

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу**

ЛЕШУН Марія Ігорівна

Облік і аналіз виробництва і збуту в системі управління хлібопекарським підприємством

Accounting and analysis of production and sales in the management system of the bakery enterprise

**спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу**

Магістерська робота

Виконала студентка групи ОПЗм - 21
М.І. Лешун

(підпис)

Науковий керівник:
к.е.н., доцент **Т.В. Дідоренко**

(підпис)

Дипломну роботу допущено
до захисту:

Завідувач кафедри

Р.Ф. Бруханський
(підпис)

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ КРУГООБІГУ ЗАСОБІВ	
ПІДПРИЄМСТВА І ХАРАКТЕРИСТИКА ЙОГО ПРОЦЕСІВ.....	6
1.1 Економічний зміст кругообігу господарських засобів.....	6
1.2 Роль обліково-аналітичної інформації в управлінні хлібопекарським підприємством.....	12
Висновки до першого розділу.....	20
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ ПІДПРИЄМСТВ ХЛІБОПЕКАРСЬКОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	
2.1 Облік процесу постачання.....	22
2.2 Облік процесу виробництва продукції.....	33
2.3 Облік процесу реалізації і формування фінансових результатів.....	47
2.4 Організація обліку господарських процесів підприємств хлібопекарської промисловості в умовах АРМ бухгалтера.....	65
Висновки до другого розділу.....	78
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ХЛІБОПЕКАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	
3.1 Розробка товарно-збутової політики хлібопекарських підприємств.....	79
3.2 Аналіз фінансових результатів від реалізації продукції.....	82
3.3 Аналіз розвитку хлібопекарської галузі України.....	89
Висновки до третього розділу.....	95
ВИСНОВКИ.....	97
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	100

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Економічна ситуація, що склалася в економіці України вимагає змін в усіх сферах господарювання та функціях управління виробничими процесами. При подальшому формуванні ринкового середовища, планомірному курсі на удосконалення управління підприємством головною умовою зростання виробничого потенціалу хлібопекарської промисловості України є перехід до нової системи управління виробництвом.

Коли посилюється конкурентна боротьба на внутрішньому і зовнішніх ринках збуту, зниження собівартості продукції в сукупності з податковими пільгами набуває особливо великого значення. Підприємство в межах собівартості повинно покрити витрачені ним ресурси, щоб безперервно продовжувати виробництво та отримувати доходи.

Організуючи систему управління діяльністю підприємства хлібопечення необхідно мати на увазі, що хлібопекарні мають особливості виробничо-господарської та фінансової діяльності. До основних таких особливостей технологічного процесу виробництва хлібобулочних виробів можна віднести: нетривалість технологічного процесу; відсутність незавершеного виробництва; обмеження строку зберігання основних матеріально-виробничих запасів; обмеження строку реалізації готової продукції й мінімум залишків нереалізованої продукції, а по хлібу, як правило, їх відсутність; якість продукції, що випускається, яка залежить не тільки від дотримання технології виробництва, а й від якості вихідної сировини; норми витрат сировини і виходу продукції, що залежать від якості вихідної сировини; виготовлення продукції хлібопечення під щоденне замовлення торговельної мережі. Враховуючи характер хлібопекарського виробництва – безперервний технологічний процес та особливості здійснення його діяльності, питання обліку і аналізу виробництва і збуту в системі управління хлібопекарським підприємством залишається сьогодні актуальним. Адже від збільшення обсягів

виробництва буде прямо залежати збільшення фінансового результату діяльності підприємства, тобто прибутку.

Теоретичні та практичні питання щодо обліку і аналізу процесів виробництва і збуту у різні часи досліджували такі вчені: Р.Ф. Бруханський, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюк, Т.В. Дідоренко, Б.М. Литвин, Ю.Я. Литвин, М.Р. Лучко, М.С. Палюх, В.В. Сопко, А.В. Череп, М.Г. Чумаченко та ін.

Вагомий вклад у розвиток методологічних питань обліку витрат виробництва внесли зарубіжні вчені: О.П. Аксененко, П.С. Безруких, Р. Вандер Віл, Фандель Гюнтер, К. Друрі, В.Ф. Палій, Т. Скоун, В.І. Ткач, Д. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, А. Яругова та ін.

Мета і завдання дослідження. Основною метою дипломної роботи є розробка й обґрунтування теоретико-методичних і практичних рекомендацій і пропозицій з удосконалення процесів виробництва та збуту в системі управління на підприємствах хлібопекарської промисловості у відповідності до вимог національних положень (стандартів), використання яких сприятиме підвищенню ефективності розвитку зазначеної галузі, задоволенню суспільних потреб у її продукції, забезпеченню отримання підприємницькими структурами достатнього рівня прибутковості і рентабельності виробництва. Для досягнення визначеної мети в дипломній роботі передбачено постановку, формулювання та вирішення завдань теоретичного, методичного та практичного характеру.

Об'єктом дослідження є процес управління хлібопекарськими підприємствами в контексті обліку і аналізу процесів виробництва і збуту.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів управління процесами виробництва і збуту в діяльності підприємств хлібопекарської промисловості.

Методи дослідження. У процесі дослідження було використано загальнонаукові методи пізнання: поєднання абстрактного й конкретного, індукція та дедукція, аналіз і синтез, групування й порівняння. Теоретичне узагальнення, групування та порівняння використовувалися для розкриття сутності понять «собівартість», «калькулювання», а також при дослідженні

законодавчих і нормативних актів України, інструктивних матеріалів з питань методики формування і калькулювання собівартості продукції, економічної літератури вітчизняних і зарубіжних вчених, міжнародних та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Інформаційною базою дослідження є: законодавчі та нормативні акти, статистичні та фактичні дані, праці вітчизняних і зарубіжних вчених із зазначеної проблеми; довідково-інформаційні видання, матеріали науково-практичних конференцій.

Наукова новизна одержаних результатів. Основний науковий результат полягає в теоретичному обґрунтуванні і методичному вирішенні комплексу проблемних питань, пов'язаних із удосконаленням процесу постачання, виробництва та збуту в системі управління підприємствами хлібопекарської промисловості.

Практичне значення отриманих результатів. Практична цінність одержаних результатів полягає в тому, що вони озброюють управлінський персонал новими інструментами управління.

Публікація. Облік витрат виробництва на хлібопекарському виробництві, Збірник наукових праць Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, м. Тернопіль, ТНЕУ, ФАЕМ.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ КРУГООБІГУ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА І ХАРАКТЕРИСТИКА ЙОГО ПРОЦЕСІВ

1.1. Економічний зміст кругообігу господарських засобів

Кожне підприємство, організація, установа як виробничої, так і невиробничої сфери створені з метою реалізації завдань, які визначені у їх установчих документах.

Для реалізації поставлених завдань суб'єкт господарювання має у своєму розпорядженні наявні як засоби праці (будівлі, споруди, устаткування), так і предмети праці (сировину, матеріали, паливо). Засоби праці і предмети праці з метою контролю за їх наявністю і рухом знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку. Отже, господарські засоби, якими володіє підприємство, і є об'єктом бухгалтерського обліку та складають зміст його предмету.

За допомогою обліку одержують кількісні показники про наявність і рух матеріальних цінностей, грошей, трудових ресурсів та ін., а також одержують і якісні показники результативності здійснення господарських процесів.

В свою чергу всі господарські засоби підприємства мають різні джерела їх утворення. Одні господарські засоби були внесені свого часу засновниками при створенні підприємства, інші – придбані за рахунок власних коштів або позик банків та інших фінансово-кредитних установ. Облік внесків засновників, боргових зобов'язань перед кредиторами теж знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку. Виходячи із цього, джерела утворення господарських засобів теж є одним із елементів предмету бухгалтерського обліку[87].

Діяльність підприємства пов'язана із виконанням низки господарських операцій. Перші спрямовані на забезпечення підприємства сировиною, матеріалами і т.п. Другі пов'язані із виробництвом продукції, виконанням робіт

та наданням послуг. Треті забезпечують реалізацію на ринку готової продукції, робіт і послуг підприємства.

Зазначені господарські операції відображають процес кругообігу господарських засобів підприємства. Отже, спираючись на зазначене, можна ствердити, що кругообіг господарських засобів є теж одним із елементів предмету бухгалтерського обліку[30].

В процесі своєї діяльності підприємство вступає в економічні взаємовідносини, зокрема:

- із постачальниками та підрядниками при закупівлі сировини та комплектуючих;
- із покупцями та замовниками при реалізації готової продукції, робіт та послуг підприємства;
- із працівниками – щодо розрахунків по оплаті праці;
- із кредитно-фінансовими установами в питаннях кредитування;
- із бюджетом – по сплаті податків та проведення платежів до позабюджетних фондів соціального спрямування[14].

Але які б господарські операції та зрушення не відбувались на підприємстві, весь кругообіг господарських засобів можна розділити на три стадії:

- постачання;
- виробництва;
- реалізації.

Перша стадія (постачання) передбачає витрату підприємством певної частини грошей на закупівлю засобів праці та предметів праці. При цьому, з однієї сторони беруть участь гроші, як засіб платежу і міра вартості, з іншої - цінності, які купує підприємство.

Друга стадія (виробництва) передбачає взаємодію засобів праці і предметів праці при активній ролі в цьому процесі робочої сили. Результатом другої стадії є отримання з виробництва і оприбуткування готової продукції на склад підприємства.

Третя стадія (реалізація) є завершальною фазою кругообігу господарських засобів. Вона виражається у передачі виробленої продукції за цінами реалізації покупцям шляхом купівлі-продажу. Якщо отримана виручка переважає собівартість реалізованої продукції – це означає, що підприємство отримало прибуток, якщо ні – збиток[65].

Загальну схему кругообігу господарських засобів представлено на рисунку 1.1.

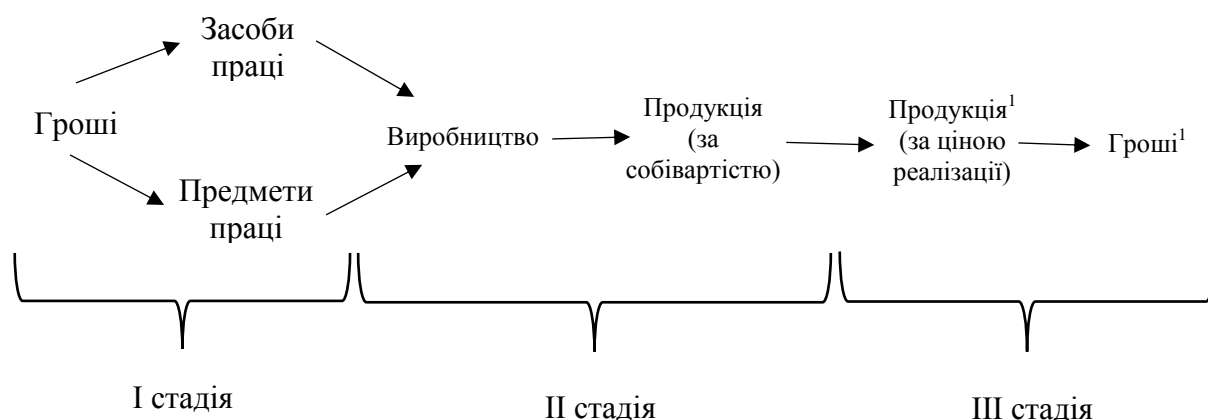


Рис.1.1 – Загальна схема кругообігу господарських засобів

Схему кругообігу господарських засобів можна відобразити на рахунках бухгалтерського обліку. Для цього необхідно: наявні грошові кошти підприємства покажемо на умовному рахунку «Гроші» (сальдо початкове = А); засоби праці та предмети праці відобразимо на умовному рахунку «Засоби виробництва»; заробітну плату як елемент витрат виробництва – на рахунку «Заробітна плата»; формування собівартості продукції відобразимо на рахунку «Виробництво»; вироблену продукцію на рахунку «Готова продукція»; процес реалізації покажемо на умовному рахунку «Реалізація продукції»; отриманий фінансовий результат – на рахунку «Прибутки або збитки».

На протязі певного періоду відбулися такі господарські операції:

1) частину грошових коштів підприємства на суму а спрямовано на закупівлю засобів виробництва (Кредит «Гроші» - Дебет «Засоби виробництва»);

2) в процесі виробництва були спожиті всі засоби виробництва на суму a (Дебет «Виробництво» – Кредит «Засоби виробництва»);

3) нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на виробництві продукції у сумі b (Дебет «Виробництво» – Кредит «Заробітна плата»);

4) виплачено нараховану заробітну плату працівникам у сумі b (Дебет «Заробітна плата» – Кредит «Гроші»);

5) готова продукція із виробництва за собівартістю оприбуткована на склад у сумі $a + b$ (Дебет «Готова продукція» – Кредит «Виробництво»);

6) всю готову продукцію за собівартістю відпущено в реалізацію на суму $a+b$ (Дебет «Реалізація продукції» – Кредит «Готова продукція»);

7) надійшли гроші від покупця за відвантажену йому продукцію за цінами реалізації на суму $a+b+p$ (Дебет «Гроші» – Кредит «Реалізація продукції»);

8) від реалізації продукції отримано результат – прибуток у сумі p (Дебет «Реалізація продукції» – Кредит «Прибутки, або збитки»).

Треба зауважити, що від реалізації продукції може бути і негативний результат – збиток (за умови, коли по дебету рахунку «Реалізація продукції» буде $a + b + p$, а по кредиту $a + b$). Це означає, що виручка від реалізації продукції не покриває витрат, пов'язаних з її виробництвом, тобто отримано збиток. В цьому випадку для досягнення балансу між дебетом і кредитом рахунку «Реалізації продукції» буде здійснено запис на суму p (кредит рахунку «Реалізація продукції» і дебет рахунку «Прибутки або збитки»)[49].

Підприємства в умовах ринкової економіки значну увагу приділяють проблемам оптимізації процесу просування товарів від виробника до споживача.

Результати їхньої господарської діяльності багато в чому залежать від того, наскільки правильно обрані канали розподілу товарів, форми і методи їхнього збуту, від широти асортименту і якості наданих підприємством послуг, пов'язаних із реалізацією продукції.

Канал розподілу приймає на себе і допомагає передати кому-небудь іншому право власності на конкретний товар або послуги на шляху від

виробника до споживача. Канал розподілу можна трактувати і як шлях пересування товарів від виробників до споживачів. Учасники каналів розподілу виконують ряд функцій, що сприяють успішному рішенню вимог маркетингу. До них варто віднести такі функції, як: проведення науково-дослідної роботи, стимулювання збуту, налагодження контактів із потенційними споживачами, виготовлення товарів відповідно до вимог покупців, транспортування і зберігання товарів, питання фінансування, прийняття відповідальності за функціонування каналу розподілу.

Канали розподілу можуть бути трьох видів: прямі, непрямі і змішані.

Прямі канали пов'язані з переміщенням товарів і послуг без участі посередницьких організацій. Вони частіше усього встановлюються між виробниками і споживачами, що самі контролюють свою маркетингову програму і мають у своєму розпорядженні обмежені цільові ринки. Непрямі канали пов'язані з переміщенням товарів і послуг спочатку від виробника до незнайомого учасника-посередника, а потім від нього – до споживача. Такі канали звичайно залучають підприємства і фірми, що, з метою збільшення своїх ринків і обсягів збуту, згодні відмовитися від багатьох збутових функцій і витрат та відповідно від визначеної частки контролю над збутом, а також готові дещо послабити контакти зі споживачами.

Змішані канали об'єднують риси перших двох каналів товарообігу. Так, хлібопекарські підприємства мало використовують переваги прямих контактів із постачальниками, вони реалізують продукцію через систему посередників. Виникають і інші державні і комерційні посередницькі організації і підприємства, що гарантують значно більший набір постачальницько-збутових послуг.

У такий спосіб очевидно, що від фірми вимагається значне уміння в проведенні своєї збутової політики. Варто також зауважити, що підприємству важливо займатися розвитком власної торгової мережі. Це доцільно, якщо кількість товару достатньо велика, щоб виправдати витрати на організацію торгової мережі за рахунок прибутку[51].

Протяжність каналу збуту – це число учасників збутового процесу, тобто число посередників у всьому збутовому ланцюжку. Розрізняють декілька рівнів протяжності: виробник – роздрібні продавці – споживач і виробник – оптовий продавець – роздрібний продавець – споживач. Сюди включається поняття оптового методу збуту.

Ширина каналу збуту – це кількість незалежних об'єктів збутового процесу, наприклад, кількість оптових продавців товару[34].

Оптова торгівля охоплює майже всю сукупність товарних ресурсів, що є як засобами виробництва, так і предметами споживання. Як правило, при оптовій торгівлі товар закупається значними партіями. Оптові закупівлі здійснюють посередницькі організації з метою наступного перепродажу низовим оптовим організаціям, підприємствам роздрібною торгівлі. У більшості випадків оптова торгівля не пов'язана з реалізацією продукції конкретним кінцевим споживачам, тобто вона дозволяє виробникам за допомогою посередників збувати товари з мінімальними безпосередніми контактами зі споживачами. На товарному ринку оптова торгівля являє собою активну частину сфери обертання[16].

Крім того, оптова торгівля є важливим важелем маневрування матеріальними ресурсами, сприяє скороченню зайвих запасів продукції на всіх рівнях і усуненню товарного дефіциту, бере участь у формуванні регіональних і галузевих товарних ринків. Через оптову торгівлю посилюється вплив споживача на виробника, з'являються реальні можливості домогтися відповідності між попитом і пропозицією, забезпечити кожному споживачу можливість закупувати продукцію в межах своїх фінансових можливостей і відповідно до потреб.

У свою чергу, виробник сам підбирає споживача, а значить сам повинен визначати асортимент і обсяги виробленої для ринку продукції виходячи з кон'юнктури ринку.

У процесі товарообігу від виробників до споживачів кінцевою ланкою, що замикає ланцюг господарських зв'язків, є роздрібна торгівля. При роздрібній

торгівлі матеріальні ресурси переходять із сфери обертання в сферу колективного, індивідуального, особистого споживання, тобто стають власністю споживачів. Це відбувається шляхом купівлі-продажі, оскільки споживачі одержують потрібні йому товари в обмін на свої грошові кошти.

Під просуванням розуміється сукупність різноманітних видів діяльності по доведенню інформації про гідності продукту до потенційних споживачів і стимулюванню виникнення в них бажання його купити. Сучасні організації використовують складні комунікаційні системи для підтримки контактів посередниками, клієнтами, із різноманітними громадськими організаціями і прошарками.

Вивчення фінансових звітів є основним моментом для розуміння поточного положення підприємства й особливостей його розвитку. Звіт про результати господарської діяльності і баланс підприємства – два основних фінансових документи підприємства. Баланс показує активи і пасиви компанії, власний капітал на визначену дату. Звіт про результати господарської діяльності показує рівень продажів, витрати на виробництво і реалізацію товарів за визначений період часу. Зіставляючи час від часу ці звіти за різні періоди, підприємство може помітити позитивні і негативні тенденції і вжити відповідних заходів[29].

1.2. Роль обліково-аналітичної інформації в управлінні хлібопекарським підприємством

Аналіз практики діяльності українських хлібопекарських підприємств дозволив констатувати, що відсутність необхідного обліково-аналітичного забезпечення приводить до того, що організації або формують фінансові результати недостовірно, або ставляться до формування її елементів формально. У свою чергу, це утрудняє організаціям орієнтуватися у подальшому розвитку, знижує конкурентоспроможність і стійкість, що в

остаточному підсумку може привести до фінансової неспроможності і банкрутства.

Для ефективного розвитку підприємництва в Україні необхідно мати адекватну ринковим відносинам систему подання інформації, що дозволить формувати релевантну інформацію, робити її аналіз і приймати раціональні управлінські рішення[52].

Бухгалтерський облік, безумовно, є основою обліково-аналітичного забезпечення фінансового аналізу, таким чином, він відіграє важливу роль у прийнятті управлінських рішень в комерційних організаціях. Однак недоліки, властиві сучасній обліковій системі, викликали появу таких напрямків, як стратегічний облік, соціальний облік, їхній розвиток відбувається в рамках закономірного зближення бухгалтерського і економічного підходів[16].

Економісти відзначають недостатню відповідність змісту інформаційної бази як цілям так і завданням фінансового аналізу. Міністерство фінансів України майже щорічно вносить зміни в різні форми звітності, що дозволяє значно поліпшити якісний зміст аналітичних показників. При цьому часті зміни в бухгалтерській і податковій звітності приводять до неоднорідності змісту багатьох даних, а виходить, і до непорівнянності ряду показників у динаміці, що дозволяє неспроможним організаціям приховувати реальне фінансове становище, у той час як запорукою успішного розміщення акцій і облігацій, одержання позик і кредитів є фінансова прозорість організації. Наскільки привабливі опубліковані фінансові результати, поточний і перспективний фінансовий стан підприємства, настільки висока ймовірність одержання додаткових джерел фінансування.

Бухгалтерська звітність служить інформаційною базою для визначення рівня фінансової стійкості організації, на підставі якої зовнішнім користувачем робиться висновок про прийнятний рівень ризику при інвестуванні. Для залучення капіталу на міжнародних ринках необхідно, щоб звітність була складена відповідно до міжнародно визнаних стандартів звітності.

Головний недолік бухгалтерського балансу для оцінки фінансової стійкості полягає в тому, що не витримане угруповання статей активу і пасиву по реальній участі фінансових ресурсів. Основні різночитання між МСФЗ та українською системою бухгалтерського обліку пов'язані з різницею в кінцевих цілях, для яких використовується фінансова інформація.

Фінансова звітність, підготовлена відповідно до МСФЗ, використовується, головним чином, організаціями-партнерами, фінансовими інститутами, а фінансова звітність, підготовлена відповідно до НП(С)БО, складається в основному для органів державного управління.

Фінансова стійкість підприємства, що оцінена за даними українських стандартів, далеко не завжди може розраховувати на той же рівень стійкості за міжнародними стандартами.

Удосконалення змісту фінансової звітності, що складається за даними бухгалтерського обліку, є однією із важливих завдань фінансового менеджменту в розвиненому суспільстві. Дані фінансової звітності необхідні як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам для прийняття економічних рішень у конкретній організації.

Разом з тим фінансова (бухгалтерська) звітність, на відміну від інших видів інформації, включає показники, що характеризують фінансовий стан організацій, і є єдиною доступною і офіційно відкритою як на українському рівні, так і на міжнародному[28].

Поняття обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємства є ширшим за поняття обліково-аналітичної інформації. Слово «забезпечення» у даному терміні означає виконання, гарантування здійснення процесу постачання обліково-аналітичної інформації системі управління. В обліково-аналітичне забезпечення має включатися комплекс дій з підготовки обліково-аналітичної інформації, тобто процес її підготовки, який зображено на рисунку 1.2.

Обліково-аналітичне забезпечення – це процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості. Таким чином, поняття обліково-аналітичного забезпечення постає у двох значеннях:

- діяльність, пов'язана зі збором, реєстрацією, узагальненням, збереженням, передачею та аналітичним опрацюванням інформації;
- забезпечення системи управління відповідною кількістю необхідної якісної інформації.

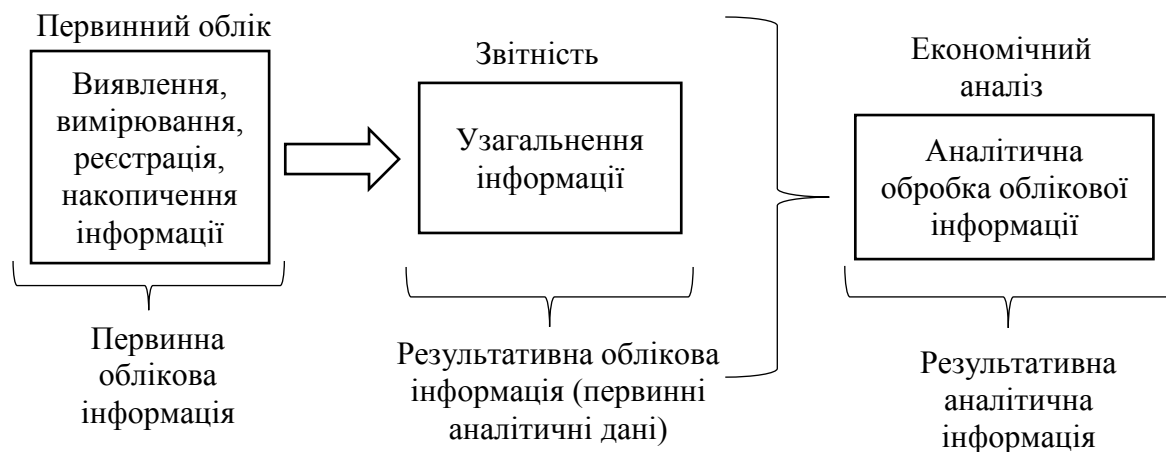


Рис.1.2 – Схема процесу обліково-аналітичного забезпечення

Метою обліково-аналітичного забезпечення має стати поєднання процедур бухгалтерського обліку і економічного аналізу формування інформації такого характеру: історичного, що узагальнює результати діяльності; аналітичного, що передусє прийняттю обґрунтованого управлінського рішення[19].

За словами О.В. Пархоменка інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління – це поєднання всієї використовуваної в ній інформації, специфічних засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців з її ефективного удосконалення та використання. Звідси можна сформулювати основні функції обліково-аналітичного забезпечення системи управління як частини інформаційно-аналітичного забезпечення:

- 1) інформаційна – забезпечення системи управління інформацією про діяльність підприємства внутрішніх і зовнішніх користувачів;

2) облікова – відображення фактів господарської діяльності підприємств;

3) аналітична – здійснення на підставі первинних аналітичних даних економічного аналізу діяльності підприємств.

Більш глибоке розуміння технології процесу обліково-аналітичного забезпечення передбачає виділення основних його стадій. Їх є три. Першій стадії обліково-аналітичного забезпечення відповідає процес виявлення, вимірювання, реєстрації та накопичення економічної інформації стосовно фактів господарської діяльності, іншими словами, – формування масиву первинної облікової інформації.

Узагальнення такої інформації – формування внутрішньої та зовнішньої звітності відбувається на другій стадії. Таким чином, формуються первинні аналітичні дані, які є вхідними для процесу аналітичної обробки, йому відповідає третя стадія. Отже, інформаційна система управління забезпечується якісним виконанням робіт на усіх трьох стадіях обліково-аналітичного забезпечення.

Невиконання або неякісне проходження хоча б одного з процесів призводить до викривлення остаточного результату обліково-аналітичного забезпечення – результативної інформації[5].

Щоб мати належне інформаційне забезпечення системи управління підприємством засобами обліку і аналізу доцільно сформулювати комплекс завдань для досягнення ефективного обліково-аналітичного забезпечення реалізації управлінської функції:

- розробити критерії та порядок оцінки якості інформації, яка створюється у системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу;

- розробити методiku оцінки якості облікового циклу та процесу аналітичної обробки облікової інформації;

- встановити порядок генерування необхідної управлінню кількості даних у системі обліку та порядок подальшої трансформації облікових даних у аналітичну інформацію.

У результаті отримуємо визначення поняття «обліково-аналітичного забезпечення» – це процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості.

Тобто процес оцінки якості обліково-аналітичного забезпечення складається із трьох частин: оцінки безпосередньо самого процесу підготовки інформації, організації бухгалтерського обліку і економічного аналізу а також оцінки кінцевого результату – результативної інформації. Проте, якщо припустити, що якісне протікання процесів бухгалтерського обліку і економічного аналізу апріорі забезпечує формування якісного результату – інформації, можливим є варіант оцінки якості лише самих названих процесів[68].

Сучасний етап розвитку національної економіки характеризується динамізмом та якісними змінами в управлінні виробничим процесом. Виникає необхідність кореневої зміни господарського механізму та економічної роботи підприємства, що вимагає створення якісно нової системи управління, оновлення організації та методики обліку й аналізу затрат.

В умовах ринкових відносин важливе місце у процесі обліку та аналізу відводиться оптимізації рівня затрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. Рішення цієї проблеми має особливе стратегічне значення для хлібопекарських підприємств, оскільки за умови ефективного використання виробничих ресурсів можливий прискорений розвиток підприємств і досягнення високих результатів діяльності.

Проте проблема забезпечення ефективної діяльності хлібопекарських підприємств вимагає додаткових досліджень, зокрема, з'ясування теоретичних і практичних аспектів раціональної організації обліку й аналізу затрат і калькулювання собівартості продукції.

Вирішення завдань удосконалення методики бухгалтерського обліку затрат вимагає постійного контролю та аналізу за використанням ресурсів хлібопекарського підприємства. Тому, з метою підвищення ефективності діяльності підприємства особливе значення має вибір правильних і

обґрунтованих управлінських рішень на основі організації збору, формуванні та оцінки інформації про затрати. Вирішення цієї проблеми дозволяє вийти на новий рівень управління витратами.

Для сучасного етапу розвитку економіки України характерні процеси становлення і зміцнення ринкових відносин, сучасних методів і прийомів менеджменту. Світова та вітчизняна практика підтверджує, що стратегічне управління дозволяє знизити вплив невизначеності на діяльність підприємства, підвищити його здатність протистояти непередбаченим ситуаціям, визначати пріоритетні напрями діяльності. В зв'язку з цим особливої актуальності набувають питання, пов'язані з обліково-аналітичним забезпеченням процесу стратегічного управління діяльністю підприємства, зростає значення аналізу й обґрунтування стратегії розвитку підприємства[62].

Виникнення нових концепцій в обліку, орієнтованих на прийняття стратегічних управлінських рішень, дослідження напрямів удосконалення облікової інформації, необхідність систематизації обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, наявність проблем в організації та методиці обліково-аналітичної системи стратегічного типу й практична потреба розв'язання зумовлюють необхідність створення структурованої системи стратегічного управління витратами і свідчать про її актуальність та значимість для сучасних ринкових умов[7].

Використання створеної системи на підприємствах хлібопекарської галузі дозволить виявити нові можливості зростання і отримання прибутку. При цьому концепції управління витратами в економічному аспекті є базою для формування собівартості хлібних виробів, а концепції в обліковому аспекті дають можливість коригувати величину сформованої собівартості.

Активізація процесу ефективного використання виробничих ресурсів є одним з пріоритетних напрямків удосконалення стратегічної та оперативної підсистем аналізу та обліку витрат, де закладається обґрунтованість та комплексність рішень, спрямованих на стабілізацію процесу виготовлення продукції[50].

Разом з тим фінансова (бухгалтерська) звітність, на відміну від інших видів інформації, включає показники, що характеризують фінансовий стан організацій, і є єдино доступною і офіційно відкритою як на українському рівні, так і на міжнародному[28].

Інформаційні потоки про діяльність організації можна умовно розділити на два основних напрямки: зовнішні і внутрішні.

До внутрішніх користувачів можна віднести управлінський персонал, що приймає різні рішення виробничого і фінансового характеру.

Коло зовнішніх користувачів значно більше. Метою надання організаціями звітності зовнішнім користувачам в умовах ринку є, насамперед, одержання додаткових ресурсів на фінансових ринках. Тому що рішення зовнішніх користувачів за інших рівних умов приймаються на основі обмеженого кола показників фінансової звітності, саме ці показники перебувають у центрі уваги фінансового аналітика і є завершальною в ході оцінки впливу прийнятих управлінських рішень на фінансове становище організації. Таким чином, від того, що представлено у фінансовій звітності, залежить майбутнє організації[29].

Для рішення завдання формування інформаційної бази потрібно постійно відслідковувати і вивчати запити внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, відповідати на питання: кому, яка інформація необхідна і у які строки її варто надавати.

Всіх користувачів інформацією поєднує прагнення одержати необхідну інформацію для задоволення своїх інтересів. Але існують і характерні риси, які властиві певному колу користувачів, що дозволяє їх згрупувати і виявити відмітні ознаки.

Інтерес внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації розрізняється в наступному:

- використанням інформації з різним рівнем деталізації;
- періодичністю одержання і обробки необхідної інформації;

- характером прийняття управлінських рішень, заснованих на аналізі представленої інформації.

Також можна згадати, що все обліково-аналітичне забезпечення здійснюється відповідно до ряду принципів, які роблять його досить ефективним інструментом фінансового управління:

- корисність інформації для користувачів з метою прийняття обґрунтованих ділових рішень;

- доречність, тобто інформація повинна бути значимою, своєчасною, впливати на рішення, прийняте користувачем, і забезпечувати можливість перспективного і ретроспективного аналізу;

- вірогідність інформації, обумовлена її правдивістю і можливістю перевірки документального обґрунтування;

- правдивість інформації, тобто відсутність помилок, упереджених оцінок і фальсифікації подій господарського життя (перевага змісту над юридичною формою);

- нейтральність фінансової звітності, яка припускає, що задоволення інтересів однієї групи користувачів не відбувається на шкоду інтересам іншої групи;

- зрозумілість змісту звітності без спеціальної професійної підготовки; порівнянність даних за кілька звітних періодів;

- обачність, тобто у випадку наявності альтернативних оцінок або неясності оцінок фахівець повинен приймати найменш оптимістичну[36].

Висновки до першого розділу

На основі узагальнення і систематизації наявної у першому розділі інформації з обліку і аналізу, визначено, що обліково-аналітичне забезпечення стійкого розвитку хлібопекарського підприємства являє собою єдність систем обліку, аналізу і аудиту, об'єднаних інформаційними потоками для управління

економічними процесами при виборі (або реалізації) напрямків стійкого розвитку підприємства і варіантів їхнього фінансування.

У такий спосіб стає ясно, що вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення підприємств є необхідною умовою прийняття обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на реалізацію стратегії розвитку і надання їй сталого характеру. Для ефективної реалізації процесу стійкого розвитку підприємства актуальна необхідність адекватного обліково-аналітичного забезпечення, що дозволяє в першу чергу інформаційно обслуговувати цей процес, що враховує різні умови функціонування і цільові орієнтири підприємства, вплив зовнішніх і внутрішніх факторів.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ ПІДПРИЄМСТВ ХЛІБОПЕКАРСЬКОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

2.1. Облік процесу постачання

Процесу постачання товарів відіграє важливу роль у господарських процесах, адже від нього залежить функціонування промислових підприємств в ринкових умовах, формування виробничих витрат, оскільки витрати на обладнання, сировину, матеріали тощо складають значну частину витрат виробництва. Тому чітка організація закупівель є основним резервом зниження витрат виробництва, що є одним з найважливіших факторів завоювання стійких конкурентних позицій. Крім того, управління постачанням є дуже складним процесом, що вимагає від менеджерів, які його здійснюють, ґрунтовних знань та практичного досвіду.

Звичайно, треба чітко усвідомлювати, що різноманітні товари та послуги в різних галузях господарства в різних ситуаціях потребують в кожному випадку особливих підходів до прийняття рішень щодо їх постачання. Тому дуже важко встановити єдину для всіх випадків процедуру цього процесу. Проте існують певні етапи процесу постачання, які полегшують та формалізують укладання угоди з діловими партнерами[66].

Усвідомлення потреби. Після того як керівництво прийняло рішення про розробку нового типу виробу, треба вирішити, що підприємство буде виготовляти самостійно, а що буде закуповувати у сторонніх постачальників.

Розробка специфікації продуктів. Після усвідомлення потреби інженерами підприємства розробляється детальна специфікація майбутнього виробу, включаючи технічні інструкції, вимоги до потужності, терміну використання та ін. Розробляються також специфікації щодо матеріалів, якісних параметрів тощо. Крім цього, працівники закупівельного центру повинні розробити критерії до постачальників щодо постачання, цін, умов оплати, гарантійного та післягарантійного обслуговування.

Розробка заявок для потенційних постачальників, укладання рейтингу постачальників. Заявки потенційних постачальників розглядаються на основі вимог до товару і умов постачання, які виробляються у ході попередніх етапів. Менеджер з постачання готує список потенційних постачальників і надсилає їм кваліфікаційні вимоги із зазначенням бажаних характеристик продукту, термінів постачання, умов оплати тощо. Після отримання відповідей менеджер повинен об'єктивно оцінити всіх потенційних постачальників за рейтинговою шкалою відповідно до розроблених критеріїв. Необхідно зазначити, що на ринку споживчих товарів процес прийняття рішень щодо купівлі товарів є відносно простим процесом, який не вимагає формалізації.

Щодо промислового ринку, то процес прийняття рішень у більшості випадків є складним довгостроковим процесом із залученням значної кількості різних фахівців, він вимагає значних витрат часу та достатньої кількості осіб, які беруть участь у процесі прийняття рішень про закупівлю. Цей процес включає вибір постачальників, оформлення замовлень, проведення переговорів, внесення змін у специфікацію[59].

Прийняття рішення про закупівлю. Для прийняття рішення про закупівлю тих чи інших товарів промислового призначення створюються закупівельні центри, до складу яких входять різноманітні спеціалісти в залежності від типу товарів, що потрібно закупити. Члени закупівельного центру приймають остаточні рішення щодо вимог до товарів і умов постачання, складу осіб, які будуть брати участь у переговорах з постачальниками.

Укладання контрактів. Це дуже відповідальний етап процесу закупівлі. Постачальник повинен надати товари необхідної якості, у відповідні строки, за обумовленою ціною. Споживач повинен перевірити товари на якість, схвалити та оплатити їх. Усі ці моменти обумовлюються в контракті.

Перевірка якості товарів. Коли товар надійшов до споживача, необхідно провести контроль якості відповідно до розробленої специфікації. Відповідальна за контроль якості особа перевіряє і такі моменти, як

пошкодження товару в дорозі, нестача, розпаковування товару. Тільки після цього здійснюється оплата накладних.

Оцінка ефективності роботи з постачальниками. Після остаточного постачання менеджер по закупках записує свої враження щодо роботи постачальника в його рейтинговий листок. Ця інформація є підставою для повторних закупівель у цього постачальника і подальшої роботи з ним[14].

Підприємство можна розглядати як систему, призначену для трансформування факторів виробництва (техніка, сировина і матеріали, жива праця, капітал) у готову продукцію.

Завдання процесу постачання полягає в забезпеченні потреб виробничого процесу в різноманітних факторах виробництва - сировині, матеріалах, паливі, тарі, запасних частинах, малоцінних та швидкозношуваних предметах, основних засобах (будівлях, спорудах, транспортних засобах, машинах, верстатах, устаткуванні), живій робочій силі (робітники, управлінці, службовці), капіталі (інвестиції, гроші) та інших ресурсах. На виході з системи знаходиться готова продукція, яка призначена для збуту споживачам. Від споживачів продукції на підприємство надходять гроші, а виходять - при оплаті постачальникам факторів виробництва[59].

Важливо зазначити, що для здійснення процесу постачання необхідні фінансові ресурси (гроші), які підприємство отримує після збуту продукції покупцям. Крім цього необхідно забезпечити безперебійність усіх процесів - постачання, виробництва і збуту. Якщо готова продукція не буде швидко реалізована, то підприємство не зможе закупити необхідні фактори виробництва, що ускладнить кругооборот капіталу. Отож, несвоєчасне забезпечення потреб виробничого процесу призведе до зменшення випуску продукції, обсягу реалізації і виручки.

Отже, у фінансовому обліку потрібно відображати інформацію про кожний із процесів кругообороту капіталу і визначити їх ефективність, яка розраховується через отримання економічних показників у системі бухгалтерських рахунків.

В результаті перетину межі підприємства гроші можуть виходити в оточуюче середовище або надходити на підприємство із середовища, при цьому підприємство може функціонувати, якщо притік грошей перевищить відтік. Показник руху грошової маси краще характеризує фінансовий стан, ніж показник прибутку.

Отримання достатньої грошової маси для розширеного виробництва пов'язане з багатьма факторами кращого використання існуючого потенціалу:

- модернізація виробництва (сучасна техніка, високі технології, автоматизація);
- сучасні технології виробництва;
- організація виробництва на основі досягнень науки;
- організація праці, спрямована на підвищення продуктивності;
- раціональне використання матеріальних ресурсів та перехід на нові конструкційні матеріали;
- використання відходів виробництва;
- організація управління на основі досягнень науково-технічного прогресу;
- інші напрями, що призводять до зниження собівартості продукції.

Серед цих факторів значне місце посідає раціональна організація матеріально-технічного постачання, яке забезпечує укладання договорів на поставку ресурсів, доставку їх на склади, розміщення і зберігання, доставку на робочі місця[43].

Для забезпечення тривалого існування підприємства необхідно відслідковувати не тільки поточний стан справ на підприємстві, а й майбутній.

Точність передбачення майбутнього залежить від точності визначення параметрів системи та методів прогнозування. Визначення майбутнього стану системи пов'язується з покращенням стану потенціалу, в тому числі і підсистеми постачання.

У фінансовому обліку процес постачання чітко не виділяється, хоча немало економістів пропонують організувати облік у системі бухгалтерських

рахунків та використовувати інформацію для визначення ефективності цього процесу. Варто звернути увагу на процес постачання, оскільки через нього проходять вхідні потоки ресурсів, які в майбутньому перетворюються з натуральної форми у вартісну. Витрати, пов'язані з придбанням ресурсів, становлять від 10 до 30% від вартості заготовлених ресурсів, а тому їх облік та аналіз динаміки і структури дають можливість знайти шляхи зниження витрат, і збільшення маси прибутку.

Робота відділу постачання значною мірою визначається зовнішніми факторами, зокрема пошуками постачальників у зовнішньому середовищі.

Процес постачання в широкому розумінні означає загальне керівництво постачальницькою діяльністю, здійснення якої покладено на спеціалізований відділ. Завданням відділу постачання є визначення рівня витрат на організацію постачання, здійснення політики щодо постачальників, укладання договорів тощо. У вузькому розумінні під управлінням постачання розуміють процес планування і щоденного керівництва забезпеченням поставок для виробничих і невиробничих потреб.

Відділ постачання відбирає з масиву постачальників таких, що забезпечують якісні матеріальні ресурси за прийнятним рівнем цін на матеріали, вузли, устаткування, економічно вигідні товарні партії, регулярність поставок. Особлива увага звертається на умови розрахунків та доставку найбільш економічним способом з метою зниження транспортних та складських витрат.

Потрібно враховувати, що рішення з постачання приймаються в умовах, коли часто змінюються як зовнішні фактори господарювання (економічні, політичні, соціальні, культурні, технічні, законодавчі, юридичні, ринок, кон'юнктура, пропозиція), так і внутрішні (план постачання і завдання, зв'язки підприємства, взаємовідносини з іншими відділами, зміна асортименту), що породжує певні проблеми та обмеження[59].

Основними джерелами інформації для контролю розрахункових відносин з постачальниками і підрядниками є первинні документи. Порядок та форми

розрахунків між покупцем і постачальником визначаються в господарських договорах або контрактах купівлі-продажу[102].

Надходження основних засобів оформлюється Актом приймання-передачі (ф. № 03-1), в якому зазначаються первісна вартість об'єкта, коротка технічна характеристика, місце експлуатації. До акта додається технічна документація, яка стосується цього об'єкта.

Вантаж, що прибув на склад покупця, оформляється прибутковим ордером, якщо між фактичною наявністю цінностей і даними документів постачальника немає розходжень, а при розходженнях – акт приймання матеріалів.

При прийманні устаткування, що надійшла в тарі, перевіряються цілісність упаковки, відповідність технічним умовам, супровідним документам, що засвідчують якість і комплектність (технічний паспорт). При наявності будь-яких дефектів, відхилень складається акт. Порядок складання акта (строки, склад комісії тощо) визначається договорами та інструкціями. На підставі актів пред'являються претензії постачальникам. Вимоги до вибору постачальників залишаються такими ж, як і при продовольчому постачанні, тобто рекомендується систематично вивчати потенційних постачальників, скласти їх список, аналізувати за спеціальними критеріями при виборі постачальників, головне, щоб поставки були якісні, своєчасні й надійні.

На відвантажені матеріальні цінності постачальники виписують рахунки, прикладають до них вантажні квитанції залізничного чи водного транспорту і висилають покупцям. Можуть також висилатися інші документи, що характеризують товари, а на продовольчі товари - сертифікати якості, довідки аналізів, що характеризують якість товару.

Бухгалтерія веде оперативний контроль за вантажем, що надійшов, документами постачальника, їх оплатою та повнотою оприбуткування в журналі реєстрації документів і надходжень вантажів. Після оприбуткування вантажів на складах і здачі документів у бухгалтерію в журналі надходження

вантажів записують дату надходження цінностей на склад, номер і дату звіту матеріально відповідальної особи.

Якщо документи на постачання цінностей надійшли від постачальника, а самі цінності не надходили, то вони вважаються «товарами в дорозі». В цьому випадку треба прийняти заходи щодо розшуку цінностей.

При прийманні цінностей безпосередньо на складі треба звертати увагу на можливі пошкодження тари й упаковки. Якщо такі пошкодження виявлені, то для подальшого приймання цінностей необхідно запросити представника влади на місцях (з товарного відділу, торгової інспекції, бюро товарних експертиз) і скласти акт на недостачу, яку засвідчують всі члени комісії.

Саме процедурні питання – оформлення договорів та дотримання правил приймання цінностей за якістю та кількістю – забезпечують доказовість при розгляді справ щодо майнових спорів між покупцями і постачальниками в господарському суді. Сторона, яка дотримується правил і має всі необхідні документи, виграє справу в суді.

Процес постачання завершується не тоді, коли оприбутковано матеріальні ресурси від постачальників, а лише після визначення собівартості заготовлених цінностей, порівняння кошторисної вартості придбаних матеріалів з їх фактичною собівартістю і знаходження відхилень (економія, перевитрати). На основі бухгалтерських даних та кошторису витрат на придбання матеріалів можна зробити аналіз роботи та виявити резерви процесу постачання.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 – це головний документ, що розглядає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. У даному стандарті розкрита інформація про визнання та первісну оцінку запасів, оцінку вибуття та оцінку на дату балансу[58].

Стандартом бухгалтерського обліку 9 «Запаси» передбачено отримані з різних джерел матеріальні цінності (від постачальників, прийняті без оплати,

виявлені при інвентаризації, від ліквідації необоротних активів і малоцінних та швидкозношуваних предметів, виготовлені в своєму виробництві, подаровані тощо) оцінювати за первісною вартістю[74].

Отримані за плату запаси оприбутковуються за собівартістю, яка складається з таких статей:

- вартості матеріальних цінностей відповідно до умов договорів поставок (без податку на додану вартість для зареєстрованих платників податку, яким цей податок відшкодовується бюджетом);

- ввізного мита;

- непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання у запланованому вигляді;

- транспортно-заготівельні витрати.

Перші три статті відносяться на собівартість матеріальних цінностей прямим шляхом, бо вони вказуються безпосередньо в супровідних документах постачальника.

Четверта стаття - «інші витрати» - має виробничий характер, оскільки багато видів матеріалів перед використанням у виробництві вимагають сортування, розкрою за відповідними розмірами, лабораторного аналізу й дослідження, пакування тощо. Тому такі витрати доцільно виділяти на рахунку 23 в окрему групу, щоби після завершення робіт їх можна було включити на окремі види матеріалів методом розподілу.

Облік та аналіз транспортно-заготівельних і складських витрат сприяє зниженню собівартості. Про важливість посиленої уваги до них свідчить те, що за підрахунками окремих економістів, сума цих витрат порівнянна із сумою заготовлених матеріальних цінностей. За своєю суттю витрати на пошук постачальників, доставку, складування і зберігання запасів є трансакційними витратами.

У зв'язку з переходом економічних суб'єктів на більш високі рівні розвитку, що обумовлено науково-технічним прогресом та ускладненням контактів і зв'язків з питань придбання ресурсів і збуту продукції, зростає роль трансакційних витрат, які виникають у процесі координації діяльності економічних агентів в умовах невизначеності та частих змін ринкового середовища. Так, зростають витрати на пошук постачальників, оплату послуг бухгалтерів, юристів, утримання засобів зв'язку тощо.

Трансакційні витрати є показником економічного прогресу, ступеня розвитку економіки і переходу до постіндустріального суспільства та інформаційної цивілізації.

Отже, виникає проблема збору та класифікації інформації про рівень трансакційних витрат на підприємстві. Отримання інформації про витрати, пов'язані з постачанням, збутом, інформаційним забезпеченням апарату управління, засобами комунікації, утриманням фінансово-економічних служб, дозволить визначити рівень трансакційних витрат й оптимізувати їх величину, а можливо й обґрунтувати рішення щодо користування послугами спеціалізованих організацій, якщо це буде економічно доцільним.

Поки що, такі витрати не виділяються окремо у фінансовому обліку, хоча потреба у такій інформації з боку управління назріла[76].

Здійснення основної діяльності неможливе без наявності засобів для виробничого процесу – устаткування, складських приміщень, процесу постачання, постійного спостереження за рухом запасів у системі фінансового й управлінського обліку.

Завданням процесу постачання на хлібопекарських підприємствах повинно стати правило: мати більше постачальників, компонентів для виробництва з метою попередження можливих збоїв та розробити систему поставок мінімальними партіями і в строк.

Процес постачання є дуже динамічним, оскільки реагує на зміну потреб виробничого процесу. Необхідно стежити за обсягами виробництва й тривалістю його процесу, щоби точно визначити кількість, якість і

періодичність поставок. Оптимізація запасів вимагає від персоналу знання та застосування економіко-математичних методів розрахунків партій доставки, вибору вигідного маршруту доставки, мінімізації витрат на зберігання тощо[67].

Раціональне використання матеріалів, мінімальний розмір витрат на їх зберігання, операційний контроль за рухом і залишками матеріальних цінностей великою мірою залежить від організації складського господарства.

Функціонування складу вимагає значних витрат, пов'язаних із утриманням приміщення, устаткуванням складу (для розміщення матеріалів, перевезення, укладки в місця зберігання); внутрішньо-складськими витратами на опалення, освітлення, ремонт приміщень; утриманням транспортних засобів; нарахуванням заробітної плати персоналу складу і відрахувань на соціальне страхування; охороною складів; витратами матеріалів при зберіганні на складі та від псування; витратами на зв'язок, канцелярські потреби та ін.

Нажаль, до цього часу такі витрати відносилися до складу адміністративних, тому вони збираються по дебету рахунка 92 «Адміністративні витрати», що з економічної точки зору недоречно[93].

Витрати на утримання складського господарства не є управлінськими, а відносяться до процесу постачання. Тому вони, подібно до транспортно-заготівельних витрат, повинні обліковуватися на окремому рахунку і включатися у фактичну собівартість витрачених матеріалів.

Треба наголосити на тому, що введені в практику обліку національні стандарти регламентують лише порядок отримання інформації для складання фінансової звітності. Стандарти не виконують роль інструкції, а лише в загальному, концептуальному аспекті зазначають методологічні підходи до організації обліку. Головний бухгалтер може конкретизувати методологічні підходи, розкрити їх в обліковій політиці. Наприклад, якщо у стандарті 16 «Витрати» немає навіть згадки про процес постачання, то це не означає, що його не потрібно обліковувати. Вести такий облік чи ні вирішує керівник разом із головним бухгалтером. Справа лише в тому, чи розуміють вони роль і

значення такої інформації для управління, чи розуміють цінність інформації для прийняття рішень[59].

В обліку оприбутковуються матеріали, що надійшли від постачальника записом:

Дт 20, 21, 22, 23 (матеріальні витрати);

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Непрямі податки можна обліковувати окремо на субрахунках рахунків 20, 21, 22, 23, а в кінці місяця списати на вартість заготовлених матеріалів. Це дасть можливість аналізувати їх величину та розробити заходи з їх оптимізації.

Транспортно-заготівельні витрати, як відзначалося раніше, можна збирати в розрізі статей, за якими складається кошторис. Фактичні витрати збираються на рахунку 29:

Дт 29 «Транспортно-заготівельні витрати»;

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Списання транспортно-заготівельних витрат проводиться в кінці місяця записом:

Дт 20, 21, 22, 23 (матеріальні витрати);

Кт 29 «Транспортно-заготівельні витрати».

Витрати, пов'язані з доведенням матеріалів до стану, в якому вони можуть бути спожиті на виробництві, відносяться до операційних, тому їх облік ведеться на рахунку 23 «Виробництво».

В кінці місяця такі витрати повинні списуватися на певні види матеріалів:

Дт 20 «Виробничі запаси»;

Кт 23 «Виробництво».

Витрати на утримання апарату відділу постачання і складів матеріальних цінностей можна виділити із складу рахунка 92 «Адміністративні витрати» в окремий субрахунок 921 «Витрати на утримання відділу постачання і складів». Протягом місяця такі витрати збираються таким чином:

Дт 921 «Витрати на утримання відділу постачання і складів»;

Кт 20, 22, 13, 66, 65, 372 (списуються витрати, пов'язані з процесом постачання).

В кінці місяця такі витрати списуються на фінансові результати:

Дт 79 «Фінансові результати»;

Кт 921 «Витрати на утримання відділу постачання і складів».

Разом із тим, при визначенні повної собівартості заготовлених матеріалів у калькуляціях треба вказувати частку адміністративних витрат, для чого попередньо вони розподіляються між окремими групами заготовлених матеріалів.

Калькуляція стосується іншого обліку – управлінського, але для його належної організації треба забезпечити дані у системі фінансового обліку.

Деталізація обліку окремих елементів собівартості заготовлених матеріалів потрібна, в першу чергу, на великих і середніх підприємствах, хоча і для підприємств малого бізнесу така інформація може виявитися актуальною[64].

2.2 Облік процесу виробництва продукції

Процес виробництва являє собою процес поєднання живої праці з засобами виробництва. Так як процес виробництва відбувається безперервно, то він вимагає і безперервних затрат праці, засобів і предметів праці. З одного боку, цей процес виражає виробниче споживання засобів праці, предметів праці і живої праці, а з другого – процес виготовлення нової продукції. Обидві сторони процесу виробництва взаємопов'язані. Мета цього процесу – відображення і визначення затрат на випущену продукцію, визначення її кількості і собівартості[15].

Виробництво будь-якої продукції, робіт чи послуг вимагає певних витрат, пов'язаних із споживанням капіталу, праці та матеріальних ресурсів. Різниця між споживанням ресурсів на одиницю продукції за нормою і за фактичним витрачанням за певний період характеризує економічність виробництва. У

випадку, коли фактично витрачається ресурсів менше від норми, підприємство отримує економію, що позитивно впливає на формування прибутку. Оскільки на виготовлення продукції за технологією використовуються різноманітні ресурси, виникає необхідність розробляти детальні норми витрат матеріальних цінностей, розцінки оплати праці та її нормування, норми часу та витрати на одну годину роботи устаткування, норми загально-виробничих, адміністративних, збутових та інших витрат.

Отже, нормування витрат факторів виробництва на окремі види продукції є першим принципом раціональної організації обліку витрат. Знаючи наперед теоретичні норми собівартості й середню ефективність витрат, бухгалтер може визначити і передбачити дійсну (фактичну) собівартість, напруженість норм, відхилення від норм та цілеспрямовано вести пошук резервів зниження собівартості продукції.

Порівняння фактичних витрат з нормами дозволяє організувати контроль за рівнем собівартості. Така система контролю попереджує апарат управління про небезпеку для підприємства.

Різниця між фактичними і нормативними витратами називається відхиленням (позитивним чи негативним, що означає економію або перевитрати) або дисперсією. Аналіз дисперсії дозволяє використати дані для уточнення ціни на готову продукцію, визначення впливу відхилень на прибуток тощо.

Якщо діючі нормативи не дозволяють успішно вести бізнес, то необхідно переглядати нормативи, особливо в тих підрозділах, де є значна дисперсія. Норми переглядаються при зміні організації виробництва, впровадженні нової техніки й технології. Вони повинні бути націлені на майбутнє, а не відображати минулий досвід роботи.

Другим принципом раціональної організації обліку витрат є виділення підрозділів підприємства - цехів основного і допоміжного виробництва, відділів та служб заводоуправління тощо. Таке виділення необхідне для локалізації витрат у розрізі структурних підрозділів з метою визначення дисперсії та

оперативного прийняття управлінських рішень із питань управління собівартістю й прибутком.

Витрати узагальнюються в розрізі виділених структурних підрозділів (окремо за кожним із них) у спеціальних відомостях із подальшим їх зведенням у журналі № 5 в цілому по підприємству.

Процес виділення структурних підрозділів залежить від технологічних особливостей хлібопекарської промисловості, масштабів виробництва, організації праці, рівня економічної грамотності менеджерів, інформаційної системи та інших факторів.

Третім принципом є групування витрат за окремими статтями калькуляції в розрізі деталей, вузлів, виробів, операцій, робіт, послуг та інших носіїв витрат.

Віднесення тих чи інших витрат на деталі, вузли, вироби є складною справою, оскільки одні витрати можна віднести безпосередньо на окремі види продукції, а інші - розподіляються опосередковано - пропорційно до певної бази. У зв'язку з цим виникає необхідність класифікації витрат за різними ознаками, використання різних критеріїв розмежування витрат із метою вивчення закономірностей формування собівартості продукції залежно від поведінки окремих груп витрат.

Класифікація затрат на виробництво, як об'єкт пізнання, детально досліджена як у вітчизняній, так і в зарубіжній літературі. За економічним змістом усі витрати підприємства поділяються на операційні, фінансові, звичайні та надзвичайні[56].

Операційні витрати, пов'язанні з наданням організації активів у тимчасове користування за певну плату. Витрати, пов'язанні з наданням прав за певну плату, виникаючих з патентів на винахід, промислові зразки й інших видів інтелектуальної власності. Витрати, пов'язанні з участю в статутному капіталі інших організацій. Витрати, пов'язанні з продажем, вибуттям і іншим списанням основних засобів та інших активів, відмінних від грошових засобів, товарів, продукції. Проценти, які виплачуються організацією за користування

грошовими засобами (кредитами, позиками). Витрати, пов'язанні з оплатою послуг, які здійснюють кредитні організації. Інші операційні витрати.

Фінансові витрати – штрафи, пеня, неустойка за порушення умов договору, відшкодування збитків, спричинених організацією. Збитки минулих років, які визнані в звітному році. Сума дебіторської заборгованості, за якою вийшов термін позовної давності, інших боргів, нереальних для повернення. Курсова різниця. Сума оцінки активів (за винятком поза оборотних активів). Інші позареалізаційні витрати.

Звичайні – витрати на закупівлю сировини, матеріалів, товарів та їхніх матеріально-технічних запасів (МТЗ). Витрати з переробки МТЗ для цілей виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг та їх продажу (перепродажу) товарів (витрати з утримання й експлуатації основних засобів та інших поза оборотних активів, а також з підтримки їх у робочому вигляді, комерційні витрати, управлінські витрати тощо). Витрати з оплати праці. Відрахування до страхового фонду. Амортизаційні відрахування.

Надзвичайні - витрати, пов'язанні з надзвичайними обставинними (стихійні лиха, пожежі, аварії тощо)

Витрати операційної діяльності за економічним змістом поділяються на елементи. До таких елементів, які в своїй основі далі не діляться, відносяться:

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

Така класифікація відіграє надзвичайно важливу роль, оскільки за її допомогою складаються кошториси витрат на виробництво, здійснюється планування необхідних факторів виробництва, визначаються запаси, необхідні для виробництва, розробляються калькуляції витрат, проводиться аналіз динаміки і структури витрат, визначається національний дохід тощо.

До складу матеріальних включаються витрати на виробництво за таким переліком:

- сировина для хлібопекарських підприємств;
- матеріальні витрати (матеріали, що пройшли певну обробку);
- куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби;
- паливо;
- енергія (електрична, теплова, холод, пара, стиснуте повітря);
- вода на технологічні та господарські потреби;
- будівельні матеріали;
- запасні частини;
- тара і тарні матеріали;
- допоміжні матеріали;
- відходи виробництва;
- інші види матеріальних ресурсів.

До складу витрат на оплату праці відносять заробітну плату за тарифами і розцінками, премії та заохочення, компенсаційні витрати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату.

До складу відрахувань на соціальні заходи відносять витрати на пенсійне забезпечення, страхування на випадок безробіття, соціальне страхування персоналу підприємства, страхування від нещасних випадків на виробництві, медичне страхування та інші види в установленому порядку за тарифами у процентах до фонду оплати праці.

До складу елемента «амортизація» відносяться витрати з нарахованої амортизації основних засобів, необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів за обраним методом і нормами відрахувань.

До інших відносять такі витрати, котрі не відображені у попередніх елементах (витрати на відрядження, на послуги зв'язку, матеріальна допомога, плата за розрахунково-касове обслуговування в банках, орендна плата, податки тощо)[43].

За статтями калькуляції витрати поділяють на: прямі матеріальні, прямі трудові витрати, та інші прямі (сировина й основні матеріали, заробітна плата працівників, втрати від браку, витрати на освоєння нової продукції, загальновиробничі витрати).

Склад статей калькуляції визначає підприємство-виробник продукції з таким розрахунком, щоби можна було контролювати формування собівартості продукції й отримати максимальний обсяг корисної інформації для менеджерів. Для хлібопекарських підприємств класифікація витрат за статтями дозволяє взяти під контроль витрачання ресурсів, організувати збір даних про витрати за центрами і сферами відповідальності.

Інші наведені класифікації також мають певне локальне значення і використовуються в міру необхідності.

Взагалі вважається, що такий об'єкт обліку, як собівартість, вимагає всебічного контролю, оскільки фінансові результати значною мірою залежать від політики адміністрації щодо формування витрат і націленості колективу на їх зниження. Існує закономірність: зниження витрат за інших рівних умов призводить до зростання прибутку. Отже, основним фактором збільшення прибутку є зниження собівартості, а зусилля виробничого персоналу спрямовуються на найбільш раціональне використання ресурсів.

Прямі витрати відносяться безпосередньо на виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), оскільки вони є технологічно необхідними і за допомогою документування фактів витрачання ресурсів завжди можна визначити, на який виріб вони списані.

До прямих витрат відносять:

- прямі матеріальні витрати (сировина, основні матеріали, що складають субстанцію готового продукту);
- прямі витрати на оплату праці (заробітна плата працівників, зайнятих у виробничому процесі з випуску продукції, виконання робіт чи послуг, якщо її можна безпосередньо віднести на певний вид продукції, робіт чи послуг);

- інші прямі витрати (відрахування на соціальні заходи, втрати від браку, амортизація тощо)[87].

Витрати виробництва означають зменшення активів або збільшення зобов'язань, тому, деталізуючи цю економічну категорію можна зазначити перелік операцій, які стосуються[22]:

1. Зменшення активів (списуються на витрати):

- списання сировини і матеріалів на виробництво;
- уцінка запасів (сировини, матеріалів, готової продукції тощо);
- нестача запасів (сировини, матеріалів, напівфабрикатів, товарів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, готової продукції, крадіжки запасів та ін.);
- нарахування амортизації, зносу малоцінних необоротних активів;
- списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП, що стали непридатними і не використовуються в господарстві;
- визнані економічні санкції (штрафи, пені, неустойки, що підлягають сплаті чи сплачені);
- нарахування резерву сумнівних боргів, списання дебіторської заборгованості.

2. Збільшення зобов'язань (відносяться на витрати):

- нарахування заробітної плати;
- нарахування податків, зборів та обов'язкових платежів;
- відрахування на страхування;
- транспортні витрати;
- послуги сторонніх організацій (юридичних, аудиторських, консалтингових тощо);
- плата за оренду, послуги зв'язку, оплата комунальних, рекламних та інших послуг.

Витрати виробництва підлягають групуванню та віднесенню на центри витрат (цехи, дільниці, бригади), а всередині центрів - на окремі види продукції, що забезпечує повне і достовірне визначення фактичної собівартості,

аналіз використання ресурсів та результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, ефективність заходів, спрямованих на зниження собівартості продукції.

Контроль за формуванням собівартості є центральним завданням економічних служб підприємства, оскільки в ринкових умовах виживають лише ті суб'єкти підприємництва, у яких нижча собівартість і, відповідно, вищий прибуток. Завдяки зниженню собівартості продукції можна знизити ціну і розширити ринок збуту.

Найбільшу питому вагу в собівартості продукції мають матеріальні витрати (60-80%, а в окремих галузях харчової промисловості до 98%), що й визначає актуальність їх обліку. Завдання полягає в тому, щоби правильно оцінити матеріальні витрати (сировину, матеріали, куповані напівфабрикати, паливо та енергію на технологічні цілі тощо) та віднести їх на окремі види продукції.

Витрачання сировини, основних матеріалів і комплектуючих виробів на виробництво конкретних видів хлібопекарської продукції визначається на основі первинних документів - лімітних карт, вимог на матеріали та інших, у яких зазначається центр витрат (цех, дільниця, бригада, зміна), а також назва виробу, на який відпущено матеріальні цінності, або номер замовлення. Такий порядок оформлення документів дозволяє ідентифікувати витрати з виробами, на які потрібно віднести ті чи інші спожиті ресурси, тобто списувати витрати на окремі вироби прямим способом[49].

Бухгалтери відділу обліку матеріалів приймають документи від матеріально відповідальних осіб (завідувачів складами, коморами) і складають відомості 5.1 аналітичного обліку запасів із метою визначення залишків на перше число кожного місяця в розрізі аналітичних груп матеріальних цінностей, а також складання розробних таблиць з витрачання матеріальних цінностей і віднесення їх вартості на балансові рахунки, субрахунки, статті витрат у розрізі центрів витрат, замовлень, виробів та інших об'єктів калькулювання.

Досить часто неможливо відразу визначити, на які вироби потрібно віднести витрачені матеріали. Це пов'язано з характером технологічного процесу в тих випадках, коли з одного вихідного матеріалу отримують декілька видів продукції, які є окремими об'єктами калькулювання. В цих умовах безпосередньо на вироби неможливо віднести вартість матеріальних цінностей, а тому використовують опосередковані методи розподілу матеріалів та сировини. Одним із таких методів є розподіл фактично витрачених матеріалів пропорційно до норм витрачання. Він використовується у різних галузях промисловості та інших.

Допоміжні матеріали списуються на окремі види продукції прямо або опосередковано методом розподілу (пропорційно до нормативного витрачання основних матеріалів, маси переробленої сировини, кількості випущеної з виробництва продукції або інших показників).

Витрати на паливо та енергію розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно до відпрацьованих годин роботи обладнання чи механізмів, які споживають паливо й енергію різних видів (електроенергія, газ, пара, холод, стиснуте повітря та ін.).

Відходи виробництва повинні утилізуватися за цінами можливого використання на даному підприємстві або за цінами можливої реалізації - при відпуску на сторону. Відходи виробництва зменшують собівартість продукції, тому при калькулюванні вони мінусуються із загальних витрат на виробництво. При цьому складається запис:

Дт 209 «Інші матеріали»;

Кт 23 «Виробництво».

Оплата праці виробничих робітників-відрядників здійснюється на основі первинних документів на виробіток, а тому такі витрати завжди можна віднести на той чи інший виріб безпосередньо. У рапортах на виробіток, нарядах, актах та інших документах вказується, яке замовлення (виріб) виготовляє робітник (бригада) та яка сума нарахована.

Заробітна плата робітників із погодинною оплатою і робітників, зайнятих на підсобних роботах у цехах основного і допоміжного виробництва, розподіляється пропорційно до основної заробітної плати чи її кошторисної ставки на одиницю окремих видів продукції.

Додаткова заробітна плата виробничих робітників розподіляється також пропорційно до основної заробітної плати робітників окремих видів продукції.

На суму заробітної плати складається запис:

Дт 23 «Виробництво»;

Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Відрахування на страхування є прямими витратами, оскільки вони прямо залежать від фонду оплати праці та встановлених державою розмірів нарахувань на різні види страхування.

Між окремими об'єктами калькулювання відрахування на страхування розподіляються пропорційно до нарахованої основної і додаткової заробітної плати робітників. В обліку на суму нарахувань на страхування, які прямо відносяться на собівартість, робиться запис:

Дт 23 «Виробництво»;

Кт 65 «Розрахунки за страхуванням».

Нарахування на страхування в інших випадках відносяться в дебет рахунків: 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Нарахування заробітної плати і на страхування узагальнюються в розробній таблиці, де наводяться дані в розрізі цехів, балансових рахунків, субрахунків, статей витрат, замовлень, окремих виробів. Із розробних таблиць інформація переноситься у спеціальні відомості в тому ж порядку, що й матеріальні ресурси.

Для розуміння необхідності відокремленого обліку загально-виробничих витрат треба чітко уявити процес формування собівартості продукції, який пов'язаний із трансформуванням факторів виробництва з їх натурально-речової

форми у вартісну й отримання готової продукції. Процес трансформації неможливий без відповідної підготовки й організації виробництва[34].

Підприємства являють собою системи, які функціонують і розвиваються відповідно до визначеної мети. Призначення підприємства та його підрозділів пов'язується з поділом праці та спеціалізацією функцій, що вимагає регулювання виробничого процесу та прийняття рішень щодо досягнення його мети. У виробничій діяльності метою є результат чи бажаний стан системи, досягнутий шляхом впливу на людей. Критерієм (правилом порівняння та вибору альтернатив) для визначення ефективності виробничого процесу є зв'язок між метою (як результатом) і витратами, необхідними для її досягнення. Цей критерій обумовлений обмеженими ресурсами та необхідністю випуску продукції певного асортименту.

Організація виробничого процесу та його регулювання має не менше значення ніж забезпечення необхідними ресурсами, тому ці функції покладаються на апарат управління, який здійснює контроль за формуванням собівартості продукції, ефективністю використання ресурсів, організацією праці та ін.

Обслуговування роботи цехів основного і допоміжного виробництва та управління ними, організація та координація виробничого процесу в них вимагають певного управлінського апарату й витрат, які мають назву загальновиробничих.

Орієнтовний перелік статей загальновиробничих витрат наводиться у стандарті бухгалтерського обліку 16 «Витрати». До таких витрат належать[75]:

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

2). амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

3). амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

4). витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів.

5). витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

б). витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

7). витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

8). витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища;

9). інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

Для обліку витрат на обслуговування та управління цехами призначений рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»[43]. Такі витрати збираються у спеціальних відомостях, де відображаються дані в дебет рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» з кредита рахунків:

Дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»;

Кредит рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» - на суму зносу основних засобів, інших необоротних активів, нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

Кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» - на суму витрачених на обслуговування та управління цехами матеріальних ресурсів;

Кредит рахунку 23 «Виробництво» - на суму послуг наданих допоміжними цехами для загальновиробничих потреб (теплова енергія, водопостачання та ін.);

Кредит рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» - витрати на оплату відряджень;

Кредит рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» - відрахування на страхування від фонду оплати працівників цехів та дільниць;

Кредит рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» - на суму заробітної плати працівників апарату управління та робітників, які обслуговують виробничий процес у цехах та дільницях;

Кредит рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» - на суму робіт і послуг сторонніх організацій.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. Перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат визначається підприємством, для чого треба вивчити характер зв'язку кожної статті із загальним обсягом виробництва. Якщо взяти інформацію про витрати за кожною статтею і обсяг продажу за останні 3 роки, то можна визначити, які з витрат є залежними (змінними) і незалежними (постійними). Такий поділ необхідний для обґрунтованого їх розподілу та включення до собівартості продукції.

Змінні загальновиробничі витрати списуються на собівартість продукції записом:

Дт 23 «Виробництво»;

Кт 91 «Загальновиробничі витрати» (змінні).

Постійні витрати списуються залежно від бази розподілу, яка визначається в якості нормальної потужності підприємства у машино-годинах роботи. Нормальною вважається така потужність, котра характеризує середній обсяг діяльності, досягнутий протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Завершальним етапом обліку витрат на виробництво є узагальнення всієї інформації, яка міститься в регістрах, складених в розрізі цехів основного виробництва. Дані з відомостей потрібно згрупувати за видами діяльності (це стосується диверсифікованих підприємств, котрі одночасно займаються багатьма видами діяльності і коли виникає потреба визначення економічної ефективності кожного з них методом порівняння витрат і доходів), за видами чи групами однорідної продукції, послугами основного виробництва, об'єктами будівництва, продукцією і послугами допоміжного виробництва тощо[22].

Попередньо згруповані дані відображаються у зведених відомостях витрат, які необхідні для узагальнення інформації та перенесення її у третій розділ журналу 5 (якщо підприємство не використовує рахунки класу 8 - витрати за елементами).

Якщо підприємство надавало послуги чи виконувало роботи, то виконується запис на фактичну собівартість реалізованих послуг:

Дт 90 «Собівартість реалізації»;

Кт 23 «Виробництво».

В журналі 5 наводяться також дані з розшифровкою за окремими статтями загальногосподарських, адміністративних та збутових витрат, а також інших витрат операційної діяльності (витрат на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти та виробничих запасів, списання сумнівних та безнадійних боргів, втрати від операційної курсової різниці між національною та іноземною валютою, втрат від знецінення виробничих запасів, недостачі та втрат від псування цінностей, визнані пені, штрафи, неустойки та інші витрати).

Крім цього, в журналі 5 містяться дані про надзвичайні витрати (збитки від стихійного лиха, збитки від техногенних катастроф і аварій та інші подібні збитки).

Таким чином в журналі 5 відображаються дані по дебету рахунка 23 «Виробництво» та всіх рахунків дев'ятого класу (90, 91, 92, 93, 94 та 99), в

кореспонденції з кредитом рахунків, які формують собівартість продукції (прямі та загальновиробничі), а також тих, що переносяться з інших журналів.

У випадках коли підприємство використовує рахунки восьмого класу (80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»), тобто веде облік витрат за елементами, необхідно використовувати для узагальнення витрат журнал 5А.

2.3. Облік процесу реалізації і формування фінансових результатів

Процес реалізації – це завершальний процес кругообігу засобів підприємства, який включає сукупність всіх операцій пов'язаних із збутом виробленої продукції. Завдяки реалізації підприємство одержує кошти, за рахунок яких покриває свої виробничі витрати, здійснює розрахунки по зобов'язаннях, створює резервний капітал, здійснює розширене відтворення. Тому кожний товаровиробник повинен виробити таку продукцію, щоб вона була якісною, користувалася попитом на ринку, а вилучені кошти від її реалізації не тільки покривали витрати, але й забезпечували одержання додаткових надходжень коштів (прибутків)[103].

Основним носієм інформації про збутову діяльність підприємства є система бухгалтерського обліку, яка залежно від завдань, які вона вирішує, поділяється на такі види:

- облік, спрямований на отримання даних для складання форм фінансової звітності – фінансовий облік;

- облік, спрямований на отримання даних 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 елементів – управлінський облік[79].

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

- планування обсягів продажу готової продукції, виручки від її реалізації, асортименту випуску для побудови програми збуту в розрізі груп споживачів, каналів розподілу;
- проведення аналізу беззбиткового продажу з метою формування ціни на готові вироби, асортименту реалізаційного кошика 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 витрат на підтримання складських запасів;
- складання внутрішньої звітності у розрізі сегментів збутової діяльності[2].

При проектуванні програми збуту, визначенні обсягу продажу, ціни на продукцію, величини доходу від реалізації необхідним є формування кошторису збутових витрат. Ринкове господарювання вимагає від фірм надання значної уваги витратам збуту, розробки чіткої системи їх класифікації, планування, обліку, контролю за ефективністю їх здійснення.

Залежно від призначення існують різні ознаки, за якими проводиться класифікація витрат на виробництво продукції.

Насамперед здійснюється групування витрат за економічними елементами і статтями калькуляцій.

В основу групування витрат за економічними елементами покладений економічний зміст тих чи інших витрат, незалежно від місця їх виникнення і призначення. Елементи витрат повинні бути економічно однорідними. Класифікація витрат за елементами є єдиною і обов'язковою для всіх промислових підприємств і об'єднань.

В Україні встановлений такий склад елементів витрат

- матеріальні витрати;

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

Таким чином, склад елементів витрат дозволяє виділити такі основні групи:

- витрати минулої праці, що уречевлені у вартості споживаних предметів праці (матеріальні витрати) і засобів праці (амортизація);
- витрати минулої праці, що уречевлені у вартості праці (амортизація) ;
- затрати живої праці (витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи).

З інших витрат приблизно 2/3 становлять матеріальні витрати, а решта – витрати живої праці.

Класифікація витрат за економічними елементами відображає витрати підприємства, що пов'язані з виробництвом продукції, тому її ще називають кошторисом затрат на виробництво.

Класифікація витрат за економічно однорідними елементами дозволяє:

- оцінити характер виробництва (матеріалоемне, трудомістке, фондомістке);
- визначити величини витрат живої і минулої праці та співвідношення між ними;
- обчислити чисту продукцію підприємства (галузі);
- зв'язати план собівартості з іншими розділами плану підприємства (праця, матеріально-технічне забезпечення, технічний розвиток тощо);
- визначити структуру витрат на виробництво за рік і в динаміці, що дозволить оцінити структурні зміни затрат;
- виявити резерви подальшого зниження витрат на виробництво продукції[43].

Незважаючи на важливе значення в плануванні, обліку і аналізі елементів витрат на виробництво, класифікація за економічно однорідними елементами

не дозволяє визначити собівартість одиниці продукції, тим більше, якщо виготовляється два і більше її види.

Тому нарівні з формуванням витрат за елементами здійснюється формування витрат за статтями, які відображають величину витрат залежно від місця їх виникнення і призначення. Статті затрат показують, що витрачено, куди витрачено, і на які цілі спрямовані кошти.

Єдина для всіх галузей номенклатура калькуляційних статей витрат відсутня, що зумовлено особливостями різних галузей.

З урахуванням П(С)БО16 рекомендуються такі калькуляційні статті[75]:

1. сировина і матеріали;
2. купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
3. зворотні відходи (вираховуються);
4. паливо і енергія на технологічні цілі;
5. основна заробітна плата виробничих робітників;
6. додаткова заробітна плата виробничих робітників;
7. відрахування на соціальне страхування;
8. витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва продукції;
9. витрати на утримання і експлуатацію устаткування;
10. загальновиробничі витрати;
11. супутня продукція (вираховується);
12. інші виробничі витрати;
13. позавиробничі витрати (витрати на збут).

Сума всіх статей складає повну собівартість. Виробничу собівартість складає сума всіх статей без врахування позавиробничих витрат.

Статті калькуляцій можуть містити різні економічні елементи з урахуванням їх ролі у виробництві, тому багато з них є комплексними.

Отже, на відміну від однорідних елементів витрат, статті витрат можуть бути і «змішаними», тобто включати якісно різні види витрат.

До комплексних (змішаних) статей відносяться статті 8-13; статті 1-7 однорідні.

Залежно від способу віднесення витрат на собівартість окремих виробів їх поділяють на прямі і непрямі[89].

Прямими вважаються витрати, які можна безпосередньо віднести на собівартість одиниці продукції. До таких витрат переважно відносяться однорідні витрати.

До непрямих відносяться витрати, які переносяться на собівартість одиниці продукції опосередкованим шляхом, наприклад, пропорційно будь-якому виду прямих витрат.

На практиці непрямі витрати переносять на собівартість продукції пропорційно основній заробітній платі виробничих працівників.

Водночас варто зауважити, що висловлене вище твердження не є абсолютним положенням. Так, у монопродуктових галузях, тобто підприємствах, які виробляють один вид продукції, всі витрати прямі, а в комплексних галузях, тобто таких, де із одного і того ж виду сировини одержують декілька видів продукції, всі витрати є комплексними.

Залежно від змін обсягу продукції всі витрати поділяються на змінні (умовно-змінні) і постійні (умовно-постійні).

Змінні витрати (залежать від обсягу продажу) – це витрати на транспортування, відрядну оплату праці експертів, витрати на зберігання продукції сортування, пакування, доопрацювання, комплектування, витрати на тару, на оформлення замовлень, на відрядження, комісійні, знижки з ціни. Постійні витрати (не залежать від зміни обсягу продажу) – це витрати на заробітну плату спеціалістів-погодинників разом з відрахуваннями на соціальні заходи, витрати на оренду, витрати на техніку безпеки, на придбання додаткової інформаційної літератури, адміністративно-управлінські. Такий поділ дає змогу приймати рішення щодо обсягів збуту продукції, ціни реалізації, величини заробітку персоналу, зайнятого в системі збуту.

Однак витрати не завжди можна точно віднести до тієї чи іншої категорії. Ті, витрати, які є постійними для однієї компанії, можуть бути змінними для іншої. Так, заробітна плата виробничих робітників в одній організації може нараховуватись за відпрацьований час (постійні витрати), а в іншій – за обсяг виконаних робіт (змінні витрати). Витрати на рекламу конкретного продукту будуть прямими витратами для цього виробу, в той час як витрати на рекламу компанії – це непрямі витрати для цього виробу.

Отже, класифікація витрат на постійні і змінні дала можливість:

- 1) визначити ефективність виробничих ділянок, процесів;
- 2) прогнозувати обсяг виробництва та величину витрат, виходячи з наявних виробничих потужностей;
- 3) своєчасно втручатися у виробничий процес в разі наявності суттєвих відхилень фактичних даних від нормативних.

Розподіл витрат на постійні і змінні важливий при виборі системи обліку і калькулювання, аналізі і прогнозуванні. Розглянутий розподіл лежить в основі розрахунку критичної точки обсягів виробництва, аналізі порогу рентабельності, конкурентоздатності, асортименту продукції й у кінцевому рахунку для вибору економічної політики підприємства[49].

За характером участі у виробничому процесі розрізняють основні і накладні витрати. Критерії розподілу витрат на основні і накладні полягає в тому, що основні витрати впливають із самого процесу виготовлення продукції і неминучі у будь-яких умовах виробництва – невеликих і значних масштабах.

До основних витрат відносяться витрати на сировину і матеріали, паливо і енергію на технологічні цілі, заробітну плату робітників і інженерно-технічних працівників, ремонт і відновлення основних фондів.

Накладні витрати не впливають із самої технології виробництва і не є обов'язкові за всіх умов виробництва. Вони є результатом усупільнення праці і зв'язані з управлінням, точніше з процесами організації, управління та

обслуговування виробництва (орендна плата, освітлення та обігрівання приміщення, заробітна плата управлінського персоналу тощо).

За видами діяльності розрізняють витрати від звичайної діяльності (операційні, фінансові, інвестиційні) і витрати від надзвичайної діяльності – невідшкодовані втрати від надзвичайних подій (пожежі, землетруси, повені, техногенні аварії тощо).

За доцільністю розрізняють продуктивні витрати (доцільні, виправдані для даного виробництва витрати) і непродуктивні витрати (виникають внаслідок недоліків у технології, організації виробництва і праці).

Облік збутових витрат доцільно організовувати у розрізі таких калькуляційних об'єктів: товарні групи, географічні регіони, групи споживачів, центри відповідальності та центри витрат.

Центри витрат збутової діяльності можна поділити на:

- пов'язані з виробництвом продукції: сортування, пакування, складування, де виникають додаткові збутові витрати;
- пов'язані з товарорухом - опрацювання замовлень, юридичне і документальне їх оформлення, транспортування.

Центрами додаткових витрат збуту є склади готової продукції. Облік складських витрат доцільно організовувати за матеріально відповідальними особами, контроль за діяльністю яких здійснюють на підставі звітних даних. Звітність завідуючих складами готової продукції можна поділити за періодичністю на: щоденну – картки складського обліку; щотижневу – накопичувальна відомість залишків готової продукції; щомісячну – книга залишків готової продукції або оборотна відомість, відомість збутових витрат; квартальну, річну – баланс, інвентаризаційна відомість. Ведення обліку за допомогою автоматизованих систем дає можливість отримувати інформацію про рух готової продукції у будь-який момент – на запит. Складські звіти необхідні відділу збуту для забезпечення оперативного контролю за виконаними програмами збуту та виявлення відхилень від запланованого рівня товарного запасу.

На основі вивчення ряду літературних джерел з організації маркетингу і збуту на підприємстві, можна прийти до висновку, що збутова діяльність ідентична маркетинговим категоріям «товарорух» або «розподіл», оскільки: по-перше, товарорух – це діяльність підприємства з планування, практичної реалізації і контролю за фізичним переміщенням готових виробів від місця їх виготовлення до місця експлуатації з метою задоволення потреб та попиту споживачів і забезпечення прибутку для виробників; по-друге, товарорухом називається система, яка забезпечує доставку товарів до місць продажу в точно визначений час і з максимально високим рівнем обслуговування[29].

До збутової діяльності як системи товароруху включають ряд функціональних систем рисунка 2.1.



Рису.2.1 – Функціональні системи збутової діяльності

В 20-х роках ХХ століття англійський професор Е.Чемберлін вів мову про

витрати на виробництво і збут, проте він відносив до витрат на збут витрати на його стимулювання, рекламу, заробітну плату персоналу, зайнятого розподілом продукції, знижки, які надають покупцям з метою збільшення їх зацікавленості, витрати на влаштування вітринних експозицій і виставок нових товарів, витрати на дослідження ринків збуту. В сучасних умовах господарювання ці витрати можна охарактеризувати як маркетингові, тому вважаємо, що Е.Чемберлін зробив одну з перших спроб розмежування витрат на збут і маркетинг.

За теорією вченого, при їх розмежуванні необхідно керуватися двома критеріями:

- потреби споживачів;
- попит на продукт.

Звідси, витратами збуту можна вважати витрати, які:

- не змінюють криву попиту;
- покриваються споживачами, задовольняючи їх потреби;
- здійснюються з метою пристосувати продукту до попиту.

Маркетингові ж витрати – це витрати:

- необхідні для зміни кривої попиту;
- зміни потреб споживачів;
- для пристосування попиту до продукту.

Декілька ознак економічної категорії «збут» і їх коротка характеристика:

- 1). концептуальний підхід – бажаний рівень реалізації досягається завдяки заходам щодо стимулювання збуту;
- 2). теорія життєвого циклу товару – завершальна стадія кругообороту капіталу на підприємстві;
- 3). інституційний підхід – охоплює лише процес реалізації (пакування, складування, транспортування, опрацювання замовлень, управління товарорухом);
- 4). системний підхід – підсистема господарської діяльності підприємства;
- 5). управлінський підхід – управління рухом товарів від виробника до

споживача;

6). потреба – задовольняє потреби споживачів;

7). характер досягнення поставлених цілей – шляхом фізичного переміщення товарів;

8). кінцевий результат діяльності – задоволення потреб споживача; виручка від реалізації продукції[35].

Основною метою збуту продукції є її доставка споживачу та своєчасне отримання грошових коштів.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витрати на збут-продаж, реалізацію продукції, послуг, товарів формує окрему статтю звітності про фінансові результати, і це означає, що у бухгалтерському обліку має бути передбачено відокремлене формування цих витрат.

До витрат щодо збуту продукції, товарів, послуг належать ті, що пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, товарів, тобто позавиробничі витрати. А саме:

- витрати на тару та упаковку продукції на складах готової продукції, затрати на ремонт тари;
- транспортні витрати на доставку продукції від станції відправлення (пристань) до станції (пристані) призначення;
- витрати на вантаження у вагони, судна, автомобілі та інші транспортні засоби;
- комісійні винагороди, що сплачуються торговим, постачальницьким або збутовим організаціям за продажними продукції, яка не може бути реалізована підприємством і тому передається для реалізації на комісійних засадах;
- витрати на спеціальні аналізи, що виконуються під час відвантаження;
- утримання приміщень для зберігання продукції у місцях її реалізації.

До витрат на збут відносяться також витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції:

- оплата праці і комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту та складів, водіям тощо;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на відрядження;
- оплата послуг збутових, посередницьких, зовнішньоторгових організацій;
- оренда, податки, страхування, амортизація, ремонт та утримання основних засобів відділу збуту, складів, транспортних засобів, демонстраційних залів тощо;
- фрахт та інші виплати, пов'язані з транспортуванням продукції;
- надання знижок (дисконту) покупцям;
- гарантійне обслуговування покупців.

До цієї групи належать також витрати на відшкодування витрат за участь у виставках, ярмарках, безкоштовно передані зразки і моделі, на представницькі затрати (організацію прийомів), конференцій та інших офіційних заходів – включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу в розмірі до двох процентів від обсягів реалізації продукції.

Разом з тим 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) проводяться у цінах до задачі її на склад готової продукції; вартість такої тари включається до виробничої собівартості продукції;
- витрати з упакування і транспортування продукції, відшкодовувані покупцями;
- знижка цін, наданих торгівельним організаціям для відшкодування їх транспортних витрат.

Практика розподілу збутових витрат, яка склалася на підприємствах, -

пропорційно до виробничої собівартості готової продукції, або ж до виручки від реалізації продукції, має ряд недоліків:

- розподіл збутових витрат пропорційно до виробничої собівартості призводить до того, що матеріально трудомістка продукція стає ще дорожчою за рахунок включення до її вартості більшої частини непрямих накладних витрат;

- розподіл збутових витрат пропорційно до загальної вартості реалізації, маючи на меті рівномірно віднести витрати на групи реалізованої продукції на основі визначеного коефіцієнта розподілу, сприяє збільшенню вартості і так дорогих готових виробів, хоча насправді витрати на складування та транспортування цієї продукції можуть бути незначними.

Практику розподілу збутових витрат пропорційно до загальної вартості реалізації доцільно застосовувати лише у тих випадках, коли на підприємстві є продукція, яка, окрім значних виробничих витрат, потребує додаткових особливих умов зберігання і (або) транспортування. У всіх інших випадках економічно обгрунтованим є розподіл збутових витрат, особливо витрат на складування, між групами продукції на основі використання натуральних показників обсягів реалізації – кількість штук, упаковок, вага продукції.

Розподіл непрямих транспортних витрат між географічними ринками збуту можна проводити, виходячи з питомої ваги кількості продукції, реалізованої на даному ринку. Для збільшення точності віднесення вказаних витрат на ринкові сегменти рекомендується використовувати за базу розподілу величину прямих витрат на транспортування, а на групи продукції – кількість отриманих замовлень, оскільки величина витрат на збут більш залежить від кількості відвантажень і перевезень, ніж від кількості реалізованої продукції[63].

Облік процесу реалізації здійснюється за допомогою системи рахунків бухгалтерського обліку: 26 «Готова продукція», 90 «Собівартість реалізації», 70 «Доходи від реалізації», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37

«Розрахунки з різними дебіторами», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 79 «Фінансові результати» та ін.

Бухгалтерський облік процесу реалізації тісно пов'язаний з податковим обліком доходів. Тому важливе визнання моменту реалізації, оскільки він є визначальним для обчислення податків. За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) підприємства самостійно встановлюють момент реалізації і відповідно обирають метод визнання доходу: метод нарахування (за моментом відвантаження продукції) або касовий метод (за моментом надходження коштів на рахунки в банках, касу). Відповідно до податкового законодавства України за правилами ведення податкового обліку датою збільшення валового доходу вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше[79]:

- дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів, що підлягають продажу, у разі продажу товарів за готівку – дата її оприбуткування в касі підприємства;
- дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

На синтетичному рахунку 90 «Собівартість реалізації» узагальнюється інформація про фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг. За дебетом цього рахунка відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

При відвантаженні готової продукції покупцеві та передачі виконаних робіт і наданих послуг замовнику дебетують рахунок 90 «Собівартість реалізації» і кредитують рахунки 26 «Готова продукція», 25 «Напівфабрикати», 28 «Товари» та ін. Операції відображаються на основі таких первинних документів: накладні, ордери, акти прийому-передачі,

товарно-транспортні накладні, рахунки, рахунки-фактури, довіреності та ін. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Наприкінці місяця сума дебетового обороту за рахунком 90 «Собівартість реалізації» списується з кредиту на дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

На дебет рахунка 79 «Фінансові результати» також списують із кредиту відповідних рахунків адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Отже, рахунок 90 «Собівартість реалізації» є номінальним, обороти за дебетом і кредитом якого характеризують фактичну собівартість реалізації, яка є складовою валових витрат для податкового обліку і формує витратну (дебетову) сторону рахунка 79 «Фінансові результати» та є необхідною базою для складання фінансової звітності й податкової декларації[88].

Після відвантаження готової продукції, товарів покупцеві, передачі виконаних робіт і послуг замовнику процес реалізації переміщується у сферу розрахунків. У момент реалізації продавець передає покупцеві необхідну супровідну документацію та розрахункові документи. У рахунках, рахунках-фактурах, які виставляються покупцям і замовникам поряд із сумою за товар вказують окремим рядком податок (акцизний збір, податок на додану вартість тощо) або знижку.

Момент пред'явлення розрахункових документів або їх оплати є визнанням доходу від реалізаційної операції. При цьому дебетують рахунки 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» та ін. і кредитують рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи» та ін. Отримана продавцем від покупця вартість продукції, товарів за їх реалізаційними цінами називається доходом або виручкою від реалізації. Одночасно на суму належних до сплати податків

та зборів з реалізації дебетують рахунки доходів від реалізації (70, 71) і кредитують рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами».

Отже, на рахунку 70 «Доходи від реалізації» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу (непрямих податків, зборів). За кредитом цього рахунка протягом місяця відображають суму загального доходу (виручки) разом із сумою непрямих податків і зборів, що включені до ціни продажу, а за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків і зборів, що підлягають перерахуванню їх одержувачам (як правило, бюджету), щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Отже, рахунок 70 «Доходи від реалізації» є номінальним і формує дані про валові та чисті доходи (виручку) від реалізації продукції для потреб складання фінансової звітності й податкової декларації.

Як бачимо, на рахунках доходів і витрат накопичується інформація в розрізі видів та груп продукції. Наприкінці місяця (звітного періоду) рахунки доходів і витрат закриваються списанням їх даних на фінансові результати. При цьому на суму одержаних чистих доходів дебетують рахунок 70 «Доходи від реалізації» і кредитують рахунок 79 «Фінансові результати», а на суму понесених витрат дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 90 «Собівартість реалізації». Отже, рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним, за кредитом якого відображають суму чистих доходів від реалізації продукції, а за дебетом – фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг та адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності.

Порівнюючи одержані доходи та понесені витрати визначають фінансовий результат: перевищення суми одержаних чистих доходів над валовими витратами показує прибуток, а перевищення валових витрат над чистими доходами показує збиток. Наприкінці звітного періоду (місяця, кварталу) сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44

«Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і рахунок 79 «Фінансові результати» при цьому закривають[22].

Фінансовий результат діяльності підприємства характеризується показником прибутку або збитку. Отримання прибутку є основною метою будь-якої підприємницької діяльності. Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства.

Прибуток як головний показник ефективності діяльності підприємства виступає і як критерій визначення рівня виплат дивідендів, як визначальний фактор при встановленні рівня заробітної плати і винагороди адміністрації. Обсяг прибутку підприємство одержує від основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів полягає у визначенні кількісних і якісних параметрів фінансового результату: прибуток чи збиток; формування даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій; інформаційне забезпечення порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків та обов'язкових платежів, з акціонерами та засновниками за нарахованими їм дивідендами, формування резервів власного капіталу тощо[94].

Загальне визначення прибутку зводиться до збільшення капіталу в результаті ведення господарської діяльності. Однак у бухгалтерському обліку перевагу, надають терміну «чистий прибуток», що визначається як різниця між чистими доходами і валовими витратами. Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), то рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі.

На рахунку 79 «Фінансові результати» обліковуються на окремих субрахунках результати основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності, надзвичайних подій. Основні вимоги до визнання складу та оцінки доходу викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» та П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

Як зазначалося вище, сума отриманого прибутку відображається на рахунку 79 «Фінансові результати» за кредитом. Це сума чистого прибутку, оскільки нараховані податки й обов'язкові платежі з реалізації (продажу) на користь бюджету були враховані попередньо на рахунку 70 «Доходи від реалізації» до моменту перенесення його сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати», а податок на прибуток був врахований на рахунку 98 «Податки на прибуток», а потім також відображений за дебетом рахунка 79 «Фінансові результати».

Щодо податку на прибуток, слід зазначити, що це обов'язковий платіж до бюджету, який сплачують всі підприємства незалежно від форм власності з прибутку від господарської діяльності підприємства. Обчислення податку на прибуток здійснюється у відсотках до фактично отриманого підприємством прибутку за розрахунками податкової декларації і встановленою державою ставкою податку. Для складання податкової декларації бухгалтерія веде податковий облік.

Для обліку належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій ведуть рахунок 98 «Податок на прибуток». За дебетом цього рахунка відображається нарахована сума податку на прибуток, а за кредитом – включення її до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати».

Визначений фінансовий результат за рахунком 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», при цьому дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік

нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунка відображають отримання та збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку.

Облік на рахунку ведуть за субрахунками 441 «Прибуток нерозподілений», 442 «Непокриті збитки», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» наростаючим підсумком з початку року – до його розподілу та списання після закінчення звітного року. Це відповідає встановленому порядку складання фінансової та податкової звітності[63].

У міру отримання прибутку підприємство використовує його відповідно до засновницьких документів і чинного законодавства.

Підприємство за різних обставин може завершити звітний період зі збитками[80].

Сума збитків відображається на окремому субрахунку і списується за рахунок раніше накопиченого нерозподіленого прибутку, а якщо його недостатньо – за рахунок резервного, пайового чи додаткового капіталу. На підприємствах, де відсутні такі джерела, непокритий збиток відображають у балансі в дужках у складі власного капіталу та вираховують його із загального підсумку. Наприкінці року при складанні річної фінансової звітності використаний протягом року прибуток списується на зменшення нерозподіленого прибутку за дебетом субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» і кредитом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». Таким чином, субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» закривається і сальдо немає. Якщо отриманий прибуток, врахований на субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений», повністю розподілено в поточному році, то цей субрахунок також закривається і сальдо немає.

У випадку, коли за результатами поточного року зазначено збитки, їх списують за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, додаткового капіталу чи інших джерел. При цьому кредитують субрахунок 442

«Нерозподілені збитки» і дебетують рахунки: 441 «Прибуток нерозподілений», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал» та ін.

Обліком фінансових результатів та їх розподілом і списанням завершується бухгалтерський облік господарських процесів. Прибуток є головним фінансовим показником господарської діяльності підприємства, його ефективності, прибутковості й платоспроможності. Обсяг та структуру прибутку, його формування та використання можна визначити завдяки методам бухгалтерського обліку. Показник прибутку є об'єктом всебічного економічного аналізу, зокрема факторного, для чого використовують різні економіко-статистичні методи та економіко-математичне моделювання[60].

2.4 Організація обліку господарських процесів підприємств хлібопекарської промисловості в умовах АРМ бухгалтера

В умовах посилення конкурентної боротьби базою для ефективної роботи фахівця у всіх галузях виробництва (послуг) є автоматизовані інформаційні системи, які дають можливість ухвалювати обґрунтовані своєчасні управлінські рішення. Якщо уявити, що бухгалтерський облік – це впорядкована система збору, вимірювання, реєстрації, узагальнення інформації з кількісного і якісного боку, а також система обробки і отримання інформації в грошовому виразі про майно, зобов'язання і господарські операції господарюючого суб'єкта і їх рух, то стане ясно, що бухгалтерський облік повинен бути суцільним і безперервним. Він повинен[98]:

- формувати підвищення якості економічної інформації, її об'єктивність, повноту використання безумовного достовірного і несуперечливого оперативного отримання початкової інформації, актуальність, своєчасність, стійкість, адекватність інформації;

- забезпечувати постійною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів, керівників і фахівців у всіх сферах господарської діяльності.

Це дозволить за допомогою автоматизованих інформаційних систем в межах функцій бухгалтерського обліку повністю регламентувати автоматизоване отримання даних, необхідних як для ведення оперативного, аналітичного, управлінського, статистичного, фінансового і стратегічного обліку, так і для складання форм бухгалтерської, фінансової, консолідованої, оперативної, статистичної, балансової звітності, тобто отримувати юридично обґрунтовані дані, необхідні користувачам для вироблення і ухвалення рішень, а також для системного контролю за ходом виробничих і інших процесів.

Функціонування автоматизованих інформаційних систем в економіці не обмежується тільки збором фактичних даних, а може використовуватися і для аналізу даних, обґрунтованості варіантів рішень на базі різноманітних відомостей про ринок, регіон, кон'юнктуру, фірму, економіку, трудові і матеріальні ресурси. Автоматизоване робоче місце (АРМ) дозволить комплексно вирішити вищезазвані завдання. Раціональне використання економічної інформації в цілях ухвалення управлінських рішень також досягається за рахунок організації АРМ, де має місце формалізована безліч інформаційних потоків від джерела інформації до її споживачів, що забезпечує стислість, точність, своєчасність, економічність, нетенденційність, адресність інформації. В умовах функціонування АРМ інформацію можна зіставити за часом і структурним підрозділам, підготувати і довести до відповідального виконавця з дотриманням конфіденційності[90].

Автоматизована система обробки економічної інформації з обліку процесів постачання, виробництва та збуту, і визначення фінансових результатів на хлібопекарських підприємствах з використанням АРМ бухгалтера передбачає вирішення таких завдань:

- облік руху готової продукції на складі;
- облік відвантаженої (відпущеної) продукції;
- облік реалізованої продукції;
- облік товарів;
- визначення і облік фінансових результатів;

- управлінський облік;
- аудит обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації.

Вирішення завдання з обліку руху готової продукції забезпечує:

- отримання даних про поступлення готової продукції на склад в натуральному і вартісному виразі;
- аналітичний облік залишків готової продукції на складах в натуральному і вартісному виразі;
- отримання даних про випуск готової продукції для управління;
- формування бухгалтерської інформації за фактичною собівартістю іншого надходження та іншого витрачання готової продукції.

Вирішення завдання з обліку відвантаження (відпуску) продукції передбачає:

- отримання даних про відвантаження продукції покупцям, даних про асортимент, договори (в натуральному і вартісному виразі);
- отримання даних про виконання робіт і послуг;
- формування залишків товарів;
- формування даних для зведеного обліку і управління.

Вирішення завдання з обліку реалізованої продукції забезпечує:

- облік і контроль своєчасного поступлення платежів від покупців за відвантаженою їм продукцією;
- облік реалізації в необхідних цінах;
- визначення податку на додану вартість для перерахування в бюджет;
- розподіл невиробничих витрат, пов'язаних зі збутом продукції, формування бухгалтерських записів по реалізації продукції;
- визначення фінансових результатів.

АРМ бухгалтера з обліку господарських процесів виконує комплекс завдань, інформаційно пов'язаних із завданнями суміжних АРМБ, а також з завданнями інформаційної системи підприємства в цілому. Інформаційна схема взаємозв'язку АРМБ обліку господарських процесів і визначення фінансових результатів наведена на рисунку 2.2.



Рис.2.2 – Інформаційна схема взаємозв'язку АРМБ обліку господарських процесів і визначення фінансових результатів

В АРМ бухгалтера з обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації (АРМБ ОГП) поступає інформація від наступних АРМБ:

- з АРМБ з обліку основних засобів – інформація про реалізацію основних засобів;
- з АРМБ з обліку виробничих запасів – інформація про відпуск на сторону покупних напівфабрикатів, товарів і матеріальних цінностей;
- з АРМБ з обліку витрат на виробництво – інформація про фактичну собівартість готової продукції;
- з АРМБ з обліку фінансово-розрахункових операцій - інформація про оплачені банком розрахункові документи і невиробничі витрати;
- з автоматизованої інформаційної системи управління підприємством – нормативна, планова інформація про наявність і реалізацію готової продукції, дані про поставки за договорами.

В свою чергу, АРМБ ОГП забезпечує інформацію для:

- АРМБ з обліку затрат на виробництво – інформація про випуск готової продукції в натуральному виразі по номенклатурних номерах, інформація про

собівартість готової продукції;

- АРМБ зведеного обліку і складання звітності – інформація про виручку від реалізації, про фактичну собівартість реалізованої продукції, про податок на додану вартість, про частку позавиробничих витрат, що відносяться на реалізовану продукцію; про результати реалізації;

- автоматизованої інформаційної системи управління підприємства – інформація про наявність, відвантаження і реалізацію готової продукції[40].

Готова продукція є основним результатом діяльності виробничого підприємства, головним джерелом отримання коштів для фінансування подальшої діяльності підприємства і отримання підприємством прибутку. Операції з обліку процесів виготовлення та реалізації готової продукції становлять вагомий частину господарських операцій підприємства. Оскільки операції з обліку готової продукції мають достатньо високий рівень незмінності, то дані операції достатньо легко підлягають автоматизації, з іншого боку, через специфіку діяльності підприємства модуль обліку операцій з готовою продукцією є складовою частиною далеко не всіх комп'ютерних облікових програм[98].

Значною проблемою при організації автоматизованого обліку процесів виготовлення та реалізації готової продукції є особливості виробничих процесів різних підприємств, які визначають методику формування собівартості готової продукції і дещо ускладнюють процес розробки універсальних комп'ютерних облікових програм універсального призначення.

Автоматизоване ведення обліку готової продукції повинно забезпечити розв'язання таких завдань[92]:

- визначення переліку готової продукції та складу витрат на виготовлення кожного її виду;

- ведення щоденного і зведеного обліку випуску готової продукції;

- визначення обсягів браку та незавершеного виробництва у кількісному і вартісному обчисленні;

- ведення обліку оприбуткування, наявності і відвантаження готової

продукції на складі за розгорнутою номенклатурою;

- визначення фактичної собівартості виготовленої готової продукції;
- визначення основних показників звітності, що характеризують наявність, надходження та вибуття готової продукції підприємства.

Ведення обліку готової продукції з використанням комп'ютерних облікових систем ґрунтується на засадах, аналогічних веденню обліку товарно-матеріальних цінностей. Окрім того слід звернути увагу на такі засади:

- постійне ведення обліку за обліковою вартістю, з коригуванням до фактичної собівартості наприкінці періоду або при завершенні виготовлення замовлення;

- вибір методик ведення обліку за кожної окремої одиниці матеріальних цінностей, для забезпечення максимальної достовірності облікової інформації.

Автоматизоване розв'язання задач з обліку готової продукції ґрунтується на загальноприйнятих засадах ведення фінансового та податкового обліку готової продукції підприємства.

Одночасне ведення податкового та фінансового обліку господарських операцій з обліку готової продукції обумовлює необхідність використання спеціалізованих позабалансових рахунків, призначених для відображення певних операцій, або операцій з певними видами готової продукції[22].

При використанні комп'ютерної форми обліку:

- аналітичний облік за рахунками 23, 24 організовується за позабалансовими рахунками та/або за видами продукції, за замовленнями, за видами діяльності;

- аналітичний облік за рахунками 26, 27 організовується в розрізі видів готової продукції, їх місць зберігання та/або матеріально-відповідальних осіб, партій.

Однією з особливостей ведення автоматизованого обліку готової продукції є документальне оформлення операцій.

Оскільки функціональні можливості обліку процесу виробництва різних комп'ютерних облікових програм дуже суттєво відрізняються одна від одної, то

розглянемо основні методики ведення обліку процесу виробництва[37]:

- ведення обліку за нормативною собівартістю з автоматизованим розрахунком фактичної собівартості при завершенні виконання замовлення або за відповідний період часу та проведенням відповідних коригувань собівартості реалізованої продукції, що є найбільш поширеною методикою ведення обліку в облікових програмах;

- ведення обліку готової продукції в кількісному вираженні, з автоматизованим розрахунком фактичної собівартості при завершенні виконання замовлення або за відповідний період часу;

- ведення обліку готової продукції за обліковою вартістю з ручним розрахунком фактичної собівартості та сум проведених коригувань.

Інформація про виконані на підприємстві операції з готовою продукцією зберігається у відповідних журналах, основними з яких є журнали виробництва/випуску продукції та видаткових документів, журнали роздрібних документів та журнали складських операцій з товарно-матеріальними цінностями. Допоміжними є журнали договорів та рахунків-фактур.

Специфікою нормативно-довідкової інформації щодо обліку готової продукції є використання спеціалізованих довідників та документів «Склад готової продукції», які визначають склад витрат на виготовлення продукту та порядок формування собівартості готової продукції.

«Статті калькуляції» - службовий довідник, який використовується при складанні калькуляції готової продукції[22].

Структура довідників, що використовуються при веденні обліку готової продукції, подано на рисунку 2.3.

Операції з обліку готової продукції відображаються за рахунками 2 класу. Номенклатура обліку готової продукції та ієрархія її побудови визначаються підприємством самостійно.

На етапі налаштування системи слід зазначити методи обліку надходження та вибуття готової продукції, методику формування її собівартості та методику обліку витрат.

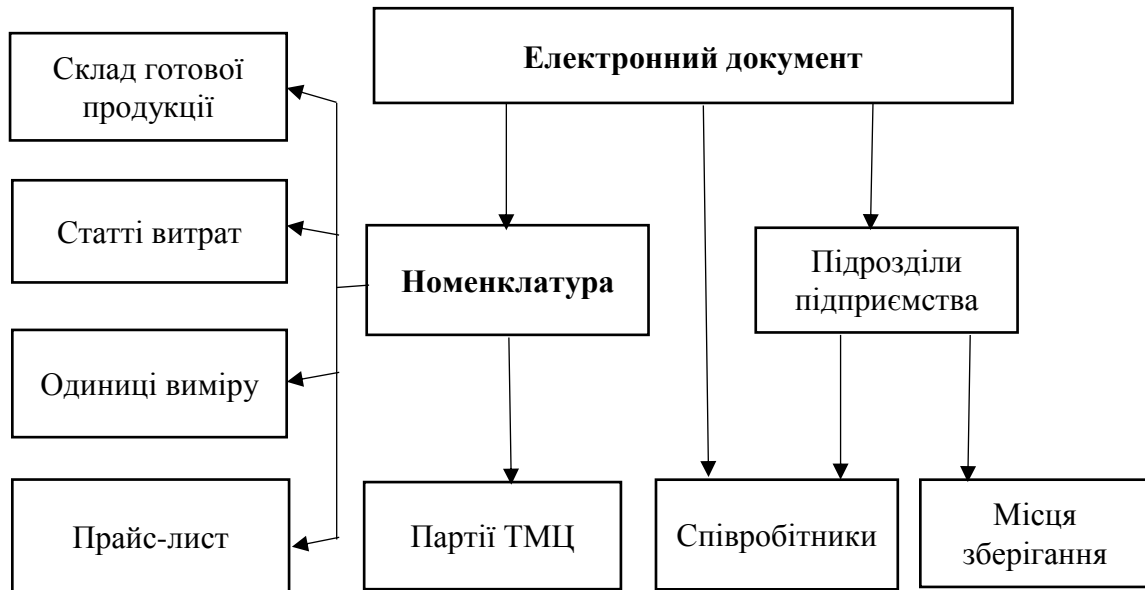


Рис.2.3 – Структура нормативно-довідкової інформації з обліку готової продукції

Ведення обліку готової продукції підприємства з використанням комп'ютерних облікових програм зазвичай здійснюється за обліковими цінами з подальшим здійсненням коригувань і відповідно може бути розподілено на такі етапи[37]:

1). відображення витрат на виготовлення готової продукції, що супроводжується списанням активів або збільшенням пасивів підприємства відповідно до встановлених норм витрат та відображенням понаднормових витрат підприємства на рахунках обліку виробництва;

2). Відображення надходження готової продукції з виробництва на склад підприємства за обліковою собівартістю;

3). Ведення складського обліку готової продукції;

4). Відображення реалізації готової продукції підприємства за її обліковою вартістю;

5). Визначення фактичної собівартості виготовленої продукції.

Документальне оформлення операцій, що стосуються складського обліку та обліку реалізації готової продукції та товарів, однакове, тому основна увага

буде приділена документам обліку виробництва готової продукції та формування її собівартості.

Норми витрат на виготовлення продукції можуть бути зазначені за допомогою документа Норми витрат/Специфікація продукції. Даний документ є носієм довідкової інформації, яка буде використана при здійсненні обліку витрат на виготовлення продукції, має друковану форму калькуляції собівартості виготовленої продукції, проведень за рахунками бухгалтерського обліку не формує. В окремих облікових програмах аналогічні функції виконує довідник «Склад готової продукції».

Використовуючи інформацію про встановлені норми витрат на виготовлення продукції з використанням документу Випуск продукції, здійснюється списання сировини та матеріалів на виготовлення продукції та оприбуткування готової продукції за обліковими цінами, в окремих випадках здійснюється списання витрат на оплату праці та витрат по відрахуваннях на соціальні заходи на рахунок обліку незавершеного виробництва. Документ має друковані форми накладної на списання матеріалів, накладної на оприбуткування готової продукції.

Понаднормові витрати сировини та матеріалів можуть бути списані на витрати виробництва з використанням документа Списання ТМЦ на виробництво, який має друковану форму акта на списання товарно-матеріальних цінностей, формує проведення за рахунками обліку товарно-матеріальних цінностей та рахунками обліку витрат і незавершеного виробництва.

Витрати на оплату праці можуть бути віднесені на вартість незавершеного виробництва (і в подальшому на собівартість виготовленої продукції) з використанням документів Відрядний наряд та Наряд бригади.

Послуги сторонніх організацій, які мають виробниче призначення, можуть бути включені до вартості незавершеного виробництва (і собівартості виготовленої продукції) з використанням документа Послуги сторонніх організацій виробничого призначення або Послуги сторонніх організацій, якщо

даний документ передбачає можливість безпосереднього віднесення витрат на витрати виробництва.

Витрати, пов'язані з нарахуванням амортизації виробничих основних засобів, формуються автоматично при проведенні документів Наррахування амортизації.

Довільні витрати виробничого характеру можуть бути віднесені до складу незавершеного виробництва (собівартості і готової продукції) з використанням документа Витрати виробничого характеру, який не має друкованої форми та формує проведення за рахунками обліку незавершеного виробництва, витрат та довільних активів і пасивів підприємства.

Всі витрати, які були віднесені до складу незавершеного виробництва без чіткої ідентифікації виду продукції та замовлення, до якого вони відносяться, вважаються накладними і повинні бути розподілені перед визначенням фактичної собівартості виготовленої продукції[49].

Перед початком визначення фактичної собівартості продукції слід переконатися, що[26]:

- всі операції, пов'язані з обліком понесених витрат оформлені відповідними документами, які складені правильно і проведені;
- всі операції, пов'язані з оприбуткуванням готової продукції на склад підприємства, оформлені відповідними документами, які складені правильно та проведені;
- здійснено розподіл загальновиробничих, транспортно-заготівельних та інших накладних витрат, які обліковувалися на допоміжних субрахунках рахунка 23.

Особливою складовою ведення обліку витрат на виготовлення готової продукції є облік загальновиробничих витрат. Для ведення обліку загальновиробничих витрат використовуються ті ж самі витратні документи, які використовувалися при веденні обліку прямих витрат на виготовлення готової продукції з зазначенням іншого призначення витрат. Формування загальновиробничих витрат підприємства здійснюється автоматично при

складанні відповідних витратних документів. Розподіл загальновиробничих витрат може бути здійснений як автоматично, за допомогою спеціальних документів, так і вручну з використанням розрахованих бухгалтером операцій.

Розподіл загальновиробничих витрат вручну може обумовити розбіжності при веденні аналітичного обліку за рахунком обліку загальновиробничих витрат, проте дозволяє не здійснювати достатньо складний пошук помилок, що обумовлюють неможливість здійснення автоматичного розподілу загальновиробничих витрат. Ручний розподіл витрат здійснюється з використанням внесених вручну «Операцій» з зазначенням відповідних кореспонденцій рахунків (Дт 23, 90 ... Кт 91) та розрахованих вручну сум.

Автоматизований розподіл загальновиробничих витрат не має таких вад, як розподіл загальновиробничих витрат вручну, проте висуває жорсткі вимоги щодо правильності та взаємовідповідності аналітичного обліку всіх витратних попередньо зареєстрованих операцій, що ускладнює процес ведення обліку. Не всі комп'ютерні облікові програми мають можливості по автоматизованому розподілу загально-виробничих витрат.

Для автоматизованого розподілу витрат використовуються такі документи Розподіл витрат/розподіл загальновиробничих витрат, Розподіл витрат за нормами, Перерозподіл прямих виробничих витрат. Документ Розподіл витрат призначений для розподілу витрат за різними об'єктами відповідно до обраної бази згідно з зазначеними в «Нормах витрат/Специфікації продукції» елементами витрат, має друковану форму розрахунку розподілу витрат, формує проведення за рахунками обліку витрат та незавершеного виробництва. Специфічним видом даного документа є Розподіл загальновиробничих витрат, який призначений для розподілу суми накопичених загальновиробничих витрат відповідно до зазначеної в довідниках бази.

Для розподілу накладних витрат пропорційно до встановлених нормативів використовується документ Розподіл витрат за нормами, документ не має друкованої форми, формує проведення за рахунками обліку витрат та

незавершеного виробництва.

В окремих комп'ютерних програмах розподіл загальноновиробничих витрат здійснюється при виконанні загального закриття місяця і технологічно з нього не виокремлюється.

Визначення фактичної собівартості виготовленої продукції та коригування собівартості реалізованої продукції здійснюються з використанням документа Фактична калькуляція, який складається після розподілу всіх накладних витрат. Документ визначає суму фактичної собівартості виготовленої продукції, формує, коригуючи, проведення за рахунками обліку незавершеного виробництва, готової продукції та собівартості реалізації. В окремих випадках аналогічні функції виконує документ закриття облікового періоду.

Операції визначення фактичної собівартості продукції мають регламентний характер і повинні бути здійснені або при закритті звітного періоду або по завершенні виконання замовлення.

Для забезпечення керівництва підприємства належними обсягами інформації щодо процесів виробництва та реалізації готової продукції слід визначити засоби, за допомогою яких керівництво підприємства буде отримувати інформацію щодо обсягів виготовленої і реалізованої продукції, її собівартості та відхилень фактичної собівартості від нормативної. Основним засобом висвітлення та узагальнення інформації про готову продукцію є дані довідників комп'ютерної облікової системи та звіти. Специфіка використання звітів визначається не тільки їх функціональним призначенням, а й метою отримання інформації.

Інформацію для визначення обсягів виготовленої продукції отримують:

- за допомогою стандартних звітів (Оборотно-сальдова відомість за рахунком обліку готової продукції);
- спеціальні звіти щодо визначення обсягів виготовленої продукції.

Інформацію для визначення суми витрат на виготовлення продукції отримують:

- за даними довідника «Номенклатура» та документів «Норми витрат/Специфікація продукції»;

- за допомогою стандартних звітів (Оборотно-сальдова відомість за рахунками обліку витрат та незавершеного виробництва, Журнал-ордер за рахунками обліку витрат та незавершеного виробництва, Журнал-ордер по субконто за рахунками обліку витрат та незавершеного виробництва);

- з використанням регламентованої звітності (звіт про фінансові результати).

Інформацію для визначення вартості та кількості реалізованої продукції отримують:

- за допомогою стандартних звітів (Оборотно-сальдова відомість за рахунком обліку готової продукції, Журнал-ордер по субконто за рахунком обліку готової продукції);

- з використанням регламентованої звітності (звіт про фінансові результати);

- з використанням спеціальних звітів щодо реалізації продукції.

Інформацію для визначення фактичної собівартості продукції та її відхилень від нормативної собівартості отримують:

- з використанням спеціальних звітів щодо калькуляції собівартості виготовленої продукції, фактичної собівартості виготовленої продукції, нормативного складу готової продукції.

Інформацію для визначення переліку виконаних на підприємстві операцій з обліку розрахунків з обліку готової продукції отримують:

- за даними журналів «Виробництво», « Видаткові документи».

Для задоволення додаткових інформаційних потреб керівництва підприємства слід використовувати додаткові звіти, розроблені відповідно до потреб керівництва підприємства[45].

Висновки до другого розділу

Завданням процесу постачання на хлібопекарських підприємствах повинно стати правило: мати більше постачальників, компонентів для виробництва з метою попередження можливих збоїв та розробити систему поставок мінімальними партіями і в строк.

Процес постачання є дуже динамічним, оскільки реагує на зміну потреб виробничого процесу. Необхідно стежити за обсягами виробництва й тривалістю його процесу, щоби точно визначити кількість, якість і періодичність поставок. Оптимізація запасів вимагає від персоналу знання та застосування економіко-математичних методів розрахунків партій доставки, вибору вигідного маршруту доставки, мінімізації витрат на зберігання тощо.

Витрати виробництва підлягають групуванню та віднесенню на центри витрат (цехи, дільниці, бригади), а всередині центрів - на окремі види продукції, що забезпечує повне і достовірне визначення фактичної собівартості, аналіз використання ресурсів та результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, ефективність заходів, спрямованих на зниження собівартості продукції.

Контроль за формуванням собівартості є центральним завданням економічних служб підприємства, оскільки в ринкових умовах виживають лише ті суб'єкти підприємництва, у яких нижча собівартість і, відповідно, вищий прибуток. Завдяки зниженню собівартості продукції можна знизити ціну і розширити ринок збуту.

Автоматизована система обробки економічної інформації з обліку господарських процесів на хлібопекарських підприємствах з використанням АРМ бухгалтера передбачає вирішення таких завдань: облік руху готової продукції на складі; облік відвантаженої (відпущеної) продукції; облік реалізованої продукції; облік товарів; визначення і облік фінансових результатів; управлінський облік; аудит обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ХЛІБОПЕКАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Розробка товарно-збутової політики хлібопекарських підприємств

Після розробки концепції маркетингу в галузі збуту важливим завданням цього відділу на підприємстві є планування збуту продукції. Саме в процесі планування закладені в концепції ідеї переносяться в сферу практичних дій. Основні стадії розробки плану збуту хлібопекарських підприємств, що використовує маркетинг, можна представити так[73]:

1. Підготовка прогнозів загальногосподарської і ринкової кон'юнктури.
2. Підготовка прогнозу збуту продукції хлібозаводу.
3. Розробка фінансового кошторису збуту.
4. Установлення норм збуту.
5. Вибір каналів розподілу товарів.
6. Складання планів збуту.
7. Розробка планів торгової інформації.
8. Статистичний аналіз ходу продажу.

Стимулювання продажу - це одна з форм маркетингових комунікацій, призначення якої складається в сприянні росту обсягу реалізації товарів.

Стимулювання збуту - маркетингова діяльність, відмінна від реклами, пропаганди й особистих продажів, що стимулює покупки споживачів і ефективність дилерів: виставки, демонстрації, різні неповторювані збутові зусилля.

Проведення заходів щодо стимулювання збуту на сьогоднішній день одержує усе більший розвиток в Україні і є ефективним і порівняно недорогим методом залучення потенційних покупців[69].

Стимулювання збуту використовується у випадках, якщо потрібно: збільшити обсяг продаж у короткостроковому періоді; підтримати прихильність

покупця до визначеної марки, підприємства; вивести на ринок новинку; підтримати інші інструменти просування.

Але разом із тим необхідно пам'ятати, що: стимулювання збуту робить короткострокову дію на збільшення обсягу продажів; виступає як підтримка інших форм просування; вимагає наявності реклами; імідж підприємства може бути підірваний низькою якістю елементів стимулювання.

При розробці комплексу стимулювання збуту потрібно прийняти ряд рішень, таких як: визначити інтенсивність стимулювання; на які групи буде спрямована дана програма стимулювання збуту; визначити тривалість програми стимулювання; вибрати час проведення заходів щодо стимулювання збуту; скласти кошторис витрат на заходи щодо стимулювання збуту; попередньо випробувати програму по стимулюванню збуту; здійснення програми стимулювання збуту; оцінити її ефективність.

Заходи щодо стимулювання продажів можуть бути спрямовані на споживачів, посередників і торговий персонал підприємства.

Стимулювання продажів стосовно посередників має на меті поліпшення їхньої роботи з реалізації товарів. Стимулювання, розраховане на торговий персонал підприємства, повинне спонукати останніх рекомендувати нові товари посередникам і безпосередньо покупцям, що найчастіше виявляють коливання, оживити місця торгівлі, активізувати торгівлю.

Розробка програми управління асортиментом – це є діючий товарний асортимент підприємства, але зкорегований та дороблений на величину вимог, які поставив ринок перед виробником. Оскільки ці вимоги носять найрізноманітніший характер, і виразити їх у якісному чи кількісному виразі важкувато, то механізм розробки перспективного товарного асортименту, запропонований далі, можна назвати універсальним. В результаті здійснення комплексу розрахунків можна буде отримати інформацію стосовно пріоритетності виготовлення тих чи інших видів продукції. Розрахунки можна проводити раз чи два на рік. Частіші перерахунки також не зашкодять ні хлібзаводу, а ні асортименту, а лише допоможуть вірно визначити напрямок

використання коштів та ресурсів[85].

З метою забезпечення безперервної реалізації продукції постійно необхідно приділяти увагу асортименту продукції. Ринок весь час змінює свої інтереси, умови, пріоритети, вимоги. Попит на продукцію також величина змінна. І не обов'язково повинна змінюватись величина попиту. Можуть змінитися лише вимоги до певної технічної характеристики виробу, і цього буде достатньо для того, щоб попит на товар різко змінився убік збільшення чи зменшення. Як бачимо, неважко зрозуміти, чому потрібно приділяти постійну увагу проблемі формування асортименту. Якщо асортимент «застаріє», або не буде відповідати вимогам сьогодення (вимог інколи буває надто багато), це може негативно вплинути на діяльність підприємства взагалі.

Розробка та впровадження механізму формування перспективного товарного асортименту повинно запобігти виникненню всіх тих негативних тенденцій та процесів, які можливі у випадку ігнорування цього аспекту діяльності підприємства. Перспективний товарний асортимент, розроблений з урахуванням усіх необхідних моментів та вимог, буде лише посилювати конкурентні позиції виробника в порівнянні з іншими суб'єктами підприємницької діяльності, які не приділяють належної уваги цій стороні. Загальна послідовність дій щодо формування перспективного товарного асортименту хлібзаводу здійснюється наступним чином.

Джерела отримання інформації для підбору позиції по кожному виду продукції, що включається в перспективний товарний асортимент:

- назви виробів;
- трудомісткість виробу, виражена в нормо/годинах;
- трудомісткість виробу, виражена в гривно/годинах (цей показник характеризує, скільки гривень витрачається за одну годину на виробництво того чи іншого виду продукції);
- квартальні об'єми виробництва по видам продукції;
- фонд заробітної плати поквартально;
- доплати поквартально в залежності від прибутковості реалізації тих чи

інших видів продукції;

- вартість одиниці виробів у співставлених цінах;
- товарна продукція у співставлених цінах;
- облікова картка калькуляції замовлень, що ведеться по кожному

замовленню і містить дані про собівартість продукції.

На підставі зазначених джерел отримання інформації складається таблиця, що включає в себе основні види продукції, які підприємство випускає кожний місяць. В цій таблиці, по вищезазначених характеристиках кожного виду продукції, здійснюється ранжування продукції:

- об'єми товарної продукції по видах;
- трудомісткість виготовлення одиниці продукції, нормо/годин;
- річний прибуток від реалізації певного виду продукції.

Загальною рейтинговою оцінкою по кожному виду продукції є добуток трьох вищеназваних рейтингових оцінок. В залежності від його величини кожному виду продукції присвоюється певна позиція. Рейтинг продукції буде тим вище, чим більше буде значення загальної рейтингової оцінки. По мірі зменшення загальної рейтингової оцінки відповідно буде зменшуватись і рейтингова позиція продукції.

Для ефективної організації збуту необхідно насамперед чітко орієнтуватися на конкретному ринку[13].

3.2. Аналіз фінансових результатів від реалізації продукції

Функціонування підприємства, незалежно від виду його діяльності і форм власності, в умовах ринку визначається його здатністю приносити достатній прибуток. Даний показник визначається як різниця між отриманими доходами і витратами, що витрачені для їх отримання.

Основну частину прибутку підприємства отримують від реалізації продукції і послуг. В процесі аналізу вивчаються динаміка, виконання плану прибутку від реалізації продукції і визначаються фактори зміни її суми[101].

Обсяг реалізації продукції може здійснювати позитивний і негативний вплив на суму прибутку. Збільшення обсягу продажу рентабельної продукції призводить до пропорційного збільшення прибутку. Якщо ж продукція є збитковою, то при збільшенні обсягу реалізації відбувається зменшення суми прибутку. Структура товарної продукції може здійснювати як позитивний, так і негативний вплив на суму прибутку. Якщо збільшиться частка більш рентабельних видів продукції в загальному обсязі її реалізації, то сума прибутку зросте і, навпаки, при збільшенні питомої ваги низькорентабельної або збиткової продукції загальна сума прибутку зменшиться.

Для повнішого аналізу потрібно співставити результат від здійснення основної діяльності з аналогічними показниками підприємств - конкурентів, середньогалузевими даними тощо.

Отримана сума прибутку або збитку є абсолютним показником діяльності, а рентабельність відображає відносний ступінь прибутковості продукції або ресурсів, що залучаються на її виготовлення.

Показники рентабельності більш повно, ніж прибуток, характеризують кінцеві результати господарювання, тому що їх величина показує співвідношення між наявними та використаними ресурсами.

На підприємствах розглядаються і аналізуються такі показники рентабельності:

Рентабельність окремих виробів – розраховується як відношення прибутку від виробу до собівартості самого виробу.

Рентабельність реалізованої продукції – розраховується як відношення прибутку від реалізації продукції (або чистого прибутку) до виручки від реалізації продукції.

Рентабельність виробництва – розраховується як відношення прибутку від реалізації до вартості основних фондів і матеріальних оборотних коштів[80].

Метою аналізу беззбитковості є встановлення поведінки фінансових результатів при зміні рівня виробничої діяльності підприємства.

Аналіз беззбитковості базується на залежності «витрати-обсяг-прибуток», а також класифікації витрат на постійні і змінні в межах короткострокового періоду, тобто періоду, на протязі якого вихід продукції підприємства обмежений рівнем наявних в теперішній час в її розпорядженні діючих виробничих потужностей.

Даний аналіз є одним з найпоширеніших методів управління, за допомогою яких підприємство має змогу максимізувати прибуток і вирішити наступні проблеми:

- при якому обсязі діяльності будуть відшкодовані всі витрати;
- яку кількість продукції необхідно реалізувати для одержання бажаного прибутку;
- яким чином буде впливати на величину прибутку зміна ціни продукції та збільшення обсягу її реалізації[89].

Управлінські моделі, які базуються на вивченні взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» трактуються як аналіз критичної точки.

Критична точка – це такий обсяг виробництва (реалізації), при якому доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток дорівнює нулю.

В системі управлінського обліку для визначення точки беззбитковості використовують такі методи[87]:

- математичний метод (метод рівнянь);
- метод маржинального доходу;
- графічний метод.

Математичний метод. Звіт про фінансові результати підприємства можна подати за допомогою рівняння:

Виручка – Змінні витрати – Постійні витрати = Фінансовий результат; або
 (Ціна 1-ці продукції x Кількість продукції) – (Змінні витрати на 1-цю x
 Кількість продукції) – Постійні витрати = Фінансовий результат.

У точці беззбитковості прибуток буде дорівнювати нулю.

Метод маржинального доходу. Маржинальний дохід – це різниця між виручкою і всіма змінними витратами, включаючи адміністративні витрати і витрати на збут. Таким чином маржинальний дохід складається з суми постійних витрат і фінансового результату.

Кожне підприємство повинне так організувати виробничу діяльність, щоб з одержаного доходу покрити свої постійні витрати і отримати прибуток. Якщо маржинальний дохід покриває тільки постійні витрати, то на підприємстві досягається точка беззбитковості, тобто:

Маржинальний дохід – Постійні витрати = 0.

Мовою рівнянь це буде виглядати так:

Точка беззбитковості = Постійні витрати / Маржинальний дохід на 1-цю продукції.

Точку беззбитковості можна обчислити також через коефіцієнт маржинального доходу, який дорівнює:

Коефіцієнт маржинального доходу = Маржинальний дохід від реалізації 1-ці продукції / Ціна 1-ці продукції.

Тоді: Точка беззбитковості = Постійні витрати / Коефіцієнт маржинального доходу.

Узагальнюючи отриману формулу, можна сказати, що в даному випадку ми отримуємо критичну точку у вартісному вираженні.

Окрім визначення обсягу продажу продукції, який забезпечує відшкодування всіх витрат, маржинальний аналіз використовують для прийняття управлінських рішень щодо:

- визначення обсягу продажу для отримання необхідної величини прибутку (і навпаки);
- встановлення впливу структурних зрушень на рівень прибутку;

- виявлення нижньої межі ціни на продукцію;
- розрахунку величини прибутку при збільшенні (зменшенні) постійних, змінних витрат.

Важливим питанням для підприємства є формування реалізаційного кошика - суми відносних часток продукції, які формують дохід підприємства; визначення співвідношення високорентабельних і низькорентабельних товарів. Рентабельність продукту визначають як відношення маржинального доходу на одиницю продукції до ціни одиниці продукції.

Маржинальний підхід доцільно використовувати для формування асортиментної програми підприємства. Доки сума маржинального доходу є позитивною (покриває постійні витрати), продукт доцільно залишати в асортиментному наборі, хоча в обліку витрат за повною собівартістю продукт є збитковим.

Маржинальний аналіз є також ефективним інструментом визначення ціни на реалізовану продукцію. Відправною точкою при цьому є собівартість продукції - нижня межа ціни; верхня межа ціни - попит на продукцію. Ціни на продукцію, нижчі від її собівартості, встановлюють лише на короткий період, коли фірма обрала стратегію проникнення на ринок.

Хоча графічні прийоми є зручними з огляду на їх наочність, проте математичні прийоми гнучкіші, придатніші для автоматизованої обробки.

Для знаходження точки беззбитковості використовують:

Формулу рівня прибутку:

$$N_p = px - (a + bx), \quad (3.1)$$

де N_p - чистий прибуток,

x - кількість реалізованих одиниць продукції,

p - ціна реалізації,

b - змінні витрати на одиницю продукції,

a - сукупні постійні витрати;

Формулу маржинального доходу:

$$D_m = a + N_p, \quad (3.2)$$

де D_m - маржинальний дохід,
 N_p - прибуток від продажу,
 a - постійні витрати.

$$D_m = px - bx, \quad (3.3)$$

де px - виручка від реалізації,
 bx - сукупні змінні витрати.

Звідси, критична точка (Q_k),

$$Q_k = \frac{pxa}{D_m}, \quad (3.4)$$

$$Q_k = \frac{a}{p-b}. \quad (3.5)$$

Описана методика аналізу дозволяє розраховувати критичний обсяг збуту лише одного продукту. Для визначення точки беззбитковості багатопродуктового виробництва розраховують величину маржинального доходу на одну зведену одиницю. Маржинальний дохід на зведену одиницю - це сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу. Комбінація продажу - це співвідношення окремих видів продукції в загальному обсязі реалізації, виражене у відсотках або у вигляді пропорції:

$$D_{mr} = \sum D_{mri}r, \quad (3.6)$$

де D_{mr} - середньозважений маржинальний дохід,
 D_{mri} - маржинальний дохід на одиницю i -го виробу,
 r - комбінація продажу.

Середньозважений маржинальний дохід розраховують також як відношення загального маржинального доходу до загальної кількості продукції; точку беззбитковості - як відношення суми постійних витрат до величини середньозваженого маржинального доходу.

Отже, на основі вищевикладеного можна зробити висновок, що маржинальний аналіз є ефективним, доступним, наочним, економічно обгрунтованим інструментом прийняття рішень стосовно обсягів реалізації, встановлення ціни на продукцію, формування асортименту продукції.

Графічний метод. При побудові графіку беззбитковості постійні витрати відображають однією горизонтальною лінією. Змінні витрати з розрахунку на одиницю продукції додають до постійних для побудови лінії сукупних витрат. Лінія виручки будується теж виходячи із розрахунку на одиницю продукції. Потім додаються межі прийняттого діапазону об'ємів виробництва у вигляді двох вертикальних ліній; можливість того, що за межами цих ліній співвідношення витрат, об'єму виробництва і прибутку правильне, невелике.

Слід мати на увазі, що розглянуті методи аналізу можна застосовувати лише для прийняття короткострокових рішень. На рисунку 3.1 зображено графічну інтерпретацію точки беззбитковості.

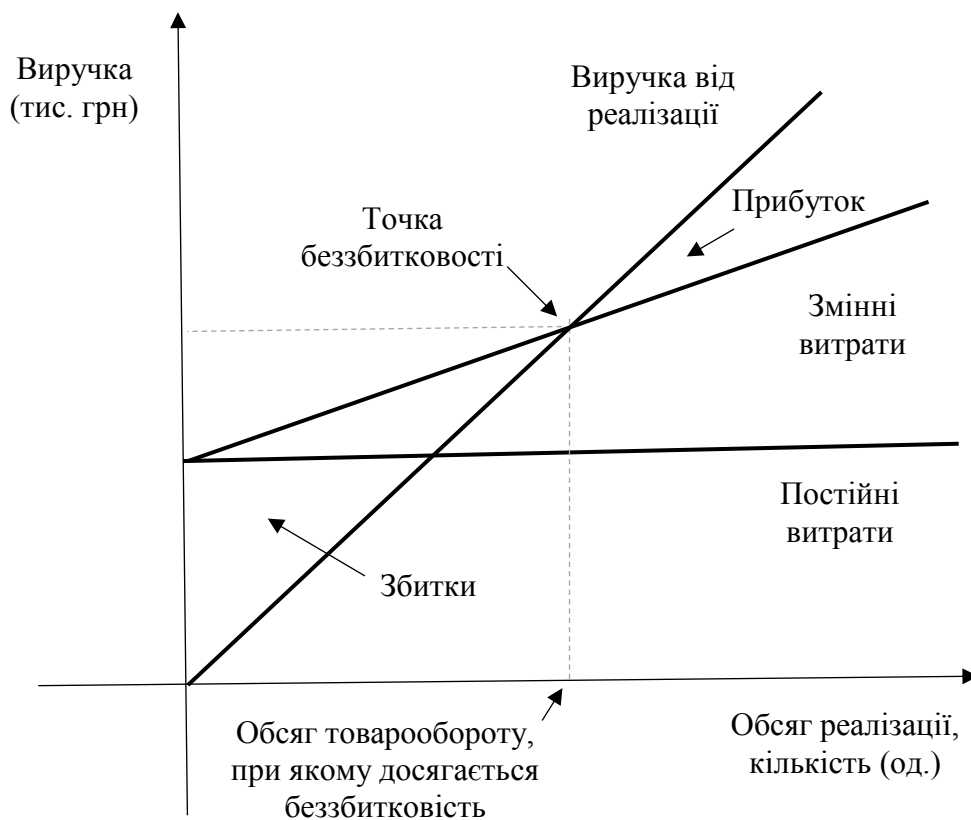


Рис.3.1 – Графічна інтерпретація точки беззбитковості

Точка, в якій лінія сукупного доходу від реалізації пересікає лінію сукупних витрат, є точкою, де підприємство не отримує прибутку, але і не несе збитків. Це – точка беззбитковості. Область між лінією сукупного доходу від реалізації і лінією сукупних витрат при об'ємі виробництва нижче точки

беззбитковості відображає збитки, які будуть мати місце. Схожим чином, якщо рівень об'єму виробництва вище точки беззбитковості, область між лініями сукупного доходу і сукупних витрат показує прибуток, який отримується в результаті роботи підприємства.

Аналіз беззбитковості дає надійні результати при дотриманні таких умов:

- поведінка сукупних витрат і виручки строго визначена і лінійна в межах області релевантності;
- всі витрати можна поділити на змінні і постійні;
- постійні витрати залишаються незалежними від обсягу в межах області релевантності;
- змінні витрати прямо пропорційні обсягу в межах області релевантності;
- ціна реалізації не змінюється;
- ціни на матеріали і послуги, що використовуються у виробництві, не змінюються;
- продуктивність праці не змінюється;
- відсутні структурні зрушення;
- можливо, найбільш важливим є припущення, що на витрати релевантно впливає тільки обсяг;
- обсяг виробництва рівний обсягу продаж, або зміни початкових і кінцевих запасів в підсумку незначні.

3.3 Аналіз розвитку хлібопекарської галузі України

Ринок України представлений великою кількістю вітчизняних підприємств, які забезпечують населення необхідними продуктами харчування. Значна частина продовольчих товарів постачається із-за кордону. Однак особливістю ринку хліба і хлібобулочних виробів України є майже стовідсоткове забезпечення продукцією вітчизняного виробництва. Це зумовлено тим, що хліб і хлібобулочні вироби мають короткий термін

зберігання й повинні бути реалізовані протягом доби. Здатність хлібопекарської продукції швидко втрачати споживчі властивості та неможливість транспортувати на великі відстані захищає вітчизняний ринок від ввезення імпортованих товарів і, таким чином, дає змогу уникати конкуренції із закордонними виробниками. Водночас такі якісні характеристики продукції обмежують діяльність хлібопекарських підприємств і змушують їх працювати в умовах, коли виробництво повинно дорівнювати споживанню продукції.

Висока соціальна значущість хліба та потреба у стабільному й своєчасному забезпеченні населення якісною і свіжою продукцією зумовлюють необхідність дослідження реальної місткості ринку та виявлення потенційних можливостей для розвитку хлібопекарських підприємств відповідно до змін, які відбуваються в суспільстві. Тому дослідження стану, проблем і перспектив розвитку ринку хліба і хлібобулочних виробів України було, є і залишатиметься в майбутньому актуальним за будь-яких умов розвитку економіки країни[42].

Хлібопекарська промисловість є важливою складовою продовольчого комплексу України, яка виробляє 6,9% продукції харчової промисловості. На діяльність підприємств хлібопекарської галузі впливають чинники зовнішнього середовища: споживчий ринок, активна конкуренція, платоспроможність населення, традиції споживання у регіонах. Внутрішнє середовище характеризується частковим оновленням технологій та модернізацією устаткування, позитивними тенденціями в оновленні продукції, що пропонується ринку. Вагомий чинник – ефективність використання трудових ресурсів. Значний вплив справляє політична та економічна ситуація в державі, зокрема на інвестиційну та інноваційну активність підприємств. Особливістю хлібопекарської галузі України є те, що вона представлена широкою мережею вітчизняних хлібозаводів і пекарень, що забезпечують хлібом населення. В Україні зареєстровано 1747 підприємств з виробництва хлібо-булочних виробів. Близько 80% продукції хлібопекарської галузі виробляється великими промисловими підприємствами. Решта продукції виробляється міні-пекарнями

та пекарнями при супермаркетах. Останні дуже активно розвиваються в останні роки.

Ринок хліба і хлібобулочних виробів України на 99 % представлений продукцією вітчизняного виробництва. Національна хлібопекарська галузь, по суті, є натуральним господарством, де виробництво дорівнює споживанню. Але незважаючи на це протягом останніх років в хлібопекарській галузі зафіксовано спад виробництва. Показники діяльності хлібопекарських підприємств в Україні за 2012-2017 рр представлені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Основні показники діяльності хлібопекарських підприємств
в Україні за 2012-2017 рр.

№	Показники	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	Випуск виробів хлібобулочних, тис.т	2264	2160	2034	1978	1826	1725
2	Рентабельність операційної діяльності, %	2,4	2,2	1,8	0,9	1,7	2,3
3	Індекс цін виробників хліба і хлібобулочних виробів, %	134,6	97,0	100,8	116,2	108,3	116,5
4	Обсяг товарообороту хліба і хлібобулочних виробів, млн.грн	1699	1803	2009	2636	2631	2883

Аналізуючи дані таблиці 3.1, можна зробити висновок, що випуск виробів хлібобулочних за період з 2012 до 2017 року зменшився на 539 тис. тонн. Зменшення споживання хліба стало основною причиною падіння обсягів виробництва хліба і хлібобулочних виробів. Насамперед, це відбулося внаслідок скорочення населення країни, зниження купівельної спроможності, зміну структури випікання і споживання продукції. Останнє пояснюється, серед іншого, більш економним використанням хліба, перш за все – за рахунок сільського населення, яке раніше згодовувало хліб худобі. Тепер дешевий хліб промислового виробництва до сіл майже не потрапляє, а продукт «спрощеного» виробництва – надто дорогий та дефіцитний. Також на

зменшення споживання хліба значний вплив має збільшення випікання хліба невеликими пекарнями і сільським населенням самостійно.

Розглядаючи хлібобулочну промисловість сучасної України, можна сказати, що вона є спадкоємицею радянської системи хлібопродуктів і внаслідок чого наділена деякими особливостями, які прямо впливають на розвиток діяльності підприємств галузі. Територіальне розміщення хлібопекарських підприємств зосереджено головним чином у великих містах та обласних центрах, а також у регіонах найбільшого виробництва борошна. Так, приблизно 49 % хліба і хлібобулочних виробів, вироблених в Україні, зосереджено в 6 найбільших промислових регіонах. Найбільшу частку у виробництві хлібобулочних виробів займає м. Київ (17,2 % сукупного обсягу виробництва), Дніпропетровська області (9 %), Одеська (6 %), Харківська (6 %). Це пояснюється високою щільністю населення регіонів і найвищим рівнем економічного розвитку, а звідси, і платоспроможного попиту.

Проведений нами аналіз діяльності підприємств хлібобулочної промисловості, дозволив виділити ряд основних проблем, які гальмують більш інтенсивний розвиток галузі хлібопечення в Україні. Серед яких можна виділити наступні[84]:

1. Першою і однією з головних проблем, як ми вже зазначали, можна віднести щорічне скорочення споживання хліба в Україні. Динаміка виробництва хліба і хлібобулочних виробів в Україні в період з 2012-2017 роки свідчить про постійне зменшення обсягів виробництва національних пекарів. Порівняно з 2012 роком обсяг вироблених в Україні хлібопродуктів скоротився на 23,8 % і в 2017 році склав 1725 тис. т. Щорічно в середньому на 60 тис. т скорочується вироблення одного з найпоживніших продуктів в раціоні українців і темпи зниження прискорюються з кожним роком.

2. До другої за важливістю проблеми галузі віднесемо щорічне зниження частки зерна з високими хлібопекарськими властивостями і значне збільшення домішок. Це прямо впливає на якість борошна та його хлібопекарські властивості. Якість хліба і хлібобулочних виробів напряму залежить від

селекції зерна, відповідності вимогам прогресивних технологій вирощування, умовами збереження та переробки. Сьогодні, експерти все частіше говорять про дефіцит якісного зерна на ринку, зниження якісних і смакових властивостей хліба, зростання його ціни. Недостатня якість борошна для випікання хлібопродуктів - постійна проблема виробників.

3. Третя проблема – моральне та фізичне застарівання хлібопекарського обладнання вітчизняних хлібо заводів. Хлібопекарські підприємства мають потребу і бажання в технічному відновленні. Але на думку фахівців галузі, низькі темпи оновлення обладнання зберуться і надалі через низьку рентабельність виробництва та відсутність державної підтримки держави. Модернізація великих і розвиток малих виробників галузі вимагають нового обладнання. Серед основних постачальників імпортного обладнання для хлібопекарських підприємств домінують італійські компанії (частка на ринку хлібопекарського машинобудування 25-30 %), які спеціалізуються на поставках важкого й допоміжного устаткування, однак ігнорують сегменти хімічних добавок і компонентів. Національне хлібопекарське машинобудування поки характеризується епізодичним розвитком, що є результатом занепаданя самої галузі та складної економічної ситуації в країні.

4. Четверта проблема – якісні і недорогі інгредієнти для виготовлення хлібопродукції є досить актуальною для національних підприємств. Майже всі основні інгредієнти поставляються з зарубіжжя, що впливає на формування цін на хліб і хлібобулочні вироби.

5. В результаті виникає наступна проблема – потреба у встановленні високої ціни на хліб та хлібобулочні вироби, а це унеможлиблює контроль з боку держав за встановленням цін на продукцію масового вжитку – хліба. Адже ціни на нього є об'єктом пильної уваги з боку держави. Жорстке державне регулювання процесу ціноутворення на хліб і хлібобулочні вироби призводить до формування низької рентабельності їх виробників. В собівартості готової продукції виробників хлібопродукції значну частку має плата за електроенергію та газ, а також матеріальні витрати на закупку сировини,

обладнання. Одночасно з цим ціни на енергоносії, борошно і зерно встановлені на рівні світових. Така ситуація сповільнює, а на деяких підприємствах унеможлиблює, впровадження інноваційних перетворень, не дає можливості проводити модернізацію та переоснащення підприємств, сповільнює технологічний розвиток.

6. До наступної проблеми відносимо низький термін зберігання хліба й хлібобулочних виробів. Практично всі хлібозаводи для упакування продукції використовують поліпропіленову плівку. Цей процес в основному здійснюється вручну (питома вага пакувальної продукції невелика, ще менше нарізаної). Практично не одержують поширення принципово нові технології: заморожені напівфабрикати й напівфабрикати, що вимагають допікання в роздрібній мережі. Такий інноваційний підхід може зробити революцію в хлібопеченні, але для цього українським виробникам бракує достатньої інформації, відповідного досвіду, вітчизняних і виробничих наробітків.

7. До однієї з основних проблем віднесемо слабку фінансово-економічну підтримку галузі державними органами, яка значно знижує темпи розвитку хлібобулочної промисловості. Чинність твердого адміністрування хлібопечення, процесів ціноутворення на хлібопродукти спричиняє низьку рентабельність галузі, що унеможлиблює розвиток інноваційної діяльності, технічне відновлення підприємств. Відсутність спеціалізованого науково-дослідного інституту не дає можливості розробити галузеві норми, здатні упорядкувати стандарти хлібопечення. Низька рентабельність галузі не дає хлібопекарським підприємствам стійко безперебійно працювати, проводити технічне переозброєння, обновляти свої асортименти й піклуватися про якість і безпеку хліба й хлібобулочних виробів (за підрахунками експертів вона повинна бути не менш 15 %).

8. Також наявна проблема відсутності ефективного інвестора, здатного активізувати інноваційну діяльність на підприємствах галузі, стоїть дуже гостро, виробники відчують нестачу державного регулювання як в області фінансової так і правової підтримки. Сьогодні більшість хлібозаводів мають

потребу в проведенні реконструкції, заміні технологічного устаткування на більш сучасне, енергозберігаюче.

Отже, виходячи із вищезазначеного, до актуальних завдань, які необхідно вирішити задля розвитку хлібопекарської галузі та утвердження її позицій як конкурентоспроможної галузі промислового виробництва, слід віднести[78]:

- удосконалення чинного законодавства та його дотримання стосовно гарантування захисту як прав споживачів, так і виробників;

- покращення існуючої системи ціноутворення, створення умов для чесної конкуренції;

- оновлення матеріального устаткування та технічного забезпечення підприємств хлібопекарської галузі;

- створення сприятливих економіко-політичних умов для залучення як іноземних, так і вітчизняних інвесторів, застосування як вже давно відомих, так і нових форм кредитування виробництва тощо;

- розроблення нових та удосконалення існуючих нормативних актів, із використанням провідного зарубіжного досвіду, з метою захисту вітчизняного виробника хлібобулочних продуктів.

Таким чином, розвиток хлібопекарської галузі є досить нерівномірним і потребує значної підтримки з боку державних структур і органів місцевого самоврядування. Підвищення ефективності діяльності виробників національного продукту необхідно здійснювати шляхом переоснащення підприємств, зниження енергомісткості продукції, підвищення строку зберігання хлібопродуктів, покращення технології випікання продукції.

Висновки до третього розділу

Стимулювання збуту використовується у випадках, якщо потрібно: збільшити обсяг продаж у короткостроковому періоді; підтримати прихильність покупця до визначеної марки, підприємства; вивести на ринок новинку;

підтримати інші інструменти просування.

Прибуток – основна мета, задля якої здійснюють діяльність всі підприємства незалежно від форми власності і організаційно-правового статусу. Даний показник визначається як різниця між отриманими доходами і витратами, що витрачені для їх отримання. Основну частину прибутку підприємства отримують від реалізації продукції і послуг. В процесі аналізу вивчаються динаміка, виконання плану прибутку від реалізації продукції і визначаються фактори зміни її суми.

Розвиток хлібопекарської галузі є досить нерівномірним і потребує значної підтримки з боку державних структур і органів місцевого самоврядування. Підвищення ефективності діяльності виробників національного продукту необхідно здійснювати шляхом переоснащення підприємств, зниження енергомісткості продукції, підвищення строку зберігання хлібопродуктів, покращення технології випікання продукції.

ВИСНОВКИ

Проведені у дипломній роботі дослідження дозволяють сформулювати наступні висновки і пропозиції:

1. На основі узагальнення і систематизації наявної у першому розділі інформації з обліку і аналізу, визначено, що обліково-аналітичне забезпечення стійкого розвитку хлібопекарського підприємства являє собою єдність систем обліку, аналізу і аудиту, об'єднаних інформаційними потоками для управління економічними процесами при виборі (або реалізації) напрямків стійкого розвитку підприємства і варіантів їхнього фінансування. У такий спосіб стає ясно, що вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення підприємств є необхідною умовою прийняття обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на реалізацію стратегії розвитку і надання їй сталого характеру.

2. Для ефективної реалізації процесу стійкого розвитку підприємства актуальна необхідність адекватного обліково-аналітичного забезпечення, що дозволяє в першу чергу інформаційно обслуговувати цей процес, що враховує різні умови функціонування і цільові орієнтири підприємства, вплив зовнішніх і внутрішніх факторів.

3. Завданням процесу постачання на хлібопекарських підприємствах повинно стати правило: мати більше постачальників, компонентів для виробництва з метою попередження можливих збоїв та розробити систему поставок мінімальними партіями і в строк.

4. Процес постачання є дуже динамічним, оскільки реагує на зміну потреб виробничого процесу. Необхідно стежити за обсягами виробництва й тривалістю його процесу, щоби точно визначити кількість, якість і періодичність поставок. Оптимізація запасів вимагає від персоналу знання та застосування економіко-математичних методів розрахунків партій доставки, вибору вигідного маршруту доставки, мінімізації витрат на зберігання тощо.

5. Витрати виробництва підлягають групуванню та віднесенню на центри витрат (цехи, дільниці, бригади), а всередині центрів – на окремі види

продукції, що забезпечує повне і достовірне визначення фактичної собівартості, аналіз використання ресурсів та результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, ефективність заходів, спрямованих на зниження собівартості продукції.

6. Контроль за формуванням собівартості є центральним завданням економічних служб підприємства, оскільки в ринкових умовах виживають лише ті суб'єкти підприємництва, у яких нижча собівартість і, відповідно, вищий прибуток. Завдяки зниженню собівартості продукції можна знизити ціну і розширити ринок збуту.

7. Автоматизована система обробки економічної інформації з обліку господарських процесів на хлібопекарських підприємствах з використанням АРМ бухгалтера передбачає вирішення таких завдань: облік руху готової продукції на складі; облік відвантаженої (відпущеної) продукції; облік реалізованої продукції; облік товарів; визначення і облік фінансових результатів; управлінський облік; аудит обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації.

8. Стимулювання збуту використовується у випадках, якщо потрібно: збільшити обсяг продаж у короткостроковому періоді; підтримати прихильність покупця до визначеної марки, підприємства; вивести на ринок новинку; підтримати інші інструменти просування.

9. Прибуток – основна мета, задля якої здійснюють діяльність всі підприємства незалежно від форми власності і організаційно-правового статусу. Даний показник визначається як різниця між отриманими доходами і витратами, що витрачені для їх отримання. Основну частину прибутку підприємства отримують від реалізації продукції і послуг. В процесі аналізу вивчаються динаміка, виконання плану прибутку від реалізації продукції і визначаються фактори зміни її суми.

10. Підприємства хлібопекарської галузі працюють в доволі складних сучасних умовах, які характеризуються підвищенням конкуренції між підприємствами-виробниками та зниженням попиту на продукцію галузі, що

спричиняє скорочення обсягів промислового виробництва хліба і хлібобулочних виробів. Зростання цін на технологічне устаткування, сировину та паливно-енергетичні ресурси, а також висока плинність кадрів призводять до зниження ефективності діяльності підприємств, що відбивається на прибутковості, рентабельності та загалом фінансовому стані вітчизняних підприємств. Дослідження результатів діяльності хлібопекарських підприємств свідчить про необхідність державної підтримки для забезпечення розвитку галузі, а також пошуку резервів і шляхів підвищення ефективності діяльності хлібопекарських підприємств з урахуванням нових тенденцій, які виникають в сучасних умовах розвитку економіки України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Інформаційний компонент діяльності НДО. Абрамов Л.К., Азарова Т.В. – Кіровоград: ІСКМ, 2009. – 80с. ББК 60.5
2. Андреева Г.І. Економічний аналіз: Навч. метод. посіб. – К.: Знання, 2008. – 263с.
3. Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 328 с.
4. Білоусько В. С. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / В. С. Білоусько, М. І. Беленкова; за ред. В. С. Білоуська. – 6-те вид., доповн. – К. : Алерта, 2010. – 402 с.
5. Белова І.М. Бухгалтерський облік в Україні у ХІХ-ХХ столітті / І.М. Белова, І.В. Спільник // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 14, 2017. – С. 22-27.
6. Белова І.М. Значення оперативного обліку в системі управління / І.М. Белова, Т.В. Дідоренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2017. – С. 29-37.
7. Белова І.М. Організація стратегічного управління інноваційною діяльністю підприємства / Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємства в умовах інституційних трансформацій: монографія / Р.Ф. Бруханський, П.Р. Пуцентейло [та ін.] – Тернопіль: Вектор, 2017. – 260 с.
8. Белова І.М. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку / І.М. Белова // «Молодий вчений»: науковий журнал. Херсон, 2015. – № 1(16). – С. 52-55.
9. Белова І.М. Особливості розвитку управлінського обліку в системі управління / І.М. Белова // «Молодий вчений»: науковий журнал. Херсон, 2015. – № 2 (17). – С. 937-940.

10. Белова І.М. Теоретичні основи облікової політики / І.М. Белова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ, 2015. – № 2, Т. 1 (222). – С. 84-90.
11. Белова І.М. Завдання та принципи побудови обліку розрахунків з покупцями і замовниками / І.М. Белова // Сталій розвиток економіки. – Хмельницький, 2015. – №3(28). – С. 217-220.
12. Белова І.М. Суть управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством / І.М. Белова // Інноваційна економіка АПК. – Тернопіль, 2015. – № 2 (57). – С. 240-245.
13. Болт Г.Д. Практичне управління по збуту на підприємстві / Болт Г.Д.- М.: Економіка, 2007. – 271 с.
14. Бруханський, Р.Ф. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Р.Ф. Бруханський, О.П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
15. Бруханський, Р.Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р.Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
16. Бруханський Р.Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р.Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
17. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: монографія / Р.Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
18. Бруханський Р.Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р.Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27-36. 9. Бруханський Р.Ф. Поняття стратегічного управлінського обліку // Інноваційна економіка. – 2014. – №. 4. – С. 310-313.
19. Бруханський Р.Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру / Р.Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2012. – Вип. 8 (34). – С. 267–270.
20. Бухгалтерський фінансовий облік. Теорія та практика: навчально-практичний посібник / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна, В.І. Кисла. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.

21. Виробництво основних видів промислової продукції по місяцях 2017 року [Електронний ресурс] /Офіційний сайт Державного комітету статистики України – Режим доступу:

http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2003/pr/ovp/ovp_u/arh_ovp.html.

22. Волкова І. А. Фінансовий облік 2: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / В 67 І. А. Волкова – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 224 с. – ISBN 978966-364-815-6.

23. Горбач О.Д.// Економічний форум. – 2013. – № 4. – С. 8-12. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/jpdf/ecfor_2013_4_4.pdf

24. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.

25. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: ЦУЛ, 2016. – 424 с

26. Деєва Н.М., Дедіков О.І. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 328 с.

27. Дідоренко, Т. Значення оперативного обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством [Текст] / Тетяна Дідоренко, Ірина Белова // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. – 2017. – Вип. 1-2. – С. 29-37.

28. Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка – від теорії до практики: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол.: Б. О. Язлюк, П.Р. Пуцентейло, Р.Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П.Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 108-109.

29. Дослідження товарно-збутової політики підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://stud24.ru/economics/doslzhennya-tovarnozbutovo-politiki-pdprimstva-podlaskogo/499478-1942618-page2.html>

30. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://subject.com.ua/economic/accounting/5.html>

31. Економічний аналіз. Навчальний посібник. В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В. Федорович. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. – 592 с.
32. Журавель Г.П., Клевець В.Б., Хомин П.Я. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: Навч. посібник. – К.: Видавничий дім «Професіонал», 2009. – 320 с.
33. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р.
34. Зоріна В.Н., Сеніна Г.В. Формування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в галузях народного господарства /: Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 214 с.
35. Ілляшенко С.М., Маркетингова товарна політика: Підручник. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2005. – 234 с.
36. Інформаційне забезпечення менеджменту: навч. посібн. / Н.Г. Твердохліб. – К: ВД КНЕУ, 2002. – 224 с.
37. Інформаційні системи і технології в управлінні організацією. – Режим доступу: http://dn.khnu.km.ua/dn/k_default.aspx?M=k1204&T=09&lng=1&st=0
38. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз: теорія і практика: Підручник / За ред. А.Г. Загородного. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – Львів: «Магнолія 2006», 2008. – 440 с.
39. Клевець В.Б. Облікова політика за стандартами: Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 313 с.
40. Клецова Н.В. [Електронний ресурс] / Клецова Н.В. - режим доступу http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2011_2_3/061-065.pdf
41. Податковий облік і звітність [Текст] : навч. посібник : рекомендовано МОН України / М.М. Коцупатрий, С.І. Ковач, В.В. Мельничук. – Вид. 2-ге, без змін. – К.: КНЕУ, 2009. – 312 с.
42. Костецька Н.І. Ринок хліба і хлібобулочних виробів України: стан і перспективи розвитку / Наталія Костецька // Галицький економічний вісник, - Т.: ТНТУ, 2015. – Том 48. – № 1. – С. 26-31. – (Економіка та управління національним господарством).

43. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. Фінансовий облік: підручник / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк [та ін.]. – 3-тє вид. [доп. і перероб.]. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 418 с.
44. Крушельницька І.Г. Звітність підприємств. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 232 с.
45. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
46. Кундря-Висоцька О.П. Організація обліку: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2007. – 223 с.
47. Кучеренко Т.Є., Уланчук В.С., Шайко О.П. Звітність підприємств / За ред. В.С. Уланчука. – К.: Знання, 2008. – 492 с.
48. Лень В.С. Стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
49. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник / О.В. Лишиленко. – 3-тє вид., переробл. і доповн. – К.: ЦУЛ, 2011. – 670 с.
50. Мачуга Р. Специфіка відображення об'єктів і процесів у бухгалтерському обліку на підприємствах харчової промисловості / Р. Мачуга // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: Тези доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. – Тернопіль, 2007. – С. 232-234.
51. Методи збуту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://studfiles.net/preview/2425971/page:6/>
52. Методичні положення та норми продуктивності для хлібопекарського виробництва / В.В. Вітвіцький, В.І Ковальчук, І.С. Ковальчук та ін. – К.: НДІ «Укragропромпродуктивність», 2006. – 328 с.
53. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. №190.
54. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств //

Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. №132.

55. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. №390.

56. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Підручник. – К.: Київський нац. торг.- екон. ун-т, 2008. – 514 с.

57. Мурашко Т. Огляд змін до порядку ведення бухгалтерського обліку / Тарас Мурашко // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2015. – № 1: Формування забезпечень в обліку. – С. 39-43.

58. Наказ «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку / Із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну N 1591 (z1556-11) від 09.12.2011: – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99/ed20120527>

59. Облік процесу постачання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lubbook.net/book_285_glava_47_Tema_8.2._Obl%D1%96kpro%D1%81esu_pos.html

60. Облік процесу реалізації та визначення фінансового результату [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://studopedia.su/6_42422_oblik-protsesu-realizatsii-ta-viznachennya-finansovogo-rezultatu.html

61. Облікова політика та організація обліку на підприємстві / Редакційна колегія: Позов А.Х., Кузьмінський Ю.А., Воронова М.О. – Дніпропетровськ: Баланс Клуб, 2011. – 111 с.

62. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту: перспективи розвитку та реалізації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/16466/1/261_Jastrubskij_445_446_Modern_Problems.pdf

63. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. / Ю.Д. Чацкіс, Е.С. Гейер, О.А. Наумчук, І.О. Власова. – К.: ЦУЛ, 2016. – 564 с.

64. Основи бухгалтерського обліку та інформаційних систем. Режим доступу: http://dn.khnu.km.ua/dn/k_default.aspx?M=k0553&T=09_2&lng=1&st=0

65. Основи обліку кругообігу господарських засобів [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.buh-galter.info/932-osnovi-obliku-krugoobigu-gospodarskih-zasobiv.html>

66. Основні етапи процесу закупівлі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pfor.com/book_369_glava_15_3.3_OSNOVN%%86_ETAPI_PRO%D%A1ESU_Z.html]:

67. Партин Г.О., Загородній А.Г., Корягін М.В. та ін. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. - Львів: «Магнолія плюс», 2013. – 240с

68. Пархоменко, В.Д. Інформаційна аналітика у сфері науково-технічної діяльності: монографія / В.Д. Пархоменко, О.В. Пархоменко. – К.: УкрІНТЕІ, 2006. – 224 с.

69. Персональний продаж в системі маркетингових комунікацій – Режим доступу: <https://studfiles.net/preview/5392782/page:52/>

70. План рахунків П(С)БО: нормативний довідник бухгалтера / Редакційна колегія: Позов А.Х., Кузьмінський Ю.А., Воронова М.О. – Дніпропетровськ: Баланс Клуб, 2012. – 150 с.

71. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

72. Подольська В.О., Яріш О.В. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 488 с.

73. Політика збуту продукції на підприємстві <http://ua.textreferat.com/referat-16815-9.html>

74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] – Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999р. із змінами і доповн. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
76. Просянюк Н.О., Апанська М.О., Кірсанова В.В. Бухгалтерський облік. Теоретичні основи. Навчальний посібник. – Харків: Бурун Книга, 2010. – 240с.
77. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
78. Перспективи розвитку харчової галузі в Україні [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://ibcontacts.com.ua/perspectyvy_rozvytku/.
79. Садовська, І. Б. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: ЦУЛ, 2013. – 688 с
80. Салига С.Я., Дацій Н.В., Корецька С.О. Фінансовий аналіз: Навч. посібник. – К.: «Центр навчальної літератури», 2006. – 210 с.
81. Силантьєва Н. Інноваційна активність підприємств /Силантьєва Н., Маринченко Л. //Харчова та переробна промисловість. – 2007. – № 7. – С. 47.
82. Скирпан О.П. Організація обліку: Навчально-наочний посібник. – Тернопіль, 2010. – 144 с.
83. Скирпан О.П. Організація обліку: Опорний конспект лекцій. – Тернопіль, 2008. – 208 с.
84. Смутко А.М. Проблеми розвитку хлібопекарського виробництва в Україні та шляхи їх подолання. Режим доступу: <http://confiarpv.at.ua>
85. Сумець О.М. Товарна інноваційна політика: навч. посібник/ О. М. Сумець, Є. М. Ігнатова. - К.: «Хай-Тек Прес», 2010. - 368 с.
86. Старостенко Г.Г., Мірко Н.В. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 224 с.
87. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.
88. Схеми бухгалтерських проведень: типові, нестандартні, галузеві / Редакційна колегія: Позов А.Х., Кузьмінський Ю.А., Воронова М.О. – Дніпропетровськ: Баланс Клуб, 2012. – 200 с.

89. Тарасенко Н.В., Вагнер І.М. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. – Львів: «Новий світ – 2000», 2008. – 444 с.
90. Теорія АРМ бухгалтера [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.topaz.ho.ua/ARM_buh/frameset_armbuh.html
91. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 3-тє вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.
92. Фаріон І.Д. Організація обліку, аналізу і контролю: навч. посіб. / І. Д. Фаріон, Н. В. Гладчак ; за ред. І. Д. Фаріона. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 556с.
93. Фаріон В. Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств / В.Я. Фаріон // Економічні науки. Сер. Облік і фінанси. – 2011. – Вип. 8 (29), ч. 4. – С. 336-342.
94. Фінансова звітність: заповнюємо правильно / Редакційна колегія: Позов А.Х., Кузьмінський Ю.А., Воронова М.О. – Дніпропетровськ: Баланс Клуб, 2011. – 109с.
95. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник / М.Р. Лучко, С.М. Жукевич, А. І. Фаріон – Тернопіль:, ТНЕУ, – 2016 – 304 с.
96. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. / За ред. М.Ф. Огійчука. – 5-ге видання; перероб. і доп. – К.: Алерта, 2009. – 1056с.
97. Фролова Т.О. Фінансовий аналіз: навчально-методичний посібник. – К.: Вид-во Європейського університету, 2005. – 253 с.
98. Хвостіна І. Підвищення ефективності системи інформаційного забезпечення підприємств // Економічний аналіз.– 2010.– Вип. 5. – С. 201–206.
99. Хомин П.Я., Журавель Г.П. Звітність підприємств. Навч. посіб. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 656 с.
100. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз. Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 566 с.
101. Черниш С.С. Економічний аналіз: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 312 с.

102. Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко
Фінансовий облік II. Навчальний посібник. – К. : «Видавництво «Центр учбової літератури», 2016. – 308 с.

103. Шило В.П. Бухгалтерський облік : концептуальні основи теорії: навч. посіб. / В.П. Шило, С.Б. Верхоглядова, С.Б. Ільїна. – К.: Кондор, 2011. – 172с.

104. Югас Е.Ф. Економічна сутність договірних відносин підприємства та форми розрахунків з постачальниками і підрядниками [Електронний ресурс] / Е.Ф.Югас – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_2/Yugas.pdf