

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ**

БУНЬКО Олена Андріївна

Методика і організація обліку й аналізу виробництва готової продукції та витрат на її реалізацію/ Methods and organization of accounting and analysis of production of finished goods and costs for its sales.

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма - Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПЗзм-21 О. А. Бунько

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

Допущено до захисту
«__» _____ 2019 р.
Завідувач кафедри
_____ Р.Ф. Бруханський

Тернопіль - 2019

Зміст

ВСТУП	3
Розділ I. ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І ЗБУТУ ПРОДУКЦІЇ У СИТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ ...6	
1.1. Економічна політика у сфері формування витрат як фактор конкурентоздатності підприємства в умовах ринку	6
1.2. Виробництво і збут як визначення фази процесу розширеного суспільного відтворення	15
1.3. Особливості технології хлібопекарного виробництва і їх вплив на формування та облік витрат виробництва і збуту готової продукції ...	22
Висновки до розділу I	28
Розділ II. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І ЗБУТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	29
2.1. Організація обліку витрат на етапі надходження, зберігання та збуту готової продукції	29
2.2. Синтетичний і аналітичний облік витрат на виробництво, зберігання і збут готової продукції	41
2.3. Розкриття інформації про виробництво і збут у формах фінансової звітності та статистичної звітності	50
Висновок до розділу II	62
Розділ III. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЦТВОМ І ЗБУТОМ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА	63
3.1. Аналіз ефективності виробничої програми підприємства	63
3.2. Аналіз ефективності програми зі збуту продукції підприємства	70
3.3. Аналіз собівартості продукції хлібопекарських підприємств	78
Висновок до розділу III	83
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	84
Список використаних джерел	86

Вступ

Актуальність теми. На сучасному етапі розвитку економіки України, її промислового виробництва зростають вимоги до інформативності бухгалтерського обліку та звітності, якості бухгалтерської інформації.

Первинною метою господарської діяльності підприємства, що завершує процес кругообігу капіталу, є реалізація готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. У результаті реалізації виявляється суспільна корисність виробленого продукту, шляхом зіставлення доходів і витрат підприємства обчислюється фінансовий результат. Реалізація продукції, товарів, робіт, послуг не тільки є найважливішим джерелом доходів підприємства, але й первинно забезпечує формування прибуткової частини бюджету держави як об'єкт оподаткування.

В свою чергу реформування економіки, проходження різних процесів приватизації та інші обставини ліквідували підпорядкованість більшості підприємств державним органам управління, що привело до руйнування звичних систем обліку та звітності, і, відповідно, зниження корисності фінансової інформації. Проблеми, пов'язанні із збутом готової продукції, вимагають запровадження постійного аналізу ринку та маркетингової діяльності на рівні підприємства, просування товарів, які виготовляються на підприємстві, зниження собівартості продукції при одночасному зростанні якості, збільшенні прибутковості, що неможливо без виявлення резервів зростання обсягу виробництва та реалізації продукції. Саме тому від якості обліку в кінцевому підсумку залежить достовірне визначення фінансового результату діяльності підприємства, а саме прибутку чи збитку.

Теоретичні й практичні аспекти даної проблеми відображено в роботах вітчизняних науковців, а саме у працях Л.М. Чернелєвського, Н.М. Ткаченко, Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, В.І. Єфименка, І.В. Жиглей, М.В. Кужельного, В.Г. Линника, В.М. Мурашка та інші.

Мета і завдання дослідження. Метою даного дослідження є вдосконалення обліку, аналізу й аудиту виробництва готової продукції та витрат пов'язаних з її виготовленням і формування фінансових результатів від її реалізації на підприємствах.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначено такі завдання:

- визначити систему факторів, які впливають на величину витрат підприємства і на його конкурентоспроможність;
- розкрити фази процесу розширеного суспільного відтворення і яке місце там займає виробництво та збут готової продукції;
- з'ясувати вплив особливостей хлібопекарного виробництва на формування та облік витрат і збуту готової продукції;
- описати сучасну методику організації обліку витрат на виробництво готової продукції та її реалізацію і відображення даної інформації у формах фінансової та статистичної звітності;
- провести аналіз операцій з готовою продукцією та її реалізацією на підприємстві, встановити зміни, вплив факторів на ці зміни та виявити внутрішні резерви підприємства для збільшення обсягів готової продукції;
- розробити модель внутрішнього аудиту виробництва і збуту готової продукції та аналізу фінансових результатів діяльності для прийняття правильних управлінських рішень.

Об'єктом дослідження є виробнича та фінансова діяльність підприємства «Колобок», вул. Івана Франка, 1 В, смт. Рокитне, Рівненська область.

Предметом дослідження є система обліку, аналізу та аудиту готової продукції, її збуту на хлібопекарських підприємствах.

Методи дослідження. Методичною основою даної роботи є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів, тобто облік готової продукції вивчався у його зв'язку з іншими елементами системи бухгалтерського обліку. У роботі було використано загальнонаукові методи дослідження: аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, порівняння. Також був

використаний метод моделювання, шляхом представлення у роботі рисунків та схематичного матеріалу. Також у даній роботі використовувались сучасні комп'ютерні програми.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. У процесі дослідження вищезазначених питань були використані такі джерела інформації: економічна фахова література з питань обліку виробництва і реалізації готової продукції; наукові статті та праці вчених економістів; нормативно-правові положення з обліку і звітності, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Наукова новизна одержаних результатів. В процесі дослідження одержано наступні результати:

- обґрунтовано поняття «готова продукція», розкрито її економічну сутність та значення як об'єкта бухгалтерського обліку;
- запропоновано найбільш ефективні для досліджуваного підприємства методи оцінки готової продукції виходячи із вибраної облікової політики;
- набули подальшого розвитку питання методики та організації аналітичного та синтетичного наявності та руху обліку готової продукції;
- розроблені пропозиції щодо розширення ринків збуту досліджуваного підприємства на основі аналізу виробництва та реалізації готової продукції.

Практичне значення одержаних результатів. Висновки та пропозиції, одержані в процесі дослідження, спрямовані на створення і ефективне функціонування обліково-аналітичного процесу виробництва готової продукції та витрат, пов'язаних з її реалізацією.

Обсяг і структура роботи. Дана робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 85 сторінок друкованого тексту. Робота містить 9 таблиць, 12 рисунків. Список використаних джерел із 74 найменувань подано на 6 сторінках.

РОЗДІЛ І

ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І ЗБУТУ ПРОДУКЦІЇ У СИТЕМІ УПРАВЛІННЯ ІДПРИЄМСТВОМ

1.1. Економічна політика у сфері формування витрат як фактор конкурентоздатності підприємства в умовах ринку

В умовах переходу України до відкритої ринкової економіки боротьба за споживача на внутрішньому і зовнішньому ринках потребує створення і виробництва дійсно конкурентоспроможних товарів. Тому виникає проблема пошуку економічно раціональних рівнів конкурентоспроможності товарів і витрат на їх досягнення.

Конкурентоспроможність продукції являє собою здатність продукції відповідати вимогам конкурентного ринку, запитам покупців порівняно з іншими аналогічними товарами, представленими на ринку. Конкурентоспроможність визначається, з одного боку, якістю товару, його технічним рівнем, споживчими властивостями, а з іншого – цінами, які встановили продавці товарів. Крім того, на конкурентоспроможність впливає мода, сервіс під час продажу і після нього, реклама, імідж виробника, ситуація на ринку, коливання попиту.

Інакше кажучи, під конкурентоспроможністю розуміється комплекс споживчих і вартісних (цінових) характеристик товару, які визначають його успіх на ринку, тобто переваги цього товару порівняно з іншими пропозиціями конкурентних товарів – аналогів. Оскільки за товарами стоять їхні виробники, то ми можемо впевнено сказати про конкурентоспроможність відповідних підприємств, об'єднань, фірм, а також країн, у яких вони знаходяться [6, с.463].

В умовах конкурентного ринку діяльність будь якої господарської одиниці обов'язково підлягає подвійному контролю. Зовнішній контроль проводиться конкурентами, але не безпосередньо, а через якісні результати ринкової діяльності. А об'єктивну оцінку цієї діяльності дають покупці (споживачі). Конкуренція є найефективнішим і найдешевшим методом

економічного контролю, який не має собі рівних. Такого роду контроль коштує суспільству мінімальних витрат, він не тільки створює умови для забезпечення покупця товарами необхідної якості, а й допомагає виконати це у визначений строк. Це важлива динамічна сила, яка постійно підштовхує виробника до зменшення витрат виробництва та зниження цін, до розширення виробництва та збуту, до боротьби за покупця, за покращення якості продукції.

У ринковій економіці вирішальним чинником комерційного успіху товару є конкурентоспроможність. Це багатоаспектне поняття, що означає відповідність товару умовам ринку, конкретним вимогам споживачів не тільки за своїми якісними, технічними, економічними, естетичними характеристиками, а й за комерційними і іншими умовами його реалізації (ціна, терміни поставки, канали збуту, сервіс, реклама). Більше того, важливою складовою конкурентоспроможності товару є рівень витрат споживача за період його експлуатації [73, с. 43].

Діяльність будь якого підприємства певною мірою залежить від впливу багатьох факторів, які взаємодіють між собою, змінюються у часі та просторі і є специфічними як для кожної галузі промисловості, так і для кожного підприємства зокрема. Тому, у науковій літературі, особлива увага приділяється питанню визначення та класифікації факторів, які впливають на розвиток та функціонування усіх суб'єктів господарювання.

Витрати виробництва є однією з найважливіших якісних характеристик діяльності підприємства, оскільки вони визначають розмір доходів, фінансовий стан, рентабельність та конкурентоспроможність підприємства. Саме тому, серед великої багатоманітності факторів впливу, слід виділити та дослідити головні, які забезпечують ефективне функціонування суб'єктів господарювання на ринку.

Дослідженням проблеми зниження витрат займалися багато науковців, як вітчизняних, так і зарубіжних. Що стосується питання факторів, які впливають на витрати підприємства і сприяють їх зниженню, то у наукових

джерелах відомих науковців таких як, І.А. Бланк, І.Є. Давидович, М.С. Палюх, А.І. Поддєрьогін, Дж. Ріле, Я.С. Столяров, Г. Фендель П.Я. Хомин та інших існує низка розбіжностей щодо їх класифікації. Тому це питання потребує подальших ґрунтовних досліджень, оскільки представлені класифікації розглядаються відокремлено від самого процесу виробництва [40].

У економічній літературі «фактор» розглядають як істотне об'єктивне причинне явище або процес у виробництві, під впливом якого змінюється рівень його ефективності. Для виявлення характеру впливу цих факторів важливе значення має їх класифікація, яка передбачає їх поділ за різноманітними ознаками.

У науковій літературі існують різні точки зору стосовно факторів, що впливають на витрати підприємства, які необхідно враховувати при розробці стратегії зниження витрат. В управлінському обліку розглядається лише один фактор – обсяг виготовленої продукції. Цей підхід обмежує процес управління витратами, оскільки зводиться до порівняння постійних витрат зі змінними, а середніх – з граничними; до аналізу співвідношення витрат; до обсягу виробництва і прибутку; до аналізу беззбиткового обсягу виробництва, гнучких бюджетів валового прибутку [1, с.100].

У 70-х роках ХХ ст. економісти дійшли висновку, що обсяг виробництва не відповідає на питання про те, що саме визначає величину витрат підприємства. У відповідь на це, Дж. Ріле систематизував і згрупував усі витратоутворюючі фактори на структурні та функціональні (див. рис.1).

Розглядаючи структурні витратоутворюючі фактори для підприємства, слід зазначити, що існує п'ять стратегічних варіантів для вибору, які залежать від економічної основи структури витрат. Розглянемо сутність кожного з них.

Отож, масштаб – це обсяг інвестицій, які потрібно вкласти у виробництво, дослідження та розробки, маркетингові заходи для випуску продукції; діапазон є ступенем вертикальної інтеграції, що визначає рівень

розширення управління підприємством; досвід показує, скільки разів у минулому періоді підприємство успішно здійснювало те, для чого зараз приймається рішення; технологія, яка використовується на кожній стадії ланцюга вартостей; і складність визначає широту асортименту виробів чи послуг, які планується запропонувати споживачам. Кожен з представлених факторів передбачає вибір, який зробить підприємство з метою зниження витрат. Врахувавши особливості підприємства можна визначити вплив кожного фактора на результати його діяльності.

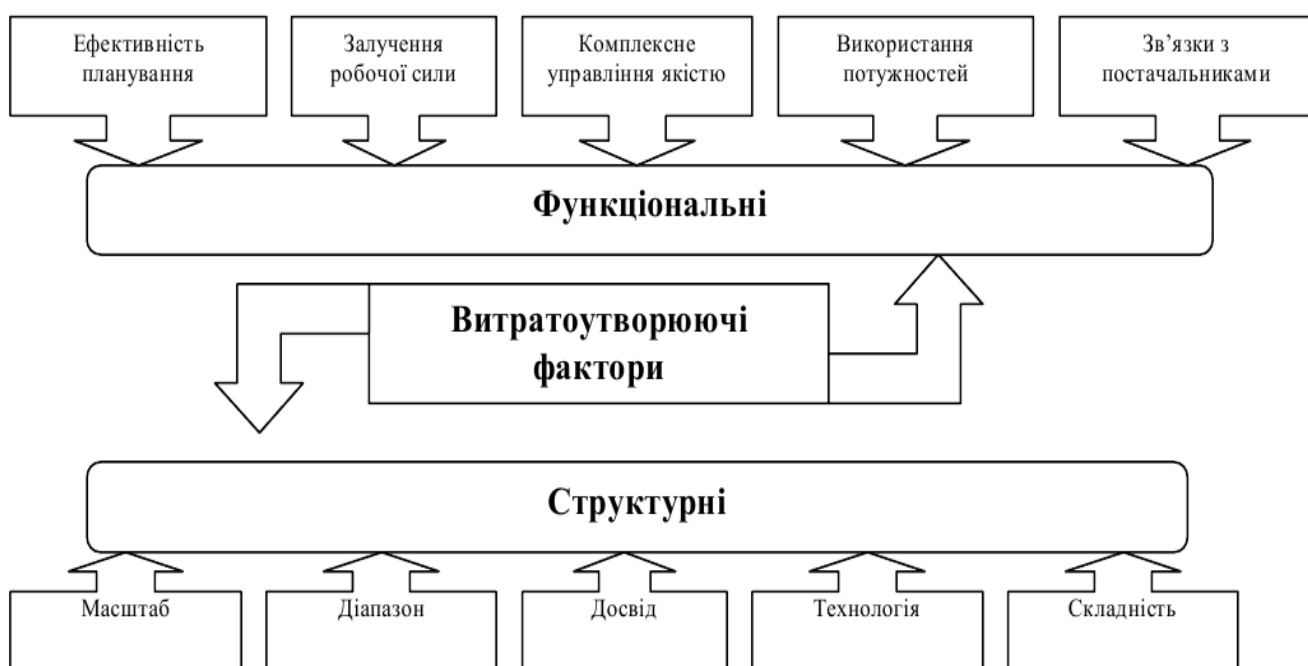


Рис. 1. Витратоутворюючі фактори за теорією Дж. Ріле

Функціональні фактори пов'язані зі здатністю підприємства успішно функціонувати. На відміну від структурних, які неможливо порівняти пропорційно з показниками діяльності підприємства. Згідно з цією класифікацією для всіх функціональних факторів «більше» завжди означає «краще» [64, с.162].

Ще один відомий німецький вчений Г. Фендель вважає, що фактори впливу слід виявляти та систематизувати залежно від того, впливають вони із процесу виробництва чи пов'язані з іншою діяльністю підприємства, необхідної для виготовлення продукції. Тобто, згідно з теорією витрат, усі

фактори вчений поділяє на виробничі, які мають безпосередній зв'язок з виробництвом, та позавиробничі, що пов'язані з іншими невиробничими сферами діяльності підприємства [64, с. 292].

Система факторів, яка впливає на величину витрат підприємства зображена в узагальненому вигляді на рисунку 2.

Дослідження виробничих факторів впливу на витрати свідчить, що між ними існує тісний взаємозв'язок і взаємозалежність. Зміна величини підприємства, виробничої програми чи організації виробництва завжди зумовлюють зміну якості виробничих факторів та їх пропозиції. При цьому кожна зміна рівня витрат спричиняє зворотній вплив на якість факторів виробництва, їх ціну та пропозицію. Якщо зазначені фактори не змінюються, то й рівень витрат підприємства залишається незмінним [33, с. 162].

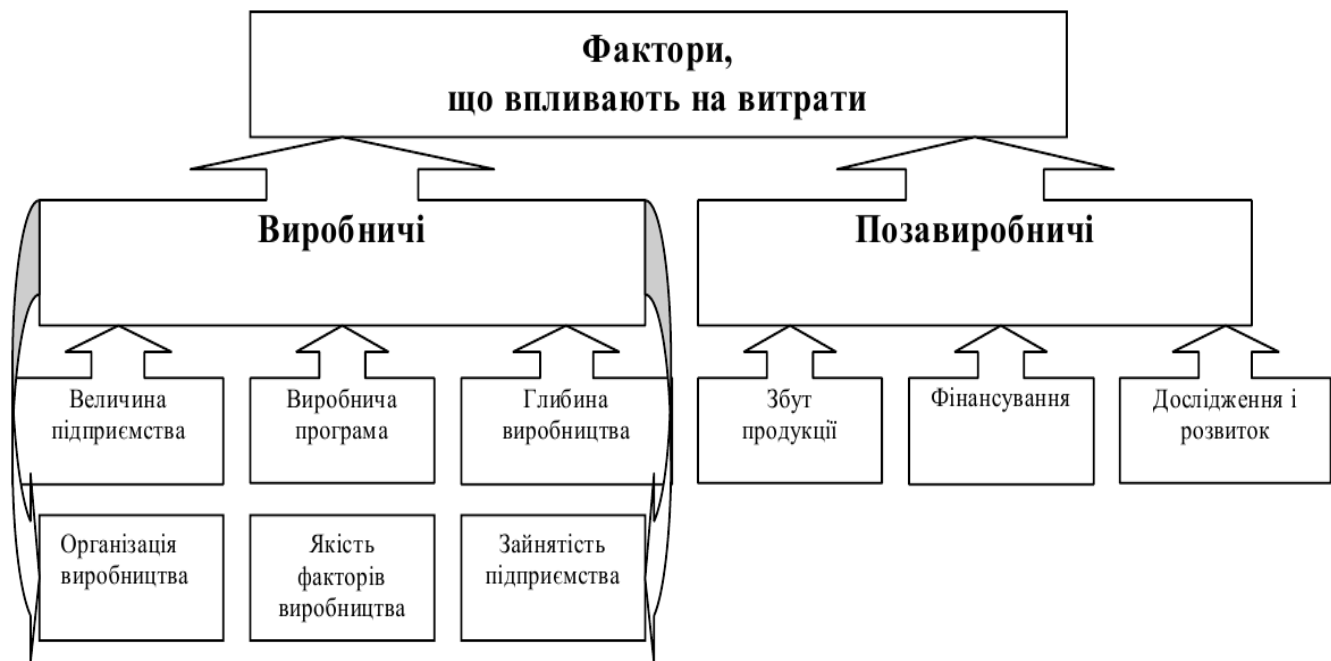


Рис. 2. Фактори, що впливають на витрати підприємства за Г. Фенделем

Що стосується позавиробничих факторів, то їх кількість є значно меншою і зводиться: по-перше, до збуту продукції, що виражається у вартості благ, витрачених на реалізацію продукції (робіт, послуг); по-друге, фінансування, що означає співвідношення використання власного та можливість отримання залученого капіталу; по-третє, дослідження і

розвиток, що забезпечує підвищення якості продукції, факторів виробництва, удосконалення методів та принципів виробництва тощо [30, с.124].

З вищезазначеного можна стверджувати, що фактори зниження витрат – це такі виробничі, організаційні, технічні, технологічні, природні, фінансово-економічні умови діяльності підприємства, внаслідок яких змінюється рівень, обсяг, структура, динаміка витрат будь якого суб'єкта господарювання.

Крім того, український вчений І. Давидович пропонує наступну класифікацію за суб'єктами впливу на витрати, які об'єднує у три групи: загальнодержавні, галузеві та внутрішньовиробничі (див. рис. 3).

Перейдемо до аналізу зазначених на рисунку 3 виробничих факторів, до них відносяться такі:

а) величина підприємства – це сукупна виробнича потужність, яка диференційована за видами, кількістю та максимальною віддачею наявних потенційних факторів;

б) виробнича програма – випуск продукції в межах наявної номенклатури, властивої для виробничого профілю підприємства у відповідні періоди функціонування;

в) глибина виробництва визначається кількістю стадій виготовлення продукції у багатостадійному виробництві;

г) організація виробництва стосується рівня механізації та автоматизації, видів, типів, принципів та методів виробництва на підприємстві;

г) якість факторів виробництва включає такі елементи: матеріали та ресурси відповідної якості, технічне оснащення, персонал з високим рівнем професійної підготовки, що забезпечить високий рівень продуктивності праці;

д) зайнятість підприємства чи потенційного фактора визначається кількістю одиниць продукції, що виготовляється за певний період діяльності.

Наведені фактори можуть викликати як підвищення, так і зниження собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг). При розгляді внутрішньовиробничих факторів, що впливають на собівартість продукції підприємства, необхідно враховувати особливості галузі. Як показує практика, одні фактори діють постійно, інші мають тимчасовий характер, тобто впливають на рівень собівартості у певні періоди діяльності організації. Ряд факторів не може бути точно визначеними, оскільки деякі з них залежать від особливостей складу трудового колективу та рівня керівництва, інші – від діяльності суміжних субпідрядних організацій та служб замовлень [16, с. 136].



Рис. 3. Класифікація факторів за суб'єктами впливу

Загальнодержавні, галузеві та внутрішньовиробничі фактори взаємопов'язані між собою і прямо або опосередковано впливають один на одного. Підкреслимо, що в процесі діяльності, основну увагу слід звертати на внутрішні виробничі фактори, так як на них впливає діяльність підприємства, його трудовий колектив, рішення які приймаються менеджером та

власниками та інше. Але при вирішенні важливих завдань слід узгоджувати їх з безпосередніми виконавцями, оскільки вони виконують завдання і можуть заздалегідь передбачити вплив того чи іншого прийнятого рішення на кінцевий результат діяльності.

У економічній літературі представлено безліч різноманітних класифікацій. Вони відрізняються одна від одної класифікаційними ознаками. При виборі способів та інструментів, за допомогою яких ми будемо визначати та аналізувати зміни у структурі витрат, обирається найбільш дієва [33, с. 160].



Рис. 4. Класифікація факторів впливу на витрати за сферою дії

Крім того, всі фактори впливу можна поділити на зовнішні, які не залежать від діяльності підприємства та внутрішні так звані внутрішньовиробничі, тобто ті, які залежать від підприємства та управління

ним. Кожне підприємство, яке здійснює будь яку господарську діяльність, повинно приділяти значну увагу виявленню цих факторів і шукати шляхи їх попередження чи усунення (див. рис 4).

Ступінь впливу різних факторів на величину витрат не однаковий: одні впливають на зміну кількох елементів витрат, інші – на один чи два, одні впливають безпосередньо, інші – опосередковано. Але управління кожним із них являється важливим елементом ефективного функціонування всього підприємства. Тому всім факторам впливу на витрати підприємства потрібно приділяти належну увагу. Це в першу чергу, зумовлює необхідність у представленні узагальненої класифікації, яка наведена в таблиці 1 (див. дод. 1).

Розглянуті фактори являють собою систему, що забезпечує конкурентоспроможність продукції і, відповідно, підприємства в цілому. Значення кожного окремого фактора різне в залежності від стану галузі, конкуренції в ній, розвитку підприємства, стадії життєвого циклу продукції тощо [28, с.324].

Таким чином, розглянувши різні класифікації факторів, які впливають на витрати, перш за все, слід наголосити на тому, що спостерігається дія синергетичного ефекту. Це проявляється у зв'язку з тим, що впливаючи на витрати та конкурентоспроможність продукції, фактори призводять до зміни одне одного.

Висока конкурентоспроможність підприємства є гарантом одержання високого прибутку в ринкових умовах. При цьому підприємство становить за мету досягти такого рівня конкурентоспроможності, який допоможе їй ефективно функціонувати протягом тривалого періоду. Управління даними факторами забезпечує використання цілого ряду заходів для систематичного вдосконалювання продукції, постійний пошук нових каналів збуту, нових груп покупців, шляхів поліпшення сервісу, реклами тощо.

1.2. Виробництво і збут як визначення фази процесу розширеного суспільного відтворення

Основною метою розвитку економічної системи будь якої країни та головною умовою нормального функціонування її суспільства є задоволення людських матеріальних і духовних потреб. Це все відбувається шляхом споживання нематеріальних і матеріальних благ. Матеріальні блага не існують у готовому вигляді, їх необхідно спочатку виготовити. А отже, задовольнити всі без винятку потреби неможливо. Людське суспільство безперервно розвивається і пропорційно зростають його потреби, як у кількісному так і у якісному вимірі. Задоволення одних потреб зумовлює появу нових. Саме тому людство змушене постійно відновлювати та повторювати процес виробництва. Припинення цього процесу містить загрозу руйнування людської цивілізації. Отже, виробництво має постійний безперервний характер.

Такий безперервний повторювальний виробничий процес має назву «відтворення», в ході якого відтворюються вже спожиті матеріальні блага, виробничі відносини та робоча сила. Процес відтворення складається з чотирьох етапів: виробництва, розподілу, обміну та споживання [10, с.24].

Найпершим важливим етапом є безпосереднє виробництво продукту. Тому, що розподіляти, обмінювати і споживати можливо тільки вже створений продукт. Виробництво продукції завжди повинно спрямовуватись на задоволення суспільних потреб. Саме звідси й виникає нерозривний зв'язок виробництва зі споживанням. Від рівня розвитку і структури виробництва повністю залежить споживання та відповідно задоволення потреб. В той же час потреби не є незмінними, раз і назавжди даними. Так як потреби постійно ускладнюються і змінюються, то й виробництво змушене до них пристосовуватись, змінюючи свою структуру та масштаби [56, с.113].

Зв'язок між виробництвом і споживанням опосередковується через відносини розподілу і обміну. Розподіл є нерозривно пов'язаним із виробництвом, навіть є елементом виробництва. Це відображається у вигляді

розподілу засобів виробництва та робочої сили. Досить особливою проблемою на кожному етапі розвитку є розподіл чистого продукту. Він залежить від існуючих форм власності та визначає частку різних соціальних груп, класів та індивідів у виробленому продукті. Ось тому розподіл завжди є стимулом до збільшення продуктивності праці та розвитку суспільного виробництва.

Розподіл продукту сприяє створенню відносин щодо його обміну. Обмін також є безпосередньо пов'язаним виробництвом, оскільки існує в ньому у вигляді обміну діяльністю. Потреба в обміні виникає у зв'язку з суспільним поділом праці. У процесі виробництва певної продукції праця однієї людини доповнює працю іншої. А новостворений продукт завжди є результатом їхньої спільної праці [35, с.178].

Обмін продуктами виникає після розподілу. Головною метою якого є задоволення потреб кожного суб'єкта. Так як кожен виробник спеціалізується лише на виробництві певного виду споживчих вартостей, то стадія обміну є необхідною, оскільки кожен має різноманітні потреби. І аби задовольнити ці всі свої потреби йому необхідно здійснювати обмін продуктів своєї праці на продукти праці інших виробників. Правильно організовані відносини обміну сприяють забезпеченню безперервності та результативності виробництва, а також забезпечують найбільш повне задоволення суспільних потреб.

Завершальним етапом є споживання, де реалізується створена споживча вартість. Розрізняють також дві форми споживання: продуктивне та особисте. Продуктивне споживання є пов'язаним із задоволенням виробничих потреб стосовно засобів виробництва та робочої сили. А особисте споживання є пов'язаним із задоволенням потреб кожної окремої людини у продуктах харчування, житлі, одязі, взутті, предметах культурно-побутового призначення та інше. Основною функцією якого є відтворення робочої сили. Також, розвиток особистого споживання слугує стимулом для вдосконалення виробництва [66, с. 78].

Коли продукт вже спожито, то виникає об'єктивна необхідність виготовляти цей продукт знову. Даний процес є безперервним. Отож, існує два види відтворення: просте і розширене (див. рис. 5).

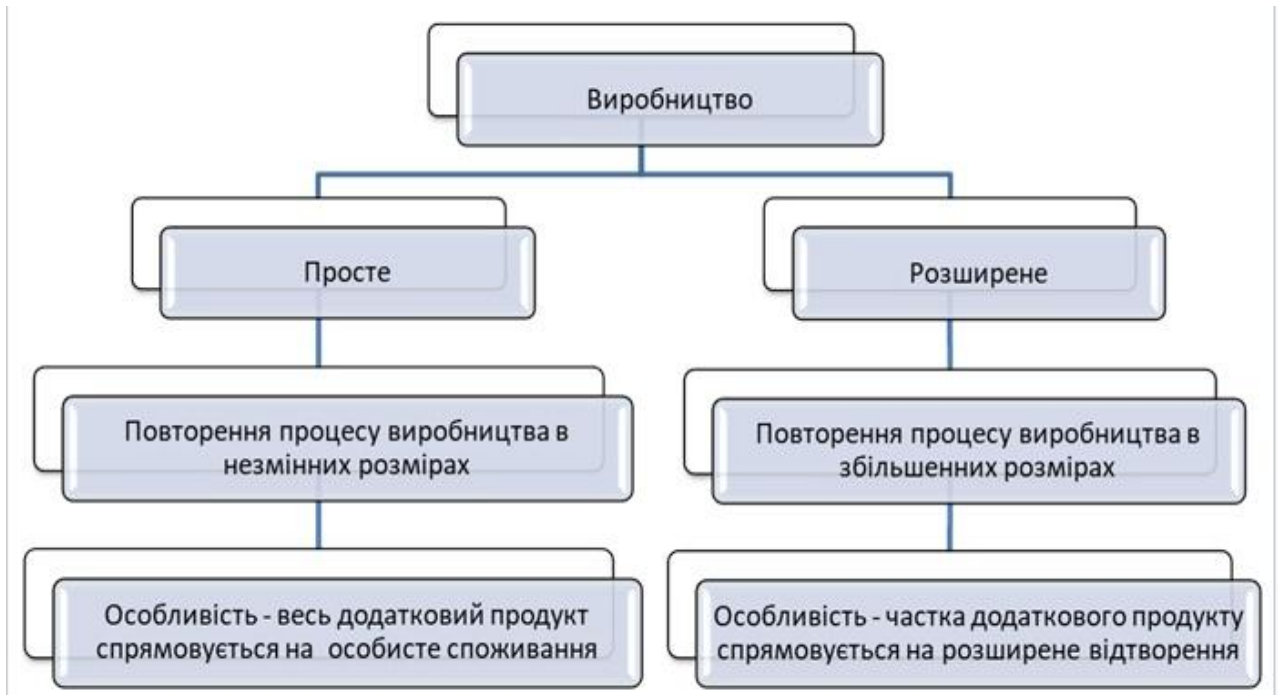


Рис. 5. Характеристика видів суспільного відтворення

Просте відтворення – це коли обсяги продукції є незмінними, а також не змінюються розміри функціонуючого капіталу. А коли обсяги виготовленої продукції постійно збільшуються з року в рік, зростає та вдосконалюється функціонуючий капітал, то це розширене відтворення.

Розширене відтворення є характерним для сучасного етапу суспільного розвитку. Виробничий процес може розширюватися двома шляхами: екстенсивним та інтенсивним.

Також існує звужене відтворення – це виробництво продукції в зменшеному обсязі через постійний брак доходів [34, с.227].

Якщо підприємство прагне збільшити свої обсяги виробництва і це досягається шляхом створення нових робочих місць та залученням додаткової робочої сили, то це характерно для екстенсивного типу відтворення.

Якщо ж зростання виробництва досягається шляхом покращення і вдосконалення виробничого процесу, використовуючи при цьому новітні

технології і нову техніку, то даний тип відтворення має назву інтенсивний. На практиці ні екстенсивне, ні інтенсивне відтворення не можуть існувати у чистому вигляді. Зазвичай вони співіснують, тому і тип відтворення визначають такий, який головує, дає більшу частку приросту продукції [19, с.34].

У нашій країні розширене відтворення мало переважно екстенсивний характер: адміністративна система господарства не сприяла розвитку науково-технічного прогресу. В результаті цього поступово почали знижуватись темпи економічного розвитку, все це призвело до кризового стану нашої економіки, а в останні роки – взагалі до зниження масштабів виробництва.

Задоволення людських потреб завжди було кінцевою метою відтворювального процесу. Тому, людина є не тільки умовою функціонування виробництва, але і його кінцевою метою. У результаті будь яке виробництво працює заради задоволення суспільних потреб, заради забезпечення нормальної життєдіяльності людини. Розвиток продуктивних сил суспільства супроводжується збільшенням можливостей вирішувати соціальні завдання людства, збільшувати добробут кожної людини. Все це призводить до зростання соціальної орієнтації суспільного виробництва.

Однією з головних проблем відтворювального процесу є проблема реалізації виготовленого продукту. Вся суть якої полягає в тому, аби для кожної частини продукту знайти заміну за натуральною формою та за вартістю. Іншими словами, потрібно знайти для кожного товару свого покупця, кому він був би просто необхідним та у кого були би гроші на його придбання. Для цього потрібно дійсно виготовляти те, що життєво необхідно для суспільства. Крім цього всього, вироблена продукція повинна володіти відповідною якістю, і вартість її повинна бути доступною для людей [9, с.334].

Особливо гостро дана проблема постає на сучасному етапі розвитку. Науково-технічний прогрес допомагає підвищувати якість виготовленої

продукції та збільшувати її асортимент. Але зазвичай, це завжди призводить до зростання витрат виробництва, а отже, і збільшення цін на дані товари. Саме тому будь яке підприємство повинно вести свою роботу за двома напрямками. З однієї сторони, необхідно вивчати попит людей та постійно вдосконалювати свою продукцію, з іншої – удосконалювати виробничий процес, шукати різноманітні можливості задля зниження витрат на виробництво товару. Результатом цього буде те, що споживачі зможуть купити ті товари, які їм необхідні, за доступнішими цінами, але кращої якості, ніж товари попереднього покоління. І тоді можна сподіватися, що весь виготовлений у суспільстві продукт буде реалізований [40, с.3].

Для того, щоб забезпечити нормальний перебіг відтворювального процесу, без різноманітних зривів, необхідно дотримуватися певних пропорції між його окремими складовими. Справа в тому, що всі елементи відтворювальної системи відносно самостійні та розвиваються за своїми специфічними законами, але водночас вони є взаємозалежними один від одного. Тому потрібно, щоб їхній загальний розвиток відповідав один одному і розвивалися вони згідно з принципом синхронної єдності, тобто не суперечили один одному.

Якщо говорити про пропорції відтворення, то необхідно мати на увазі не лише співвідношення окремих виробництв та галузей, але і пропорції розподілу, обміну і споживання та пропорції інтересів у суспільстві. У основі розробки системи мотивації праці лежить завдання узгодження всіх інтересів та забезпечення їхньої реалізації. Це забезпечить ефективність відтворювального процесу.

Основними показниками розвитку економіки будь якої країни служать національне багатство і національний дохід країни. Національний дохід – сукупний чистий продукт суспільства, продукт, який створений живою працею. Розподіляється цей створений чистий продукт між безпосередніми виробниками і власниками капіталу. Перші його отримують у формі заробітної плати, а другі – у формі прибутку. Вироблений національний

дохід повинен забезпечити задоволення поточних потреб суспільства і закласти основу майбутнього благополуччя через накопичення створеного продукту.

Національний дохід у процесі свого використання поділяється на дві частини – фонд споживання та фонд нагромадження. Головним джерелом формування фонду нагромадження є частина додаткового продукту, яку суспільство використовує для розширення виробництва. Нагромадження не повинно суперечити зі споживанням, оскільки воно за своєю природою є джерелом майбутнього споживання. Але зазвичай на практиці таке протиріччя існує, так як постає проблема: або збільшити фонд споживання за рахунок зменшення частки нагромадження в національному доході, або збільшити фонд нагромадження за рахунок скорочення питомої частки поточного споживання. У першому випадку виграють інтереси поточного, сьогоденного споживання, а в другому – збільшуються можливості задоволення суспільних потреб у майбутньому [31, с.242].

Процес накопичення є необхідним елементом, умовою розширеного відтворення, від нього частково залежить прискорення науково-технічного прогресу та рівень ефективності виробництва. Під час процесу накопичення здійснюється не лише кількісний, але і якісний розвиток виробництва і насамперед його основа – система продуктивних сил.

Якісний розвиток відображає вдосконалення технічного рівня виробництва продукції, також і удосконалення форм його організації. Нагромадження означає насамперед збільшення масштабів виробництва, тобто його концентрацію. І дійсно, за рахунок накопичення розширюються діючі підприємства, будуються нові фабрики та заводи. Але в теперішніх умовах нове будівництво орієнтується на подальший розвиток спеціалізації і комбінування. Отже, в процесі накопичення закладаються матеріальні основи розвитку кооперації. Таким чином, від напрямків, темпів, норми накопичення залежать і організаційна структура виробництва, і розвиток конкретних форм організації суспільного виробництва.

Друга частина національного доходу призначена для споживання. Основним завданням споживання є забезпечення відтворення робочої сили. Як і всі відтворення в цілому, відтворення робочої сили може бути простим і розширеним, екстенсивним та інтенсивним. Просте відтворення відображає відновлення робочої сили в сталих колишніх масштабах, а розширене передбачає насамперед якісний і кількісний розвиток залученої робочої сили. Екстенсивне відтворення передбачає залучення у виробничий процес нових працівників, але традиційних спеціальностей і кваліфікації. Для інтенсивного відтворення характерним є інтенсивне відтворення робочої сили за рахунок підвищення рівня кваліфікації, знань, досвіду як окремого, так і сукупного працівника. У процесі відтворення робочої сили в умовах теперішньої ринкової економіки, все більшого значення набуває розширення не просто можливостей людини, але і її здібностей до підприємницької діяльності, виховуючи в ній почуття господаря. Крім того, в сучасних складних виробництвах зростає роль таких характеристик, як здоров'я людини та її фізико-психологічні реакції [23, с. 98].

На даний час дуже глобальною проблемою сучасного відтворення є проблема взаємовідносин виробництва і природи. Будь яке виробництво, взаємодіючи з природою, при переробці різноманітних речовин залишає відходи, які викидаються в навколишнє середовище: дим, гази, пил, стічні води тощо. Чим більший масштаб виробництва, тим більша маса небезпечних відходів, і чим більше виробництво використовує новітні, штучно створені матеріали, тим тяжче природі з переробкою таких шкідливих речовин. Саме тому забруднення навколишнього середовища є однією з основних проблем сучасного виробництва.

Ще однією великою проблемою є порушення екологічної рівноваги в природі. Надмірне використання природних ресурсів призводить до їх знищення. Наприклад, на даний час людство знищує цілі лісові масиви будуючи гідроелектростанції і тим самим затоплює величезні лісові масиви, поля, луки, осушує болота, проводить канали, відстрілює диких і цінних

хутрових звірів та ін. Все це призводить до негативних наслідків, на подолання яких потрібні десятиліття, якщо не століття та величезні грошові ресурси. Тому з точки зору ефективності життєдіяльності людини, набагато краще та вигідніше для суспільства використовувати безвідходні технології переробки, ніж відновлювати поранене природне середовище [22, с.50].

Отже, відтворення як продуктивних сил, так і виробничих відносин здійснюється шляхом відтворення суспільного продукту тому, що без цього неможливе ані відновлення робочої сили, ані відшкодування засобів виробництва, ані нормальне функціонування будь якого суспільства. У процесі безперервного відтворення формується національне багатство - накопичені в країні результати людської праці в різних формах.

1.3. Особливості технології хлібопекарного виробництва і їх вплив на формування та облік витрат виробництва і збуту готової продукції

Задоволення потреб населення у продуктах харчування, що забезпечує відтворення його життєдіяльності, активну участь в економічному і соціальному розвитку суспільства є однією з глобальних проблем розвитку цього суспільства. Значну роль у вирішенні продовольчої проблеми відіграє харчова промисловість.

Підкреслюючи значущість харчової промисловості як галузі, необхідно відмітити, що виробництво продовольства – найперша передумова життя безпосередніх виробників і будь якого виробництва в цілому [12, с. 131].

Підприємства відносяться до харчової промисловості, якщо відповідають таким ознаками:

- економічне призначення продукції – виробництвом продуктів харчування для задоволення безпосередніх потреб населення в них;
- сировина й матеріали, які використовуються на них для виробництва продуктів харчування є однорідними;
- спільними є матеріально-технічна база та технологічні процеси виробництва;

- склад кадрових робітників володіє особливими професійними навиками та вміннями;
- здійснюється реалізація специфічних особливостей розміщення і розвитку [17, с.57].

Організація обліку готової продукції та управління основними процесами матеріального забезпечення підприємства залежить, головним чином, від особливостей технологічного процесу, а саме: специфічності номенклатури продукції й технології, циклу виробництва, специфіки формування незавершеного виробництва, впливу виробничих факторів на склад і стан готової продукції й запасів у цілому, специфіки попиту збуту виготовленої продукції. Ці аспекти визначають особливі підходи до вибору методів обліку запасів, виробництва та формування собівартості готової продукції, що застосовують у конкретній галузі, впливають на побудову первинного, аналітичного та синтетичного обліку. В цьому значенні підприємства харчової промисловості, які відносять до хлібопекарної галузі не є винятком [21, с.218].

Випікання хліба та хлібобулочних виробів, як харчового стратегічного продукту, є доволі поширеним та масовим явищем виробничої сфери харчової промисловості. Промислове хлібопечення майже повністю витіснило домашнє випікання хліба і навіть булочних виробів: як через зайнятість населення, так і у зв'язку з економічною не вигідністю випікання хліба в домашніх умовах. Усе це привело до поширення та урізноманітнення хлібопекарних виробництв: на великих хлібо заводах у містах і районних центрах – до малих і міні-пекарень в інших населених пунктах [37, с. 17].

За останні роки в Україні спостерігається зменшення споживання і виробництва хліба. При цьому, незважаючи на скорочення ринку, хліб є одним з основних продуктів в раціоні українців, попит на хліб і хлібобулочні вироби залишається відносно стабільним. Його загальний рівень залежить від купівельної спроможності, стилю життя і кількості населення України.

Динаміка обсягів виробництва хліба та хлібобулочних виробів в Україні має стійку тенденцію до зниження протягом багатьох років. У 2018 році вітчизняні хлібопекарні виробили хліба та хлібобулочних виробів нетривалого зберігання на 9,6% менше відносно 2017 року – 949,2 тис. тонн. У січні 2019 року вироблено 74,6 тис. тонн цієї продукції. При цьому потреби внутрішнього ринку у хлібі та хлібобулочних виробах задовольняються повністю.

Вітчизняні хлібопекарські компанії почали освоювати зовнішні ринки збуту, поставляючи в різні країни хлібобулочні вироби тривалого зберігання та заморожені хлібобулочні вироби.

За даними ДФС України в 2018 році українськими хлібопекарськими підприємствами було експортовано хлібобулочних виробів на суму 153086 тис. дол., імпортовано – 56910 тис. дол., торговельне сальдо позитивне і дорівнює 96176 тис. дол.

Лідером поставок хлібобулочних виробів на український ринок виступає Болгарія, Литва, Польща від загальної суми імпорту групи в грошовому вимірі, Німеччина – 9,6%, Нідерланди – 7,7 % та інші. Основними зовнішніми ринками збуту виступили Велика Британія, Литва, Нідерланди, Казахстан та інші [65].

Асортиментна програма кожного підприємства, у тому числі і ПП «Колобок», різна, і у своїй кожного року спостерігаються зміни у її структурі. Укрупнена номенклатура хліба та хлібобулочних виробів має кілька масових, традиційно популярних у населення груп: хліб із пшеничного борошна; хліб із житнього борошна; хліб із суміші житнього і пшеничного борошна; булочні, здобні та сухарні вироби. Як свідчать статистичні дані, найбільшу питому вагу у 2018 році (42% від загального обсягу виробництва хлібобулочних виробів) складає хліб пшеничний. Житні і житньо-пшеничні сорти хліба становлять 33%. Виробництво булочних виробів складає 24% від загального обсягу виробництва та інших 1% [65].

Впродовж останніх років відзначається незначне збільшення виробництва пшеничних сортів хліба і зменшення житніх і житньо-пшеничних сортів. Із загостренням питань здорового способу життя й споживання лише природних харчових продуктів, виникає необхідність розроблення нових, раніше навіть не відомих нашим споживачам видів продукції, зокрема низькокалорійного хліба, хліба з борошна грубого помолу, хліба з висівками тощо. Зростання асортименту хлібобулочної продукції потребує збільшення й розширення номенклатури сировини, необхідної для його підтримання [45, с.37].

Характерною особливістю харчової галузі промисловості, зокрема хлібопекарної, є те, що кінцевий продукт доволі швидко псується. Хлібобулочна продукція надзвичайно швидко втрачає смакові, зовнішні та органолептичні властивості, тобто терміни її споживання та зберігання обмежені. Також характерною рисою випуску хлібопекарної продукції нині є зменшення ваги кінцевого виробу. Оскільки асортимент хлібобулочних виробів розширився, споживачі мають змогу купувати кілька різних видів за смаком.

Виробництво хліба та хлібобулочних виробів чітко регламентоване уніфікованими рецептурами і передбаченими інструкціями технологічного режиму. Технологічними є ті матеріали, які застосовують безпосередньо у виробничому процесі, оскільки їх використання обумовлене технологією виробництва конкретних видів виробів. Їх застосовують у вигляді сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, технологічних палива й енергії, що становлять речову основу готової продукції [13, с. 41].

Технологічним сировині й матеріалам властиві як натурально-речові, тобто кількісні, так і якісні характеристики. Ці характеристики необхідно фіксувати і враховувати в первинному обліку й визначати їх вплив на отримання готового продукту або стадії технологічного процесу [13, с. 108].

Базовою сировиною при виготовленні хлібобулочної продукції є борошно, що зумовлює специфіку його використання. Державні стандарти на борошно хлібопекарне пшеничне і житнє передбачають визначення таких показників його якості, як колір, смак, запах, відсутність хрусту при розжовуванні, величина 30 частинок, вологість, зольність, вміст сирої клейковини та її властивості, металеві домішки [47, с.17-18].

Виробничі запаси на виробництво хліба та хлібобулочних виробів відпускають відповідно до норм витрат борошна та інших основних матеріалів, які визначаються для конкретного виду продукції на підставі потреби в борошні відзначеної у виробничому завданні. На підприємствах ці норми на основні види продукції слід переглядати щороку.

Іноді у хлібопеченні до закінчення технологічного процесу неможливо встановити кількість готової продукції з точністю до облікової одиниці. У таких випадках фактичний вихід продукту обумовлений рядом об'єктивних причин, що не піддаються виміру апаратами відхилень, фізико-хімічних властивостей вихідних матеріалів і процесів у технологічних режимах. Ці відхилення виявляють методом техніко-економічних розрахунків після визначення фактичного виходу готових виробів [41, с.310].

Між вагою готових виробів і вагою борошна, витраченого на їх виготовлення, виникають різниці. Їх називають припичкою. Обов'язковою умовою є зважування гарячого хліба, тільки вийнятого з печі, аби він не деформувався при транспортуванні й не мав зайвих втрат при зберіганні. В експедиції хлібопекарні термін зберігання хліба суворо регламентований, це вимагає нормувати витрати щодо ваги готової продукції при зберіганні.

На хлібопекарних підприємствах обсяг і асортимент випікання хлібобулочних виробів визначають щоденно на підставі добових замовлень прикріплених до цих підприємств покупців. Роботу всіх змін будують на суворій узгодженості з добовим замовленням щодо його виконання як за асортиментом, так і за термінами випікання готових виробів і завезення або відпуску їх споживачам [63, с.85].

Технологічна схема виробництва хліба та хлібобулочних виробів має ряд послідовних основних виробничих операцій (див. рис. 6).

Оскільки для хлібобулочних виробів із пшеничного борошна тривалість виробничого процесу становить 6-9 годин, а для пшенично-житнього – 10-12 годин, для житніх сортів хліба – 36 годин, то сміло можна узагальни таку особливість пекарської промисловості як дуже короткий виробничий цикл. Відповідно така ситуація дозволяє не визначати й не облікувати залишки незавершеного виробництва, з причини його відсутності.



Рис. 6. Схема послідовності технологічних операцій процесу виробництва хліба

Отже, хлібопекарна галузь харчової промисловості має дві суттєві відмінності від інших, зокрема – короткотерміновий цикл виробництва, і, як результат, те, що практично нема незавершеного виробництва.

Висновки до розділу I

Конкурентоспроможність продукції являє собою здатність продукції відповідати вимогам конкурентного ринку, запитам покупців порівняно з іншими аналогічними товарами, представленими на ринку. Це сила, яка постійно підштовхує виробника до зменшення витрат виробництва та зниження цін, до розширення виробництва та збуту, до боротьби за покупця, за покращення якості продукції.

Висока конкурентоспроможність підприємства є гарантом одержання високого прибутку в ринкових умовах. При цьому підприємство становить за мету досягти такого рівня конкурентоспроможності, який допоможе їй ефективно функціонувати протягом тривалого періоду. Управління факторами забезпечує використання цілого ряду заходів для систематичного вдосконалювання продукції.

Однією з головних проблем відтворювального процесу є проблема реалізації виготовленого продукту. Тому, що потрібно знайти для кожного товару свого покупця, кому він був би просто необхідним та у кого були би гроші на його придбання.

Відтворення як продуктивних сил, так і виробничих відносин здійснюється шляхом відтворення суспільного продукту тому, що без цього неможливе ані відновлення робочої сили, ані відшкодування засобів виробництва, ані нормальне функціонування будь якого суспільства.

Розділ II

ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І ЗБУТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Організація обліку витрат на етапі надходження, зберігання та збуту готової продукції

Готовою продукцією рахується та продукція, яка повністю закінчила обробку на підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад. Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства.

Готова продукція відноситься до складу запасів. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію визначаються П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати» та Методичні рекомендації № 2 з бухгалтерського обліку запасів.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», готова продукція визначається як та продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом .

Згідно з Методичними рекомендаціями готова продукція – виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором, встановленим стандартам або технічним умовам тощо. Одночасно із цільовим (основним) продуктом у єдиному технологічному процесі може бути одержано супутню продукцію. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначається для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам (п. 428 Методичних рекомендацій № 373).

При організації обліку готової продукції основним є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою готову продукцію групують. За формою продукцію поділяють на таку, яка має уречевлену форму, виріб (наприклад, трактор, хліб, тощо); таку, яка має форму результату роботи (ремонт) або форму послуги (перевезення вантажу).

За ступенем готовності продукцію поділяють на готову, напівфабрикати (напівпродукти) та незавершене виробництво. Як вже зазначалося, готова продукція – це продукція, обробка якої завершена та, яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовником і відповідає технічним умовам і стандартам, а при їх відсутності – технічним, договірним або іншим умовам; прийнята з цеху на склад, сертифікована і готова до реалізації.

Напівфабрикатами є продукція окремих технологічних фаз (підрозділів, цехів, дільниць, бригад), що не пройшла всіх передбачених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування, але для даної стадії вони є закінченими.

Незавершене виробництво – це сировина і матеріали, які знаходяться у виробництві і підлягають подальшій обробці.

Простою вважається продукція, що отримується в результаті нескладного технологічного процесу, під час якого відсутні виробничі відходи.

Складна продукція – це продукція, яка поділяється на декілька паралельних видів продукції.

Основна продукція – це елемент виробничого процесу, який має якісні і кількісні параметри, які отримали вартісну характеристику і мають стадію завершеності. Доля елемента повинна складати більше ніж 90% від загальної вартості виробничого процесу.

Супутня продукція, як вихідний елемент виробничого процесу також має якісні і кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику. Вона оцінюється за твердими або за договірними цінами, її

вартість вираховують з витрат основного виробництва. Але такий підхід не можна вважати правильним ні економічно, ні технічно через те, що фактичне одержання допоміжної продукції – це витрати на її одержання (див. рис. 7).

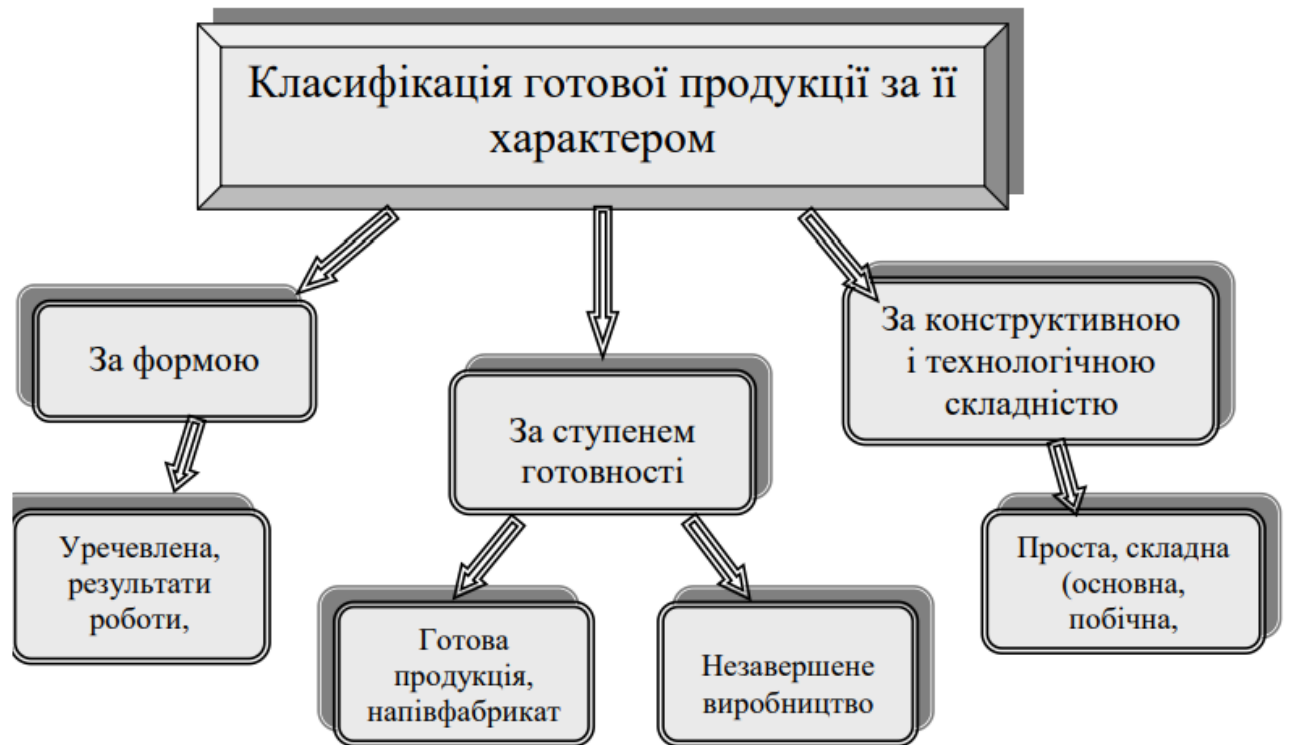


Рис. 7. Загальна схема класифікації готової продукції за характером

Рахунок 26 «Готова продукція» призначено для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства. За дебетом рахунку відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю. За кредитом – списання виробничої собівартості готової продукції.

Готова продукція на підприємстві проходить такі стадії:

- випуск продукції з виробництва і здача її на склади або в експедицію;
- зберігання продукції на складах підприємства;
- відпуск продукції на місці місцевим і відправка (відвантаження) іноземним покупцям;
- відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції;
- реалізація продукції.

П(С)БО 16 «Витрати» визначено два види собівартості продукції – виробнича та собівартість реалізованої продукції.

Для визначення виробничої собівартості продукції важливе значення мають прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

До виробничої собівартості продукції включаються:

а) прямі матеріальні витрати. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

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

б) прямі витрати на оплату праці. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

в) інші прямі витрати. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку;

г) змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Слід також враховувати, що виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Собівартість реалізованої продукції складається з:

- 1) виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду;
- 2) нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- 3) наднормативних виробничих витрат (див. рис. 8).

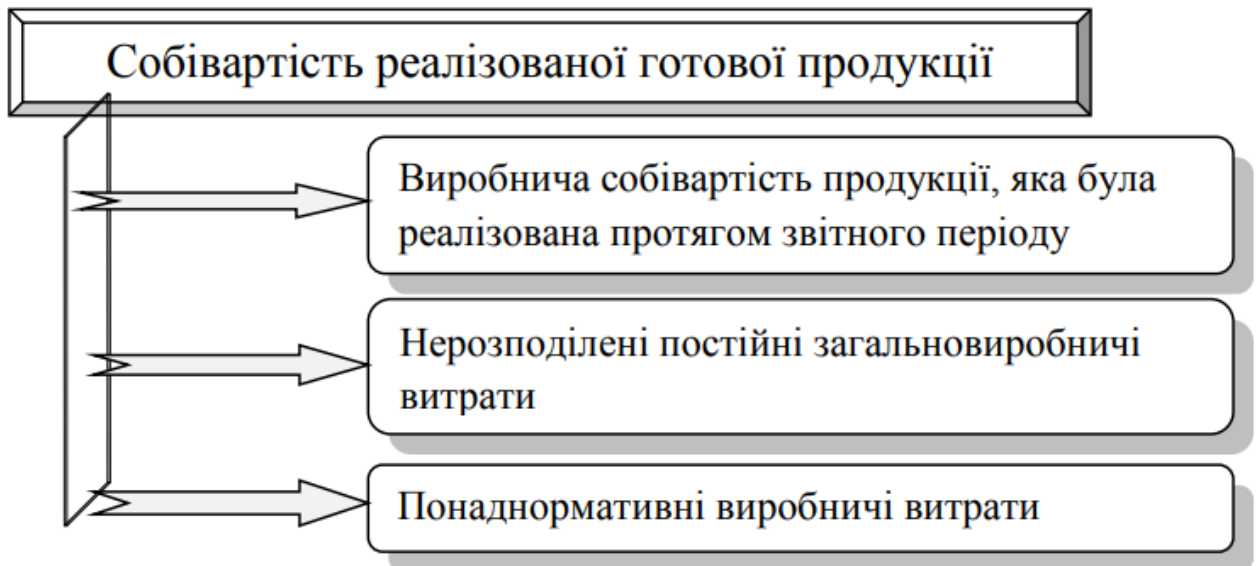


Рис. 8. Склад собівартості реалізованої продукції

Для обліку та узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг призначений рахунок 90 «Собівартість реалізації» до якого відкривають такі субрахунки: 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок) в кореспонденції з кредитом рахунків: 21 – відображення вартості реалізованих

поточних біологічних активів; 23 – відображення собівартості реалізованих робіт і послуг допоміжних виробництв; 26, 27 – відображення собівартості реалізованої продукції; 28 – відображення собівартості реалізованих товарів; 91 – включення до собівартості реалізованої продукції, робіт і послуг нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, а також відображення собівартості реалізованих послуг машинно-тракторного парку.

За кредитом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображають списання вартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг: дебет рахунку 79, кредит рахунку 90.

При збуті продукції підприємство повинно встановити вигідну для себе ціну, тобто, що у майбутньому отримати економічну вигоду від реалізації виготовленої продукції. Згідно Податкового кодексу можна скористатись однією із цін, а саме використати договірну ціну, яка утверджена у договорі купівлі-продажу й не може бути змінена, або звичайну ціну.

З метою визначення достовірної ціни, тобто такої, яка б відповідала перш за все технологічним вимогам продукції, що реалізується, ПКУ пропонує підприємствам використовувати один із методів визначення звичайної ціни: порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу, «витрати плюс», розподілення прибутку, чистого прибутку (див. рис.9.).

Організація обліку готової продукції та процесу її реалізації має такі завдання:

- своєчасне оформлення первинних документів з обліку готової продукції;
- забезпечення контролю готової продукції на складах підприємства;
- визначення кількості та вартості відвантаженої продукції (за обліковими цінами);
- своєчасне відображення операцій з відвантаження і реалізації продукції;

- своєчасне відображення операцій розрахунків з покупцями та замовниками;
- визначення заборгованості покупців та замовників перед підприємством за відвантажену їм продукцію згідно з договорами;
- забезпечення контролю за виконанням плану випуску і реалізації продукції;
- визначення собівартості готової продукції в процесі її реалізації;
- облік витрат, пов'язаних із збутом продукції, а також просування їх на споживчому ринку;
- визначення фінансового результату від реалізації продукції.

Методи	Характеристика формування ціни
Порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу)	Застосовується ціна, яка визначається за ціною на ідентичні (а за їх відсутності – однорідні) товари (роботи, послуги), що реалізуються (придбаваються) не пов'язаний з продавцем (покупцем) особою за звичайних умов діяльності
Ціна перепродажу	Застосовується договірна ціна товарів (робіт, послуг), визначена під час подальшого продажу таких товарів (робіт, послуг) покупцем третьою особою, за вирахуванням відповідної націнки та витрат, пов'язаних із збутом
„Витрати плюс”	Застосовується ціна, що складається з собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки, звичайної для відповідного виду діяльності за співставних умов. Мінімальний розмір націнки може бути визначено на законодавчому рівні
Розподілення прибутку	Визначається прибуток від операції, який повинен бути розподілений між її учасниками. Такий прибуток розподіляється на економічно обґрунтованій основі, що наближує цей розподіл до розподілу прибутку, який отримали б учасники операції, якби були непов'язаними особами
Чистого прибутку	Ґрунтується на порівнянні показників рентабельності операції, які розраховуються на підставі відповідної бази (такої як витрати, обсяг реалізації, активи), з аналогічними показниками рентабельності операцій між непов'язаними особами у співставних економічних умовах.

Рис. 9. Методи визначення звичайної ціни

На складі готова продукція обліковується в кількісному виразі за її видами на Картках або в Книгах складського обліку. В Картці або Книзі визначаються назва продукції, її номенклатурний номер, одиниця виміру, розмір, марка, ціна за одиницю. Облік готової продукції на складі ведеться в міру її надходження на склад або відпуску зі складу. В Картках або Книгах складського обліку робляться записи про надходження та відпуск готової продукції і щоденно виводяться її з лишки. На підставі здавальних накладних, що виписуються у двох примірниках, складається Відомість випуску продукції.

Процес організації обліку готової продукції та її реалізації, можна умовно розподілити на етапи, на кожному з яких важливо визначити осіб, які відповідатимуть за виконання певних розподілених обов'язків, та осіб, які контролюватимуть їх виконання (див. рис. 10).

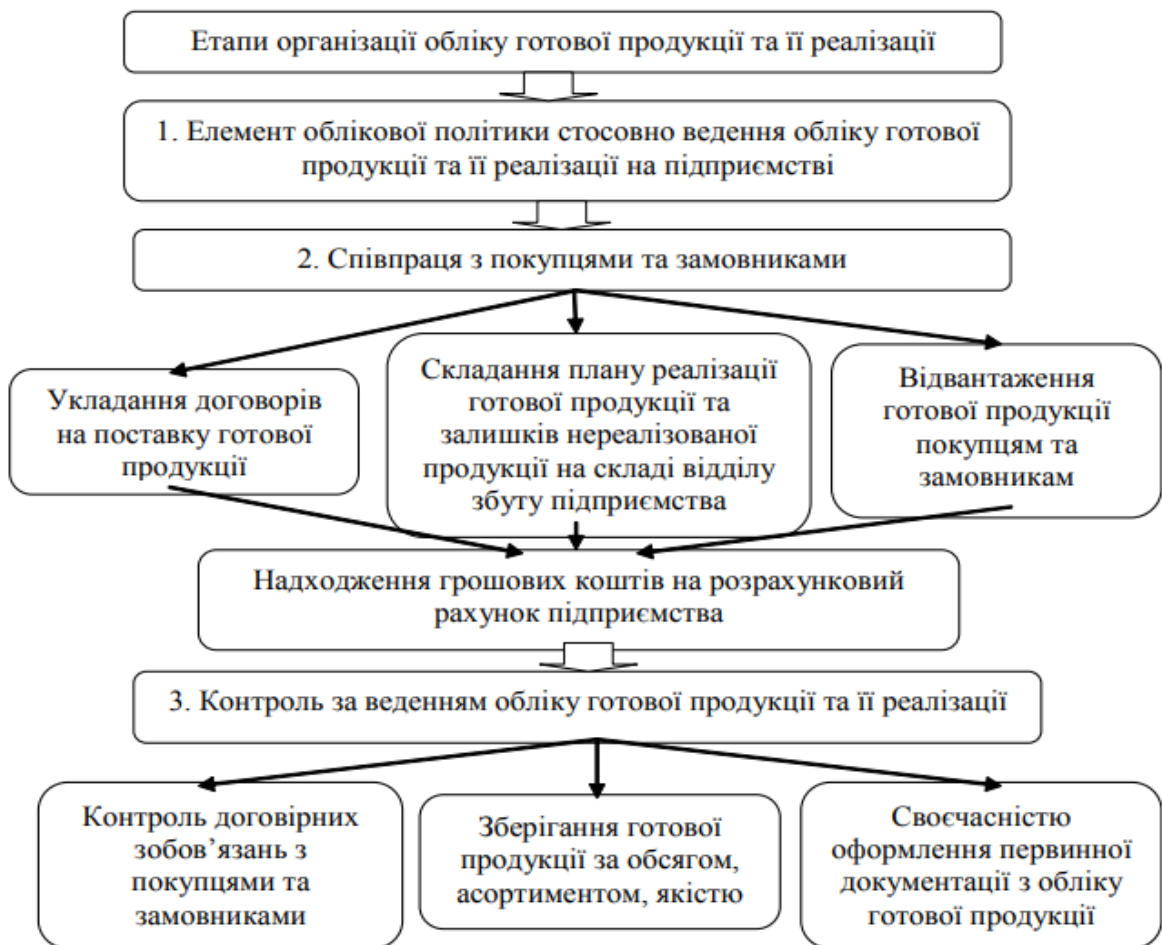


Рис. 10. Етапи організації обліку готової продукції та її реалізації

Реалізованою продукцією вважається продажна вартість відвантаженої готової продукції, зазначеної в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями та замовниками документах, або продажна вартість відвантаженої готової продукції, зарахована як платіж на рахунки підприємства в установах банків.

Витрати виробництва в залежності від його типу можуть обліковуватися декількома методами: позамовним, попередільним, нормативним та комбінацією цих двох методів.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво застосовують, в основному, на індивідуальних та дрібносерійних виробництвах. Об'єктом обліку при використанні цього методу є окреме індивідуальне замовлення, окремий проект або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. До таких виробництв відносяться суднобудівне, авіабудівне, видавниче, будівельне, меблеве та інші, аудиторська діяльність тощо.

При використанні позамовного методу обліку витрат на виробництво кожному замовленню присвоюється власний номер, який вказується у всіх документах про витрати на замовлення. Використання цього методу передбачає, що всі виробничі витрати збираються в розрізі окремого замовлення, яке є унікальним виробом (роботою, послугою), що виготовляється із додержанням конкретних вимог замовника.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво використовується на підприємствах, де продукція одержується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини по окремих стадіях (переділах) на безперервній основі. Даний метод обліку витрат на виробництво також використовується у серійних виробництвах на безперервній основі для обліку витрат на виготовлення окремого виду однакової продукції. Наприклад: випікання одного сорту хліба, печива, виготовлення одного виду макаронних виробів, фармацевтичних препаратів, взуття тощо.

Для обчислення собівартості продукції при попередільному методі вартість всіх виробничих витрат (прямих та непрямих), які були здійснені на підприємстві протягом одного звітного періоду, ділиться на загальну кількість зразків готової продукції.

Попередільний метод має два варіанти: однопередільний (простий) та багатопередільний.

При застосуванні однопередільного методу технологічний процес не поділяється на окремі етапи, а від першої до останньої операції складає одне ціле.

Багатопередільний метод використовується у випадку, коли технологічний процес поділяється на декілька технологічних фаз (переділів). При цьому наприкінці кожного переділу одержують напівфабрикат, собівартість якого калькулюється.

При нормативному методі витрати протягом відповідного періоду обліковуються згідно нормативів, а в кінці періоду знаходиться відхилення нормативних витрат від фактичних.

Змішаний метод використовується, в основному, в серійних виробництвах, де готова продукція має багато загальних та індивідуальних характеристик. Наприклад, одночасний випуск на одній технологічній лінії декількох марок телевізорів, комп'ютерів, автомобілів. При цьому облік витрат на виробництво будь яких окремих ідентичних деталей (наприклад, корпусів до телевізорів) можна вести, використовуючи позамовний метод, а облік витрат на технологічній лінії (збирання або конвеєр), де із сировини одержується готовий продукт – попередільний.

Облік витрат на збут відображають на рахунку 93 «Витрати на збут». На якому відображається облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки: оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою – первісна вартісна (за Дт 901 «Собівартість реалізації готової продукції») та оцінка, що визначається за домовленістю сторін (за Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції»).

Ефективність збуту залежить від застосованих збутових стратегій маркетингу підприємства, які в свою чергу визначаються комплексом заходів з формування асортименту товарної продукції, укладанням договорів, стимулюванням збуту, ступенем задоволення споживацьких запитів, ціноутворенням, транспортуванням та іншими організаційними аспектами збутової діяльності.

Розробка й обґрунтування збутової політики підприємства передбачає вирішення таких питань:

- а) вибір ринку та оцінювання його місткості;
- б) організація системи збуту та визначення необхідного фінансового забезпечення;
- в) вибір найбільш придатних каналів та методів збуту;
- г) вибір часу виходу на ринок;
- д) визначення оптимальних траєкторій руху продукції до споживача;
- е) визначення форм та методів стимулювання збуту та необхідних для цього витрат.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;

- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [2].

Одними з найбільш ефективних засобів стимулювання збуту продукції на ринку є: реклама, технічна після продажна підтримка реалізованої продукції, а також система формування попиту споживачів та їх потреб шляхом встановлення особистих контактів зі споживачами на місцях реалізації.

Правильність організації облікового процесу реалізації готової продукції є запорукою достовірності відображення облікової інформації у фінансовій звітності підприємства та безпомилкового визначення результативності діяльності суб'єктів господарювання.

2.2. Синтетичний і аналітичний облік витрат на виробництво, зберігання і збут готової продукції

Бухгалтерське узагальнення виробничих витрат щомісячно здійснюють на рахунках аналітичного та синтетичного обліку. В кінцевому підсумку всі виробничі витрати узагальнюють на рахунку 23 «Виробництво», що дає можливість визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Це активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображаються витрати, а за кредитом – вихід продукції або списання вартості виконаних робіт і послуг (див. табл. 1).

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку процесу виробництва

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Списано на виробництво сировину, матеріали та інші матеріальні запаси	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси» 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» 28 «Товари»
Виконані роботи і послуги іншими підприємствами для потреб основного виробництва	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 68 «Розрахунки за іншими операціями»
Нараховано знос (амортизацію) основних засобів	23 «Виробництво»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Нараховано заробітну плату з нарахуваннями і віднесено на основне виробництво	23 «Виробництво»	65 «Розрахунки за страхуванням» 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Списано загальновиробничі витрати на основне виробництво	23 «Виробництво»	91 "Загальновиробничі витрати»
Одержано від виробництва готову продукцію	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
Списано собівартість виконаних робіт і послуг на сторону	90 «Собівартість реалізації»	23 «Виробництво»

За рахунком 23 «Виробництво» може бути залишок за дебетом, який показує суму незавершеного виробництва. Аналітичний облік до рахунку 23

ведеться за видах продукції, яка виготовляється, замовленнями, роботами, послугами.

Витрати обліковують за статтями, перелік і кількість яких підприємство встановлює самостійно, і зазначає в обліковій політиці. Для промислових підприємств рекомендується мати такий перелік статей калькулювання:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати.

Підприємства поряд з основним можуть мати допоміжне виробництво, що залежить від галузі діяльності та інших обставин.

Допоміжні виробництва поділяються на дві групи:

а) виробництва, які обслуговують окремі підрозділи – цехи механічні, ремонтні, інструментальні, деревообробні, тарні та ін.;

б) виробництва, які обслуговують декілька цехів і постачають їм свою технологічну продукцію – електростанції, котельні, водоканалізаційні, транспортні, холодильні, компресорні, очисні споруди та ін.

Роботу допоміжних виробництв обліковують на окремих аналітичних рахунках до рахунку 23 «Виробництво». Витрати виробництв першої групи, як правило, додають до загальновиробничих витрат цеху і загальною сумою розподіляють між продукцією цього цеху. За виробництвами другої групи

здійснюють калькулювання собівартості одиниці роботи чи послуги, за якою роблять розподіл вартості послуг між споживачами, здійснюючи запис за дебетом і кредитом рахунку 23 «Виробництво» за різними аналітичними рахунками.

Тобто, за дебетом рахунку 23 і його аналітичними рахунками наприкінці місяця відображаються всі виробничі витрати – як основні, так і додаткові.

З кредиту рахунку 23 списують вартість поворотних відходів (у кореспонденції з дебетом рахунку 20), виробничого браку, якщо він має місце (на дебет рахунку 24) і виробничу собівартість випущеної з виробництва готової продукції (на дебет рахунку 26).

Сальдо за дебетом рахунку 23 відображає витрати у незавершеному виробництві. Для визначення витрат у незавершеному виробництві на кінець місяця проводять його інвентаризацію та оцінку, виходячи з фактичних матеріальних і трудових витрат.

Загальну схему обліку витрат операційної діяльності зображено на рисунку 11.

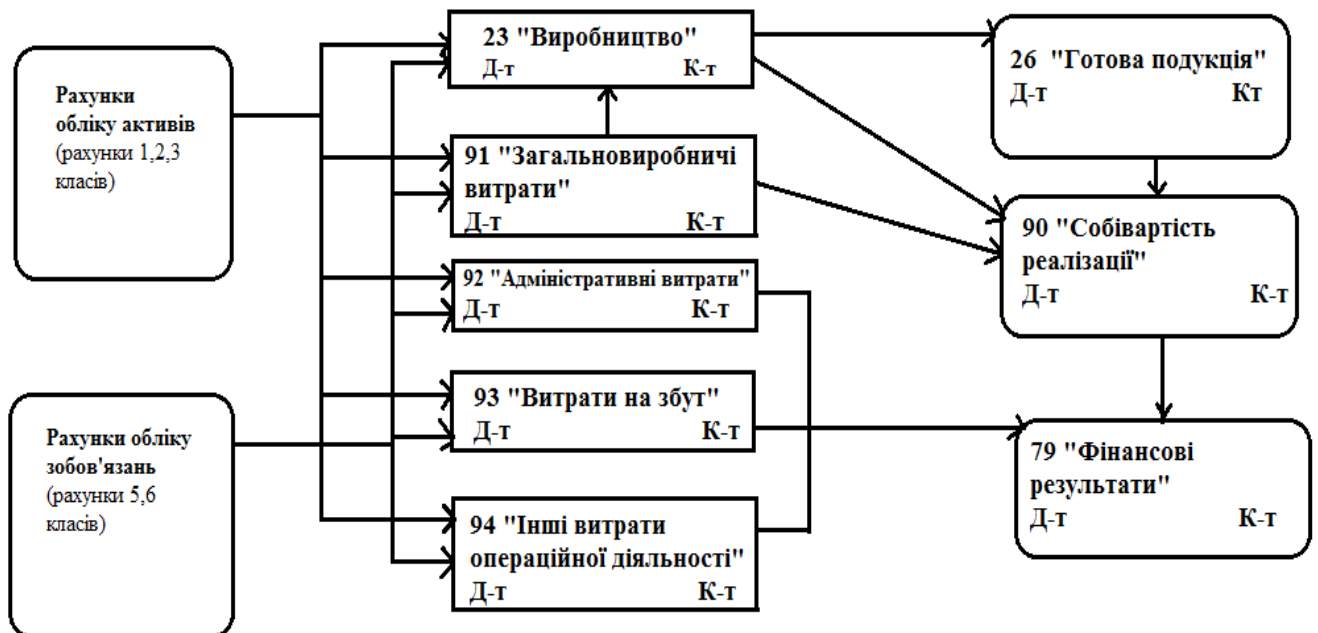


Рис. 11. Загальна схема обліку витрат операційної діяльності

При зведеному обліку витрати групують за видами продукції (групами однорідної продукції), замовленнями, переділами, цехами тощо. Методика

зведеного обліку залежать від типу виробництва, кількості видів продукції, що випускається, структури управління виробництвом, а також від обраних методів обліку витрат.

На підприємствах із цеховою структурою управління зведений облік забезпечує виділення в собівартості продукції витрат окремих цехів. На підприємствах з безцеховою структурою управління зведений облік витрат ведуть за видами продукції в цілому по підприємству. Дані зведеного обліку використовують під час складання калькуляцій фактичної виробничої собівартості продукції.

Узагальнення витрат здійснюють в певній послідовності. Перш за все, на рахунки виробництва відносять всі прямі витрати. Списання прямих витрат здійснюють на підставі відомостей розподілу відповідних витрат, які складають за даними первинних документів, також відомостей нарахування амортизації необоротних активів. Потім списують загальновиробничі витрати в сумі, що за розрахунком підлягають включенню до витрат на виробництво продукції. На завершення здійснюють підрахунок виробничих витрат за статтями, за видами виробів, кодами замовлень, за видами послуг, за окремими структурними підрозділах і в цілому за підприємством.

У процесі операційної діяльності підприємства виникають витрати, які не включають до собівартості продукції (робіт, послуг), та їх не можна віднести до певного доходу звітного періоду. Такі витрати підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, у якому вони відбулися.

До таких операційних витрат належать:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;

Адміністративні витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства загалом, обліковуються на активному рахунку 92 «Адміністративні витрати».

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

1) загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

2) витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

3) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона та інше);

4) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

5) витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

6) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

7) витрати на врегулювання спорів у судових органах;

8) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

10) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

11) інші витрати загальногосподарського призначення.

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

На статті «Витрати на оплату праці апарату управління» обліковують, відповідно до номенклатури посад, нараховану оплату керівника підприємства, його заступників, головного інженера, працівників економічної і бухгалтерської служб, секретарям-друкаркам та ін. Дебетують рахунок 92, кредитують рахунок 66 (81).

На статті «Відрахування на соціальні заходи» обліковують внески на соціальні заходи від нарахованої оплати праці працівників апарату управління. Дебетують рахунок 92, кредитують рахунок 65 (82).

На статті «Відрядження і переміщення» враховують витрати на відрядження працівників апарату управління, суми підйомних при переміщенні цих працівників і членів їхніх сімей. Дебетують рахунок 92, кредитують рахунки 30, 37 (84).

На статтю «Інші адміністративні витрати» відносять канцелярські, поштові і телеграфні витрати; вартість бланків планової, облікової та звітної документації; витрати на утримання адміністративних; вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів й інвентарю, страхові платежі по будівлях; їх утримання і обслуговування технічних засобів управління (диспетчерського зв'язку, обчислювальних центрів); витрати на ремонт будівель та інвентарю, утримання службового легкового транспорту, пожежної, сторожової охорони, винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські), плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків. Дебетують рахунок 92 «Адміністративні витрати» і кредитують рахунки: 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»; 20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 30 «Каса»; 31 «Рахунки в банках»; 64 «Розрахунки за податками й платежами»; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; 68 «Розрахунки за іншими операціями». Первинними документами при відображенні накопичення адміністративних витрат є накладна, рахунки, звіти про використання коштів, наданих на відрядження або підзвіти, розрахунки бухгалтерії тощо. Списання адміністративних витрат на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії, на підставі якої дебетується рахунок 791 «Результат операційної діяльності» і кредитується рахунок 92 «Адміністративні витрати».

Аналітичний облік адміністративних витрат слід вести у Звіті про адміністративні витрати (ф. № 5.8) в розрізі статей витрат, що спрямовані на

обслуговування та управління виробництва. Виробничий звіт передбачає узагальнення сум витрат наростаючим підсумком з початку року. Такі дані необхідні для аналізу адміністративних витрат відповідно до складених розрахунків, кошторисів, при прогнозуванні та ін.

Облік витрат пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут».

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

Типова кореспонденція рахунків по обліку витрат на збут наведена у таблиці 2.

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення витрат на збут, виступають:

- по амортизації – «Розрахунок амортизації основних засобів»;
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах – «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- грошових коштів – «Видатковий касовий ордер», виписка банку;
- витрат на відрядження – «Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт»;
- заробітної плати – «Табель обліку використання робочого часу», а також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість».

Щомісячне списання витрат на збут оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Для узагальненого обліку витрат на збут використовують Журнал-ордер №5 при журнально-ордерній формі обліку, а при спрощеній формі обліку – розділ II Відомості 5-М.

Таблиця 2

Кореспонденції рахунків по обліку витрат на збут

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію по основних засобах торговельного призначення	93 «Витрати на збут»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
Передано в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети торговельного призначення	93 «Витрати на збут»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Витрати по відрядженню віднесено до витрат на збут	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Віднесено частину витрат майбутніх періодів до витрат на збут (оренда торговельного приміщення)	93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»
Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фонду забезпечення виплат відпусток	93 «Витрати на збут»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фондів соціального спрямування	93 «Витрати на збут»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Нараховано заробітну плату працівникам збуту	93 «Витрати на збут»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Віднесено витрати по рекламі до витрат на збут	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Віднесено до витрат на збут суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу)	93 «Витрати на збут»	80 «Матеріальні витрати» 81 «Витрати на оплату праці» 82 «Відрахування на соціальні заходи» 83 «Амортизація» 84 «Інші операційні витрати»
Списано витрати на збут на фінансові результати	791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»

Облік інших витрат операційної діяльності ведуть на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». На цьому рахунку обліковують такі витрати операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

До рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відкривають такі субрахунки: 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», 941 «Витрати на дослідження і розробки», 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти», 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», 944 «Сумнівні та безнадійні борги», 945 «Втрати від операційної курсової різниці», 946 «Втрати від знецінення запасів», 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки», 949 «Інші витрати операційної діяльності».

До інших операційних витрат включають:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

За дебетом рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відображають суми визнаних витрат в кореспонденції з кредитом рахунків: 13 – нараховано знос по об'єктах невиробничої сфери (житловокомунальне господарство, дитячі дошкільні заклади, будинки відпочинку, санаторії та інші заклади оздоровчого та культурного призначення); 20 – вартість виробничих запасів, використаних на дослідження і розробки; собівартість реалізованих запасів; 20-22, 24-28 – нестача або знецінення запасів; 30 – нестача готівки; 31 – відображення собівартості реалізованої іноземної валюти; 31,36 – втрати від курсової різниці іноземної валюти; 36,37 – списано безнадійну дебіторську заборгованість; визнано штрафи, неустойки, пеню; 50,60,63 – курсова різниця за кредиторською заборгованістю в іноземній валюті; 66,65 – нараховано оплату праці з відрахуваннями працівникам при виконанні досліджень та розробок, працівникам житловокомунальної служби та іншому персоналу обслуговуючих господарств та ін.

За кредитом рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» кореспондує з дебетом рахунку 79 – списання інших витрат операційної діяльності. В результаті чого рахунок 94 закривається.

2.3. Розкриття інформації про виробництво і збут у формах фінансової звітності та статистичної звітності

Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), Звіт про власний капітал (форма № 1 - форма № 4), примітки до річної фінансової звітності та додатки до приміток.

Суб'єкти малого підприємництва і представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності складають скорочену за показниками фінансову

звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати. Форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються центральним органом виконавчої влади.

Підприємства, які мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність. Консолідовані форми фінансової звітності затверджені НПБО 1 і включають: Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), Консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом, форма № 3-кн), Консолідований звіт про власний капітал (форма № 1к - форма № 4к).

Однією з основних форм бухгалтерської звітності є «Баланс» (форма №1), який складається за даними залишків по дебету і кредиту синтетичних рахунків на початок і кінець звітного періоду, взятих з Головної книги. Дані вступного балансу повинні відповідати даним затвердженого заключного балансу за період, що передував звітному, розбіжності повинні бути пояснені. При складанні балансу важливе значення має дотримання загальних принципів оцінки активів і пасивів, що регламентується національними положеннями (стандартами).

Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття статей балансу визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс». У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

Більшість статей балансу відображають активи і пасиви по окремо взятих синтетичних рахунках. Тільки незначна кількість статей охоплює інформацію про залишки двох або декількох рахунків (незавершене будівництво, основні засоби, виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків, інша

поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти, інші оборотні активи, інші довгострокові фінансові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання, інші поточні зобов'язання). Це дає змогу реально оцінити фінансовий стан підприємства як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам інформації.

При складанні цієї форми необхідно звернути увагу на регулюючі статті в балансі. Так, до підсумку активу балансу включається:

- залишкова вартість нематеріальних активів;
- залишкова вартість основних засобів;
- справедлива або залишкова (первісна чи переоцінена) вартість за мінусом накопиченої амортизації (наводиться в дужках) довгострокових біологічних активів;
- чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги.

До підсумку пасиву балансу включається:

- сума непокритого збитку;
- сума неоплаченого капіталу;
- сума вилученого капіталу і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Проаналізувавши основні показники балансу зовнішні користувачі приймають рішення щодо інвестування даного підприємства, надання йому кредитів, постачання матеріальними ресурсами. Дані аналізу використовуються внутрішніми користувачами з метою пошуку резервів щодо підвищення ефективності господарської діяльності і зміцнення фінансового стану підприємства.

Важливою формою звітності є «Звіт про фінансові результати» (форма №2), яка характеризує кінцевий результат фінансово-господарської діяльності підприємства. Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття його статей визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Дана форма включає три розділи. Саме у першому розділі «Фінансові результати» відображають, поступовим зіставленням доходів і витрат, фінансові результати від звичайної діяльності (операційної, інвестиційної і фінансової) та надзвичайної діяльності, а також чистий фінансовий результат (прибуток чи збиток) за звітний період. Для заповнення першого розділу використовують дані рахунків доходів (клас 7 «Доходи і результати діяльності») і витрат (класи 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності»).

Розрахунок фінансових результатів проводять у такій послідовності:

1) спочатку визначають валовий фінансовий результат (прибуток, збиток) від реалізації продукції (товарів, робіт послуг) шляхом порівняння доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (без податків, зборів та інших вирахувань з доходу) із собівартістю реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг;

2) визначають фінансовий результат від операційної діяльності – до валового прибутку додають інші операційні доходи, доходи від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції і віднімають адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати та витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Якщо підприємство отримало валовий збиток, то фінансовий результат визначають у такому порядку:

1) до валового збитку додають відповідні операційні витрати і віднімають відповідні операційні доходи;

2) визначають фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування – до прибутку від операційної діяльності додають дохід від

участі в капіталі, інші фінансові доходи, інші доходи і від цієї суми віднімають фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати.

У разі отримання підприємством збитку від операційної діяльності, то фінансовий результат визначають у такому порядку:

1) до збитку від операційної діяльності додають відповідні витрати і віднімають доходи;

2) фінансовий результат від звичайної діяльності розраховується як різниця між фінансовим результатом (прибутком) від звичайної діяльності до оподаткування і податком на прибуток від цієї діяльності;

3) розраховують чистий фінансовий результат (прибуток, збиток) з врахуванням результату від надзвичайних подій – визначається як алгебраїчна сума фінансових результатів від звичайної діяльності і надзвичайних подій (при цьому враховується податок з надзвичайного прибутку).

У другому розділі «Елементи операційних витрат» показують операційні витрати за елементами: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Цей розділ заповнюється при використанні рахунків класу 8 «Витрати за елементами» (80,81,82,83,84), а якщо підприємство не застосовує даних рахунків – за допомогою вибірок з облікових реєстрів відповідних витрат.

У третьому розділі «Розрахунок показників прибутковості акцій» розраховується чистий прибуток і скоригований чистий прибуток на одну просту акцію та дивіденди на акцію. Цей розділ заповнюють акціонерні товариства, прості акції яких відкрито продаються і купуються на фондових біржах.

Форму № 2 заповнюють на підставі реєстрів з обліку доходів і витрат від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та надзвичайних подій.

«Звіт про рух грошових коштів» (форма № 3) являє собою розшифровку руху коштів у результаті операційної, інвестиційної та

фінансової діяльності. Чистий рух коштів за звітний період визначається як алгебраїчна сума чистого руху коштів операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів».

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися в грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

У формі № 3 відображають за відповідними розділами:

1) Рух коштів у результаті операційної діяльності – суму отриманого прибутку чи збитку від звичайної діяльності до оподаткування.

2) Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності – реалізацію фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; отримані відсотки, дивіденди; інші надходження; придбання фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; інші платежі. Чистий рух коштів до надзвичайних подій визначають шляхом порівняння алгебраїчної суми надходжень з видатком попередніх статей другого розділу. Врахувавши рух коштів від надзвичайних подій – визначають чистий рух коштів від інвестиційної діяльності.

3) Рух коштів у результаті фінансової діяльності – надходження власного капіталу, отримані позики та інші надходження порівнюють із сумою погашених позик, сплачених дивідендів та інших платежів. У результаті цього отримують чистий рух коштів до надзвичайних подій, а враховуючи рух коштів від надзвичайних подій – чистий рух коштів від фінансової діяльності. Чистий рух коштів за звітний період розраховують за підсумками трьох розділів чистого руху коштів від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності.

Для заповнення форми № 3 використовують регістри синтетичного і аналітичного обліку майже за всіма рахунками бухгалтерського обліку,

оскільки у цій формі узагальнюється облікова інформація про зміни як активів підприємства, так і джерел їх утворення (власного капіталу і зобов'язань). Проаналізувавши показники звіту про рух грошових коштів можна встановити, звідки (за рахунок якого виду діяльності) підприємство одержує найбільше коштів та куди їх направлено, чи воно платоспроможне, який його загальний фінансовий стан.

У «Звіті про власний капітал» (форма № 4) наводять дані за видами капіталу (статутний, пайовий, додатковий, резервний, нерозподілений прибуток, неоплачений і вилучений капітал): наявність на початок року; коригування власного капіталу у зв'язку із зміною облікової політики, виправленням помилок, іншими змінами; переоцінку активів (дооцінку та уцінку); чистий прибуток чи збиток за звітний період; розподіл чистого прибутку; внески учасників; вилучення капіталу; інші зміни в капіталі (списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи).

Підрахувавши зміни у власному капіталі за всіма статтями дістають загальний підсумок змін у капіталі. Шляхом додавання загального підсумку змін у капіталі до скоригованого залишку на початок року визначають залишки на кінець року за видами капіталу.

Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття статей цього звіту визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал».

Метою складання звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Якщо у першому розділі пасиву балансу «Власний капітал» наводяться дані про залишки на початок і кінець звітного періоду усіх видів власного капіталу, то у формі № 4 «Звіт про власний капітал» дається розшифровка змін у власному капіталі (коригування внаслідок зміни облікової політики, переоцінка активів, розподіл прибутку, внески учасників, вилучення капіталу, інші зміни в капіталі). Для заповнення звіту про власний капітал використовують дані балансу, звіту про фінансові результати, дані

аналітичного і синтетичного обліку. Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі Балансу (форма № 1-м) та Звіту про фінансові результати (форма № 2-м). Зміст, форма та порядок заповнення відповідних форм визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

До фінансової звітності додаються Примітки (форма №5), що розкривають: облікову політику підприємства; інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами); інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Для заповнення форми № 5 використовують реєстри синтетичного та аналітичного обліку більшості рахунків діючого Плану рахунків, зокрема всі Журнали (Журнали-ордери), більшість Відомостей до них, Головну книгу, бухгалтерські довідки, аркуші-розшифровки тощо.

Крім цього, згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності (крім малих підприємств, неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ), якщо підприємство зобов'язано оприлюднювати річну фінансову звітність або підприємство займає монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), або якщо щодо продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, складають Додаток до Приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (форма № 6). В додатку формується інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання пріоритетних і допоміжних звітних сегментів (господарського, географічного виробничого, географічного збутового тощо).

Форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюється Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України. За правильність наведених у звітності даних несуть відповідальність керівник та бухгалтер, а при відсутності на підприємстві бухгалтерської служби – спеціаліст, який веде облік. Вони підписують кожну звітну форму. З метою забезпечення доступності, гласності та відкритості для зацікавлених користувачів (бірж, покупців, постачальників, інвесторів та ін.) річна фінансова звітність підприємств є відкритою для опублікування, крім випадків, передбачених законодавством, а її достовірність підтверджує аудиторська організація.

Також з метою отримання інформації про діяльність підприємств різних галузей запроваджено складання статистичної звітності й створено відповідний орган для регулювання цієї системи – Державну службу статистики України.

Статистична звітність – це звітність, яка містить інформацію про соціально-економічні явища, що відбуваються на суб'єкті господарювання і подається органам державної статистики для оцінки стану та розвитку економіки держави й планування макроекономічних показників. Дана звітність охоплює окремі сторони діяльності підприємства, зокрема обсяги виробництва, стан та наявність основних засобів, види утворюваних відходів, кількість працівників та середню заробітну плату на підприємстві тощо. Форми статистичної звітності розробляються Державною службою статистики України та служать для формування офіційної статистичної інформації.

Статистична звітність була і залишається основною інформаційною базою. За її допомогою отримують такі основні дані:

- обсяг виробництва, реалізації товарів, робіт і послуг та затрати на них за видами економічної діяльності;
- фінансово-господарська діяльність підприємств;

- зайнятість і оплата праці працівників за видами економічної діяльності;
- ціни і тарифи;
- наявність і рух капіталу;
- демографічна ситуація;
- розвиток соціальної сфери;
- стан оточуючого середовища.

Первинні дані, отримані органами державної статистики від підприємств під час проведення статистичних спостережень є конфіденційною інформацією, яка використовується виключно для статистичних цілей у зведеному знеособленому вигляді. Державна служба статистики України щороку оновлює форми державних статистичних спостережень та розробляє таблиць і календар їх подання, ознайомитися із якими можна на офіційному сайті організації.

Статистичні звіти складають з різною періодичністю: раз на місяць, квартал, рік залежно від реальних управлінських потреб у певній інформації. Вони подаються, як відомо, органу державної статистики за місцезнаходженням, вищестоящій організації або органу, що здійснює державне регулювання у відповідному виді діяльності економіки.

Основною формою статистичного спостереження підприємства є форма № 1-підприємництво «Звіт про основні показники діяльності підприємства». Вона містить найбільш повну та різнобічну інформацію про діяльність суб'єктів господарювання як за масштабами виробництва і реалізації, витратами, так і за іншими аспектами, виступає інформаційною базою за обсягами виробництва, реалізації. До цієї форми входять такі розділи:

1. Демографія підприємства.
2. Розподіл обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг) за видами економічної діяльності, операційних витрат з реалізованої продукції (робіт, послуг).

3. Роботи (послуги), що виконуються на умовах підряду.
4. Кількість працівників та оплата їх праці.
5. Валові капітальні інвестиції, здійснені у звітному році.
6. Витрати підприємства на інновації та інформатизацію.

Розділ 1 «Демографія підприємства» містить інформацію про демографічні події, які відбулися на підприємстві протягом звітного періоду. Зокрема, це події щодо зміни та організаційної структури (створення чи припинення діяльності підприємства в результаті появи нового, приєднання, злиття, поділу, перетворення тощо).

У розділі 2 «Розподіл обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг) за видами економічної діяльності, операційних витрат з реалізованої продукції (робіт, послуг)» складається із двох частин. У першій – відображаються дані про обсяг реалізованої продукції, робіт, послуг (без ПДВ, акцизу), у тому числі продукції (робіт, послуг), виконаних підрядником на умовах підряду, всього по підприємству та у розрізі видів економічної діяльності, за переліком, визначеним органами державної статистики. Додатково зазначається вартість продукції власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства.

Друга частина розділу призначена для відображення інформації про операційні витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції, робіт, послуг. Ці витрати наводяться в цілому та в розрізі складових, а саме: матеріальні витрати (в цілому і за основними видами), витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, інші (витрати на відрядження, орендна плата, податки, збори тощо).

Розділ 3 «Роботи (послуги), що виконуються на умовах підряду» заповнюється у тому випадку, коли підприємство замовляло виготовлення продукції на сторонніх підприємствах (включаючи фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності) на умовах надання їм давальницької сировини. Тоді подається інформація щодо вартості сировини, обсягу виготовленої продукції, робіт, послуг за видами економічної діяльності.

Дані про чисельність, використання робочого часу і матеріальне стимулювання працівників наводяться у розділі 4 «Кількість працівників та оплата їх праці». Він містить такі основні дані: середньооблікова кількість штатних працівників, середня кількість позаштатних працівників, кількість неоплачуваних працівників, відпрацьованих штатними працівниками людино-годин та фонд оплати праці.

У розділі 5 «Валові капітальні інвестиції» проставляються дані, що характеризують інвестиційну активність підприємства: суму валових капітальних інвестицій, у тому числі в матеріальні і нематеріальні активи.

Розділ 6 «Витрати підприємства на інновації та інформатизацію» передбачає відображення даних за витратами на технологічні інновації та інформатизацію.

Значна увага у звітності приділена відображенню результатів виробництва у найважливішому виді економічної діяльності – промисловості. Для цього підприємства складають за формою № 1П-НПП «Звіт про виробництво промислової продукції» кожного кварталу і за рік.

Оперативна інформація щодо обсягів виробництва і реалізації продукції, робіт, послуг та затратах подається в термінових формах звітності: за формою № 1-П (термінова) «Терміновий звіт про виробництво промислової продукції (робіт, послуг)» та формою 1-послуги «Звіт про обсяги реалізованих послуг». Вони складаються і подаються статистичним органам щомісяця.

Висновки до розділу II

Процес організації обліку готової продукції та її реалізації, можна умовно розподілити на етапи, на кожному з яких важливо визначити осіб, які відповідатимуть за виконання певних розподілених обов'язків, та осіб, які контролюватимуть їх виконання. Першим етапом є формування облікової політики стосовно ведення обліку готової продукції та її реалізації на підприємстві. Другим – співпраця з покупцями та замовниками і третій – контроль за веденням обліку готової продукції та її реалізації.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства призначено рахунок 26 «Готова продукція». За дебетом рахунку відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю. За кредитом – списання виробничої собівартості готової продукції.

Для обліку та узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг призначений рахунок 90 «Собівартість реалізації». За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактичну собівартість реалізованих товарів. За кредитом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображають списання вартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг.

Розділ III

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЦТВОМ І ЗБУТОМ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналіз ефективності виробничої програми підприємства

Комплексне вивчення стану і розвитку виробничо-господарської діяльності підприємства, у тому числі й ПП «Колобок», у взаємозв'язку з його технічним рівнем і соціальним розвитком колективу для оцінки виконання заданих показників, виявлення внутрішньогосподарських резервів і підвищення ефективності виробництва є основним завданням проведення діагностики діяльності підприємства. При його виконанні використовуються матеріали обліку статистичної і бухгалтерської, звітності, нормативні і планові дані, технічна інформація; визначається вплив на ефективність виробничої діяльності техніки і технології, організації виробництва і праці, планування і керування, фінансування, кредитно-грошових відносин. Якість аналізу забезпечується застосовуваними методами і прийомами, повнотою і вірогідністю інформації, кваліфікацією виконавця.

Початковим етапом проведення такої діагностики є аналіз виробництва готової продукції, а наступним – аналіз збуту продукції. Під час їх проведення здійснюють оцінку виконання плану та динаміки виробництва, оптимальності і напруженості плану, виявляють фактори що впливають на обсяг виробництва, шукають та виявляють внутрішні резерви підприємства щодо збільшення випуску продукції тощо.

В процесі дослідження аналітичного забезпечення в системі управління виробничою діяльністю ПП «Колобок» та досвід й напрацювання в цьому напрямі дозволяє виокремити такі його особливості: оперативну спрямованість аналізу, встановлення ефективності поточних процедур аналізу, перспективний характер аналітичної роботи.

Це допоможе краще реалізувати головну мету наскрізної підсистеми внутрішньогосподарського аналізу, яка полягає у виявленні можливостей більш раціонального використання виробничих ресурсів, зниження витрат на

виробництво і реалізацію, забезпечення прибутку, що в кінцевому результаті підвищить ефективність виробничої діяльності підприємств галузі в цілому.

Основним недоліком сучасної методики економічного аналізу є його недостатня оперативність, яка не дозволяє керівникам вчасно оцінити досягнуті результати, розрахувати ефективність діяльності окремих структурних підрозділів, оперативно використовувати одержану інформацію в управлінських цілях, хоч власне ці завдання формують мету внутрішнього аналізу. Для ефективного управління виробничою діяльністю використання показників економічного аналізу, які характеризують її із значним запізненням, недостатньо. Як зазначає Ю. А. Бабаєв, лише «при єдності економічного і оперативного аналізу можна всесторонньо вивчити роботу підприємства ... і окреслити перспективи його подальшого розвитку», адже на відміну від наступної аналітичної інтерпретації показників оперативний аналіз за часом проведення близький до моменту здійснення господарських операцій. Хоча він і використовується на всіх рівнях управління, найбільшою його питома вага є при обґрунтуванні управлінських рішень, котрі стосуються безпосередньо процесу виробництва.

Саме тут застосування цього аналізу допомагає виявляти причини та винуватців невідповідності фактичних результатів запланованим, резерви їхнього покращення, своєчасно приймати відповідні міри, адже базою для його проведення є інформаційне забезпечення первинного обліку і безпосереднє спостереження за процесом виробництва. З іншого боку, такий аналіз сприяє зміцненню внутрішньогосподарського обліку, оскільки необхідність постійного оцінювання підсумків виробничої діяльності та вчасного усунення помилок зміщує центр ваги саме на цей облік.

Втім, як підкреслює М. С. Пушкар «знайомлячись зі справами великого виробничого підприємства, ми не знаємо, чому більше дивуватися: повній відсутності надійних, швидких і точних даних, чи неймовірній масі всіляких облікових документів і таблиць, складених ціною напруженої праці та величезних витрат, але таких, що не відрізняються ні надійністю, ні

швидкістю, ні повнотою. Конторський персонал може працювати дуже ретельно, але при цьому приносити справі надто мало користі».

Таким чином, оперативна спрямованість аналізу має визначатись швидким реагуванням та втручанням у необхідних випадках у процес виробництва для забезпечення безперервного і ефективного функціонування господарської діяльності підприємства в результаті повсякденного вивчення виконання планових завдань, що неможливе без перебудови підходу до формування облікового процесу вже на стадії складання й виконання первинної документації.

Оперативний економічний аналіз може бути ефективним, якщо він проводиться після здійснення виробничих процесів, але в оптимально доступних проміжках часу, що забезпечують вплив менеджерів на ефективне функціонування конкретного виробництва. Або навіть до здійснення виробничих процесів, коли його результати використані для оперативного короткотермінового прогнозування, передбачення короткотермінових змін виробничих процесів та їхніх економічних наслідків з метою формування найбільш оптимальних варіантів змін, які повинні відбутись у цих процесах, а також при розробці рекомендацій щодо їхньої реалізації.

Отже, оперативний економічний аналіз – це неперервне дослідження об'єкту в момент впливу на нього, спрямоване на оцінку, діагностику та пошук нових критеріїв для модифікації і коригування оперативних планів у випадку зміни впливу зовнішнього і внутрішнього середовища з метою вироблення дієвих ефективних управлінських рішень в умовах визначеності, невизначеності, конфлікту та ризику.

Виходячи з цього, аналітичне забезпечення виробничої діяльності ПП «Колобок», насамперед, повинно складатись із двох взаємопов'язаних частин:

- аналізу виробництва хлібобулочної продукції;
- аналізу витрат на її виробництво і формування собівартості (див. рис.

12).



Рис.12. Завдання аналітичного забезпечення виробництва продукції

Кожна з них виконує низку завдань, котрі у сукупності дозволяють знаходити шляхи збільшення обсягів виробництва, зменшення рівня витрат і собівартості готової продукції чи напівфабрикатів, розширити частину ринку реалізації хлібобулочної продукції і як результат – збільшити прибуток підприємства.

Оперативний аналіз витрат має низку особливостей, які необхідно враховувати при його організації і проведенні, щоб уникнути зазначеного недоліку ретроспективного аналізу. Це, зокрема, своєчасність оперативного аналізу витрат: він проводиться протягом відрізка часу, у якому виникли та продовжують діяти короткотермінові причини, що спричиняють відхилення витрат. Окрім того, треба забезпечити врахування і постійний аналіз стану

ринку ресурсів (трудових і матеріальних), виявляти і вивчати вплив на витрати не всіх факторів, а тільки основних на цьому рівні управління, які зумовлюють суттєві відхилення від програми формування собівартості продукції, що виготовляється в тому чи іншому підрозділі підприємства «Колобок», оскільки виявити та виміряти всі чинники в оперативному циклі управління недоцільно та практично й неможливо.

Визначаючи коло основних факторів, необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства, маючи на увазі, що першим етапом проведення оперативного аналізу є діагностика виробництва хлібобулочної продукції в цілому і за асортиментом. Її починають із дослідження динаміки валової продукції та товарної продукції, розрахунку темпів їхнього збільшення та приросту. Саме ці показники є вихідними стосовно наступних кроків аналітичної інтепретації економічної ефективності діяльності менеджерів галузі.

Таблиця 3

Динаміка виробництва продукції на ПП «Колобок» за 2015-2018 рр.

Показник	Рік			
	2015	2016	2017	2018
Товарна продукція, тис. шт.	101,86	110,9	122,2	130,6
Базисні темпи росту, %	100,0	108,9	120,0	128,2
Ланцюгові темпи росту, %	100,0	108,9	110,2	106,9

Таким чином, за останні чотири роки з 2015р. по 2018 р. включно обсяг виробництва продукції збільшився на 28,2 %, але темп росту у 2018 р. порівняно з 2017 р. зменшився на 3,3%. В цілому характеристику динаміки виробництва продукції можна дати за середньорічним темпом зростання обчислюють за формулою середньої геометричної простої за кінцевим базисним коефіцієнтом:

$$\bar{T}_z = \sqrt[t]{t} * 100 \quad (3.1)$$

$$\bar{T}_3 = \sqrt{1,282 * 100} = 113,2$$

А середньорічний темп приросту:

$$\bar{T}_{пр} = \bar{T}_3 - 100 \quad (3.2)$$

$$\bar{T}_{пр} = 113,2 - 100 = 13,2\%$$

Виконавши відповідний розрахунок, видно, що середньорічний темп приросту продукції становить 13,2%.

Наступним етапом визначення своєчасного виготовлення хлібобулочної продукції в обсязі та асортименті, передбачених графіком її випуску, є аналіз ритмічності, оскільки будь які відхилення від оптимального режиму роботи впливають на збільшення собівартості, обсягів незавершеного виробництва та надмірних запасів на складах, зниження якості продукції, зменшення прибутку, погіршення фінансового стану підприємств, перевитрачання фонду заробітної плати. Коли ритмічність виробництва чітка, стійка й збалансована діяльність ПП «Колобок» забезпечується, вона дає можливість випускати продукцію рівномірно, що дозволяє не тільки своєчасно виконувати свої зобов'язання перед споживачами, але й сприятливо позначається на інших показниках діяльності підприємства, насамперед, якості виробів, уникненні додаткових витрат на оплату праці через понаднормові роботи, пов'язаних із зберіганням наднормативних запасів тощо.

Отож, при ритмічній роботі найефективніше використовуються трудові і матеріальні ресурси, машини і обладнання, що забезпечують збільшення обсягів, зниження собівартості товарної продукції, рівномірну реалізацію продукції, підвищення продуктивності праці.

Аналіз ритмічності виробництва продукції на ПП «Колобок» здійснюється шляхом співставлення планових значень про виготовлену продукцію за день (п'ять днів, декаду) до фактичного випуску виробів, при

цьому одержану інформацію для зручності сприйняття відобразити у документі (табл. 4).

Таблиця 4

Ритмічності за вересень 2019 р.

Робочі дні	Випуск продукції в діючих цінах, тис грн.		Виконання плану, %	Зараховується в показник	
	за планом	фактично		тис. грн.	%
1	14,89	15,53	104,29	14,89	100
2	12,77	15,19	118,95	12,77	100
3	14,75	13,27	89,97	13,27	89,97
4	11,53	11,22	97,31	11,22	97,31
5	16,76	14,26	85,08	14,26	85,08
6	15,59	18,23	116,96	15,59	100
7	20,65	20,85	100,96	20,65	100,96
8	15,73	16,58	105,4	15,73	100
9	16,65	15,66	94,05	15,66	94,05
10	19,35	16,01	82,74	16,01	82,74
Усього за декаду	158,67	156,8	98,82	150,05	0,95

$$\text{Критм} = (150,05/158,67) = 0,95$$

Тобто, діяльність нашого підприємства є не достатньо ритмічною. Неритмічне проходження виробів у виробничому циклі обумовлює знижену якість і менший обсяг випуску продукції, підвищені витрати на заробітну плату, виплату штрафів за зрив поставок і ряд інших втрат.

Проте й за ритмічного виробництва можлива неритмічність випуску продукції, коли під час складання виробу забракне хоча б однієї деталі або вузла. У принципі можлива й інша ситуація, коли рівномірно випускається продукція, але існують певні збої у виробництві окремих напівфабрикатів (деталей). Тому ефективний аналіз виробничої діяльності ПП «Колобок» з огляду на важливість її ритмічності можливе лише за умови, коли процес списання сировини й матеріалів в автоматичному режимі буде пов'язаний з аналітичними розрахунками щодо майбутніх потреб у них на період, достатній для наступних її поставок з урахуванням очікуваного випуску хлібобулочної продукції.

Отже, аналіз виробництва готової продукції ПП «Колобок» прямо пов'язаний з аналізом використовуваної сировини та матеріалів на їх виробництво, а особливо ефективності їх використання (див. табл. 5).

Таблиця 5

**Оцінка ефективності використання виробничих запасів
на ПП «Колобок» за 2016-2018рр.**

№ з/п	Показники	2016	2017	2018	Відхилення	Темпи росту, %
1	Обсяги виробництва продукції, тис. грн.	3204,8	4030,1	5616,1	1586	139
2	Матеріальні затрати	2788,2	3428,1	4492,8	1064,7	131
3	Матеріалоемність продукції	1,14	1,17	1,25	0,08	-
4	Матеріаловіддача	0,87	0,85	0,80	- 0,05	-

Отже, результати проведеного аналізу показують зростання матеріаломісткості на 8% (0,08), що пов'язане із зменшенням браку. В свою чергу це було досягнуте завдяки ремонту основних засобів і введенню в дію нових. Все це також призвело до збільшення матеріальних витрат у 2018 році на 1064,7 тис. грн., і питомої ваги матеріальних витрат на 131%. Одночасно зменшився рівень матеріаловіддачі на 0,05. А це означає, що на підприємстві спостерігається перевитрачання матеріалів. Саме тому, підприємству необхідно переглянути кошториси витрачання запасів і знайти шляхи їх економії.

3.2. Аналіз ефективності програми зі збуту продукції підприємства

Об'єм виробництва і об'єм реалізації продукції є взаємозалежними показниками. В умовах обмежених виробничих можливостей і необмеженого попиту пріоритет віддається об'єму виробництва продукції, який визначає об'єм продажів. Але у міру насичення ринку і посилення конкуренції не виробництво визначає об'єм продажів, а, навпаки, можливий об'єм продажів є основою розробки виробничої програми. Підприємство повинне проводити тільки ті товари і в такому об'ємі, які воно може реалізувати.

При збуті продукції підприємство повинно встановити вигідну для себе ціну, щоб у майбутньому отримати економічну вигоду від реалізації виготовленої продукції. Тому є дуже важливим правильне визначення собівартості реалізованої продукції. Тобто відбувається вивчення усіх витрат на виробництво продукції у розрізі їх елементів, однорідних за економічним змістом витрат: матеріальних витрати, витрат на оплату праці з відрахуваннями, амортизаційних витрат, інших операційних витрат (див. табл. 7).

Таблиця 6

Аналіз витрат на виробництво і собівартість продукції ПП «Колобок»

Види витрат	Сума витрат, тис. грн.		Структура витрат, %		Відхилення звітного періоду до планового	
	2017 р.	2018 р.	2017 р.	2018 р.	Суми витрат (+, -) грн.	Структури витрат, %
Матеріальні затрати	3428,1	4492,8	88,3	90,7	1064,7	2,4
Витрати на оплату праці	275,3	266,0	7,1	5,4	-9,3	-1,7
Відрахування на соціальні заходи	83,0	76,6	2,1	1,5	-6,4	-0,6
Амортизація	59,8	85,2	1,5	1,7	25,4	0,2
Інші операційні витрати	32,3	29,9	1,0	0,7	-2,4	-0,3
Усього витрат	3878,5	4950,5	100	100	107,2	X

За результатами аналізу бачимо наступну ситуацію: рівень витрат, які понесло ПП «Колобок» протягом останнього року зріс на 107,2 тис. грн. Значний вплив на таке збільшення мала стаття витрат за елементом матеріальні витрати, яка зросла у 2018 році на 1064,7 тис. грн., тобто на 2,4%. Що стосується усіх решту елементів витрат, то їх рівні понизились: на оплату праці на 9,3 тис. грн., відрахування на соціальні заходи на 6,4 тис. грн., проте амортизаційні відрахування зросли на 25,4 тис. грн., інші витрати зменшилися на 2,4 тис. грн.. Таку тенденцію підтверджують зміни і в

структурі витрат: збільшили питому вагу матеріальні витрати й амортизаційні, інші – зменшили.

Отож, підприємству варто звернути увагу на матеріальні витрати, посилити контроль за витрачанням сировини і матеріалів, чи не виникають випадки крадіжок або нестач, які можуть покриватися за рахунок списання більших кількостей на процес виробництва продукції.

Матеріальні витрати за всіма одноелементними статтями собівартості продукції оцінюють зіставляючи фактичні витрати з плановими та плановими перерахованими на фактичний обсяг виробленої продукції. На відхилення фактичних витрат від планових впливають такі фактори:

- зміна обсягу випуску товарної продукції;
- зміна обсягу та структури асортименту випущеної продукції;
- зміна рівня матеріальних витрат у собівартості одиниці продукції.

Для визначення величини впливу зміни обсягу випуску продукції на суму витрат необхідно витрати за планом кожної статті співставити з плановими витратами, помноженими на процент виконання плану випуску продукції.

У нашому прикладі у зв'язку із зростанням обсягу виробництва витрати на сировину і матеріали зросли на 19 тис. грн., а на допоміжні матеріали на 15 тис. грн.

Вплив зміни структури асортименту випущеної товарної продукції визначається як різниця між витратами на фактичний випуск за фактичної та планової структури.

За рахунок зміни структури асортименту випущеної продукції витрати сировини і матеріалів зменшились на 14,0 тис. грн., а допоміжних виробів – на 7,5 тис. грн.

Щоб визначити вплив зміни рівня витрат у собівартості окремих видів продукції, необхідно з фактичних витрат за кожною статтею відрахувати фактичні витрати відповідно до планових норм витрат і фактичної структури асортименту випущеної продукції. Наше підприємство приватна хлібопекарня – об'єкт аналізу – під впливом зміни рівня витрат у

собівартості окремих видів продукції допустило перевитрату сировини і матеріалів на 98 тис. грн., допоміжних матеріалів – на 36,5 тис. грн.

Наступним кроком аналізу є вивчення факторів, під впливом яких фактичний рівень матеріальних витрат у собівартості всієї товарної продукції та її одиниці відхиляється від планового.

Рівень матеріальних витрат у собівартості всієї продукції та її одиниці складається під впливом двох груп факторів:

- норм витрат сировини, матеріалів, повторних відходів, що використовуються, палива та енергії.
- цін на спожиті матеріальні цінності і тарифів на електроенергію.

Для визначення впливу факторів норм і цін на відхилення фактичних матеріальних витрат від планових на основі облікової інформації про калькуляцію одиниці продукції кожного виду складається розрахунок.

Аналіз прямих витрат на оплату праці проводиться способом порівняння фактично нарахованої заробітної плати нарастаючим підсумком з початку року (за місяць, квартал, рік) з плановою в цілому, на приватному хлібопекарському підприємстві, за категоріями і групами персоналу, а також цехами, дільницями, бригадами.

Під час аналізу виконуються такі завдання:

- визначається абсолютна економія чи перевитрати;
- дається оцінка використання кошторису з оплати праці;
- виявляються фактори та визначається розмір їх впливу на економію чи перевитрату коштів з оплати праці;
- обґрунтовується зміна коштів на оплату праці;
- пропонуються заходи для ліквідації причин перевитрат з оплати праці. На підставі облікових даних і форми 1-ПВ складаємо таблицю 7.

Дані таблиці 7 свідчать, що приватна пекарня допустила перевитрату з оплати праці на суму 114,0 тис. грн., у тому числі працівникам основної діяльності 112,8 тис. грн. і працівникам обслуговуючих та інших господарств 1,2 тис. грн.

**Оцінка витрачання фонду заробітної плати на приватній пекарні
"Колобок"***

Фонд заробітної плати	За кошторисом	Фактично	Відхилення
Працівники основної діяльності (ПОД) в тому числі робітники	1413,0 984,6	1525,8 1090,8	112,8 105,9
Працівники обслуговуючих та інших господарств	42,5	43,7	1,2
УСЬОГО	1455,5	1569,5	114,0

*розраховано автором за матеріалами річних звітів

На підставі облікової інформації необхідно реально оцінити ефективність використання коштів на оплату праці. Враховуючи, що фонд оплати праці працівників основної діяльності тісно пов'язаний з обсягами виробництва продукції та продуктивністю праці, визначають, крім абсолютної ще й відносну економію (перевитрату). Вона визначається як різниця між фактично нарахованою заробітною платою і кошторисним (плановим) фондом, скоригованим на фактичний темп зростання (зниження) обсягу виробництва продукції і продуктивності праці.

Розрахунок ведеться так: базовий фонд заробітної плати – 1413,0 тис. грн.; середній темп зростання продуктивності праці за планом 103%, фактичний – 107%, норматив приросту фонду заробітної плати ПОД за кожний відсоток приросту виробництва продукції 0,5.

Отже, базовий загальний фонд заробітної плати, скоригований на підвищення середнього темпу зростання продуктивності праці становитиме тис. грн.

$$\Phi_{\text{зн}} = 1443 + \frac{1413(107-103)*0,5}{100} = 1441,3 \quad (3.3)$$

Темп приросту (зниження) обсягу виробництва продукції за звітний рік становить 1,19 % [(8500:8400*100) -100]. Сума фонду заробітної плати до виплати персоналу основної діяльності становитиме 1449,9 тис. грн.

$$1441,3*1,19*0,5$$

$$\Phi_{\text{зн}} = 1443 +(-) \frac{\quad}{100} = 1449,9 \quad (3.4)$$

Відносна перевитрата фонду заробітної плати – 75,9 тис. грн. (1525,8-1449,9).

Розрахунок показує, що керівники приватної хлібопекарні допустили перевитрату фонду заробітної плати у сумі 75,9 тис. грн. і працівників обслуговуючих та інших господарств на 1,2 тис. грн. Загальна сума перевитрат – 77,1 тис. грн.

На відхилення фактично нарахованої заробітної плати від планового рівня в цілому по підприємству і за категоріями працівників впливає зміна чисельності персоналу та його середньої заробітної плати

Величина впливу зміни чисельності персоналу визначається множенням різниці між фактичною та плановою чисельністю на тарифну ставку (середню планову заробітну плату одного працівника). Оплата за відрядними розцінками, прямі, оплата чергових відпусток пропорційно залежать від обсягу виробництва, а погодинна оплата й інші види доплат – від чисельності персоналу. З урахуванням цього фонд заробітної плати коригується на фактичний обсяг виробництва та чисельність працівників.

Додатково аналізується використання фонду споживання за окремими групами і категоріями працівників основної діяльності.

Аналіз витрат на обслуговування виробництва та управління проводять за статтею “Загальновиробничі витрати, у котрій відокремлюють витрати на утримання й експлуатацію обладнання та цехові витрати.

Аналізуючи витрати на обслуговування виробництва, необхідно враховувати комплексний характер формування цих витрат, об’єднання в їхньому складі різних за зв’язком із обсягом виробництва витрат, особливості їх включення в собівартість товарної і окремих видів продукції.

Кожна з названих статей складається із окремих елементів, обумовило необхідність планування та облік подвійного відображення у звітності як самостійних статей калькуляції і кошторису витрат.

У процесі аналізу вивчають динаміку і напрямок зміни витрат на обслуговування, виконання кошторису з кожного виду витрат, визначають відхилення від кошторису і причини відхилень, підраховують непродуктивні витрати, перевіряють обґрунтованість розподілу витрат між товарною продукцією та незавершеним виробництвом, окремими видами продукції і розробляють заходи для використання резервів.

У складі витрат на обслуговування виробництва та управління найбільшу питому вагу мають витрати на утримання і експлуатацію обладнання. За економічним змістом ці витрати є основними, а за зв'язками з обсягом виробництва вони здебільшого є змінними.

Аналіз цих витрат перешкоджає надмірне укрупнення статей кошторису, об'єднання в них умовно-змінних та умовно-постійних витрат, брак науково обґрунтованих нормативів витрат.

Обсяг витрат на обслуговування виробництва та управління в собівартості одиниці продукції прямо залежить не лише від кошторису та його виконання, а й від застосованої методики їх розподілу. Ці витрати розподіляють пропорційно кошторисним (нормативним) ставкам, машино-годинам роботи обладнання, техніко-економічним коефіцієнтам, витратам на обробіток.

Порівняння розрахунків розподілу витрат на обслуговування та управління виконаних різними способами, дає можливість вибрати найоптимальніший варіант, перевірити відповідність бази розподілу галузевими інструкціям, підрахувати вплив факторів на відхилення від плану щодо кожної калькуляційної статті в собівартості продукції.

Як засвідчують дані загальний розмір непрямих витрат збільшився порівняно із сумою, передбаченою кошторисом, на 267 тис. грн., у тому числі витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання – на 71 тис. грн., загальновиробничі витрати – 69 тис. грн., загальногосподарські витрати – на 81 тис. грн., позавиробничі витрати – на 46 тис. грн.

Порівняно з фактичним виконанням кошторису за минулий рік фактичні витрати у звітному році збільшились на 153 тис. грн., у тому числі витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання – на 89 тис. грн.,

загальновиробничі витрати – на 19 тис. грн., позавиробничі – на 71 тис. грн. Загальногосподарські витрати зменшились проти минулого року на 26,0 тис. грн.

З інших комплексних витрат виділяють як самостійні: втрати від браку, витрати на підготовку і освоєння нової продукції, нової технології, техніки, витрати на гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування продукції, науково-дослідні роботи.

На статті “Втрати від браку” ураховують вартість остаточно забракованих деталей, вузлів та виробів, вартість сировини та матеріалів, зіпсованих за налагодження обладнання понад встановлені норми, витрати на виправлення браку й витрати на гарантійний ремонт, що перевищують установлені норми (за відрахуванням вартості браку за ціною його можливого використання), утримання з осіб винуватців браку і постачальників згідно з претензіями за постачання підроблених матеріалів. Так, для нашого умовного підприємства витрати нехай становлять 34 тис. грн.

Аналіз статті “Втрати від браку” проводять, зіставляючи вартість остаточно забракованих виробів чи деталей, витрат на виправлення браку, суми повернень і утримань зі втратами від браку за кілька звітних періодів в абсолютних сумах і у відсотках до собівартості товарної продукції, визначають динаміку, напрямок зміни форми браку і його складових частин.

Джерелами аналізу є дані аналітичного обліку та поза облікова інформація.

Аналіз усіх інших комплексних статей проводять, порівнюючи фактичні витрати з плановими, а також з плановими, перерахованими на фактичний обсяг реалізації. Джерелами аналізу є аналітичні розрахунки кошторису, показники плану. Проте скорочення витрат не завжди є резервом зниження собівартості продукції.

3.3. Аналіз собівартості продукції хлібопекарських підприємств

Собівартість продукції є важливим узагальнюючим показником, який характеризує якість роботи підприємства, рівень його технічного оновлення і господарського керівництва.

Аналіз собівартості продукції розпочинають з оцінки виконання плану собівартості. План за собівартістю продукції вважається виконаним, якщо фактичний показник дорівнює плановому або нижчий від нього. В останньому випадку говорять про понадпланове зниження собівартості продукції. Для вивчення собівартості продукції у динаміці більш придатний показник витрат на 1 грн. товарної продукції (В), який обчислюється за формулою:

$$B = C / T, \quad (3.5)$$

де С – собівартість товарної продукції,

T – вартість товарної продукції в цінах реалізації.

Такий показник характеризує роботу підприємства у напрямку зниження собівартості продукції, що випускається, вибору оптимальної структури випуску і реалізації продукції з урахуванням оптових цін на неї, які формуються на ринку та які повинні оперативно враховуватись підприємством при плануванні своєї діяльності і в ході виконання намічених планом обсягів виробництва. Даний показник залежить від:

- структури й асортименту продукції, що виробляється;
- рівня цін на продукцію певного підприємства на готову продукцію.

Аналіз витрат на одну гривню товарної продукції набуває конкретності і може служити підґрунтям для прийняття управлінських рішень у сфері соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати (табл. 8): формування показників рентабельності продукції, якщо він доповнюється аналізом складу витрат на виробництво продукції.

Найбільш корисним для вивчення змін у структурі витрат на виробництво є аналіз собівартості за елементами витрат. Елементи витрат –

це однорідні за складом витрати підприємства. До них належать матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи тощо.

Таблиця 8

Аналіз собівартості продукції за економічними елементами на приватному хлібопекарському підприємстві за 2017 –2018 р.р.*

Показник	Сума, тис. грн.			Структура витрат, %		
	2017	2018	відхилення +, -	2017	2018	відхилення +, -
1. Матеріальні витрати	8301	22538	14237	44,1	61,1	17,0
2. Витрати на оплату праці	2520	3846	1326	13,4	10,4	-3,0
3. Відрахування на соціальні заходи	890	1456	566	4,7	3,9	-0,8
4. Амортизація	5920	4938	-982	31,4	13,4	-18
5. Інші операційні витрати	1205	4134	2929	6,4	11,2	4,8
Разом	18836	36912	18076	100	100	-

*розраховано автором за матеріалами річних звітів

Аналіз витрат за їхніми елементами дає змогу не лише вивчити зміни у структурі собівартості, а й охарактеризувати галузеві особливості (матеріало-, фондо-, енерго- та трудомісткість виробництва). Зокрема, дані табл. 8 дають підставу для таких висновків.

По-перше, зростання витрат на виробництво проти показників 2017 р. на 18076 тис. грн. відбулося за рахунок збільшення обсягу виробництва.

По-друге, структура витрат на виробництво продукції в 2018 р. порівняно з 2017 р. суттєво зрушилась у бік зростання питомої ваги матеріальних витрат, тобто матеріалоємкості за незначного зменшення питомої ваги витрат, пов'язаних з оплатою праці, і всіх інших витрат. При цьому слід мати на увазі, що характер змін питомої ваги витрат у бік зменшення далеко не завжди свідчить про певні позитивні процеси в економіці підприємства. Так, на приватному хлібопекарському підприємстві, досить суттєве зниження питомої ваги амортизаційних відрахувань на повне відтворення основних засобів стало результатом невиконання графіків проведення робіт з модернізації та реконструкції основних засобів.

Важливим аспектом оцінки результатів роботи підприємства, спрямованої на мінімізацію витрат на виробництво і реалізацію продукції, є аналіз собівартості виробленої продукції за калькуляційними статтями витрат. Саме такий аналіз дає змогу визначити конкретні напрямки подальшого пошуку резервів зниження собівартості продукції.

Аналіз розпочинають з оцінки загального виконання плану собівартості продукції. Потім переходять до вивчення відхилень у розрізі окремих видів витрат. При цьому слід урахувати, що відхилення за деякими статтями собівартості можуть бути наслідком дії того самого чинника. Наприклад, підвищення механізації праці може спричинити зниження витрат на заробітну плату, проте підвищити певною мірою витрати на утримання і експлуатацію устаткування. Ще один комплексний чинник – зростання купованих виробів і напівфабрикатів, який збільшує суму відповідних матеріальних затрат, проте це обов'язково приводить до зниження витрат на заробітну плату, відрахувань на соціальні заходи, а також за іншими статтями. Отже, негативні відхилення по одних статтях не можна розглядати завжди ізольовано від позитивних по інших статтях. Природно, це ускладнює аналіз за статтями витрат, проте, дія таких комплексних чинників має місце не дуже часто. Звичайно відхилення по кожній статті собівартості спричиняють поодинокі фактори, які не виходять за межі даної статті.

Дані свідчать про те, що підприємству не вдалося втримати витрати на виробництво продукції на запланованому рівні (перевитрати становили 4521 тис. грн.) головним чином через невиконання плану виробництва. З метою пошуку резервів економії витрат на виробництво треба перейти до більш ретельного аналізу витрат за окремими статтями собівартості

Зниження собівартості продукції є одним з важливих факторів збільшення нагромаджень. Від зниження рівня собівартості залежать розміри тих ресурсів, які формують доходи державного бюджету. Чим нижча собівартість продукції, тим вищі нагромадження, утворюються в середині народного господарства.

Розрахуємо собівартість на прикладі випуску баранок.

1) Визначимо прибуток на весь випуск баранок:

$$П = (Оц - Сп) * Ов \quad (3,6)$$

$$П1 = (2000 - 1897,4) * 500 = 51300 \text{ грн.}$$

$$П2 = (2000 - 1893,02) * 500 = 53490 \text{ грн.}$$

2) Визначимо додатковий прибуток.

$$Пдод = П2 - П1 = 53490 - 51300 = 2190 \text{ грн.}$$

Податок на додатковий прибуток складає 30%:

$$Пдод * 30\% = 2190 * 0,3 = 657 \text{ грн.}$$

$$Пдод = 2190 - 657 = 1533 \text{ грн.}$$

3) Строк окупності капітальних витрат складає:

$$Ток = Кн / Пдод = 3446,5 / 1533 = 2,2 \text{ року}$$

В результаті запропонованих заходів нам вдалося знизити собівартість на 4,38 грн. на одну тону баранок і, таким чином, отримати додатковий прибуток у розмірі 1533 грн. (з урахуванням податку на прибуток, що складає 30%). Іншими словами можна зробити висновки, що заходи по модернізації лінії виробництва баранок є ефективними.

Собівартість реалізованої продукції була відповідно 6655800 грн., розрахунок якої за даними первинної фінансових документів наводиться у таблиці 9.

$$\text{Витрати на виробництво} = 3847000 + 2342800 + 326000 + 214000 = 6697800 \text{ грн.}$$

$$\text{Собівартість виробленої продукції} = 126000 + 6697800 - 94000 = 6729800 \text{ грн.}$$

$$\text{Собівартість реалізованої продукції} = 244000 + 6729800 - 318000 = 6655800 \text{ грн.}$$

Економічний аналіз шляхів і резервів собівартості продукції, росту продуктивності праці, покращення всіх якісних показників роботи є одним з основних завдань підвищення рівня економічної роботи на промислових підприємствах.

Розрахунок собівартості реалізованої продукції приватної пекарні за 2018 рік*

Стаття витрат	Сума, грн.
Незавершене виробництво станом на 1.01. 2006 року	126000
Готова продукція станом на 1.01.2018 року	244000
Прямі матеріальні витрати за 2018 рік	3847000
Прямі витрати на оплату праці за 2018 рік	2342800
Розподілені загальновиробничі витрати за 2018 рік	326000
Інші прямі витрати за 2018 рік	214000
Готова продукція станом на 31.12.2018 року	318000
Незавершене виробництво на 31.12.2018 року	94000

*розраховано автором за матеріалами річних звітів

Зниження собівартості продукції має важливе значення в створенні матеріально – технічної бази. Отже, одним з важливих завдань розвитку економіки на сучасному етапі є підвищення ефективності виробництва, покращення якості показників на всіх рівнях народного господарства. Ріст ефективності виробництва відображається в кінцевому рахунку в економії живої і уречевленої праці, в зниженні собівартості продукції.

При цьому курс на підвищення ефективності виробництва нерозривно пов'язаний з напрямком на зниження затрат на виробництво. Зниження собівартості продукції є одним з головних джерел збільшення прибутку і росту рентабельності виробництва.

Чим нижча собівартість, тим вищий прибуток і рентабельність підприємства. Підвищення прибутку покращує фінансовий стан підприємства: при цьому збільшуються грошові резерви для подальшого розширення і вдосконалення виробництва, задоволення матеріальних і культурних потреб.

Висновки до розділу 3

Рівень собівартості продукції залежить від багатьох виробничих умов, одні з них виступають як джерело зниження собівартості продукції, інші – як фактори, ще інші – як стимули.

Під джерелом зниження собівартості розуміють економію живої і уречевленої праці, яка відображається в зниженні затрат і пов'язана з випуском і реалізацією продукції (підвищення продуктивності праці, зменшення затрат на матеріали, паливо, електроенергію).

Джерела економії не можуть бути безпосередніми рушіями зниження собівартості продукції. Вони лише показують, за рахунок чого можна досягти скорочення затрат. Найбільш важливими групами факторів, на нашу думку, є: підвищення технічного рівня і покращення організації виробництва і праці; вдосконалення організації виробництва праці; зміна обсягу і структури продукції; покращення використання природних ресурсів; галузеві та інші фактори.

Під резервами зниження собівартості слід розуміти лише ті, які створюють реальну економію. Зниження собівартості, за рахунок якого не будь резерву, тягне за собою, як правило, зменшення і інших затрат.

До резервів зниження собівартості не відносяться фактори, які пов'язані із зміною асортименту і структури витраченої продукції, із зміною оптових цін на матеріали, покупні вироби, ставок обов'язкових відрахувань і тарифів

Одним з найважливіших шляхів зниження собівартості є ріст продуктивності праці. При цьому підвищується обсяг виробництва, зменшуються амортизаційні відрахування на утримання, управління і обслуговування персоналу.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Розвиток ринкових відносин в Україні вимагає підвищення ефективності господарювання. Проте, можна сказати, що за роки незалежності показники ефективності в країні значно погіршали – зменшились обсяги виробництва, знизилась його рентабельність, різко скоротились інвестиції. Усе це є наслідком занедбання економічної роботи на підприємствах усіх форм власності.

Проаналізувавши діяльність приватної хлібопекарні можна зробити висновок, що фінансовий стан підприємства є задовільним. Причинами такого стану, на мою думку стали:

- накопичення невиправданих (понаднормативних) залишків продукції на складах підприємства;
- погіршення показників виробничої діяльності – обсяги, асортимент продукції;
- зниження рентабельності виробництва, а отже підприємство отримує збитки (протягом трьох років), і як наслідок – зниження суми обігових коштів.

Як видно із аналізу в розділі II підприємство є неплатоспроможним, тобто воно не може покрити свої зобов'язання за рахунок власних коштів. Тому важливе значення є розробка рекомендацій для подолання фінансових труднощів.

З метою поліпшення структури обігових коштів можна зменшити залишки непотрібних або надмірних запасів товарно-матеріальних цінностей через їх реалізацію.

Скорочення понаднормативних залишків готової продукції на складі потребує вжиття таких заходів, як прискорення виконання замовлень покупців, вдосконалення оперативного планування виробництва продукції і її відвантаження перегляд ціноутворення.

Доречним і суттєвим джерелом поповнення обігових коштів може бути здавання в оренду виробничих і складських приміщень, виробничих потужностей. Це не змінює структуру капіталу, але дає можливість за рахунок вільних потужностей одержати додаткові кошти на розрахунковий рахунок.

Важливе значення має поліпшення ефективності роботи підприємства – підвищення рентабельності та якості продукції, впровадження нової техніки і технології.

Слід зосередити увагу на виробництві тієї продукції, яка користується найбільшим попитом. Також підприємство повинно не зупиняти пошуки нових покупців і замовників, ринків збуту продукції.

Прийняття парламентом України відповідних законодавчих актів дасть можливість створити необхідні економічні умови для швидкого економічного розвитку галузей народного господарства і забезпечення споживача товарами власного виробництва з високими якісними показниками і можливостями вийти на зовнішній ринок. Для виходу на міжнародний ринок із продукцією необхідно створити однакові умови для вітчизняних підприємств із підприємствами, які виготовляють ідентичну продукцію за кордоном. Це буде справжня чесна конкурентна боротьба між товаровиробниками.

В цілому, на основі виконаної дипломної роботи можна зробити висновок, що підприємство не достатньо ефективно використовує свій потенціал, в зв'язку з чим і є збитковим.

На нашу думку для того, щоб підвищити рівень доходів підприємства необхідно знайти нові ринки збуту продукції, розширити асортимент продукції та шукати шляхи зниження собівартості реалізованої продукції

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адаменко Т. М. Особливості стратегічного управління затратами підприємства. Економіка. Менеджмент. Підприємництво. 2011. № 23(II). С. 100-106.
2. Андрущак Б. Л. Адміністративні витрати: організація обліку. Дебет-Кредит. 2011. №43. С. 52-69.
3. Андрющенко Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект. Актуальні проблеми економіки. 2007. № 5. С. 3-7.
4. Балабанова Л. В., Митрохіна Ю. П. Управління збутовою політикою: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 240 с.
5. Биба В. В., Міняйленко І. В., Теницька Н. Б. Економічний аналіз: навч. посіб. Полтава: ПолтНТУ, 2012. 218 с.
6. Болтянська Л. О., Андреева Л. О., Андреева Л. О., Лисак О. І. Економіка підприємства: навч. посібник. Херсон: Олді-плюс, 2015. 668 с.
7. Бондар М. І., Верига Ю. А., Орищенко М. М., Прохар Н. В., Лежненко Л. І. Звітність підприємства: підр. Київ: Центр учбової літератури, 2015. 570 с.
8. Вороная Н., Чернишова Н. Фінансова звітність суб'єктів малого підприємництва. Податки та бухгалтерський облік. 2016. № 6. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals>.
9. Герасимчук В. Г., Розенплентер А. Е. Економіка та організація виробництва: підр. Київ: Знання, 2007. 678 с.
10. Гетьман О. О., Шаповал В. М. Економіка підприємства: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 488 с.
11. Голубнича Г. П., Мельник Т. Г. Звітність підприємства: навч. посіб. Київ: Київський університет, 2012. 575 с.
12. Гончаров В. М., Касьянова Н. В., Вецепура Н. В., Солоха Д. В. Внутрішній економічний механізм підприємства: навч. посіб. Донецьк: СПД Купріянов В. С., 2007. 284 с.
13. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами: навч. -метод. посіб. Київ: КНЕУ, 2002. 131с.

14. Гудзь, Н. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ: ЦУЛ, 2016. 424 с.
15. Гура Н., Кащенко О. Порядок заповнення звіту про рух грошових коштів прямим методом. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 1. С. 25- 30.
16. Давидович І. Є. Управління витратами: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
17. Дейнеко Л. В. Розвиток харчової промисловості України в умовах ринкових перетворень (проблеми теорії і практики). Київ: Знання, 2009. 237с.
18. Дерій В. А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат. Облік і фінанси. 2013. № 4. С. 20-23.
19. Єщенко П. С., Палкін Ю. І. Сучасна економіка: навч. посіб. Київ: Вища школа, 2005. 327 с.
20. Заїка С. О., Півень А. В. Оперативний аналіз виробничої діяльності підприємств АПК: навч. посіб. Харків: Міськдрук, 2010. 113 с.
21. Іванюта П. В., Левченко З. М. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: навч. посіб. Київ: Центр навч. літератури, 2006. 362 с.
22. Ігрунова І. Д. Соціальні, економічні та фінансові проблеми в умовах глобалізації. Економіка та держава. 2010. № 8. С. 50.
23. Камінська Т. М. Основи економічної теорії: підр. Київ: ВСВ «Медицина», 2018. 232 с.
24. Кваснюк Б. Є. Суспільне відтворення і категорії національної економіки. Чинники економічного зростання. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 234с.
25. Кепіна С., Роговець А. Подання звітності фізичними особами-підприємцями, які застосовують загальну систему оподаткування. Вісник. Право знати все про податки і збори. 2015. № 38. С. 20-21.

26. Кисіль Н. М., Колінько Н. І. Методологічні аспекти обліку готової продукції на підприємствах. Збірник науково технічних праць Українського державного лісотехнічного університету. 2012. Вип. 14. С. 145-150.
27. Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородній А. Г. Економічний аналіз: теорія і практика: підр. Львів: Магнолія 2006, 2007. 440 с.
28. Клименко С. М., Омеляненко Т. В., Барабась Д. О. Управління конкурентоспроможністю підприємства. Київ: КНЕУ, 2008. 520 с.
29. Ковальчук І. В. Економіка підприємства: навч. посіб. Київ: Знання, 2008. 679 с. URL: <https://pidruchniki.com>.
30. Ковтун С., Ткачук Н., Савлук С. Управління затратами. Харків: Фактор, 2007. 272 с.
31. Козак Ю. Г., Шаповал С. С., Кіро О. С. Основи економічної теорії: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 263 с.
32. Косова Т. Д., Сухарев П. М., Ващенко Л. О. Організація і методика економічного аналізу: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 528 с.
33. Костецька Н. І. Факторний підхід до формування стратегії зниження витрат підприємства. Галицький економічний вісник. 2011. № 1(30). С. 159-166.
34. Кривенко К. Т. В. С. Савчук, О. О. Беляєв Політична економія: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2001. 508 с.
35. Курило С. В. Ринкові відносини, їх суб'єкти та об'єкти. Інноваційна економіка. 2011. № 20. С. 178-181.
36. Лаврова Ю. В. Економіка підприємства та маркетинг: консп. лекц. Київ: Харків, 2012. URL: <https://buklib.net/books>.
37. Ластовецький В. Облік і контроль технологічної та виробничої собівартості. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 3. С. 17-20.
38. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: підр. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 670с.

39. Малярєвський Ю. Д., Горяєва С., Пасенко Н. С. Облік у галузях виробництва та послуг: навч. посібн. Харків : ХНЕУ, 2012. 400 с.
40. Мануйлович Ю. М. Дослідження сутності та трактування поняття конкурентоспроможності підприємства. Маркетинг і менеджмент інновацій. 2013. №4. URL: <http://www.irbis-nbuv.gov>.
41. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підр. Київ: ВД «Професіонал», 2005. 896 с.
42. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23. 01. 20015 р. № 11
43. Михайлов М. Г. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2016. 469 с.
44. Нікольська Е. В. Аналіз і діагностика фінансово-господарської діяльності поліграфічних підприємств: підр. М. : Изд-во МГУП, 2002 351 с.
45. Озеран В., Корягін М. Облік окремих матеріальних витрат на хлібопекарних підприємствах. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 10. С. 37-38.
46. Пантелеєв В. П., Юрченко О. А., Курило Г. М., Безверхий К. В. Звітність підприємств: навч. посіб. Київ: ДП «Інформ. -аналіт. агентство», 2017. 432 с.
47. Пенькова А. С. Витрати як базовий елемент господарської діяльності. Економічний простір, 2008. № 13. С. 298-303.
48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20. 10. 1999 р. № 246. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/REG4044>.
49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/REG4248>.
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» (П(С)БО 29) затверджено наказом Мінфіну від 19 травня 2005 року № 412. URL: <https://zakon.help>.
51. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: підр. Київ, 2008. 630 с. URL: <https://pidruchniki.com>.

52. Пушкар, М. С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 152 с. URL: <http://elar.nung.edu.ua>.
53. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2013. 688 с. URL: <https://cul.com.ua>.
54. Скирпан О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік: навч. посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 407 с.
55. Сук П. Л. Групування витрат виробництва в умовах ринку. Економіка АПК. 2006. №1. С. 55.
56. Тарасевич В. М., Швець В. Я., Пилипенко Ю. І. Економічна теорія. Національна економіка: підр. Київ: Знання, 2012. 270 с.
57. Терещенко Л. О., Матієнко-Зубенко І. І. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2004. 187 с.
58. Тигова Т., Селиверстова Л., Процюк Т. Аналіз фінансової звітності: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 268 с.
59. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підр. 5те вид. допов. і перероб. Київ: Алерта, 2011. 976 с.
60. Ткаченко Н. М., Борович О. В., Цюцяк І. Л., Цюцяк А. Л. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: Алерта, 2014. 456 с.
61. Товстоп'ят Ю., Чернишова Н. Методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nk/2014>.
62. Тринька Л. Я., Липчанська (Іванчук) О. В. Економічний аналіз: навчально-методичний посібник. Київ: Алерта, 2013. 568 с.
63. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Цуцурук Н. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві. Актуальні проблеми економіки. 2010. №11. С. 85-88.
64. Фендель Г. Теорія виробництва і витрат. Київ: Таксон, 2000. 500с.
65. Хліб і хлібобулочні вироби: URL: <https://minagro.gov.ua>.

66. Хоменко Н. В., Карпенко О. В., Верига Ю. А. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. 153 с.
67. Цебрій М. М., Кравчук В. С. Проблеми обліку готової продукції і її реалізації. Буковинський державний фінансово-економічний університет. 2013. URL: <http://www.rusnauka.com>.
68. Цюцяк І. Л. Аналіз наукових підходів до трактування категорії «власний капітал». Науково-інформаційний вісник: Економіка. 2014. №9. С. 271-280.
69. Чернишова Н., Свіріденко А. Облік витрат допоміжних виробництв/ Н. Чернишова. Податки та бухгалтерський облік. 2016. №32. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals>.
70. Шелудько В. М. Фінансовий менеджмент. Київ, 2013. 375 с.
71. Шиманська А. Класифікація витрат на збут промислового підприємства. Маркетинг в Україні. 2014. № 5. С. 24-28.
72. Шпилик С. В. Управління збутовою діяльністю підприємства. Галицький економічний вісник. 2012. № 4 (37). С. 88-95.
73. Янковський О. Г. Конкурентоспроможність підприємства: оцінка рівня та напрями підвищення: моногр. Одеса: Атлант, 2013. 470 с.
74. Яременко Л. М. Загальні підходи до формування собівартості готової продукції. Вісник соціально-економічних досліджень. 2012. № 41(2). С. 30-37.