

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

Ковальчук Іван Володимирович

**Облік і аналіз витрат і виходу продукції промислових
виробництв./Accounting and analysis of costs and output of
industrial production**

спеціальність: 071 – Облік і аудит
освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового виробництва

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПЗ-41/2

І.В. Ковальчук

Науковий керівник:
к.е.н., викладач Бінчаровська Т.А.

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

«__» _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ **Р. Ф. Бруханський**

ТЕРНОПІЛЬ – 2019

ЗМІСТ

Вступ.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ	
ВИТРАТ.....	7
1.1. Значення витрат виробництва в обліку та їх класифікація.....	7
1.2. Порядок формування собівартості продукції.....	13
1.3. Мета, завдання, джерела та організація аналізу витрат.....	29
Висновки до розділу 1.....	34
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ І ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ	
ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	35
2.1. Особливості обліку витрат промислового підприємства.....	35
2.2. Методи обліку витрат на виробництво продукції.....	46
2.3. Аналіз ефективності діяльності промислового підприємства	59
Висновки до розділу 2.....	73
Висновки і пропозиції.....	74
Список використаної літератури.....	76

ВСТУП

Актуальність теми. В управлінні підприємством важливе місце займає обґрунтована класифікація витрат. Класифікація витрат має велике значення для планування, контролювання, регулювання витрат, тобто для ефективного управління витратами та управління діяльністю підприємства відіграє важливу роль, оскільки дає можливість визначати особливості формування та розподілу витрат за певними об'єктами управління. Поділ витрат на різноманітні види за відповідними ознаками класифікації спрямований на вирішення найрізноманітніших завдань управління.

Управління підприємствами вимагає повної та різнобічної інформації про здійснювані господарські процеси, їх зміст та обсяг, стан та використання матеріально-технічних ресурсів, зобов'язання та фінансові результати діяльності. Від дієвості та оперативності бухгалтерського обліку залежить фінансовий стан господарюючих суб'єктів, що займаються підприємництвом, а також своєчасність отримання достовірної та повної інформації для прийняття управлінських рішень.

В управлінні ж багатосторонньою діяльністю підприємства використовується класифікація витрат за різноманітними ознаками, зокрема, при прийнятті управлінських рішень щодо ефективності управління витратами, при аналізуванні витрат з метою інформаційного забезпечення та контролю за витратами в системі управління витратами, при визначенні собівартості одиниці продукції, фінансових результатів та ефективності діяльності тощо.

На сьогоднішній день облік витрат – є одним з найважливіших інструментів управління даними підприємствами. Необхідність обліку витрат зростає по мірі того, як ускладнюється господарська діяльність підприємства і зростають потреби у підвищенні рентабельності.

Виробнича діяльність підприємства завжди пов'язана з витратами. Витрати – важлива та складна економічна категорія, яка є одним з вирішальних

чинників впливу на фінансові результати суб'єктів господарювання. Інформація про витрати посідає центральне місце в системі управління як підприємством загалом, так і кожним його структурним підрозділом зокрема. Необхідність вивчення витрат обумовлена тим, що вони характеризують рівень технології та організації виробництва, ефективність господарювання, яка оцінюється через порівняння витрат та результатів діяльності. А тому велике значення має дослідження економічної сутності витрат виробництва для визначення їх ролі в системі управління діяльністю, досягнення ефективного управління підприємством та оптимізації обліку витрат на виробництво продукції промислового виробництва.

Питання теорії та методології обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та стан автоматизації обліково-аналітичних робіт всебічно висвітлювали відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: Р.Ф. Бруханський, І.М. Белової, І.А. Білоусова, Б.І. Валусь, М.А. Вахрушина, Дж. Гаррісон, С.Ф. Голов, Т.В. Дідоренко, К. Друрі, Р.Н. Ентоні, В.М. Жук, О.П. Завитій, В.Б. Івашкевич, М.В. Кужельний, Л.В. Нападовська, О.Є. Ніколаєва, М.С. Палюх, М.К. Пархомця, П.Р. Пуцентейла, І.Б. Садовська, В.В. Сопко, В.І. Ткач, П.Т. Хомин, А.Д. Шеремет, А.А. Яругова.

Всі фірми, в тому числі і ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА», щоб втриматись на сучасному ринку постали перед фактом обов'язкового зниження собівартості продукції і одержання максимального прибутку. Цього можна досягти, якщо ввести суворий контроль і аналізувати чіткий облік витрат, оскільки їх частка в собівартості продукції найважливіша.

З приведенням національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів змінилися організаційні засади формування витрат основної діяльності і їх відображення в системі бухгалтерському обліку. На сьогоднішній день облік й аналіз витрат діяльності підприємства потребує удосконалення, пошуку нових підходів до вирішення проблеми належного їх відображення в обліку і звітності.

Мета та завдання дослідження. Метою є висвітлення проблем і завдань сучасного обліку та аналізу витрат промислового підприємства.

Зокрема, в роботі розкриті наступні **завдання**:

- 1) дослідити завдання і принципи обліку витрат на виробництво;
- 2) розкрити класифікацію затрат за економічними елементами і статтями калькуляції;
- 3) розкрити порядок та особливості відображення витрат;
- 4) описати методи обліку витрат на виробництво;
- 5) провести аналіз витрат на виробництво.

Об'єктом дослідження є комплекс теоретичних і практичних питань інформаційного забезпечення з бухгалтерського обліку та аналізу витрат підприємства.

Предмет дослідження. визначено сукупність теоретичних, методичних та прикладних питань функціонування системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції промислового виробництва в ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА».

Методи дослідження. Для досягнення визначеної мети в процесі дослідження застосовувалися положення економічної теорії, а також сукупність загальнонаукових та спеціальних методів дослідження, а саме: теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу, узагальнення, історичного аналізу, моделювання та формалізації, індукції та дедукції, графічний, порівняльного аналізу та ін.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативні акти України щодо обліку витрат підприємства, праці вітчизняних і зарубіжних науковців в частині обліку й аналізу витрат основної діяльності, Інтернет-ресурси, практичні дані досліджуваного підприємства.

Практичне значимість роботи полягає в тому, що результати дослідження в частині удосконалення обліку й аналізу витрат основної діяльності можуть бути застосовані як у ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА».

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні теоретичні положення наукового дослідження апробовані на Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів і молодих вчених “Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації”, проведеної у Тернопільському національному економічному університеті 15 травня 2019 року.

За результатами участі у конференції опубліковано тези доповіді:

Ковальчук І.В. Етапи становлення цифрової економіки в Україні. Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів та молодих вчених [Тернопіль, 15 травня 2019 р.]. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2019. С. 195-199.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ

1.1. Значення витрат виробництва в обліку та їх класифікація

В класичному розумінні роль витрат у фінансовому обліку проявляється в розкритті інформації при складанні бухгалтерської фінансової звітності, в управлінському ж обліку в процесі наукового обґрунтування та прийняття рішень. Тобто, досягнення запланованої ефективності виробництва вимагає постійного зіставлення витрат і одержаних результатів. При цьому на рахунках обліку повинна своєчасно, повно і правдиво відобразитися інформація про фактично понесені витрати, що визначає їх базовою категорією в категоріальному апараті бухгалтерської науки та слугує основою розбудови дієвого управлінського обліку виробництва продукції тваринництва в сучасних умовах господарювання.

Нині існують різні трактування поняття «витрати». В нормативних документах, зокрема в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» під витратами визначено зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [27]. В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [19] подано аналогічне визначення витрат, за винятком того, що слова «у вигляді вибуття активів» замінено на «у вигляді зменшення активів». Незважаючи на те, що відмінності і даних визначеннях є несуттєвими, проте, вважаємо, що в нормативних документах трактування одних і тих же термінів має бути дослівним з метою уникнення дискусійних моментів.

Основними чинниками регулювання системи бухгалтерського обліку в кожній країні є економічні умови її розвитку та особливості організації правової системи. Суспільно-економічні умови знаходять й повинні знаходити віддзеркалення в системі бухгалтерського обліку, тому національні стандарти

повинні бути адекватні цим умовам. В контексті цього питання слід зазначити, що в Україні проведено роботу з реалізації Програми реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, відповідно до якої розроблено та затверджено ряд положень бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 16 «Витрати» [33].

Автор Дерій В.А. говорить, що витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами. [14, с.158].

Цал-Цалко Ю.С. стверджує, що витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [43, с. 17].

В.Я. Фаріон під витратами пропонує розглядати сукупність використаних у процесі основної та іншої звичайної діяльності ресурсів, виражених у вартісних вимірниках, обрахованих за прийнятими в галузі правилами і мотивованих цілями отримання прибутку, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками та іншими кредиторами [40].

Автори Онисько С.М., Марич П.М. висловлюють думку, що виробничі витрати – це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва) [28, с. 123]

Н.М. Ткаченко трактує витрати як спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировина, матеріали, паливо тощо) і засоби праці (будівлі, споруди, машина та устаткування) у формі амортизації, що переносять свою вартість на заново створений продукт [48, с. 215].

Погоджуємось з думкою Л. Нападовської, що поняття «витрати» відповідно до вітчизняних положень бухгалтерського обліку означає

використання (відтік) грошових коштів. Тобто це зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду через зменшення активів чи збільшення зобов'язань підприємства, що призведе до зменшення капіталу. Для операцій, які відображають використання ресурсів безпосередньо у процесі виробництва продукції (робіт чи послуг), не можна використовувати поняття «витрати», що визначено такими згідно з П(С)БО 16 «Витрати», бо під час відпуску матеріалів на виробництво та безпосередньо в процесі самого виробництва не відбувається зменшення активів чи збільшення зобов'язань. Має місце лише перехід лише одних видів ресурсів в інші (незавершене виробництво чи готову продукцію) [26, с. 64].

Варто погодитись з точкою зору В.А. Дерія, який зазначає, що поняття «затрати» доцільно вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць), реальних грошей на придбання товарно-матеріальних цінностей [14, с. 23].

Для відображення відмінностей між витратами певного періоду та затратами, що виникають у зв'язку з ними, Чигасов С.Г. запропонував визначати таке: затрати поточного року є й витратами підприємства за цей рік; затрати, які були понесені до початку поточного року, стають витратами цього року і виникають як активи на початок поточного року; затрати поточного року можуть бути витратами майбутніх років і будуть відображені в якості активів на кінець поточного року [44, с. 42].

Міжнародна практика передбачає різні варіанти класифікації витрат в залежності від цілей управління. Так К.Друрі виділяє напрямки обліку витрат:

1. Витрати для визначення вартості запасів продукції.
2. Витрати на виробництво, за даними про які приймаються рішення.
3. Витрати, за даними про які здійснюються контроль і регулювання [13, с. 28].

На основі систематизації міжнародного досвіду обліку витрат і калькулювання собівартості продукції В.І. Ткач та М.В. Ткач виокремили чотири можливих підходи до організації управлінського обліку на

підприємстві: 1) управлінський облік повністю виділений з фінансового за допомогою ведення спеціальних рахунків-екранів; 2) управлінський облік стає автономним по відношенню до системи фінансового обліку; 3) управлінський облік не ведеться, але облік витрат за носіями для обчислення собівартості продукції, робіт і послуг здійснюється статистично, тобто поза системою бухгалтерського обліку, хоч дані статистичного обліку пов'язуються з даними бухгалтерського обліку; 4) управлінський облік відсутній, а облік виробничих витрат інтегровано у фінансовий облік [47, с. 29].

«Під затратами виробництва слід розуміти узагальнений показник, на відміну від собівартості, яка характеризує конкретний об'єкт», – вдало зазначає М.І. Скрипник. «Собівартість продукції – це економічна категорія, яка відображає рівень понесених поточних затрат на виробництво та реалізацію продукції, виражених в грошовому вимірнику», – резюмує автор [35, с. 341].

В.М. Пархоменко дає таке визначення: «собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробничої продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також витрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки й платежі» [32].

Опрацювання нормативно-правових актів і навчально-наукової літератури дає підстави стверджувати, що серед вчених-економістів, як вітчизняних, так і зарубіжних, не сформувалася єдина точка зору щодо визначення економічної сутності витрат. Це призводить до виникнення суперечностей при трактуванні категорій управлінського обліку, особливо це стосується таких близьких за змістом категорій як «витрати», «затрати» та «собівартість».

На підставі аналізу методичних положень та економічної літератури можна відзначити, що проблема визначення сутності категорій «витрати»,

«затрати» та «собівартість» на сьогодні виступає об'єктом гострих наукових дискусій.

В умовах ринкової економіки не тільки підвищується роль витрат виробництва в забезпеченні ефективності роботи підприємств будь-якої форми власності, але й збільшуються можливості адміністрації та менеджерів в управлінні витратами, включаючи вирішення таких питань як визначення рентабельності роботи підприємства, цін на продукцію та послуги.

Всі витрати, що формують повну собівартість продукції, можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат на виробництво і реалізацію продукції наведена в таблиці 1.1. [18].

Таблиця 1.1

Класифікація витрат, що формують повну собівартість продукції

Ознака класифікації	Група витрат	Характеристика (визначення) витрат
1	2	3
1. Відношення до процесів виробництва і реалізації (збуту) продукції	Виробничі	Характеризують ресурси, використані в процесі виготовлення продукції
	Позавиробничі (комерційні)	Характеризують ресурси, використані в процесі реалізації (збуту) продукції
2. Відношення до видів виробничих процесів	Основні	Характеризують ресурси, використані в процесах безпосереднього виготовлення продукції
	Накладні	Характеризують ресурси, використані в процесах обслуговування і управління процесами безпосереднього виготовлення продукції
3. Ступінь залежності від обсягів виробництва (випуску) продукції	Умовно-змінні (пропорційні)	Витрати, загальна сума яких змінюється майже прямо пропорційно до змін обсягів виробництва (випуску) продукції
	Умовно-постійні (непропорційні)	Частина витрат за певний період часу, загальна сума яких не змінюється при зміні обсягів виробництва
4. Зміст і призначення витрат	Економічні елементи	Характеризують використані ресурси за їхнім економічним змістом незалежно від форми і місця їх використання на той чи інший об'єкт віднесення витрат
	Калькуляційні статті	Характеризують склад використаних ресурсів залежно від напрямів і місця їх використання (в основному, допоміжному чи обслуговуючому виробництві) на об'єкт витрат
5. Однорідність економічного змісту витрат	Прості	Характеризують використані ресурси одного економічного змісту (один економічний елемент витрат)

1	2	3
	Комплексні	Характеризують використання кількох економічно різномірних ресурсів, які мають однакове виробниче призначення
6. Спосіб віднесення на собівартість об'єкта віднесення витрат	Прямі	Складові витрат, які розраховуються прямими методами на об'єкт віднесення витрат
	Непрямі	Компоненти витрат, що нероздільно пов'язані з двома і більше об'єктами віднесення витрат, і тому розподіляються на один об'єкт витрат пропорційно до економічно обгрунтованої бази
7.Послідовність формування і сфера виникнення витрат	Технологічна собівартість	Витрати, безпосередньо пов'язані з технологією виготовлення продукції
	Цехова собівартість	Всі витрати цехів з виготовлення продукції, тобто сума технологічної собівартості і загальновиробничих витрат
	Виробнича (загальнозаводська) собівартість	Всі витрати фірми на виробництво продукції, тобто сума цехової собівартості, загальногосподарських та інших виробничих витрат і витрат внаслідок технічно неминучого браку
	Повна собівартість	Сума виробничої собівартості і позавиробничих (комерційних) витрат

В залежності від того, які витрати включаються до собівартості продукції, традиційно виділяються наступні її види:

1) виробнича – включає прямі витрати і загальновиробничі витрати; характеризує витрати цеху на виготовлення продукції;

2) маржинальна (обмежена) – це виробнича собівартість, яка характеризує рівень прямих змінних витрат, які припадають на одиницю продукції;

3) повна собівартість – виробнича собівартість, збільшена на суму адміністративних, комерційних і збутових витрат. Цей показник інтегрує загальні витрати підприємства, які пов'язані як з виробництвом, так і з реалізацією продукції;

4) індивідуальна собівартість – характеризує витрати конкретного підприємства по випуску продукції;

5) середньогалузева собівартість – характеризує середні по галузі витрати на виробництво даного виробу і розраховується за формулою середньозваженої із індивідуальних собівартостей підприємств галузі [45].

Рівень витрат на виробництво характеризує ступінь використання всіх ресурсів підприємства. Чим підприємство інтенсивніше використовує виробничі ресурси, успішніше вдосконалює техніку, технологію та організацію виробництва, тим нижчою є собівартість продукції. Тому в умовах ринкової економіки витрати виробництва як економічна категорія значно більшою мірою ніж в адміністративно-командній системі господарювання характеризують ефективність виробництва.

Отже, будь-який аспект забезпечення ефективного розвитку виробництва необхідно тісно пов'язувати з проблемами ефективності управління витратами виробництва. При цьому, незалежно від форм власності на засоби виробництва та управління підприємствами, держава повинна взяти на себе функції контролю за ефективністю формування витрат виробництва. В першу чергу, це стосується тих матеріально-технічних та енергетичних ресурсів, які формують стратегію розвитку національної економіки.

1.2. Порядок формування собівартості продукції

ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» – це промислове підприємство Тернополя. Дана компанія займається розробленням та виготовленням освітлювальних приладів (прожекторів і світильників) для промислового, вуличного, адміністративного застосування. Розташована вона на вулиці Микулинецькій 46, у мікрорайоні «Березовиця» [10].

Засновано 1957 у місті Тернопіль як державне підприємство «Електроарматура». Від 1971 – виробниче об'єднання (ВО), від 1988 – науково-виробниче об'єднання (НВО), від 1996 – відкрите акціонерне товариство (ВАТ). Від 2006 – ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» [10].

При підприємстві було створено «ВПКТісвітло» (1977), яке займалось удосконаленням технології виробництва світлотехнічної продукції та Український світлотехнічний інститут (1992), яке займається випробовуванням та сертифікацією світло- та електротехніки.

Керівники підприємства – Є. Журавльов (1957-1963), П. Пижов (1963-1969), М. Кондратик (1969-1977), Р. Яремчук (1977-2002, президент Корпорації 2003-2007).

Сьогодні генеральним директором ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» є Щиренко Василь Васильович (від 2002), головний бухгалтер є Івахів Марія Ярославівна.

З 1965 року підприємство повністю переорієнтувалось на випуск світлотехнічного обладнання. В цей період були розроблені і освоєні світильники для хімічної та гірничорудної промисловості. З 1971 року підприємство почало виробництво побутових світильників різних груп: люстри, бра, настільних ламп, торшерів. В 1975 році розпочався випуск пускорегулюючих апаратів. У 1978 році освоєно виробництво потужних прожекторів. У 1982 році створено виробництво технологічного обладнання, інструменту і оснастки.

На рубежі тисячоліття завод повністю оновив номенклатуру. Розроблено та освоєно десятки типів сучасних світильників та прожекторів для освітлення вибухонебезпечних та промислових об'єктів. У 2006 році розпочато випуск світлодіодних конструкцій освітлювальних приладів.

Виробничими потужностями підприємства на сьогоднішній день є:

Ливарне виробництво спеціалізується на виготовленні відливок з алюмінієвого сплаву: щільних, з високою чистотою поверхні, різноманітної конфігурації, з декоративними художніми поверхнями.

Виробництво пластмасових деталей виготовляє пластмасові деталі методом лиття під тиском термопластичних матеріалів, прямого і миттєвого пресування реактопластів і проводить їхню механічну обробку.

Механообробувальне виробництво займається обробкою литих деталей з алюмінієвого сплаву на універсальних, спеціалізованих і агрегатних верстатах, а також виготовленням деталей з чорних і кольорових сплавів.

Штампувально-зварювальне виробництво виготовляє деталі методом глибокої витяжки, штампування з металопрокату, зварюванням у середовищі вуглекислого газу й аргону, зварюванням в атмосферних умовах.

Інструментальне виробництво виготовляє ливарне оснащення (прес-форми, штампи) для ливарного виробництва, ливарні форми, оснащення для виробництва пластмасових деталей, штампувального і механообробувального виробництв, гальвано-фарбувального виробництва, виготовленням спеціального оснащення, виконанням індивідуальних замовлень.

Гальвано-фарбувальне виробництво займається фарбуванням литих, штампованих та ін. деталей методом пневматичного або електростатичного розпилення, нанесенням декоративних покриттів: хромуванням, цинкуванням, а також здійснює електрохімічне полірування, фосфатування, позолоту деталей.

Транспортне господарство займається внутрішніми (внутріцеховими і міжцеховими) і зовнішніми перевезеннями, підвісним і напільним електротранспортом, автомобільним і залізничним транспортом (з території підприємства).

Складальне виробництво проводить складання виробів на складальних конвеєрах та індивідуальних робочих місцях за допомогою спеціального електро- і пневмообладнання.

В даний час підприємство є найбільшим виробником світлотехніки на пострадянському просторі. Цілком забезпечуються потреби України щодо промислової світлотехніки. Понад 60% своєї продукції підприємство поставляє на експорт. Широка географія постачання нашої продукції охоплює такі країни, як Польща, Росія, Беларусь, Молдова, Казахстан, Узбекистан і ін.

Серйозна увага приділяється розробці та випуску енергоефективних освітлювальних приладів з застосуванням високоінтенсивних джерел світла, у т.ч. світлодіодів. Удосконалюються наявні конструкції та освоюються нові з поліпшеними споживчими властивостями.

Уся продукція сертифікована в системах УкрСЕПРО. Система управління якістю на виробництві сертифікована за міжнародним стандартом ISO 9001[29].

В 2012 році спільно з німецьким сервісним центром будівельних технологій та освітлення DIAL GmbH створено спеціальний плагін, який дозволяє проводити комп'ютерне проектування освітлення в програмі DIALux,

на основі фотометричних характеристик світильників та прожекторів Корпорації ВАТРА.

Підприємство володіє власним науково-технічним потенціалом, здатним виконувати на високому технічному рівні розробку, підготовку виробництва й освоєння нової техніки. У його склад входять:

1) конструкторсько-технологічний центр із відділом дизайну, конструкторськими і технологічними бюро, відділом проектування спецтехнологічного оснащення, спецконструкторським бюро проектування оснащення й інструменту, дослідно-випробовувальною лабораторією, експериментальною лабораторією;

2) відділ якості і конкурентоздатності з комплексною дослідницькою лабораторією, бюро метрології і бюро стандартизації [10].

На власній випробовувальній базі проводяться дослідження зразків освітлювальних приладів.

Приймальні, кваліфікаційні і сертифікаційні іспити здійснюються в Українському світлотехнічному інституті (м. Тернопіль).

Розробка засобів технологічного оснащення і нових технологічних процесів виконуються службою головного технолога, а також іншими спеціалізованими вітчизняними і закордонними організаціями.

Наприклад, разом з фірмою ATOTECH (Німеччина) впроваджено технологічні процеси і спеціальне оснащення для нікелювання, позолоті і чорного цинкування. Разом з фірмою AMADA (Японія) введено в дію координатно-револьверний прес гнуття з ЧПУ.

Підприємство неодноразово виграло тендери на важливі державні замовлення. Зокрема, значним досягненням «ВАТРИ» є створення прожекторної техніки для спортивних об'єктів 22-х Олімпійських ігор (1980 рік) у Москві (10 тис. прожекторів), а також освітлювальних приладів для Палацу культури «Україна» (126 позолочених люстр), Національної опери України, сесійної зали Верховної Ради України у Києві, об'єктів космодрому «Байконур» (Казахстан) [29].

В зв'язку з технологічною революцією, що пройшла в світлотехніці з приходом світлодіодних джерел світла і відповідно зменшенням в структурі, собівартості виробу металоємної і металообробної складової, ринок трансформувався з олігополії (ринок 2-3 учасників) у ринок монополістичної конкуренції (велика кількість учасників). Якщо до 2013-2014 років основну частину ринку контролювали два-три вітчизняні виробники (Корпорація «ВАТРА», ЗАТ «Світлотехніка-Запоріжжя», «Лай-Тек» Харків), то за останні роки до них приєдналися нові компанії, а саме: ТД «Радій», Кропивницький; «ITW system», Київ; «СЕТО», Львів; «НОТ», Запоріжжя; «Промавтоматика», Вінниця [22].

Кожна з вищевказаних компаній вибравши свій вузько направлений сегмент промислової світлотехніки, спирається на агресивну стратегію просування продукції, за схемою «виробник» → «споживач», тим самим піднімаючи рівень конкуренції в кожному локальному сегменті [24].

Порівнюючи з долею ТОВ «ОСП Корпорації ВАТРА» в сегменті вибухозахищеного та промислового освітлення доля вуличних світильників виробництва «Корпорації Ватра» в структурі ринку міського освітлення України являється в рази меншою і складає не більше 6%.

В 2012 – 2013 роках річний об'єм ринку міського освітлення оцінювався в 60 тис. штук в рік. Сьогодні, в зв'язку з суттєвим збільшенням фінансування міських бюджетів, активним залученням іноземних інвестиційних фондів (НЕФКО та ін.), заміною неефективних світильників з традиційними джерелами світла на світлодіодні, об'єм ринку зріс в 2-2,2 рази і орієнтовно складає 120-140 тис. одиниць. За типом конкуренції ринок міського освітлення являється ринком монополістичної конкуренції з перенасиченням виробників і трейдерів. По попередніх оцінках на даний момент в Україні вуличні світильники виготовляє близько 35 компаній, основні з них: СП «Шредер», Тернопіль; ТОВ «Атілос», Чернігів; ТОВ «Екта», Житомир; ЗАТ «Світлотехніка», Запоріжжя; ТД «Радій», Кропивницький; ГО «УТОС», Кривий Ріг.

Поряд з цим біля 30-35% ринку припадає на імпорتنу продукцію в основному, китайського походження. Основні трейдери: «Оптіма», Харків; «Максус», Київ.

Приведена концентрація виробників і трейдерів піднімає рівень конкуренції за всіма основними параметрами продукту – ціна, дизайн, технічні характеристики. Як результат, це зобов'язує будувати багаторівневі взаємовідносини з споживачами для потенційного успіху [22].

Основні мотиви підприємства – одержання прибутку. Станом на 2017 рік він складав 2670 млн. грн. Ця мета досягається лише тоді, коли продукція, яку виробляє ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА», буде повністю задовольняти потреби юридичних і фізичних осіб за якісними характеристиками. Дане підприємство, не зважаючи на глибоку економічну кризу охопило всі сфери діяльності в Україні, зберегло обсяги виробництва в порівнянні з 2016 р. на 100,1% (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2

Результати виробничої діяльності на ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА»
за 2016-2017 р. млн.грн

Показники	2017р.	2016р.	В % до 2016 р.
1.Обсяг виробництва а) у порівняльних цінах	35832	35474	100,1
2. Прибуток	2670	2320	115
3.Собівартість продукції	33162	33154	100,0

Процес виробництва на підприємстві включає в себе виготовлення окремих виробів, наступну їх обробку, збір у вузли, готові вироби. Складність виробничого процесу визначається кількістю виготовлених виробів, деталей, вузлів, вимагає точності їх виготовлення, розбіжностями і номенклатурою використаних матеріалів, рівнем і характером спеціалізації цехів, всього заводу.

Технологічний процес на підприємстві ділиться на окремі стадії: заготівельну, обробну і збиральну. На заготівельній стадії метал проходить обробку, його розрізають на заготовки і передають на теплу, холодну

штампування. На цій стадії в ливарних цехах отримують різні відливки деталей. Всі відливки через склад заготовок, або з цеху виготовлення передаються на наступну обробку.

На обробній стадії заготовки підлягають механічній, термічній і гальванічній обробці, де в результаті чого отримують готові деталі. Після обробки деталі надходять на комплектуючі склади готових виробів. Звідси вони поступають на збір вузлів, деталей, всіх світильників. Після кожної стадії, крім останньої, отримують напівфабрикати (заготовки і готові деталі), які необхідні підприємству.

При цьому, поряд з обчисленням собівартості готових виробів виникає необхідність враховувати затрати і проводити калькуляцію собівартості окремих напівфабрикатів даного виробництва.

На побудову виробничого обліку і порядку нарахування фактичної собівартості готової продукції, впливає використання деталей і вузлів у výroбах. В залежності від використання всі деталі і вузли, з яких збирають світильники, можуть поділятися на оригінальні, які використовуються для одного виробу і загальні, або уніфіковані, які використовуються при збиранні декількох видів продукції.

Затрати на оригінальних деталях можуть відноситися в момент їх виникнення на конкретний вид продукції. По загальних деталях і вузлах заздалегідь відомо їх подальше використання. При цьому витрати обліковуються окремо і калькують їх собівартість. Потім проходить списання вартості цих деталей і вузлів на ті вироби, в склад яких вони ввійшли.

Підприємство характеризується довгим виробничим циклом, де проміжок часу від моменту запуску матеріалів у виробництво і здавання готової продукції на склад вираховується місяцями. Для нормальної і ритмічної роботи необхідно мати постійні виробничі переділи у вигляді незакінченої обробки деталей і напівфабрикатів з різними ступенями

готовності, це призводить до необхідності групувати затрати за місяць і розподіляти між готовою продукцією і залишками незавершеного виробництва.

Для підприємства характерне індивідуальне виробництво, в якому виготовляються одиночні екземпляри виробів. Для даного типу випущеної продукції при малому обсязі випуску окремих виробів, велика довгота виробничого циклу, яка призводить до росту незавершеного виробництва.

Норми витрат розробляються менш точно. Також на підприємстві цехи спеціалізуються по технологічному принципу. При технологічній спеціалізації організовуються цехи: заготівельні (лиття, пресування), обробні (механічні, термічні, гальванічні, збиральні).

Для виготовлення світильників потрібні різні матеріали: метал, лаки, фарби та інші. Передача деталей та заготовок на наступну стадію обробки може проходити безпосередньо з цеху в цех, або через міжцехові склади напівфабрикатів.

Особливості технології організації виробництва на підприємстві визначається необхідністю групування затрат: за місцем їх виникнення – цехами, відділами, по видах продукції, замовленнях, по калькуляційних статтях витрат, економічних елементах затрат.

Важливого значення для організації виробництва набуває структура апарату управління підприємством.

На підприємстві вищим управлінським органом є загальні збори акціонерів, ревізійна комісія і правління призначається загальними зборами .

Основою формування структури підприємстві є виробничий процес. Він являє собою сукупність основних і допоміжних операцій. Важливою структурною одиницею є виробничі заводи-підрозділи, які виконують визначну частину виробничого процесу (основного, допоміжного).

На структуру підприємства великий вплив мають різні виробничо-технічні і організаційні фактори, важливими з яких, на нашу думку, є:

галузева приналежність підприємства; масштаб виробництва; тип виробництва і рівень спеціалізації; рівень механізації, автоматизації виробництва.

ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» в процесі своєї діяльності здійснює матеріальні і грошові затрати на розширення основних фондів і оборотних засобів виробництва і реалізацію продукції. Найбільш питому вагу на підприємстві займають витрати на виробництво – 33162 млн. грн.

Витрати на виробництво – це затрати уречевленої праці підприємства на виробництво і збут продукції.

Для того щоб сформувавши теоретичне підґрунтя управління процесом формування виробничих витрат на підприємстві з урахуванням важкопрогнозованих чинників, необхідно визначити місце важкопрогнозованих витрат у існуючій класифікації витрат. Необхідно з'ясувати за якими статтями ведеться облік важкопрогнозованих витрат для цілей управління ними. І у разі, якщо існуюча теоретична база недостатньо враховує особливості виникнення важкопрогнозованих витрат на підприємстві, доповнити класифікацію витрат необхідними ознаками та видами.

Витрати, які включаються до собівартості продукції, групуються відповідно до їх економічного змісту за наступними елементами:

1. Матеріальні витрати (за виключенням з собівартості зворотних відходів).
2. Витрати на оплату праці.
3. Відрахування на соціальні заходи.
4. Амортизація основних засобів.

5. Інші витрати, тобто вартість матеріальних ресурсів, які включаються до собівартості продукції за ціною їх придбання для урахування податку на додаткову вартість, за винятком випадків, коли це передбачено законодавчими актами, націнок або надбавок, комісійних винагород, сплачених постачальницькими і зовнішньоекономічними організаціями; вартості послуг товарних бірж, включаючи брокерські послуги, витрат на транспортування, зберігання та доставку, які здійснюються сторонніми організаціями [13, с. 31].

Облік витрат на виробництво за економічними елементами дає змогу визначити, що саме витрачається на виробництво продукції і на яку суму. За економічними елементами складається кошторис витрат у грошовому вираженні.

На наш погляд, ефективність управління процесом формування виробничих витрат на промислових підприємствах може бути суттєво підвищена через введення наступних класифікаційних ознак важкопрогнозованих витрат підприємства: за факторами виникнення; за рівнем вірогідності; по відношенню до обсягу виробництва; по відношенню до кінцевої продукції (послуги); за наявністю зв'язку з управлінським рішенням; за часовим зв'язком з управлінським рішенням; за частотою виникнення; за можливістю визначення об'єкту важкопрогнозованих витрат; за впливом на собівартість; за характером впливу на фінансові результати підприємства. Виділення зазначених ознак та типів витрат дозволить більш детально проводити аналіз, планування та прогнозування витрат з метою їх мінімізації.

Класифікаційна ознака «відношення до обсягу виробництва» характеризує важкопрогнозовані витрати з точки зору того, як вони змінюються при зміні обсягів виробництва продукції (надання послуг). Це особливо актуально при визначенні такого фінансового показника, як маржа (виручка від реалізації продукції за мінусом загальних змінних витрат) на основі якої приймаються рішення про ефективність виробництва тієї чи іншої продукції. За цією ознакою важкопрогнозовані витрати поділяються на змінні важкопрогнозовані витрати та постійні важкопрогнозовані витрати. Змінні важкопрогнозовані витрати включають до себе витрати, обсяг яких змінюється в залежності від обсягів виробництва. Слід зазначити, що зміна обсягу важкопрогнозованих витрат може відбуватися як у більшу так і в меншу сторону в залежності від обсягів виробництва. Також при збільшенні обсягів виробництва і виникненні певних важкопрогнозованих витрат вони можуть бути компенсовані за рахунок збільшення обсягів виробництва і реалізації продукції. В наслідок цього частка понесених важкопрогнозованих витрат у загальному обсязі витрат на збільшений обсяг виробництва може зменшитись.

Тобто, при збільшенні обсягів виробництва і виникненні певних важкопрогнозованих витрат їх частка в подальшому у загальному обсязі витрат при збільшенні виготовленої продукції може зменшуватись. Тобто при певних обставинах є сенс збільшити обсяг виробництва, щоб обсяг важкопрогнозованих витрат, які виникли в процесі виготовлення продукції зменшився. Постійні важкопрогнозовані витрати – це витрати обсяг яких не залежить від обсягів виробництва.

Собівартість – це грошовий вираз безпосередніх витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції, виконанням робіт та наданням послуг.

Залежно від функціонального призначення собівартість у господарській практиці поділяється на: розрахункову, фактичну, виробничу, комерційну [38 с. 506].

Розрахункова собівартість відображає витрати, що очікуються в періоді, на який розробляється виробнича програма. При визначенні такої собівартості виходять з існуючого на час розрахунку рівня витрат і передбачених у програмі заходів щодо організаційно-технічного вдосконалення виробництва.

Фактична собівартість відображає дійсний рівень витрат, що склався за підсумковий період. Цей вид собівартості включає витрати, джерелом яких виступає додатковий продукт (штрафи, пеня, неустойки, збитки від стихійного лиха або скасування замовлень тощо) і використовується для пошуку шляхів зниження собівартості.

Виробнича собівартість складається із витрат на виготовлення продукції і витрат на оплату праці управлінського та допоміжного персоналу, утримання офісів та ін.

Комерційна собівартість включає виробничу собівартість і витрати, пов'язані з реалізацією товару.

Перераховані види собівартості на різних підприємствах, які виготовляють однотипний товар, є різними. У цьому зв'язку виділяють собівартість індивідуальну та суспільну.

Індивідуальна собівартість несе інформацію про умови виробництва, що склались у кожного конкретного товаровиробника. Індивідуальна собівартість – один з основних якісних показників у господарській діяльності, який відображає рівень ресурсного потенціалу та ефективність його використання на підприємстві.

Собівартість виконує такі функції:

1. Функцію грошової форми елементів виробництва, яку відображає фактична індивідуальна собівартість продукції, так як враховуються елементи виробництва, які фактично споживаються. Проте, на підприємстві обчислюють не лише фактичну собівартість продукції, але й планову її величину, яку використовують поряд з іншими показниками для планомірного регулювання процесів виробництва. Чим точніше собівартість відображає дійсні витрати кожного підприємства, тим краще вона виконує свою роль.

2. Собівартість є економічною формою відшкодування спожитих елементів виробництва на усіх підприємствах. Цю функцію виконує також індивідуальна собівартість.

Собівартість служить для побудови системи економічних показників і нормативів: прибутку, рентабельності, ціни. Головна функція собівартості – облік витрат на виробництво для їх виміру і відшкодування.

Такий облік, який здійснюють як на окремих підприємствах, так і в масштабах галузей та всієї промисловості, необхідний для повного ціноутворення і зіставлення витрат з результатами виробництва, тобто для виявлення економічної ефективності управління виробництвом.

Отже, собівартість – це синтетичний показник, який характеризує всі сторони виробничо-господарської діяльності підприємства.

Виробничі витрати планового обсягу виробництва і реалізації продукції представляються у вигляді кошторису. Калькуляція – це форма внутрішньої звітності, де відображено калькулювання витрат з результатом у вигляді виробничої, повної собівартості та відпускної ціни одиниці продукції.

Термін «повна собівартість» використовується під час планування витрат. Її метою є встановлення цін для компенсації не тільки собівартості реалізованої

продукції, але й адміністративно-збутових витрат. Виробничі витрати складають собівартість реалізованої продукції (рис. 1.1).

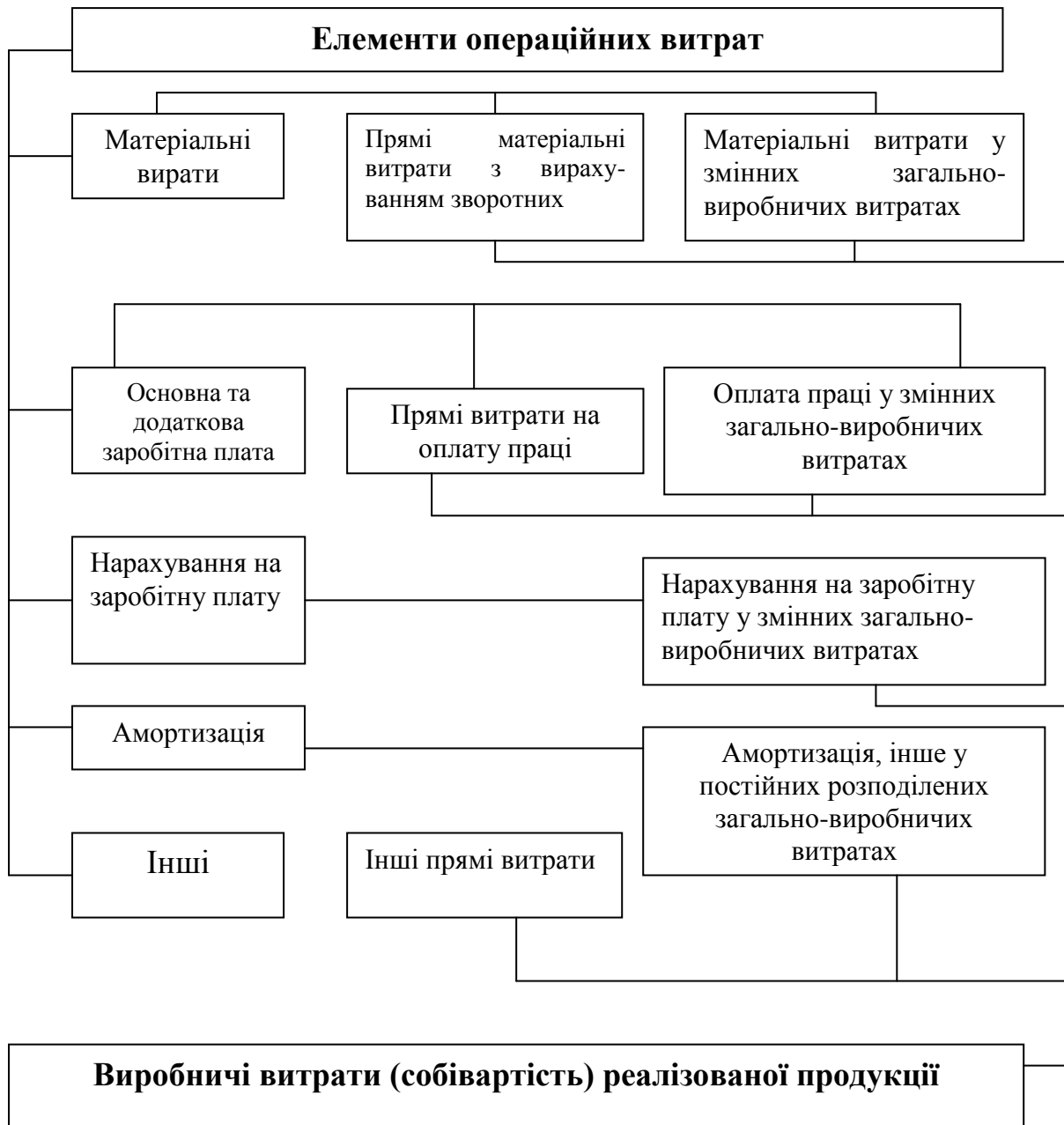


Рис. 1.1. Виробничі витрати у складі собівартості реалізованої продукції згідно П(С)БОУ 16 «Витрати»

Елементи операційних витрат звіту про фінансові результати підприємства характеризують кількісний склад понесених витрат на продукцію, що реалізована, без розподілу на види продукції, види діяльності, та без зазначення рівня їх компенсації виручкою та ймовірності виникнення. Статті калькуляції розкривають цільове призначення виробничих витрат та їх зв'язок з

технологією. Вони дозволяють обчислити витрати за видами продукції і місцем їх виникнення.

Виробнича собівартість реалізованої продукції складається з економічних елементів виробничих витрат, а виробнича собівартість одиниці продукції – статей калькуляції виробничих витрат (рис.1.2).



Рис. 1.2. Групування виробничих витрат одиниці продукції за статтями калькуляції

За дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгівельних націнок):

1) відображення собівартості реалізованої продукції:

дебет 90 “Собівартість реалізації”

кредит 26 “Готова продукція”

2) відображення собівартості реалізованих робіт і послуг допоміжних виробництв:

дебет 90 “Собівартість реалізації”

кредит 23 “Виробництво”;

3) відображення собівартості реалізованих товарів:

дебет 90 “Собівартість реалізації”

кредит 28 “Товари”;

4) включення до собівартості реалізованої продукції, робіт і послуг нерозподілених постійних загально виробничих витрат:

дебет 90 “Собівартість реалізації”

кредит 91 ”Загальновиробничі витрати”.

За кредитом рахунку 90 “Собівартість реалізації” відображають списання собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг у порядку закриття дебетових оборотів відповідних субрахунків на рахунок 79 “Фінансові результати”:

дебет 79 “Фінансові результати”

кредит 90 “Собівартість реалізації”.

Рахунок 90 “Собівартість реалізації” має такі субрахунки:

901 “Собівартість реалізованої готової продукції”;

902 “Собівартість реалізованих товарів”;

903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”.

На субрахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції.

На субрахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів” відображається собівартість реалізованих товарів, яка визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”.

На субрахунку 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг” ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг. Склад

собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) поданий на рис. 2.1 [48 с. 276].

Основні положення з обліку витрат, що наводяться в наказі про облікову політику підприємства, наведені на рисунку 1.3.

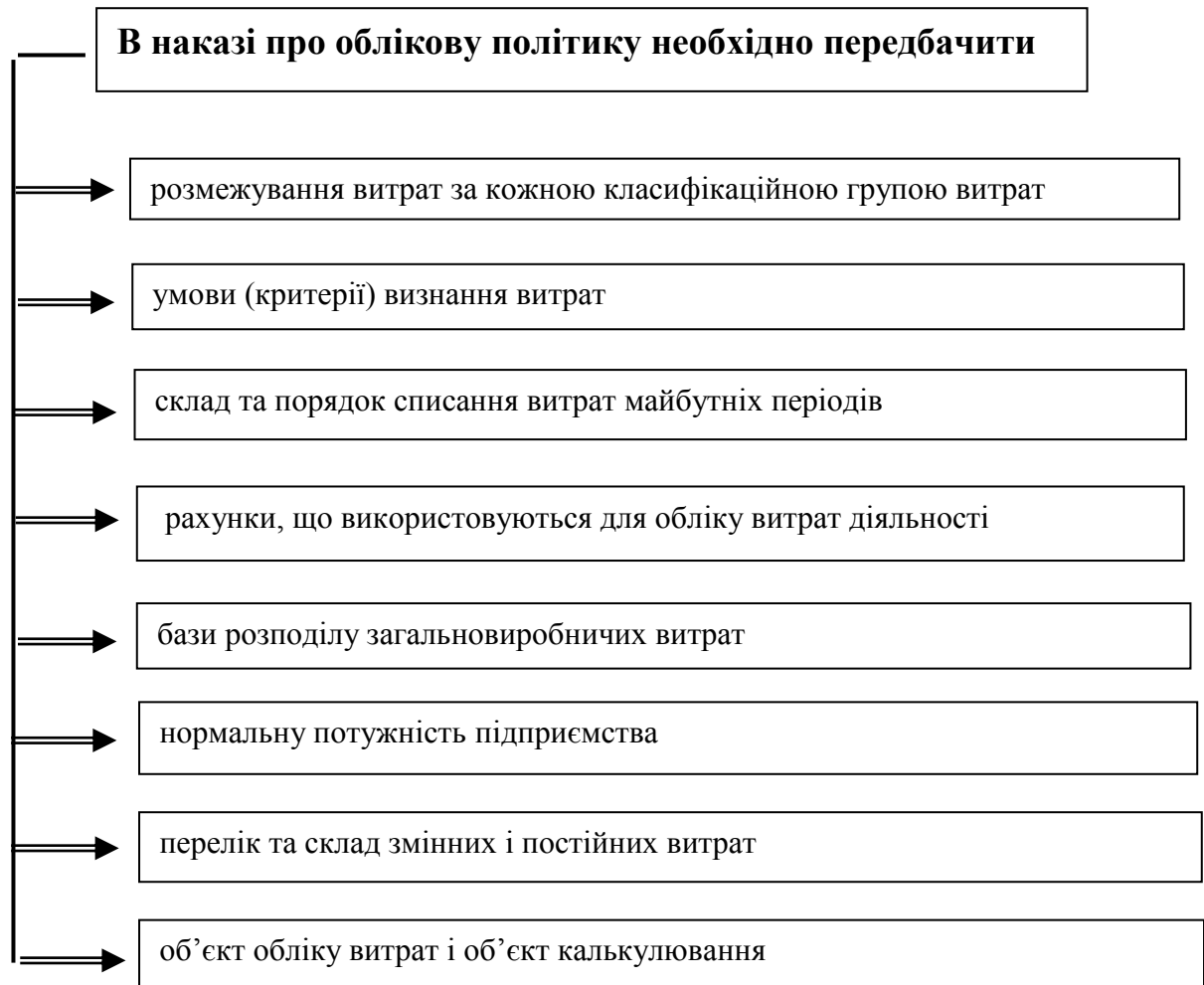


Рис.1.3. Основні положення з обліку витрат, що наводяться в наказі про облікову політику

Товаровиробник повинен прагнути до скорочення собівартості постійно, а не лише тоді, коли потрапляє у складне фінансове-економічне становище. Низька індивідуальна собівартість забезпечуватиме йому додатковий прибуток, і розміри такого прибутку будуть тим більшими, чим меншою буде індивідуальна собівартість порівняно із суспільною.

Джерелом додаткового прибутку виступатиме частина вартості, яку не зможуть реалізувати товаровиробники, що перевищили суспільно допустимий рівень, врахований ринковою ціною. Зниження собівартості передбачає скорочення витрат на кожний елемент її структури.

Узагальнюючи це питання, можна сказати, що облік прямих витрат потрібно зробити оперативним. Це дасть можливість впливати на витрати, збільшуючи при цьому прибуток, конкурентоздатність, зменшуючи собівартість продукції.

Велике значення також має використання комп'ютерної техніки. За її допомогою можна оперативно визначати ефективність прямих витрат і впливати на результати роботи ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» Це робить весь облік і, в тому числі, облік прямих витрат достовірним та ефективним.

1.3. Мета, завдання, джерела та організація аналізу витрат

Економічний аналіз відіграє важливу роль в управлінні витратами, оскільки забезпечує оцінку господарських операцій, які пов'язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг), виявлення недоліків та резервів поліпшення використання наявних ресурсів, ухвалення відповідних управлінських рішень. Ефективним аналіз витрат може бути лише в поєднанні з іншими основними елементами менеджменту суб'єкта господарювання, що включає процеси прийняття оптимальних управлінських рішень за результатами проведеного економічного аналізу та забезпечення їх виконання на базі необхідної аналітичної інформації. Система бухгалтерського обліку має забезпечити в повній мірі інформаційні потреби управління підприємством.

На сьогоднішній день, головними функціями економічного аналізу є:

- 1) інформаційне забезпечення системи управління (збір і обробка, а також упорядкування інформації про економічні явища та процеси на підприємстві);
- 2) аналіз процесу та результатів господарської діяльності, оцінка її ефективності та можливостей удосконалення при обмеженості ресурсів;
- 3) планування (прогнозування, перспективне та поточне планування господарської діяльності суб'єктів господарювання);
- 4) організація управління (організація ефективного функціонування різних елементів господарського механізму для оптимізації використання трудових, матеріальних, грошових, а також інформаційних ресурсів);

5) контроль за виконанням бюджетів і управлінських рішень.

Сьогодні важлива роль в економічному аналізі приділяється оцінці витрат підприємства та собівартості продукції (робіт, послуг), оскільки вони є узагальнюючими показниками його господарської діяльності й безпосередньо впливають на фінансові результати та рентабельність.

Метою аналізу витрат діяльності підприємств є всебічна оцінка рівня, динаміки та структури таких витрат, їх впливу на фінансові результати, обґрунтування управлінських рішень щодо подальшої оптимізації витрат основної діяльності. Для досягнення цієї мети аналіз необхідно проводити на основі комплексного й системного підходів.

Основними завданнями аналізу витрат діяльності підприємств є:

- 1) оцінка витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за статтями;
- 2) дослідження витрат основної діяльності за їх видами;
- 3) встановлення обґрунтованості планової величини витрат основної діяльності;
- 4) аналіз зміни витрат основної діяльності в динаміці загалом та за окремими статтями витрат;
- 5) оцінка впливу відповідних факторів на рівень зазначених витрат;
- 6) виявлення резервів зниження таких витрат;
- 7) встановлення впливу витрат основної діяльності на рентабельність підприємства;
- 8) оцінка виконання завдань з оптимізації витрат основної діяльності.

Таким чином, джерелами інформації для аналізу витрат основної діяльності є: первинні документи: лімітно-забірні картки, відомості, накладні, акти, матеріальні вимоги на відпуск матеріальних цінностей, авансові звіти, рахунки, акти виконаних робіт і т. ін.; облікові регістри з аналітичного та синтетичного обліку (журнали № 5, 5а, журнали ордери 10, 10Б, Головна книга, аналіз рахунків 23, 90, 91, 92, 93); ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», Примітки до річної фінансової звітності; матеріали ревізій та обстежень; результати аналізу витрат основної діяльності за попередні роки; аудиторські звіти та ін.

Щоб підвищити ефективність аналізу витрат підприємств слід забезпечувати комплексність такого аналізу. Комплексний аналіз лежить в основі управлінської інформаційної системи, є важливим елементом розроблення науково-обґрунтованих планів і підготовки управлінських рішень, інструментом оперативного контролю за прийнятими рішеннями, а також дієвим засобом запобігання неефективної господарської діяльності та виявлення внутрішньогосподарських резервів. В процесі комплексного економічного аналізу здійснюють порівняння отриманих результатів діяльності з даними за минулі звітні періоди, а також з аналогічними показниками інших підприємств галузі та середньогалузевими показниками; визначається вплив різних факторів на результати господарської діяльності; досліджуються помилки, недоліки, невикористані можливості, перспективи тощо. Комплексність дослідження забезпечує охоплення всіх ланок і сторін господарської діяльності підприємства та всебічного вивчення причинно-наслідкових залежностей в економіці підприємства [33, с. 70].

Методика комплексного економічного аналізу витрат основної діяльності підприємства як системи передбачає таку послідовність реалізації окремих етапів аналітичного процесу з використанням принципів системних досліджень:

На першому етапі складають план економічного аналізу, визначають мету, завдання та умови функціонування підприємства, проводять оцінку 83 матеріально-технічного забезпечення. Його діяльність розглядають у виробничому (ресурси виробництва, виробничий процес і результати виробництва) і фінансовому аспектах.

На другому етапі виділяють технічні, економічні, соціальні, екологічні та інші параметри діяльності підприємств, здійснюють оцінку інформаційних матеріалів та проводять аналіз показників. Вибір необхідної і достатньої кількості та системи показників залежить від обраної методики аналізу.

На третьому етапі узагальнюють результати аналізу.

До завдань аналізу витрат підприємства відносять:

1. Оцінка впливу факторів на показники собівартості та на елементи витрат підприємства.
2. Оцінка впливу факторів на фінансові результати підприємства.
3. Оцінка внеску кожного виду продукції (або їхній груп) на формування прибутку та на показники ефективності основної діяльності.
4. Оцінка взаємозв'язку обсягу виробництва продукції, витрат і прибутку.
5. Оцінка структури витрат.
6. Оцінка динаміки витрат.
7. Оцінка рівня витрат у статистиці.
8. Обґрунтування управлінських рішень щодо оптимізації витрат [16, с. 114].

В основі аналітичної деталізації та групування зазначених витрат для формування системи обліку витрат 86 підприємства важливу роль відіграють такі об'єкти, як центри витрат, центри відповідальності, місця виникнення витрат, в межах яких можна виокремити певні технологічні операції.

Важливим напрямом аналізу в системі управління витратами є обґрунтування системи показників для оцінки ефективності управління витратами. Традиційним узагальнюючим синтетичним показником ефективності раціоналізації витрат операційної діяльності є коефіцієнт дієздатності (або рівень витрат на 1 грн доходу). Цей показник має три різновиди: – виробнича собівартість на 1 грн вартості товарної продукції; – собівартість реалізованої продукції на 1 грн доходу; – загальні операційні витрати на 1 грн доходу.

Для оцінки ефективності управління витратами та дієвого їх контролю пропонується система показників, яку наведено у таблиці 4 [16]:

1. Загальні операційні витрати на 1 грн. операційних доходів = $\frac{\text{Загальні операційні витрати}}{\text{Чистий дохід} + \text{інші операційні доходи}}$.
2. Коефіцієнт питомих адміністративних витрат = $\frac{\text{Адміністративні витрати (рах. 92)}}{\text{Чистий дохід} + \text{інші операційні доходи}}$.
3. Коефіцієнт питомих інших операційних витрат = $\frac{\text{Інші операційні витрат (рах. 94)}}{\text{Чистий дохід} + \text{інші операційні доходи}}$.

4. Загальні витрати від звичайної діяльності на 1 грн. загальних доходів від звичайної діяльності = Загальні витрати від звичайної діяльності (рах. 90 92 93 94 95 96 97) : Загальні доходи від звичайної діяльності (рах. 70 71 72 74).

5. Коефіцієнт питомих операційних витрат = Операційні витрати : Загальні доходи від звичайної діяльності .

6. Витрати на 1 грн. доходів від іншої звичайної діяльності = Інші витрати (рах. 97) : Інші доходи (рах. 74).

7. Собівартість реалізованої продукції на 1 грн. чистого доходу = Собівартість реалізованої продукції (рах. 90) : Чистий дохід (рах. 70).

8. Частка постійних витрат у валовому прибутку = +Адміністративні витрати (рах. 92) + Витрати на збут (рах. 93) : Валовий прибуток.

9. Рівень адміністративних витрат у валовому прибутку = Адміністративні витрати (рах. 92) : Валовий прибуток.

10. Рівень збутових витрат у валовому прибутку = Витрати на збут (рах. 93) : Валовий прибуток.

11. Рівень витрат звичайної діяльності на 1 працівника = Загальні витрати звичайної діяльності : Середньоспискова чисельність працівників, всього.

Отже, аналіз динаміки витрат основної діяльності проводять з метою дослідження загальних тенденцій таких показників, як абсолютна величина собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг (виробничі витрати), адміністративних витрат, витрат на збут. При дослідженні динамічних рядів зі зазначених показників слід нейтралізувати вплив кількісного фактору шляхом перерахунку виробничих витрат на обсяг реалізації. Аналіз динаміки витрат загалом та окремих їх елементів доцільно порівнювати з тенденціями показників доходу, темпів інфляції, динаміки масштабів діяльності підприємства. Аналіз структури забезпечує оцінку значущості окремих елементів та статей витрат, дозволяє дослідити ресурсомісткість окремих видів продукції, робіт, послуг, нераціональні напрями витрачання ресурсів, сегменти для особливої уваги менеджерів. Взаємозв'язок аналізу структури та динаміки дає змогу комплексно підійти до вивчення витрат, а також знайти слабкі та

сильні сторони діяльності суб'єкта господарювання в частині управління витратами.

Висновки до розділу 1

На основі проведеного дослідження в цій частині роботи можна зробити наступні висновки:

1. В умовах ринкових відносин облік витрат – є одним з найважливіших інструментів управління даними підприємствами. Необхідність обліку витрат зростає по мірі того, як ускладнюється господарська діяльність підприємства і зростають потреби у підвищенні рентабельності.

2. Витрати, які включаються до собівартості продукції, групуються відповідно до їх економічного змісту за наступними елементами:

1. Матеріальні витрати (за виключенням з собівартості зворотних відходів);
2. Витрати на оплату праці;
3. Відрахування на соціальні заходи;
4. Амортизація основних засобів;
5. Інші витрати.

3. Облік витрат на виробництво за економічними елементами дає змогу визначити, що саме витрачається на виробництво продукції і на яку суму. За економічними елементами складається кошторис витрат у грошовому вираженні.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ І ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Особливості обліку витрат промислового підприємства

Витрати на виробництво умовно можна згрупувати таким чином:

- 1) витрати технологічних матеріалів, які становлять речову основу готової продукції;
- 2) витрати на оплату праці робітникам основного виробництва з відрахування
- 3) витрати на засоби праці, які можна прямо віднести на рахунок 23 «Виробництво» [5, с.18].

До прямих витрат на виробництво належать:

- 1) витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції;
- 2) витрати, пов'язані з використанням природної сировини;
- 3) витрати некапітального характеру;
- 4) витрати на обслуговування виробничого процесу;
- 5) витрати, пов'язані з управлінням виробництвом.

Майже на кожному підприємстві затрати займають велику частину. Їх питома вага становить 75 – 80 %. Велику частину займають матеріальні затрати на підприємстві (рис. 2.1).

У Методичних рекомендаціях № 373 зазначено, що у статтю калькуляції «Сировина та матеріали» включаються такі витрати: сировини та основних матеріалів, що включаються у склад продукції – (робіт, послуг), яка виготовляється, формуючи її основу, або є необхідними компонентами при виготовленні продукції (робіт, послуг); допоміжних матеріалів, що витрачаються для виготовлення продукції – (робіт, послуг), сприяння у виробничому процесі, а також для її упакування; малоцінних та швидкозношуваних предметів, термін використання – яких менший від одного

року (чи операційного циклу, якщо він більший за рік) та котрі застосовуються для виробництва продукції (робіт, послуг).



Рис. 2.1. Питома вага прямих витрат на ТОВ «ОСПІ Корпорація ВАТРА»

Якщо розглядати відмінність між статтею калькуляції і економічним елементом в частині матеріальних затрат то можна побачити, що в статтю калькуляції включається лише вартість матеріалів, що використовуються у виробництві, а в економічний елемент включаються матеріали для інших потреб, пов'язаних з виробництвом.

Під випуском матеріалів на виробництво розуміють їх споживання безпосередньо в процесі виробництва. Відпуск на виробництво сировини, матеріалів, напівфабрикатів на підприємство здійснюється на основі оформлених документів, у яких зазначаються їх вага, обсяг, площа або кількість відповідно до діючих норм витрат.

Основними документами для оформлення відпуску матеріалів на виробництво на підприємство є лімітно-забірні карти, вимоги, накладні. За лімітно-забірними картками відпускаються матеріали, на які встановлені ліміти.

Ліміт на відпуск матеріалів на виробництво встановлюється на основі діючих норм витрат матеріалів і виробничих програм з урахуванням залишків матеріалів.

Встановлені ліміти відпуску матеріалів змінюються у зв'язку із зміною умов виробництва, уточненням обсягів незавершеного виробництва, зміною програм щодо окремих деталей.

Матеріали понад ліміт видаються по вимозі із штампом “понад ліміт”. На ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» щомісячно в цехах або в обчислювальних центрах складають відомості-звіти про витрачання матеріалів на виробництво по кожному номенклатурному номері. Для цього використовуються дані про надходження, витрачання та повернення матеріалів із цехів з обліком їх залишку на початок і кінець місяця. Списання використаних матеріалів на відповідні рахунки синтетичного і аналітичного обліку витрат на виробництво здійснюється на підставі первинних документів та відомостей-звітів цехів. В централізованій бухгалтерії складають відомості розподілу сировини і основних матеріалів або відповідні машинограми.

На основі первинних документів використання матеріалів оформляється в залежності від напрямку затрат наступними бухгалтерськими проводками: Дт 23 “Виробництво” – Кт 201 “Сировина та матеріали”.

Аналогічно відображається і витрачання палива, запасних частин, малоцінних і швидкозношуваних предметів.

На підприємстві використовують ряд синтетичних рахунків відповідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Для обліку витрат основного виробництва використовують рахунок 23 “Виробництво”. На основі цього рахунку проводиться розрахунок собівартості продукції основного і допоміжного виробництв. Для випуску продукції основного виробництва

підприємство несе відповідні матеріальні затрати. В процесі виробництва доводиться проводити розрахунок собівартості різних видів продукції.

Облік витрат матеріалів не завжди відображає дійсне споживання сировини, матеріалів у виробництві, оскільки на кінець звітного періоду в цехах можуть бути залишки невикористаних матеріалів, отриманих зі складу.

В ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА», де матеріали використовуються при виготовленні кількох видів продукції, фактичні витрати їх на окремі види продукції визначаються за встановленим коефіцієнтом і пропорційно нормативним витратам – на фактичний випуск продукції, пропорційно кількості або масі виробленої продукції, пропорційно прямим витратам матеріалу або іншими методами.

Якщо облік і списання матеріалів на виробництві ведеться за твердими обліковими цінами, то списуються відповідні суми транспортно-заготівельних витрат або відхилення фактичної собівартості матеріалів від облікової (суми визначаються за середнім відсотком цих витрат, вартість списаних матеріалів за обліковими цінами множиться на середній відсоток і ділиться на 100) [41, с. 562].

На ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» метод документування відхилень від норм застосовується для виявлення відхилень, що виникли через зміну одного виду матеріальних ресурсів іншими, а також внаслідок понаднормативного випуску матеріалів. Суть цього методу полягає в тому, що заміна, а також понаднормативний відпуск, оформляється спеціальними документами, а відпуск в межах норм оформляється на основі лімітно-забірних карт.

Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма М-10) використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановлений ліміт або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу.

Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11) використовується для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям.

Рапорт на виробіток (Т-22) використовується в потокомасових виробництвах за умови закріплення операцій за кожним робітником.

Наряд на відрядну роботу використовується на індивідуальних та серійних виробництвах для обліку виробітку й нарахування заробітної плати.

Відомість нарахування на фонд оплати праці використовується для нарахування єдиного внеску на соціальне страхування на заробітну плату виробничого персоналу.

Для виявлення фактичних витрат, першого числа місяця проводиться інвентаризація невикористаних матеріалів, які знаходяться у виробництві, на основі даних інвентаризації і даних надходження матеріалів на виробництво визначаються фактичні витрати, які зіставляються з нормативними витратами для визначення відхилень від норм.

За даними поточного обліку складаються рапорти і місячні звіти виробничих підрозділів про використання сировини, матеріалів, палива на виробництво із зазначенням причини економії або перевитрат, спрямованих на зниження витрат. На основі даних обліку складаються звіти про відхилення від норм у використанні сировини, матеріалів, палива на виробництві.

Оскільки, як було сказано раніше, матеріальні затрати займають досить велику частку від витрат виробництва, тому організація обліку виробничих запасів на підприємстві має забезпечувати раціональне використання матеріальних ресурсів та зниження матеріаломісткості продукції.

Перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством і залежить від його галузевої належності, особливостей технології та організації виробництва. Облік загальновиробничих витрат ведуть на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати".

Якщо загальновиробничі витрати неможливо віднести на конкретний вид продукції (як правило це постійні витрати), проводиться їх розподіл між декількома видами продукції пропорційно до суми основної заробітної плати виробничих працівників, зайнятих у виробництві конкретного виду продукції, робіт, послуг, годин праці, обсягу діяльності, прямих витрат тощо.

Розподілена сума загальновиробничих витрат списується з кредиту рахунка 91 у дебет рахунка 23.

Визначені на протязі місяця витрати відображаються за Дт 92 “Адміністративні витрати”, а в кінці місяця списуються з кредиту цього рахунку в дебет 79 “Фінансові результати”. Відображення адміністративних витрат на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Відображення в обліку адміністративних витрат

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
	Дебет	Кредит
1. Нараховано заробітну плату адміністративно-управлінському персоналу	81 “Витрати на оплату праці”	66 “Розрахунки з оплати праці”
2. Списані витрати віднесені на рахунки 8 класу (облік за елементами) на рахунки 9 класу (для обліку витрат за функціональним призначенням)	92 “Адміністративні витрати”	81 “Витрати на оплату праці”
3. Відображені відрахування на соціальні заходи	82 “Відрахування на соціальні заходи”	65 “Розрахунки з соціального страхування”
	92 “Адміністративні витрати”	82 “Відрахування на соціальні заходи”
4. Нарахована амортизація необоротних активів загальногосподарського призначення	83 “Амортизація”	13 “Знос необоротних активів”
	92 “Адміністративні витрати”	83 “Амортизація”
5. Відображені витрати допоміжних виробництв	84 “Інші операційні витрати”	23 “Виробництво”
	92 “Адміністративні витрати”	84 “Інші операційні витрати”
6. Списані в кінці звітного періоду адміністративні витрати на фінансові результати операційної діяльності	791 “Результати основної діяльності”	92 “Адміністративні витрати”

Витрати на збут включають такі: витрати пакувальних матеріалів; витрати на тару та її ремонт; оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговельним агентам та працівникам підрозділів, які забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку; витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом продукції; витрати на утримання основних засобів та інших необоротних активів, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт, послуг; витрати на транспортування, страхування готової продукції; витрати на гарантійний

ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані із збутом продукції.

Загальна методика обліку затрат на збут з реалізації за елементами аналогічна методиці обліку затрат виробничої діяльності. Тобто, на першому етапі формуються елементи затрат, на другому проводиться їх списання на фінансові результати у внутрішньогосподарському обліку – визначається можливість їх прямого або непрямого віднесення на відповідний вид продукції. Непрямі затрати поділяються між окремими видами продукції.

За контрактом з покупцем окремі витрати зі збуту можуть бути відшкодовані продавцю. Залежно від того, за чий рахунок здійснюються затрати, до рахунка “Витрати на збут” доцільно відкривати два субрахунки другого порядку:

931 “За рахунок продавця”;

932 “За рахунок покупця”.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут (реалізацію продукції), за кредитом – їх списання на фінансові результати.

За дебетом рахунку 93 “Витрати на збут” відображають суми визнаних витрат на збут в кореспонденції:

1) нарахована амортизація по необоротних активах, що використовуються при реалізації продукції, товарів, робіт і послуг:

дебет 93 “Витрати на збут”

кредит 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”;

2) списання запасів на витрати по збуту:

дебет 93 “Витрати на збут”

кредит 20 “Виробничі запаси”

22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

25 “Напівфабрикати”

26 “Готова продукція”

27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”

28 “Товари”;

3) використання коштів на витрати по збуту:

дебет 93 “Витрати на збут”

кредит 30 “Готівка”

31 “Рахунки в банках”

33 “Інші кошти”;

4) використання підзвітних сум:

дебет 93 “Витрати на збут”

кредит 37 “Розрахунки з різними дебіторами”;

5) створення резерву гарантійних ремонтів:

дебет 93 “Витрати на збут”

кредит 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”;

6) оплата витрат по збуту за рахунок позик банку:

дебет 93 “Витрати на збут”

кредит 50 “Довгострокові позики”

60 “Короткострокові позики”;

7) нараховано податки і обов’язкові платежі, що включаються у витрати по збуту:

дебет 93 “Витрати на збут”

кредит 64 “Розрахунки за податками й платежами”;

8) нарахована заробітна плата працівникам, зайнятих збутом продукції та відрахування на соціальні заходи:

дебет 93 “Витрати на збут”

кредит 65 “Розрахунки за страхуванням”

66 “Розрахунки за виплатами працівникам”;

9) виконання робіт з реалізації продукції сторонніми організаціями:

дебет 93 “Витрати на збут”

кредит 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”

68 “Розрахунки за іншими операціями”;

10) списання витрат за елементами (для підприємств, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”):

дебет 93 “Витрати на збут”

кредит 80 “Матеріальні витрати”

81 “Витрату на оплату праці”

82 “Відрахування на соціальні заходи”

83 “Амортизація”

84 “Інші операційні витрати”.

За кредитом рахунку 93 “Витрати на збут” відображають списання витрат на збут на рахунок 79 “Фінансові результати”:

дебет 79 “Фінансові результати”

кредит 93 “Витрати на збут”.

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) призначений рахунок 23 “Виробництво”, до якого відкривається стільки субрахунків, скільки видів діяльності здійснюється підприємством.

За дебетом рахунку 23 на протязі звітного періоду відображають такі витрати:

Дт 23 Кт 20 – на вартість витрачених в процесі виробництва сировини, матеріалів, палива тощо

Дт 23 Кт 22 – на вартість витрачених МШП

Дт 23 Кт 66 – на суму нарахованої основної та додаткової заробітної плати працівників, безпосередньо зайняти у виробництві продукції

Дт 23 Кт 65 – на суму відрахувань на соціальні заходи

Дт 23 Кт 685 – на суму послуг сторонніх організацій для виробничих потреб.

В кінці місяця на 23 рахунок списуються загальновиробничі витрати, які підлягають включенню у собівартість продукції.

Таким чином на рахунку 23 в кінці місяця отримують всі виробничі витрати, пов'язані з виробництвом продукції.

З кредиту рахунку 23 списують вартість відходів, браку і виробничу собівартість готової продукції.

На фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції в бухгалтерському обліку роблять запис:

Дт 26 Кт 23.

Витрати на підготовку і освоєння нових видів продукції та нових технологій часто пов'язані з великими початковими витратами на проектування і конструювання нового виробу, розробку технологічного процесу виробництва, випробування зразків, тощо.

Якщо період освоєння є невеликим або такі витрати є незначними, їх безпосередньо відносять на витрати виробництва (рахунок 91).

Якщо витрати на освоєння є значними і довгостроковими, їх облік ведеться за видами виробів на Дт 39 “Витрати майбутніх періодів”. Після початку виробництва продукції, яка розроблялася, витрати на її освоєння поступово списуються протягом 1-2 років. Розмір щомісячної суми погашень визначаються розрахунковим шляхом.

Наприклад, якщо витрати на освоєння нового виду продукції становили 120000 грн., планується виробити 24000 одиниці продукції, тоді витрати на одиницю становлять 5 грн. Якщо в місяць виробляється 1000 одиниць, то в їх собівартість буде включено 5000 грн.

В бухгалтерському обліку щомісячне списання витрат на освоєння і підготовку виробництва відображається записом:

Дт 23 Кт 39.

Виробничим браком вважається продукція, яка за своїми якостями не відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і не може бути використана за своїм прямим призначенням або може бути використана лише після додаткових витрат на виправлення браку.

За характером виявлених дефектів брак поділяється на: остаточний і виправний.

Остаточним (невиправним) браком вважається брак, який технічно неможливо або економічно недоцільно виправити. На кожний випадок такого браку складається Акт про брак.

На виправний брак акт не складається. Витрати на виправлення браку та доведення продукції до належного стану збільшують її вартість. При цьому складають такі проводки:

Дт 24 Кт 20, 22 – на вартість використаних в процесі виправлення браку виробничих запасів;

Дт 24 Кт 66 – на суму нарахованої оплати праці робітникам, зайнятим у виправлення браку;

Дт 24 Кт 65 – на суму проведених відрахувань на соціальні заходи.

Якщо виявлено винну особу у допущеному браку, сума витрат утримується із заробітної плати:

Дт 66 Кт 24

Якщо від остаточного браку отримують сировину, матеріали чи МШП, вони оприбутковуються:

Дт 20, 22 Кт 24.

До незавершеного виробництва відноситься продукція, яка не пройшла всіх стадій обробки, передбачених технологічним процесом, а також вироби, закінчені виробництвом, але повністю не укомплектовані, не пройшли технічного контролю чи не прийняті замовником.

Фактична наявність незавершеного виробництва визначається шляхом проведення інвентаризації (як правило, кожного місяця).

Після виявлення та оцінки незавершеного виробництва визначають фактичну собівартість випущеної з виробництва продукції.

Для цього за даними аналітичного обліку до витрат на незавершене виробництво на початок місяця додають витрати на виробництво продукції за місяць і віднімають витрати на незавершене виробництво на кінець місяця, а також собівартість поворотних відходів, остаточного браку. Фактична собівартість одиниці продукції визначається шляхом ділення витрат на весь випуск продукції за кожною статтею калькуляції на кількість випущених виробів. Узагальнення витрат на виробництво продукції проводиться на рахунку 23 “Виробництво” з використання спеціального журналу-ордера, у якому групуються усі витрати.

Облік витрат фінансової діяльності ведеться на рахунку 95 “Фінансові витрати”. За дебетом рахунку відображаються всі нарахування які стосуються фінансової діяльності, а за кредитом їх списання на фінансові результати. При

нарахуванні процентів за користування кредитом дебетують рахунок 951 “Відсотки за кредит” і кредитують рахунок 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”. При нарахуванні процентів за договором фінансової оренди дебетують рахунок 952 “Інші фінансові втрати” і рахують рахунок 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”. При списанні фінансових витрат на фінансові результати дебетують рахунок 792 “Результат фінансових операцій” і кредитують відповідно рахунки 951 і 952.

Безпосереднє калькулювання собівартості продукції здійснюється в управлінському обліку.

2.2. Методи обліку витрат на виробництво продукції

В залежності від виду продукції, її складу, типу і характеру організації виробництва на промислових підприємствах застосовують такі основні методи обліку і калькулювання фактичної собівартості продукції як: попередільний; позамовний; нормативний.

Взагалі під методом обліку витрат на виробництво розуміють прийоми по збору, групуванню в обліку інформації про виробничі витрати і обчислення фактичної собівартості продукції для контролю за витратами виробництва [41, с. 76].

Переділом називається комплекс технологічних операцій, який завершується виходом напівфабрикатів чи готової продукції [9].

Попередільний метод обліку застосовується на підприємствах з однорідною за вихідною сировиною та матеріалами і характером обробки масовою продукцією, під час виробництва якої переважають фізико-хімічні і термічні виробничі процеси. Перетворення сировини в готову продукцію на підприємствах в умовах безперервного і поточного технологічних процесів чи ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких являє собою окремі самостійні преділи (фонди, стадії) виробництва.

Найбільше цей метод застосовується у хімічній, лісовій, металургійній, текстильній, шкіряній, легкій, харчовій галузях промисловості.

Також важливе місце займає цей метод на підприємстві, де після кожного переділу, стадії одержують напівфабрикати, які можна або здати на склад, або перед передачею на наступний переділ обчислити за кількісними і вартісними параметрами.

При передільному методі, витрати обліковують в розрізі видів продукції, технологічних переділів.

Попередільний метод обліку застосовують також у виробництвах з комплексним використанням сировини.

Також більше як дві третини промислових підприємств мають передільну технологію виробництва продукції [6].

У разі застосування попередільного методу обліку витрат на виробництво, починаючи з підготовки видобування корисних копалин або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту, витрати враховуються в кожному цеху, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху.

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

При застосуванні однопредільного методу технологічний процес не поділяється, а від першої операції до останньої становить єдине ціле.

Крім однопредільного методу використовують багатопредільний метод. Він застосовується тоді, коли технологічний процес поділяється на декілька технологічних фаз (стадій, переділів) і в кінці кожного переділу одержують напівфабрикат, який визначається за кількістю і вартістю, тобто калькулюють собівартість напівфабрикатів.

Готовий продукт одержують у кінці останнього переділу.

У попередільних виробництвах виготовляють різні види продукції. Це вимагає роздільного обліку витрат не лише за переділами, а й за окремими продуктами. Тому важливим завданням бухгалтерського обліку витрат на виробництво є облік прямих витрат по продуктах у межах кожного переділу технологічного процесу.

Попередільний метод обліку витрат має у різних галузях свої особливості:

1. Затрати враховуються по окремих переділах (фазах, стадіях) виробництва напівфабрикату або готової продукції.

2. Затрати враховуються не тільки по окремих переділах, а також по окремих агрегатах або процесах в середині переділів, коли ці агрегати є окремими занижуючими виробничими ділянками.

3. В середині цехів або виробництв з наступним переділом, а також по агрегатах облік затрат організують в розрізі видів або груп однорідних видів продукції.

4. При попередільному методі затрати, як правило, враховуються по цеху і групі продукції, включених в калькуляційну групу, калькують за допомогою економічних обумовлених способів [26, с. 83].

Ці особливості пов'язані з технологією і організацією виробництва, та незавершеного виробництва.

У разі застосування попередільного методу використовують елементи нормативного методу – систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих норм, а також виявлення зміни норм. В первинних документах оперативної звітності відображаються не тільки фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, технічного палива, енергії, а й витрати їх за нормами згідно із застосованими на них виробничими завданнями.

Об'єктом обліку і калькулювання вважаються як окремі види, так і групи продукції, об'єднані за ознакою однорідності сировини та матеріалів, складності виробництва й обробітку, однорідності призначення.

Синтетичний облік ведуть на рахунку 23 “Виробництво”. На дебеті цього рахунка групуються всі витрати, що складають собівартість готової продукції. Аналітичний облік обмежують переділами та фазами.

Після зведення витрат розпочинають калькулювання собівартості продукції. Для цього визначають незавершене виробництво по кожному переділі або фазі технологічного процесу, оцінюють його за методом галузевих рекомендацій (рис. 2.2.).

Процес зведення витрат та визначення собівартості продукції в цілому по господарству здійснюється напівфабрикатним та безнапівфабрикатним способами.

Різновидом попередільного обліку витрат на виробництво є попроцесний метод. Його застосовують у таких галузях, як вугле-нафтодобувна. Особливістю підприємств цих галузей є те, що витрати на виробництво узагальнюються в реєстрі бухгалтерського обліку в цілому по процесу і діляться на кількість продукції, а також характерна відсутність незавершеного виробництва. При цьому не доцільно ділити загальну суму витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом. У попроцесних виробництвах облік ведуть по кожному процесу. Також при цьому методі прямі затрати відображаються в поточному обліку не по видах виготовленої продукції, а по переділах або стадіях виробництва.

Обов’язковою умовою використання попередільного методу є організація систематичного контролю за використанням матеріальних цінностей і затрат праці у виробництві продукції.

Найбільш оптимальним методом обліку витрат продукції на підприємствах машинобудування і металообробної промисловості (в тому числі на ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА») є позамовний метод, за яким об’єктом обліку і калькулювання є виробниче замовлення, що відкривається на один або декілька однорідних виробів. Оскільки в цей час найбільшою складною проблемою став збут продукції, тому вигідніше облік витрат здійснювати по замовленнях на виготовлення одного світильника або партії світильників.

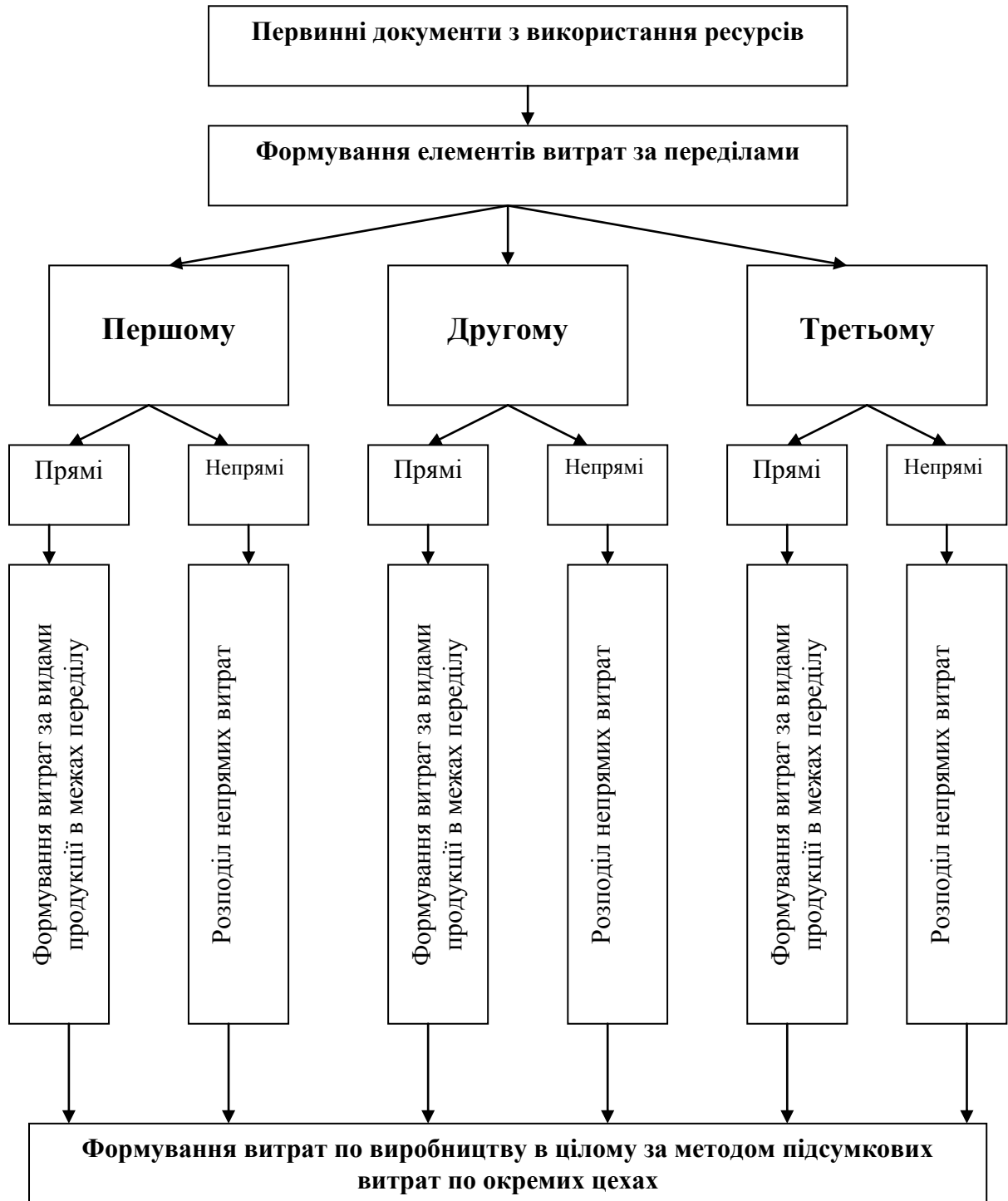


Рис. 2.1. Загальна побудова обліку витрат на виробництво за попередільним методом

Кожному замовленню присвоюють окремий номер, який вказують в усіх документах про витрати на це замовлення.

В бухгалтерії на кожне замовлення відкривається карточка, в якій враховуються витрати по даному замовленню на протязі всього терміну його виготовлення.

У разі застосування позамовного методу окреме виробниче замовлення видається на заздалегідь визначену кількість продукції.

Вся первинна документація складається з обов'язковим зазначенням номерів замовлень. За допомогою систем нумерації замовлень (шифрів, позначень) зазначається вид, призначення продукції і джерело покриття витрат на замовлення [41, с. 89].

Використовують зразкову систему групувань замовлень:

а) за видами продукції: (основна товарна продукція; роботи і послуги виробничого характеру; підготовка і освоєння виробництва продукції; виготовлення інструменту загального призначення; модернізація устаткування і транспортних засобів; непромислові роботи і послуги).

б) за призначенням продукції: (продукція, що постачається стороннім організаціям; продукція, що постачається внутрішньовиробничій кооперації)

в) за джерелами покриття витрат, тобто витрати покриваються за рахунок: (господарських договорів і відносяться на собівартість продукції; прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства і відноситься на рахунок прибутків і збитків підприємства; амортизаційні відрахування на повне відшкодування основних фондів та нематеріальних активів).

У разі застосування позамовного методу витрати цехів враховуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива та енергії за окремими групами.

Фактична собівартість окремих замовлень (виробів, робіт, послуг) визначається або після передачі на склад, або після здачі замовнику безпосередньо шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої за замовленням продукції і оцінюється за плановою або фактичною собівартістю однорідних виробів (рис. 2.3).

Частковий випуск на замовлення оцінюється шляхом ділення виробничих витрат на кількість виробів, як вироблених, так і тих, що перебувають у незавершеному виробництві, і множення одержаної величини на кількість випущеної продукції.

Отже, суть позамовного методу полягає в тому, що всі прямі затрати враховуються в розрізі статей по окремих виробничих замовленнях, які видаються на раніше визначену кількість даного виду продукції. Інші затрати враховуються по місцях їх виникнення і їх призначення в розрізі статей витрат і відносяться на собівартість окремих замовлень у відповідності з встановленою базою їх розподілу.

Оскільки ці методи мають недоліки, то для ліквідації цих недоліків використовують нормативний метод обліку витрат на виробництво.

Нормативний метод – це основний метод виробничого обліку, який сприяє впровадженню прогресивних норм витрат, дієвого контролю за рівнем витрат виробництва, що дає змогу використовувати дані обліку для виявлення резервів, зниження собівартості продукції та оперативного керівництва виробництвом [26, с. 176]

Цей метод є найбільш сучасним, він значно підвищує можливість здійснення контролю виявлених у виробництві відхилень від діючих норм, що зумовлені організацією виробництва. Важливе значення має цей метод на підприємствах обробних галузей промисловості, і не менш важливе місце займає на ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА».

Основним елементом нормативного методу є облік відхилень від норм і облік зміни норм. Кожен з цих елементів повинен бути документально оформлений. Оформлення відхилень або змін здійснюється відповідно до характеру технології, форм оплати праці, виду продукції.

Нормативний метод обліку витрат включає:

- а) поточний облік витрат за діючими нормами окремо і з урахуванням відхилень від них, виявлення місць, причин і винуватців відхилень;
- б) системний облік зміни самих норм;

в) складання і періодичне коригування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат;

г) визначення фактичної собівартості випущеної продукції, як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни норм [26, с. 612].

Облік фактичних витрат за нормативним методом на всіх підприємствах здійснюється окремо в частині витрат за нормами і в частині витрат, які являють собою відхилення від норм.

Нормативний метод обліку витрат виробництва сприяє своєчасному виявленню відхилень фактичних витрат від діючих норм основних витрат.

Тому нормативний метод можна характеризувати як облік затрат у межах норм затрат, які відхиляються від норм. Кожний такий випадок повинен бути зафіксований в окремому документі [6].

Для відображення в обліку цих даних в кожному господарстві розробляють кодифікатор відхилення від норм та зміни норм.

У зв'язку з цим нормативний метод може застосовуватися разом з іншими методами.

При нормативному методі всі зміни норм повинні бути зафіксовані у спеціальному документі “Повідомлення про зміну норм”, а відхилення – у документі залежно від форм методу виявлення і первинному документі, інвентарній відомості або розкрійній карті. Лише незначна кількість відхилень виявляється розрахунковим методом. Відхиленням від норм вважається як економія, так і перевитрати матеріальних та трудових витрат. Відхилення від норм допускаються тільки з дозволу відповідальних працівників підприємства.

Важливим елементом нормативного методу обліку витрат на виробництво є складання нормативних калькуляцій.

Нормативна собівартість – це вид попередньої собівартості на початок якогось періоду. Методика складання нормативної калькуляції собівартості продукції залежить від галузевих особливостей.

Карти нормативної калькуляції на деталі, вузли, як правило, складаються тільки по прямих витратах і, перш за все, по сировині, матеріалах, напівфабрикатах, заробітній платі виробничих робітників.

Нормативна калькуляція на виріб – це набір прямих витрат на вузли, деталі чи інші напівфабрикати, які входять в нього з додаванням витрат на додаткову обробку, обслуговування виробництва і управління [41, с. 306].

Існує менш трудомісткий процес складання нормативної калькуляції – це складання відомості нормативного набору витрат по цехах (таблиця 2.2). Дана відомість характеризує частку цеху у витратах на відповідну продукцію. При цьому така відомість складається лише з прямих витрат.

Таблиця 2. 2

Відомість нормативного набору витрат на ТОВ «ОСП Корпорація
ВАТРА» по цеху № 4 на 1 лютого 2018 року

№ деталей та вузлів	Застосування	Матеріали та напівфабрикати					Витрати на оплату праці	
		Кількість по виробу А	Сума	Кількість по виробу Б	Сума	Разом по виробу В	Нормо-години	Сума
22 – 345	1	3	2000,0	-	-	2000,0	0,4	60000,0
22 – 456	2	-	-	3	2600,0	2600,0	0,1	4800,0
22 - 731	1	-	-	2	3500,0	3500,0	0,2	9200,0

Важливим елементом нормативного обліку є перерахунок залишків незавершеного виробництва на початок місяця. Цей перерахунок можна проводити двома прийомами:

1. Прямим подетальним перерахунком на основі інвентаризації;
2. Укрупненим перерахунком за калькуляційними статтями, який менш точний, але простий.

Ефективність норм матеріалів залежить від якості нормування затрат. Норма затрат – мінімальна величина затрат, яка необхідна для виробництва одиниці продукції:

1. Норми матеріальних витрат;
2. Норми витрат на оплату праці;
3. Норми витрат на утримання і експлуатацію машин і обладнання.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції повинен узагальнити фактичні витрати та витрати виробництва [26].

Цінною в нормативному методі є можливість контролю за формуванням собівартості.

Облік нормативних витрат є основою для управління бізнесом.

Загальну побудову нормативного обліку витрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції наведено на рис. 2.4.

Також важливим елементом нормативного методу є зведений облік затрат на виробництво. Зведений облік затрат на виробництво рекомендують використовувати на підприємствах замість нормативних планових калькуляцій [26].

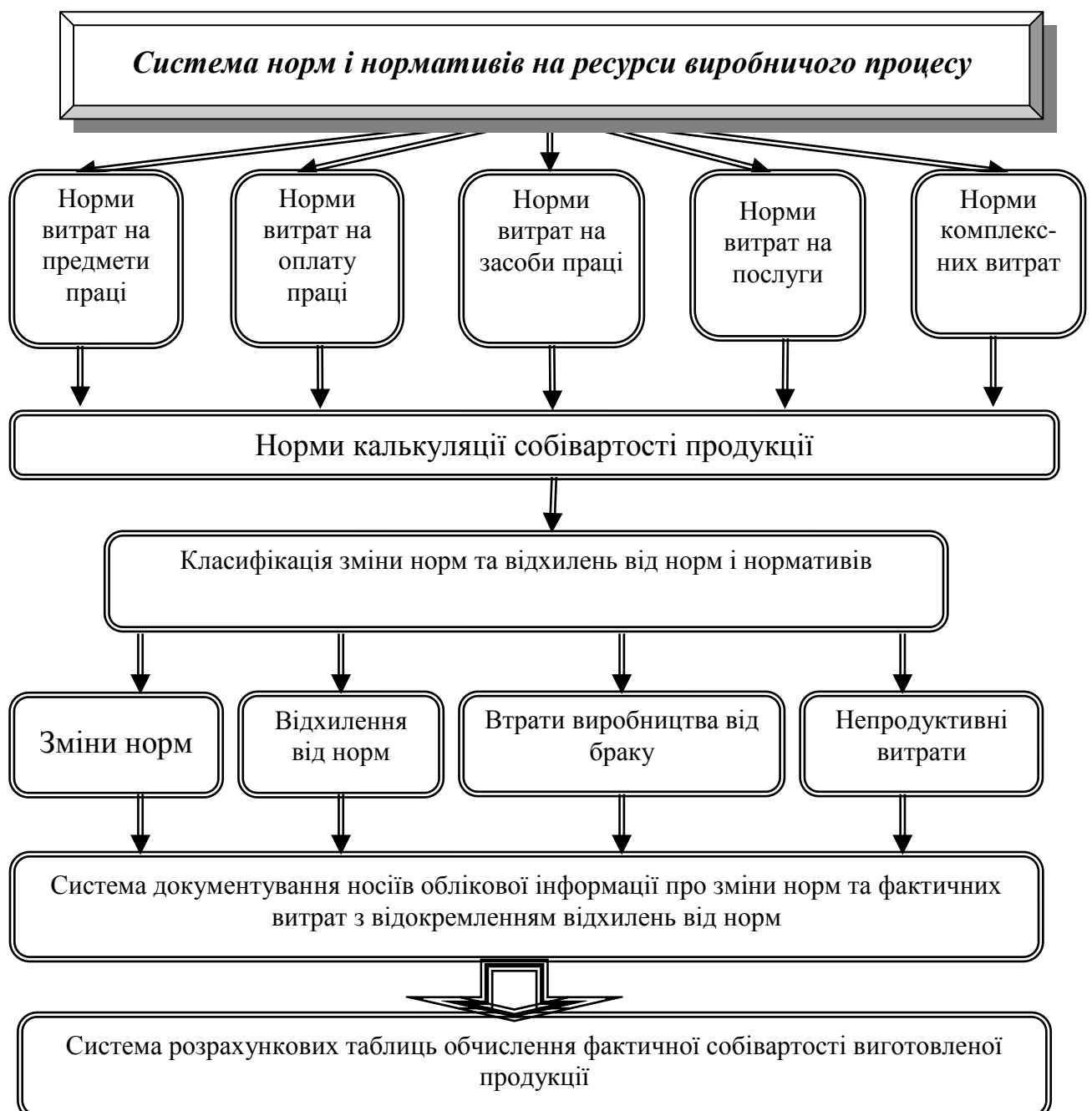


Рис. 2.4. Побудова нормативного обліку витрат на виробництво

Однією особливою відмінністю нормативного методу обліку затрат є визначення фактичної собівартості продукції шляхом алгебраїчного сумування нормативної собівартості [26, с. 492].

В умовах переходу України до ринку важливе значення має вивчення американської системи “стандарт-кост”. Це, насамперед, контроль витрат на виробництво одного чи кількох виробів певного виду протягом поточного та майбутнього періоду.

Термін “стандарт” означає в цьому разі кількість необхідних витрат (матеріальних, трудових) для випуску одиниці продукції чи надання послуг. “Кост” – грошове вираження виробничих затрат на одиницю продукції [26, с. 102].

Перевага цієї системи над іншими методами обліку витрат на виробництво полягає в тому, що на основі встановлених стандартів можна визначити суму очікуваних витрат і реалізацію виробу, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про прибуток.

Також витрати при цій системі поділяються в порівнянні з стандартами, збільшення фактичних витрат повинні бути розподілені за причинами.

Стандарти по матеріальних затратах в кожному вигляді складаються на основі даних про ці матеріальні затрати за попередній період, причому для розрахунку беруться середні дані про витрати [6].

Стандартні затрати по заробітній платі в кожному виразі встановлюються на основі хронометражу робочого часу, а у вартісному виразі – на основі даних про тарифні ставки робітника.

Отже, при цій системі заздалегідь до початку виробництва певної продукції складаються стандарти відповідних затрат на виробництво.

Облік затрат за стандартами організовується наступним чином: [26]

а) по матеріальних затратах:

- на основі первинних документів списуються на виробництво спочатку в кожному виразі тільки по стандартах, а в кінці звітної періоду кожний вираз матеріальних затрат перетворюється у вартісний множенням на стандартну ціну;

- у випадку додаткового залучення матеріалів понад стандарти виписується окремий документ на відпуск матеріалів, в якому вказується причина відхилень від стандартів;

- оприбуткування матеріалів від постачальників по матеріальних рахунках проводиться також за стандартними цінами;

б) по оплаті праці:

- у всіх документах і замовленнях вказуються стандартні ціни на виробництво даного замовлення по оплаті праці;

- розробляються робочі листки, в яких вказується час виконання роботи по стандарту і заробітній платі;

- листки із нестандартними ставками виділяються окремо і аналізуються.

Основною метою системи обліку «стандарт-кост» є виявлення відхилень від стандартів і управління цими відхиленнями. Ця система має багато спільних рис з нормативним методом обліку затрат (попередне складання нормативів, відокремлений облік відхилень) [6].

На завершення можна виділити основні напрямки вдосконалення обліку витрат:

а) поглиблення зв'язку нормативного методу управління собівартістю з внутрішньовиробничим госпрозрахунком для покращення зв'язку, стимулювання колективів госпрозрахункових цехів, бригад з їх вкладом в результати роботи підприємства і економію витрат;

б) спрощенню номенклатури калькуляційних статей витрат у зв'язку із змінами в господарському механізмі складу витрат, що включаються в собівартість продукції;

в) зближення існуючих в країні методів обліку виробничих витрат з міжнародними стандартами;

г) автоматизація обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

Щоб у процесі аналізу можна було дослідити відхилення в матеріальних затратах, потрібно облік виробничих затрат на підприємстві вести за нормативними методами. Джерелами аналізу матеріальних затрат є форми звітності і на основі них складають таблицю 2.3.

Таблиця 2.3

Загальна оцінка затрат на ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» за 2017р. тис. грн.

Показники	За планом	За фактом	Відхилення
1. Основні і додаткові матеріали за мінімум повернутих відходів	21498,9	21473,8	- 25,1
2. Паливо та енергія на технологічні цілі	153,9	150,7	- 3,2
3. Транспортно-заготівельні витрати	876,9	876,5	- 0,4
4. Усього матеріальних затрат	22529,7	22501,0	- 28,7
5. Обсяг товарної продукції	35569	35474	+ 95
6. Собівартість товарної продукції	33090	33154	- 64

Наведені дані показують, що фактичні матеріальні витрати були нижчими від планових на 28,7 тис. грн. за рахунок зниження витрат по всіх їх видах. Однак, за такими позитивними відхиленнями можуть бути приховані негативні сторони.

2.3. Аналіз ефективності діяльності промислового підприємства

Інтернаціоналізація і глобалізація світової економіки неминуче призводить до змін в підприємницькому секторі, також до перегляду стратегії розвитку для більшості підприємств.

Багато підприємств, які колись впевнено себе почували в межах національного ринку, починають стикатися з проблемою жорсткої конкуренції. Їм доводиться шукати нові способи для зміцнення своєї позиції на світових ринках. З кожним роком число підприємств, які вийшли за межі національного ринку, збільшується.

На сьогодні на ринку працює біля двадцяти виробників, десять великих імпортерів і біля трьохсот середніх і малих гуртовиків. На рис. 2.5 подано структуру вітчизняного ринку освітлювального обладнання. Основними споживачами „громадсько-промислового” світла є комерційні структури і бюджетні організації, які активно вкладають кошти в будівництво/реконструкцію об’єктів, а також в оновлення „парку” світильників. Ріст ринку пов’язаний з вливанням інвестицій в будівництво житлової і комерційної нерухомості. Найбільшими споживачами світильників залишаються покупці із таких міст, як: Київ, Дніпропетровськ, Харків. Водночас, на даний час достатньо динамічно зростають обсяги продажу даного виду товару і в західних регіонах країни.

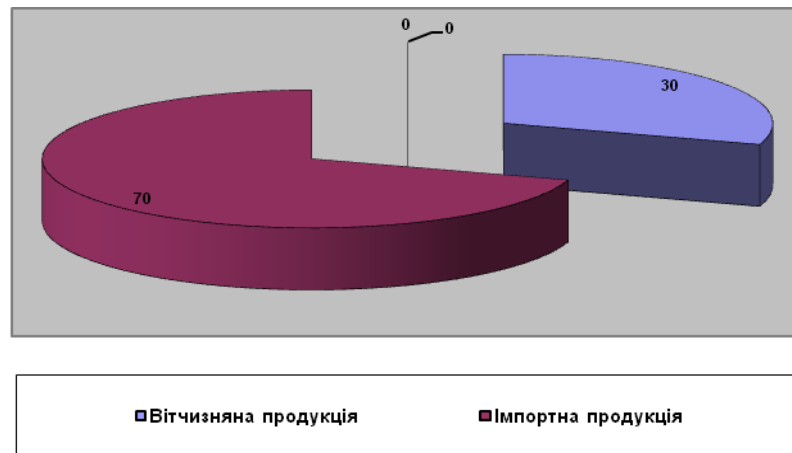


Рис. 2.5. Структура вітчизняного ринку освітлювального обладнання у 2017 р. (в кількісному вираженні), %

Досліджено, що для забезпечення потреб ринку у освітлювальному обладнанні для громадських приміщень, для промислового і декоративного освітлення працюють такі підприємства, як: „Варіант” (м. Харків), „Ватра” (м. Тернопіль), „Ватра-Шредер” (м. Тернопіль), „Люмен” (м. Бровари, Київська обл.), „Норткліфф” (Вінницька обл.), „Обухівський вентиляційний завод” та інші.

Структура продажу світильників для різних об’єктів представлена на рис. 2.6.

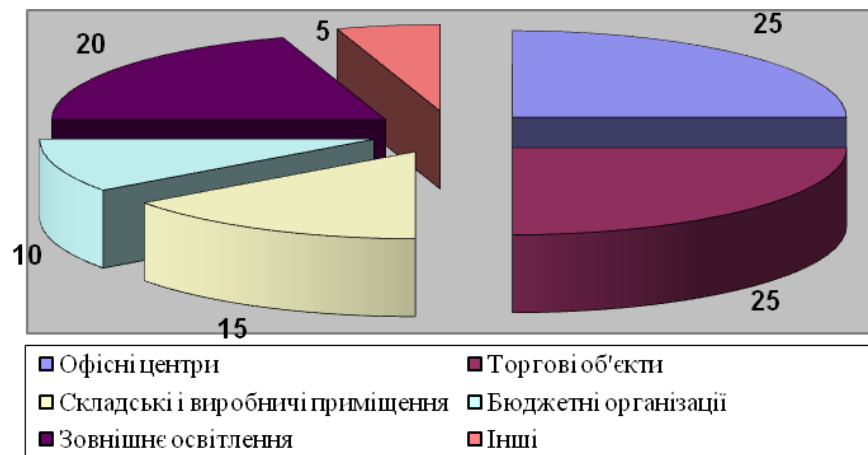


Рис. 2.6. Структура продажу світильників для різних об'єктів (в грошовому вираженні) у 2017 р., %

Як відомо, сьогодні ТОВ «ОСП Корпорація «Ватра»», є одним з найбільших в Україні і СНД виробником світлотехнічної продукції промислового і культурно-побутового призначення. Досліджуване підприємство є відомим експортером світлотехнічної продукції як на внутрішніх так і на зовнішніх ринках. Експорт продукції здійснюється в основному згідно прямих угод купівлі-продажу. В структурі експорту майже 90% складають промислові світильники і пускорегулюючі апарати. Також конкурентоспроможними на ринку є пускорегулюючі апарати, світильники з газорозрядними лампами і спеціальні типу ЛСР, Н4Т4Л, НСП23*200.

Основні результати господарської діяльності підприємства ТОВ «ОСП Корпорація «Ватра»» за 2015-2017 р.р. відображено у табл.2.4.

Таблиця 2.4
Основні техніко-економічні показники діяльності підприємства

Показники	2015 рік	2016 рік	Відхилення		2017 рік	Відхилення	
			Абсолютне, тис. грн., (+, -) 2016р. до 2015р.	Відносне, % 2016р. до 2015р.		Абсолютне, тис. грн., (+, -) 2017р. до 2016р.	Відносне, % 2017р. до 2016р.
Вартість активів, тис. грн.	51160	46732	-4428	8,7	52236	5504	11,8
Вартість основних засобів, тис. грн.	15113	17052	1939	12,8	20843	3791	22,23
Вартість власного капіталу, тис. грн.	26686	28507	1821	6,8	31518	3011	10,6
Вартість реалізованої продукції, тис. грн.	110453	105342	-5111	4,63	115450	10108	9,6
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	93872	84883	-8989	9,6	92161	7278	8,6
Матеріальні витрати, тис. грн.	37631	37631	-	-	48389	10758	28,6
Витрати на оплату праці, тис. грн.	15226	15226	-	-	15226	-	-
Кількість працюючих, чол.	602	633	31	5,15	499	-134	21,2
Середня заробітна плата	3346	3517	171	12,7	4394	877	57,8

одного працівника, грн.							
Продуктивність праці, тис. грн./чол.	183,5	166,4	-17,1	9,3	231,4	65	39,1
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	24474	18225	-6249	25,5	20718	2493	13,7
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	21113	18498	-2615	12,4	20386	1888	10,2
Чистий прибуток, тис. грн.	4310	1822	-2488	57,7	3511	1689	92,7
Рентабельність продукції, %	11,8	12,4	6	5,09	12,5	1	0,8
Рентабельність активів, %	8	4	4	100	7	3	75
Рентабельність капіталу, %	16	6	-10	62,5	10	4	66,7
Фондовіддача	8,1	6,6	-1,5	18,5	6,1	-0,5	7,6
Фондомісткість	0,12	0,15	0,03	25,1	0,16	0,01	6,7
Фондоозброєність	22,6	25,4	2,8	12,4	37,9	12,5	49,2
Коефіцієнт зношення ОФ	0,3	0,3	-	-	0,4	0,1	33,3
Коефіцієнт придатності ОФ	0,7	0,7	-	-	0,6	-0,1	-14,3

Отже, на основі розрахунків, проведених у табл.2.4 можна зробити такі висновки: у 2016 році порівняно із попереднім вартість активів підприємства знизилася на 4428 тис. грн., а у 2017 році порівняно із 2016 роком – збільшилася на 5504 тис. грн. Вартість власного капіталу у 2015 році порівняно із 2015 роком збільшився 1821 тис. грн., а у 2017 році порівнюючи з 2016 роком власний капітал зріс до 3011 тис. грн.

Аналізуючи економічні показники, ми бачимо, що чистий дохід від реалізації продукції у 2016 році знизився порівняно з 2015 роком на 5111 тис. грн., у 2017 році порівняно з 2016 роком збільшився на 10108 тис. грн. Чистий прибуток знизився у 2016 році на 2488 тис. грн. порівняно із 2015 роком, а у 2017 році чистий прибуток збільшився порівняно з 2016 роком на 1689 тис. грн.

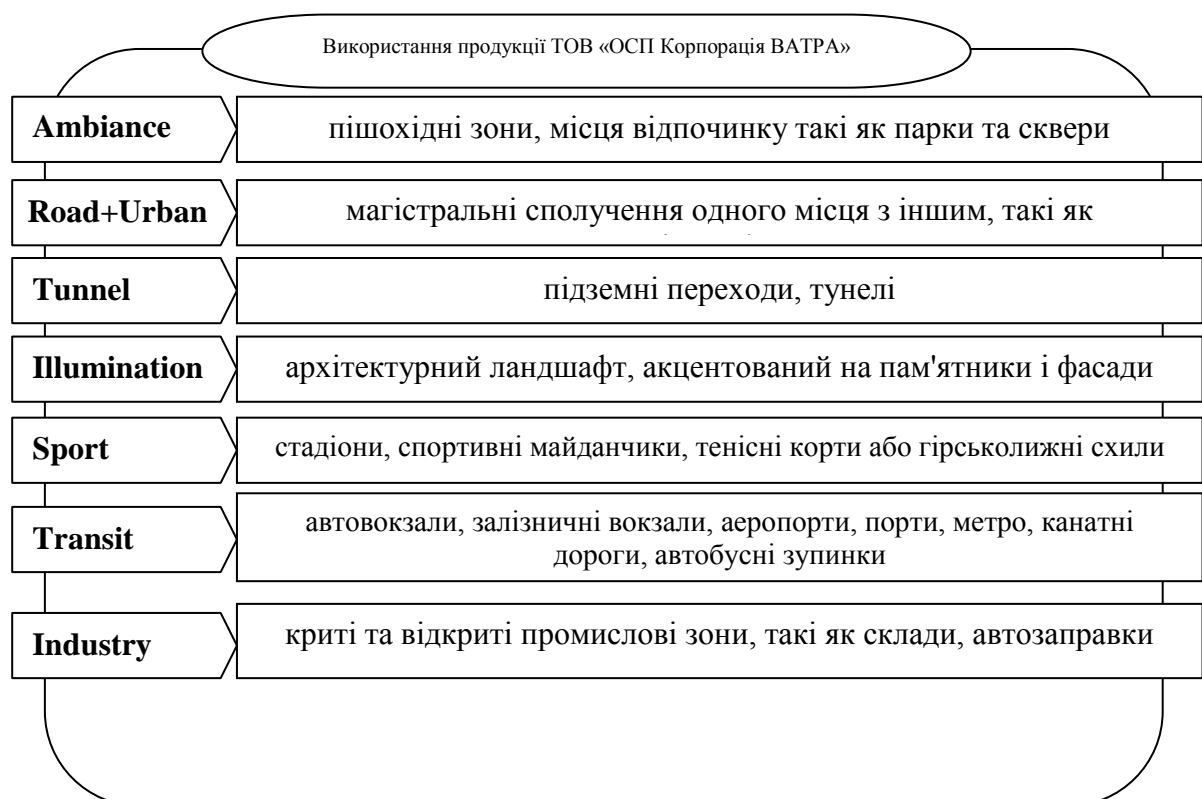
Перш ніж вийти на міжнародний ринок, підприємства аналізують як зовнішні, так і внутрішні чинники, вибираючи для себе найкращий спосіб проникнення. І кожен стратегічний підхід несе за собою величезний обсяг зобов'язань, ризиків і контролю для отримання найбільшого прибутку. Також враховуються і фактори навколишнього середовища за кордоном: економічні, політичні, правові, соціально-культурні, фактори державного регулювання та багато інших. Всі перераховані фактори, як правило, взаємопов'язані та діють найчастіше одночасно.

Говорячи про проблеми виходу на міжнародний ринок, підприємства можуть зіткнутися з проблемою конвертації валюти, яка до виходу на зовнішній ринок могла їх не зачіпати, заходами тарифного і нетарифного регулювання, контрабандою і корупцією. Все вище сказане тільки підтверджує,

що в даний час не можна ігнорувати аналіз та перспективи виходу на зарубіжні ринки, які дозволять розробити комплекс дій, що задовольняють мету підприємства, і зможуть стати основою для успіху.

Перш за все, доцільно оцінити діяльність підприємства в цілому, його продукцію, можливість та доцільність виходу на зовнішні ринки. Бренд Шредер є світовим та присутній у 45 країнах на п'яти континентах. Зокрема, продукція компанії Шредер використовується у таких країнах, як Бельгія, Бразилія, Великобританія, В'єтнам, Ірландія, Іспанія, Італія, Камбоджа, Канада, Китай, Монако, Нідерланди, Німеччина, Об'єднані Арабські Емірати, Перу, Південно-Африканська Республіка, Португалія, Сербія, Сполучені Штати Америки, Угорщина, Франція, Чилі, Швейцарія [30].

ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» надає повний комплекс рішень для підвищення рівня життя людей з точки зору безпеки та благополуччя. Компанія пропонує споживачам комплексні рішення з освітлення – від проектування до післягарантійного обслуговування, – включаючи світильники, інтелектуальні автономні та бездротові системи керування освітленням, вуличні меблі, системи спостереження, світлові індикатори та багато інших інтелектуальних функцій. Зокрема, на внутрішньому, та особливо на зовнішньому ринках, ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» надає можливість забезпечити освітлювальні системи та їх комплексне обслуговування (рис. 2.7):



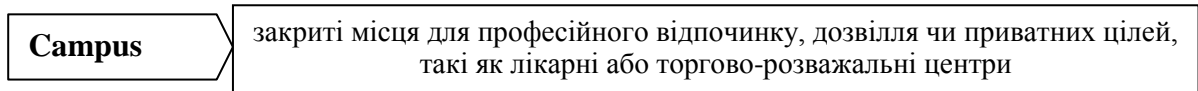


Рис. 2.7. Комплексні рішення, які пропонує споживачам ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» [30]

Визначаючи ефективність міжнародної діяльності, використовується системний підхід, який дозволяє комплексно проаналізувати різні види зовнішньоекономічних операцій. Щоб зробити економічний аналіз в першу чергу необхідно визначитися з критерієм ефективності, на основі якого здійснюється оцінка ефективності виробництва. Взявши за основу похідні дані можна обчислити показники як узагальнені, так і проміжні, розробити формули впливу факторів на узагальнений показник, побачити відхилення у фінансово-господарській діяльності і, найголовніше, обчислити проблеми, які можуть вимагати своєчасного вирішення.

Одним із методів, який може бути використаний для аналізу та оцінки перспектив і загроз міжнародної діяльності підприємства є PEST аналіз – простий та зручний метод для аналізу макросередовища (зовнішнього середовища) підприємства. PEST аналіз є аббревіатурою показників: політичні (P), економічні (E), соціально-культурні (S) і технологічні (T) [4].

T (Technological) – фактори, що характеризують технологічний прогрес в галузі. Дана група чинників вимагає детального аналізу, так як в епоху технологічного процесу саме зміна в технології може кардинально змінити усталений стан ринку. Під час аналізу технологічних факторів необхідно звернути увагу на 4 параметра: можливі зміни в ключових технологіях, використовуваних на ринку (інновації в обладнанні, матеріалах, в бізнес-моделях і методах ведення бізнесу); вплив Інтернет на розвиток ринку; вплив мобільних технологій на розвиток ринку; інновації в інформаційних технологіях, що дозволяють більш ефективно конкурувати на ринку (рис. 2.8).

Методика PEST-аналізу часто використовується для оцінки ключових ринкових тенденцій галузі. PEST аналіз є інструментом довгострокового

стратегічного планування і складається на 3-5 років вперед, з щорічним оновленням даних.

На основі аналізу показників ефективності здійснюється економічне обґрунтування діяльності підприємства. Існує ряд таких показників:

1. Показники ефекту. Абсолютні значення, які відтворюються в грошових одиницях як різниця між результатами діяльності та витратами на здійснення цієї діяльності

2. Показники ефективності. Являють собою співвідношення прибутку від діяльності організації до витрат на здійснення цієї діяльності. Вимірюються у відсотках і долях.



Рис. 2.8. PEST-аналіз діяльності ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» [25, с. 159]

Оцінка діяльності виконується за допомогою зіставлення результатів фактичних з результатами запланованими. Також можливою є і оцінка щодо показників нормативних або показників подібного роду підприємств. Результат оцінки діяльності – це основа для стимулювання даної діяльності і коригування запланованих дій.

Здійснено оцінку конкурентних переваг та вразливих позицій підприємства на ринку світлотехнічної продукції, використовуючи сукупність чинників, які визначають ефективність міжнародної діяльності та діяльності підприємством загалом. Для цього використано метод експертних оцінок у зв'язку з відсутністю в повному обсязі інформації про діяльність підприємства в цілому.

Для наочності, використано дані про діяльність найближчого конкурента ТОВ «Шредер» (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5
Розрахунок конкурентоспроможного потенціалу [25, с. 134]

Критерії оцінки	Середній арифметичний показник експертної оцінки	
	ТОВ «Шредер»	ТОВ ОСП «Корпорація Ватра»
1. Рівень післяпродажного обслуговування	4,1	4,2
2. Рівень цін	3,6	3,5
3. Упізнаваність бренду	3,8	3,6
4. Якість продукції	4,5	4,2
5. Рекламна політика	3,6	4,5
6. Використання маркетингового планування	3,4	3,6
КПП	3,8	3,9

Аналіз конкурентоспроможного потенціалу ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» здійснено за такими критеріями [25, с. 133]: рівень післяпродажного обслуговування; рівень цін; якість продукції; використання маркетингового планування; впізнаваність бренду, популярність марки; рекламна політика.

Загалом, за оцінкою Ю.Т. Меленчук, досліджувані підприємства володіють великим внутрішнім потенціалом, що дає змогу вдосконалюватися та бути конкурентоспроможними на локальному ринку. На нашу думку, підприємствам електротехнічного машинобудування в подальшому потрібно дотримуватися агресивної стратегії, тобто намагатися захоплювати нові ринки

реалізації продукції та послуг, активно інвестувати кошти у розвиток, намагаючись знаходити нові ринки збуту, збільшувати свою частку на зовнішньому ринку [25, с. 135].

Виявлення резервів є вкрай важливою сходинкою для розробки планових організаційно-технічних заходів. Це можна пояснити тим, що мета виявлення резервів – підвищення ефективності функціонування організації. Робота з величиною і місцями виникнення резервів може дозволити систематизувати їх за рівнем управління і ступенем важливості.

Формулювання проблем, що виникають в період діяльності підприємства, може дозволити своєчасно відреагувати на зміни середовища як внутрішньої, так і зовнішньої. Це формулювання ведеться на базі вивчення факторів різних відхилень і є найважливішим аспектом для їх подальшого вирішення.

Для організації аналізу потрібно вирішити питання методологічного характеру: поставити мету і визначити завдання аналізу; визначити час і послідовність методики його проведення; визначити джерела інформації та її достовірність; вибрати методику здійснення аналізу.

Від цього залежить перелік етапів економічного аналізу та порядок його проведення. Важливою проблемою залишається визначення оптимального співвідношення між терміном проведення і глибиною аналізу. Один із способів вирішення проблемної ситуації – це системний підхід, структура якого починається з високого рівня управління або узагальненого показника, потім визначається коло факторів, які впливають на важливі елементи і в результаті вибираються ті показники, за допомогою яких здійснюється економічний аналіз. Застосування даної методики аналізу безпосередньо залежить від цілей аналізу, часу проведення та наявності інформації [37].

Від рівня управління залежить різноманітність і складність методики: якщо рівень управління низький, то проблема і методика аналізу спрощеного і, відповідно, якщо рівень управління високий, значить і проблеми виникають складніше – вимагають застосування найбільш досконалої методики аналізу.

Найбільш важлива складова економічного аналізу – це розрахунок резервів. Резервами вважаються ймовірний прогрес, який показує ефективність

діяльності організації. Дані резерви діляться на кілька напрямків: за змістом: економічні резерви, соціальні, техніко-технологічні та організаційні; за обсягом поширення: загальні і часткові; за значимістю результату: основні та другорядні; за місцем виникнення: галузеві, внутрішньовиробничі і загальнодержавні; за структурою: складні і прості; за часом дій: постійні і тимчасові.

Також з позицій управління резерви класифікують за організаційним, потенційним і перспективним.

Така класифікація є загальною для економічного аналізу діяльності підприємства. Її застосування можливо в рамках локального аналізу для підвищення ефективності функціонування.

Втрати, які привели до відхилень від стабільної діяльності, відносять до організаційних резервів виробництва. Відображаються вони в планових показниках. Для того щоб знайти резерв, слід досліджувати чинники відхилень і потім розділити ці відхилення на керовані чинники, з точки зору менеджменту, і на некеровані. Також варто виявити втрати, до яких могли призвести фактори впливу, які є некерованими.

Зупинимося детальніше на результатах зовнішньоекономічної діяльності ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» (рис. 2.9).

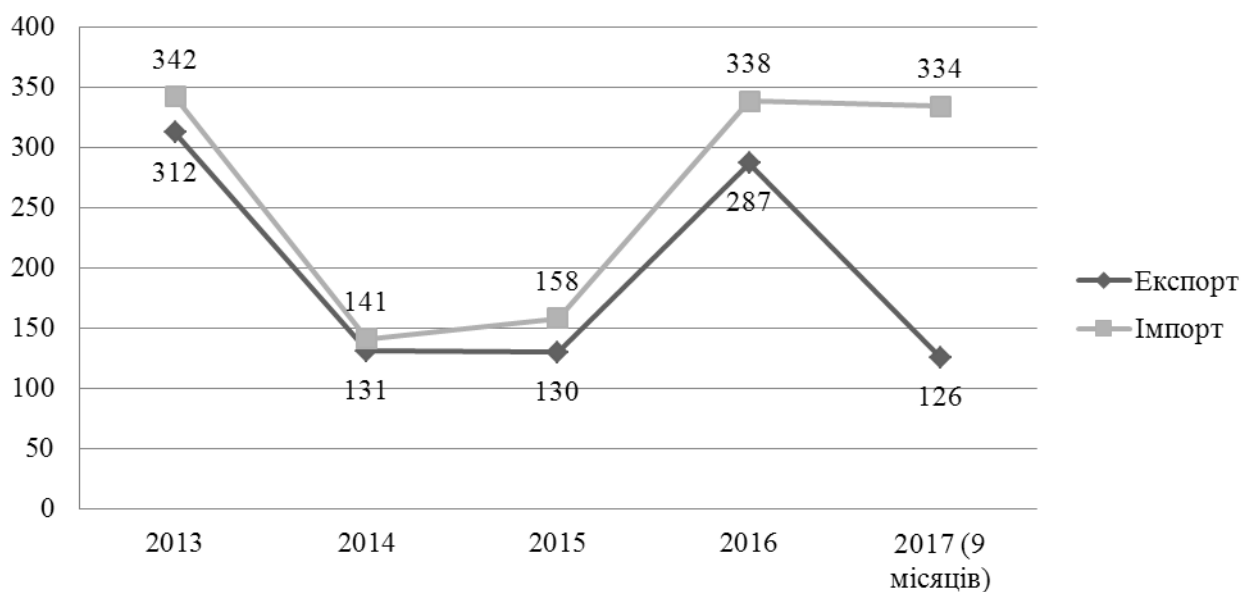


Рис. 2.9. Динаміка кількості операцій з експорту та імпорту
ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА»

Інформація, наведена на рис. 2.9 дозволяє стверджувати, що кількість операцій з імпорту постійно перевищує кількість операцій з експорту, що є логічно для підприємства, яке займається виробництвом продукції з використанням комплектуючих, придбаних в інших країнах. Нагадаємо, що ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» імпортує, в основному, лак просочувальний для баластів з Німеччини (фірма «Lankwitzer Lackfabrib GmbH»), стрічку сталю і алюмінієву («Alanot GmbH»), патрони і стартери для світильників («IBV»), фарбу порошкову (Німеччина, «Lankwitzer Lackfabrib GmbH»). З Польщі ввозиться дріт мідний емальований (фірма «Slaska Fabryka Kabli» (NKT Cables), з Угорщини – поліамід («Zoltek»), з Німеччини («Atotek») – хімікати. Крім того, підприємство імпортує також і обладнання з Австрії («Galika») та Німеччини («Amada»).

Головним джерелом отримання доходу для ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» є саме експорт продукції, товарів, послуг, а також обслуговування клієнтів.

Динаміка експорту розглянута в таблиці 2.6.

Отже, протягом аналізованого періоду ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» суттєво збільшило як дохід від реалізації продукції, так і суму грошових коштів, отриманих компанією від експорту. Зауважимо, що питома вага експорту для ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» є суттєвою у сумі отриманого доходу і сягає більше 85%.

Таблиця 2.6

Динаміка експорту ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» за 2014-2017 роки

Показник	2014	2015	2016	2017 (9 місяців)
Експорт, тис. грн.	38000	42000	161000	121000
Дохід від реалізації продукції, тис. грн.	43872	57755	189215	140046
Питома вага експорту, %	86,6	72,7	85,1	86,4

На сьогоднішній день компанія мала проекти та надала послуги таким країнам, як: Німеччина (типи освітлення: дороги та вулиці; типи застосувань: житлові вулиці, головні дороги та магістралі, міські дороги та вулиці), Китай (типи освітлення: Campus; типи застосувань: сквери та пішохідні зони), Бельгія (типи освітлення: дороги та вулиці; типи застосувань: житлові вулиці), Бельгія (типи освітлення: декоративне; типи застосувань: міські дороги та вулиці), Швейцарія (типи освітлення: підсвітка; типи застосувань: монументи та фасади), Південно-Африканська республіка (типи освітлення: дороги та вулиці; типи застосувань: мости), Португалія (типи освітлення: декоративне; типи застосувань: парки, сквери та пішохідні зони), Нідерланди (типи освітлення: дороги та вулиці; типи застосувань: велосипедні доріжки), Чилі (типи освітлення: декоративне; типи застосувань: монументи та фасади, сквери та пішохідні зони), Італія (типи освітлення: дороги та вулиці; типи застосувань: парковки, сквери та пішохідні зони, міські дороги та вулиці), Канада (типи освітлення: тунельне освітлення; типи застосувань: тунелі), Великобританія (типи освітлення: дороги та вулиці; типи застосувань: головні дороги та магістралі) та багато інших [30].

Проаналізуємо зміни, які відбулися у собівартості виготовленої ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» продукції та витрат на збут (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Динаміка собівартості продукції та витрат на збут
ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА»

Показник	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Собівартість продукції, тис.грн.	13551	16525	23194	25848	23644	30478	47540	149365
Витрати на збут, тис.грн.	1643	2188	2413	2809	2134	4073	4897	9045
Питома вага витрат на збут у собівартості, %	12,12	13,24	10,40	10,87	9,03	13,36	10,30	6,06

Дані, наведені в таблиця 2.7 дозволяють зробити висновок про постійне збільшення обсягів продукції, яка виробляється на ТОВ «ОСП Корпорація

ВАТРА». Одночасно відбувається й збільшення витрат на збут, які є важливою складовою забезпечення ефективності діяльності підприємства.

Оскільки ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» має справу з експортом та імпортом, невід'ємною складовою є розрахунки в іноземній валюті, в результаті яких підприємство отримує як доходи так і витрати від операційної курсової різниці.

Використовуючи Примітки до звітності, проаналізуємо доходи і витрати від операційної курсової різниці (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Доходи і витрати від операційної курсової різниці
ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» (тис. грн.)

	2015	2016	Різниця
Доходи	10254	8064	-2190
Витрати	8617	10186	+1569
Результат (+,-)	+1637	-2122	

Отже, протягом двох останніх років ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» отримувало як доходи так і витрати від операційної курсової різниці, яка виникала внаслідок розрахунків за експортно-імпортним операціями.

Враховуючи суттєві коливання курсу гривні у відношенні до іноземних валют, вважаємо, що підприємству доцільно більше працювати саме на умовах передоплати, щоб уникати негативного впливу як коливання курсу, так і можливого непогашення дебіторської заборгованості контрагентами.

Для доповнення проаналізуємо дебіторську та кредиторську заборгованість підприємства.

Динаміки дебіторської заборгованості ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» наведена на рис. 2.10.

Отже, за три аналізованих роки дебіторська заборгованість ТОВ «Шредер» має тенденцію до збільшення з 13214 тис. грн. до 30016 тис. грн. Для точнішого уявлення про зміни в дебіторській заборгованості доцільно проаналізувати її питому вагу. Так, у 2014 питома вага дебіторської

заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги становила 35,9% від загальної суми оборотних активів та 24,8% від загальної суми активів ТОВ «Шредер». У 2016 році співвідношення кардинально змінилося, а саме: питома вага дебіторської заборгованості знизилася до 23,45% у сумі оборотних активів та до 15,2% у їх загальній сумі. Отже, такі зміни характеризують позитивно тенденцію щодо скорочення дебіторської заборгованості ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА».

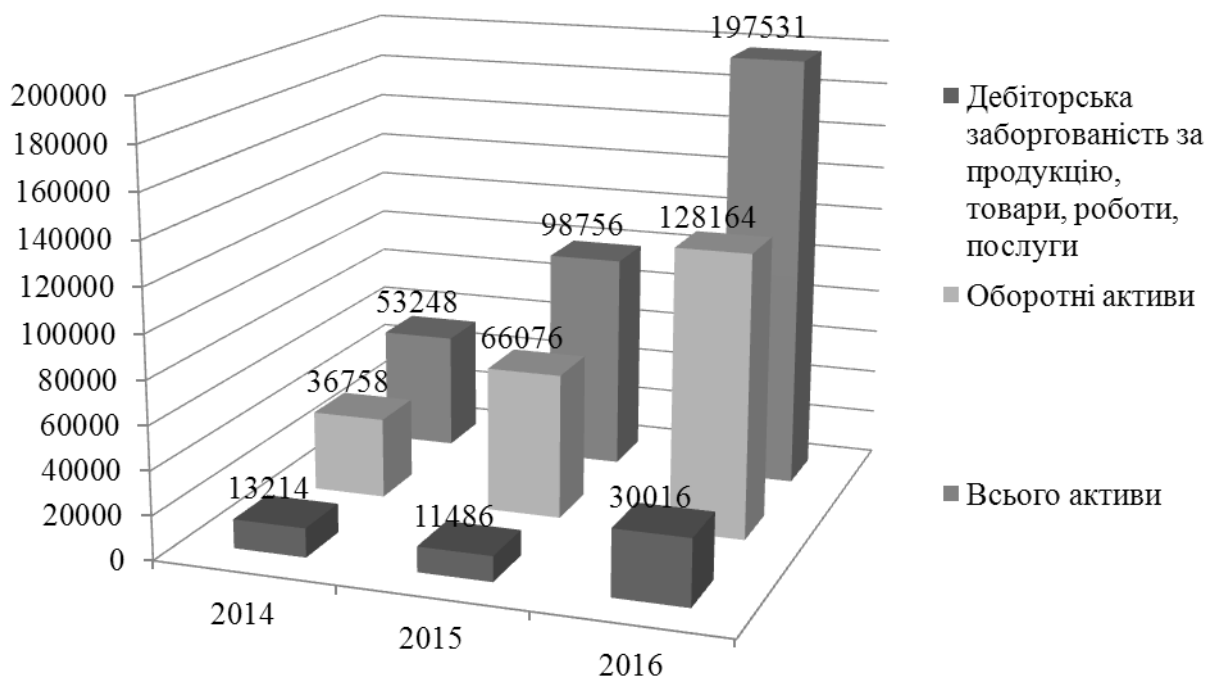


Рис. 2.10. Динаміка дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» (тис. грн.)

Проаналізуємо стан кредиторської заборгованості ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА».

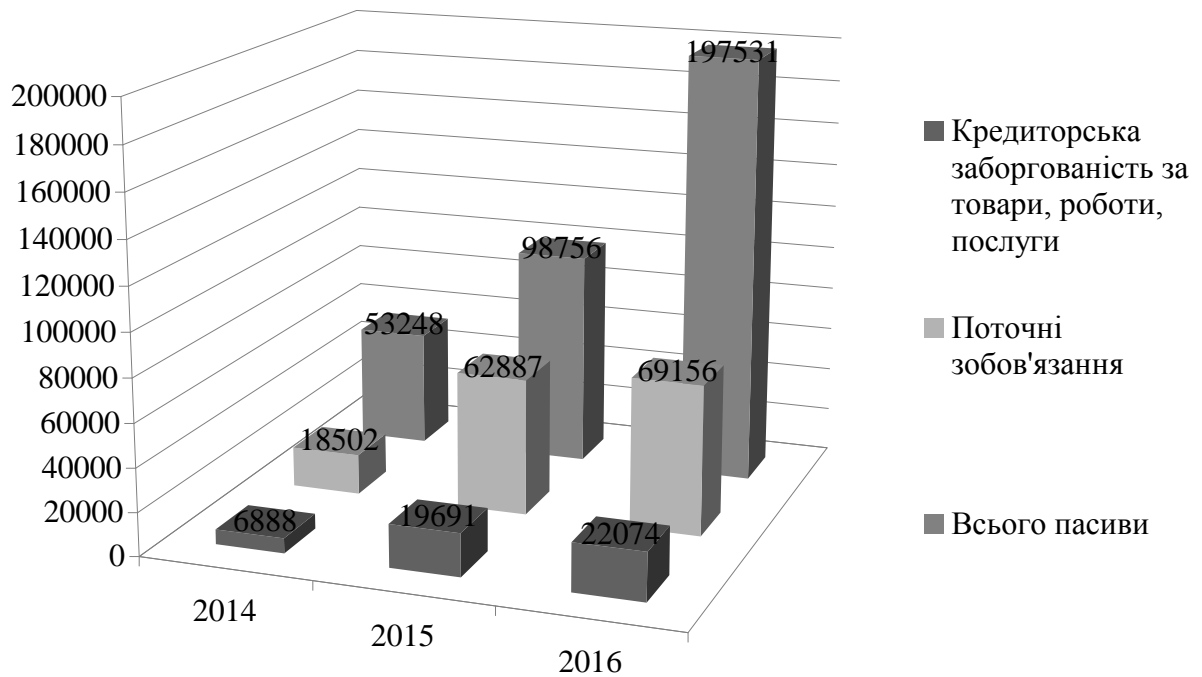


Рис. 2.11. Динаміка кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» (тис. грн.)

Дані, наведені на рис. 2.11 характеризують поступове зростання кредиторської заборгованості ТОВ «ОСП Корпорація ВАТРА» за аналізований період. Проте таке збільшення пов'язане із розширенням діяльності підприємства, а не із збільшенням його зобов'язань.

На закінчення можна сказати, що на основі остаточної оцінки діяльності організації в певній галузі, а також впливу факторів на аналізований показник і прояви резервів можуть бути сформульовані всі проблеми, які потребують негайного вирішення для того, щоб підвищити ефективність діяльності організації.

Висновки до розділу 2

1. Відмінність між статтею калькуляції і економічним елементом в частині матеріальних затрат полягає в тому, що в статтю калькуляції включається лише вартість матеріалів, що використовуються у виробництві, а в економічний елемент включаються матеріали для інших потреб, пов'язаних з виробництвом.

2. Відправним моментом побудови обліку витрат є їх класифікація та оцінка. На основі класифікації та оцінки формуються номенклатури-цінники. Основою побудови обліку матеріалів є їх кількісно-якісна характеристика, тому обов'язковими є показники кількості і якості у первинних документах у момент передачі їх у виробництво.

3. Аналіз затрат полягає в порівнянні фактичного обсягу їх з плановими і в обмеженні дії окремих факторів на виявлення відхилень. Специфіка цих факторів і методика їх дослідження залежить від особливостей технології, а також від використання видів сировини, матеріалів, палива та енергії.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Узагальнюючи результати проведеного в роботі дослідження у відповідності з поставленими метою та завданнями можна зробити наступні висновки і пропозиції:

1. Класична теорія бухгалтерського обліку залишає місце для дискусії щодо понятійного апарату, співвідношення категорій «витрати», «затрати», «собівартість» та їх взаємозв'язку. Дослідженням встановлено, що категорія «витрати» є визначальною та основоположною для трактування і розвитку сутності понять «затрати» і «собівартість». Таке розуміння дозволяє цілеспрямованіше та дієвіше вибудовувати концепцію організації управлінського обліку загалом та у галузі тваринництва зокрема.

2. Витрати основної діяльності слід поділяти за такими ознаками: за економічними елементами; за способами перенесення вартості на продукцію; за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат; за визначенням відношення до собівартості; за видами продукції, робіт, послуг; за однорідністю складу витрат; за доцільністю витрачання; за центрами витрат і центрами відповідальності; за статтями калькуляції; за календарними періодами; за можливістю контролю; за функціями управління.

3. Суттєвою частиною процесу управління витратами є етап калькулювання собівартості продукції, результати якого покликані відобразити цільове призначення понесених витрат та виступають основою для здійснення контролю та управління виробничою діяльністю підприємства. У таких економічних умовах аргументованою є необхідність приведення поділу статей калькулювання на комплексні та елементні з метою, по-перше, дотримання методичності бухгалтерського обліку, по-друге, щоб мати можливість контролювати цільове витрачання коштів та виявити резерви зниження собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг).

4. Питання визначення собівартості продукції в теорії і практиці бухгалтерського обліку є дискусійним і невирішеним через проблеми у співвідношенні затрат праці на відповідні розрахунки та доцільності такої

інформації в управлінні. Для забезпечення оптимального вирішення цієї проблеми в роботі запропоновано узгодити вибір методів обліку витрат (директ-костинг, стандарт-костинг, нормативний метод, позамовний метод та інші) із застосовуваними на підприємстві методами калькулювання собівартості продукції (нормативний, коефіцієнтний, пропорційний, комбінований).

5. Аналіз витрат основної діяльності доцільно проводити за такими етапами: аналіз структури витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за статтями та в динаміці; оцінка виконання плану виробничих витрат в розрізі статей; аналіз відхилень виробничих витрат та виявлення резервів їх зниження; аналіз структури адміністративних витрат за статтями та в динаміці; аналіз структури витрат на збут за статтями та в динаміці; виявлення резервів зниження адміністративних витрат та витрат на збут; оцінка взаємозв'язку обсягу виробництва продукції, витрат і прибутку; встановлення впливу витрат основної діяльності на результати діяльності та рентабельність підприємства; обґрунтування управлінських рішень щодо оптимізації витрат основної діяльності.

6. Елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві є облікова політика. На практиці в наказі про облікову політику не приділяють належної уваги управлінському обліку витрат. На нашу думку, в наказі про облікову політику повинні бути представлені такі положення щодо обліку витрат основної діяльності: застосування класів рахунків для обліку витрат; методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік та склад статей калькулювання; перелік і склад постійних та змінних загальновиробничих витрат; база розподілу загальновиробничих витрат; перелік і склад адміністративних витрат; перелік і склад витрат на збут; бази розподілу адміністративних витрат та витрат на збут для розрахунку повної собівартості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Безверхий К.В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково- контрольний аспект: [монографія] / К.В. Безверхий. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 276 с.
2. Белова, І. М. Теоретичні основи облікової політики [Текст] / І. М. Белова // Науковий журнал Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. –Хмельницький : ХНУ. –2015. – № 2. – Т. 1 (222). – С. 84-90.
3. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. –Вип. 3. – С. 821-826.
4. Берницька Д. Стратегічний аналіз зовнішнього середовища підприємства методом PEST/ STEP аналізу / Д. Берницька // Економічний аналіз. – 2012. – Т. 11(2). – С. 41-45. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2012_11\(2\)__8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2012_11(2)__8).
5. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
6. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Сकिрипан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
7. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – №1(22). – С. 11-18.
9. Бухгалтерський облік. Загальна теорія [Електронний ресурс] : опорн. консп. лекцій / уклад. М. С. Палюх. - Тернопіль, 2016. - 104 с.
10. Ватра (підприємство): [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [https://uk.wikipedia.org/wiki/Ватра_\(підприємство\)](https://uk.wikipedia.org/wiki/Ватра_(підприємство))
11. Великий Ю. В. Аналіз господарської діяльності : [навчальний посібник] / Ю. В. Великий. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ імені Петра Могили, 2014. – 156 с.
12. Галушак, (Андрущишин) Діана. Порівняльна характеристика нормативного методу обліку витрат та «стандарт-кост» [Текст] / (Андрущишин)

Діана Галушак, Ольга Завитій // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 47-49.

13.Голов С.Ф. Управлінський облік: концепція й організація // Бухг. облік і аудит. – 1997. - №3. – С.11-18.

14.Дерій В. Термін “витрати” та його трактування для потреб обліку і контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 154-160. – (Інформаційно-аналітичне забезпечення підприємницької діяльності).

15.Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об’єкта бухгалтерського обліку / Т.В. Дідоренко // Молодий вчений. – 2015. - № 1 (16). – С. 78-81.

16.Економічний аналіз: Навч. посібник. За ред. Волкової Н.А./ Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. – Одеса: ОНЕУ, ротапринт. – 2015. – 310 с.

17.Історія обліку і оподаткування: навч. посіб. / І.М. Белова, Т.В. Дідоренко, М.С. Палюх, І.В. Спільник. - Тернопіль: ТНЕУ, 2017. - 260 с.

18.Задорожний З.-М.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві : методологія та організація: дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / З.-М.В. Задорожний.– Тернопіль: ТНЕУ, 2007.– 471 с.

19.Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затверджене наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-1314>.

20.Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу // Причорноморські економічні студії. – 2016. – Випуск 4. – С. 99-103.

21.Крупка Я. Д. Облік як основа контролю витрат за місяцями їх виникнення та сферами діяльності [Електронний ресурс] / Я. Крупка, В. Фаріон // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природноресурсного

потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції : зб. наук. праць. – 2011.

– Вип. XVI, № 4. – С. 168-179.

22.Кумчик О.В. ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» на ринку України / О.В. Кумчик. –Дослідження ТОВ «ОСП Корпорація Ватра». –Тернопіль, 2016. –10 с.

23.Лукава І.М. Основи побудови обліку витрат виробництва в умовах становлення ринкових відносин / І.М. Лукава // Науковий журнал Придніпровський науковий вісник. Серія: Економіка. –Дніпропетровськ, 1998. –№ 126 (193). – С. 30 –33.

24.Маценко С.О. Дослідження світлотехнічного ринку України / О.С. Маценко. - Дослідження ТОВ «ОСП Корпорація Ватра». –Тернопіль, 2015. –13 с.

25.. Меленчук Ю.Т. Формування ефективної системи маркетингового планування на підприємстві: дис. на здобуття наук. ступ. к.е.н. / Ю.Т.Меленчук. – ТНТУ, 2015. – 294 с.

26.Нападовська Л.В. Управлінський облік : [підручник для вузів] / Л.В. Нападовська ; 2-ге вид., доопрц. та доп. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.

27.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13_1

28.Онисько С.М. Фінанси підприємств: підруч. [для студентів ВНЗ] / Онисько С.М., Марич. П.М. [2-ге вид., стереотип]. – Львів: Магнолія Плюс, 2005. – 366 с.

29.Офіційний сайт ТОВ «ОСП Корпорація Ватра»: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://vatra.ua/ukr>

30.Офіційний сайт компанії «Schreder» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.shreder.com>.

31.Палюх, Микола. Калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. :

Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 179-180.

32.Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік та внутрішньогосподарський контроль витрат на якість продукції в розрізі програмного забезпечення «1С» та «Парус» / В.М. Пархоменко // Міжнародний збірник наукових праць. - 2010. -№ 2 (17). - С 273-290.

33.Петрицька О.С. Економічний аналіз: перспективи розвитку / О.С. Петрицька // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2015. - № 3 (3). - С. 67-71.

34.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

35.Скрипник М. Собівартість продукції як економічна категорія / М. Скрипник // Економічний аналіз. - 2010. - № 7. - С 339-341.

36.Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект / С. Сорока // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 152.

37.Спільник І.В. Економічний аналіз: навч.-метод. компл. дисц. / І. В. Спільник, О. М. Загородна. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2012. – 432 с.

38.Старостенко Г.Г., Мірко Н.В. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 224 с.

39.Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит : галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ : Герда, 2013. – Т. 1. – 358 с

40.Фаріон В.Я. Сутність витрат як економічної категорії [Електронний ресурс] / В.Я. Фаріон. - Режим доступу: http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2013/v1/NV-2013-V1_6.pdf.

41.Фінансовий облік: Навч. посіб. / Сук Л.К., Сук П.Л. – К .: “Знання”, 2015. – 647 с.

42.Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. 4 пер. с англ. – СПб, 2005. – 1008 с.

- 43.Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Цал-Цалко Ю.С. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 600 с.
- 44.Чигасов С.Г. Управління затратами підприємства : навч. посібн. / С.Г. Чигасов. – Ірпінь : Вид-во НАДПС України, 2006. – 130 с.
- 45.Шара Є. Ю. Фінансовий облік II. Навчальний посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко – К. : «Видавництво «Центр учбової літератури», 2016. – 308 с.
- 46.Шендригоренко М. Т. Адміністративні витрати в системі ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства / М. Т. Шендригоренко // Наукові записки. Серія “Економіка”. – 2011. – Випуск 18. – С. 447-452.
- 47.Ткач В.И. Управленческий учет: международный опыт / В.И. Ткач, М.В. Ткач. - М.: Финансы и статистика, 1994. - 144 с.
- 48.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності: [навч. посіб.] / Н.М. Ткаченко. - К.: А.С.К., 1997. - 512 с
- 49.Якимович В.В. Облік витрат основної діяльності: методика та організація // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: збірник наукових праць студентів Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – С. 52-53.
- 50.Melnyk N. Accounting Transparency in Ukraine / Nataliya Melnyk // Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation [Електронний ресурс] : monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.] ; under the guidance M. Luhcko. – Ternopil : TNEU, 2017. – 232 p.