку, може охарактеризувати взаємоузгодженість таких облікових процесів як: планування, аналіз, контроль на рівні структурних підрозділів цукрових заводів, що займаються збутом продукції.

Хочемо визначити основне завдання бюджетування в сфері витрат на збут в підприємствах цукрової промисловості, яке, на наш погляд, насамперед полягає у забезпеченні працівників відділу збуту інформацією про взаємодію бюджету витрат на збут з бюджетами інших витрат, ділянок діяльності підприємства, що дасть змогу зробити ефективний майбутній прогноз витрат на збут і на його підставі приймати відповідні управлінські рішення.

Впровадження системи бюджетування в цукрових заводах передбачає кілька етапів: бізнес-діагностику, формування концепції, визначення цілей, завдань і принципів побудови складу та структури. Власне структура

бюджетування витрат на збут формується під впливом центрів фінансової відповідальності, форм та регламентів. Тут передбачається побудова: основного бюджету та бюджетів окремих структурних підрозділів підприємства.

Основний бюджет – це налагоджений і затверджений усіма структурними підрозділами план діяльності цукрового заводу загалом. Він передбачає операційний та фінансовий бюджет цукрового заводу. На етапі його розробки проводиться аналіз цінової політики цукрового заводу.

Операційний бюджет підприємства цукрової промисловості складається із бюджетів продажу, витрат на збут, прямих трудових витрат.

Фінансовий бюджет передбачає прогностичний звіт про рух грошових коштів, інвестиційний бюджет, прогностичний звіт про фінансові результати, прогностичний баланс [134, с. 51].

Розглядаючи питання бюджетування, зазначимо, що його використання під час контролю та безпосередньо в процесі аудиту витрат на збут, адже воно має важливі показники діяльності підприємства цукрової промисловості, серед яких виділимо:

- 1) показники прибутку (чистий прибуток, прибуток на акцію) ;
- 2) показники економічного прибутку (Return on Equity, Roe – співвідношення величини прибутку до інвестованого капіталу) ;
- 3) показник економічного прибутку (зростання поточної вартості майбутніх фінансових надходжень за мінусом чистих інвестицій власників цукрових заводів) [134, с. 51].

Підсумовуючи результати наших досліджень щодо бюджетування витрат на збут в цукрових заводах, зауважимо, що для їх запровадження, передусім має бути зацікавленість керівників підприємств та участь професіональних менеджерів у цих проектах, які дадуть змогу успішно його реалізувати.

Особливого значення у вивченні даного питання набуває дослідження автоматизованих інформаційних систем аудиту. Нині є потенціал

використання комп'ютерних програм на всіх стадіях аудиторського процесу витрат (в тому числі витрат на збут) : плануванні, документуванні та написанні висновків за результатами проведеного аудиту.

Автоматизація аудиту витрат на збут охоплює значний перелік проблем, пов'язаних із використанням інформаційних технологій у контролі, аудиті, та аналізі фінансової звітності підприємств цукрової промисловості, оцінці й надійності інформаційних систем і звичайно, у забезпеченні аудиторських процедур [84, с. 38].

На думку В. Рудницького, «...на сьогоднішній день головне завдання наукового дослідження в даній галузі полягає у визначенні пріоритетних напрямків комп'ютеризації аудиторської діяльності, найважливішими з яких є розробка ефективних методик аудиту в середовищі ЕОД, враховуючи особливості вітчизняної нормативної бази, діючої практики бухгалтерського обліку та інші фактори; розробка аудиторських комп'ютерних засобів, які включають в себе спеціальне технічне, математичне, програмне, інформаційне та лінгвістичне забезпечення» [185, с. 97].

ЕОД може суттєво впливати на процес вивчення та оцінку системи обліку і внутрішнього контролю, а також на вибір та підготовку спеціальних аудиторських комп'ютерних процедур і прийомів. Тому аудитор повинен отримати достатні знання про середовище ЕОД для здійснення необхідних аудиторських процедур [185, с. 98].

Нині провідним чинником, що стримує процес автоматизації аудиту витрат на збут, на нашу думку, є недостатність інформації про наявні продукти, а також дуже низький рівень якості пропонованих інформаційних пакетів.

Звернемо увагу на те, що до нині в Україні не запроваджено в господарську діяльність ні однієї комп'ютерної технології аудиту. Водночас на російському ринку з'явилося уже до десятка аудиторських програм їхньої власної розробки.

Актуальною відмінністю автоматизованого аудиту виступає те, що аудитор, як справедливо зауважує С.В. Івахненко, нині має змогу перевірити всі операції, набори документів, рахунки аналітичного обліку, а не покладатись лише на окремі вибірки [83, с.153].

Такі програмні продукти, які дають змогу здійснювати цей аналіз називаються аудиторським програмним забезпеченням загального призначення (generalized audit software – GAS), у провідних країнах Західної Європи, США, Канаді, де поширені інформаційні технології аудиту найпопулярнішими є програми ACL або IDEA, зокрема дані господарської діяльності у згаданих вище програмах аналізуються побудовами логічних виразів, що виявляє доступний інтервал значень для одного чи кількох полів у базі даних, стандартним тестом, який дає змогу проводити наступні програми є виявлення записів із «заокругленими» сумами, тут використовують логічні функції програми IDEA у вигляді $AMOUNT \%100=0$, де «%» відображає функцію, яка показує результат у вигляді десятої частини числа, що утворюється діленням суми (amount) на 100, якщо виникає нульовий залишок, то це засвідчує, що сума закінчується на «00» [84, с. 39].

Узагальнюючи наведену вище інформацію, хочемо зазначити що ці відомі продукти аудиторських програм, практично, не підходять для їхнього використання в підприємствах цукрової промисловості України, адже під час проведення аудиту витрат на збут основними аргументами, які підтверджують це, на нашу думку, є :

- невпевненість у точності перенесення даних із системи обліку витрат на збут;
- необхідність чималих затрат часу на вивчення системи знаків для введення запитів у програмі;
- немає ні в ACL, ні в IDEA інтерфейсу українською чи російською мовою, що значно затрудняє їхнє вивчення та освоєння.

Раніше уже зазначалось про відсутність українських розробок комп'ютерних програм аудиту, проте вивчаючи ринок інформаційних технологій в Україні, ми дізнались про стійку позицію на нашому ринку російської програми «IT Audit: Аудитор». Проаналізувавши даний продукт зауважимо, що він досить суттєво впливає на поле аудиту. Зокрема програма поєднує способи аналізу даних витрат на збут, розрахунки аудиторських ризиків, визначення доказів під час проведення перевірки.

З'ясувавши недоліки згаданої вище програми, зауважимо наступне:

–спроби всіх дій аудиту підпорядкувати схемі , починаючи з форми перевірки до складання робочих документів;

–неідеальний процес передавання даних з бухгалтерського програмного продукту. Цей «мінус» програми інколи вчені розглядають як його перевагу, що визначає помилки, пов'язані із недостатньою кваліфікацією аудиторів, проте такий, переважно відображає національні особливості РФ, де активно триває процес розробки власних стандартів аудиту, які більш нагадують інструкції та нормативи, ніж стандарти у їхньому класичному значенні [229, с. 395].

Водночас, хочемо запропонувати власний варіант того, що має містити програмне забезпечення аудиторської діяльності, зокрема щодо аудиту витрат на збут:

1) наявність у програмному забезпеченні модулів, які забезпечують якісний аудит витрат на збут, зокрема використання методів перевірки документів отриманих клієнтом від третіх осіб, перевірка документів самого клієнта, контроль за математичними розрахунками операцій зі збуту;

2) повна адаптація програми до вітчизняного законодавства, а у нашому випадку і до цукрової галузі промисловості, адже нині фактів щодо комп'ютеризації аудиту, в тому числі витрат на збут, в цукрових заводах України немає;

3) наявність шаблонів запитів, які б оперативно давали відповідь на задані задачі;

4) здійснення якісного передавання даних, в тому числі витрат на збут, з бухгалтерських програм підприємства в аудиторську програму, без втрат даних та їхнього спотворення;

5) забезпечення логічного аналізу облікової інформації клієнта, контроль за технічною цілісністю бухгалтерії підприємства ;

б) наявність оригіналів всієї документації аудитора, яка дає змогу скласти аудиторський висновок за результатами перевірки і за витратами на збут в тому числі;

7) програмний пакет повинен містити як мінімум три мовних інтерфейси: український, російський та, безумовно, англійський. Адже маючи кілька мовних пакетів можна без проблем співпрацювати у даній сфері зі своїми закордонними партнерами, зокрема мати змогу використовувати англійську мову не завдаючи дискомфорту партнерам під час користування програмою.

Наведемо графічну схему автоматизації, яка нині, з нашої точки зору, є актуальною (рис. 3.8) .

За нашим переконанням, нині також актуально (за умови довготривалої співпраці підприємства з аудиторською фірмою), розробляти особливі аудиторські модулі, що вбудовують в бухгалтерські програми. За їхньою допомогою проводять добір операцій, які найпривабливіші щодо перевірки (в нашому випадку такими виступають операції витрат на збут).

Вивчаючи можливості комп'ютеризації аудиту витрат на збут варто зазначити і слабкі місця комп'ютерних систем, до яких відносять наступні:



Рис. 3.8. Схема автоматизації аудиту в підприємстві цукрової промисловості [розроблено автором самостійно]

1) відсутність нагоди відстеження угод в процесі аудиту витрат на збут – у комп'ютерній системі проміжні стадії іноді занотовуються у машинних кодах, що нам відповідно не дає змоги простежити за операцією зі збуту від початку і до кінця;

2) відсутність адекватних запобіжних заходів на випадок несправності комп'ютера, тобто пояснюється це тим, що затяжна відмова ПК може зруйнувати всю систему бухгалтерського обліку підприємства;

3) ризик числових помилок, котрий виникає в результаті використання неправильних довідкових даних, тобто в умовах великих обсягів операцій збуту, що здійснюються за допомогою ПК, можуть виникати помилки у довідкових або постійних даних, і це призведе до відчутних наслідків;

4) суттєва залежність від незначної кількості фахівців з комп'ютерних систем. Тут виникає ситуація, коли кількість осіб що опанували комп'ютери є значно меншою від тієї кількості осіб, котрі вміють виконувати аналогічні операції, але тільки в ручних системах [106, с. 206].

Отже, можемо зробити висновок, що в умовах конкурентної боротьби для підприємства особливий інтерес має автоматизація аудиту збутової діяльності підприємств цукрової промисловості. За наявною інформацією про збут цукру в базі даних та базі моделей можна проаналізувати фактичну та планову рентабельність цукрової продукції; змодельовати рентабельність продукції цукроваріння на майбутні періоди; внести конкретні пропозиції щодо організації виробництва цукру, використовуючи інформацію бази знань, бухгалтер (керівник підприємства) отримує підказку про потрібне оптимальне управлінське рішення, яке дасть можливість у найкоротший термін переорієнтувати та пристосувати виробництво цукрової продукції до нових умов господарювання та збутової конкуренції на ринку).

3.3. Узагальнення даних за результатами аудиту витрат на збут продукції цукрових заводів

Вітчизняна нормативно-правова база із аудиту вимагає складання аудиторського висновку при здійсненні аудиту фінансової звітності (в тому числі аудиту фінансової звітності, пов'язані з витратами на збут). Формування аудиторських висновків є одним із найвідповідальніших

моментів аудиту, адже підсумовуються виконані аудиторські процедури (в нашому дослідженні ті процедури що стосуються витрат на збут), узагальнюються виявлені помилки, визначається їхній сукупний вплив на всю фінансову звітність підприємства цукрової промисловості та висловлюється думка аудитора про її достовірність, повноту, відповідність чинному законодавству.

Проблеми, пов'язані з методикою і організацією складання висновків аудиторів стали предметом вивчення для багатьох зарубіжних вчених-аудиторів, зокрема таких як: Р. Алборов, В. Андрєєв, Е. Аренс, Р. Адамс, В. Воронова, О. Галкіна, Дж. Лобек, Г. Дженік, Ф. Дефліз, В. О'Рейлі, М. Хірш, Д. Кармайкл, М. Беніс, Дж. Робертсон, С. Суворова та ін. Дослідженню теоретичних та практичних засад формування аудиторських висновків присвятили власні наукові праці також і вітчизняні вчені, а особливо Г. Давидов, Л. Кулаковська, О. Петрик, Ю. Піча, В. Рудницький, Б. Усач та інші. Проте, слід зауважити, що і нині все ж залишається низка невирішених наукових проблем щодо складання аудиторських висновків (в тому числі і тих, що стосуються витрат на збут) в Україні. На нашу думку, ці проблеми спричинені недосконалою аудиторською практикою.

Аудиторський висновок, на наш погляд, – це узагальнюючий документ, підготовлений аудитором, за результатами аудиторської перевірки достовірності фінансової звітності, відповідності здійснених господарських операцій діючим нормативно-правовим актам України з економічних питань, ефективності господарської діяльності підприємства і його структурних підрозділів.

У випадку складання узагальнюючої документації щодо результатів проведення аудиторської перевірки в підприємстві: повного чи тільки спеціального призначення (в нашому випадку щодо витрат, в тому числі витрат на збут) доцільно керуватись низкою вимог, які ми звели до спільного знаменника на рисунку 3.9.

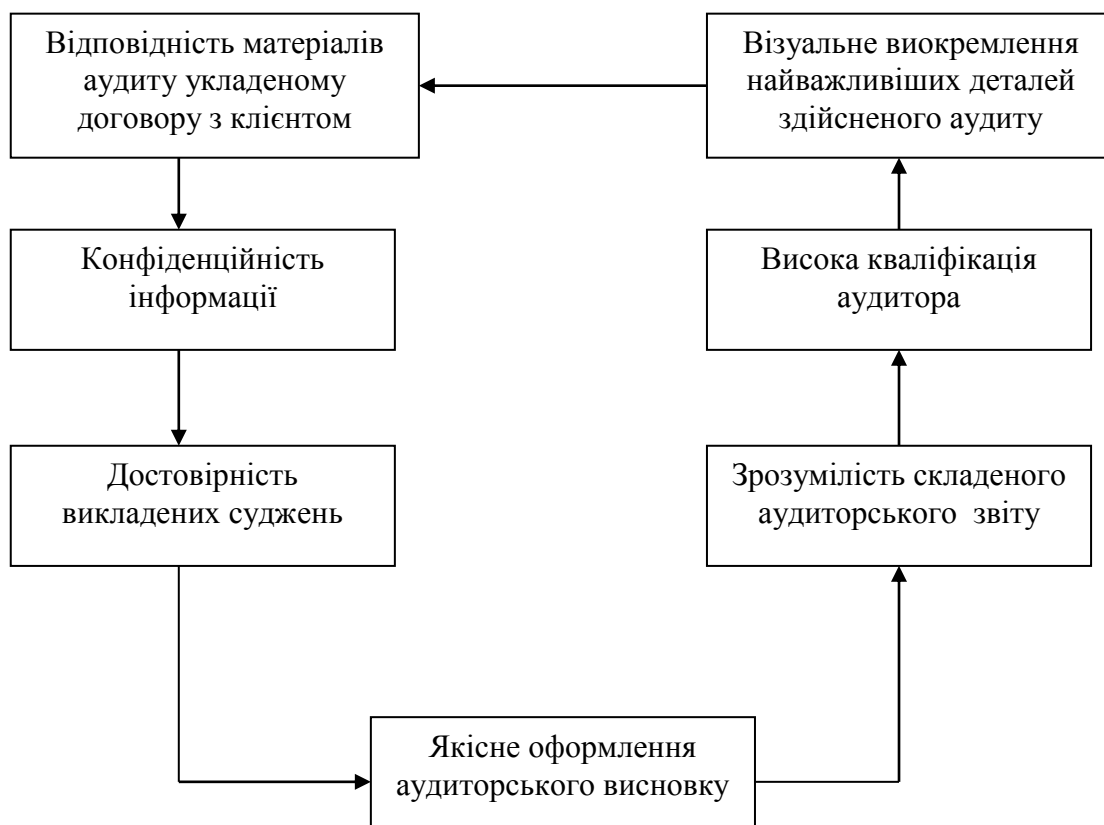


Рис. 3.9. Основні вимоги до формування аудиторського висновку [розроблено автором самостійно]

Нині аудиторські висновки складаються у довільній формі, за обов'язкової наявності в них таких пунктів як: заголовок, вступна частина, масштаб перевірки, безпосередні висновки про перевірені факти господарської діяльності, дата перевірки, адреса аудиторської фірми, підписи уповноважених осіб аудиторської фірми [228, с. 527].

Зміст розділів аудиторського висновку, який на тепер використовується в процесі здійснення аудиторської діяльності відображено в таблиці 3.5.

У випадку розгляду наведеної вище таблиці про зміст розділів аудиторського висновку (включаючи інформацію про витрати на збут), зауважимо, що цей процес його складання доволі таки не виправдано громіздкий. Попри те, що кожен пункт надзвичайно важливий, пропонуємо

аудиторські висновки формувати за допомогою спеціально модифікованого комп'ютерного забезпечення. Зокрема, за таких умов, аудиторські звіти не складались би у довільній формі, а набували б певної єдиної форми. Дана форма могла б модифікуватись залежно від того чи проходить аудит всієї фінансової звітності чи тільки певної її ділянки, напрямку. Кожна аудиторська фірма могла б налаштувати дану програму відповідно до своїх традицій і багато параметрів, які поступово заносились би у звіт. Ці параметри могли б заноситись автоматично (без затрат людського часу та енергії).

Таблиця 3.5

Зміст розділів аудиторського висновку для цукрового заводу
(в тому числі витрат на збут) [17, с. 418]

№ з/п	Сегмент висновку	Розділ аудиторського висновку	Зміст
1	2	3	4
1.	Вступний сегмент	Заголовок аудиторського висновку для цукрового заводу	<ul style="list-style-type: none"> – Вказується, що аудит проводиться незалежним аудитором; – дається назва аудиторської фірми чи аудитора; – наводиться назва цукрового заводу, що підлягає перевірці; – вказується час початку і завершення перевірки.
2.		Вступ	<ul style="list-style-type: none"> – Інформація про склад перевіреної фінансової звітності і дату підготовки звітності;

1	2	3	4
2.	Вступний сегмент	Вступ	<ul style="list-style-type: none"> – вказується, що відповідальність за правильність підготовки звітності покладається на керівника підприємства; – зазначається відповідальність аудитора за аудиторський висновок.
3.	Аналітичний сегмент	Масштаб аудиту	<ul style="list-style-type: none"> – Необхідний обсяг аудиторської роботи; – безпосередня перевірка стану справ бухгалтерії підприємства; – використання вибіркового способу процесу аудиту.
4.	Завершальний сегмент	Висновки аудитора про фінансову звітність	Висвітлюється інформація про перевірену фінансову звітність підприємства.
5.		Дата аудиторського висновку	Показується дата завершення перевірки. Дата проставляється тоді, коли керівник підприємства підписує акт приймання-передавання аудиторського висновку.
6.		Підписи уповноважених осіб аудиторської фірми	Ставиться підпис керівника аудиторської фірми, або іншої уповноваженої особи, яка має сертифікат аудитора.

1	2	3	4
7.		Адреса аудиторської фірми	Проставляється адреса фактичного місцезнаходження аудиторської фірми.

Усі надбудови до програм повинні будуватись із урахуванням МСА № 700 «Формування висновку та звітування щодо фінансових звітів» та МСА № 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення». Звичайно, що є винятки – це відкриті акціонерні товариства. Під час формування аудиторських звітів проведених на таких підприємствах, програмне забезпечення має бути адаптоване до вимог, затверджених Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку від 25 січня 2001 року № 5 і зареєстрованих в Міністерстві юстиції України 15 лютого 2001р. №139/5330 [231, с. 295].

Аудиторські висновки класифікують за різними факторами, пропонуємо власну класифікацію аудиторських висновків, що базується на результатах аналізу існуючих класифікацій і на нашому розумінні їхнього спрямування (рис. 3.10).

Аналізуючи інформацію на рисунку 3.10, звернемо увагу на те, що за аудиторської перевірки фінансової звітності аудитор у своїй діяльності може висловити думку на рахунок того, яким буде висновок в залежності від наступних факторів:

- 1) вичерпне подання інформації про фінансову звітність дає змогу підготувати позитивний висновок;
- 2) безпосередня невпевненість в інформації про фінансову звітність формує аргументи на користь підготовки умовно-позитивного висновку;
- 3) повна незгода аудитора із інформацією про фінансову звітність в підприємстві сприяє підготовці негативного висновку;

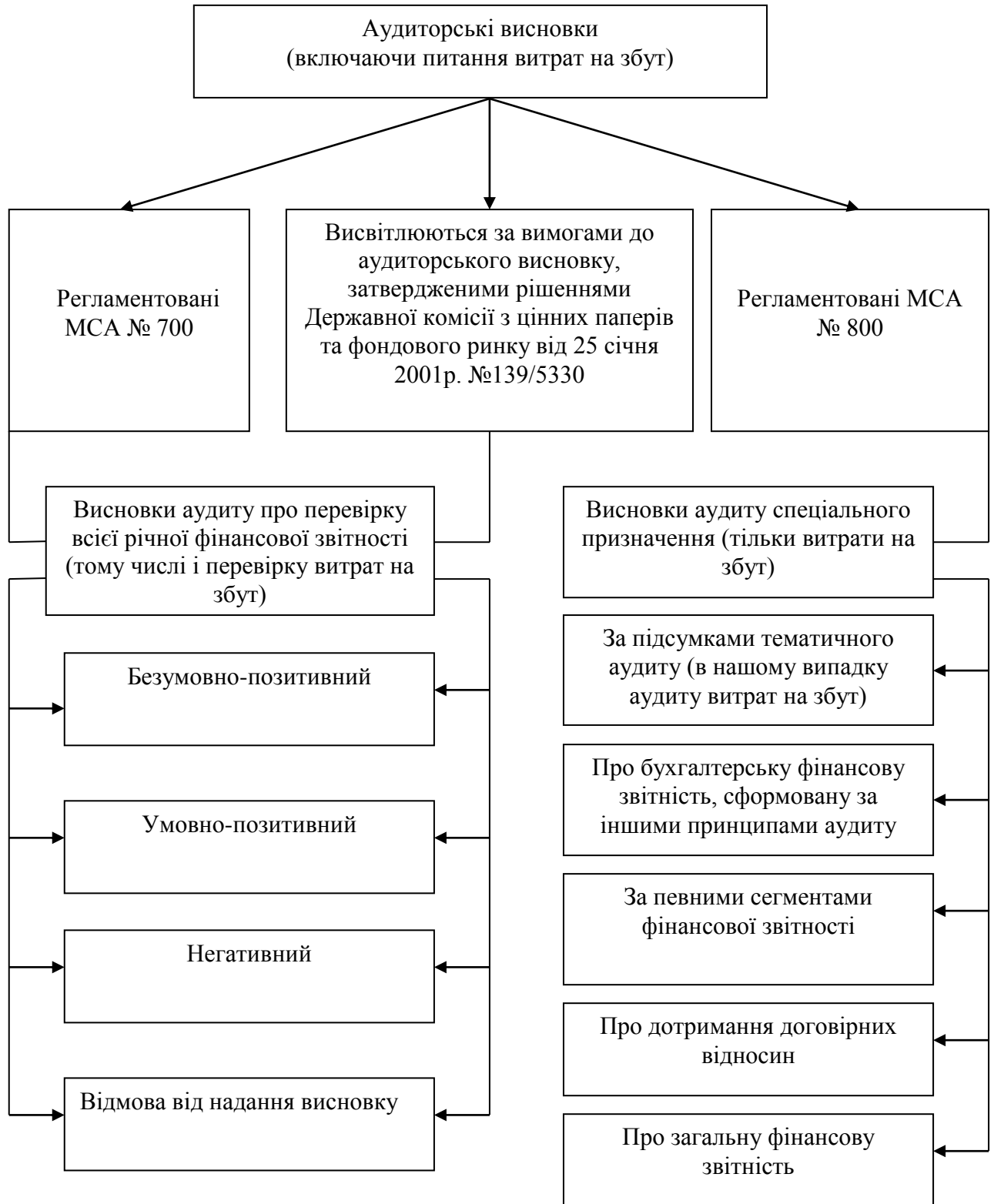


Рис. 3.10. Класифікація сучасних аудиторських висновків

* Складено автором за [41, с. 333]

4) ненадання належної інформації про фінансову звітність в підприємстві та створення перешкод у роботі дає змогу відмовитись від складання висновку.

Отже, характеризуючи аудит (в тому числі аудит витрат на збут) пропонуємо власний варіант з формування такого висновку, із використанням інформаційних технологій. Зокрема, йдеться про програму, яка за допомогою запрограмованих параметрів визначала б різновид аудиторського висновку. Для персонального комп'ютера варто було б згадати, з метою ефективнішого аналізу про три види аудиторських висновків: позитивний, негативний та відмова від складання висновку.

Безпосередньо позитивний висновок формувався б за допомогою таких параметрів:

- повністю відображені у звітності пасиви, активи та фінансові результати, які відповідають нормативним вимогам бухгалтерського обліку і звітності;
- фінансова звітність, що базується на реальних облікових даних за відсутності протиріч;
- облікова політика повністю відповідає національним Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;
- аудитор дає однозначну згоду на наведені вище параметри.

У випадку невідповідності хоча б одного із згаданих вище параметрів дійсності, та незгодою з ними аудитора, автоматично формується негативний висновок. Думку щодо формування зразу ж негативного висновку, не виділяючи умовно-позитивного висновку пояснюємо тим що негативний висновок матиме ефективніший вплив на підприємство (навіть на певному психологічному рівні), а також у майбутньому можливо зможе запобігти відповідним зловживанням, злочинам та підробці фінансової звітності в підприємствах.

Варто зазначити, що підприємство може замовляти і операційний аудит. За нашим дослідженням, відповідної уваги заслуговує і аудит

витрат на збут. При безпосередньому дослідженні цих витрат, аудитор має завдання визначити величину їхньої суттєвості, що надалі відобразиться у аудиторському звіті. Зауважимо, що аудиторський звіт за витратами на збут, складається за такими ж принципами, що і аудиторський звіт за фінансовою звітністю, а на далі його можна формувати й за налагодження комп'ютерних програм.

За МСА № 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення», в такому аудиторському висновку має бути примітка про принципи бухгалтерського обліку, які провадились протягом того періоду за який робиться звіт про витрати на збут [128].

У досліджуваних нами підприємствах цукрової промисловості, на жаль, не проводився суто аудит витрат на збут, а в аудиті фінансової звітності, даному напрямку витрат не приділялось уваги. На нашу думку, це не є позитивом фактом, адже за сезонного виробництва в цукрових заводах, якраз витрати на збут вимагають належної уваги.

Узагальнюючи дані за результатами проведеного аудиту витрат на збут, варто також і класифікувати надання інших послуг, що провадяться аудиторською фірмою. Цю класифікацію пропонуємо у розробленій нами таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Класифікація супутніх послуг, що надаються аудиторською фірмою під час аудиту витрат на збут

№ з/п	Супутні послуги	Характеристика
1	2	3
1.	Модернізація облікової політики підприємства	Удосконалення посадових інструкцій працівників відділу збуту, графіків документообігу
2.	Здійснення економічного аналізу витрат на збут	Підготовка звітів із розрахунками щодо ефективнішої збутової політики

Продовження таблиці 3.6

1	2	3
3.	Надання різного роду консультаційних послуг	Проведення курсів з підвищення кваліфікації для працівників відділу збуту, організація професійних семінарів
4.	Реконструкція бухгалтерської доктрини підприємства	Характеризується формуванням реєстрів бухгалтерського обліку на підставі первинної документації витрат на збут. Кінцевим результатом тут виступить відновлена звітність підприємства в напрямку витрат на збут
5.	Надання експертних послуг	Проблемні ділянки обліку, який стосується витрат на збут досліджує експерт за допомогою спеціальних методів вивчення, а згодом надає власний висновок
6.	Відстоювання інтересів підприємства в органах ДПС	Захист складеного звіту про облік витрат на збут в судових органах та в Державній податковій службі України
7	Комп'ютеризація обліку витрат на збут	Рекомендації щодо впровадження та застосування програмного забезпечення в обліку витрат на збут

Отже, узагальнюючи дані наведеної вище таблиці звернемо увагу на те, що крім аудиторського висновку під час аудиту, велике значення мають і супутні послуги аудиторської фірми, які можуть відчутно вплинути на систему обліку витрат на збут в підприємстві, що перевіряється. Адже саме вони мають змогу надавати прогностичні показники, формувати нові

показники управлінської структури, системи бухгалтерського обліку та контролю витрат на збут, які можуть реалізуватись в результаті новітніх проектних ідей.

В процесі підготовки аудиторського звіту за результатами аудиту витрат на збут, вагомого значення набуває сама якість його складання. Найоперативніший та короткостроковий контроль можуть проводити внутрішні аудитори за безпосереднього моніторингу роботи аудиторської групи, а також - якісно координувати аудит використання персональних комп'ютерів [48, с. 150].

За таких обставин, пропонуємо керівникам підприємства, контролювати аудиторську діяльність з наглядової позиції, суттєво не впливаючи на неї із власного кабінету чи іншого територіально-віддаленого місця у режимі реального часу. Аналогічна технологія нині активно застосовується у Західній Європі, США, Канаді, проте у нас вона не знайшла належної підтримки через відсутність автоматизованого аудиту в підприємствах та небажання застосовувати дану технологію вітчизняними аудиторськими фірмами.

Зауважимо, що нині нерідко можуть виникати певні незгоди із керівниками, внутрішніми аудиторами підприємства, що перевіряється і незалежною аудиторською фірмою. Такі непорозуміння варто вирішувати за допомогою зовнішніх суб'єктів, що входять до Аудиторської палати України (АПУ) :

- Дисциплінарна комісія АПУ;
- Комісія АПУ з зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиту;
- Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиту;
- Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів.

За підтримки згаданих вище комісій АПУ доцільно вирішувати, на наш погляд, різні суперечливі питання проведеного аудиту витрат на збут. Найоперативнішими способами тут можуть бути, на нашу думку он-лайн

консультації, які безальтернативно потрібно запроваджувати в систему аудиту України, продуктивна робота колцентру профільних комісій.

Важливим аспектом даного питання нашого дисертаційного дослідження виступає безпосередня ефективність проведення аудиторських процедур в підприємстві. Власне сама ж ефективність аудиту витрат на збут залежить, насамперед, від аудитора, що його здійснює та від різних факторів і критеріїв оцінки.

До основних факторів впливу, ми переконані, варто віднести такі:

- кількість персоналу підприємства, що залучена до аудиту витрат на збут (осіб) ;
- тривалість аудиторського процесу (з такого числа, місяця, року до такого то числа, місяця, року);
- бюджет аудиторської перевірки (тис.грн.);
- залежність аудиту витрат на збут від основних економічних показників господарсько-фінансової діяльності підприємства (обсягів збуту, ціни, місткості та віддаленості ринків збуту від заводу-виробника, рентабельність) [144].

Із найважливіших критеріїв оцінки аудиту витрат на збут, вважаємо, за потрібне виділити наступні:

- 1) чітке формулювання основних завдань;
- 2) якісне планування процесу аудиту витрат на збут;
- 3) комплексне і виважене використання прийомів аудиторського процесу;
- 4) достатнє та своєчасне інформаційне забезпечення аудиторів та юристів аудиторської фірми;
- 5) ефективне застосування окремих деталей і фактів з передового досвіду світової спільноти аудиторів з метою вирішення конкретних аудиторських завдань [77].

Наведені вище критерії та фактори, на нашу думку є найефективнішими інструментами визначення результату здійсненого

аудиту витрат на збут, а також оцінки результативності роботи самої ж аудиторської компанії.

Нам відомі факти з господарсько-фінансової діяльності вітчизняних цукрових заводів, де забезпечено високу ефективність аудиту, проте ефект від нього діяльності підприємства, на жаль, мінімальний. Виходячи з цього, дано власне визначення понять ефективності роботи аудиторів та ефекту від аудиту (в тому числі витрат на збут).

Ефективність роботи аудитора – це рівень його професійності та реальна змога вирішувати певні уніфіковані завдання в процесі аудиту (в тому числі аудиту витрат на збут), а також можливість застосувати передовий досвід аудиторської практики провідних країн світу, а ефект від аудиту – це своєрідний фінансовий результат здійснення аудиту та міра його впливу на наступну господарсько-фінансову діяльність підприємства (в тому числі аудиту витрат на збут).

Підсумовуючи наведені вище дані зробимо висновок, що ефективним можна вважати такий аудит, за якого за найменших витрат на його здійснення, досягнуто абсолютну більшість цілей і виконано основні завдання, які встановлювались під час планування аудиту, а суб'єкти, що його здійснювали є компетентними аудиторами із позитивним передовим досвідом проведення перевірок.

Звернемо увагу на те, що, за нашими спостереженнями, найефективнішим аудитом для підприємств цукрової діяльності є добровільний, а не обов'язковий аудит. Адже основною метою обов'язкового аудиту є підтвердження фінансової звітності, а не надання практичних рекомендацій підприємству із покращення справ у бухгалтерії [125, с.165].

Ми виявили низку вітчизняних цукрових заводів, яким надавався позитивний аудиторський висновок, проте через незначний проміжок часу ці підприємства банкрутували і закривались.

Отже, кардинально потрібно змінювати сам підхід до процесу аудиту починаючи із планування завершуючи висновками і може саме тоді аудиторський висновок стане тим індикатором успішності та перспективності підприємств, а в нашому випадку підприємств цукрової галузі України.

Висновки до розділу 3

Узагальнивши результати здійсненого дослідження аудиту витрат на збут продукції на підприємствах цукрової промисловості, автор констатує:

1. Аудиторський процес витрат на збут складається з трьох основних етапів: планування, збору і аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності балансу та фінансової звітності, написання висновку. В роботі визначено негативний вплив на політику збуту в більшості підприємств цукрової промисловості відсутність внутрішнього аудиту, оскільки неможливо оперативно дізнаватись про стратегічні помилки у витратах, зокрема у витратах на збут, особливо у вересні-грудні («гарячий сезон»), коли витрати на збут відіграють провідну роль у доходах підприємств-виробників цукру. Тому рекомендуємо керівникам досліджуваних цукрових заводів звернути увагу на нагальну потребу запровадження посади внутрішнього аудитора на кожному з цих заводів.

2. З'ясовано погляди вчених-економістів щодо трактування методу аудиту та запропоновано власне визначення поняття методу аудиту витрат. Метод аудиту витрат розглядається, як поєднання дій, які використовуються для здійснення аудиту витрат на збут певного підприємства в межах вітчизняної законодавчої бази.

Методи аудиту в сучасних умовах запропоновано поділяти на звичайні (некомп'ютерні) і комп'ютерні. Це сприяло б оперативнішому проведенню перевірок, а за стратегічними напрямками – навіть щоденно, а

також давало б змогу краще поєднувати документальні і фактичні перевірки.

3. В межах теми дослідження розглянутий, процес бюджетування витрат на збут, та способи його регулювання, контролю та впровадження в підприємствах цукрової промисловості України.

4. З автоматизації аудиту витрат на збут відзначимо, що вона охоплює значний перелік проблем, пов'язаних із використанням інформаційних технологій у контролі, аудиті та аналізі фінансової звітності підприємств цукрової промисловості, в оцінці й надійності інформаційних систем, і, звичайно, у забезпеченні аудиторських процедур.

В дисертаційній роботі констатовано, що нині в Україні практично не запроваджені новітні технології аудиту в господарську діяльність. Наприклад на російському ринку уже до десятка аудиторських програм їхньої власної розробки, а в Україні ще і досі відсутня жодна власна аудиторська програма. Виходячи з такої ситуації, пропонуємо власний варіант автора у плані того, що має містити програмне забезпечення аудиторської діяльності, зокрема щодо аудиту витрат на збут.

Дослідження нормативно-правової бази висновків аудиту, призвели до формування пропозиції щодо класифікації аудиторських висновків, що базується на результатах аналізу існуючих класифікацій і нашому розумінні їхнього спрямування.

Пропонуємо власний підхід щодо формування аудиторського висновку з використанням інформаційних технологій. Зокрема, йдеться про програму, яка б визначала за допомогою запрограмованих параметрів різновид аудиторського висновку. Для персональних комп'ютерів варто було б запровадити тільки три види аудиторських висновків: позитивний, негативний та відмова від складання висновку.

5. Користь від проведення операційного аудиту, зокрема тільки аудиту витрат на збут, безумовно позитивно відобразиться на діяльності

підприємства цукрової промисловості, враховуючи його сезонний характер робіт і постійною відсутністю часу для аудиту фінансової звітності.

6. Нині контроль за якістю висновків з аудиту витрат на збут можуть здійснювати як зовнішні, так і внутрішні суб'єкти підприємницької діяльності. Найоперативніший та короткостроковий контроль може проводити керівництво підприємства за безпосереднього моніторингу роботи аудиторської групи, а також - якісно координувати аудит використання персональних комп'ютерів. За таких обставин, пропонуємо керівникам підприємств, здійснювати контроль аудиторської діяльності з наглядовою функцією, суттєво не впливаючи на її зміст із власного кабінету чи іншого територіально-віддаленого місця у режимі реального часу.

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення проблем теоретико-правової бази обліку витрат на збут підприємств цукрової галузі України з метою розроблення та впровадження рекомендацій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту витрат на збут на цукрових заводах. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають у наступному:

1. Поняття “збут” із урахуванням специфіки цукрового комплексу необхідно розуміти як процес, у результаті якого відбуваються зміна власника товару і повний розрахунок за нього відповідно до наявних домовленостей між покупцем і продавцем. Запропоноване визначення свідчить про спільну змістову природу понять “реалізація” і “збут” продукції цукрового заводу як систему дій, котрі забезпечують чітку та цілеспрямовану діяльність із продажу продукції.

2. Кращій ідентифікації витрат на збут продукції повинно сприяти внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, щодо структури рахунку 93 “Витрати на збут”, а саме рекомендовано відкрити п'ять субрахунків відповідно до найбільш використовуваної класифікації витрат на збут: 931 – витрати на рекламу і маркетинг, 932 – витрати на зберігання готової продукції; 933 – транспортні витрати збуту, 934 – трансакційні витрати, 935 – інші витрати на збут.

3. Розроблений автором графік руху первинних документів з обліку витрат в підприємствах цукрової промисловості (в т. ч. витрат на збут) забезпечить впорядкування первинної інформації для записів у бухгалтерському обліку, розподіл посадових обов'язків між працівниками, зміцнення контрольної функції бухгалтерського обліку.

4. З метою поліпшення інформаційного забезпечення та оптимізації витрат на збут розроблено еластичний кошторис формування таких витрат та відомість їх обліку для цукропереробних підприємств. Згадані документи запропоновані для застосування в плануванні, обліку і аудиті витрат, проведенні аналітичних розрахунків та аналізі базових чинників, що впливають на збут продукції галузі.

5. Для автоматизованого оформлення документів на відвантаження продукції, проведення розрахунків із покупцями, а також для раціоналізації ціноутворення на продукцію, товари, послуги слід використовувати комп'ютерні інформаційні системи обліку (KICO) діяльності корпорацій, що побудовані на операційній системі Unix Ware 7.1.1, а також СУБД Oracle 9.I.

6. За підсумками проведеного регресійного аналізу отримана лінійна економетрична регресійна модель, використання якої дає змогу підприємствам цукрової промисловості прогнозувати витрати на збут та здійснювати їхню оптимізацію. Для формування згаданої моделі запропоновано використовувати показники про випуск продукції цукрового заводу та витрати на збут 1 т цукру. Оцінка з використанням зазначеної моделі підтвердила, що за сьогоdnішніх умов проведення збутової політики підприємствами цукрової промисловості призводить до неочікуваних наслідків, оскільки збільшення обсягу виробництва цукру не забезпечує зменшення витрат на його збут. Дана ситуація негативна і підтверджує тезу про недостатній рівень організації процесу збуту продукції. Особлива неадекватність спостерігається при зменшенні обсягу виготовленої продукції, а саме витрат на організацію збуту, за рахунок чого підвищується собівартість готової продукції.

7. Введення автором нової класифікаційної ознаки процедури використання аудиту в напрямку автоматизації і поділ її на звичайні (некомп'ютерні) та новітні (комп'ютерні) сприятиме оперативному проведенню аудиту.

8. Обґрунтовано, що ефект від проведення вибіркового аудиту, зокрема тільки аудиту витрат на збут, позитивно відобразиться на результатах діяльності підприємства цукрової промисловості, враховуючи сезонний характер його робіт. Висновок про аудит за витратами на збут слід формувати за тими ж принципами, що і висновки за всією фінансовою звітністю в системі комплексного аудиту.

9. Удосконалення методики аудиту витрат на збут для підприємств цукрової промисловості сприятиме введення у практичну діяльність документу “Методика аудиту витрат на збут”. Згаданий документ дасть змогу ширше здійснювати перевірку обліку та процесу управління витратами на збут, а також отримувати рекомендації аудитора щодо подальшої оптимізації витрат на збут і можливості збільшення доходу підприємством.

10. З метою розширення інформаційного забезпечення менеджменту щодо результатів аудиту запропонований варіант формування аудиторського висновку з використанням інформаційних технологій – програму, яка за допомогою запрограмованих параметрів визначала б різновид аудиторського висновку. Для персонального комп'ютера варто зазначати три види аудиторських висновків: позитивний, негативний та відмова від складання висновку з метою проведення ефективного аналізу.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аврова И.А. Управленческий учет / И.А.Аврова – М.: Бератор-паблишинг, 2007. – 324 с.
2. Автономов В.С. История экономических учений [учеб. пос.] / В.С.Автономов, О.И.Ананьин, Н.А.Макашева.- М.: ИНФРА-М, 2001. – 364 с.
3. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р.А. Алборов; - [2-е изд.]. – М.: Узд-тво «Дело и Сервис», 2000. - 432 с.
4. Атамас П.Й. Управлінський облік: [навч. посіб.] / П.Й. Атамас - К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
5. Баєвська Л.Л. Бухгалтерський облік в сільськогосподарських підприємствах, інтегрованих з підприємствами інших галузей / Л.Л. Баєвська // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2006. – 20 с.
6. Балабанова Л.В. Информационное обеспечение обоснования управленческих решений в условиях маркетинговой ориентации предприятия: [моногр.] / Л.В. Балабанова, Т.И. Алачека – Донецк: ДонГУЭТ им. М. Туган-Барановского, 2003 – 143 с.
7. Барановський Н.І. Облік і контроль витрат виробництва на поліграфічних підприємствах України/ Н.І. Барановський // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2006. – 21 с.
8. Безкоровайна С.В. Управління ціновою політикою підприємства / С.В. Безкоровайна // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємством – К., – 2005. – 20 с.

9. Білецька І.І. Механізм підвищення конкурентоспроможності промислового підприємства на олігополістичному ринку / І.І. Білецька // автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємством. – Дніпропетровськ, 2006. – 20 с.
10. Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: [підручник] / М.Д. Білик — К.: КНЕУ, 2003. — 628 с.
11. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 9. – С. 3-5.
12. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : [підручник] / М.Т. Білуха– К.: Вища школа , 1996. - 320 с.
13. Бланк І.О. Фінансовий менеджмент [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://andrushivka.org.ua/shop-33-32-1600237580/>
14. Боднарчук В.В. Засоби виробництва: економічні поняття та їх місце в системі бухгалтерського обліку / В.В. Болнарчук // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали та тези виступів ІХ-міжнар. наукової конференції. – М-во освіти і науки України. Житомирський державний технічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 297 -300.
15. Бурмистров Г. Затраты: от контроля к управлению [Электронный ресурс]. – Режим доступу : [hppt://www.management.com.ua/finance](http://www.management.com.ua/finance)
16. Бутинець Т.А. Бухгалтерський облік: [навч. посіб. для студентів вузів спеціальності 7.050201 «Менеджмент організацій» та 7.050107 «Економіка підприємств»] / Т.А.Бутинець, Л.В.Чижевська, С.Л. Береза; за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: 2000. – 672 с.
17. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф.Бутинець – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
18. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський, фінансовий облік: [навч. посіб. для

- студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.
19. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / Ф.Ф. Бутинець – Житомир: РУТА, 2001. – 576 с.
 20. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь / Ф.Ф. Бутинець– Житомир: ПП. „Рута”, 2007. – 328 с.
 21. Бутинець Ф.Ф. Облік зовнішньоекономічної діяльності [підруч.] / Ф.Ф.Бутинець, І.В.Жиглей – Житомир: "Рута", 2006. – 388 с.
 22. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в торгівлі: [навч. посіб.] / Ф.Ф.Бутинець, Н.М.Малюга – Житомир: ПП Рута, 2002. – 576 с.
 23. Бухгалтерський облік в Україні: [навч. посіб. Нормативно-практичні матеріали] / за ред. Р.Л. Хом'яка – Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр „Інтелект+” Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2001. – 728 с.
 24. Бухгалтерський облік в галузях економіки: [навч. посіб.] / за ред. Є.І. Свідерського– К.: Знання, 2007. – 233 с.
 25. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: [навч. – практич. посіб.] / за ред. С.Ф.Голова - Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2006. – 768 с.
 26. Быков В.А. Бухгалтерский учет для руководителя / В.А.Быков, С.М.Бичкова, М.Л.Пятов, М.В.Семенова, Я.В.Соколов – [2-е издание, перераб. и доп.] – М.: ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2001. – 320 с.
 27. Валуев Б.И. О целях, задачах и принципах управленческой ориентации учета / Б.И. Валуев // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Житомир, 2003. - № 2 (24). – С. 61-66.
 28. Венедиктова В.И. Ревизия и контроль в акционерных обществах и товариществах: [практич. руководство] / В.И. Венедиктова [2-е изд.]. – М. : ИНЕ, 2008. – 176 с.
 29. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [моногр.] / Н.Г. Виговська – Житомир:

- ЖДТУ, 2008. – 532 с.
30. Власов В.М. Финансовый учет: [науч. пособ.] / В.М.Власов – М.: ЮНИТИ, 2005. – 285 с.
 31. Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект / Н.В. Гавришко // автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопіль – 2001. – 19 с.
 32. Герасим П.М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП): [навч. посіб.] / П.М.Герасим, Г.П.Журавель, П.Я.Хомин – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 480 с.
 33. Герасим П.М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах / П.М.Герасим, Г.П.Журавель, П.Я.Хомин – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 480 с.
 34. Герасим П.М. Наскрізні блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / П.М.Герасим, Р.Ф.Бруханський, П.Я.Хомин - Тернопіль: Астон, 2003. - 363 с.
 35. Гетьман В.Г. Финансовый учет : [учеб.] / В.Г.Гетьман. – [3-е изд.перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 816 с.
 36. Глен А. Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніел Г. Шорт; [переклад Олександр Мінін, Олена Ткач]. – К.: Основи, 2007. - 942 с.
 37. Голов С.Ф. Управлінський облік: [підруч.] / С.Ф. Голов. – [3-тє вид.]. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
 38. Голов С.Ф. Фінансовий облік: : [підруч.] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко. – К.: Лібра, 2005. – 976с.
 39. Головачев А.С. Организация, нормирование и оплата труда: [учеб. пособие] / А.С.Головачев и [др.]. – [3-е изд., испр.]. – Минск: Новое здание, 2007. – 603 с.
 40. Гончарова М.Л. Розвиток та ефективність функціонування підприємств цукробурякового під комплексу / М.Л. Гончарова //

- автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємством. – К., 2006. – 20 с.
41. Гончарук Я.А. Аудит: [навч. посіб.] / Я.А.Гончарук, В.С.Рудницький, – [3-тє видання, перероб. і доп.]. - К.: Знання, 2007. – 443 с.
 42. Грабова Н.М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: [навч. посіб.] / Грабова Н.М., Кривонос Ю.Г.. - К.: А.С.К.,2007- 416 с.
 43. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: [підруч.]. / Н.М. Грабова – К.: А.С.К., 2005. – 301 с.
 44. Гринчук Ю.С. Інформаційне забезпечення управління в сільськогосподарських підприємствах / Ю.С. Гринчук // Формування ринкових відносин в Україні: збірник наукових праць. – 2008. - № 12 (91). – С. 135-137.
 45. Гриценко А. А. Зміст і основні напрямки еволюції сучасної парадигми економічної теорії / А.А. Гриценко // Економічна теорія: сучасна парадигма та її еволюція на порозі ХХІ століття. — К., Знання, 2000. – 320 с.
 46. Грубер Й. Економетрія : Вступ до множинної регресії та економетрії / Й.Грубер. – Т. 1. – К.: Нічлава, 1998. – 379 с.
 47. Гудзенко Н.М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств / Н.М.Гудзенко // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2006. – 25 с.
 48. Гуцайлюк З.В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / З.В.Гуцайлюк, Я.В. Мех, М.Т.Щирба – Тернопіль: Економічна думка, 2002. - 190 с.
 49. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: [моногр.] / Гуцаленко Л.В. – К. : ННЦ ІАЕ, 2010. – 372 с.

50. Давидович І.Є. Управління витратами : [навч. посіб.] / І.Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури , 2008. – 320 с.
51. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік: [підруч.] / Й.Я.Даньків, М.Я.Остап'юк., - К: Знання, 2007. – 469 с.
52. Державна статистична інформація України / [електронний ресурс]. – Режим доступу : [hppt://:www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)
53. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [моногр.] / В.А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
54. Дерій В.А. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні / В.А.Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 4. – С. 7-11
55. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [підруч.]. / [Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л.М. Сінельник] ; за ред. проф. Р. Т. Джоги. - К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.
56. Довідник з бухгалтерського обліку / За ред. Ценкпер Н. - Ужгород. "ІВА" 2005. - 356 с.
57. Должанський А.М. Вплив чинників на організацію обліку і контролю витрат / А.М. Должанський // Вісник національного лісотехнічного університету України. – 2009. – Вип. 19.7. – С. 234 – 240.
58. Домбровський В.М. Управлінський облік: [навч. - метод. посіб.] / В.М. Домбровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова; за ред. В.М. Домбровського. – Київ: КНЕУ, 2005. – 278 с.
59. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: [моногр.] / Н.І. Дорош. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.
60. Дупай М.М. Облік та аналіз діяльності підприємств у сфері зовнішньоекономічних відносин. [навч. посіб.] / М.М.Дупай, П.М.Денчук, С.В.Питель, П.Я.Хомин. – Тернопіль: Астон, 2003. - 200 с.
61. Дячун О.В. Організація, нормування та оплата праці : [навч. посіб.] / О.В. Дячун. – Львів, 2001. – 220 с.

62. Еванс Дж. Маркетинг / Дж. Еванс, Б. Берман; [пер. с англ.]. - М.: Экономика, 2002 . – 350 с.
63. Економічна енциклопедія. У 3-х томах: Т.1. А-К [за ред. С.В. Мочерного]. – К.: Академія; Тернопіль: Академія народного господарства, 2000. – 683 с.
64. Економіка підприємств: [підруч.] / за ред. С.Ф. Покропивоного - Київ: КНЕУ, 2007. – 420 с.
65. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств / За ред. С.І. Шкарабана, М.І. Сапачова. – Тернопіль: ТАНГ, 1999. - 405 с.
66. Євдошак В.І. Облік і контроль витрат цукрового виробництва та формування собівартості продукції: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний торговельно- економічний ун-т. — К., 2006. — 18 с. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/239707.html>
67. Журавель Г.П. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки / Г.П.Журавель, Я.Д.Крупка, М.С.Палюх, Л.О.Гуцайлюк, Т.І.Фаріон. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. - 449 с.
68. Завитій О.П. Облік і контроль виробничих витрат у тваринництві / О.П. Завитій // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопіль, 2002. – 20 с.
69. Завьялов С. Формула успеха: маркетинг / П.С.Завьялов, В.Е.Демидов - [2-е изд., перераб. и доп.]. - М.: Междунар. отношения, 2003. - 320 с.
70. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: [підруч.] / А.Г.Загородній, Г.О.Партин, Л.М.Пилипенко – [4-те вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 550 с.
71. Загородній А.Г. Облік і аудит: [термінологічний словник] / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Л.: Центр Європи, 2002. – 671 с.

72. Завгородний В.П. Бухгалтерський учет, контроль и аудит в системе управления предприятием / В.П. Завгородний – К.: „Ваплер”, 2007. – 976 с.
73. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: моног. / З.В. Задорожний – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 336 с.
74. Задорожний З.В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності / З.В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. - № 6. – С. 21-22.
75. Задорожний З.В. Проблеми обліку за новими регістрами / З.В. Задорожний // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3. – С. 65-66.
76. Залевский В.А. Управленческий учет и анализ формирования целевой себестоимости для целей стратегического менеджмента / В.А. Залевский // Управленческий учет. – 2009. - № 1. – С. 3-13.
77. Захожай В.Б. Автоматизація обліку готової продукції та її реалізації / В.Б. Захожай [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://ecolib.com.ua/article.php>
78. Зінченко О.В. Облік матеріальних витрат, проблеми та шляхи вирішення / Зінченко О.В. // Менеджмент : Збірник наукових праць. – 2008. - № 10. – С. 31 – 35.
79. Злупко С. М. Основи історії економічної теорії [навч. посіб.] / С.М. Злупко. — Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2001. – 280 с.
80. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: [учеб. для вузов] / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.
81. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: [навч. посіб.] / В.М. Івахненко – [2-ге вид.]. – К.: Знання-Прес, 2005. – 206 с.
82. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: [навч. посіб.] / С.В.Івахненко – [3-тє вид. випр. і допов.]. – К.: Знання, 2006. – 350 с.

83. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології / С.В.Івахненко. - [наук. вид.]. – К., 2005. – 286 с.
84. Івахненко С.В. Аудиторське програмне забезпечення для аналізу даних: перший український досвід / С.В. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 10. - С. 38 – 44.
85. Іщенко Я.П. Непрямі витрати на підприємствах АПК: методи обліку та порядок розподілу / Я.П. Іщенко // Облік і фінанси АПК – 2005. - № 3. – С. 25-29.
86. Іщенко Я.П. Облікове забезпечення управління витратами в сільському господарстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – К., 2010. – 22 с.
87. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [моногр.] / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
88. Керимов В.Э. Управленческий учет : [учебник] / В.Э.Керимов. – М.: Маркетинг, 2001. – 268 с.
89. Кобилянська О.І. Фінансовий облік: [навч. посіб.] / О.І. Кобилянська. - [2-ге вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 471 с.
90. Коваленко М. Бухгалтерське життя необоротних матеріальних активів / М. Коваленко // Бухгалтерія. - 2003. - № 11. - С. 132-134.
91. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – [3-е изд., перераб. и доп.]. - М.: Фининсы и статистика, 2003. – 752 с.
92. Колісник М. Ера милосердя. Еволюція керування витратами [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.investadviser.com.ua>
93. Колісник М. Еволюція керування витратами [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.investadviser.com.ua>
94. Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: [учеб. пособ.] /

- Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – М.: Инфра-М, 2007. – 368 с.
95. Косміна Р.М. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / Р.М. Косміна. – К.: Вища школа, 2006. - 174 с.
96. Костенко В.В. Удосконалення обліку основних фондів та необхідність здійснення процесів відтворення / В.В. Костенко // Статистика України. - 2007. - № 1. - С. 73 -75.
97. Костюченко В. Організаційні аспекти впровадження інформаційної системи в холдингу / В. Костюченко// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 8. – С. 26-28.
98. Котов В.Ф. Стоимостные категории в планировании промышленного производства / В.Ф. Котов. – М.: Экономика, 1980. – 145 с.
99. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль / Л.М. Крамаровский. - М.: Финансы и статистика. – 2004. – 300 с.
100. Криницкий Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета / Р.И. Криницкий. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 120 с.
101. Крищенко К.І. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці / О.В. Крищенко // Україна: аспекти праці. – 2007. - № 6. – С. 9-16.
102. Крупка Я.Д. Облік в будівництві / Я.Д.Крупка, З.В.Задорожний, Р.О.Мельник, - Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 608 с.
103. Крупка Я.Д. Облік в будівництві / Я.Д.Крупка, З.В.Задорожний, Р.О.Мельник – К.: Знання, 2008. – 638 с.
104. Кузик Н.П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві / Н.П. Кузик // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2004. – 20 с.
105. Кузьмінський Ю. Бухгалтерська інформація в управлінських рішеннях підприємств харчової промисловості / Ю.Кузьмінський, Р.Мочуга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 3. – С. 14.

106. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: [підруч.] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча – К.: Каравела, 2009 – 544 с.
107. Кулик А.М. Державне регулювання економічного розвитку приватних агроформувань в Україні / А.М. Кулик // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.02.03. – організація управління, планування та регулювання економікою. – Львів, 2005. – 21 с.
108. Кулинич М.Б. Процеси формування собівартості продукції: [моногр.] / М.Б.Кулинич. – Луцьк: РВВ «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Л.Українки, 2006. – 204 с.
109. Ласінський О. Бюджетне планування в менеджменті фермерських господарств / О. Ласінський // Формування ринкової економіки. Зб. наук. праць. Спец. вип.: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах, в умовах перехідної економіки – К.: КНЕУ, 2003. – 549 с.
110. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики / В.О. Ластовецький. – Чернівці: Місто, 2003. – 156 с.
111. Левицька С.О. Облік, контроль та аналіз діяльності неприємницьких організацій: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – К., 2005. – 28 с.
112. Лень В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика [навч. посіб.] / В.Лень, В.Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 567 с.
113. Линник В.Г. Калькуляція себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий: [учеб. для вузов] / В.Г. Линник. – К.: Вища школа, 1986. – 176 с.
114. Литвин Ю.Я. Бухгалтерський облік в сільському господарстві / Ю.Я. Литвин. – Тернопіль: Чарівниця, 1995. – 824 с.

115. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: [навч. посіб.] / О.В. Лишиленко – К.: Центр Учбової літератури, 2007. – 524 с.
116. Лютнева Н.А. Бухгалтерський учет: [учеб.] / Н.А. Лютнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. – М.: Форум: ИНФРА-М, 2006. – 496 с.
117. Майданевич П.М. Аспекти обліку і розподілу загально-виробничих витрат згідно вимог П(С)БО 16 «Витрати» на підприємствах / П.М. Майданевич // Культура народів Причорномор'я. – 2007. - № 99. – С. 76-77.
118. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. / Н.М. Малюга. - Житомир: ЖІТІ, 2002. - 384 с.
119. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку : [навч. посіб. для студентів вищих навч. закл.] / Н.М.Малюга, Ф.Ф. Бутинець; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 476 с.
120. Матвієць С. Облік списання орендованих основних засобів / С. Матвієць // Баланс-Агро. - 2006. - № 3. - С. 26 - 27.
121. Маслов Б.Г. Теоретические аспекты понятия «себестоимость» для целей учетно-аналитической системы / Б.Г. Маслов // Управленческий учет. – 2009. - № 5. – С. 19 - 28.
122. Мачуга Р. Організаційні передумови проектування інформаційної системи бухгалтерського обліку на підприємстві / Р. Мачуга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 12. – С. 35 - 41.
123. Мельник В.М. Основи економічного аналізу: [навч. посіб.] / В.М. Мельник. – К.: Кондор, 2003. - 128 с.
124. Мельничук С.Г. Розвиток аудиторської практики в маркетинг-орієнтованих системах управління підприємствами / С.Г. Мельничук // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання: зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., 27-28 травня 2010 р. м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2010. - С. 166-167.

125. Мех Я.В. Інформаційне забезпечення управління внутрішніми резервами підприємства(методологія і організація): [моногр.] / Я.В. Мех. - Тернопіль: ПП «Синтез-Поліграф», 2003. – 340 с.
126. Мех Я.В. Обліково-аналітична інформація в системі управління внутрішніми резервами (на прикладі підприємств промисловості України): [моногр.] / Я.В. Мех. – Тернопіль : «Економічна думка», 2000. – 553 с.
127. Микитюк П.П. Аналіз впливу інвестицій та інновацій на ефективність господарської діяльності підприємства: [моногр.] / П.П. Микитюк – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 296 с.
128. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / [пер. з англ.]; за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
129. Мних Є.В. Економічний аналіз: [підруч.] / Є.В. Мних. – Київ: Центр навчальної літератури. 2003. – 412 с.
130. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т.1 / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
131. Муравський В.В. Децентралізація обліку на основі сучасних мережевих технологій / В.В. Муравський, О.А. Шевчук. // Молода наука України: Збірник тез II Всеукраїнської студентської наукової конференції. - Кременчук: КІ ДУЕП, 2008. – С. 148-150.
132. Нападівська Л.В. Управлінський облік : [моногр.] / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
133. Нападівська Л.В. Управлінський облік : [підруч. для студентів вищих навч. закладів] / Л.В. Нападівська. – Київ: Книга, 2004. – 544 с.
134. Нападівська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 10. - С. 45-55.

135. Неруш Ю.М. Коммерческая логистика: [учеб. для вузов] / Ю.М. Неруш. - [3-е изд., перераб. и доп.]. - М.: ЮНИТИ, 2003. - 495 с.
136. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.; [пер.с англ.]; под ред. Я.В. Соколова. - [2-е изд.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
137. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Закон Республики Беларусь: [принят Парламентом Республики Беларусь 08.11.1994 р. № 3373-ХІІ] – Режим доступа : <http://www.lawbelarus.com/repub/sub28.htm>
138. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Федеральный Закон Российской Федерации : [принят Государственной думой Российской Федерации 30.12.2008 р. № 307 – Ф3] – Режим доступа : <http://www.skachatreferat.ru>
139. Облік видів економічної діяльності: [навч. посіб.] / за ред. Гура Н.О. – К.: Знання 2008. - 541с.
140. Овдіюк О.М. Організація маркетингової діяльності малих переробних підприємств АПК / О.М. Овдіюк // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління. – К., – 2005. – 20 с.
141. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на підприємствах / М.Ф. Огійчук. – К.: 2005. – С. 55-96.
142. Орлов О.О. Планування діяльності промислового підприємства : [підруч.] / О.О. Орлов. – К.: Скарби, 2002. – 336 с.
143. Осипов Ю.М. Философ хозяйства : [моногр.] / Ю.М. Осипов. – М.: Изд-во Моск. ун-та, 2006. – 240 с.
144. Опеньшев С.П. Сущность, цели, задачи и функции финансового контроля / С.П. Опеньшев, В.А. Жуков // Принципы бухгалтерського учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nasledie.ru>
145. Основи ринкової економіки і підприємництва: [підручник] / за ред. В.Я.Боброва – К.: Знання 2007. – 519 с.

146. Основні засоби. Нематеріальні активи. МШП // Баланс. Бібліотека бухгалтера. – 2005. - № 2. - С. 4 - 92.
147. Осовська Г.В. Основи менеджменту : [навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів] Г.В. Осовська. – К.: «Кондор», 2003. – 556 с.
148. Оцінка, аналіз, планування фінансового становища підприємства: [наук.-метод. вид.] / За ред. д.е.н. проф. Чупіса А.В. - Суми: Довкілля, 2007. – 404 с.
149. Павленко А.Ф. Маркетинг: [підруч.] / А.Ф.Павленко, А.В. Войчак. - К: КНЕУ, 2003. 246 с.
150. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
151. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект : [моногр.] / В.М. Панасюк. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с.
152. Панкрухин А.П. Маркетинг образовательных услуг.[учеб. пособ.] / А.П. Панкрухин. - М.: - Интерпракс, 2005. – 240 с.
153. Папінова О. Витрати на поліпшення основних фондів: зміни порядку розподілу / О. Папінова // Баланс-комплекс. - 2004. - № 11. - С. 55 - 58.
154. Пархоменко В. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. - № 6. - С. 21-23.
155. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні / В.М.Пархоменко, П.П. Баранцев. – Луганськ: - Футура ДСД "Лугань", 2008. – С. 243 – 280.
156. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: [моногр.] / О.А. Петрик. — К.: КНЕУ, 2005. – 260 с.
157. Пилипів Н.І. Облік в системі управління підприємством / Н.І. Пилипів, М.І. Пилипів // Вісник Прикарпатського університету. – Серія: Економіка. – Випуск 6. – Івано – Франківськ. – 2008: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/portal>

158. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. [Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291] // Галицькі контракти. Додаток. «Документи для роботи». – 2000. - № 34. – С. 99 - 106.
159. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Збірник систематизованого законодавства. – 2003. - № 7. - С. 82 - 185.
160. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://buhgalter911.com>
161. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://buhgalter911.com>
162. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://buhgalter911.com>
163. Поддерьогін А.М. Фінанси підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://books.efaculty.kiev.ua/finpd/2/>
164. Предмет и метод аудита, его задачи и функции [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://do.rksi/library/courses/obu/tema 1-1.lbk>
165. Примак Т.О. Маркетинг : [навч. посіб.] / Т.О. Примак. – К. : МАУП , 2004. – 227 с.
166. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 22.04.1993 р. № 3125-XII]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>
167. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 16.07.1999 р. № 996-XIV]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>
168. Про встановлення тарифної квоти на ввезення в Україну цукру-сирцю з тростини [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 30.11.2006 р. № 404-V]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>

169. Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 17.06.1999 р. № 758-XIV]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>
170. Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України : [прийнято Міністерством Фінансів України 30.11.1999 р. № 291]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
171. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України : [прийнято Міністерством Фінансів України 29.12.2000 р. № 356]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
172. Про заходи щодо забезпечення виконання Закону України «Про фіксований с/г податок» та заповнення форми [Електронний ресурс] : Наказ ДПАУ: [прийнято Державною Податковою Адміністрацією України 26.03.2004 р. № 170]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/control/uk/index>
173. Про захист економічної конкуренції [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 11.01.2001 р. № 2210 - III]. – Режим доступу : <http://webcache.googleusercontent.com>
174. Про заходи щодо підтримки виробників цукру [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України: [прийнято Кабінетом Міністрів України 30.09.2009 р. № 1108]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/npd/search>
175. Про якість та безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 06.09.2005 р. № 2809 - IV]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>
176. Пустовіт Г. Особливості обліку готової продукції та її реалізації у малих підприємствах / Г. Пустовіт // Бухгалтерський облік та аудит. –

2004. – № 7. – С. 27-29.
177. Пушкар М.С. Філософія обліку: [моногр.] / М.С. Пушкар. - Тернопіль, 2002. - 157 с.
178. Пушкар М.С. Фінансовий облік: [підруч.] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
179. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [моногр.] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.
180. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: [моногр.] – / М.С. Пушкар. - Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 152 с.
181. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [моногр.] / М.С. Пушкар. - Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.
182. Пшенична А.Ж. Удосконалення організаційних форм суб'єктів аудиторської діяльності / А.Ж. Пшенична // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін». 7-8 жовт. 2010 р. – Полтава: ТОВ «АСМІ», 2010. – С. 432-433.
183. Реслер М.В. Облік витрат і доходів операційної діяльності меблевих підприємств / М.В. Реслер // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопіль. – 2006. – 20 с.
184. Рожелюк В.М. Принципи управління витратами на підприємстві / В.М. Рожелюк, П.Н. Денчук // Вісник КНТЕУ. – 2007. - № 5. – С. 109-113.
185. Рудницький В. Аудит у середовищі електронної обробки даних / В. Рудницький // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств. Матеріали науково-практичної конференції, 25-26 листопада 2010 р. – Тернопіль, 2010. – С. 97 - 99.
186. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту: моногр. / В.С. Рудницький. – Тернопіль: “Економічна думка”. - 1998. – 196 с.

187. Рябчик А.В. Маркетинг підприємств молокопродуктового підкомплексу України на ринку Російської Федерації / А.В. Рябчик // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01. – економіка, організація і управління підприємствами. – К., 2006. – 21 с.
188. Сараєва Г. 1С: Бухгалтерія 8: доступно для бухгалтера / Г. Сараєва, Л. Власенко. – Х. : "Фактор", 2009. – 528 с.
189. Саченко С.І. Внутрішньогосподарський контроль виробничих витрат на хлібопекарних підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопіль, 2006. – 20 с.
190. Скирпан О.П. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / О.І.Скирпан. - Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 395 с.
191. Скирпан О.П. Фінансовий облік: [навч. посіб.] / О.П.Скирпан, М.С.Палюх – Т: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
192. Слатецкая Н.Ю. Планирование аудиторской проверки / Н.Ю. Слатецкая // Аудиторские ведомости. – 2004. - № 10. – С. 54 - 61.
193. Слободянюк В.О. Оцінка конкурентоспроможності підприємств цукрової промисловості / В.О. Слободянюк // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 - економіка та управління підприємствами (за видами економічної спеціальності). – Одеса, 2009. — 21 с.
194. Сметанко О.В. Основні напрямки розробки та впровадження стандартів внутрішнього аудиту в практичну діяльність акціонерних товариств України. / О.В. Сметанко // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін». 7-8 жовт. 2010 р. – Полтава: ТОВ «АСМІ», 2010. – С. 434-436.
195. Солтис М.В. Вдосконалення системи збуту тваринницької продукції / М.В. Солтис // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд.

- екон. наук: спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної спеціальності). – Львів, 2010. – 20 с.
196. Соколов В.Я. Учет затрат – о теории к практике / В.Я.Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. - № 6. – С. 44-47.
197. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / В.В.Сопко. - К.: КНЕУ 2000. – 578 с.
198. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [підручник] / В.В.Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
199. Сопко В. Бухгалтерський облік: [посіб.] / В.Сопко, М.Щирба, З.Гуцайлук, М.Бенько – Тернопіль : Астон 2005. – 496 с.
200. Сук Л.К. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / Л.К.Сук., П.Л.Сук. – К.: Знання, 2005. – 471 с.
201. Сук П.Л. Облік виробничих запасів / П.Л. Сук, Л.О. Черниш // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. - № 1. - С. 7-10.
202. Сурин А. И. История экономики и экономических учений / А.И. Сурин. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 485 с.
203. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: [підруч.] / Н.М. Ткаченко. - Київ: А.С.К., 2003. - 784 с.
204. Турило А.М. Вплив корпоративного управління на зростання вартості підприємства / А.М.Турило А.М., Т.В.Мар'юк [Електроний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.icp-ua.com/ru/vpliv-korporativnogo-upravl>
205. Турило А.М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, Н.М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – 2004. - № 11(41). – С. 85-88.
206. Фатюха Н.Г. Формування системи економічних взаємозв'язків підприємств з виробництва та переробки молока / Н.Г. Матюха // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємством. –

- Харків, 2005. – 20 с.
207. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей: навч. посібник / [П.М.Герасим, А.Я.Кізіма та інші]; за ред. П.Я.Хомина. - Тернопіль: Астон, 2000. – 288 с.
208. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан; [пер. с нем.]; под. ред. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 799 с.
209. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку: [моногр.] / П.Я. Хомин. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 349 с.
210. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет : управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; [пер. с англ.]; под. Ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
211. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: [навч. посіб.] / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
212. Цвілій С.М. Маркетинговий механізм забезпечення конкурентоспроможності монопродуктового промислового підприємства / С.М. Цвілій // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами. – Дніпропетровськ, 2005. - 16 с.
213. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень / Цветкова Н. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 14-27.
214. Чередниченко Н.В. Проблемні аспекти обліку витрат і обчислення собівартості у рослинництві / Н.В.Чередниченко [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.science-bsea.bgita.ru/2011/ekonom_2011_1.htm
215. Чернецька О.В. Формування економічно ефективної структури виробничих витрат сільськогосподарських підприємств / О.В. Чернецька // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд.

- екон. наук: спец. 08.00.04. – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). – Дніпропетровськ. – 2010. – 20 с.
216. Чорна Л.О. Управління ціноутворенням в системі реалізації продукції підприємств харчової промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємством. – К., 2006. – 40 с.
217. Чумаченко М. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 «Витрати» / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 3. – С. 13-16.
218. Чухліб О.А. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції / О.А. Чухліб // Фінанси України. – 2006. - № 2. – С. 129-136.
219. Шаманська В.М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку: [навч. посіб.]. – К.: Знання-Прес, 2003. – 278 с.
220. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою / В.О. Шевчук. - К.: КДТЕУ, 1998. 370 с.
221. Шевчук О.Д. Фінансова стійкість сільськогосподарських підприємств: діагноз, оцінка, прогноз / О.Д. Шевчук // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., – 2006. – 20 с.
222. Шевчук О.А. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / О.А. Шевчук // Управління розвитком. Збірник наукових статей Харківського національного економічного університету. – 2009. – № 1. – С. 89-91.
223. Шевчук О.А. Витрати на збут: класифікація та визнання у процесах оптимізації та оновлення інформаційних систем / О.А.Шевчук // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету, випуск 23. Серія: Економічні науки. - Черкаси: ЧДТУ, 2009. – С. 173-176.
224. Шевчук О.А. Особливості обліку витрат на підприємствах / О.А. Шевчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку,

- контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2009. - № 1(13). – С. 236-241.
225. Шевчук О.А. Розвиток світових поглядів на керування витратами / О.А. Шевчук // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2009. - № 3. – С. 77-84.
226. Шевчук О.А. Окремі аспекти логістизації процесу збуту на підприємствах з виготовлення цукру / О.А. Шевчук // Науковий вісник Ужгородського університету / Серія «Економіка». – 2009. - № 28. – С. 233-236.
227. Шевчук О.А. Проблеми та поняття облікової політики на підприємствах цукрової промисловості / О.А. Шевчук // Проблемы развития внешнеэкономических связей и привлечение иностранных инвестиций: региональный аспект. Сборник научных трудов. - Донецк: ДонНУ, 2010. - С. 1006-1008.
228. Шевчук О.А. Особливості методики аудиту витрат на збут / О.А. Шевчук // Економічний аналіз: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2010. - № 6. – С. 526-530.
229. Шевчук О.А. Порядок розробки плану та програми аудиту витрат на збут / О.А. Шевчук // Економічний і соціальний розвиток України в ХХ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації. Тези доповідей Сьомої Міжнародної науково-практичної конференції. – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – С. 395-396.
230. Шевчук О.А. Особливості поділу збутових витрат в обліковому середовищі / О.А. Шевчук // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика. Матеріали XIV Міжнародної науково-практичної конференції. – Луцьк: Вежа, 2009. – С. 399 – 401.
231. Шевчук О.А. Облік та управління витратами в умовах розвитку сучасних інформаційних технологій / О.А. Шевчук // Інформаційні

- технології у змісті освіти та практичній діяльності фахівців з обліку і аудиту: проблеми методології та організації: тези доп. наук.-практ. конф. – К.: КНЕУ, 2010. – С. 293-296.
232. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА, 2006. – 415 с.
233. Шкарабан С.И. Основы оперативного экономического анализа: [моногр.] / С.И. Шкарабан. – К.: Вища школа, 1988. – 135 с.
234. Юрій С.І. Міжнародні фінанси у ХХІ столітті / С.І. Юрій // Вісник економічної науки України. – 2007. - № 1(11). – С. 183-193.
235. Юрченко К. Методика розподілу непрямих витрат виробництва / К.Юрченко // Вісник Податкової служби України. – 2001. - № 39. – С. 25-30.
236. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій / Ю.П. Яковлев. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.
237. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: [моногр.] / І.Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. - 192 с.
238. Chistov D. Business operations in “1С: Accounting 8”. Problems, solving, results / D.Chistov, S.Kharitonov. – Moscow: 1С-Publishing, 2009. – 336 p.
239. Collier P. Accounting for Managers: interpreting accounting information / Paul Collier . – Wiley, 2009. – 532 p.
240. Gray I. The audit process: principles, practice and cases / Iain Grey, Stuard Manson. – South Western, 2008. – 705 p.
241. Kene F. Selected works of economic. - London: Hardback, 2001. – 248 p.
242. Marx K. Grundrisse. – New York: Brill Publishers, 2006. – 642 p.
243. Say J.-B. A Treatise on political economy. - Philadelphia: Lippincott, Grambo & Co., 2004. – 846 p.
244. Smith, Adam The Wealth of Nations edited by R.H. Campbell and A.S. Skinner, The Glasgow edition of the Works and Correspondence of Adam Smith, vol. 2b, 1976. – 678 p.

245. Turgot A.R.G. Quand Turgot régnait en Limusin: un tremplin vers le pouvoir. - Gallimard, 1979. – 645 p.
246. Louwers T. Auditing and assurance services / T. Louwers, R. Ramsay, D. Sinason, J. Strawser. – McGraw-Hill, 2008. – 847 p.
247. Scott William Financial Accounting Theory / William Scott. - London: Hardback, 2008. – 450 p.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А
Еластичний кошторис витрат на збут за _____ рік у _____ цукровому заводі

Стаття витрат	Кошторисна потужність виробництва цукру			Розрахункова потужність виробництва цукру		
	Постійні витрати, тис. грн.	Змінні витрати, тис. грн.	Сума, тис. грн.	Постійні витрати, тис. грн.	Змінні витрати, тис. грн.	Сума, тис. грн.
Амортизація основних засобів призначених для збуту						
Заробітна плата працівників збутового відділу (разом з відрахуваннями на соц.заходи)						
Комунальні послуги приміщень призначених для відділу збуту						
Технічне обслуговування апаратури для збуту цукру						
Поточні ремонти приміщень призначених для збуту продукції						
Витрати на лабораторні дослідження якості продукції під час збуту						
Витрати на заходи з охорони праці						
Охорона складів та інших приміщень для збуту продукції						
Інші витрати на збут						
Всього витрати на збут						
Ставка розподілу витрат на збут			X			X
Відхилення ставки розподілу постійних витрат на збут						

ДОДАТОК Б
Коефіцієнт використання задіяної потужності заводів в розрізі
областей України за 2010 р.

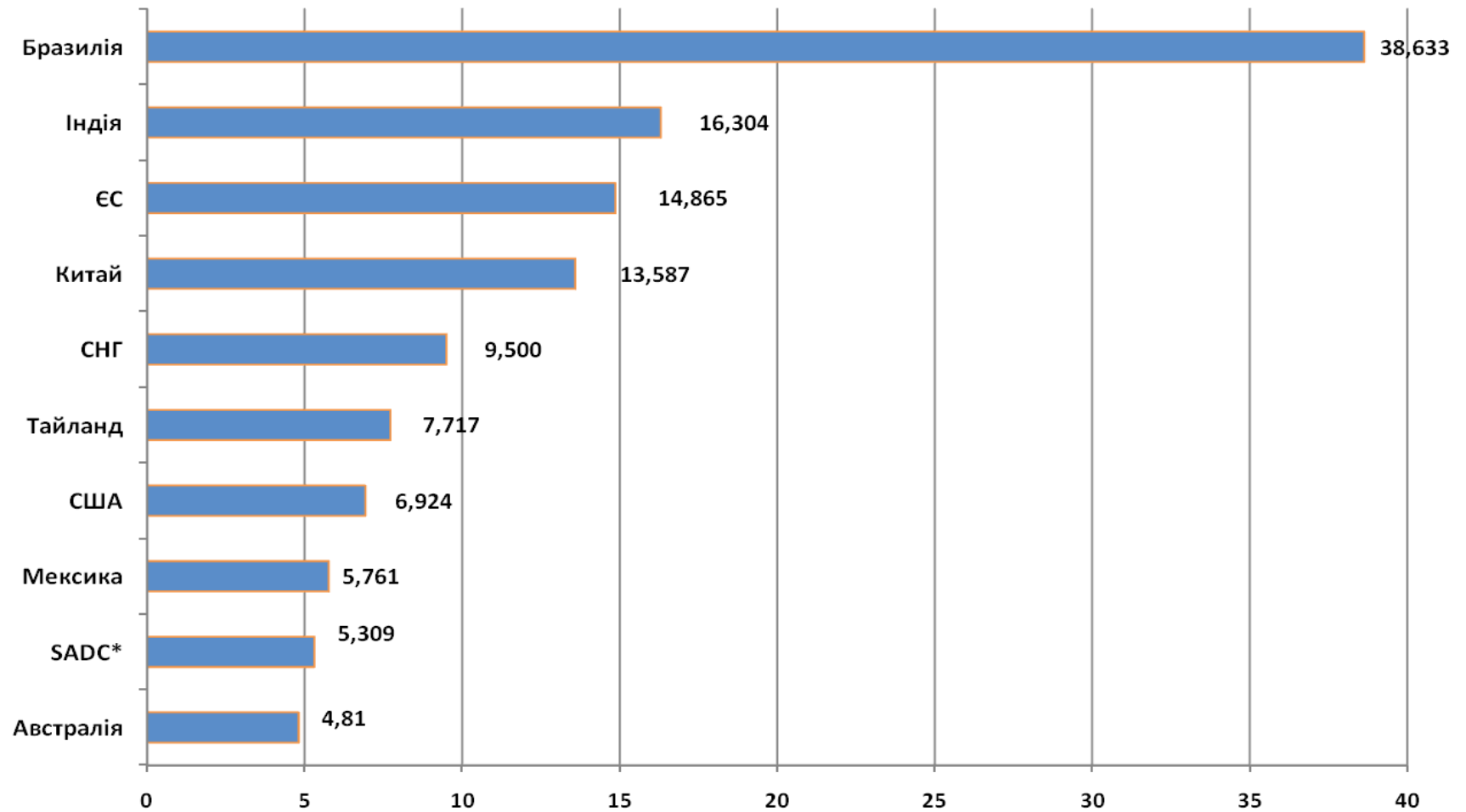
Області	Задіяна потужність, тис. т	Факт. продуктивність, тис. т	Коефіцієнт використання
Вінницька	35,86	37,0	1,03
Волинська	17,0	17,24	1,01
Житомирська	4,5	3,99	0,87
Київська	17,90	17,65	0,99
Кіровоградська	5,55	5,66	1,02
Львівська	9,0	8,78	0,97
Полтавська	30,0	30,81	1,02
Рівненська	6,95	6,31	0,91
Тернопільська	31,90	29,91	0,94
Харківська	20,85	20,85	1,0
Хмельницька	16,15	15,65	0,97
Черкаська	15,45	14,03	0,91
Чернівецька	2,7	2,48	0,92
Чернігівська	4,75	4,25	0,89
Україна	218,56	214,61	0,98

ДОДАТОК В
Оцінка стану процесу виробництва цукру

Цукровий завод	Якість цукру	Якість жому	Якість меляси	Величина втрат	Витрати сировини	Автоматизація виробничого процесу	Загальна оцінка
Дубнівський	+	+	+	-	+	+	Висока
Збараський	+	-	+	-	+	+	Вище середнього
Золочівський	+	+	+	-	-	+	Нижче середнього
Козівський	+	+	+	-	-	+	Середня
Кременецький	+	-	+	-	-	+	Низька
Острозький	+	+	+	-	-	+	Середня
Чортківський	+	+	+	-	+	+	Висока

ДОДАТОК Г

10 найбільших світових виробників цукру у 2008/2009 маркетинговому році, млн. т.



* SADC (Southern African Development Community) - Спільнота розвитку країн Південної африки

ДОДАТОК Д
Виробництво цукру в Україні за 2008-2009 рр.

Цукрові компанії	Кількість цукрозаводів		Переробка цукрових буряків, тис. т		Виробництво цукру, тис. т		Виробництво цукру в розрахунку на один цук. завод, тис. т	
	2009	2008	2009	2008	2009	2008	2009	2008
ТОВ „Астарта-Київ”	5	7	1525,7	1696,7	225,26	235,32	45,05	33,62
Група компаній "Укррос"	3	6	946,5	1520,7	130,24	199,37	43,41	33,23
ТОВ "Агропродінвест"	2	3	667,1	1057,5	103,09	135,61	51,55	45,20
ТОВ «Райз-цукор»	1	1	691,4	685,8	101,26	100,84	101,26	100,84
Група компаній “Мрія-Центр”	6	6	714,7	548,8	74,86	63,42	12,48	10,57
ТОВ "Радехівський цукор"	1	1	484,4	441,1	61,90	54,25	61,90	54,25
Агрофірма “Світанок”	2	2	313,6	291,6	52,52	45,01	26,26	22,51
ЗАТ „Західна компанія „Дакор”	1	3	326,6	685,8	47,21	87,65	47,21	29,22
ТОВ "Панда" (Селищанський цз)	1	1	279,0	220,9	32,91	26,22	32,91	26,22
ТОВ "Галс ЛТД"	2	2	217,0	264,6	29,69	34,25	14,85	17,13
ПП “Кряж”	2	3	161,5	311,9	22,36	34,92	11,18	11,64
Всього:	26	33	6327,6	7725,4	881,30	1016,86	33,90	30,81
%	46,4	47,1	68,7	63,2	69,6	64,6	x	x
Заводи не інтегровані в компанії	30	37	2878,4	4502,2	385,77	556,14	12,86	15,03
Разом по Україні	56	70	9206,0	12227,6	1267,07	1573,0	22,63	22,47

ДОДАТОК Е
Рівень розвитку процесу збуту в цукрових заводах

Назва цукрового заводу	Віддаленість споживачів	Доставка готової продукції автотранспортом	Доставка готової продукції залізницею	Розвиток маркетингу	Загальна оцінка
Дубнівський	-	+	+	+	Висока
Збараський	+	+	+	-	Низька
Золочівський	+	+	+	-	Низька
Козівський	-	+	-	-	Дуже низька
Кременецький	+	+	-	-	Дуже низька
Острозький	+	+	-	-	Низька
Чортківський	-	+	+	-	Висока

ДОДАТОК Ж

Калькуляція

витрат на перероблення цукрових буряків та собівартості вироблення цукру в 2009 р. на ТОВ «Цукровий завод Збараж»

Техніко-виробничі показники

№ з/п	Показники	Одиниця виміру	За нормативами	Звіт
1	Прийнято для переробки буряків - всього	тонн	X	133225
	В тому числі: -закуплених (вирощених) цукровим заводом	тонн	X	111965
	- передано цукровому заводу в рахунок плати за переробку давальницької сировини	тонн	X	6178
2	Перероблено буряків – всього	тонн	X	128972
3	Втрати буряків до маси прийнятих для перероблення	%	3,3	3,19
4	Цукристість при прийманні перероблених буряків	%	X	15,23
5	Втрати цукру у виробництві до маси перероблених буряків	%	1,0	0,79
6	Вміст цукру в мелясі до маси перероблених буряків	%	1,8	1,51
7	Вихід цукру до маси перероблених буряків	%	10,50	10,91
8	Одержано цукру з буряків (в цукрозі)	тонн	X	14042,01
9	Одержано білого цукру (зважено) - всього	тонн	X	14070,15
	В т.ч. – з закуплених (вирощених) буряків	тонн	X	11824,711
	- з буряків, залишених заводу в рахунок плати за переробку давальницької сировини	тонн	X	675,52
10	Тривалість сокодобування	діб	X	35,29
11	Середньодобова продуктивність заводу	тонн	3000	3654,6
12	Затрати праці на 100 т перероблених буряків	люд./дні	11,4	11,2
13	Витрати палива (в перерахунку на умовне) на сокодобування а) кількість	тонн	X	6155
	б) в % до маси перероблених буряків	%	X	6,39
14	Витрати вапнякового каменю до маси перероблених буряків	%	X	4,77

Продовження додатка Ж

Калькуляція собівартості цукру-піску на
ТОВ «Цукровий завод Збараж» за 2009 р.

№ з/п	Назва статей витрат	Витрати на виробництво цукру	
		Сума, тис. грн.	На 1 т цукру, грн.
1	2	3	4
1	Вартість буряків за закупівельною ціною	88360	7068,80
2	Вивезення буряків з полів на приймальні пункти заводу	1759	140,72
3	Вивантаження буряків на приймальних пунктах	888	71,04
4	Транспортування на віддалені бурякоприймальні пункти цукру, жому, меляси і бурякового насіння для відпуску виробникам буряків		0,00
5	Буксирування автомобілів на вивезенні цукрових буряків з полів в період бездоріжжя		0,00
6	Приймання і зберігання буряків	938	75,04
7	Загально заготівельні витрати	514	41,12
8	Перевезення буряків з кагатів в бурячну		0,00
9	Доставляння буряків від приймальних пунктів та інших заводів		0,00
10	Сума витрат, віднесених на переробку буряків для виробництва цукру бурякосійних господарств	1672	133,76
11	Разом витрат на сировину	94131	7530,48
12	а) меляса	1972	157,76
	б) жом	95	7,60
13	Допоміжні матеріали на технологічні цілі :		
	а) вапняковий камінь	281	22,48
	б) полотно фільтрувальне	85	6,80
	в) інші допоміжні матеріали	1203	96,24
14	Разом допоміжні витрати	1569	125,52
15	Паливо та енергія на технологічні цілі	9542	763,36
16	Основна і додаткова зарплата робітників	586	46,88
17	Відрахування на соціальні заходи	216	17,28
18	Підготовка та освоєння виробництва		0,00
19	Утримання та експлуатація устаткування	1605	128,40
20	Загальновиробничі витрати	811	64,88

Продовження додатка Ж

1	2	3	4
21	Незавершене виробництво		
	а) додаються (на початок періоду, введено)	96	7,68
	б) віднімаються (на кінець періоду, виведено)	145	11,60
22	Виробнича собівартість, сума рядків (11-12)+(14-21)-21б	106344	8507,36
23	Витрати на збут	541	43,28
24	Адміністративні витрати	938	75,04
25	Повна собівартість	107823	8625,84

ДОДАТОК И
Калькуляція витрат на приймання, зберігання, перевезення і переробку цукрових буряків за 2009 рік
на ТОВ «Цукровий завод Збараж»

Шифр рядка	Найменування статей витрат	Одиниця виміру	Витрати на фактичну переробку сировини за звітном				Розподіл суми витрат (тис. грн.) на		
			кількість	ціна за одиницю	сума тис. грн..	в розрахунку на 1т перероблених буряків	давальницьких умовах для бурякосійних господарств	цукрового заводу	Закуплені (вирощені) цукровим заводом
A	B	C	1	2	3	4	5	6	7
1	Вивезення буряків з полів на приймальні пункти	тонн	130310	13,50	1759	13,64	0	0	1759
2	Вивантаження буряків на приймальних пунктах	тонн	154175	6,49	1001	7,76	113	46	842
3	Транспортування на бурякоприймальні пункти цукру, жому, меляси для відпуску виробникам буряків	x	x	x	x				
4	Буксирування автомобілів на вивезенні цукрових буряків з полів в період	x	x	x	x				
5	Приймання і зберігання буряків	x	x	x	1058	8,20	120	49	888
6	Загальнозаготівельні витрати	x	x	x	580	4,50	66	27	487
7	Перевезення буряків з кагатів в бурячну	тонн				0,00	0	0	0
8	Доставлений буряк від приймальних пунктів	тонн				0,00	0	0	0
9	Разом витрат на сировину	x	x	x	4398	34,10	299	122	3976

Продовження додатка И

А	В	С	1	2	3	4	5	6	7
10	Допоміжні матеріали на технологічні цілі:								
	а) вапняковий камінь	тонн	5241	60,48	317	2,46	36	15	266
	б) полотно фільтрувальне	кв. м	2159	44,47	96	0,74	11	4	81
	в) інші допоміжні матеріали	х	х		1356	10,52	153	63	1140
11	Разом допоміжні матеріали	х			1769	13,72	200	82	1487
12	Паливо та енергія на технологічні цілі	х	х		10311	79,95	769	479	9063
13	Основна і додаткова зарплата робітників	люд.-дні	10299	64,18	661	5,13	75	31	555
14	Відрахування на соціальні заходи	х			244	1,89	28	11	205
15	Утримання та експлуатація устаткування	х			1810	14,03	205	84	1521
16	Загальновиробничі витрати	х			914	7,09	103	42	769
17	Незавершене виробництво і напівфабрикати :					0,00	0	0	0
	а) додаються (на початок періоду, введено)	тонн	30	3600,00	108	0,84	12	5	91
	б) віднімаються (на кінець періоду, віднімаються)	тонн	27	6074,07	164	1,27	19	8	137
18	Виробнича собівартість сума рядків 9+(11-17а)-17б	х			20051	155,48	1673	848	17530
19	Витрати на збут				610	4,73	69	28	513
20	Адміністративні витрати				1058	8,20	120	49	889
21	Повна собівартість				21719	168,41	1862	925	18932

ДОДАТОК К
Відомість обліку і контролю витрат на збут
в ТОВ «Цукровий завод Збараж» за 2010 р.

Вид витрати	Планові витрати (тис.грн.)	Фактичні витрати (тис. грн.)	Відхилення (тис.грн.)		% виконання
			+	-	
Витрати на збут:	1938,0	2370,0	432,0	-	122,2
Витрати на рекламні послуги	-	-	-	-	-
Оплата праці працівників відділу збуту	96,0	109,0	13	-	113,5
Відрахування на соціальне страхування	18,0	24,0	6	-	133,3
Утримання основних засобів пов'язаних зі збутом	32,0	37,0	5	-	115,6
Витрати на зберігання цукру	-	-	-	-	-
Витрати на навантаження, розвантаження і пакування продукції	-	-	-	-	-
Витрати на транспортування цукру до кінцевих споживачів	1792,0	1520,0		272	84,8
Комісійні винагороди	-	680,0	680	-	-
Інші витрати пов'язані із збутом цукру	-	-	-	-	-

ДОДАТОК Л

Склад витрат на приймання і зберігання цукрових буряків та загальнозаготівельних витрат, на ТОВ «Цукровий завод Збараж» за 2009 рік, тис. грн.

№ п/п	Найменування статей	За даними звіту тис.грн.
	А. Витрати на приймання і зберігання буряків (операційні витрати)	
1	Оплата праці працівників заготівельного апарату, які не відносяться до адміністративно-управлінського персоналу	186,9
2	Відрахування на соціальні заходи	69,3
3	Витрати на підготовку кагатних полів, вапнування і кагатування	50,3
4	Знос і відновлення укриття для буряків	-
5	Витрати на замороження і вентилявання буряків у кагатах	-
6	Затрати на оброблення буряків хімпрепаратами	-
7	Утримання сировинної лабораторії	7,0
8	Амортизація і ремонт основних засобів бурякоприймальних пунктів	-
9	Інші операційні витрати	27,8
	Разом по розділу «А»	341,3
	Б. Загальнозаготівельні витрати	
	1. Витрати на утримання апарату управління	
1	Оплата праці адміністративно-управлінського персоналу заготівельного апарату	37,6
2	Відрахування на соціальні заходи	13,6
3	Витрати на службові відрядження і переміщення	
4	Інші адміністративно-управлінські витрати	1,0
	Разом:	52,2
	2. Інші загальнозаготівельні витрати	
1	Ремонт основних засобів (без бурякоприймальних пунктів)	-
2	Амортизація основних засобів (без бурякоприймальних пунктів)	-
3	Витрати на ремонт доріг і під'їзних шляхів до бурякоприймальних пунктів	10,5
4	Інші заготівельні витрати	2,0
	Разом:	12,5
	Разом по розділу «Б»	64,7
	В. Розрахункові показники	
5	Питома вага загальнозаготівельних витрат у загальній сумі витрат цукрового заводу, %	15,9
6	Питома вага витрат на утримання апарату управління у загальній сумі витрат цукрового заводу, %	12,9
7	Питома вага інших загальнозаготівельних витрат у загальній сумі напрямку витрат цукрового заводу, %	3,0
	Разом по розділу «В»	31,8

ДОДАТОК М

Відомість аналітичного обліку витрат на збут основної та побічної продукції цукропереробних підприємств

Період _____

Статті витрат	В дебет рахунку 93 з кредиту рахунків															
	20	201	204	22	221	63	631	65	651	652	653	656	66	79	---	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1. Витрати на рекламу та маркетинг.																
1.1 Витрати на рекламу у засобах масової інформації.																
1.2 Витрати на рекламні акції.																
1.3 Витрати на дослідження ринку.																
2. Витрати на зберігання готової продукції.																
2.1. Заробітна плата працівників складу.																
2.2. Нарахування до заробітної плати.																
2.3. Комунальні послуги.																
2.4. Витрати на охорону складських приміщень.																
2.5. Витрати на утримання і експлуатацію складських машин та обладнання.																

Продовження додатка М

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
2.6. Витрати на ремонт складів.																
2.7. Витрати на відрядження працівників складу.																
2.8. Інші складські витрати.																
3. Транспортні витрати збуту.																
3.1 Витрати на доставку продукції.																
3.2 Витрати на відрядження працівників відділу збуту.																
3.3 Витрати на підготовку продукції до збуту.																
4. Трансакційні витрати																
4.1 Витрати на пошук клієнтів для збуту продукції																
4.2 Витрати на забезпечення умов договору																
4.3 Відхилення від норм трансакційних витрат																
5. Інші збутові витрати.																
Всього																