

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

**СЕМЧИШИН ВОЛОДИМИР ПЕТРОВИЧ**

**ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА**  
**ПІДПРИЄМСТВАХ СПИРТОВОЇ ГАЛУЗІ**

**COST ACCOUNTING AND PRIME COST CALCULATION OF PRODUCTS**  
**AT THE ENTERPRISES OF ALCOHOL INDUSTRY**

**Спеціальність 071 – облік і оподаткування**  
**Магістерська програма –**  
**Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу**

Студентки групи ОПЗм - 22  
**В.П. Семчишин**

---

(підпис)

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент **М. С. Палюх**

---

(підпис)

**Дипломну роботу допущено**  
**до захисту:**

---

**Завідувач кафедри**  
**д.е.н., професор Бруханський Р.Ф.**

---

(підпис)

**ТЕРНОПІЛЬ – 2018**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП .....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ В УМОВАХ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ .....</b>	<b>9</b>
1.1. Нормативно-правова база для організації обліку виробництва продукції .....	9
1.2. Особливості спиртової промисловості і її вплив на організацію бухгалтерського обліку .....	14
Висновки до розділу I .....	23
<b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ .....</b>	<b>24</b>
2.1. Склад і класифікація витрат .....	24
2.2. Групування витрат виробничої собівартості продукції за статтями калькуляції .....	30
2.3. Планування та облік витрат, які відносяться на фінансові результати...35	35
2.4. Контроль виробництва готової продукції .....	54
Висновки до розділу II .....	59
<b>РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИРОБНИЧОЇ ПРОГРАМИ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СПИРТОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ .....</b>	<b>60</b>
3.1. Організація і проведення аналізу виробництва продукції спиртової промисловості .....	60
3.2. Формування ціни та рентабельності продукції .....	69
3.3. Порядок розрахунку фінансових результатів та їх аналіз .....	71
3.4. Побудова математичної моделі процесу ректифікації сумішей .....	88
Висновки до розділу III.....	91
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ .....</b>	<b>93</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>88</b>
<b>ДОДАТКИ .....</b>	<b>105</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** У теперішній час спиртова галузь вимагає здійснення суттєвих реформ у спиртовому виробництві. Насамперед, серйозного перегляду вимагає питання державної монополії на виробництво та реалізацію етилового спирту, а саме: низький рівень якості менеджменту та маркетингу керівників спиртових заводів; розвиток сировинної бази для виробництва спирту та багато інших.

Звітність є заключним кроком системи бухгалтерського обліку, яка узагальнює і систематизує інформацію про діяльність підприємства спиртової галузі і необхідна усім зацікавленим особам для прийняття ефективних економічних рішень. Власники і засновники підприємств хочуть бути впевнені в достовірності звітності. Добре налагоджена звітність підприємств є, безсумнівно, умовою будь-якого правильно організованого бізнесу.

Перехід до ринкової економіки вимагає від усіх підприємств підвищення ефективності виробництва, конкурентоздатності продукції і послуг на основі впровадження досягнень науково-технічного прогресу, ефективних форм господарювання і управління виробництвом, подолання безгосподарності, активізації підприємництва, ініціативи і т.д.

Важлива роль в реалізації цієї задачі відводиться організації бухгалтерського обліку на підприємстві, обліку розрахункових операцій. В умовах сучасного розвитку економіки кожне підприємство повинно забезпечувати стабільну прибутковість своєї діяльності. Проте, не маючи своєчасної і достовірної інформації, яку дає налагоджена система обліку, практично неможливо управляти складним господарським механізмом.

Управління витратами і собівартістю дає можливість приймати обґрунтовані рішення про розширення чи зняття з виробництва конкретних видів продукції, визначення цін на вироби, рентабельності, побудову внутрішньогосподарських відносин, доцільність організаційно-технічних заходів тощо.

Досягти високої ефективності виробництва продукції галузі можна при

умові, що облік забезпечуватиме точне і своєчасне відображення витрат і надходження продукції.

В економічній літературі та на практиці питання обліку витрат і калькулювання собівартості продукції до цього часу не мають однозначного вирішення. Враховуючи актуальність даної проблеми та необхідність її вирішення, ми обрали тему магістерської роботи.

**Мета і завдання дослідження.** Метою магістерської роботи є обґрунтування і розробка практично значимих пропозицій щодо удосконалення організації і методики обліку витрат на виробництво продукції з врахуванням вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Виходячи з поставленої мети, основними завданнями магістерської роботи визначено:

- розкрити економічний зміст витрат на виробництво, дати критерії їх визначення;
- порівняти практику відображення витрат на виробництво продукції спиртової галузі з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” і на цій основі визначити пропозиції щодо усунення виявлених розбіжностей;
- висвітлити порядок формування ціни та рентабельності продукції спиртової галузі;
- сформулювати конкретні висновки за предметом дослідження;
- обґрунтувати практично значимі пропозиції, впровадження яких на підприємствах спиртової галузі забезпечило б точне і своєчасне відображення витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, що дало б можливість у майбутньому ефективно вести виробництво, отримувати необхідний прибуток.

**Об’єктом дослідження** вибрано ДП „Марилівський спиртовий завод”, . Марилівка, Чортківський район Тернопільська область.

На сучасному етапі ринок спиртової галузі є достатньо прибутковим. У зв’язку з обмеженням на внутрішньому ринку харчового спирту висуває на пе-

рший план завдання пошуку нових альтернативних можливостей застосування етилового спирту. Одним з основних напрямків розвитку спиртової галузі є орієнтація виробничих потужностей на виробництво біопалива.

Марилівський спиртовий завод заснований в 1928 році графом Лянско-ронським з потужністю 40-50 дал (декалітрів) спирту на добу.

В 1938 році закон про монополію включив спиртове виробництво в державну монополію. З 1945 року завод став державним підприємством.

Нині Марилівський спиртовий завод – високо розвинуте промислове підприємство – структурна одиниця виробничого об'єднання „Тернопільспирт” концерну „Укрспирт”.

В період з 1970 по 1982 роки на заводі проведено капітальну реконструкцію – побудовані і введені в експлуатацію основні виробничі відділення: розмольне, брагоректифікаційне, бродильне. З 1985 року працює нова котельня на природному газі, підведена на територію заводу залізнична колія.

В період з 1984 по 1996 роки виробнича потужність підприємства становила 1800 дал спирт на добу, а з 1997 року освоєна потужність 3000 дал спирту на добу.

В 1998 році впроваджена технологія низькотемпературної гідроферментативної обробки сировини. В 1999 році освоєно випуск спирту етилового ректифікованого.

В 2001 році освоєна потужність 3500 дал спирту на добу, в 2003 – 5760 дал, в 2006 – 5820 дал спирту на добу. В 2015 році освоєна потужність 6580 дал на добу, а у 2016 році введено в експлуатацію спиртосховище об'ємом 150 тис. дал.

Загальна потужність підприємства становить 8 300 дал в добу.

Вивчивши ринки збуту спиртової продукції в 2016 році та тенденцію розвитку ринків збуту в 2017 році було змінено вектор збуту власної продукції в сторону збільшення продаж на внутрішній ринок і зменшення на зовнішній, але при цьому ставилось завдання: бути присутніми з своєю продукцією на основних підприємствах горілчаного ринку України і не втратити вже існуючих пос-

тійних замовників, як на внутрішньому так і на зовнішньому ринках.

В 2016 році вивчались ринки збуту спирту Болгарії, Азербайджану, Грузії, Ізраїлю.

2017 рік став роком співпраці з постійними замовниками, а саме: фірмою „Союз-Віктан”, ДП „Імідж-Холдинг”, АТВТ „Баку Шараб-1” (Азербайджан), ТОВ „Перший ЛГЗ”.

Протягом 2017 року підприємство співпрацює з новими замовниками:

ТОВ ВДК „Княжий град”, ТОВ „Національна горілчана компанія”, ЗАТ ЗМВК „Коктебель”.

Головними конкурентами на внутрішньому ринку є:

- Немирівський спиртзавод – 1926,5 тис.дал.;
- Косарський спиртзавод – 1047,3 тис.дал.;
- Залучанський спиртзавод – 982 тис.дал.;
- Новосілковський спиртзавод – 854 тис.дал.;
- Лохвицький спиртзавод – 1227 тис.дал.;
- Козлівський спиртзавод – 927,6 тис.дал.;
- Залозовецький спиртзавод – 902,5 тис.дал.

Однак, слід зазначити, що у червні 2010 року підприємство успішно пройшло сертифікацію системи управління якістю на відповідність вимогам ISO 9001-2008 та отримало міжнародний сертифікат в Німецькому органі сертифікації DQS (сертифікат №450951 QM08), а також підтвердило дію сертифікату в національній системі сертифікації УкрСЕПРО на відповідність вимогам ДСТУ ISO 9001-2009 (сертифікат №UA2.034-03023-08).

Задоволення потреб споживачів є пріоритетним напрямком діяльності заводу. Підприємство завжди йде на зустріч побажанням замовників. Для визначення рівня задоволеності замовників, відслідкування тенденцій і підвищення рівня задоволення їх потреб проводиться оцінка роботи з споживачами. Найвищим показником задоволеності клієнтів вважається стабільна, довгострокова співпраця, збільшення кількості споживачів, лояльних до продукції заводу.

В липні 2015 року проведено сертифікаційний аудит та оцінка системи

управління якістю державним підприємством „Тернопільський науково-виробничий центр стандартизації, метрології та сертифікації” – органом з сертифікації системи управління. Підприємство отримало сертифікат на систему управління якістю, який відповідає вимогам ДСТУ ISO 9001: 2009 „Система управління якістю. Вимоги”. Контроль відповідності сертифікаційної системи управління якістю вимогам зазначеного стандарту здійснюється шляхом наглядового аудиту, періодичність і процедури якого регламентуються програмою.

**Предметом дослідження** вибрано організацію обліку, аналізу і контролю витрат на виробництво продукції спиртової галузі, порядок формування ціни і рентабельності виробництва.

**Методи дослідження.** У магістерській роботі використовувались такі методи дослідження: порівняння, аналізу і синтезу, балансовий, монографічний та інші.

**Обсяг та структура роботи.** Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, викладена на 106 сторінках, ілюстрована 7 таблицями, 10 рисунками. Список використаної літератури налічує 72 найменувань.

# РОЗДІЛ 1

## АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ В УМОВАХ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

### 1.1. Нормативно-правова база для організації обліку виробництва продукції

Місце та роль господарської діяльності суб'єктів господарювання у суспільстві є досить істотними. Впровадження ринкових перетворень і різноманітних форм власності в Україні зумовили внесення змін в існуючу систему бухгалтерського обліку і звітності як необхідну умову отримання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень, вибору надійних господарських партнерів і уникнення підвищеного ризику у фінансовій діяльності.

Основним завданням економіки України в умовах ринку є трансформація принципів управління і функціонування виробничих систем на основі впровадження інноваційних технологій, які відкривають нові можливості підвищення ефективності виробництва.

Фундаментальним з точки зору правового забезпечення бухгалтерського обліку, була Постанова Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 року №250, що затвердила Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Більше 6 років Положення (з відповідними змінами і доповненнями) визначало порядок організації і ведення бухгалтерського обліку, складання і подання бухгалтерської звітності, а також відносини з цих питань підприємств і установ з органами державної виконавчої влади, внутрішніми і зовнішніми споживачами бухгалтерської інформації.

Бухгалтерська звітність є важливим інструментом управління. Вона відображає і дозволяє оцінювати результати господарської діяльності, прогнозувати напрямки підвищення її ефективності, сприяє виробленню і прийняттю необхідних управлінських рішень.

Як відомо, в 1997 році були прийняті Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» і Закон України «Про податок на додану вартість». З



метою досягнення так званої „єдності” був істотно змінений порядок бухгалтерського обліку основних фондів (наказ Міністерства фінансів України від 24.07.1997р. 159), а інструкцією з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997р. №141 – порядок оподаткування операцій з реалізації.

16 липня 1999 року Верховною радою України був прийнятий Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який набрав чинності з 01.01.2000 р. Чинність Закону розповсюджується на всіх юридичних осіб – підприємства, організації, банки, бюджетні установи. З цієї дати починається новий відлік в нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку в Україні [17].

Суттєвість Закону полягає в тому, що ним закріплено перехід України на систему бухгалтерського обліку і звітності, основу на національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, які не суперечать міжнародним стандартам.

Головним нормативно-правовим документом в системі регулювання бухгалтерського обліку Закон визначив національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [38]. Їхня розробка і впровадження, а також затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій та Інструкції по його застосуванню дозволили створити необхідну основу нормативно-правової бази бухгалтерського обліку в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України „Про затвердження порядку подання фінансової звітності” від 28.02.2000р. № 419; Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), а саме: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, П(С)БО 7 „Основні засоби”, П(С)БО 8 „Нематеріальні активи” П(С)БО 9 „Запаси”, П(С)БО 15 „Дохід”, П(С)БО 16 „Витрати”, П(С)БО 17 „Податок на прибуток” тощо, які затверджені відповідними наказами Міністерства фінансів України та зареєстровані в Міністерстві юстиції України; Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарсь-

ких операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування, які затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291, „Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг) у промисловості”, яке затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.1996р. № 473; „Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості”, які затверджено наказом Держкомпромполітики України від 02.02.2001р. № 47 та інших нормативних актів з урахуванням особливостей техніки, технології та принципів організації спиртового виробництва [18].

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства, пов’язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг.

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203 (далі – План рахунків), 3 роки чекав своєї пори, а з 1 січня 2017 року він увійшов у дію лише для бюджетних установ і державних цільових фондів, а для Казначейства його введення відстрочили ще на рік, тобто з 1 січня 2018 року. Однак наказом Мінфіну від 21.12.2016 р. № 1127 затверджені Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків (далі — Методичні рекомендації № 1127) [17].

Майже кожен рахунок включає субрахунки декількох видів, які відрізняються третьою цифрою, якою позначають ідентифікатор суб’єкта держсектора: розпорядники бюджетних коштів – „1”, державні цільові фонди – „2”, державний бюджет – „3”, місцеві бюджети – „4”, рахунки органів Казначейства – „5”.

**Структура балансових субрахунків.** Балансовий субрахунок містить 4 цифри: перша цифра визначає клас рахунків; друга – номер синтетичного рахунка; третя – ідентифікатор суб’єкта держсектора; четверта цифра – номер субрахунку. Але до балансових рахунків доведеться відкривати додаткові аналітичні рахунки, щоб вести облік активів і розрахунків окремо за загальним і спеціальним фондами. Адже витрати накопичуватимуть на окремих субрахунках за-

лежно від того, на що вони спрямовані, зокрема:

- на субрахунках 8011–8014 – відповідно, витрати бюджетних установ, пов’язані з виконанням бюджетних програм, які включають: оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизацію;

- на субрахунках 8111–8115 – відповідно, витрати бюджетних установ, пов’язані з виготовленням продукції (наданням послуг, виконанням робіт), які включають: оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизацію, інші витрати;

- на субрахунках 8211 і 8212 – відповідно, витрати бюджетних установ, пов’язані з продажем активів, що включають: собівартість проданих активів; втрати на реалізацію майна.

Як бачимо, амортизацію на необоротні активи теж потрібно буде нараховувати окремо за загальним фондом і спеціальним фондом. Наприклад, субрахунок призначений для обліку машин й обладнання в бюджетній установі, що придбані за рахунок загального фонду (які не використовуються для надання платних послуг). Структуру балансового рахунка показано на рис. 1.1.



**Рис. 1.1. Структура балансового рахунка**

Отже, бюджетні установи повинні на початку року обов’язково розробити й затвердити робочий план рахунків, додавши його до наказу про облікову політику, який теж потрібно переглянути.

Кореспонденція субрахунків – її затверджено наказом Мінфіну від

29.12.2015 р. № 1219. Однак тепер кореспонденція дуже загальна, і користуватися нею буде надто складно, адже вона не враховує всі можливі господарські операції. Тому кожна бюджетна установа має затвердити власну кореспонденцію субрахунків (з урахуванням галузевих особливостей і додатково введених аналітичних рахунків) як додаток до наказу про облікову політику. Допоможуть у цьому Методрекомендації № 1127 і Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219.

Отже, перш ніж застосовувати новий План рахунків, бюджетні установи мають внести зміни чи затвердити в новій редакції положення про облікову політику, додавши до нього робочий план рахунків і кореспонденцію субрахунків, що використовуватимуться.

Постановою НБУ від 29.12.2017 р. №148 викладено у новій редакції Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

Нацбанк пропонує надати можливість суб'єктам господарювання протягом шести місяців привести свою діяльність з використання форм первинного обліку касових операцій до вимог нового Положення. Зокрема, це стосується форм:

- відомостей на виплату готівки,
- прибуткових касових ордерів,
- видаткових касових ордерів,
- журналів реєстрації прибуткових і видаткових касових документів,
- касових книг,
- книг обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки;
- актів про результати інвентаризації наявних коштів.

Протягом цього періоду редакційні відмінності форм первинного обліку не мають бути підставою для їх не застосування. На думку НБУ, такий перехідний адаптаційний період дозволить суб'єктам господарювання використовувати раніше надруковані форми первинного обліку касових операцій. Про це

йдеться у проекті постанови Правління Національного банку України „Про внесення зміни до постанови Правління Національного банку України від 29 грудня 2017 року № 148”, що пропонується для громадського обговорення.

## **1.2. Особливості спиртової промисловості і її вплив на організацію бухгалтерського обліку**

При організації бухгалтерського обліку підприємство спиртової промисловості самостійно визначає свою облікову політику, що є сукупністю принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Облікова політика встановлюється не на один рік і може змінюватися тільки, якщо:

- змінюються статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, який затверджує П(С)БО;
- нові положення облікової політики забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

Зміна облікової політики здійснюється відповідно до П(С)БО 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”.

В обліковій політиці підприємства, зокрема, необхідно визначити перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Відповідно до пункту 11 П(С)БО 16 „Витрати” цей перелік і склад устанавлюється підприємством самостійно. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Тобто, на кожному підприємстві повинен бути встановлений конкретний

перелік і склад визначених витрат виходячи із фактично здійснюваних підприємством витрат.

В обліковій політиці підприємству, зокрема необхідно визначити перелік і базу розподілу постійних і змінних загальновиробничих витрат на кожний об'єкт, нормальну потужність виробничих підрозділів підприємства.

Відповідно до пункту 16 П(С)БО 16 „Витрати” до змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехами, ділянками) , які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням обраної підприємством бази розподілу, виходячи із фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з урахуванням обраної (установленої) бази розподілу при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Тобто, для списання собівартості реалізованої продукції і визначення собівартості запасів готової продукції необхідно встановити чіткі параметри, які впливають на її розрахунок.

Планування та облік собівартості продукції дозволяє з меншим ступенем ризику побудувати фінансово-господарську діяльність, розробляти і здійснювати заходи, які забезпечують підвищення ефективності та розвиток виробництва.

На організацію бухгалтерського обліку впливають особливості технології виробництва, в тому числі особливості спиртової галузі [40].

На сучасному етапі ринок спиртової галузі є достатньо прибутковим. У зв'язку з обмеженням на внутрішньому ринку харчового спирту висуває на перший план завдання пошуку нових альтернативних можливостей застосування етилового спирту. Одним з основних напрямків розвитку спиртової галузі є орі-

ентація виробничих потужностей на виробництво біопалива.[48]

Спиртова промисловість зорієнтована на сировину. Сировинною базою для виробництва спирту є меляса, дефективний цукор, зерно, картопля. Зазвичай, спиртові заводи розміщуються у невеликих населених пунктах. Більшість спирту в Україні виробляють з відходів цукрової промисловості. Провідними його виробниками є Черкаська, Вінницька, Київська, Чернігівська, Житомирська області, зокрема у Тернопільській області є ДП „Укрспирт” Марилівське МПД. В окремі роки Україна посідала 3 місце в світі (після Бразилії та Росії) за обсягами виробництва спирту. Етиловий спирт вперше був отриманий в 12 столітті під час перегонки спиртовмісних сумішей. Етиловий спирт є одним із найважливіших видів сировини. Україна, як і інші розвинуті держави, потребує велику кількість етилового спирту, який використовується як сировина багатьма галузями промисловості. Насамперед етиловий спирт використовується в промисловості органічного синтезу, хімічній промисловості, де з етилового спирту виробляють етиловий ефір, оцтово-етиловий ефір, хлоформ, етилен тощо. Крім того етиловий спирт застосовується для виробництва спиртових лаків, штучної шкіри, фотоплівок, паперу. Етиловий спирт потрібен і в електронній промисловості, парфумерній, фармацевтичній. Біля 150 виробництв має потребу в етиловому спирті, також одним з головних споживачів спирту є харчова промисловість [43].

Основні процеси отримання спирту – перетворення крохмалю в цукор і цукру в етиловий спирт під дією біологічних каталізаторів.

Технологія спирту включає в себе такі процеси: підготовка сировини до розварювання, розварювання зерна з водою і розчинення крохмалю; охолодження розвареної маси і оцукрення крохмалю ферментами солоду (ферментними препаратами), зброджування сусли, відгонка спирту із бражки і його ректифікація.

На даний момент розроблені нові схеми розварювання крохмалистої сировини, які є низькотемпературними, що дозволяє значно зменшити витрати пари, але підвищуються витрати на електроенергію. В цих схемах застосовується

ся дрібнодисперсні помоли, які отримують за допомогою дезінтеграторів.

Зараз широкого застосування на заводах спиртової промисловості набули ферментні препарати, як наших, так і закордонних фірм.

Ферментні препарати використовують для розрідження розвареної маси, а також і для оцукрення. Це дозволяє зменшити витрати на сировину.

Можна сказати, що сучасна спиртова промисловість не стоїть на місці. Всі заходи щодо покращення і вдосконалення технологічного процесу направлені на зменшення витрат електроенергії, гострої і вторинної пари, води. В сучасних екологічних умовах це є одним із найголовніших питань. Також ще не повністю вирішеними лишаються питання використання барди в тваринницькому господарстві і обробки стічних вод [27].

Подальша заміна солоду комплексними ферментними препаратами, всі безперервні процеси, в тому числі безперервне культивування мікроорганізмів, мембранна ультрафільтрація, адсорбція і зворотний осмос при обробці води, спирту, різних напівфабрикатів лишаються основними орієнтирами у виробництві якісного спирту із всіх видів переробленої сировини.

**Приймання сировини.** На спиртові заводи зерно поступає від заготівельних організацій, фермерських господарств та інших організацій на основі договорів [56].

Якість зерна, яке іде на розварювання, не регламентується. Бажано, щоб зерно було здорове, високої крохмалистості, вологістю 14-17% в залежності від культури і засміченістю від 1-3%. Попередньо здорове зерно оцінюють органоліптично. При прийманні звертають увагу на натуру зерна, яка повинна знаходитись в межах: у жита 685-715, пшениці 735-755, ячменю 575-630, вівса 460-465 г/л.

Якщо якість зерна не відповідає документу (сертифікату), який пред'являє постачальник, то всі відхилення фіксуються актом і завод може пред'явити претензію постачальнику.

Точно якість зерна визначається лабораторією заводу. Для попередньої оцінки існує кілька органоліптичних прийомів.



Для визначення смаку розжовують кілька зерен. Колір зерна порівнюють з еталоном. Для проби на засміченість набирають в долоню зерно і обережно коловими рухами на протязі 1-2 хв заставляють легке сміття піднятися до гори, а важкому опуститися вниз. Після зсипання зерна між пальцями по кількості бруду, який залишився судять про ступінь засміченості.

Вологість зерна встановлюють за такими ознаками: вологе зерно не має блиску, воно матове, менш сипуче, сухе зерно вільно зсипається між пальцями рук, вологе тримається комом.

Спиртові заводи переробляють і дефектне зерно. Розрізняють чотири ступені дефектності зерна:

Перший – зерно, яке вийшло із стадії біологічного спокою, з солодовим запахом;

Другий – зерно з плісняво-затхлим запахом;

Третій – зерно з гнилистим запахом;

Четвертий – зерно, що підлягло сильному самозігріванню, з оболонкою бурого або чорного кольору.

На спиртових заводах приймають також дефектне морозобійне і суховійно-недозріле зерно, що підлягло дії морозу або суховію, вогневої сушки (підгорівши) і дуже вологе, а також те, що перезимувало в полі під снігом.

Зерно перевозять насипом в критих чотирьохвісних залізничних вагонах, в автосамоскидах, бортових автомашинах. Основну масу його поставляють залізницею. При надходженні зерна відбирають проби з кожного вагона конусним щупом, і з кожної автомашини. Складають середні проби для визначення основних показників якості, результати фіксують в журналах.

**Очищення сировини.** Всі види зерна, що поступають на виробництво, очищують від пилу, землі, камінців, металевих та інших домішок. Зерно, що призначене для приготування солоду, звільнюють також від щуплих зерен, половинок і насіння сміттєвих рослин. Після видалення сторонніх домішок зерно, призначене для переробки на спирт, не потребує подальшого очищення або сортування.

Для очищення зерна застосовують повітряно-ситові і магнітні сепаратори. При переробці зерна перед розварюванням під тиском попередньо відбувається підварювання, перед яким ціле зерно або крупку змішують з водою у співвідношенні 1: 2,5 або 1: 3,5 з таким розрахунком, щоб після оцукрення концентрація суслу була 16...18%.

В процесі підварювання вторинною парою зерно набухає. При температурі 55°C крохмаль набухає слабше, ніж клейковина, при температурі вище 60°C, навпаки, набухання крохмалю різко підвищується, а клейковини зменшується. При температурі біля 90°C оболонки зерна розриваються в окремих місцях і крохмаль частково клейстеризується.

Крупні зерна набухають повільніше дрібних. Дефектне зерно набухає швидше здорового. З підвищенням температури на 10°C (інтервал температур 70...90°C) швидкість набухання підвищується приблизно в два рази.

Набухання значно прискорюється при порушенні цілісності зерна. Чим дрібніша крупка, тим швидше відбувається набухання, клейстеризація крохмалю і пов'язане з нею підвищення в'язкості замісів, що слід враховувати у виробничих умовах, при виборі температури підварювання.

Б.О. Устинніковим досліджена динаміка в'язкості пшеничного замісу від температури підварювання і розмірів крупки [64]. Встановлено, що у крупки з часточками розміром до 1 мм в'язкість різко підвищується починаючи з 60°C і досягає максимального значення при температурі 72...75°C. Потім в'язкість знижується у зв'язку з порушенням структури клейстера при механічному перемішуванні і гідролізі крохмалю амілазами сировини. При температурі 60°C заміс із крупки з часточками більшого розміру розшаровується. Розшарування закінчується з одночасним швидким підвищенням в'язкості: при 65°C у замісах з частками розміром 1,5 мм, при 80-85°C - 2, при 90°C - 2,5 мм. В'язкість замісів із крупних часток збільшується повільно і після досягнення великих значень довго лишається на цьому рівні.

В залежності від ступеня подрібнення зерна, властивостей і концентрації крохмалю в замісі обирають оптимальну тривалість витримки маси при макси-

мальній температурі, що визначається в'язкістю підвареного замісу, тобто можливістю його перекачування. Встановлено, що найбільш ефективно проводити розварювання такої сировини, в якій повністю пройшли процеси набухання і клейстеризації. При цьому знижуються температура і тривалість розварювання, внаслідок цього значно зменшуються втрати зброджуваних речовин і скорочується витрата пари.

Підварювання сировини до повного набухання і клейстеризації можливі лише при одночасному розрідженні замісу бактеріальними альфа-амілазами. Препарати бактеріальних альфа-амілаз, особливо термофільних культур, добре розріджують крохмаль при температурі до 95°C, гідролізують його до високомолекулярних декстринів. На відміну від альфа-амілаз солоду і пліснявих грибів, розрідження бактеріальними альфа-амілазами не призводить до значного накопичення цукрів, відповідно можна не боятися великих втрат зброджуваних речовин при розварюванні. Після підварювання сировина поступає в розварник безперервної дії, де підлягає впливу більш високих температур – 140-170°C (надлишковий тиск 0,27-0,71 мПа).

При варці під тиском в перший період розварювання закінчується поглинанням води, набуханням і клейстеризацією. Одночасно розчиняються крохмаль, деяка частина пектозанів, гексозанів, білків та інших речовин сировини. По мірі розчинення окремі клітини розриваються і дають вихід крохмалю.

При нагріванні подрібненої крохмалистої сировини з одночасною обробкою альфа-амілазою при механіко-ферментативній обробці, процес ще більше прискорюється і крім того, паралельно іде інтенсивний гідроліз крохмалю до декстринів і цукрів, що сприяє ще кращій підготовці сировини до подальшого оцукрення і зброджування.

Оцукрення заключається в обробці розвареної маси з солодовим молоком або ферментними препаратами для гідроліза поліцукрів, білків та інших складних речовин. Основним й найбільш важливим процесом при цьому є ферментативний гідроліз крохмалю до зброджуваних цукрів, тому процес і називають оцукренням. В результаті оцукрення розвареної маси отримують напівпродукт

– сусло спиртового виробництва.

Характерною особливістю процесу оцукрення у виробництві спирту є те, що вплив ферментів на складові речовини сировини здійснюється на декількох технологічних стадіях: стадії підварювання сировини, спеціальній стадії оцукрення крохмалю при оптимальній температурі для дії амілолітичних ферментів і на стадії бродіння, де створюються умови, оптимальні для життєдіяльності дріжджів.

Якщо розварену масу оцукрюють солодовим молоком, то крохмаль гідролізується на 70-75% до мальтози і глюкози і на 25-30% до граничних декстринів, які дооцукрюються декстриназою солоду або глюкоаміналазою ферментних препаратів під час спиртового бродіння сусла. Сусло, отримане при оцукренні солодом, містить 71-76% мальтози і 24-29% глюкози від суми зброджуваних цукрів, а оцукрене ферментними препаратами – відповідно 14-21% і 79-86%.

В період оцукрення розвареної маси під дією протиолітичних ферментів відбувається накопичення амінокислот, пептонів і поліпептидів. Вміст розчинного азоту в розвареній масі збільшується в декілька разів. Найбільша кількість розчинного азоту (до 75% від загального азоту сировини) утворюється при оцукренні маси, розвареної при температурі 150°C, а найменше (до 33%) - при температурі 100°C. Оцукрення розвареної маси, як правило, здійснюється безперервним способом.

Незалежно від способу процес оцукрення складається із таких операцій:

1. Охолодження розвареної маси до визначеної температури, яка після змішування маси з солодовим молоком знизиться до заданої для оцукрення.
2. Змішування розвареної маси з солодовим молоком (ферментним препаратом).
3. Оцукрення крохмалю.
4. Охолодження сусла до температури складки – початкової температури бродіння сусла.
5. Перекачування сусла в бродильне і дріжджове відділення заводу.

З метою ефективного функціонування підприємства спиртової промисловості змушені точно дотримуватися технології виробництва продукції, своєчасно виконувати усі передбачені процедури і здійснювати належний та повний контроль за виконанням нормативів.

Таким чином, особливості технології виробництва в спиртовій промисловості знаходять своє відображення в системі бухгалтерського обліку.

### **Висновки до першого розділу**

Розглянувши актуальні проблеми бухгалтерського обліку в системі управління підприємством в умовах ринкової економіки, можна констатувати, що в Україні сформована нормативно-правова база регулювання обліку. Так, Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які конкретизовані в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, методичних рекомендаціях, інструкціях тощо. Типове положення по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджено постановою Кабінету Міністрів України 05.10.2017 р. № 2164-VIII.

При організації бухгалтерського обліку підприємство спиртової промисловості самостійно визначає свою облікову політику, що є сукупністю принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Нормативними документами визначено, що, перш за все, облікова політика повинна бути направлена на досягнення мети бухгалтерського обліку, тобто надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Бухгалтерська звітність є важливим інструментом управління. Вона відо-

бражає і дозволяє оцінювати результати господарської діяльності, прогнозувати напрямки підвищення її ефективності, сприяє виробленню і прийняттю необхідних управлінських рішень.

Проведені дослідження показали, що особливості технологічних процесів спиртової промисловості впливають на організацію і методику формування витрат, визначення собівартості і ціни реалізації продукції.

## РОЗДІЛ 2 ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ

### 2.1. Склад і класифікація витрат

Об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [8].

Витратами у бухгалтерському обліку визнаються ті з них, які або зменшують активи, або збільшують зобов'язання.

До витрат, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів, відносять:

- відпуск (списання) матеріалів у виробництво, для ремонту основних фондів, на адміністративні цілі;
- нарахування зносу (амортизації);
- списання основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, нематеріальних активів, що стали непридатними і не використовуються;
- втрати від знецінення запасів;
- недостачі запасів (сировини, матеріалів, товарів, готової продукції);
- нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, яка не може бути погашена;
- добровільні внески;
- визнані економічні санкції (штрафи, пені сплачені).

Витратами, що збільшують зобов'язання, є нарахування:

- заробітної плати, податків, зборів, обов'язкових платежів;
- відрахувань на обов'язкове і добровільне страхування;
- транспортних витрат;
- оренди, комунальних послуг, витрат зв'язку, послуг з реклами;
- послуг сторонніх організацій (аудиторських, консультаційних, юридичних, медичних тощо);
- інші нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань.

Діяльність, яку здійснює підприємство, поділяється на основну операцій-

ну, іншу операційну, інвестиційну, фінансову, надзвичайну [31].

Звичайна діяльність – це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. Стосовно промислового підприємства звичайною слід вважати діяльність, пов'язану з виробництвом продукції (виконанням робіт, наданням послуг), при здійсненні якої у підприємства виникають операційні витрати. До операцій, пов'язаних із здійсненням звичайної діяльності П(С)БО 16 «Витрати» відносить також фінансові втрати, втрати від участі в капіталі (інвестиційні витрати) та інші витрати звичайної діяльності.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю [41].

Основна діяльність – це операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Класифікацію витрат підприємства можна представити у вигляді наступної схеми (рис. 2.1).

Витрати, відповідно до П(С)БО 16, пов'язані з операційною діяльністю, поділяються на:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

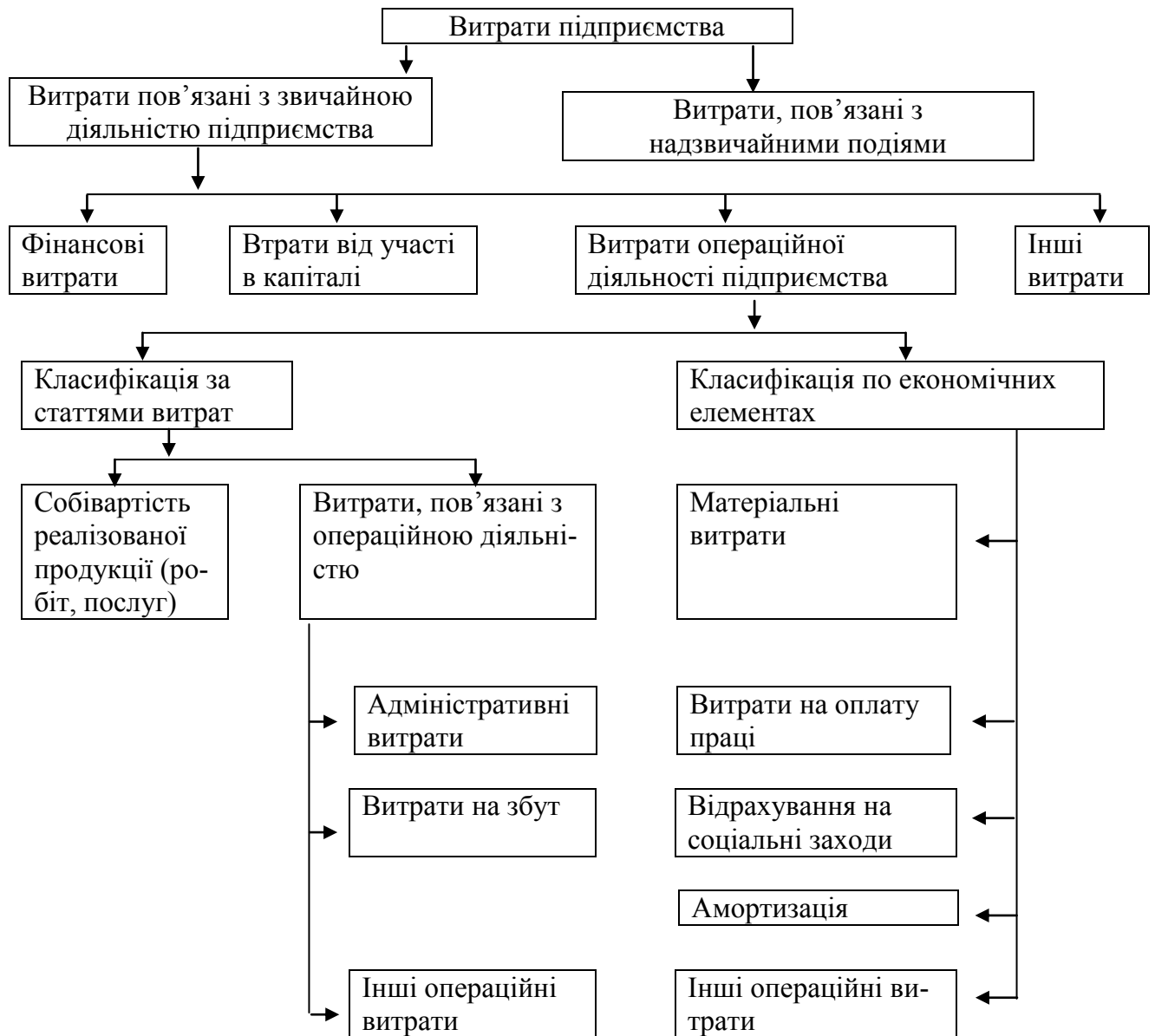
Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;



- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Розглянемо класифікацію витрат підприємства:



**Рис. 2.1. Класифікація витрат підприємства**

До складу елемента „Матеріальні витрати” включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; до-

поміжних та інших матеріалів. Вартість зворотних відходів, отриманих в процесі виробництва, не включається до елементу операційних витрат «Матеріальні витрати».

Придбані (отримані) або вироблені матеріальні цінності відповідно до П(С)БО 9 „Запаси” зараховуються на баланс підприємства за їх первісною вартістю.

Первісною вартістю матеріальних цінностей, придбаних за плату, є їх собівартість, яка складається з таких фактичних витрат [47]:

1. Сум (включаючи націнки, надбавки), що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
2. Сум ввізного мита;
3. Транспортно-заготівельних витрат.

Транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних матеріальних цінностей або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку матеріальних цінностей. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку матеріальних цінностей, щомісячно розподіляється між сумою залишку на кінець звітного місяця і сумою матеріальних цінностей, які вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць.

Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до матеріальних цінностей, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості матеріальних цінностей, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих матеріальних цінностей.

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку матеріальних цінностей на початок місяця і матеріальних цінностей, що надійшли за звітний місяць;

4. Інших витрат.

Первісною вартістю матеріальних цінностей, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їх виробнича собівартість [19].

Не включаються до первісної вартості матеріальних цінностей, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (установлені):

- понаднормовані втрати і нестачі матеріальних цінностей;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою матеріальних цінностей та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

При відпуску матеріальних цінностей у виробництво оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці матеріальних цінностей;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження матеріальних цінностей (ФІФО); нормативних затрат;
- ціни продажу.

З витрат на матеріальні цінності, що включаються до собівартості продукції, вираховується вартість зворотних відходів.

Зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні, фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються:

- заробітна плата за окладами й тарифами;
- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;

- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються:

- відрахування на пенсійне забезпечення;
- відрахування на соціальне страхування;
- відрахування на соціальне страхування на випадок безробіття;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента „Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

Під амортизацією розуміють систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі) [46].

Вартість, що амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Вартість об'єкта основних засобів, що амортизується, не може перевищувати його первісну (переоцінену) вартість, вона може бути меншою або дорівнювати їй.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Підприємства із сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи підприємства у звітному році.

Нарахування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

До складу елемента „Інші операційні витрати” включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

## **2.2. Групування витрат виробничої собівартості продукції за статтями калькуляції**

Виробнича собівартість продукції – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства, які пов'язані з виробництвом продукції.

До виробничої собівартості продукції включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції, діляться на прямі і непрямі (опосередковані) виробничі витрати. Всі інші витрати по підприємству відносяться до витрат звітного періоду. Структура статей та елементів витрат наведена в таблиці 2.1.

До прямих виробничих витрат відносять витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом.

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом.

Витрати, які неможливо прямо зв'язати з доходами певного періоду, відображаються в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Згідно принципу історичної собівартості готової продукції, виробленої на підприємстві, вона складається з усіх витрат виробництва, які відображені в грошовій формі.

Таблиця 2.1

## Структура статей та елементів витрат

Склад витрат фінансової звітності згідно з НП(С)БО 1		Види витрат згідно з П(С)БО 16	Структура видів витрат згідно з П(С)БО 16	Склад витрат (номенклатура), які можна віднести до конкретного об'єкту витрат згідно з П(С)БО 16
Витрати, що включаються до собівартості реалізованих продукції, робіт, послуг або реалізованих товарів	Прямі	Виробнича собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг	Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини, основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних матеріалів та інших матеріалів
			Прямі витрати на оплату праці	Заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг
			Інші прямі витрати	Відрахування на соціальні заходи, амортизація, плата за оренду земельних і майнових паїв та інші виробничі витрати
	Непрямі (опосередковані)		Загально-виробничі витрати:	Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями, відрахування на неї на соціальні заходи, медичне страхування апарату управління цехами, витрати на відрядження)
			1. Змінні	Амортизація основних фондів і нематеріальних активів загально-виробничого (цехового призначення)
			2. Постійні розподілені	Витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, страхування, оперативну оренду основних фондів, інших необоротних активів загально-виробничого призначення
			Витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників і апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг)	
			Витрати на удосконалення технології й організації виробництва (оплата праці і відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшення якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі, витрати матеріалів, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій.	
		Нерозподілені постійні загально-виробничі витрати	Конкретний склад не визначено (частина витрат, що не підлягають розподілу згідно з обраною базою)	
Наднормативні виробничі витрати			Конкретний склад не визначено	

Визначення собівартості готової продукції можна здійснити за такими етапами [32]:

- визначення кількості готової продукції, яка була вироблена на протязі звітного періоду;

- розрахунок витрат, які були використані для виробництва всієї готової продукції;
- визначення собівартості одиниці продукції.

Виробнича собівартість одиниці продукції розраховується діленням загальної суми виробничих витрат протягом звітного періоду на загальну кількість виробленої продукції.

В плануванні, обліку і калькулюванні собівартості продукції витрати групуються за елементами та статтями [16].

Основою групування за статтями витрат є їх функціональна роль у процесі виробництва та характер зв'язку з продукцією, що виробляється. Витрати, які відносяться до одного або кількох видів продукції і мають прямий, пропорційний зв'язок з об'ємами робіт по їх виготовленню (прямі витрати) поділяються на матеріальні та трудові відповідно до наведеного вище групування по елементах.

Загальновиробничі витрати, які не мають прямого зв'язку з виробництвом окремих видів продукції, поділяються на однорідні групи (статті) для подальшого розподілу їх за видами продукції.

З метою управління витратами використовуються групування за структурними підрозділами підприємства, виробничими ланками та за етапами виробничого процесу.

Виробництва поділяються на основні та допоміжні. Крім того, на підприємствах можуть бути непромислові господарства [21].

Під основним виробництвом розуміють виробничий процес, що здійснюється в основних цехах підприємства, який полягає в первинній обробці сировини, а також в перетворенні сировини в напівфабрикати та готову товарну продукцію.

До допоміжних виробництв відносяться виробництва, які обслуговують основні виробництва усіма видами енергії, інструментами, послугами по ремонту устаткування, транспортними послугами та інше [4].

В спиртовій промисловості до допоміжних виробництв відносяться:

- котельні;
- компресорні станції;
- водопостачання;
- ремонтні майстерні;
- транспортні цехи або відділки;
- інші цехи та виробництва.

До матеріальних витрат, які є складовою собівартості продукції включається вартість фактично використаних безпосередньо на виробництво певних видів продукції (робіт, послуг) матеріальних цінностей.

Оцінка використаних у виробництві матеріальних цінностей здійснюється у відповідності з П(С)БО 9 „Запаси” за одним з таких методів [3]:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці матеріальних цінностей;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження матеріальних цінностей (ФІФО);
- ціни продажу;
- нормативних затрат.

Оцінка придбаних (отриманих) або вироблених матеріальних цінностей здійснюється за первісною вартістю. Первісною вартістю є собівартість матеріальних цінностей, яка складається з фактичних витрат на їх придбання або виготовлення власними силами підприємства [2].

Витрати на сировину, матеріали, паливо, енергію та інші матеріальні цінності формуються виходячи з цін їх придбання, включаючи витрати на транспортування, зберігання та доставку.

Транспортно-заготівельні витрати на сировину, матеріали, паливо в окрему статтю калькуляції не виділяються, а включаються до вартості (статті) зазначених матеріальних цінностей.

Витрати на приймання матеріальних цінностей відділом технічного контролю за їх лабораторними випробуваннями, що виконуються в цехових складах, а також з транспортування їх від заводських складів у цехи та всередині цехів, відносяться до витрат на обслуговування виробництва [5].



Витрати на утримання відділу постачання й заводських складів, заводського відділу технічного контролю відносяться до адміністративних.

До статті калькуляції „Сировина та основні матеріали” включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, а саме; спирт-ректифікат, який є основною сировиною для одержання горілки та лікєро-горілочаних напоїв, вартість всіх інгредієнтів, що входять до складу кожного конкретного виду горілки чи лікєро-горілочаних напоїв.

Витрати за статтею калькуляції «Сировина та основні матеріали» включаються безпосередньо до собівартості окремих видів продукції за їхньою фактичною собівартістю.

Ціна на відходи встановлюється підприємством за ціною їх можливого використання або реалізації. У разі реалізації (продажу) відходів їхня вартість списується з відповідного балансового рахунку обліку матеріальних цінностей і оформляється як відпуск матеріалів стороннім організаціям [7].

Вартість списаних з витрат на виробництво і зданих на склад відходів відноситься на відповідний балансовий рахунок з обліку матеріальних цінностей.

При цьому їх вартість списується з витрат окремо за нормою та різницею між фактичною кількістю та їх кількістю за нормою (відхиленням від норм).

До статті калькуляції „Сировина за вирахуванням зворотних відходів” відносяться витрати на сировину та основних матеріалів за вирахуванням вартості відходів.

Розглянемо розрахункову калькуляцію собівартості спирту етилового ректифікованого (зернового) яка наведена в таблиці 2.2.

Дані таблиці 2.2 свідчать про те, що виробнича собівартість одиниці продукції у 2017 році становила 38,54 грн., в тому числі сировина і матеріали займають 25,96 грн., що становить 66,6 відсотків. Якщо визначати повну собівартість продукції (включати адміністративні витрати і витрати на збут), що не передбачено П(С)БО 16 „Витрати”, то вона становить 82,72 грн./дал.

Таблиця 2.2

**Розрахункова калькуляція собівартості спирту етилового ректифікованого (зернового) ДП „Марилівський спиртовий завод” за 2017 рік**

Найменування витрат	Собівартість одиниці продукції, грн./дал
Сировина та основні матеріали	26,75
Сировина і матеріали (без зворотніх відходів)	25,96
Виробнича собівартість	38,54
Адміністративні витрати	12,80
Витрати на збут	21,38
Інші витрати	-
Повна собівартість	82,72

### 2.3. Планування та облік витрат, які відносяться на фінансові результати

Планування адміністративних витрат, витрат на збут й інших операційних витрат є вчасне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з обслуговуванням та управлінням підприємства, з реалізацією продукції.

При плануванні адміністративних витрат і витрат на збут підприємство може складати кошториси цих витрат на підставі розрахунків по кожному напрямку витрат або використовувати фактичні витрати за попередній період, скориговані на зміни умов, що передбачаються в плановому періоді.

Адміністративні витрати та інші витрати операційної діяльності можуть розподілятися по видах продукції пропорційно виробничій собівартості або обсягів товарної продукції в діючих цінах, а в середині виду спиртової промисловості - пропорційно кожному виду спирту в об'ємних декалітрах.

Витрати на збут прямо відносяться до відповідних видів продукції. У разі неможливості такого віднесення вони можуть розподілятися між окремими видами.

До адміністративних витрат відносяться витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

1) витрати, пов'язані з управлінням підприємством:

- на оплату праці працівників апарату управління підприємства та його структурних підрозділів;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати, пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням апарату управління та його структурних підрозділів, включаючи транспортне обслуговування, пов'язане з управлінням підприємством;
- витрати на оплату службових відряджень;
- витрати на придбання літератури;
- витрати на оплату послуг за участь в семінарах;
- витрати на оплату послуг інших підприємств, пов'язаних з управлінням підприємством;
- витрати на оплату за використання та обслуговування технічних засобів управління;
- витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів;
- витрати на державні послуги;
- витрати на оплату винагороди за професійні послуги;
- витрати на оприлюднення річного звіту;
- витрати на проведення аудиту;
- витрати на оплату витрат з врегулювання суперечностей у судових органах;
- витрати на організацію прийомів, презентацій і свят;
- представницькі витрати;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ.

2) витрати на утримання та обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення:

- витрати на утримання і експлуатацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення:

а) на оплату праці робітників, зайнятих обслуговуванням основних засо-

бів;

б) відрахування на соціальні заходи;

в) на матеріали, запасні частини, комплектуючі вироби, паливо й енергію для утримання будинків, споруд, дворів та інвентаря, опалювальних та освітлювальних мереж тощо;

г) оплата послуг сторонніх організацій;

д) інші витрати;

- витрати на ремонти:

а) на матеріали, запасні частини, комплектуючі вироби;

б) на оплату праці робітників, зайнятих ремонтами;

в) відрахування на соціальні заходи;

г) оплата послуг сторонніх організацій;

д) інші витрати;

- погашення вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів загальногосподарського призначення нарахуванням амортизаційних відрахувань: адміністративних будівель, складів сировини, палива, інших матеріалів, об'єктів водопостачання.

- суми сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативну оренду основними засобами загальногосподарського призначення;

- витрати на пожежну і сторожову охорону об'єктів загальногосподарського призначення;

- витрати на забезпечення працівників іншого загальногосподарського персоналу спеціальним одягом, обмундируванням, форменим одягом, захисними пристроями, що необхідні для виконання професійних обов'язків, або на відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією;

- витрати зі страхування ризиків цивільної відповідальності;

- витрати зі страхування майна підприємства загальногосподарського призначення;

- витрати підприємства, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів при-

родоохоронного призначення, які перебувають у його власності;

3) витрати на обслуговування виробничого процесу:

- витрати на придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, інструментів, пристроїв та інших засобів і предметів праці:

а) на оплату праці працівників, зайнятих придбанням сировини, матеріалів, палива, електроенергії, тощо;

б) відрахування на соціальні заходи;

в) витрати матеріалів, палива, електроенергії;

г) оплата послуг сторонніх підприємств;

д) інші витрати;

– витрати, пов'язані із забезпеченням контролю за виробничими процесами і якістю продукції працівниками апарату управління підприємства:

а) витрати на оплату праці робітників апарату управління, зайнятих контролем за виробничими процесами і якістю продукції;

б) відрахування на соціальні заходи;

в) вартість матеріалів, палива й енергії;

г) інші витрати;

– витрати на забезпечення правил техніки безпеки праці, охорони праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог:

а) на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням нормальних умов праці техніки безпеки, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог;

б) відрахування на соціальні заходи;

в) вартість матеріалів, палива, енергії для забезпечення нормальних умов праці та техніки безпеки для обладнання і утримання засобів охорони, медикamentів;

г) оплата послуг сторонніх підприємств;

д) інші витрати;

– витрати на проведення попереднього і періодичних медичних оглядів робітників:

а) на оплату праці працівників, зайнятих проведенням попереднього і періодич-

них медичних оглядів робітників;

б) відрахування на соціальні заходи;

в) вартість матеріалів, медикаментів;

г) оплату послуг сторонніх підприємств;

д) інші витрати;

- витрати, пов'язані з набором робочої сили, передбачені законодавством;

4) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, встановлені Законом України „Про систему оподаткування” [17]:

- плата за землю;

- податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів загальногосподарського призначення;

- збір за використання водних ресурсів;

- страхові внески на соціальне страхування від нещасного випадку;

- збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг сотового мобільного зв'язку;

- збір за паркування автотранспорту;

- комунальний податок.

5) витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу:

- суми заробітної плати за основним місцем роботи керівників і спеціалістів апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу підприємства за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

- оплата праці керівників і спеціалістів апарату управління, не звільнених від основної роботи, за навчання учнів та підвищення кваліфікації робітників;

- оплата праці керівників, спеціалістів апарату управління підприємства, залучених без звільнення від основної роботи для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів вищих і середніх спеціальних навчальних закладів;

- оплата навчальних відпусток із збереженням повністю або частково заробітної

плати, наданих працівникам апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу, що надається відповідно до законодавства особам, які успішно навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, аспірантурах та для участі у сесії і складання іспитів;

- витрати, пов'язані з виплатою учням професійно-технічних училищ різниці між стипендією в розмірі тарифної ставки робітника 1 розряду і витратами цих навчальних закладів;

б) інші витрати загальногосподарського призначення, зокрема виплати на відшкодування заробітку та інших витрат у випадку завданого каліцтва або іншого ушкодження здоров'я працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу, виплата звільненим працівникам вихідної допомоги тощо.

До витрат на збут належать витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема:

1) витрати на утримання підрозділів підприємства, що пов'язані зі збутом продукції:

- на оплату праці та комісійні винагороди працівникам підрозділів, продавцям та торговим агентам, що забезпечують збут продукції;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на оплату службових відряджень у межах норм, встановлених законодавством;
- витрати на матеріали, канцелярські товари тощо;

2) витрати на утримання, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції:

– на технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт та утримання у робочому стані основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

- на оплату праці робітників, зайнятих обслуговуванням та ремонтом основних засобів та нематеріальних активів;

- відрахування на соціальні заходи;
  - вартість спожитих електроенергії, матеріалів, запасних частин, мастильних та обтиральних матеріалів, води, пари та інших видів енергії;
  - амортизаційні відрахування від вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів;
  - сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативну оренду основних засобів, інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи;
- 3) витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції:
- на відшкодування транспортних, перевалочних і витрат на страхування постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;
  - на оплату послуг транспортно-експедиційних та посередницьких організацій, вартість яких включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;
- 4) витрати, пов'язані з забезпеченням правил техніки безпеки та охорони праці:
- на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням нормальних умов праці та правил техніки безпеки;
  - відрахування на соціальні заходи;
  - на матеріали, паливо й енергію для забезпечення охорони праці;
- 5) витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів та на дослідження ринку (маркетингу) стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються підприємством;
- 6) податки та збори, встановлені законодавством України;
- 7) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції.
- До інших операційних витрат включаються:
- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”;



- собівартість реалізованої валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці.

Згідно з нормами П(С)БО 16 і НП(С)БО 1 витрати підприємства відображаються у обліку таким чином, що до собівартості продукції (робіт, послуг) загальногосподарські витрати не включаються, як не включаються витрати, пов'язані зі збутом продукції, та інші операційні витрати. Тобто витрати у формі № 2 „Звіт про фінансові результати” тепер чітко розділені на: витрати, які входять до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати.

Схему обліку витрат і доходів основної діяльності підприємства наведено на рисунку 2.2, що дозволяє узагальнити кореспонденцію рахунків витрат з рахунками доходів основної діяльності [11].

Відображення статей витрат з використанням рахунків класу 9 „Витрати діяльності” і класу 8 „Витрати за елементами” зведено в таблицю 2.3.

Рахунок 85 „Інші затрати” призначений для обліку витрат на інвестиційну і фінансову діяльність підприємства, а також витрат, пов'язаних із запобіганням надзвичайним подіям і ліквідацією їх наслідків. На ньому ж узагальнюється інформація про суму податку на прибуток. Ці витрати є витратами періоду і не можуть збільшувати вартість активів підприємства.

По дебету рахунку 85 відображається сума визнаних витрат, по кредиту – їх списання на рахунок 79 „Фінансові результати”.

Рахунки активів і зобов'язань	Рахунок 23 «Виробництво»	Рахунок 26 «Готова продукція»	Рахунок 90 «Собівартість реалізації»	Субрахунок 791 «Результат основної діяльності»	Рахунки доходів основної діяльності (70171)
Прямі виробничі витрати →					
Рахунок 91					

---

### **Рис. 2.2. Схема обліку витрат і доходів основної діяльності підприємства**

Клас 9 нового Плану рахунків «Витрати діяльності» застосовується для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків і використовується для заповнення розділу 1 форми № 2 „Звіт про фінансові результати”.

На рахунки класу 9 „Витрати діяльності” списуються витрати, які відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат [15].

Аналітичний облік по рахунках 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут” ведеться підприємством за статтями витрат.

За дебетом рахунка 92 „Адміністративні витрати ” відображаються суми визнаних адміністративних витрат, по кредиту – списання цих витрат на рахунок 79 «Фінансові результати». До загальногосподарських витрат відносяться витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на службові відрядження, витрати на утримання основних фондів, інших нематеріальних оборотних активів загальногосподарського призначення (оренда, амо-

ртизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, суми податків, зборів (обов'язкових платежів).

Таблиця 2.3

## Застосування субрахунків до рахунків 9 і 8 класів

Найменування показника	Застосовувані субрахунки другого порядку	
	При використанні класу 9	При використанні класу 8
Виробництво	23 „Виробництво”	80 „Матеріальні витрати”, Субрахунки 801-809 81 „Витрати на оплату праці”, Субрахунки 811-816 82 „Відрахування на соціальні заходи” Субрахунки 821-824 83 „Амортизація”, субрахунки 831-833
Адміністративні витрати	92 „Адміністративні витрати”	
Витрати на збут	93 „Витрати на збут”	
Інші операційні витрати	94 „Інші витрати операційної діяльності”	84 „Інші операційні витрати”, субрахунки за видами витрат 85 „Інші витрати», субрахунки за видами витрат”
Фінансові витрати	95 „Фінансові витрати»	
Втрати від участі в капіталі	96 „Втрати від участі в капіталі”	
Інші витрати	97 „Інші витрати”	
Надзвичайні витрати	97 „Інші витрати”	
Податок на прибуток	98 „Податок на прибуток”	79 „Фінансові результати”

Рахунок 92 кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 13 „Знос (амортизація) необоротних активів”; 20 „Виробничі запаси”; 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”; 26 „Готова продукція”; 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва”; 28 „Товари”; 30 „Каса»; 31 „Рахунки у банках”; 33 „Інші кошти”; 37 „Розрахунки з різними дебіторами”; 39 „Витрати майбутніх періодів”; 47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів”; 50 „Довгострокові позики”; 60 „Короткострокові позики”; 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”; 64 „Розрахунки за податками й платежами”; 65 „Розрахунки за страхуванням”; 66 „Розрахунки за виплатами працівникам”; 68 „Розрахунки за іншими операціями”; 80 „Матеріальні витрати”; 81 „Витрати на оплату праці”;

82 „Відрахування на соціальні заходи”; 83 „Амортизація”; 84 „Інші операційні витрати” [39].

Рахунок 92 кореспондує за кредитом з дебетом рахунку 79 „Фінансові результати”.

Рахунок 93 „Витрати на збут” призначений для ведення обліку витрат, пов’язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. До витрат на збут відносяться витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг і рекламу, витрати на оплату праці і комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт і утримання основних фондів, інші матеріальні витрати необоротних активів, які використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

Рахунок 93 кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»; 20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 25 «Напівфабрикати»; 26 «Готова продукція»; 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»; 28 «Товари»; 30 «Каса»; 31 «Рахунки у банках»; 33 «Інші кошти»; 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»; 37 «Розрахунки з різними дебіторами»; 38 «Резерв сумнівних боргів»; 39 «Витрати майбутніх періодів»; 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»; 50 «Довгострокові позики»; 60 «Короткострокові позики»; 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 64 «Розрахунки за податками й платежами»; 65 «Розрахунки за страхуванням»; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; 68 «Розрахунки за іншими операціями»; 80 «Матеріальні витрати»; 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи»; 83 «Амортизація»; 84 «Інші операційні витрати» [34].

Рахунок 93 кореспондує за кредитом з дебетом рахунку 79 «Фінансові результати».

Рахунок 93 «Витрати на збут» відображається в рядку 080 форми № 2 «Звіт про фінансові результати».

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має затверджені субра-

хунки:

- 941 «Витрати на дослідження і розробки»;
- 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»;
- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;
- 944 «Сумнівні і безнадійні борги»;
- 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- 946 «Втрати від знецінення запасів»;
- 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;
- 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;
- 949 «Інші витрати операційної діяльності».

На кожному з цих субрахунків проводиться облік тих витрат, назві яких він відповідає. На субрахунку 941 проводиться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями і розробками, що їх здійснює підприємство. Цьому відповідає П(С) БО 8 «Нематеріальні активи».

На субрахунку 942 відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації.

На субрахунку 943 проводиться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів).

На субрахунку 944 узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги і сума списання поточної дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною і виникнення якої не було пов'язане з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг.

На субрахунку 945 проводиться облік втрат за активами і зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 проводиться облік витрат, пов'язаних зі знеціненням (уцінкою) запасів, згідно з П(С) БО 9 «Запаси».

На субрахунку 947 проводиться облік нестач коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, які виявлені у процесі заготівлі, переробки, збері-

гання і реалізації, якщо під час виявлення нестачі винуватця не встановлено. Одночасно зі списанням цінностей, якщо винні в утворенні нестачі не встановлені, балансова вартість списаного активу відноситься на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи».

На субрахунку 948 проводиться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства й умов договорів.

На субрахунку 949 відображається інформація про витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94, такі як витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних установ, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення.

За дебетом субрахунків рахунку 94 відображаються визнані витрати, за кредитом субрахунків рахунку 94 – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 94 кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи»; 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»; 21 «Поточні біологічні активи»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 24 «Брак у виробництві»; 25 «Напівфабрикати»; 26 «Готова продукція»; 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»; 28 «Товари»; 30 «Каса»; 31 «Рахунки у банках»; 33 «Інші кошти»; 34 «Короткострокові векселі одержані»; 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»; 37 «Розрахунки з різними дебіторами»; 38 «Резерв сумнівних боргів»; 39 «Витрати майбутніх періодів»; 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»; 50 «Довгострокові позики»; 60 «Короткострокові позики»; 62 «Короткострокові векселі видані»; 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 64 «Розрахунки за податками й платежами»; 65 «Розрахунки за страхуванням»; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; 68 «Розрахунки за іншими операціями»; 80 «Матеріальні витрати»; 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи»; 83 «Амортизація»; 84 «Інші операційні витрати» [35].

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

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

Облік витрат фінансової діяльності підприємства проводиться на рахунку 95 «Фінансові витрати», що має такі затверджені субрахунки:

951 «Відсотки за кредит»

952 «Інші фінансові витрати».

На субрахунку 951 проводиться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та оплатою відсотків за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 проводиться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

Рахунок 95 кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 30 «Каса»; 31 «Рахунки у банках»; 50 «Довгострокові позики»; 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»; 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»; 60 «Короткострокові позики»; 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Рахунок 95 кореспондує за кредитом з дебетом рахунку 79 «Фінансові результати».

Таким чином, за дебетом рахунків 91, 92, 93, 94, 95 відображаються суми визнаних витрат, а за кредитом – їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

У процесі інвестиційної діяльності виникають втрати від зменшення вартості інвестицій, що враховуються на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі». За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом – спи-

сання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На рахунку 96 проводиться облік витрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких здійснюється за методом участі у капіталі, які виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства. Основні вимоги до обліку інвестицій викладено в П(С) БО 12 «Фінансові інвестиції».

Рахунок 96 має такі субрахунки:

961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»;

962 «Втрати від спільної діяльності»;

963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства».

На субрахунку 961 проводиться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестиції у разі отримання асоційованими підприємствами збитків або зменшення власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінки необоротних активів та інвестицій тощо) [58].

На субрахунку 962 проводиться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок отриманих спільними підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінки необоротних активів, інвестицій).

На субрахунку 963 проводиться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок отримання дочірніми підприємствами збитків або зменшення власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій).

Рахунок 96 кореспондує за дебетом з кредитом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». Зазначені суми списують з кредиту рахунку 96 на дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Для обліку інших витрат застосовується рахунок 97 «Інші витрати», що має затверджені субрахунки:

971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»;

972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»;

973 «Собівартість реалізованих майнових комплексів»;



974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»;

975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;

976 «Списання необоротних активів»;

977 «Інші витрати звичайної діяльності».

На рахунку 97 проводиться облік витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) і послуг.

За дебетом рахунку 97 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансовий результат».

На субрахунку 971 відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 972 відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих необоротних активів (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 973 відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих майнових комплексів (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 974 відображаються втрати за активами і зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 975 відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій.

На субрахунку 976 відображається залишкова вартість списаних необоротних активів і витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).

На субрахунку 977 відображаються інші витрати звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97.

Рахунок 97 кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи»; 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»; 15 «Капітальні інвестиції»; 18 «Довго-

строкова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»; 30 «Каса»; 31 «Рахунки у банках»; 34 «Короткострокові векселі одержані»; 35 «Поточні фінансові інвестиції»; 68 «Розрахунки за іншими операціями»; 70 «Доходи від реалізації» [36].

Рахунок 97 кореспондує за кредитом з дебетом рахунку 79 «Фінансові результати».

Рахунок 98 «Податок на прибуток» призначений для обліку належних за цим бухгалтерським обліком сум податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій. Підприємство подає податкову декларацію (додаток А).

За дебетом рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, по кредиту – віднесення на фінансові результати за рахунком 79.

Рахунок 98 має такі субрахунки;

981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»;

982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій».

На субрахунку 981 проводиться облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, яка визнається від прибутку, відображеною у бухгалтерському обліку (незалежно від суми податку для цілей оподаткування).

Сума податку на прибуток від звичайної діяльності нараховується та відображається на цьому субрахунку без зменшення на суму зменшення податку на прибуток, в результаті нарахування податку на прибуток від алгебраїчної суми прибутку від звичайної діяльності та збитків від надзвичайних подій (згорнутий результат).

На субрахунку 982 проводиться облік нарахованої суми податку на прибуток від надзвичайних подій.

Рахунок 98 кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 17 «Відстрочені податкові активи»; 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»; 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Рахунок 98 кореспондує за кредитом з дебетом рахунків: 64 «Розрахунки за податками й платежами»; 79 «Фінансові результати».

Для обліку втрат від витрат, пов'язаних з подіями або операціями, які ві-

дрізняються від звичайної діяльності підприємства, і не очікується, що вони будуть повторюватися періодично або в кожному звітному періоді, призначений рахунок 99 «Надзвичайні витрати». Він має такі субрахунки:

991 «Втрати від стихійного лиха»;

992 «Втрати від техногенних катастроф та аварій»;

993 «Інші надзвичайні витрати».

За дебетом відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Згідно з п. 31 П(С) БО 16 «Витрати» надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства у результаті збитків від надзвичайних подій.

До витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі втрати за результатами цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відрахування, оплата іншим організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використаних сировини, матеріалів тощо).

На субрахунку 991 проводиться облік витрат від стихійного лиха (повінь, землетрус, град тощо).

На субрахунку 992 проводиться облік витрат, що їх підприємство зазнало в результаті техногенних катастроф та аварій, які сталися на самому підприємстві або на іншому підприємстві.

На субрахунку 993 проводиться облік витрат від інших надзвичайних подій.

Рахунок 99 відображається за рядком 205 форми № 2 «Звіт про фінансові результати».

Визначення фінансових результатів для підприємства, яке займається виробництвом продукції подано на схемі (рис. 2.3), що дозволяє узагальнити систему рахунків з використанням класу 9 з відображенням фінансових результатів [44].

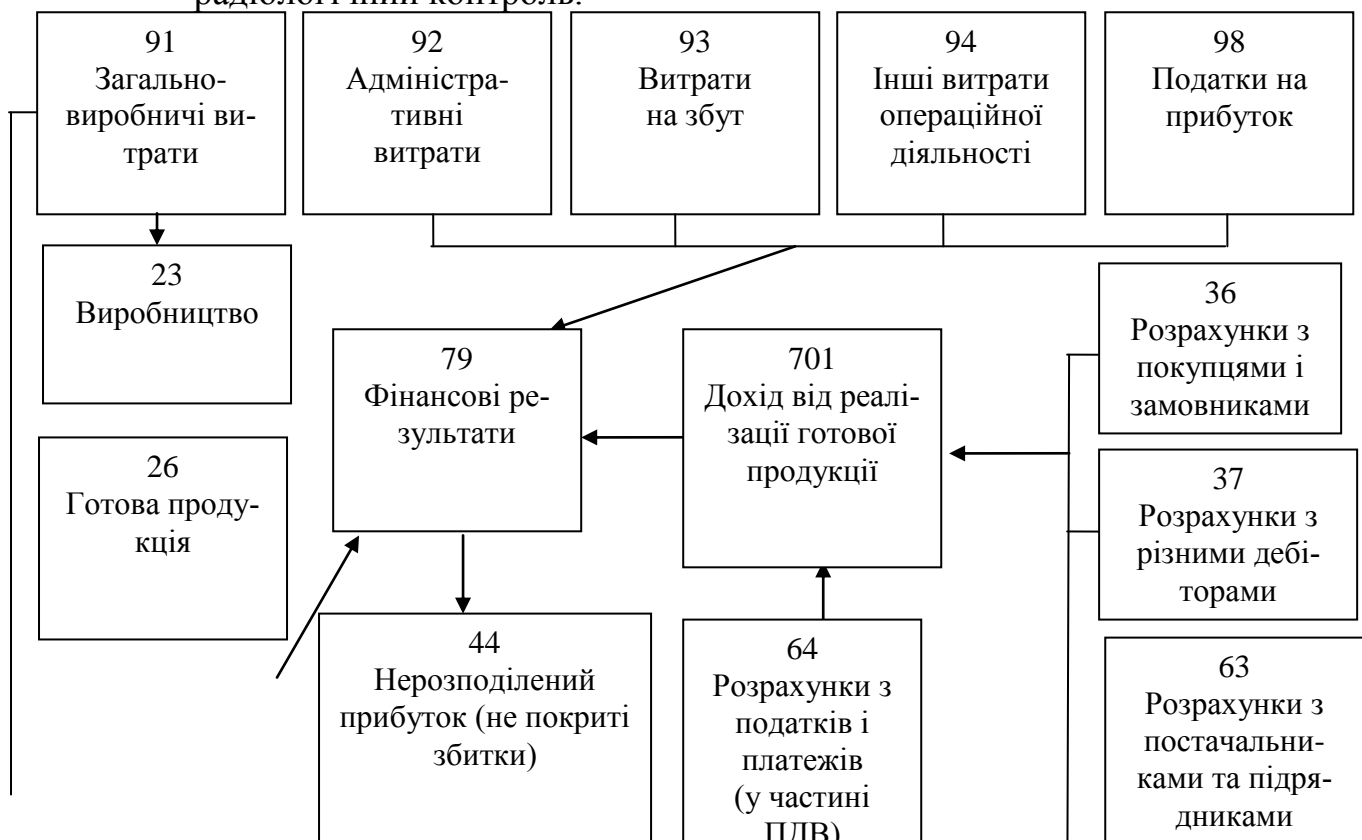
На практиці підприємство має вибір: використовувати тільки 8 клас, або тільки 9 клас чи обидва класи рахунків. Чим більше підприємство, тим більше імовірності та необхідності використання відразу двох класів, щоб накопичити інформацію про собівартість і за елементами і за статтями витрат.

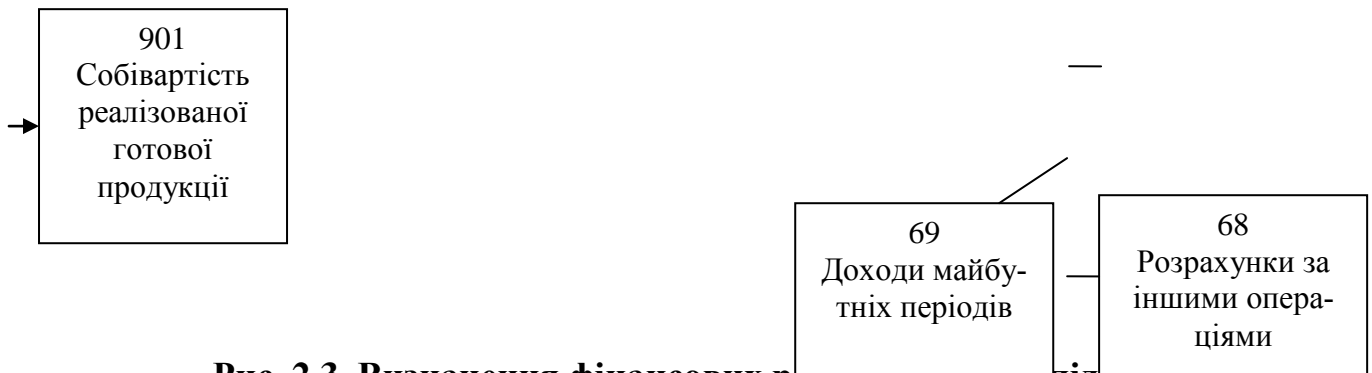
#### 2.4. Контроль виробництва готової продукції

Виробничий процес – це сукупність взаємозв’язаних засобів і предметів праці, а також робочої сили, в результаті чого початкова сировина перетворюється у готову продукцію. Виробничий процес підприємства складається з основних, допоміжних, обслуговуючих і побічних процесів. На кожному з етапів виробництва спиртової продукції необхідно забезпечити належний і всеохоплюючий контроль [9].

Згідно вимог діючих нормативних документів проводяться такі види контролю на ДП «Марилівський спиртовий завод»:

- вхідний контроль сировини та допоміжних матеріалів;
- постадійний техно-хімічний контроль (по ходу технологічного процесу);
- контроль якості готової продукції;
- санітарно-гігієнічний контроль;
- радіологічний контроль.





**Рис. 2.3. Визначення фінансових результатів для підприємств, які займаються виробництвом продукції**

### **Вхідний контроль сировини та допоміжних матеріалів**

Вимоги до якості сировини та допоміжних матеріалів встановлюються у договорі між постачальником та підприємством. Сировина та допоміжні матеріали на підприємство поступають партіями. Кожна партія сировини чи допоміжних матеріалів супроводжується сертифікатом якості, або посвідченням про якість зерна, який зберігається в бухгалтерії [1].

Сировина, що поступає на підприємство, реєструється в журналі обліку сировини завідувачем складу сировини. Якість сировини перевіряє інженер-хімік 1 категорії. На кожну партію зерна виписується документ аналізу якості сировини, який зберігається в бухгалтерії, копія аналізу якості сировини зберігається в лабораторії.

Якщо поступила неякісна сировина, інженер-хімік 1 категорії повідомляє про це відділ МТЗЗ. Службовці відділу викликають постачальника та за його згодою переводять сировину в нижчий сорт або вносять інші коригуючі дії.

При розходженнях в оцінці якості зерна між постачальником і замовником, проводиться повторний аналіз в присутності постачальника. До прийняття рішення сировина зберігається на території підприємства у автомашинах, вагонах (хоперах). При непогодженні постачальника з результатами повторного аналізу, пробу на протязі доби направляють для контрольного аналізу в Державну хлібну інспекцію. Проби відбираються в присутності представника Державної хлібної інспекції. Заключення Державної хлібної інспекції є остаточним. За результатами аналізу виписується сертифікат якості, який зберігається в бухгал-

лтерії [13].

Кожну партію допоміжних матеріалів, що поступила на склад розхідних матеріалів, начальник виробничої лабораторії перевіряє згідно сертифікату відповідності та фіксує дані в журналі аналізу допоміжних матеріалів.

### Постадійний контроль

Контроль якості на всіх стадіях виробництва здійснюють [14]:

- інженер-хімік 1 категорії;
- техніки-хіміки.

Постадійний контроль описаний в схемі контролю процесів виробництва (рис. 2.4).

Перед завантаженням спирту, працівником лабораторії проводиться огляд ємностей, про що складається акт огляду ємностей.

№ п/п	Об'єкт визначення	Показники	Норма параметру	Метод виміру, НД	Хто проводить аналіз, періодичність
<b>Сировина</b>					
	Зерно, яке поступає на виробництво і на склад	1. Колір і запах	властивий зерну	ГОСТ 46.045.2003 «Зерно. Методи визначення умовної крохмалистості»	Інженер-хімік від кожної партії
		2. Сміттєва домішка	не більше 5%	ГОСТ 30483-97 «Методи визначення загального вмісту сміттєвих, зернових домішків, вмісту дрібних зерен й крупності, вмісту зерен пшениці, пошкоджених клопом-черепашкою, вмісту металоманітних домішок»	
		3. Зернова домішка	не більше 15%		
		4. Вологість	не більше 14		
		5. Зараженість	не допускається	ГОСТ 13586.5-85 «Методи визначення вологості» ГОСТ 13586.4-83 «Методи зараженості і пошкодження шкідниками»	

**Рис. 2.4. Схема контролю процесів виробництва**

### Контроль якості готової продукції

Один раз на місяць проводиться засідання комісії з якості (День якості),

заповнюється Дегустаційний лист, проводиться аналіз щоденних робочих дегустацій, ведеться протокол комісії з якості, який зберігається в начальника виробничої лабораторії. На засіданнях комісії з якості розглядаються питання покращення якості готової продукції, шляхи її досягнення, розглядаються цілі по процесу та проводиться аналіз лабораторних досліджень.

### **Санітарно-гігієнічний контроль**

Санітарно-гігієнічний контроль на підприємстві здійснюється згідно «Санітарних правил для підприємств спиртової промисловості», виданих головним управлінням спиртової і лікєро-горілчаної промисловості, контрольний примірник яких знаходиться в начальника виробничої лабораторії.

На підприємстві створена санітарна комісія, яка проводить обхід санітарного стану виробничих відділень та території підприємства. Результати фіксуються в «Інформаційній системі Марилівського спиртзаводу».

### **Радіологічний контроль**

Послуги по проведенню радіологічного контролю сировини та готової продукції на підприємстві надає ДО «Тернопільспирт». Радіологічний контроль сировини проводиться 1 раз в місяць, а контроль готової продукції – 1 раз в квартал. Радіологічний контроль проводить випробувальна лабораторія харчової та сільськогосподарської продукції. Результати замірів заносяться в протокол, який зберігається в виробничій лабораторії.

Хімічний аналіз питної води на вміст важких металів здійснює 1 раз в квартал випробувальна лабораторія харчової та сільськогосподарської продукції ДО «Тернопільспирт», дані аналізу заносяться в протокол.

### **Управління невідповідною продукцією**

Управління невідповідною продукцією, виявленою при вхідному контролі закупленої сировини, здійснюється відповідно даної методики.

У разі надходження рекламаций чи звернень щодо готової продукції здійснюється запис в журналі реєстрації рекламаций (письмова форма) та зауважень (усна форма), який знаходиться в начальника виробничої лабораторії, подальші

дії щодо готової продукції узгоджуються на рівні лабораторії.

При терміновій необхідності створюється фокус-група з відповідальних осіб. Після обговорення приймається рішення та узгоджується із замовником. В залежності від складності питання, обговорення виноситься на засідання комісії з якості (на День якості).

Рішення по управлінню невідповідною продукцією відслідковується в «Інформаційній системі ДП «Марилівський спиртзавод»».

Контроль готової продукції (спирт етиловий ректифікований «Люкс», «Екстра», Вища очистка – ДСТУ 4181:2003 Спирт етиловий ректифікований і спирт етиловий-сирець) та побічних продуктів (фракція головна етилового спирту – ТУ У18401-97, концентрат естери-сивушний ТУ У 24.6-30219014-004:2005) здійснюється згідно якісних показників «Технологічного регламенту виробництва етилового спирту з крохмалевмісної сировини ТРУ 18.8049-2000».

Аналіз готової продукції та побічних продуктів здійснює інженер-хімік 1 категорії згідно ДСТУ 4221:2003 Спирт етиловий ректифікований; фракція головна етилового спирту та концентрат естери-сивушний – «Інструкція по технохімічному контролю виробництва спирту етилового ректифікованого на ДП «Марилівський спиртзавод»».

Газахроматографічний аналіз вмісту мікрокомпонентів в спирті етилового ректифікованому здійснює інженер-хімік 1 категорії згідно ДСТУ 4222-2003, хроматограми зберігають в інженера-хіміка.

Всі методи аналізу описані в інструкції по технохімічному контролю спиртового виробництва на ДП «Марилівський спиртзавод» контрольний примірник знаходиться в начальника виробничої лабораторії.

Від кожної партії спирту, що поступає з зливного відділення в склад готової продукції, відбирається середня проба для аналізу. Результати аналізу фіксуються в журналі аналізу готової продукції. Проводиться робоча дегустація, начальник виробничої лабораторії визначає середню оцінку спирту та дані фіксує в протоколі засідання комісії з якості.

Від кожної партії спирту, що йде на реалізацію, інженером-хіміком 1 ка-



тегорії відбирається середня проба (яка в подальшому зберігається в завідувача складом готової продукції), робиться аналіз та видається «Посвідчення про якість спирту етилового ректифікованого». Копія посвідчення зберігається в лабораторії та копія сертифікату відповідності на готову продукцію, яка реєструється начальником виробничої лабораторії в журналі реєстрації копії сертифікатів відповідності.

### **Висновки до другого розділу**

Розглянувши питання обліку і контролю витрат на виробництво продукції спиртової промисловості, можна зробити такі висновки:

1. При формуванні собівартості продукції важливе значення відводиться науково обґрунтованій класифікації витрат. Витрати на виробництво класифікують за різними ознаками, а саме, за економічними елементами, за статтями, за місцями виникнення і центрами відповідальності тощо. Перелік статей витрат встановлює саме підприємство і зазначає в наказі про облікову політику.

2. В структурі собівартості продукції значну питому вагу займають матеріальні витрати, тому важливе значення має застосування методу оцінки товарно-матеріальних цінностей (ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів, нормативних затрат, ціни продажу).

3. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції, а відносяться на фінансові результати, поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Їх відносять на рахунок 79 «Фінансові витрати».

4. В нових умовах господарювання саме ринок визначає ринкову вартість продукції. Використовуючи цю інформацію, кожне підприємство має постійно адаптувати власне виробництво до умов ринку, які змінюються, і своєчасно вживати заходів щодо зниження своїх індивідуальних витрат, підвищення якості продукції, зміни її асортименту.

5. Для забезпечення нормальної роботи підприємства, об'єктивного формування витрат на всіх ділянках роботи важливо проводити дієвий контроль за

такими видами: вхідний контроль сировини і допоміжних матеріалів; постадійний контроль (по ходу технологічного процесу); контроль якості готової продукції; санітарно-гігієнічний контроль; радіологічний контроль. Кожен з цих видів контролю відіграє певну роль в забезпеченні виходу продукції високої якості і конкурентоспроможності на ринку товарів і послуг.

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ ВИРОБНИЧОЇ ПРОГРАМИ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СПИРТОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

#### 3.1. Організація і проведення аналізу виробництва продукції спиртової промисловості

Виробництво етилового спирту є біохімічним процесом (при умові, що сировина харчова). При переробці крохмалистої сировини крохмаль, що є в ній, під впливом ферментів переходить у цукор, який зброджується дріжджами. При переробці крохмаломісткої сировини проходить безпосереднє зброджування цукрів [12].

Етиловий спирт у чистому вигляді виділяють з продуктів бродіння перегонкою.

До нетехнологічних операцій у спиртовому виробництві слід віднести підготовку сировини (включаючи її подрібток) і здачу готового продукту.

Виробництво солоду слід розглядати як виготовлення у спеціальних цехах основного матеріалу, необхідного для головного технологічного процесу.

Біохімічний процес по природі своїй є неперервним. Виробництво на спиртових заводах також є неперервним при умові, що підприємство забезпечене необхідним устаткуванням. Неперервний режим роботи на спиртових заводах дозволяє краще використовувати обладнання і виробничі потужності, скорочуючи час переробки сировини [20].

Виробничий процес на Марилівському спиртзаводі організовано за неперервною схемою із поточним виробництвом і характерною для спиртового виробництва великою кількістю апаратних процесів. Також існує на підприємстві побічне виробництво, продуктами якого є реагент буровий екструзійний і барда. Реагент буровий екструзійний – це холоднонабухаючий крохмаль, який застосовується в якості технологічної добавки для виготовлення чавунних, сталевих і кольорових злитків, при бурінні нафти і газу, як понижувач фільтрації

бурових розстворів, реалізовується за готівковий і безготівковий розрахунок. Барда використовується у сільському господарстві як корм для тварин, реалізовується за готівковий і безготівковий розрахунок.

На 2017 рік було прийнято замовлень на 1671.8 тис.дал., в тому числі:

- на внутрішній ринок – 1638.6 тис.дал.;
- на експорт – 33.2тис.дал. (таблиця 3.1).

**Таблиця 3.1**

**Аналіз виробництва та виконання замовлень за 2017 р.**

Назва продукції	Залишки на складі, тис. дал	Замовлення всього тис. дал.	Замовлення на внутрішній ринок, тис. дал.	Замовлення від фірм на експорт тис. дал.	Фактично вироблено всього тис. дал.	Відправлено згідно замовлень тис. дал.	Виконання замовлень, %
Спирт етиловий Всього	13.5	1671.8	1638.6	33.2	1670.3	1671.8	100
В т. ч. «Люкс»	13.5	1612.4	1579.2	33.2	1610.9	1612.4	100
«Вища очистка»	-	59.4	59.4	-	59.4	59.4	100

Дольова участь в реалізації готової продукції в 2017 році в розрізі ДО «Тернопільспирт» складає 18,9%, що на 6,4% менше ніж в 2016 році (в 2016 році – 25,3%).

Зменшилась на 0,9% дольова участь в реалізації готової продукції в розрізі концерну «Укрспирт». Так, в 2017 році – 6,5%, а в 2016 році – 7,4%.

Дольова участь в реалізації на зовнішній ринок в розрізі ДО «Тернопільспирт» в 2017 році склала – 1,5%, а в 2016 році – 19,4% – тобто зменшилась на 14,7%.

Дольова участь в розрізі концерну «Укрспирт» в 2017 році складає 0,3%, а в 2016 році – 8% (зменшення на 7,7%).

Таблиця 3.2

**Реалізація продукції по Марилівському спиртзаводу в розрізі  
спиртзаводів ДО «Тернопільспирт» за 2017 рік (тис. дал)**

Назва продукції	Борщів	Бучач	Коби- лово- локи	Заліс- ці	Зару- бинці	Кова- лівка	Коз- лів	Миш- кови- чі	Ма- ри- лівка	Ново- сілка
Спирт етиловий	756	373	672	976	595	474	958	680	1670	905

Облік готової продукції являється одним із основних елементів управління підприємством. Після десятиріччя самостійного існування України економічна ситуація в ній починає поступово поліпшуватися. Безпрецедентний у світі перехід від адміністративно-командної системи до ринкових умов господарювання викликав болючі соціальні проблеми і затяжний економічний спад в країні.

Можна стверджувати, що відсутність кваліфікованого всебічного і своєчасного аналізу економічних явищ є одним із тих чинників, які зумовили і ще зумовлюють застійні процеси в економіці. Перехід на ринкові засади в народному господарстві посилив роль економічних законів і фінансових категорій. А це потребує і всебічних економічних знань, і якісно нового аналітичного розуміння діючих процесів і умов господарювання.

Поняття і оцінку готової продукції розкриває Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Згідно з цим стандартом готовою вважається продукція, яка призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом. Готова продукція – матеріальний результат виробничої діяльності кожного підприємства [24,25].

Крім випуску речовинної продукції, підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги. На відміну від речовинної продукції, під якою розуміється вираз «Готова продукція», цей вид про-

дукції називають «виконані роботи та послуги». На підприємстві готова продукція проходить такі операції: а) випуск продукції з виробництва і здача її на склади; б) зберігання продукції на складах підприємства; в) відпуск продукції на місці іногороднім і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям; г) відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів; д) реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відвантажену продукцію).

Слід відзначити, що в бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється за первісною вартістю (собівартістю її виробництва), яка визначається шляхом калькулювання фактичної собівартості. Собівартість готової продукції, виготовленої власними силами, відповідно до пункту 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», визначається двома поняттями: виробничою собівартістю продукції та собівартістю реалізованої продукції. До виробничої собівартості продукції належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загально-виробничих витрат, понаднормативних виробничих витрат. Оскільки собівартість готової продукції визначається після закінчення місяця або кварталу, а на склад вона надходить протягом поточного місяця (кварталу), то виникає необхідність встановлення умовної облікової ціни – планової (з виявленням відхилення між плановою і фактичною собівартістю після того, як буде складена калькуляція фактичної собівартості продукції) або продажною (з виявленням відхилення між продажною і фактичною собівартістю продукції) [26].

За останні роки всезростаючими темпами розвиваються інформаційні технології бухгалтерського обліку. Будь-який бухгалтер-практик працює на комп'ютері і не мислить без останнього своєї професійної діяльності. Тому основними завданнями при ознайомленні інформаційних систем і технологій в обліку є: вивчення основ облікової інформатики, складу облікових задач, особливостей їх розв'язання в умовах використання різних технологій оброблення економічної інформації; набуття вмінь виконувати постановку типових бухгал-

терських задач, розробляти алгоритми їх розв'язання з використанням систем керування базами даних і пакетів прикладних програм.

Що стосується синтетичного і аналітичного обліку, то для інформації про наявність і рух готової продукції підприємство використовує рахунок 26 «Готова продукція». На дебеті цього рахунка відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю, на кредиті – списання. Аналітичний облік готової продукції ведеться за її видами [22,23].

Готова продукція відвантажується покупцям згідно з договорами (контрактами) за накладними або іншими первинними документами, в яких зазначають номер і дату складання, найменування і розрахункові реквізити замовника, номер договору, найменування, кількість, відпускну ціну та вартість відвантаженої продукції і які підписують відповідальні особи. Якщо продукцію одержує представник замовника, додається довіреність; якщо за умовами договору продукцію відправляють транспортні організації для доставки замовнику, до відвантажувального документа додається документ транспортної організації на прийняття продукції для транспортування (залізнична накладна тощо).

Накладні та інші документи (залізничні квитанції та інші) передають у бухгалтерію підприємства, яка, як правило, виписує рахунок-фактуру. Тут здійснюється реєстрація відвантаження готової продукції за кожним рахунком-фактурою, робиться відмітка про оплату кожного рахунка, що дає змогу контролювати повноту і своєчасність одержання грошей. Дуже важливо знати, що готова продукція обліковується за видами й сортами у натуральному та вартісному вираженні. Тому, одним із основних завдань цінового обліку готової продукції є приведення продукції різних видів до єдиного цінового показника. Завдяки цьому можна визначити загальний підсумок продукції різних видів. Можна стверджувати, що збут продукції та отримання доходів в умовах конкуренції стають центральними проблемами функціонування підприємства. На збут продукції впливають такі ключові фактори економічної ситуації, як міжнародні, політичні, соціальні, технічні, юридичні, галузеві, демографічні та особливості

зовнішнього оточення підприємства, а також структура, рівень економічної культури, зв'язки між підрозділами підприємства, маркетингова стратегія та інші внутрішні фактори управління [28].

Потрібно мати на увазі, що нестача продукції, матеріалів або невідповідність їх якості умовам договору викликає штрафні санкції і повернення такої продукції. У цьому разі виробник повинен компенсувати сплачену покупцями суму, а продукцію віддати на переробку. З винних осіб необхідно стягувати (частково чи повністю) завдані підприємству збитки. При проведенні аудиту на підприємстві встановлюються: виконання виробничої програми з випуску готової продукції, робіт, послуг; обсяги реалізації готової продукції, здачі виконаних робіт, послуг замовникам; фактична собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг. А це впливає на правильність визначення кінцевих результатів [29].

Господарська діяльність ефективна, якщо підприємство раціонально використовує активи, своєчасно погашає зобов'язання, рентабельне. Використовуючи статті фінансової звітності ф. 1 та ф. 2, проведемо аналіз ефективності господарської діяльності підприємства. Мета аналізу – проста і точна оцінка динаміки розвитку підприємства, його фінансового стану. Розглянемо такі методи аналізу: горизонтальний, вертикальний, з застосуванням коефіцієнтів.

Суть горизонтального аналізу полягає в порівнянні показників звітності попереднього та поточного року. При цьому здійснюється постатейне зіставлення звітів і визначається абсолютна і відносна зміна статей [33].

На відміну від горизонтального, що показує динаміку статей фінансової звітності за ряд років, вертикальний є аналізом внутрішньої структури звітності. При проведенні такого аналізу ціла частина прирівнюється до 100% і обчислюється питома вага кожної її складової.

Метод коефіцієнтів полягає в тому, що оцінку фінансового стану проводять за допомогою коефіцієнтів, розрахованих на підставі показників балансу і звіту про фінансові результати. Цим способом вивчаються такі показники як ліквідність, довгострокова платоспроможність та рентабельність. В спиртовій



промисловості, а зокрема і на Марилівському заводі, використовується попередільний метод обліку, а оскільки технологія виробництва безперервна, то переділи не виділяють і використовують однопередільний метод.

Застосуванню нормативного методу сприяють специфіка виробництва (вироблення в масових масштабах нескладної і однорідної продукції, відсутність напівфабрикатів); наявність норм затрат на виробництво продукції (розроблено нормативи затрат на 1-цю продукції, рецептуру), на технологічне паливо, електроенергію, на заробітну плату виробничих робітників; порівняно постійна технологія і організація виробництва і праці, можливість організації оперативного і бухгалтерського обліку змін норм та відхилень від норми. Планування собівартості продукції для підприємства являє собою систему техніко-економічних розрахунків, які відображають величину затрат, які включаються до складу собівартості продукції. Ціллю собівартості є економічно обґрунтоване визначення величини затрат, необхідних в плановому періоді для виробництва кожного виду і всієї промислової продукції [37].

Як правило, на підприємстві спочатку складається план виробництва за видами продукції або виробнича програма. Мета виробничої програми – це забезпечення обсягу виробництва, достатнього для задоволення попиту споживачів, та створення економічно-обґрунтованого рівня запасів. Для населення – як головного споживача готової продукції спиртового заводу – важливим є не лише виконання плану з випуску продукції в цілому, а й у асортиментному виразі. В 2016 році Марилівським спиртовим заводом завдання за структурою виробництва продукції виконано. Тут постійно в центрі уваги знаходиться якість продукції і, як результат, з перевірок якості в 2017 році контролюючими органами (агростандартом, Тернопільською ОДА, санепідемстанціями) не було виявлено жодних порушень – перевірена продукція відповідала вимогам діючої нормативної документації встановлених рецептур.

За останні кілька років на Марилівському спиртовому заводі проведено цілий ряд організаційно-технічних заходів, спрямованих на підвищення якості продукції, її асортименту, культури виробництва, механізації і автоматизації та

економії паливно-енергетичних ресурсів. Якість продукції, що випускається заводом, була визнана як на рівні України, так і на міжнародному рівні.

На Марилівському спиртовому заводі облік ведеться за допомогою комп'ютерної системи обліку з використанням внутрішніх розробок документів та накопичувальних відомостей, звітності, що пояснюється специфікою галузі та організацією роботи та обліку самого підприємства. Комп'ютерна система призначена для ведення синтетичного і аналітичного обліку, підготовки звітності і первинних документів, а також може бути використана на всіх ділянках обліку підприємства будь-якого виду. Можливості програми: автоматизація всіх ділянок бухгалтерського обліку; багаторівневі плани рахунків і можливість використання декількох планів рахунків; багаторівневий аналітичний і кількісний облік; багатовалютний облік; ручний і автоматичний способи введення бухгалтерських проводок; введення, зберігання і друкування будь-яких первинних документів; формування і друкування будь-яких звітів; облік по декількох підприємствах.

В ринкових умовах великого значення набуває широке використання комп'ютерної техніки, перехід до безпаперових технологій обробки інформації у різних сферах діяльності і у виробництві зокрема [45].

Від рівня комп'ютеризації підприємства будь-якої форми власності, істотно залежить його науково-технічний та економічний потенціал, оскільки комп'ютеризація є одним із шляхів зменшення управлінських витрат, підвищення продуктивності праці, прискорення прийняття обґрунтованих і тому правильних управлінських рішень.

Комп'ютеризація бухгалтерського обліку в ринкових умовах господарювання стає потребою підприємств незалежно від форм власності та організаційних систем господарювання [42].

Завдання комп'ютеризації обліку – підвищення якості роботи як бухгалтерів, так і бухгалтерії в цілому. Комп'ютер, це як інструмент, що дозволяє максимально повно використовувати кваліфікацію спеціаліста й максимально спрощувати повсякденну рутинну роботу.

Автоматизація обліку не лише підвищує якість обліку, але і якість бізнесу підприємства.

На сьогоднішній день в Україні використовується велика кількість програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку, які у більшій чи меншій мірі задовольняють потреби практичного бухгалтера.

Багато пакетів відповідають вимогам лише синтетичного бухгалтерського обліку, інші не дають можливості виписувати первинні документи, в окремих системах їх складові підсистеми діють роздроблено та не узгоджені між собою.

Методологія побудови та функціонування комп'ютерної системи бухгалтерського обліку базується на загальних принципах ведення бухгалтерського обліку, які відображені в міжнародних стандартах, національних документах, які регламентують ведення обліку. Основні з них наступні [50]:

- система забезпечує облік усіх аспектів господарської діяльності підприємства;
- система веде безперервний облік, тобто забезпечує введення та накопичення даних про господарські операції в момент їх здійснення. Через обмеження, що накладаються сучасними технічними засобами безперервний процес ведення обліку розподіляється на окремі періоди;
- система забезпечує взаємопов'язаний облік, тобто облік на єдиному масиві даних. Хоча система поділена на окремі підсистеми, ланки, модулі, блоки, але операції, що введені на одному з цих блоків, в той же час відображаються і на інших. Але кожна операція при цьому вводиться одноразово, а необхідні дані передаються в усі набори даних, де вони потрібні;
- основою системи є виписка або ведення первинних документів, їх машинне зберігання та наступна трансформація в терміни бухгалтерського обліку. Основним джерелом бухгалтерських проводок в системі є первинні документи, хоча в усіх підсистемах існує можливість додаткового введення інформації безпосередньо в книгу господарських операцій;
- система веде облік в грошових та натуральних вимірниках. За грошовий вимірник служить національна валюта (гривня) та вільний вибір інозем-

них валют.

### 3.2. Формування ціни та рентабельності продукції

Визначення цін реалізації та рентабельності продукції в умовах нової методології калькулювання і обліку собівартості продукції здійснюється з урахуванням місткості та кон'юнктури ринку, що складаються на планований період, та законів і інших нормативних актів, що регулюють ринкові відносини.

Категорія ціни є вираженням суспільних відносин, які існують між виробниками продукції (товаровиробниками) стосовно продукції (товарів), що їм належать. Такі суспільні відносини проявляються в тому, що продукція (товари) обмінюється (обмінюються) у визначених, установлених суспільним шляхом пропорціях, що змінюються в залежності від часу і місця. Пропорції обміну продукції (товарів), що складаються, фіксуються в цінах на продукцію (в товарних цінах) [52].

Отже, саме ринок визначає ринкову вартість продукції. Використовуючи цю інформацію, кожне підприємство має постійно адаптувати власне виробництво до умов ринку, які змінюються, і своєчасно вживати заходів щодо зниження своїх індивідуальних витрат, підвищення якості продукції, зміни її асортименту і т.п. Саме цим забезпечується безперервний технічний прогрес усього суспільного виробництва. При цьому технологія планування витрат виробництва має бути гнучкою і забезпечувати швидку реакцію на зміну ринкової кон'юнктури. Це також стосується здійснення калькулювання методом величини покриття витрат, адекватного умовам ринку.

Цінова політика підприємства на планований період базується на таких основних напрямках [54]:

- орієнтація на збільшення збуту;
- орієнтація на збільшення прибутку;
- орієнтація на утримання свого фактично існуючого сегмента ринку;
- орієнтація на утримання витрат і прибутку на рівні, вже досягнутому на

початок планового періоду.

Завдання ціноутворення має відповідати загальним стратегічним та тактичним цілям підприємства. У кожному випадку підприємства повинні підходити до розв'язування цього завдання з урахуванням пріоритетів та ретельним вивченням чинників, які впливають на остаточне рішення щодо ціноутворення [57].

В умовах ринкової економіки базою формування ціни має бути нормативна (планова) собівартість (або кошторис) продукції з планової номенклатури, асортименту та нормативів за станом на початок планового періоду з використанням калькулювання витрат методом «величини покриття». Причому вихідна база характеризує рівень витрат і прибуток, вже досягнутий на початок планового періоду. Йдеться про те, що ефект від заходів минулого періоду повною мірою реалізується в плановому періоді, тобто він вже врахований в нормах, які використовуються при формуванні цін.

Існує декілька підходів до формування ціни продукції підприємства:

Перший – встановлення ціни, яку можуть дозволити собі покупці;

Другий – використання інформації про ціни конкурентів;

Третій – використання інформації про собівартість продукції;

Четвертий – використання інформації про витрати підприємства.

При цьому для визначення прибутку застосовується залишковий принцип, за яким покриваються всі витрати. Оптова ціна приймається як (середньогалузева або ринкова, яка склалася у попередньому періоді.

За таким методом підприємство не враховує стратегічні та тактичні цілі відносно орієнтації у плановому періоді на збільшення прибутку, який одночасно є і об'єктом оподаткування [55].

З цією метою підприємство може встановлювати на планований період рівень рентабельності реалізації або рентабельності виробництва, який приховує прийняті орієнтири в ціновій політиці.

Визначений рівень рентабельності реалізації або рентабельності виробництва приймається на планований період як нормативний показник відповідно

до бази розрахунку [59].

Визначення суми акцизного збору і податку на додану вартість здійснюється у встановленому законодавством порядку.

Коригування відповідних розрахункових витрат може бути здійснено методом побудови графіку беззбитковості виробництва відповідної продукції з урахуванням точки беззбитковості, планового обсягу виробництва та отриманого прибутку. Різниця між обсягом продукції, що реалізується, та прибутком визначає абсолютний розмір витрат (таблиця 3.3).

**Таблиця 3.3**

**Аналіз рентабельності продукції ДП «Марилівський спиртовий завод» за 2017 рік**

Місяці року												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Середня рентабельність, %	9,3	10,1	10,1	11,5	11,2	11,5	12,2	12,2	11,9	12,5	11,5	12,2
Собівартість продукції, грн/дал	27.64			29.88			29.55			33.90		

Зміна величини рентабельності продукції залежить від собівартості продукції та реалізаційної ціни продукції.

Проаналізувавши величини рентабельності та собівартості продукції, відмічаємо, що при збільшенні собівартості рентабельність продукції рівна помісячно протягом року. В четвертому кварталі суттєво зросли ціни на сировину та зросли ціни на спирт. Собівартість продукції в четвертому кварталі зросла за рахунок збільшення ціни на сировину.

### **3.3. Порядок розрахунку фінансових результатів та їх аналіз**

За нових умов господарювання, переходу підприємств промисловості до ринкової економіки одним із найважливіших показників оцінки ефективності їх

діяльності є показник прибутку. Функціонування будь-якого підприємства, незалежно від виду його діяльності і форм власності, в умовах ринку визначається його здатністю приносити достатній прибуток. Саме цей показник, який відображає у вартісній формі кінцевий результат роботи підприємства, за своєю природою найбільшою мірою – порівняно з іншими вартісними показниками – підходить до оцінки діяльності підприємства в умовах його роботи за принципом самофінансування. У прибутку акумулюються підсумки всіх сторін діяльності підприємства: зростання виробництва продукції та її реалізації відповідно до договорів замовника, ефективність використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, наявних в його розпорядженні. Цей результат діяльності підприємства є найважливішим чинником стимулювання виробничої і підприємницької діяльності підприємства та створює фінансову основу для її розширення, задоволення соціальних і матеріальних потреб трудового колективу [60].

Прибуток за сучасних умов є не тільки показником ефективності роботи окремого підприємства (об'єднання), а й має важливе народногосподарське значення, адже податок на прибуток стає головним джерелом формування надходжень до бюджету (державного, місцевого). За рахунок прибутку погашаються боргові зобов'язання перед банком та інвесторами. Отже, прибуток є найважливішим узагальненим показником у системі оцінювальних показників ефективності виробничої, комерційної і фінансової діяльності підприємства. Сума прибутку, яку одержує підприємство, обумовлена обсягом реалізації продукції, її якістю і конкурентноздатністю на внутрішньому і зовнішньому ринках, асортиментом, рівнем витрат та інфляційних процесів, що неминуче супроводжують становлення ринкових відносин [62].

Система показників фінансових результатів містить у собі не лише абсолютні, а й відносні показники ефективності господарювання. До них належать показники рентабельності. Розраховують і аналізують загальну рентабельність роботи підприємства, рентабельність продукції і ряд інших показників. Чим вищий рівень рентабельності тим вища ефективність господарювання підприємства як самостійного товаровиробника.

Таким чином головними завданнями аналізу фінансових результатів діяльності підприємства є [51]:

- оцінка динаміки абсолютних показників фінансових результатів (прибутку і рентабельності);
- визначення спрямованості і розміру впливу окремих чинників на суму прибутку та рівень рентабельності;
- виявлення й оцінювання можливих резервів зростання прибутку і рентабельності;
- аналіз порогу прибутку.

Узагальнена інформація для аналізу фінансових результатів подана у формі 2 для річної і квартальної бухгалтерської звітності «Звіт про фінансові результати», у формі 1 для річної і періодичної бухгалтерської звітності «Баланс», у формі 5 для річної і квартальної бухгалтерської звітності «Примітки до річної фінансової звітності».

Методологічною основою аналізу фінансових результатів в умовах ринкових відносин є прийнята для всіх підприємств, незалежно від організаційно-правової форми і форми власності, модель їхнього формування і використання.

Фінансовий результат – це приріст (зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворився в процесі його підприємницької діяльності за звітний період [53].

Фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є прибуток чи збиток. Прибуток в основному утворюється в результаті продажу (реалізації готової продукції, товарів, робіт). Крім того, підприємство може продавати (реалізовувати) інші матеріальні цінності і послуги допоміжних виробництв та господарств, а також мати доходи і збитки, що збільшують чи зменшують розмір прибутку від інвестиційної та фінансової діяльності.

Прибуток формується поступово протягом фінансово-господарського року. Більшу частину прибутку становить прибуток від реалізації продукції, одержаний у вигляді різниці між виручкою від реалізації продукції і витратами на її виробництво та збут. На підприємстві можливі доходи, втрати, які не

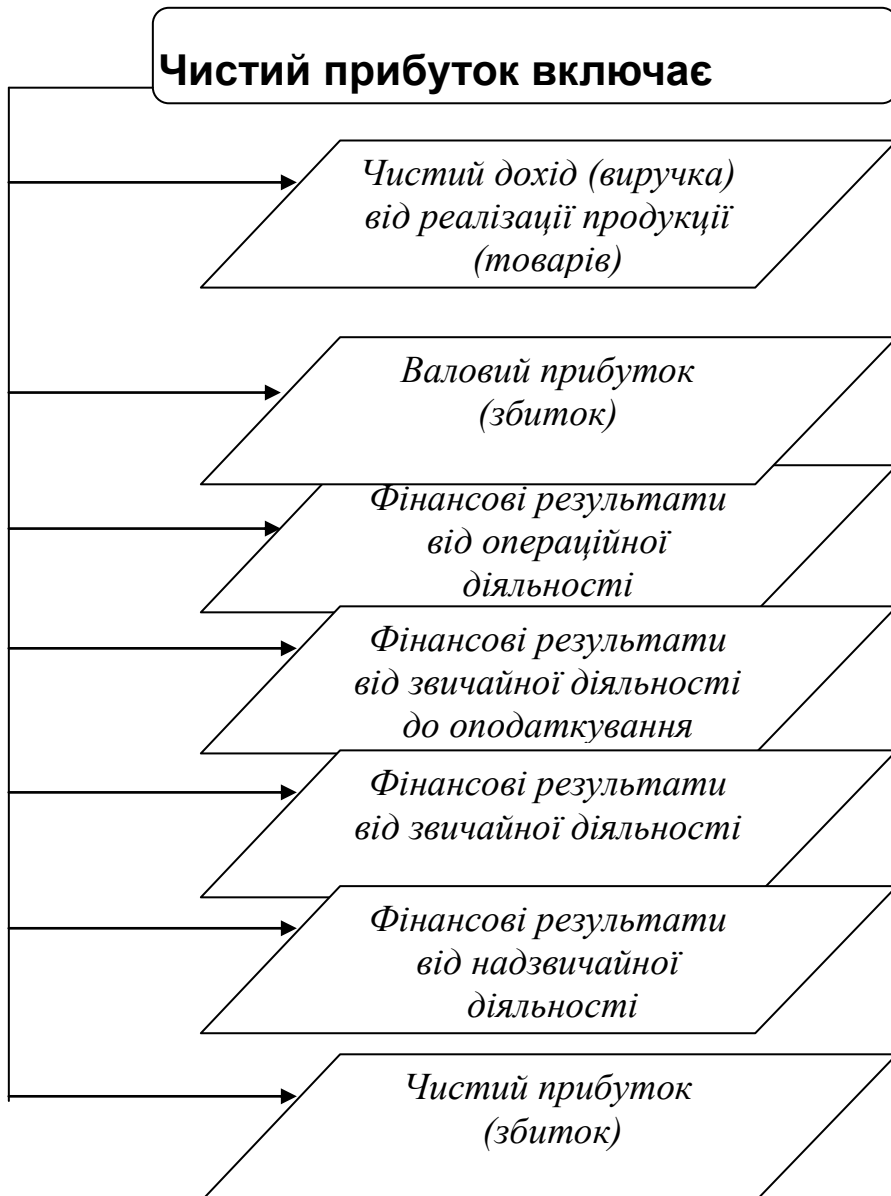


пов'язані з реалізацією продукції, але збільшують чи зменшують суму прибутку або збитку, - це фінансові результати, отримані від інвестиційної та фінансової діяльності, а також результати, які пов'язані з надзвичайними подіями. Поняття фінансових результатів діяльності трактується в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [53].

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ним витрати.

Збитки – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати.

Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат (рис. 3.1).



### **Рис. 3.1. Порядок формування чистого прибутку звітного періоду**

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок.

Різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції називається валовим прибутком (збитком).

Фінансовий результат від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування (сума прибутку від операційної діяльності, фінансових та інших доходів) та сумою податку на прибуток.

Окремо від фінансових результатів від звичайної діяльності відображаються невідшкодовані збитки та прибутки від надзвичайних подій (стихійні лиха, пожежі, техногенні аварії).

Остаточний фінансовий результат – чистий прибуток (збиток) визначається як різниця між різними видами доходів та витрат підприємства за звітний період.

Розмір та характер прибутків і збитків за кожний період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками їх роботи.

Узагальнення інформації про фінансові результати підприємства ведеться на рахунку 79 «Фінансові результати» (рис. 3.2).

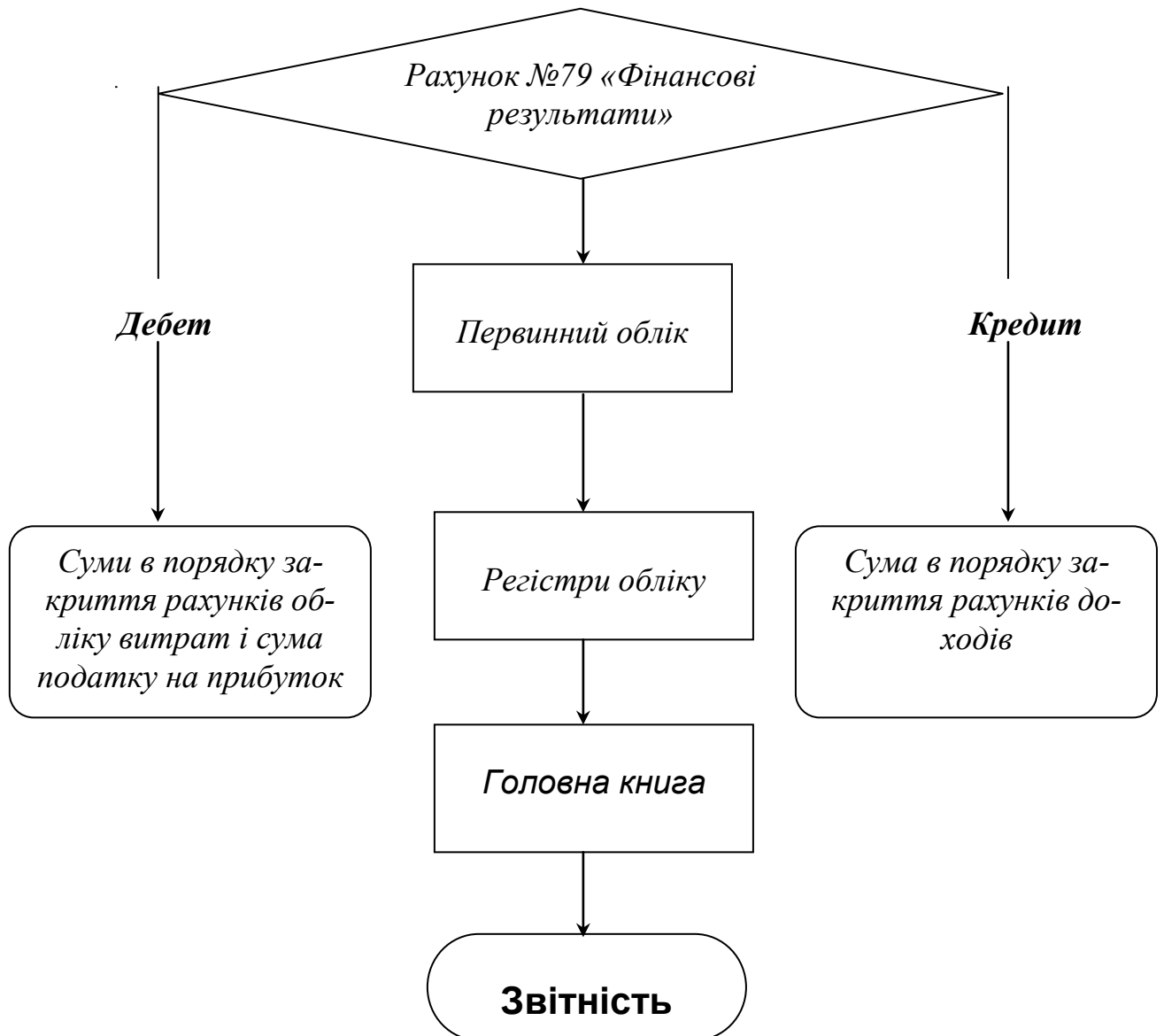
Облік фінансових результатів діяльності слід організовувати з врахуванням субрахунків:

- 791 – результат операційної діяльності;
- 792 – результат фінансових операцій;
- 793 – результат іншої звичайної діяльності;
- 794 – результат надзвичайних подій.

Аналогічний облік фінансових результатів організовується за їх характе-

ром, видами діяльності, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Первинними документами при відображенні фінансових результатів та віднесення їх до складу нерозподіленого прибутку є довідки та розрахунки з бухгалтерії [61].



**Рис. 3.2. Рахунок 79 «Фінансові результати»**

При складанні фінансових звітів порівнюються обороти по дебету та кредиту рахунка 79 «Фінансові результати», і якщо кредитовий оборот по даному рахунку буде більше дебетового обороту цього ж рахунка, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток поточного року. Якщо дебетовий

оборот по рахунку 79 «Фінансові результати» більше кредитового обороту даного рахунка – то підприємство здійснило більше витрат, як одержало доходу і, в результаті, одержало збиток.

Дані по рахунку 79 відображаються у журналі-ордері №15 та у звіті про фінансові результати (додаток Б).

У бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується протягом фінансово-господарського року і включає:

- чистий дохід від реалізації продукції;
- валовий прибуток;
- фінансові результати від операційної діяльності;
- фінансові результати від звичайної діяльності;
- фінансові результати від надзвичайної діяльності;
- чистий прибуток або збиток.

Розмір прибутку або збитку від операційної діяльності підприємства визначається по результативному субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

По кредиту субрахунку 791 відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), а по дебету субрахунку відображається сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

Аналітичний облік фінансових результатів від операційної діяльності ведеться за видами результатів та іншими напрямками [65].

Фінансовий результат від операційної діяльності включає в себе фінансові результати від основної діяльності (як правило результат від реалізації), а також прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності.

Обліковий процес формування фінансових результатів операційної діяль-

ності є досить складним.

Для отримання показника прибутку (збитку) від операційної діяльності планом рахунків передбачено субрахунок 791 «Результати операційної діяльності». У кінці звітного періоду суми рахунків 70, 71, 90, 92,93 списують на рахунок 791 «Результати операційної діяльності» за даними якого визначають прибуток або збиток операційної діяльності.

Схему проводок, на підставі яких в обліку відображаються доходи та витрати операційної діяльності та визначається фінансовий результат, показано на рисунку 3.3.

#### Субрахунок 791 «Результат операційної діяльності»

Дебет	Кредит
901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
902 «Собівартість реалізованих товарів»	702 «Дохід від реалізації товарів»
903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
91 «Загальновиробничі витрати»	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»
92 «Адміністративні витрати»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
93 «Витрати на збут»	713 «Дохід від операційної оренди активів»
941 «Витрати на дослідження і розробки»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»
943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
944 «Сумнівні і безнадійні борги»	717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»
945 «Втрати від операційної курсової різниці»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
946 «Втрати від знецінення запасів»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
949 «Інші витрати операційної діяльності»	
704 «Вирахування з доходу»	

**Рис. 3.3. Відображення доходів і витрат від операційної діяльності**

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції визначається шляхом ви-

рахування з валового доходу від реалізації продукції відповідних податків, зборів, знижок. Порядок визначення чистого доходу від реалізації продукції в бухгалтерському обліку буде мати таке відображення [52].

1. Сума загального доходу (виручки) від реалізації без вирахування знижок, повернених товарів та податків з продажу:

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Відображено дохід від реалізації.	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Доходи від реалізації»

2. На зменшення валового доходу послідовно списують нараховані податки і платежі:

а) ПДВ;

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Нараховано ПДВ на виручку згідно з чинним законодавством.	70 «Доходи від реалізації»	64 «Розрахунки за податками й платежами»

б) акцизний збір.

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Нараховано акцизний збір на виручку згідно з чинним законодавством.	70 «Доходи від реалізації»	64 «Розрахунки за податками й платежами»

3. Після виконання наведених записів на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» залишається сума чистого доходу.

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Віднесено дохід від реалізації на фінансовий результат.	70 «Доходи від реалізації»	791 «Результат операційної діяльності»

Валовий прибуток (збиток) – різниця між чистим доходом від реалізації готової продукції та її собівартістю [53].

Собівартість реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг) визначається відповідно до економічного змісту цієї категорії. Відповідна сума списується:

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Списано на фінансові результати собівартість реалізованої продукції.	791 «Результат операційної діяльності»	90 «Собівартість реалізації»

Для визначення валового прибутку у бухгалтерському обліку потрібно зробити наступні записи в системі рахунків.

Фінансовий результат – прибуток (збиток) від конкретного виду діяльності (виробничої або торгової) визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), інших операційних доходів, інших операційних витрат, витрат на збут і адміністративних витрат.

Для того, щоб визначити прибуток (збиток) потрібно до попереднього облікового процесу додати такі бухгалтерські проводки:

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Віднесено інший операційний дохід на фінансовий результат.	71 «Інший операційний дохід»	791 «Результат операційної діяльності»
2.	Списано на фінансовий результат основної діяльності адміністративні витрати.	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»
3.	Списано на фінансовий результат основної діяльності витрати на збут.	791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»

Після наведених вище записів на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» по конкретному виду діяльності буде визначено результат діяльно-

сті – прибуток або збиток.

Арифметичний підсумок показників відповідної діяльності (виробничої, надання послуг, торгової) дає можливість визначити загальний результат діяльності підприємства.

Крім результатів операційної діяльності є ще прибуток (збиток) від фінансових операцій і визначається на результативному субрахунку 792 «Результат фінансових операцій».

По кредиту субрахунку 792 відображається списання суми доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, по дебету – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

Аналітичний облік витрат та результатів фінансових операцій ведеться за видами витрат, результатів та іншими, визначеними видами підприємством.

Первинними документами з обліку фінансових результатів від фінансової діяльності та списання на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є розрахунки у бухгалтерії.

Прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства визначається на результативному субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

По кредиту субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, по дебету – списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати».

Зіставлення доходів і витрат від конкретних подій дають можливість визначити фінансовий результат від визначеної події [66].

Прибуток (збиток) від надзвичайних подій визначається на результативному субрахунку 794 «Результат надзвичайних подій».

По кредиту субрахунку 794 відображається списання доходів, одержаних від надзвичайних подій, що обліковуються на рахунку 75 «Надзвичайні доходи», по дебету – списання витрат від надзвичайних подій, що обліковуються на рахунку 99 «Надзвичайні витрати».



Наявність засобів платежу – це ще не показник прибутковості. Спеціальний термін «джерело» в бухгалтерському обліку і аналізі не відрізняється від побутового розуміння цього поняття: це те, звідки беруть, і водночас те, що має властивість поповнюватись завдяки певним умовам, щоб бути невичерпним.

Для того, щоб власник за результатами діяльності міг одержати дивіденди, бажано створити фонд для їх виплати, тобто те, звідки їх брати, а точніше кажучи – джерело фінансування. Слід розрахувати як вплине та чи інша форма фінансування на результати діяльності підприємства. При цьому потрібно виходити з того, що рентабельність активів підприємства має перевищувати вартість залучення капіталу, а також враховувати, що деколи зростання частки заборгованості в структурі капіталу може привести і до підвищення прибутковості підприємства, а в інших – до зниження. Тому, підприємство має розраховувати як вплине форма фінансування на рівень теперішньої і майбутньої платоспроможності суб'єкта господарювання.

Потрібно вибирати ту форму фінансування, яка дасть найбільший ефект. Наприклад, при мобілізації коштів шляхом збільшення статутного капіталу враховується, що накладні витрати і пов'язане з цим зменшення об'єкта оподаткування впливають на розмір фінансових ресурсів, проте дивідендні витрати є платою за використання власного капіталу і їх треба сплачувати з чистого прибутку після оподаткування. Використання як джерела фінансування нерозподіленого прибутку підприємство практично уникає витрат на мобілізацію коштів, проте на реінвестування може направлятися лише прибуток, який залишився у розпорядженні підприємства після оподаткування.

Щодо залучення фінансових ресурсів у вигляді кредитів, то перевага у цьому методі у тому, що проценти за користування позичками відносяться на валові витрати, проте проценти можуть бути занадто високі.

Так як в Україні не дуже добре розвинута сфера кредитних відносин (через наявність високого рівня кредитного ризику) величина власного капіталу, а особливо прибуток, починає відігравати основну роль при фінансуванні підприємства.

У світовій практиці відмічено високий рівень власних джерел фінансування швейцарських підприємств, що пояснюється дещо нижчим рівнем оподаткування нерозподіленого прибутку порівняно з розподіленим, високими процентними ставками за кредит [68].

Отже, безпечніше всього використовувати власні джерела фінансування, зокрема прибуток, що дозволить підприємству проводити більш незалежну політику, яка відповідає інтересам підприємства.

Одержаний у звітному періоді балансовий прибуток за мінусом податку на прибуток, залишається у розпорядженні підприємства, і саме ця величина розподіляється згідно з установчими документами на потреби підприємства, чи на розвиток виробництва, чи на соціальні заходи та інші резерви. Наприклад, у статуті ДП «Марилівський спиртовий завод» передбачено, що чистий прибуток, одержаний після зазначених розрахунків залишається у повному розпорядженні товариства та розподіляється пропорційно до часток учасників в статутному капіталі та в строки, встановлені за рішенням Правління або зборів учасників.

Можливі збитки товариства покриваються за рахунок резервного капіталу. Якщо коштів резервного капіталу не вистачає, Правління приймає рішення про порядок покриття збитків.

Останнім часом, із запровадженням нових стандартів, поширилась думка про необхідність створення власних джерел фінансування, мов це справа управління, а не фінансового обліку, а тому прибуток потрібно залишати нерозподіленим. Проте, правильніше сказати так: нерозподіленим має залишатися стільки прибутку, скільки його залишається після розподілу. Створені на основі прибутку будуть тими джерелами, які покриватимуть передбачені (непередбачені) витрати, але для кожного виду витрат має бути передбачене своє джерело. Наприклад, власник хоче придбати щось із основних засобів – нехай відкриває фінансування за рахунок фонду розвитку виробництва. Хоче одержати дивіденди – нехай запитає у бухгалтера чи є зараз така можливість (може трапитись так, що фонд дивідендів вичерпано, а нового прибутку для поповнення фонду

ще не одержано).

При оцінці роботи підприємства найважливішим показником результатів діяльності є показник прибутку, адже в межах цього показника акумулюються усі сторони діяльності підприємства і саме він показує кінцевий результат роботи. Його значення невпинно зростає в умовах ринкової економіки, адже наявність прибутку свідчить про те, що підприємство знайшло свого споживача, а отже – є конкурентоспроможним.

Нерозподілений прибуток – це сума чистого прибутку, нерозподіленого у вигляді дивідендів між акціонерами і власниками підприємства. В момент виникнення весь чистий прибуток за звітний період може бути визнаний як нерозподілений [70].

Для обліку нерозподіленого прибутку або непокритих збитків передбачений рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

На даному рахунку організовується облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулого років, а також використаного в поточному році прибутку.

Аналітичний облік по рахунку 44 організовується тільки по оборотах звітного року. На рахунку доцільно враховувати наступні аналітичні позиції:

- чистий прибуток звітного періоду;
- поточні витрати, витрати, які списані як використання прибутку в звітному періоді;
- відрахування до резервного капіталу;
- дивіденди, які нараховані за минулі звітні періоди;
- дивіденди, які нараховані за звітний період (авансом).

По всіх аналітичних позиціях аналітичний облік організовується наростаючим підсумком з початку звітного періоду.

Дані по рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» відображаються в Журналі-ордері № 12 та у Звіті про фінансові результати.

Порядок використання прибутку визначає власник підприємства або уповноважений ним орган згідно із статутом підприємства.

За рахунок прибутку, в першу чергу, по встановлених нормативах здійснюються розрахунки з бюджетом, формуються цільові фонди на підприємстві, покриваються збитки минулих років.

Чистий прибуток, одержаний підприємством як результат його господарської діяльності після сплати податків до бюджету, а також інших платежів, спрямовується на виплату дивідендів учасникам товариства в розмірі, обумовленому зборами учасників товариства.

Сума, що залишилася, згідно з установчими документами спрямовується на формування фондів підприємства, наприклад:

- до резервного капіталу у розмірі не менше 25% статутного капіталу товариства. Він використовується для покриття витрат, пов'язаних із відшкодуванням збитків та позапланових витрат.
- резервний капітал створюється шляхом щорічних відшкодувань у розмірі не менше 5% чистого прибутку товариства для одержання необхідної суми. Кошти капіталу зараховуються на спеціальний рахунок в установі банку. Рішення про використання коштів капіталу приймається зборами учасників товариства;
- до фонду сплати дивідендів. Розмір планової і нарахованої за рік суми грошових коштів цього фонду затверджується зборами учасників товариства;
- до фонду соціально-культурного розвитку, який формується і використовується відповідно до рішень, затверджених зборами учасників товариства.

В разі потреби підприємство може формувати й інші фонди.

Збитки, що можуть виникнути в результаті діяльності товариства, покриваються з резервного капіталу, а у разі недостатності – з інших фондів, створених на підставі установчих документів.

Фінансовий результат, який призвів до збільшення власного капіталу, тобто прибуток, може залишатися на балансі нерозподіленим. Однак частіше його розподіляють за напрямками майбутнього використання.

Розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облигаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання в поточному періоді ведеться на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Аналітичний облік прибутку, використаного у звітному періоді організовується за напрямками використання. Первинними документами при відображенні інформації про використання прибутку є розрахунки та довідки бухгалтерії.

Дані по субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображаються у Звіті про власний капітал (додаток В) та Журналі-ордері № 13.

У відповідності із установчими документами підприємства можуть створювати фонди накопичення і споживання. Під фондами накопичення розуміють засоби, направлені на виробничий розвиток та інші аналогічні цілі. Кінцевим результатом використання цих засобів є придбання чи створення нового майна підприємства.

Під фондами споживання розуміють засоби, що направляються на матеріальне заохочення працівників, здійснення заходів по соціальному рахунку та інших аналогічних заходів і робіт.

Перелік і порядок створення фондів спеціального призначення регулюють установчими документами (статутом). Ці фонди можуть створюватись за рахунок відрахувань від прибутку, за рахунок цільових внесків засновників та інших джерел, це все відображено у звіті про рух грошових коштів (додаток Д).

Метою створення резервів є цільове фінансування власних потреб підприємства. Фонди (резерви) підприємства, що утворюються за рахунок прибутку, можуть бути названими згідно з їх використанням.

Збитки, що можуть виникнути в результаті діяльності товариства покриваються з резервного фонду, а у разі недостатності – з інших фондів, створених на підставі установчих документів.

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків і непокритих збитків поточного та минулих років,

а також використаного в поточному році прибутку.

Для бухгалтерського обліку зазначених щойно коштів передбачено такі субрахунки:

441 – «Прибуток нерозподілений»;

442 – «Непокриті збитки»;

443 – «Прибуток, використаний у звітному році».

Рахунок 44 належить до класу «Власний капітал». Таким чином, відображається на балансі як збільшення (зменшення) власного капіталу.

**Таблиця 3.4**

**Динаміка показників прибутку за 2016-2017 роки  
на ДП «Марилівський спиртовий завод»**

№ п/п	Найменування показників	Фактично за звітний період, тис. грн.	Фактично за минулий рік, тис. грн.	Відхилення (+;-) до минулого року
1	Чистий дохід (виручка від реалізації продукції)	57763	54776	+2987
2	Валовий прибуток	13754	16448	-2694
3	Фінансовий результат (прибуток) від операційної діяльності	5941	9627	-3686
4	Інші доходи	14459	10810	+3649
5	Фінансові витрати	1233	545	+688
6	Інші витрати	15656	11635	+4021
7	Фінансовий результат (прибуток) від звичайної діяльності до оподаткування	3381	6442	-3061
8	Податок на прибуток від звичайної діяльності	1378	2632	-1254
9	Чистий прибуток	3381	6442	-3061

Дані таблиці 3.4 свідчать про те, що у 2017 році прибуток підприємства зменшився на 3061 тис. грн. в порівнянні з 2016 роком, і становив 3381 тис. грн. При цьому чистий дохід (виручка) від реалізації продукції збільшилась на 2987

тис. грн. Збільшилися також інші доходи, фінансові та інші витрати.

Марилівське МПД сьогодні – це потужне підприємство, яке продовжує свій розвиток в напрямку збільшення потужності та якості продукції.

Спеціалісти підприємства постійно працюють над впровадженням перспективних технологій. Одним з напрямків досягнення цього є комплексна комп'ютеризація.

Комп'ютерні системи, що застосовуються сьогодні, забезпечують управління та автоматизацію кінцевого технологічного процесу, автоматизацію бухгалтерських операцій.

### **3.4. Побудова математичної моделі процесу ректифікації сумішей**

Процес ректифікації широко використовують у багатьох галузях народного господарства: харчовій, хімічній, нафтохімічній, парфумерно-косметичній тощо. У харчовій промисловості ректифікацію застосовують у спиртовому, лікero-горілчаному, коньячному, ефіроолійному та інших виробництвах [63].

Ректифікація – розділення рідких сумішей, що містять два або кілька компонентів різної питомої ваги, багаторазовим випаровуванням суміші й конденсацією пари.

Рушійна сила ректифікації – різниця між фактичними і рівноважними концентраціями компонентів у паровій фазі, що відповідають складу рідкої фази. Для ректифікації, як правило, використовують колонні апарати, що дозволяє реалізувати багаторазовий контакт між потоками рідкої і газоподібної фаз.

Ректифікаційні установки споживають значну кількість технологічної пари, води, електроенергії. Суміші, що підлягають розділенню, як правило, є багатокомпонентними, що зумовлює складність процесу очищення продукту від домішок.

Математичні моделі, які досить повно й адекватно описують процес ректифікації багатокомпонентних сумішей, є важливим, а в багатьох випадках – і незамінним інструментом для вдосконалення наявних і розробки нових техно-

логій [6].

Модель – це об’єкт, який замінює оригінал, у зменшеній формі. Математична модель – це наближений опис довільного класу явищ зовнішнього світу, поданий за допомогою математичної символіки. Математичне моделювання виступає як метод пізнання зовнішнього світу, а також прогнозування і управління. Аналіз математичних моделей дозволяє проникнути в сутність досліджуваних явищ [49].

За допомогою математичного моделювання можна розрахувати оптимальні режими для окремих колон і ректифікаційних установок, провести реконструкцію існуючого відділення ректифікації, розробити проект нової апаратурно-технологічної схеми. Колона може мати необмежену кількість живлень, відборів з тарілок як з рідкої, так і парової фаз. Передбачено як закритий обігрів колон, так і відкритий, а також комбінований з використанням кип’ятильника і пари. Конфігурацію ректифікаційної колони показано на рис. 3.4

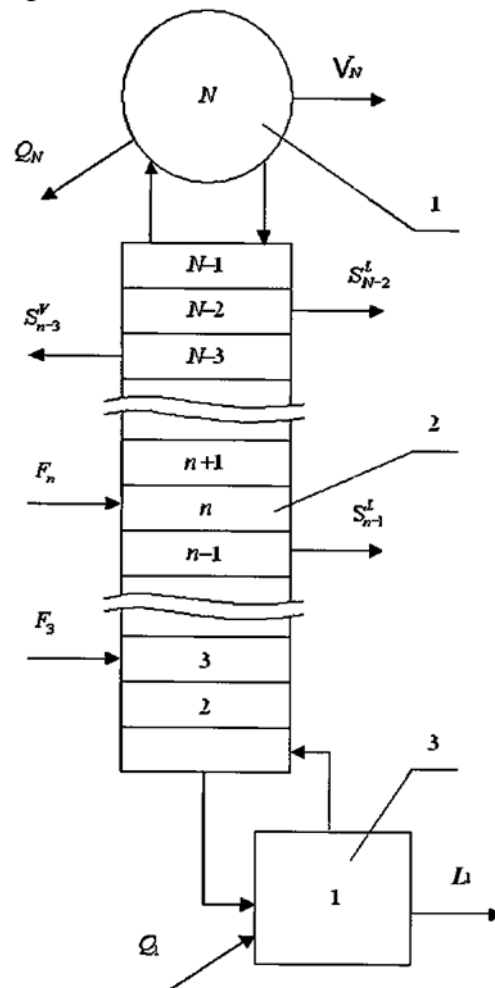
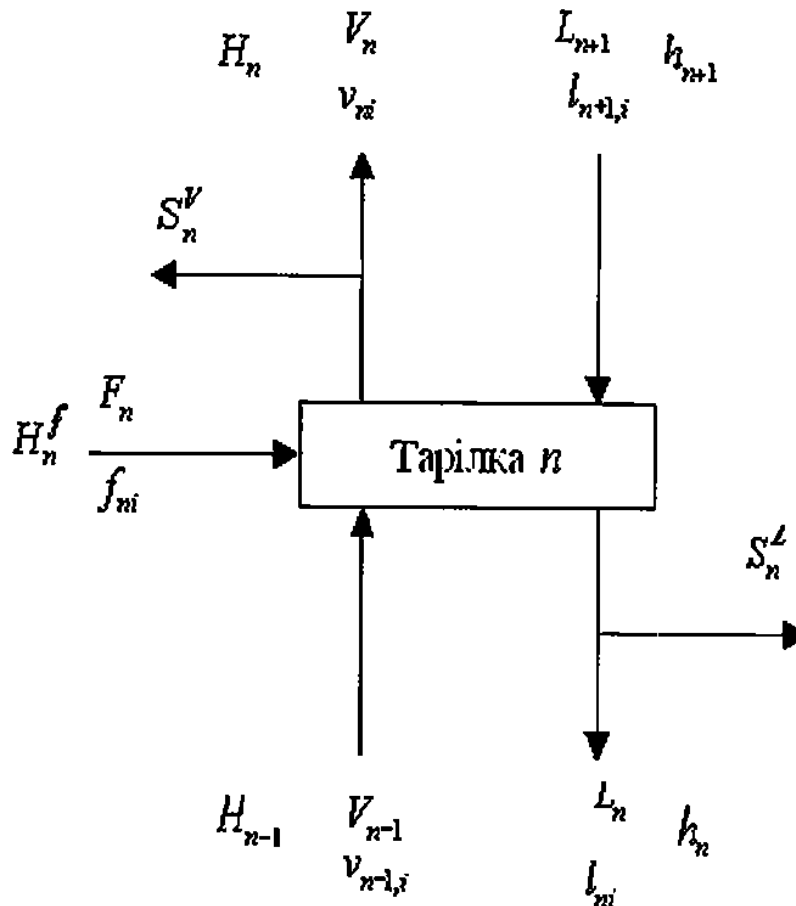


Рис. 3.4. Схема ректифікаційної колони



Розглянемо позначення у наведеній схемі: 1 – дефлегматор, 2 – тарілка, 3 – кип'ятильник,  $F$  – живлення,  $S$  – відбори,  $L$  – кубовий продукт,  $V$  – дистилат,  $Q_i$  – подача теплоти,  $Q_n$  – відбір теплоти.

Позначення потоків подано на окремій тарілці на рис. 3.5.



**Рис. 3.5. Вхідні і вихідні потоки на довільній тарілці**

Математичний опис колони складається з рівнянь матеріального балансу, теплового балансу та умов парорідинної рівноваги на кожній тарілці  $n$  для кожного компонента  $i$ .

Рівняння матеріального балансу мають вигляд:

$$F_{ni}^1 = v_{n-1,j} + l_{n+1,j} + f_{ni} - \left(1 + \frac{S_n^L}{L_n}\right)l_{ni} - \left(1 + \frac{S_n^V}{V_n}\right)v_{ni}, \quad (1)$$

де  $F_{ni}^1$  – функція нев'язки матеріального балансу на  $n$ -й тарілці;

$l_{ni}, v_{ni}$  – відповідно потоки рідини й пари компонента  $i$  на тарілці  $n$ , які залишаються після бічних відборів;

$S_n^L$  – загальний відбір з рідкої фази з тарілки  $n$ .

$S_n^v$  – загальний відбір з парової фази з тарілки  $n$ .

$f_{ni}$  – потік живлення  $i$ -го компонента на  $n$ -ту тарілку.

Рівняння теплового балансу мають вигляд:

$$F_n^1 = H_{n-1} + h_{n+1} + h_n - \left(1 + \frac{S_n^L}{L_n}\right)h_n - \left(1 + \frac{S_n^v}{V_n}\right)H_n, \quad (2)$$

де  $h_n$  – загальна ентальпія потоку в рідкій фазі на  $n$ -й тарілці;

$H_n$  – загальна ентальпія потоку в паровій фазі на  $n$ -й тарілці.

Застосовуючи рівняння (1) і (2) можна описати умови рівноваги, виведені з рівняння для визначення коефіцієнта корисної дії тарілок  $n$ . Вхідні дані для розрахунку фазової рівноваги на кожній тарілці – властивості чистих компонентів та параметри молекулярної взаємодії: конфігурація колони (кількість тарілок, живлень, номери тарілок живлень, агрегатний стан та склад живлень); номери тарілок відбору, величина відбору, тиск на тарілках, витрата пари, відбір дистилляту та ін. У результаті розрахунку на кожній тарілці одержуємо значення температури потоків у рідині і парі, концентрації компонентів на кожній тарілці, а також дані, що характеризують роботу колони: витрата і питома витрата грюючої пари, коефіцієнт витягу домішок тощо.

Таким чином побудована математична модель є оптимальною для процесу ректифікації багатокомпонентних сумішей на підприємстві спиртової галузі.

### Висновки до третього розділу

Дослідивши питання аналізу виробництва продукції спиртової промисловості і формування фінансових результатів можна зробити такі висновки:

1. Господарська діяльність ефективна, якщо підприємство раціонально використовує активи, своєчасно погашає зобов'язання, рентабельне. З цією метою проводять аналіз ефективності господарської діяльності підприємства.

2. Слід відзначити, що в бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється за первісною вартістю (собівартістю її виробництва), яка визначається шляхом калькулювання фактичної собівартості. Собівартість готової продукції, виготовленої власними силами, відповідно до пункту 11 Положення (стандарту)

бухгалтерського обліку 16 «Витрати», визначається двома поняттями: виробничою собівартістю продукції та собівартістю реалізованої продукції. До виробничої собівартості продукції належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загально-виробничих витрат, понаднормативних виробничих витрат.

3. При оцінці роботи підприємства найважливішим показником результатів діяльності є показник прибутку, адже в межах цього показника акумулюються усі сторони діяльності підприємства і саме він показує кінцевий результат роботи. Його значення невідмінно зростає в умовах ринкової економіки, адже наявність прибутку свідчить про те, що підприємство знайшло свого споживача, а отже – є конкурентоспроможним.

4. Цінова політика підприємства базується на таких основних напрямках: орієнтація на збільшення збуту; орієнтація на збільшення прибутку; орієнтація на утримання свого фактично існуючого сегмента ринку; орієнтація на утримання витрат і прибутку на рівні, вже досягнутому на початок планового періоду.

5. Чистий прибуток ДП «Марилівський спиртовий завод», одержаний від діяльності, залишається у повному розпорядженні товариства та розподіляється пропорційно до часток учасників в статутному капіталі та в строки, встановлені за рішенням Правління або зборів учасників.

## Висновки і пропозиції

Проведені нами дослідження були спрямовані на удосконалення чинної системи обліку, аналізу і контролю витрат виробництва і калькулювання продукції спиртової промисловості, оскільки деякі облікові аспекти безпосередньо на підприємствах галузі недостатньо висвітлені в економічній літературі.

В умовах сучасного розвитку економіки кожне підприємство повинно забезпечувати стабільну прибутковість своєї діяльності. Проте, не маючи своєчасної і достовірної інформації, яку дає налагоджена система обліку, практично неможливо управляти складним господарським механізмом.

Управління витратами і собівартістю дає можливість приймати обґрунтовані рішення про розширення чи зняття з виробництва конкретних видів продукції, визначення цін на вироби, рентабельності, побудову внутрішньогосподарських відносин, доцільність організаційно-технічних заходів тощо.

Досягти високої ефективності виробництва продукції галузі можна при умові, що облік забезпечуватиме точне і своєчасне відображення витрат і надходження продукції.

Нині майже всі спиртові підприємства працюють в таких умовах господарювання, коли вони самостійно встановлюють показники своєї діяльності: обсяг реалізованої продукції, основна номенклатура продукції, обсяг капіталовкладень, завдання по впровадженню нової техніки і технологій. При цьому показники фінансового стану є досить важливими показниками, що характеризують усі сторони діяльності підприємства. Господарська діяльність ефективна, якщо підприємство: раціонально використовує активи, своєчасно погашає зобов'язання, рентабельне. В спиртовій промисловості, а зокрема і на Марилівському заводі використовується попередільний метод обліку, а оскільки технологія виробництва безперервна, то переділи не виділяють і використовують попередільний метод. Застосуванню нормативного методу сприяють специфіка виробництва (вироблення в масових масштабах нескладної і однорідної продукції, відсутність напівфабрикатів); наявність норм затрат на виробництво про-

дукції (розроблено нормативи затрат на 1-цю продукції, рецептуру), на технологічне паливо, електроенергію, на заробітну плату виробничих робітників; порівняно постійна технологія і організація виробництва і праці, можливість організації оперативного і бухгалтерського обліку змін норм та відхилень від норми. Планування собівартості продукції для підприємства являє собою систему техніко-економічних розрахунків, які відображають величину затрат, які включаються до складу собівартості продукції. Ціллю собівартості є економічно обґрунтоване визначення величини затрат, необхідних в плановому періоді для виробництва кожного виду і всієї промислової продукції. Як правило, на підприємстві спочатку складається план виробництва за видами продукції або виробнича програма. Ціль виробничої програми це забезпечення об'єму виробництва, достатнього для задоволення попиту споживачів, та створення економічно обґрунтованого рівня запасів.

Витрати на виробництво продукції у вартісному виразі формують її виробничу собівартість. Цей показник є одним з найважливіших економічних показників господарської діяльності підприємства, у якому дістають відображення зростання продуктивності праці, економія ресурсів, технічний прогрес.

Аналіз витрат на виробництво продукції проводиться одночасно з комплексним техніко - економічним аналізом роботи підприємства: вивченням рівня техніки й організації виробництва та праці, використання виробничих потужностей і матеріальних ресурсів, структури та якості продукції.

На цій основі виявляються внутрішньовиробничі резерви і розробляються організаційно-технічні заходи підвищення економічної ефективності виробництва. Визначення цін реалізації та рентабельності продукції в умовах нової методології калькулювання і обліку собівартості продукції здійснюється з урахуванням місткості та кон'юнктури ринку, що складаються на планований період, та законів і інших нормативних актів, що регулюють ринкові відносини.

Отже, саме ринок визначає ринкову (або суспільну) вартість продукції. Використовуючи цю інформацію, кожне підприємство має постійно адаптувати власне виробництво до умов ринку, які змінюються, і своєчасно вживати захо-

дів щодо зниження своїх індивідуальних витрат, підвищення якості продукції, зміни її асортименту і т.п. Саме цим забезпечується безперервний технічний прогрес усього суспільного виробництва. При цьому технологія планування витрат виробництва має бути гнучкою і забезпечувати швидку реакцію на зміну ринкової кон'юнктури. Це також стосується здійснення калькулювання методом величини покриття витрат, адекватного умовам ринку.

Цінова політика підприємства на планований період базується на таких основних напрямках:

- орієнтація на збільшення збуту;
- орієнтація на збільшення прибутку;
- орієнтація на утримання свого фактично існуючого сегмента ринку;
- орієнтація на утримання витрат і прибутку на рівні, вже досягнутому на початок планового періоду.

Завдання ціноутворення має відповідати загальним стратегічним та тактичним цілям підприємства. У кожному випадку підприємства повинні підходити до розв'язування цього завдання з урахуванням пріоритетів та ретельним вивченням чинників, які впливають на остаточне рішення щодо ціноутворення.

Вивчивши ринки збуту спиртової продукції в 2016 р. та тенденцію розвитку ринків збуту в 2017 р. було змінено вектор збуту власної продукції ДП «Марилівський спиртовий завод» в сторону збільшення продаж на внутрішній ринок і зменшення на зовнішній ринок, при цьому ставилось завдання: бути присутнім з своєю продукцією на основних підприємствах горілчаного ринку України і не втратити вже існуючих постійних замовників, як на внутрішньому так і на зовнішньому ринках.

В 2017 р. на внутрішній ринок було реалізовано готової продукції в кількості - 1638,6 тис. дал., що на 179,2 тис. дал. більше (на 39,8%), ніж в 2016 р.

Кількість реалізованої продукції на експорт в 2017 році складає 33,2 тис. дал., що в порівнянні з 2016 р. на 335,4 тис. дал. менше.

Аналіз закупівлі сировини показав, що найвигіднішою і найдешевшою сировиною являється кукурудза, особливо мокра кукурудза. Тому на 2018 рік

пропонується розробити технологію зберігання сирої кукурудзи на протязі 2-3 місяців, щоб можна було в пік збору урожаю заготовити максимальну кількість кукурудзи.

Кон'юнктура ринку сировини дає підстави на невизначеність про забезпечення безперебійної роботи підприємства на 2018 рік. А для цього потрібна підтримка держави в розвитку галузі та забезпеченість підприємства сировиною.

Для утримання завойованих позицій та розширення географії збуту продукції необхідно:

- працювати над виробництвом високоякісного спирту;
- збільшити об'єми виробництва;
- якісно та кількісно стабілізувати виробництво;
- налагоджувати більш тісні зв'язки з споживачами.

Організація і методологія бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності Марилівського спиртового заводу здійснюється відповідно до нормативно-правових актів про підприємницьку діяльність. Первинні документи з обліку фінансово-господарської діяльності складені на типових формах, затверджених Держкомстатом України. Господарські операції у первинних документах відображаються згідно нормативних актів про документи і документооборот у бухгалтерському обліку, затвердженими Мінфіном і Держкомстатом України. Аудиторській перевірці підлягали Баланс підприємства 2017 року, Звіт про фінансові результати за 2017 рік, Звіт про рух грошових коштів за 2017 рік, Звіт про власний капітал за 2017 рік. У перерахованих формах у повному обсязі відображена фінансово-господарська діяльність заводу. Позастатутної діяльності не виявлено. Перевіривши зміст зазначених звітних форм, аудитором встановлено, що показники в них взаємопов'язані і тотожні між собою, відповідають даним реєстрів бухгалтерського обліку, Головної книги і бухгалтерського балансу. Статті бухгалтерського балансу підтверджені інвентаризацією, проведеною відповідно до нормативних документів про бухгалтерські звіти і баланси, які діють в Україні.

Отже, можна зробити висновок, що досліджуване підприємство «Марилівський спиртовий завод» веде господарську діяльність відповідно діючому законодавству та нормативно-правовим актам, ведення податкового обліку та прийнята система бухгалтерського обліку не суперечать вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та діючому законодавству, іншим нормативним актам. Фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і в цілому достовірно відображає фактичний фінансовий стан на 1.01.2018 року. Підприємство в цілому працює на належному рівні, в планах має на меті розширення виробництва, збільшення потужностей та розширення асортименту продукції за рахунок розроблення нових видів продукції для задоволення попиту, для підтримання своєї конкурентоспроможності на міжнародних ринках збуту.



## Список використаних джерел

1. Акофф Р. Планирование будущего корпорации / Р. Акофф – М.: Сирин, 2002. – 256 с.
2. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл./ П.Й. Атамас// Дніпропетр. ун-т економіки та права ім. І. Нобеля. – 4-те вид., переробл. та доповн. – К. : Центр нав. л-ри, 2011. – 311 с.
3. Бондар М. Основні принципи оцінки основних засобів [Електронний ресурс] / Микола Бондар, Микола Палюх.
4. Бондар Т.Л. Державне регулювання у лікєро-горілчаній промисловості / Т.Л. Бондар, С.Я. Король // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 11 (137). – С. 86-93.
5. Блакита Г.В. Бухгалтерський облік: практикум : навч. посіб. для студ. навч. закл. / Г. В. Блакита, Н. О. Ромашевська// – К.: Центр навч. л-ри, 2010. – 151 с.
6. Буряков В. Математична модель процесу ректифікації багатокомпонентних сумішей / В. Буряков, І. Сергієнко, О. Ходзінський // – К. : Харчова промисловість, 2008. – С. 16-17.
7. Бруханський Р. Ф. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський, М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.
8. Бухгалтерський облік : підруч. / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.
9. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.В. Канурна та ін.// – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
10. Бухгалтерський облік у документах / Л. М. Чернелєвський (ред.). – К.: Пектораль, 2008. – 396 с.
11. Волкова І. А. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І. А. Волкова, М. В. Рєслєр, О. Ю. Калініна // – К.: Центр навч. л-ри, 2011. – 299 с.

12. В'ялець О.В. Державна підтримка розвитку спиртової галузі України / О.В. В'ялець, О.М. Ткаченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.nuft.-edu.ua/jspui/bitstream/123456789/20000>
13. Гончарук Я.А. Аудит: Навч. посіб. / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький // – К.: Знання, 2007. – 443 с.
14. Губенко Н.Ю. Сучасні тенденції розвитку спиртової та цукрової промисловості України / Н.Ю. Губенко, І.К. Шматкова // Пропозиція. – 2012. – №5. – С. 27-32
15. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік / Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. // – К.: Знання, 2014. – 469с.
16. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики / А.Г. Загородній // — К.: Т-во "Знання", КОО, 2004. — 377 с.
17. Закон України про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2017, № 44)
18. Жонлер І.В. Організаційно – методичні підходи до підвищення ефективності підприємств спиртової промисловості України/ І.В. Жонлер// Агроперспектива – 2012. –№ 8. – С. 27-35.
19. Журавель Г.П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Г.П. Журавель, В.Б. Клевець, П.Я. Хомин; за ред. П.Я. Хомина; М-во освіти і науки України. – К. : Професіонал, 2009. –319 с.
20. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк та ін. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
21. Маслак О.О. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / О.О. Маслак, В.Й. Жежуха. – К.: Каравела, 2011. – 399 с.
22. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: (Монография). – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002. – 176 с.

23. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
24. Лишиленко А. Бухгалтерский учет: учеб. для студ. высш. учеб. завед. / А. Лишиленко. – 3-е изд., перedel. и доп. – К.: Центр учеб. лит., 2011. – 735 с.
25. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік / О.В. Лишеленко// – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 528 с.
26. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій [Текст] : колект. моногр. / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова [та ін.]. – Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. – 388 с.
27. Організаційно-економічні засади забезпечення ефективного розвитку свинарства на інноваційній основі [Текст] : наук.-практ. рек. для п-ва НДВГ "Наука" / М. К. Пархомець, М. С. Палюх, П. Р. Пуцентейло, Л. М. Уніят ; за ред. М. К. Пархомця. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – 44 с.
28. Основи економічної теорії : політекономічний аспект [Текст] : навч. посіб. / А.А. Григоруk, М.С. Палюх, Л.М. Литвин, Т.Д. Літвінова. – 2-ге вид., переробл. і дополн. – Тернопіль : ТДПУ, 2002. – 304 с.
29. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік. / Г.В. Нашкерська // – К.: Кондор, 2008. – 504 с.
30. Палюх М.С. Особливості організації обліку в сільськогосподарських підприємствах. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств: монограф. / М.К. Пархомець, П.Р. Пуцентейло, Р.Ф. Бруханський. – Тернопіль: ВПЦ "Економічна думка ТНЕУ", 2015. – 320 с.
31. Палюх М. Взаємодія системи обліку і системи управління [Електронний ресурс] / Микола Палюх.
32. Палюх М.С. Забезпечення контролю за ефективним використанням ресурсів у системі менеджменту / М.С. Палюх, П.Я. Хомин // Ефективність сучасного менеджменту та управління персоналом організації : зб. наук. праць. – Харків : ХІБМ, 2006. – С. 102-106.

- 33.Палюх М.С. Криза теорії обліку як наслідок підміни її проблематики [Електронний ресурс] / М.С. Палюх, П.Я. Хомин // Економічні науки : зб. наук. праць. Сер. Облік і фінанси. – Луцьк : ЛНТУ, 2014. – Вип. 1 (41), ч. 2. – С. 390-396.
- 34.Палюх М.С. Об'єктивність оцінки основних засобів як передумова достовірності показників ефективності використання ресурсного потенціалу / М. С. Палюх, П. Я. Хомин // Вісник ХНАУ. Сер. Економіка АПК і природокористування. – 2007. – № 3. – С. 261-265.
- 35.Палюх М.С. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки [Електронний ресурс] / М. С. Палюх, Л. М. Матвійчук // Сталий розвиток економіки : міжнар. наук.-вироб. журнал. – Тернопіль : Білоцерківський національний аграрний університет, 2015. – № 2 (27). – С. 208-214.
- 36.Палюх М. Управлінські аспекти організації обліку і контролю виробничих затрат [Електронний ресурс] / Микола Палюх.
- 37.Палюх Н. С. Проблемы гармонизации системы бухгалтерского учета в Украине и их подмена / Н. С. Палюх, П.Я. Хомин // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки : міжнар. зб. наук. праць. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. – Вип. 1 (5), ч. 1. – С. 178-186.
- 38.Пархоменко В. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат / В. Пархоменко // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №14. – С. 43-46.
- 39.Попова П.В., Маслов Б.Г., Маслова И.А. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы // Финансовый менеджмент. – 2003. – № 5. – С. 8-15.
- 40.Програма розвитку спиртової галузі на 2012–2017 роки / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
- 41.Пуцентейло П.Р. Забезпечення ефективної системи професійної підготовки бухгалтера-аналітика [Текст] / П.Р. Пуцентейло, М.С. Палюх // Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : колект. монографія / Р. Ф. Бруханський, П.

- Р. Пуцентейло, І. М. Белова, Т. А. Бінчаровська. – Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. – С. 375-384.
42. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.
43. Сава А. П. Вплив фіскального регулювання на розвиток аграрного бізнесу і сільських територій [Текст] / А. П. Сава, М. С. Палюх // Інноваційна економіка. – 2016. – № 7-8. – С. 141-146.
44. Сава А. П. Система оподаткування сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів / А. П. Сава, М. С. Палюх // Інноваційна економіка. – 2010. – № 2. – С. 203-209.
45. Саєнко М. Трудовий потенціал як складна соціально-економічна система [Електронний ресурс] / Михайло Саєнко, Микола Палюх.
46. Саєнко М. Україна і аграрний світ [Електронний ресурс] / Михайло Саєнко, Микола Палюх.
47. Семчишин В. Характеристика форм фінансової звітності підприємства спиртової галузі [Текст] / В. Семчишин, М.С. Палюх // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол.: Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. – Тернопіль: Крок, 2017. – С. 47-49.
48. Семчишин В. Аналіз сучасного розвитку спиртової галузі [Текст] / В. Семчишин // Прикладна економіка – від теорії до практики: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол.: П.Р. Пуцентейло, Б.О. Язлюк, Р.Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П.Р. Пуцентейло. – Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. – С. 261-263.
49. Семчишин Л. Динамічні математичні моделі в економіці [Електронний ресурс] / Л. Семчишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2008. – №3 – С.123-129.
50. Серікова Т.М. Бухгалтерський облік / Серікова Т.М., Понікаров В.Д.// – Х.: ВД "Інжек", 2009. – 392 с.

- 51.Скирпан О. П. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / О. П. Скирпан, М. С. Палюх // – Тернопіль : Економічна думка, 2002. – 496 с.
- 52.Скирпан О. П. Фінансовий облік [Текст] : навч. посіб. / О. П. Скирпан, М. С. Палюх // – К. : ТНЕУ, 2008. – 407 с.
- 53.Словник-довідник фінансиста АПК / За ред. П.Т. Саблука та М.Я. Дем'яненка. – К.: Ін-т аграрної економіки УААН, 2014. – 324 с.
- 54.Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб./ В.В. Сопко // – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
- 55.Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. / 3-тє вид., перероб. і доп. // – К.: КНЕУ, 2014. – 578 с.
- 56.Технологія виробництва спирту із зернової сировини / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-referat.com>
- 57.Тарнавська Н. П. Управління конкурентоспроможністю підприємств: теорія, методологія, практика : моногр. / Н. П. Тарнавська. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – 570 с.
- 58.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / Н.М. Ткаченко // – К.: Видавництво А.С.К., 2008. – 784 с.
- 59.Хомин І. П. Аналіз причин кризового стану аграрного сектору України у світлі методології Йозефа Алоїза Шумпетера [Електронний ресурс] / І. П. Хомин, М. С. Палюх // Науковий вісник Чернівецького національного університету : зб. наук. праць. Економіка. – Чернівці : Чернівецький нац. ун-т., 2011. – Вип. 579-580. – С. 104-107.
- 60.Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: Управленческий аспект / Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 416 с.
- 61.Хоруший Б.В. Сучасний стан та стратегічні орієнтири спиртової промисловості України / Б.В. Хоруший, Н.Р. Слободян // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – №4. – С. 77-80
- 62.Чупир Т.Я. Фінансова звітність підприємств: Навчальний посібник / Т.Я. Чупир // – Х.: Видавничий будинок "Фактор", 2015. – 444 с.

- 63.Шаманська О.І. Особливості системи державного регулювання лікеро-горілчаної та спиртової промисловості в Україні / О.І. Шаманська // Економіка та держава. – 2012. – №11. – С. 70-72.
- 64.Яровенко В.Л. Справочник по производству спирта. Сырье, технология и теххимконтроль / В.Л. Яровенко, Б.А. Устинников, Ю.П. Богданов // М.: 2012 – 336 с.
- 65.[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/uk/node/20818>
- 66.Purchasing insight [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://purchasinginsight.com/>
- 67.Business Dictionary [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.businessdictionary.com/>
- 68.Purchasing and procurement center [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.purchasingprocurement-center.com/>
- 69.Barbados and the OECS [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.bb.undp.org/>
- 70.Valuestreamguru [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.valuestreamguru.com.>
- 71.Source: Mangan, J., Lalwani, C. and Butcher, T. 2008, "Global Logistics and Supply Chain Management", Hoboken, NJ, USA, John Wiley and Sons, Inc.
- 72.K. R. Fitzgerald Best practices in procurement [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.nevi.nl/>