

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя
Економіки та менеджменту
Бухгалтерського обліку та аудиту

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

до дипломної роботи

магістра

(освітньо-кваліфікаційний рівень)

на тему: ***Бухгалтерський облік та аудит процесу виробництва:
організація і методика (на прикладі ДП «Укрспирт» Мишковицьке МПД)***

Виконав: студент 6 курсу, групи ПОМ-61
напряму підготовки

071 «Облік і оподаткування»

(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Брикайло А.І.

(прізвище та ініціали)

Керівник ***к.е.н., доц. Синькевич Н.І.***
(прізвище та ініціали)

Рецензент _____
(прізвище та ініціали)

Нормоконтроль ***к.е.н., доц. Співак С.М.***
(прізвище та ініціали)»

м. Тернопіль – 2019

АНОТАЦІЯ

**Брикайло А.І. Бухгалтерський облік та аудит процесу виробництва: організація і методика (на прикладі ДП «Укрспирт» Мишковицьке МПД).—
Рукопис.**

Дипломна робота за спеціальністю 071 - Облік і оподаткування. —
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя. —
Тернопіль, 2019.

Висвітлені питання удосконалення обліку витрат, зниження собівартості продукції та контролю непродуктивних витрат і втрат на підприємствах. Проведено дослідження стану обліку витрат та аудиту, на основі чого визначені напрями його удосконалення. Запропонована методика ведення нормативного обліку за місцями витрат і центрами відповідальності; внесені пропозиції щодо класифікації витрат з урахуванням галузевих особливостей; рекомендовано ведення нормативного обліку використання матеріальних та трудових ресурсів з застосуванням комп'ютерної техніки. Запропоновані рекомендації і пропозиції з організації контролю витрат.

Ключові слова: промисловість, собівартість, бухгалтерський облік, внутрішньогосподарський облік, облік витрат, калькулювання, контроль витрат.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ПОБУДОВИ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА	
1.1. Економічний зміст та характеристика процесу виробництва	8
1.2. Особливості функціонування спиртової галузі та її вплив на побудову обліку та аудиту	18
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА	
2.1. Витрати як основний елемент процесу виробництва	22
2.2. Зведений облік витрат на виробництво	42
2.3. Управлінський облік виробничого процесу	46
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	
3.1. Інформаційне забезпечення аналізу собівартості продукції	50
3.2. Методика аудиту витрат та собівартості продукції	53
РОЗДІЛ 4. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА НА ДП «УКРСПИРТ» МИШКОВИЦЬКЕ МПД	
4.1. Факторний аналіз витрат на 1 грн. виготовленої продукції	59
4.2. Факторний аналіз витрат за елементами	62
РОЗДІЛ 5. ЕКОНОМІЧНЕ ОБГРУНТУВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЧОГО ПРОЦЕСУ	
5.1. Аналіз динаміки, структури витрат за статтями калькуляції та визначення впливу факторів на їх формування	67
5.2. Аналіз впливу факторів на формування витрат	68
РОЗДІЛ 6. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	
6.1. Організація охорони праці на підприємстві	72
6.2. Планування та фінансування робіт з охорони праці на підприємстві	75
6.3. Оцінка масштабу і розмірів втрат та інших наслідків НС. Створення та використання суб'єктом господарювання матеріальних резервів для запобігання і ліквідації наслідків НС	77
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	82
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	85
ДОДАТКИ	96

ВСТУП

Актуальність теми. Будь-яке підприємство, здійснюючи свою діяльність або приймаючи рішення щодо її розширення, повинне бути впевнене в його прибутковості. Порівняння витрат і результатів діяльності дозволяє оцінити ефективність роботи підприємства. Без такого порівняння виникають непоправні помилки при виборі економічної політики підприємства, прийнятті важливих управлінських рішень, вибору видів підприємницької діяльності, визначенні оптимальних обсягів і структури випуску продукції (робіт, послуг), а також цін на продукцію (роботи, послуги).

Основний фінансовий результат діяльності підприємства – це прибуток, який є основою і джерелом засобів для його подальшого розвитку. Підвищити прибуток можна, збільшуючи обсяги виробництва або ціни на продукцію (роботу, послугу), що випускається. Однак це не завжди можливо і доцільно. Тому в системі розвитку підприємства в умовах значних економічних обмежень підвищення фінансового результату безпосередньо зв'язано зі зниженням витрат.

Практично на кожному підприємстві існують резерви для зниження витрат до раціонального рівня, що дозволяє домагатися росту економічної ефективності діяльності, підвищення конкурентноздатності. Особливо це стосується галузі постачання, специфікою якої є вузька спеціалізація, короткий операційний цикл та висока трудомісткість.

Чітка побудова бухгалтерського обліку витрат відповідно до змін, що відбуваються в його організації й техніці ведення, підвищує роль обліку як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попереджень ризику у виробничо-господарській діяльності підприємств, у системі оподаткування, у складанні балансу, звіту про фінансові результати, різноманітної фінансової звітності тощо. Управління витратами доцільно у всіх сферах діяльності підприємства й має велике значення та цінність для всіх місць виникнення і центрів витрат.

Вище зазначене обумовлює актуальність і вибір теми випускної роботи. У свій час проблеми обліку витрат досліджувались багатьма вітчизняними економістами. Значну увагу їм приділили у своїх працях А.Рудановський, Р.Вейцман, А.Галаган, І.І.Поклад, А.Маргуліс, В.Івашкевич, С.Сатубалдін, В.Палій, М.Білуха, М.Пушкар, М.Чумаченко, С.Шкарабан, П.Новиченко, І.Басманов, К.Нарибаєв, Ф.Бутинець, Б.Валуєв, С.Голов, З.Гуцайлюк, В.Єфіменко, С.Зубілевич, А.Кузьмінський, М.Кужельний, В.Лінник, Ю.Литвин, В.Пархоменко, В.Сопко, Б.Усач, В.Ткач, М.Ткач та ряд інших авторів.

Заслужують на увагу роботи таких зарубіжних вчених, як Дж.Нікольсона і Дж.Рорбаха, Г.Емерсона, Ч.Гарісона, Дж.Кларка, Дж.Харріса, Дж.Хіггінса, Ч.Хорнгрена, Р.Друрі, Р. ван дер Віла та ін.

Мета дипломної роботи безпосередньо впливає з її актуальності і заключається в наступному: на основі нормативних законодавчих матеріалів наукової і спеціальної літератури з'ясувати сучасну природу витрат діяльності підприємства в умовах ринкової економіки, обґрунтувати теоретичні і методичні положень щодо удосконалення системи їх обліку і аналізу.

На основі мети сформовані основні завдання:

- діагностувати принципи організації виробничої діяльності;
- вивчити економічну літературу з питань формування і розподілу витрат підприємства;
- дослідити діючу практику обліку витрат підприємства, що досліджується;
- на основі порівняння теоретичних знань і практики діяльності базового підприємства сформулювати висновки та пропозиції по удосконаленню обліку і практичному використанню контролю та аналізу витрат підприємства.

Предмет дослідження являє собою систему обліку господарських операцій, пов'язаних з виробничим процесом.

Об'єктом дослідження є виробничий процес ДП «Укрспирт» Мишковицьке МПД.

Методологічну основу роботи складають законодавчі акти України, що регулюють порядок формування витрат, теоретичні дослідження економістів у

сфері обліку і аналізу, статистична інформація, а також інші матеріали, що відображають різні аспекти управління в цілому і витратами, зокрема.

У процесі дослідження використовувались методи структурного, порівняльного і факторного аналізу, які ґрунтуються на застосуванні статистичних способів оцінки практичного матеріалу.

Проведено комплексне вивчення теоретичних основ сутності і складу витрат підприємств, а також завдання обліку та аналізу в їх інформаційному забезпеченні в умовах становлення ринкових відносин. Досліджено питання формування облікової інформації з урахуванням національних стандартів відображення витрат підприємств.

Практична цінність роботи полягає в розробці рекомендацій щодо удосконалення системи обліку та аналізу витрат діяльності підприємств.

Структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, шести розділів, висновків, списку використаної літератури, додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ПОБУДОВИ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА

1.1. Економічний зміст та характеристика процесу виробництва

Мета бухгалтерського обліку визначається метою діяльності господарюючого суб'єкта, якою у відповідності з принципом розподілу праці є виробництво продукції. Відповідно, бухгалтерський облік є засобом, який використовує суб'єкт господарювання для досягнення своєї мети, тобто для економічно доцільного виробництва продукції. Звідси, метою бухгалтерського обліку є створення можливостей виробляти продукцію суб'єктом господарювання.

Ринок кардинально змінює підходи до побудови системи управління собівартістю. Тільки достовірна і оперативна інформація про всі виробничо-господарські процеси дозволить підприємству визначити ступінь ризику, пов'язану з різкою зміною попиту на продукцію, визначити конкурентоздатну ціну виробів, провести оперативний аналіз беззбитковості підприємства, обґрунтувати альтернативні рішення для успішного проведення фінансової і інвестиційної політики із врахуванням потенціальних і соціальних переваг. [69]

Під виробництвом продукції ми розуміємо певну технологію, у відповідності з якою здійснюється трансформація витрат в продукцію. Безпосередньо виробнича діяльність виражає головну мету підприємства – випуск продукції, а виробничі процеси – це вже наступна стадія виробництва. Характерною особливістю цієї стадії як центральної у виробничій системі є формування витрат виробництва продукції. Витрати підприємства виникають в процесі господарської діяльності при перетворенні ресурсів у готовий продукт (рисунок 1.1).

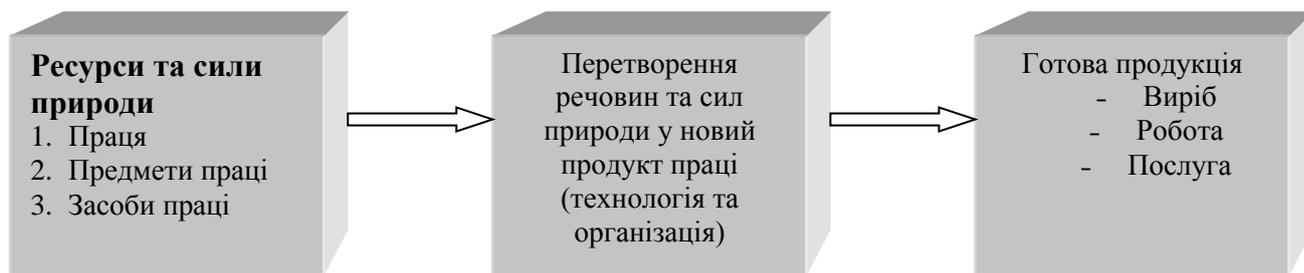


Рис. 1.1. Характеристика процесу виробництва

Єдність трьох процесів виробництва (що було виготовлено, що було використано та як відбувався процес перетворення) визначає його ефективність. Таким чином, інформація про формування витрат дозволяє зрозуміти: кількісний та якісний склад ресурсів витрачених на виробництво, охарактеризувати процес перетворення ресурсів у новий продукт.

У процесі виробництва підприємства витрачають сировинні, матеріальні, паливно-енергетичні, трудові та інші ресурси. Враховуючи зазначене, велике значення при побудові системи бухгалтерського обліку має ефективно організований облік витрат.

Витрати в економіці мають різне трактування, що пов'язано із галуззю, напрямками діяльності, організацією виробничого процесу загалом. У таблиці 1.1 наведено основні визначення витрат.

Таблиця 1.1

Визначення поняття витрат підприємства

№	Джерело	Поняття
1	2	3
1	Економічна теорія (загальне поняття)	Витрати – це виражені у грошовій формі витрати різних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів
2	П(С)БО 16 „Витрати” https://zakon.help/law/318/	Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
3	Методрекомендації № 373 – Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Мінпромполітики від 09.07.2007 р. № 373 [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07]	Собівартість - це витрати, пов'язані з придбанням проданих товарів, виготовленням продукції, виконанням робіт та послуг. При цьому, згідно з діючими правилами бухгалтерського та податкового обліку, в собівартість товарів (продукції), робіт, послуг включаються не усі витрати підприємства, а тільки частина цих витрат - прямі та загальновиробничі.
4	Податковий кодекс [https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17]	Валові витрати виробництва та обігу - сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності

Проте, в бухгалтерському обліку ми користуємось П(С)БО 16 „Витрати” [77]. Згідно цього положення витрати визнаються за наступних умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до

зменшення власного капіталу підприємства.

2. Визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, тощо).

3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів).

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат.

Дотримання цієї умови означає, що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів.

Для класифікації витрат необхідно визначити до якого напрямку обліку вони відносяться, тобто яка мета їх обліку. Саме тут необхідно врахувати зарубіжний досвід.

Як справедливо зазначає О.І. Павликівська: «При реальному функціонуванні ринкових механізмів виникає необхідність вдосконалення і створення чіткої системи обліку і аудиту витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку». [69]

В зарубіжній практиці під напрямом, за яким ведеться облік витрат на виробництво, розуміють область діяльності, де необхідним є обумовлений, ціленаправлений облік витрат на виробництво. Головним чином виділяють три напрямки обліку витрат: інформація про витрати для визначення собівартості виготовлюваної продукції; дані про витрати для прийняття рішень; відомості про витрати для контролю і регулювання.

В основу класифікації витрат покладемо, традиційний в науковій літературі, принцип: різні витрати для різної мети (рисунок 1.2.)



Рис. 1.2. Класифікація витрат

Вичерпні (спожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.

Невичерпні (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Невичерпні витрати відображаються в активі балансу, а вичерпні витрати - у звіті про фінансові результати.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємств, включають:

- витрати на продукцію (прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші

прямі витрати, загально виробничі витрати);

- витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати).

Витрати періоду - витрати, які не включаються у виробничу собівартість запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Підприємства, що виробляють продукцію, вважають такими витратами витрати на здійснення всіх інших функцій (управління, маркетинг, дослідження, розробки, тощо) вартісного ланцюжка.

Основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції.

Накладні, витрати, які пов'язані з процесом виробництва але вони не можуть бути віднесені до певних об'єктів економічно можливим шляхом.

Релевантні витрати – це витрати , що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення.

Нерелевантні - це витрати, що не залежать від прийняття рішення.

Маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Середні – це витрати , що визначаються як сума витрат на виробництво основної і додаткової продукції поділена на кількість виготовлених виробів.

Дійсні – це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів і по мірі їх виникнення вони відображаються в облікових регістрах.

Можливі витрати – це та вигода, яка втрачається, якщо вибір одного варіанту дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення.

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників вирізняють контрольовані та неконтрольовані витрати.

Контрольовані витрати - це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них значний вплив.

Неконтрольовані витрати - це витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати.

Практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Одні і ті самі витрати можуть бути

контрольовані з боку начальника цеху одного підприємства та неконтрольованими для начальника цеху іншого підприємства.

Визначення інших витрат було наведено вище.

Витрати діяльності є якісним показником діяльності торговельного підприємства, тому що їх розмір і рівень формуються під впливом факторів як зовнішнього, так і внутрішнього середовища підприємства.

Основну частину витрат підприємства складають операційні витрати. Тому далі ми зосередимо увагу на розгляді саме цього виду витрат.

Найбільш широкою є класифікація витрат за наступними ознаками (рис.1.3).

Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції є найбільш важливими ознаками класифікації. Так, витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- Матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів).
- Оплата праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства).
- Відрахування на соціальні заходи (включають відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на індивідуальне страхування; величина відрахувань встановлюється у відсотках від витрат на оплату праці).
- Амортизація основних фондів і нематеріальних активів (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів).
- Інші операційні витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, сума фінансових санкцій тощо).

Проте, класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції, встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. З цією метою застосовують класифікацію

витрат за статтями калькуляції – в залежності від їх призначення і місця виникнення.

Ознака класифікації	Групування витрат
1. За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати Непрямі витрати
2. За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
3. За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші витрати
4. За статтями калькуляції	Сировина і матеріали (за мінусом зворотних відходів) Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо і енергія на технологічні цілі Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова) Відрахування на соціальні заходи Загальновиробничі витрати Підготовка і освоєння виробництва Інші виробничі витрати
5. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні витрати Умовно-постійні витрати Інші (змішані, альтернативні, незворотні)
6. За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Витрати дільниці Витрати функціональних служб
7. За календарними періодами	Поточні витрати Одноразові витрати
8. За функціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
9. В залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати Непродуктивні витрати
10. За порядком обчислення (складом)	Фактичні витрати Планові (бюджетні) або прогнозовані витрати Нормативні витрати

Рис. 1.3. Групування витрат за класифікаційними ознаками

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством самостійно і залежить як від питомої ваги їх видів або груп витрат, так і від ступеня економічної однорідності витрат, які об'єднані в статті, специфіки підгалузі, характеру виробленої продукції, організації виробництва, різноманітності технологічних процесів, можливості прямого або обґрунтованого непрямого віднесення витрат на собівартість виробів.

До змінних витрат належать витрати, розмір яких збільшується із збільшенням обсягу продукції і знижуються з його зменшенням.

Постійні витрати - це витрати, розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску продукції істотно не змінюється. До них належать постійні загально виробничі витрати, які пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва.

Поточні - це витрати, періодичність яких менше одного місяця.

Довгострокові - це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору, який не планується закінчити раніше, ніж через дев'ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

Одноразові - це витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

Продуктивні витрати - це витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва.

Непродуктивні – необов'язкові витрати, які виникають в результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології.

В управлінському обліку існує дещо інша класифікація витрат. В цілях управління вони поділяються за принципом: різні витрати для різних цілей.

Із всього вищесказаного слідує, що найважливішим фактором функціонування виробництва є управлінська діяльність, що вимагає інформації, яка повинна задовільняти вимоги користувачів, мити відповідну вірогідність та оперативність. За допомогою інформаційного забезпечення відбувається взаємозв'язок між підрозділами, розмежування прав та відповідальності кожного

підрозділу перед керівництвом підприємства, узгодженість окремих видів діяльності в досягненні мети підприємства.

Загальні фактори витрат підприємства наведені на рисунку 1.4.

На внутрішні фактори в певній мірі може впливати керівництво підприємства своїми рішеннями. При стабільній економіці в країні саме внутрішні фактори є визначальними для рівня витрат підприємства.

Саме тому знання факторів, що впливають на розмір і рівень витрат підприємства, дає змогу визначити резерви зниження витрат, що є складовим елементом системи управління витратами торговельного підприємства.

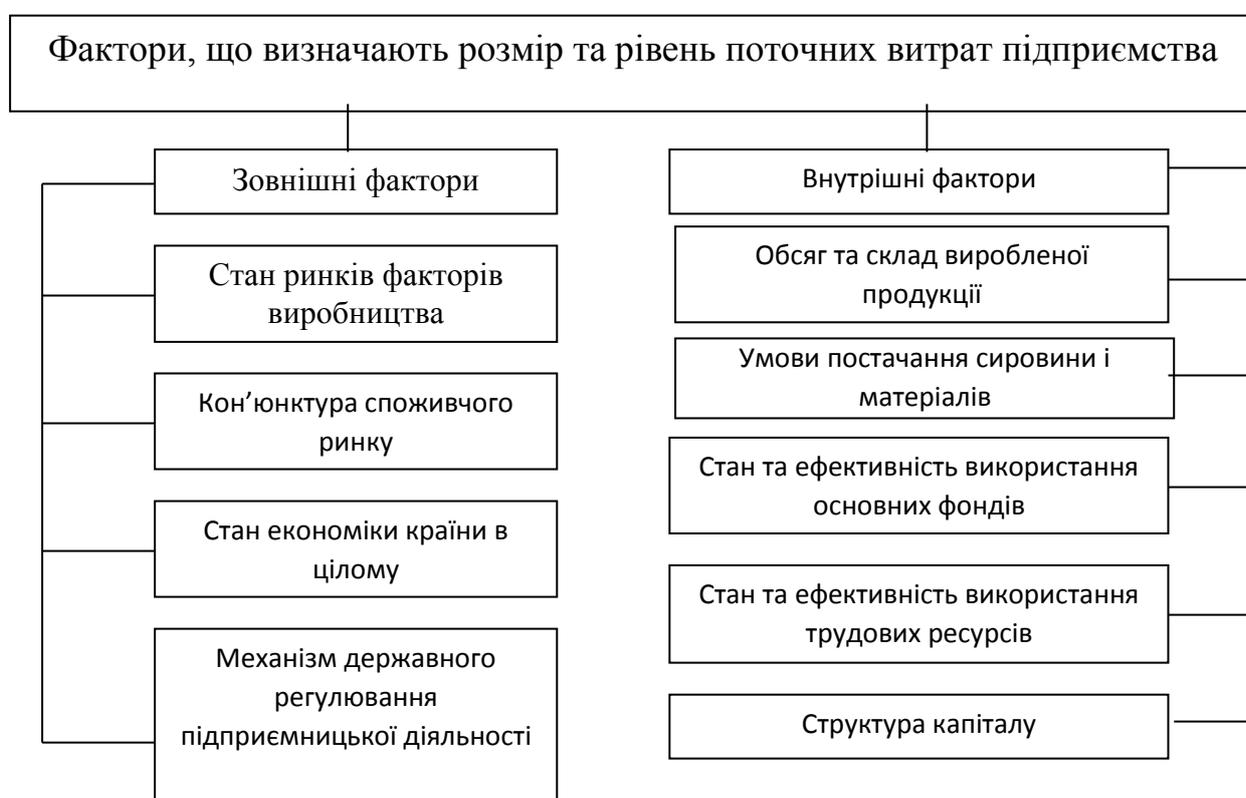


Рис. 1.4. Загальні фактори, що визначають розмір і рівень поточних витрат підприємства

Таким чином, ми розглянули економічну сутність витрат, їх визнання в бухгалтерському обліку у відповідності до П(С)БО 16. Класифікація витрат, яка наведена з точки зору фінансового та управлінського обліку, дає можливість формувати собівартість та управляти витратами.

1.2. Особливості функціонування спиртової галузі та її вплив на побудову обліку та аудиту

ДП «Укрспирт» є монополістом галузі, оскільки володіє понад 40 вітчизняними підприємствами. Проте, у світовому масштабі спиртова галузь є демонополізованою через її неприбутковість, але в Україні це найбільший виробник спирту та спиртовмісної продукції. Дане підприємство забезпечує виробництво інших промислових та непромислових товарів, зокрема: лікеро-горілчаних, медичних, фармацевтичних, парфумерних, кондитерських, лакофарбових та інших виробів.

Загальна виробнича потужність ДП «Укрспирт» – понад 36 мільйонів декалітрів на рік. Його роботу забезпечує 41 виробничий майданчик. Заводи ДП «Укрспирт» також оснащені цехами з виробництва лікеро-горілчаних виробів. Пріоритет для ДП «Укрспирт» – це якість продукції. На підприємстві впроваджена та сертифікована система менеджменту якості, безпеки та екологічного керування: ISO 9001, ISO 14001, ISO 22000, ХАССП (Hazard Analysis and Critical Control Points). [26]



Рис. 1.5. Структура управління ДП «Укрспирт»

У Тернопільській області налічується 9 підприємств ДП «Укрспирт». Це

зокрема: Борщівське МПД, Залозецьке МПД, Кобилівське МПД, Ковалівське МПД, Козлівське МПД, Марилівське МПД, Мишковицьке МПД, Новосілівське МПД, Хоростківське МПД.

Серед перелічених підприємств слід виділити ДП «Мишковицький спиртовий завод». Дане підприємство має славу історію, оскільки засноване ще у 1892 р. польським адвокатом Островським. У цей час підприємство випускає 40 декалітрів спирту-сирцю на добу. В 1982 році введено в дію спиртовий цех по переробці крохмалевмісної сировини. В 1994 році введено в експлуатацію соковий цех по виробництву яблучного концентрату неосвітленого, все технологічне обладнання в цеху, німецького виробництва.

Основні види діяльності ДП «Мишковицький спиртовий завод» це:

- спирт етиловий ректифікований «Люкс»;
- спирт етиловий ректифікований «Екстра», вищої очистки;
- вуглекислота;
- сік яблучний концентрований.

У цей час потужність заводу становить 3,0 тисяч декалітрів спирту на добу та має здатність переробляти 85 т. зерна на добу, потужність сокового цеху – 1500 т. в сезон, вуглекислоти (CO₂) – 50 т. на рік. На підприємстві впроваджено систему управління якістю ISO 9001-2001. Виготовлена продукція реалізується як в межах України так і на експорт, зокрема: в Молдову , Грузію , Болгарію , Азербайджан , Туркменію.

Нещодавно депутати Верховної Ради України здійснили спробу демонополізувати виробництво спирту. В першому читанні законопроект підтримали 293 народних депутати. Якщо документ приймуть в цілому, то з січня 2020 року виробництвом спирту зможуть займатися усі, хто отримає ліцензії. Відповідно, зазначений законопроект передбачає, що:

- спирт зможе виробляти та продавати будь-який суб'єкт господарювання після одержання ліцензії;
- гуртову торгівлю етиловим спиртом для медичних та ветеринарних цілей за наявності ліцензії можуть здійснювати медичні та

зооветеринарні заклади;

- запровадження повної лібералізації експорту спирту з України;
- експортувати етиловий спирт зможуть суб'єкти господарювання, які отримали ліцензію на виробництво.

Досліджуване підприємство, а саме ДП «Мишковицький МПД» у даний час займається виготовленням спирту, тому розглянемо даний процес більш детально. У загальному вигляді технологічний процес виробництва етилового спирту складається із наступних етапів:

- підготовка сировини і матеріалів для оцукрювання;
- подрібнення матеріалу;
- розварювання сировинного складу;
- оцукрювання сировинного складу;
- культивування дріжджів;
- зброджування отриманої маси;
- вилучення спирту з бражки;
- очищення.

Слід зазначити, що сумарні виробничі потужності вітчизняних спиртових заводів перевищують внутрішню потребу у етанолі (25-30 млн. дал.), як виробляються із зерна та меляси. Виробничі потужності заводів завантажені лише на 40%, що негативно відображається на фінансових результатах. Ця обставина не дозволяє впроваджувати на підприємствах енергоефективні технології через недостатність обігових коштів. Також на більшості підприємств не реалізується технологія комплексного перероблення сировини через часткову непридатність браго ректифікаційних установок, сепараторів, тощо. Технологічне обладнання зношене на 50 %.

Підвищення ефективності спиртових заводів потребує підвищення економічних факторів. Виробничі втрати на спиртових підприємствах України в середньому в 1,5 рази (в перерахунку на одиницю готової продукції), а не виробничі втрати, які в першу чергу пов'язані з його обслуговуванням, в 5—10 разів вище, ніж на сучасному зарубіжному обладнанні (наприклад, втрати пари

досягають відповідно 20 і менше 1 % загального споживання). Витрати на управління та технічне обслуговування на вітчизняних спиртових заводах перевищують зарубіжні показники в 10 разів. Собівартість спирту в Україні становить 80—90 грн./дал., при цьому більша частина витрат припадає на сировину та основні матеріали (30—40 %). Окрім цього потребує розв'язання проблема утилізації відходів спиртової промисловості.

Оскільки вихід спирту на підприємствах України є високим, то подальше підвищення ефективності використання сировини по цьому показнику можливе за рахунок розроблення та впровадження технології комплексного перероблення зернової сировини з використанням її корисних компонентів з одержанням, крім спирту: — харчового білка, глюкозно-фруктозних сиропів. Серед витрат на паливо 90 % іде на технологічні та загальновиробничі цілі; на розварювання 10 %, на брагоректифікацію більше 50 %. Порівняльний аналіз питомих витрат вітчизняних технологій показує, що цілком реально скорочення тепло- та енерговитрат на 30—40 %, а на водопостачання на 40—50. Собівартість продукції за рахунок цих статей витрат може бути знижена на 10—15 %. Привертає увагу велика доля витрат на загальновиробничі та адміністративні цілі. Вони складають 8—10 % в собівартості продукції. У першу чергу, це пов'язано зі зниженням продуктивності спиртових заводів: заробітна плата управлінського та допоміжного персоналу входить в ці витрати, вона відносно постійна, а її питома вага зростає із падінням продуктивності.

Таким чином, 50—60 % витрат припадає на сировину і 40—50 — на все інше, включаючи ферменти, допоміжні матеріали, теплоенергетику, заробітну плату, умовно-постійні витрати, витрати на природоохоронні заходи і т. д.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА

2.1. Витрати як основний елемент процесу виробництва

Значна питома вага матеріалів у собівартості продукції спиртової промисловості дає підставу віднести це виробництво до матеріаломістких галузей промисловості. Саме тому, на досліджуваному підприємстві облік матеріальних витрат відноситься до найважчих ділянок облікової роботи.

«Відповідно до П(С)БО 16 до складу елемента “Матеріальні витрати” включається вартість: сировини й основних матеріалів; напівфабрикатів й комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів [77]».

«Облік матеріальних витрат ведеться в розрізі наступних статей калькуляції: “Сировина і матеріали”, “Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи та послуги виробничого характеру”, “Зворотні відходи”, “Паливо і енергія на технологічні цілі”. Витрати, які обліковуються за цими статтями можуть бути як прямими, так і непрямими. Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період призначений рахунок 80 “Матеріальні витрати”» [69].

На підставі первинних документів суми визнаних матеріальних витрат списуються в дебет рахунку 23 “Виробництво” в сумі прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) основних та допоміжних (підсобних) виробництв, в дебет рахунків 91 “Загальновиробничі витрати” в сумі матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, 92 “Адміністративні витрати” та 93 “Витрати на збут” в сумі матеріальних витрат, що відносяться до адміністративних і збутових витрат відповідно.

Для обліку дотримання норм витрат сировини необхідно вести спеціальну відомість відхилень від норм сировинних витрат, в якій відхилення за рахунок зміни специфічних якісних характеристик сировини потрібно виділяти окремо.

Організація дієвого обліку сировинних витрат у галузі стримується недосконалістю системи первинного обліку відпуску сировини у виробництво. Основним документом на відпуск сировини у виробництво є акт про кількість переданої та переробленої сировини, який складають і передають у бухгалтерію один раз на місяць. Інші документи про відпуск сировини у виробництво протягом місяця до бухгалтерії не надходять, хоч у сировинному відділі ведеться спеціальна відомість відпуску сировини. Через це бухгалтерія фактично усувається від оперативного обліку за витрачанням сировинних ресурсів.

На наш погляд, акт про кількість переданої та переробленої сировини необхідно складати щоденно і зазначати в ньому не лише загальну кількість переробленої сировини за добу, а й окремими змінними бригадами. До цього документу слід ввести показники якості сировини.

Особливо велике значення має облік втрат сировини в процесі виробництва, які часто становлять понад 3% ваги. Враховуючи специфічні особливості спиртового виробництва, пропонуємо вести щоденне документування втрат сировини в процесі її переробки, використовуючи для цього добовий рапорт про втрати продукції у виробництві, який заповнюється і підписується головним технологом. Добовий рапорт є важливим документом для документування втрат, оскільки, понаднормативні втрати розшифровуються в ньому, враховуючи основні причини, що їх обумовили. Це дозволить використати дані рапорта для прийняття оперативних управлінських рішень, спрямованих на усунення втрат. Дані, зафіксовані в добовому рапорті, необхідно узагальнювати в декадному звіті про витрати сировини у виробництві, призначення якого – деталізація виробничо-технічного звіту.

На нашу думку, на досліджуваному підприємстві доцільно було б здійснювати уточнення витрат матеріалів на виробництво з метою дотримання нормативів їх витрат на 1 т сировини і виявляти відхилення. Для здійснення цього

завдання перш за все необхідно уточнити дійсні витрати матеріалів у виробництві, з цією метою в кінці звітнього місяця проводити інвентаризацію в цехах на предмет фактичної наявності матеріалів, не використаних у виробництві, коригуючи по залишках витрати, відображені у відомостях розподілу матеріалів за напрямками витрат. Після уточнення фактичних витрат матеріалів складати відомість фактичних витрат матеріалів у порівнянні з нормативним. Потім співставити нормативні витрати з фактичними і виявити економію чи перевитрати матеріалів на виробництво.

В удосконаленні нормування велика роль належить створенню автоматизованої системи нормування (АСН), яка забезпечила б максимальну автоматизацію збору, накопичення і оновлення інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Однією із важливих функцій АСН, поряд із формуванням норм, їх переглядом і коригуванням, є своєчасне забезпечення даними керівництва, які надійдуть від всіх структурних підрозділів підприємства. Виконання цієї функції дозволить отримати інформацію безпосередньо в процесі виробництва про витрати матеріалів. Реалізація АСН можлива за умови використання оперативно-бухгалтерського методу із застосуванням накопичувальних відомостей. Особливе значення при цьому мають відомості витрачання матеріалів на виробництво, де містяться показники витрачання матеріалів за нормами. Це дасть можливість виявити відхилення у витрачанні матеріалів від норм, встановити фактори, що зумовили це відхилення, а також винних у їх появі і використовувати цю інформацію в оперативному управлінні виробництвом (рисунк 2.1).

Облік використання матеріалів у виробництві можна вдосконалити шляхом переходу від одноступінчатої документації витрат матеріалів до двохступінчатої. Перший документ складається для відпуску матеріалів зі складу в цех, ділянку, а інший – для відпуску безпосередньо на робоче місце. Тоді на місце застосовуваних місячних однопозиційних лімітно-забірних карт, площа яких не завжди використовується повністю для облікових записів, можна складати місячні, кварталні багатопозиційні забірні карти на відпуск матеріалів. При

цьому принцип попереднього лімітування матеріалів не порушується. Далі – при відпуску матеріалів безпосередньо на робоче місце – складається другий документ вже на фактичний запуск матеріалів у виробництво по нормах, передбачених на виробництво або у деяких випадках, коригується їх кількість на виробництво, безпосередньо на місці.



Рис.2.1. Структурна схема обліку матеріалів в цехах

Вирішальне значення для підвищення продуктивності праці в спиртовій промисловості мають: збільшення добової потужності підприємств, підвищення їх технічного рівня, покращення організації виробництва, впровадження наукової організації праці і управління, підвищення якості сировини.

Диференціювати витрати праці на спиртових заводах можна за рядом ознак: за видами робіт, ступенем механізації праці, за характером виробничого процесу і т.д. Локальна диференціація витрат праці являє собою розподіл витрат праці за місцями їх виникнення. В якості такої диференціації виступає розподіл таких витрат праці за ділянками виробництва. Основними ланками диференціації при

цьому являються основне і допоміжне виробництво (ділянки), управління виробництвом. Диференціація витрат праці по ділянках виробництва на цукрових заводах зображена в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Витрати праці по ділянках виробництва

Ділянки виробництва	Витрати праці	
	люд.-дні	%
Основне виробництво	11,9	21,4
Допоміжне виробництво	35,2	63,3
В тому числі:		
поточний ремонт	16,4	29,5
механічна майстерня	2,0	3,6
вантажно-розвантажувальні роботи	5,1	9,1
автотранспорт	3,8	6,9
залізничний транспорт	3,0	5,4
підготовка тари	1,7	3,1
фільтрування	0,4	0,7
склад готової продукції	0,6	1,1
матеріальний склад	0,4	0,7
інші витрати	1,8	3,2
Управління виробництвом	8,5	15,3
Всього	55,6	100,0

Така диференціація в значній мірі дає можливості для аналітичного вивчення рівня продуктивності праці. По-перше, на відміну від інших способів диференціації створюється можливість для вивчення структури трудових витрат у безпосередньому зв'язку із структурою виробництва. По-друге, організаційно-технічна єдність виробничої структури заводів дає можливість як для аналізу структури трудових витрат для необмеженої кількості підприємств, так і для розробки укрупнених групових структур, характерних для тих чи інших підприємств. По-третє, стабільність виробничої структури заводів є передумовою стабільності структури локальної диференціації як об'єкта вивчення трудових

витрат, що дає можливість для вивчення витрат праці по ділянках виробництва в динаміці.

Аналіз структури трудових витрат в безпосередньому зв'язку із структурою виробництва дозволяє виявити ділянки з мінімальними і максимальними витратами праці і простим співставленням визначити можливості зменшення цих витрат. Слід зазначити, що в умовах спиртового виробництва існують можливості такого співставлення. Ряд витрат змінюється пропорційно тривалості виробництва (наприклад, витрати праці безпосередньо у виробництві), більшість інших витрат на обслуговування основного виробництва і управління не залежить від тривалості виробництва. У зв'язку з цим при однаковій інтенсивності праці на двох ідентичних по організаційно-технічному рівні підприємствах сумарні витрати праці на ділянках з пропорційними тривалості виробництва витратами праці будуть більшими на тому із них, що має більшу тривалість виробництва, а на ділянках з непропорційними тривалості виробництва витратами праці в обох підприємств ці витрати при інших рівних умовах будуть однаковими. Тому, при співставленні рівнів продуктивності праці на певних ділянках спиртових заводів необхідно дотримуватись наступних вимог: для учасників з пропорційними тривалості виробництва витратами праці співставними будуть питомі витрати (наприклад, витрати праці в людино-днях або людино-годинах на переробку 100 т сировини), для інших ділянок – сумарні витрати (в людино-днях або людино-годинах). Однак фактичний рівень трудових витрат на різних ділянках виробництва визначається технічним станом обладнання, ступенем механізації та автоматизації виробничих процесів, наявністю та розмірами різних допоміжних виробництв та ін. Тому, застосування вищевказаного методу для порівняння рівнів продуктивності праці на виробничих ділянках може мати тільки позитивне значення.

Облік витрат на робочу силу в системі обліку займає одне із центральних місць і представлений як частина обліку витрат виробництва. Його процедуру зобразимо за допомогою рисунка 2.2.

Впродовж багатьох років в обліковій практиці вітчизняних підприємств під витратами на робочу силу розуміли витрати на оплату праці. Однак заробітна плата є не єдиним елементом у складі витрат підприємства, пов'язаних з утриманням і використанням робочої сили.



Рис. 2.2. Процедура обліку витрат на робочу силу

В основі національної методики визначення вартості робочої сили покладено міжнародну стандартну класифікацію витрат на робочу силу, серед яких: пряма оплата, оплата за невідпрацьований час; премії; заробітна плата у натуральній формі, витрати підприємства на оплату житла працівників; витрати підприємства на соціальне забезпечення працівників; витрати на професійне навчання; податки, що належать до витрат на робочу силу; інші витрати на робочу силу.

Структура заробітної плати зображена на рисунку 2.3.



Рис. 2.3. Структура заробітної плати

Стаття “Основна заробітна плата” та “Додаткова заробітна плата” призначені для відображення витрат виробничих робітників. Структуру фонду оплати праці зобразимо за допомогою рисунка 2.4.



* За даними угоди про фонд оплати праці

1. Фонд основної заробітної плати;
2. Фонд додаткової заробітної плати;
3. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Рис. 2.4. Склад та структура фонду оплати праці

У процесі виробничої діяльності відбувається витрачання сировини, палива, матеріалів, праці. Проте існують витрати, які на момент передачі у виробничий процес не можливо пов'язати із певним видом продукції. Вони формують так звані комплекси (сюди включається декілька елементів). До складу комплексних статей витрат відносять загальновиробничі, загальногосподарські (адміністративні) витрати, та витрати зі збуту, тобто такі витрати, які за своїм характером не можуть бути віднесеними прямо на собівартість конкретних видів продукції.

Складність обліку праці й заробітної плати певною мірою залежить від застосовуваних на підприємстві форм і систем оплати праці, окремі з яких бувають неефективними, пов'язаними з заповненням великої кількості первинних документів і виконанням складних розрахунків.

Більшість статей комплексних витрат формується багатоступінчастим, а часом і поворотним шляхом. Проте цей складний процес має визначену закономірність: у першу чергу з однорідних елементів виникають прості комплексні витрати; потім відбувається їхній синтез з іншими комплексними витратами, після чого з цих первинних елементів утворюються більш складні комплекси. Поступовий перехід витрат з одного комплексу в інший визначається в залежності від послідовності калькулювання собівартості продукції [95, с.327].

Таким чином, комплексними є витрати різні за економічним змістом, проте їхній облік здійснюється за однією методикою. Коротко її можна описати наступним чином: витрати розрізняють за елементами та обліковують за статтями планової собівартості, сформованої до початку виробництва, після цього здійснюють розподіл за напрямками або списання на результат. Основні принципи побудови обліку комплексних витрат наведено на рисунку 2.5.

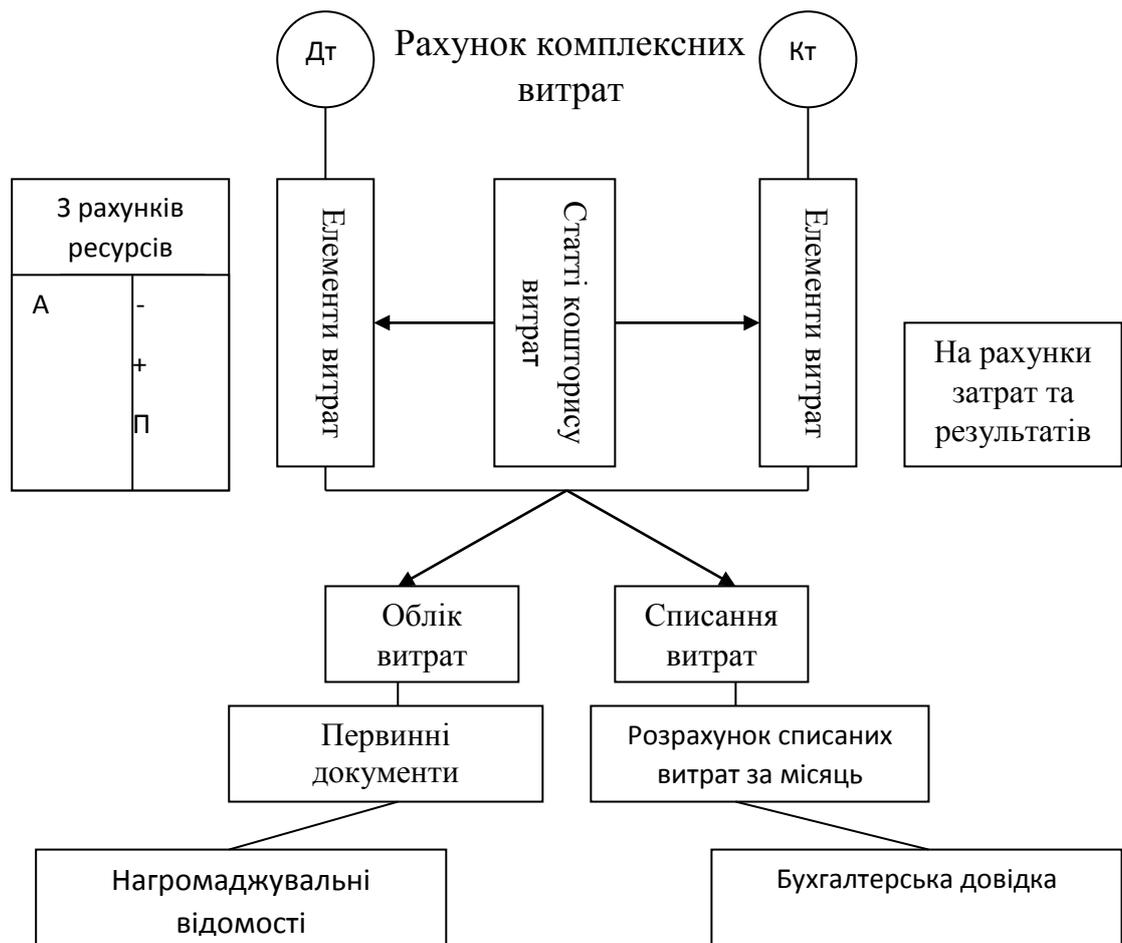


Рис. 2.5. Схема обліку витрат проміжних облікових комплексів

Побудова обліку у кожному комплексі затрат має бути такою, щоб протягом місяця можна було визначити дані з кожного елемента у межах окремих статей витрат кошторису.

Зазначимо, що у нашому дослідженні, ми розглядали лише витрати, що формують виробничу собівартість продукції, тому загальногосподарські (адміністративні) витрати та витрати зі збуту до уваги не бралися.

Склад та структуру загальновиробничих витрат спиртових заводів відобразимо за допомогою рисунка 2.6.



* За даними калькуляції витрат на виробництво етилового спирту

Рис. 2.6. Склад та структура комплексних витрат на виробництво спирту

Таким чином, методика обліку комплексних витрат здійснюється за наступною схемою:

1. Витрати на утримання обладнання (заповнюється згідно відомості 24 “Утримання та експлуатація обладнання”. Ведеться згідно вимог на матеріали, відомостей нарахування заробітної плати, амортизації.).
2. Загальновиробничі витрати (заповнюється згідно відомості 25 “Загальновиробничі витрати”).
3. Загальногосподарські витрати (заповнюється згідно відомості 26 “Загальногосподарські витрати”).
4. Позавиробничі витрати.

Облік загальновиробничих витрат у спиртовій промисловості має істотні недоліки, зокрема: у звітній калькуляції спирту етилового витрати на утримання обладнання показують однією статтею в складі загальновиробничих витрат, хоча вони складають більше половини всіх витрат, пов’язаних з обслуговуванням виробництва й управлінням.

У системі обліку важливим елементом виробничої собівартості є загальновиробничі витрати, які обліковуються на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. У процесі формування статті “Загальновиробничі витрати” об’єднані витрати із різних сфер діяльності, тому, логічно, їх віднести до центрів відповідальності. Таке групування дозволить застосовувати методіку, яка дозволяє встановити, де і під впливом яких центрів відповідальності утворюються групи і навіть окремі елементи загальновиробничих витрат, що в свою чергу, позитивно вплине на підвищення ефективності контролю й аналізу.

Необхідно зауважити, що теперішній склад загальновиробничих витрат досить суттєво відрізняється від попереднього, а саме: з переліку вказаних витрат виключено витрати по зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів; не відносяться до складу загальновиробничих витрат суми сплачених орендарем відсотків за користування наданими у фінансову оренду основними засобами.

Щодо витрат на утримання машин та обладнання, то вони, відповідно до правил ведення обліку, включаються до складу загальновиробничих витрат. На нашу думку, облік цих витрат доцільно вести відокремлено, оскільки, по-перше, вони відмінні від загальновиробничих витрат за економічним змістом та цільовим призначенням, по-друге, вплив технічного прогресу, комплексна автоматизація виробництва приведуть до росту цих витрат і збільшенні їх частки у собівартості продукції.

Усі види комплексних затрат формуються за відповідною номенклатурою, яка або рекомендована галузевими нормативними документами, або розроблена безпосередньо на підприємстві. Галузевих рекомендацій у спиртовій промисловості на жаль не було, тому цю номенклатуру змушене розробляти кожне підприємство зокрема. Скажімо, досліджуване підприємство здійснює облік загальновиробничих витрат у розрізі рахунків третього порядку (91-1, 91-2) та їхньої подальшої деталізації на рахунках четвертого та п’ятого порядків. У цьому випадку необхідно пам’ятати, що надмірна деталізація лише ускладнює облік, робить його надто важким, та часто таке віднесення на ті чи інші рахунки, не відповідає економічному змісту операцій.

Зауважимо, що недоліком в обліку загальнопромислових витрат є також те, що вони в основному обліковуються групуються в розрізі цехів без деталізації по дільницях чи виробничих переділах, що знижує, безумовно, ефективність виявлення та зниження витрат на виробництво продукції, виявленню резервів їх економії. Практика сучасного господарювання вимагає, щоб витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання узагальнювались не в цілому по підприємству та в розрізі цехів, але й за місцями їх виникнення (цехи, дільниці), тобто по однорідному устаткуванню, автоматичних і поточних лініях та ін.

Тому враховуючи наведені вище зауваження, вважаємо за доцільне рекомендувати для застосування на підприємствах спиртової промисловості наступну деталізацію витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання із подальшим їх узагальненням за місцями виникнення в оборотних відомостях (рис. 2.7).

Виходячи із безцехової структури виробництва, облік загальнопромислових витрат ведеться в цілому по заводу без їх поділу по окремих виробництвах, що, звичайно, є негативним. На наш погляд, облік цих витрат необхідно здійснювати окремо по кожному виробництву (виробництво етилового спирту, виробництво соку і т.п.), що впливає із необхідності вдосконалення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції.

Особливими недоліками є способи розподілу витрат, що відносяться не лише до спиртової промисловості, а й до інших галузей.

На досліджуваному підприємстві комплексні витрати спочатку накопичують на відповідних рахунках, а потім, в кінці звітного року, при закритті рахунків, повністю списують з кредиту рахунку “Загальнопромислові витрати” до дебету рахунку “Основне виробництво”, “Допоміжні виробництва”, тобто включаються до складу витрат на виробництво.



Рис. 2.7. Склад витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання

В процесі розподілу необхідно віднести прямі і змінні витрати на конкретний вид продукції (рисунок 2.8).

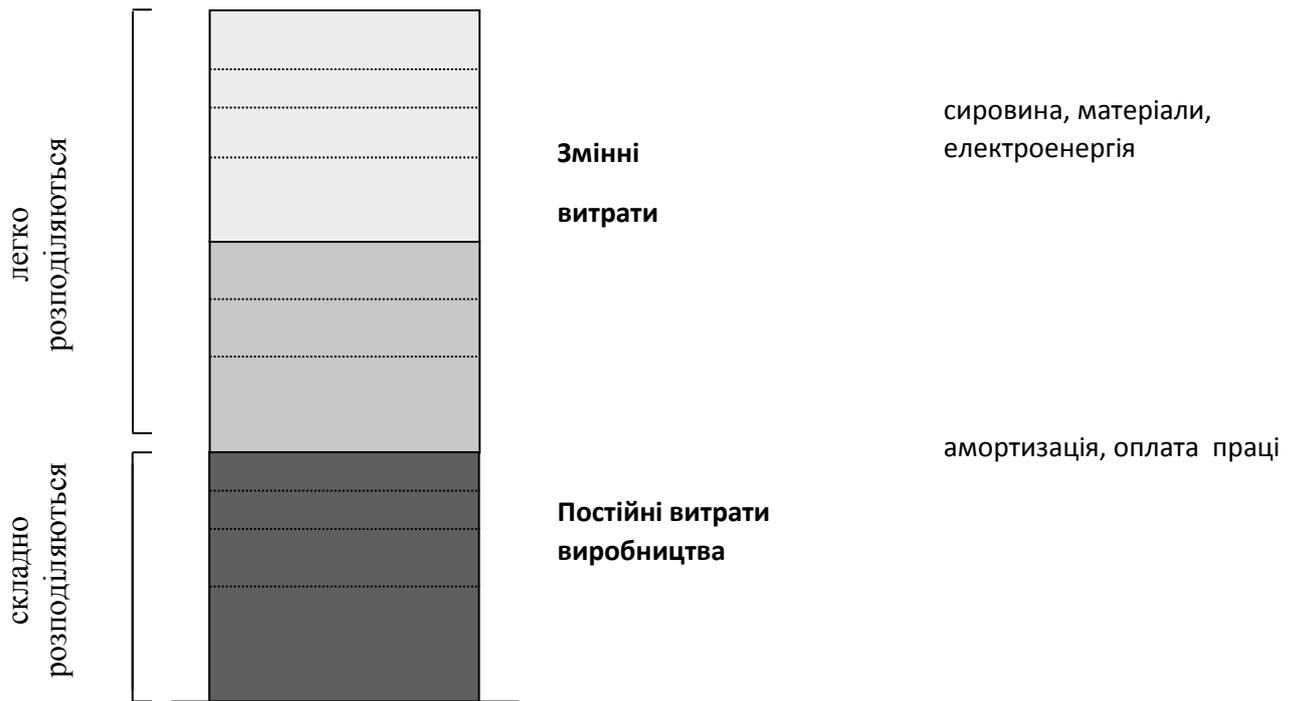


Рис. 2.8. Розподіл витрат виробництва

Зобразимо розподіл загальновиробничих витрат за допомогою рисунка 2.9.

Зазначимо, що центрами витрат є центри відповідальності, де керівники несуть відповідальність за витрати, які знаходяться під їх контролем. Як правило, центри витрат представлені цехами (переділами). Інколи вони є меншими сегментами, такими як група станків у відділі. Але це є явищем позитивним, оскільки, чим меншими є центри витрат, тим краще контролюються останні. В той же час велика кількість центрів витрат може привести до надмірної деталізації.

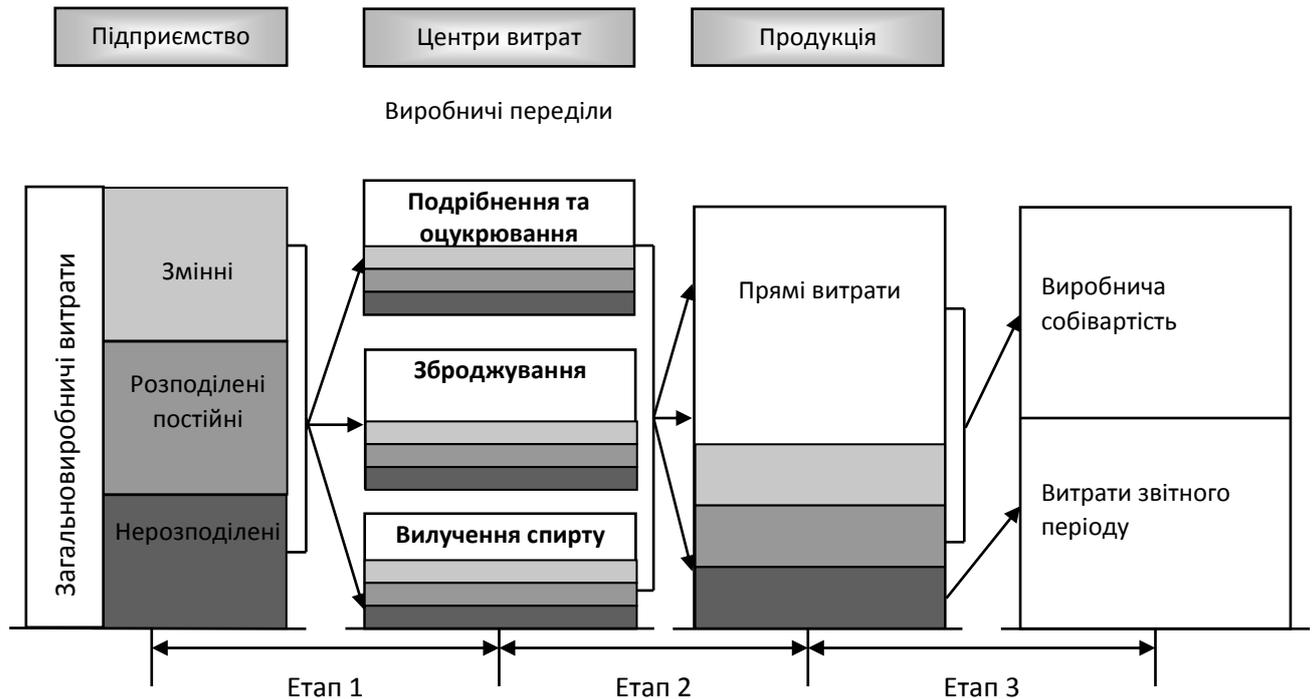


Рис. 2.9. Розподіл загальновиробничих витрат в цукровій промисловості

Як зображено на рис. 2.9 на першому етапі розподілу загальновиробничих витрат слід віднести всі витрати на виробничі центри витрат. Цей процес можна поділити на два етапи.

- Етап 1. Всі загальновиробничі витрати відносяться на виробничі і допоміжні цехи.
- Етап 2. Всі витрати допоміжних цехів відносяться тільки на виробничі цехи. Цього можна досягнути на основі:
 - вимог на отримання матеріалів (послуг);
 - вартості отриманих виробничим цехом матеріалів;
 - людино-годин, витрачених на обслуговування виробничого цеху.

Зобразимо вищесказане за допомогою рисунка 2.10.

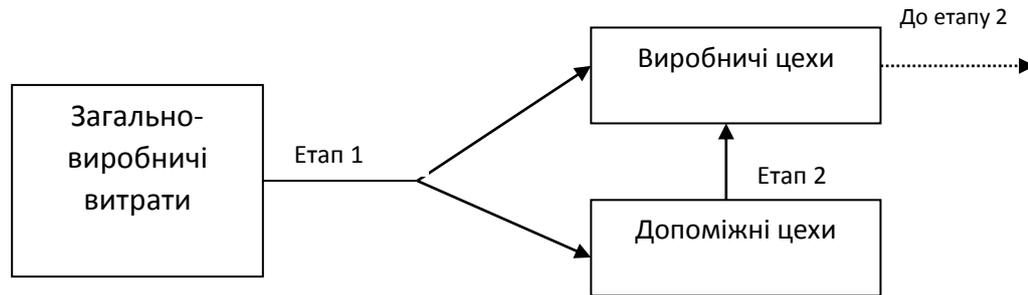


Рис. 2.10. Віднесення загальновиробничих витрат на виробничі і допоміжні цехи

Розподіл загальновиробничих витрат – це достатньо складне завдання, оскільки всі методи розподілу суб’єктивні та суперечливі. Тому, визначення методу для застосування може виявитись важким завданням. Загальноприйнятою є істина, що чим більше витрат є змінними, тим більш суб’єктивним є їх розподіл. Прикладом змінних витрат може бути наступне:

- Якщо обладнання використовується для виробництва двох видів продукції, то амортизацію станка можна легко розподілити пропорційно часу на виробництво кожного виду.
- Розподіл витрат у бухгалтерії є питанням більш суб’єктивним.

По-перше, мета розподілу – не абсолютна точність, а справедливий розподіл витрат для збільшення ефективності. Компромісом між відносністю і простотою може бути те, що розподіл витрат не повинен вимагати багато зусиль чи розрахунків.

По-друге, ні один метод не може бути нейтральним, тому що кожен із них впливає на спосіб управління центрами витрат.

При розподілі витрат потрібно пам’ятати, що бази розподілу витрат потрібно вибирати за наступними критеріями:

- Зв’язок з витратами, що розглядаються, тобто з реально використовуваними ресурсами (кількістю переробленого буряка і т. ін.).

- Відповідність умовам нормальної роботи (розподіл витрат пропорційно чисельності персоналу може виявитись невиправданим при термінових перевитратах роботи працівників у підрозділах).
- Особи, що відповідають за прийняття рішень, повинні мати вплив на вибір бази розподілу витрат (розподіл пропорційно до площі підприємства дає малий стимул для збільшення ефективності).
- Іноді враховують особливі завдання управління витратами.

Зазначені вище передумови визначили пошуки обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат з метою забезпечення найбільш достовірного обчислення собівартості окремих видів продукції.

Під базою розподілу слід розуміти показник (грошовий або натуральний, в розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат. Найбільш розповсюдженим способом є їх розподіл пропорційно до основної заробітної плати. Однак, використання зарплати в якості базисного параметра для включення в собівартість продукції комплексних витрат є не обґрунтованим, оскільки найбільші суми цих витрат відносяться на ті вироби, технологічний процес виготовлення яких найменш механізований.

Найбільш правильним способом розподілу комплексних витрат є їх розподіл пропорційно коефіцієнто-машино-годинах роботи обладнання чи кошторисних показників.

У спиртовому виробництві, через його специфічні особливості, розподіл комплексних витрат пропорційно кошторисним ставкам, встановленим на 1 т переробленої сировини, є нескладним. При віднесенні вказаних витрат на собівартість спирту, суму витрат річного кошторису необхідно розподілити по кварталах пропорційно величині виробництва, встановленій за відповідний період.

Ми вважаємо, що комплексні витрати в собівартість продукції спиртового виробництва необхідно включати, виходячи із двох показників: кошторисної суми цих витрат на 1 т переробленої сировини та кількості фактично переробленої сировини за звітний період. Не можна погодитись із тим твердженням, що всі

здійснені витрати відносяться на собівартість продукції в кінці звітнього періоду. На наш погляд, ці суми обов'язково повинні бути відображені в собівартості продукції того місяця, в якому вони фактично виникли, що призведе до більш точного обчислення собівартості продукції.

Зазначимо, що у спиртовій промисловості в собівартість продукції поточного року включаються не тільки витрати, здійснені під час виробництва, але й під час ремонту заводу. Однак, правильнішим буде частину комплексних витрат відносити на собівартість продукції не тільки поточного періоду, а й наступного. Ці витрати можна збирати на окремому субрахунку рахунку витрат майбутніх періодів, а після закінчення ремонтних робіт включати в собівартість виробленої продукції всього виробничого сезону незалежно від календарного періоду.

Ще однією проблемою в обліку комплексних витрат є витрати, пов'язані зі утриманням і експлуатацією обладнання (вони складають більше половини усіх витрат на обслуговування виробництва і управління), які в даний час розосереджені по різних статтях собівартості (у складі витрат на утримання, цехових і загальнозаводських витрат), що не дозволяє здійснювати діючий контроль за цими витратами. Тому, у номенклатурі калькуляційних статей витрат ми пропонуємо передбачити статті: "Витрати на експлуатацію обладнання" і "Витрати на утримання обладнання", виділивши їх зі статей "Витрати на утримання й експлуатацію", "Цехові витрати", "Загальнозаводські витрати". Це, як нам здається, дозволить більш обґрунтовано планувати величину витрат, аналізувати їх у взаємозв'язку з показниками фондоозброєності і фондovіддачі, іншими техніко-економічними показниками використання основних фондів, поліпшити організацію роботи служб, відповідальних за підтримку і нормальне функціонування основних фондів.

У першу статтю варто включати усі витрати па експлуатацію, тобто використання активної частини основних засобів (устаткування, транспортних засобів, машин, зокрема амортизаційні відрахування, відрахування в ремонтний фонд, витрати на внутрішньозаводське переміщення вантажів). В другій статті

доцільно відображати усі витрати, пов'язані з підтримкою основних засобів у нормальному стані, зокрема: витрати на їхнє утримання, амортизацію будинків, споруд, інвентаря, знос малоцінних і швидкозношуваних предметів загального призначення (крім основних засобів і зносу предметів, призначених для охорони навколишнього середовища). Облік зазначених витрат повинен бути організований у розрізі відповідних статей установлених номенклатур і місць виникнення витрат (виробництв, цехів, заводоуправління і т.д.).

На досліджуваному підприємстві велика увага приділяється проблемам збереження навколишнього середовища і раціонального використання природних ресурсів. Витрати на ці заходи здійснюються протягом усього виробничого циклу, від пошуку до повного використання запасів у місцях промислу, а в необхідних випадках – усунення наслідків промислових робіт з метою охорони навколишнього середовища.

Виділення витрат, пов'язаних зі здійсненням природоохоронних заходів, дозволить більш поглиблено аналізувати і співставляти ці витрати з загальними заходами держави по охороні навколишнього середовища, стимулювати раціональне використання природних ресурсів (наприклад, зменшення витрати води на промислові цілі чи зниження втрат запасів корисних копалин у надрах).

Широко здійснювані останнім часом заходи щодо удосконалення управління виробництвом у сполученні з упровадженням засобів автоматизації управлінської праці, особливо з впровадженням автоматизованих систем управління, спонукають розглядати управління на всіх його рівнях і у всіх його формах як єдиний комплекс. Це вимагає, на нашу думку, виділення витрат, пов'язаних з управлінням, в окрему статтю калькуляції. Витрати на управління необхідно враховувати за встановленою номенклатурою статей у розрізі всіх рівнів управління – ділянок, цехів, заводоуправління, підприємства у цілому.

Слід також зазначити, що в комплексних витратах на обслуговування виробництва і управління міститься цілий ряд витрат соціально-економічного характеру і витрат на відтворення робочої сили: витрати на підготовку кадрів, охорону праці, організований набір працівників і т.д. Зважаючи на велике

соціально-економічне значення подібних заходів, вважаємо за доцільне ці витрати також виділити в самостійну комплексну статтю "Витрати на соціально-економічні заходи".

Отже, на ділянці обліку комплексних витрат перед теоретиками і практикаками постають проблеми зміни підходу до калькуляційної справи, продовження спеціальних досліджень причин розбіжностей у теорії і практиці і пошуків менш трудомістких, та не менш точних способів і прийомів розподілу комплексних витрат з метою підвищення оперативності і аналітичності економічної інформації, що міститься в бухгалтерському обліку.

2.2. Зведений облік витрат на виробництво

Процес узагальнення виробничих витрат за відповідними об'єктами обліку завершує в цілому досліджуваний процес, тому від його достовірності залежить ефективність організації бухгалтерського обліку загалом. Даний процес прийнято називати зведеним обліком витрат, його основні етапи наведені на рис. 2.11.

Процеси зведення витрат передбачають їхнє узагальнення за двома ознаками: за статтями калькуляції чи елементами витрат, видами продукції тощо. Основною метою процесу зведення є формування різного рівня калькуляцій та звітності.

Організація зведеного обліку витрат залежить від вибору його методики.

Важливість визначення напівфабрикатів потребує детального дослідження цього поняття. Відповідно до Методрекомедацій № 373 напівфабрикатом є продукт окремих технологічних переділів, який має пройти ще одну або декілька стадій обробки, перш ніж стати готовою продукцією, але для цієї стадії він є закінченим.

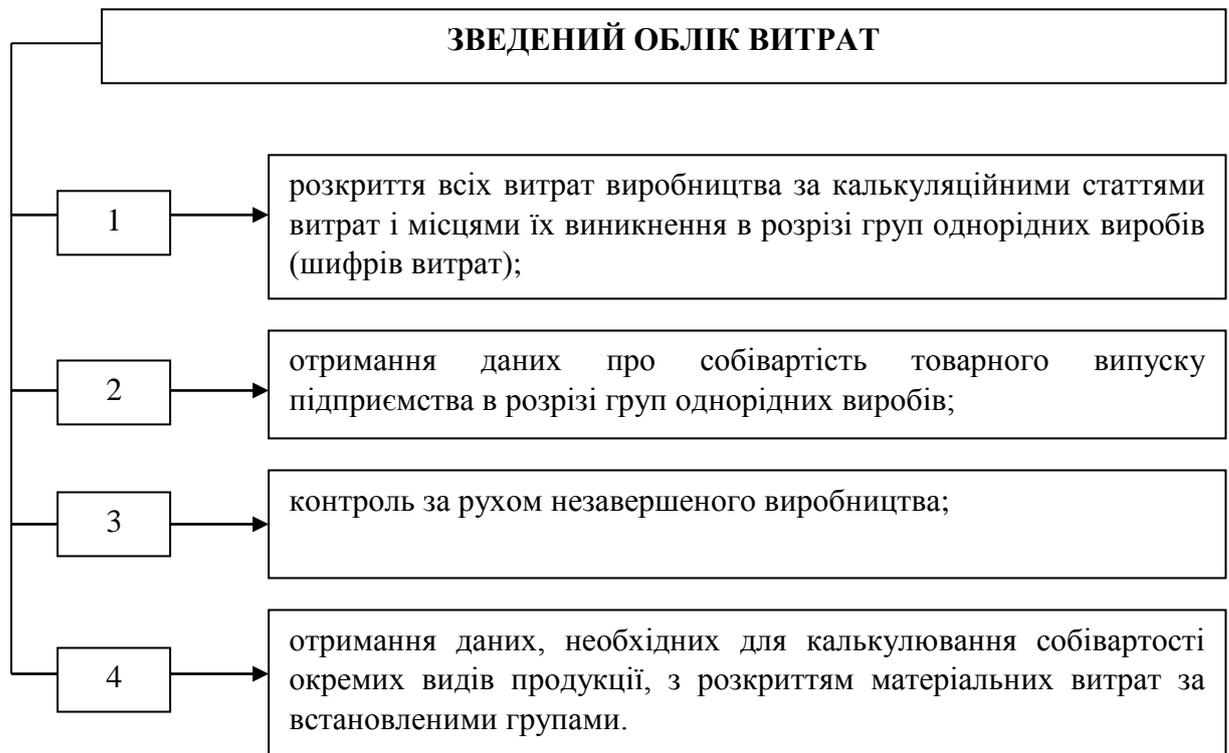


Рис. 2.11. Етапи процесу зведення витрат

Напівфабрикат, які є для певного переділу готовим відображають у складі готової продукції. Якщо ж напівфабрикат потребує подальшої обробки на підприємстві, його рух необхідно обліковувати.

Як відомо, методом обліку виробничих витрат є процес визначення складу і розміру витрат за окремими видами продукції. Вибір методу обліку витрат залежить від галузі; виробничого процесу, номенклатури продукції; організаційної структури управління.

На жаль, доводиться констатувати, що, незважаючи на рекомендації, в обліку руху деталей і напівфабрикатів існує ще багато недоліків. Зокрема, не приділяється належної уваги правильності віднесення окремих видів витрат на відповідні статті. Замість більшої локалізації прямих витрат по виробках їх включають до складу непрямих витрат. Це негативно позначається на вірогідності даних про фактичну собівартість одиниці продукції.

Перевірки показують, не досконалість процесу віднесення на собівартість окремих видів продукції витрат на паливо й електроенергію на технологічні цілі. Їх швидше відносять до витрат на енергію у складі витрат на утримання і експлуатацію обладнання.

Багато виявлено фактів віднесення основної заробітної плати виробничих працівників-погодинників і відрахувань на соціальні заходи до складу непрямих витрат. Це найчастіше пояснюють відсутністю розрахунків нормативного розподілу зазначених витрат на окремі види продукції, недоліками в нормуванні, прагненням спростити облік, зменшити обсяг обліково-обчислювальних робіт.

Багато підприємств, навіть організувавши облік відхилень від норм, виявляють їх у кінці місяця. Тим часом організація контролю за витратами в процесі виробництва продукції, а не після закінченні звітної періоду є найважливішою задачею обліку витрат виробництва. Багато недоліків існує й у формуванні груп однорідних видів продукції як об'єктів калькулювання. Безумовно, організація обліку прямих витрат у розрізі окремих видів продукції – справа складна.

Наявність цих недоліків в організації виробничого обліку пов'язана з відсутністю системного підходу до проблеми собівартості продукції, слабким поширенням прогресивних методів обліку витрат і калькулювання, усе ще низьким рівнем автоматизації обліково-обчислювальних робіт на такій найважливішій ділянці обліку, якою є облік витрат і калькулювання собівартості продукції.

Точність і, найголовніше, оперативність даних зведеного обліку витрат можна вдосконалити за допомогою використання обчислювальної техніки. Справедливою є думка про те, що низький рівень механізації обліку витрат є однією із головних причин того, що на підприємствах застосовують всі можливі способи спрощення обчислення собівартості продукції, відмовляючись від аналітичності обліку витрат на виробництво за об'єктами калькуляції.

Використання комп'ютерної техніки набагато спростило б ведення зведеного обліку витрат на виробництво продукції. Зазначені комплексні облікові

роботи щодо зведення виробничих витрат дозволять не тільки зменшити їх трудомісткість, але й підвищать оперативність показників собівартості продукції.

Отже, процес вдосконалення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції у спиртовому виробництві повинен відбуватися шляхом перебудови існуючої документації, передбаченої для обліку витрат, таким чином, щоб підвищити роль бухгалтерського обліку, посилити його контрольні функції з метою своєчасного виявлення резервів, ліквідації різного роду втрат. Ці заходи безумовно знайдуть безпосереднє відображення у величині собівартості продукції галузі.

Спиртова промисловість характеризується високою матеріаломісткістю виробництва, тому неодмінна умова застосування попередільного методу – організація систематичного контролю за використанням матеріальних цінностей і витрат праці у виробництві продукції. Для цього потрібно належним чином організувати нормативне господарство й облік відхилень фактичних витрат від діючих норм.

Застосування того чи іншого методу розподілу сировини і матеріалів між об'єктами калькулювання чи їхніх варіантів виправдано в тих випадках, коли пряме віднесення матеріальних витрат на собівартість конкретних видів продукції неможливе. Але й у цих випадках повинні бути знайдені найбільш обґрунтовані методи розподілу, що враховують особливості й умови виробництва і технологічних процесів випуску продукції. Так, застосування методу розподілу пропорційно нормативній витраті на фактичний випуск продукції виправдано в умовах, коли із сировини і матеріалів випускають однорідні по якості і технології виготовлення види продукції. Якщо ж у групу такої продукції включені різні по характеру і способах виготовлення види продукції, то рівномірний розподіл сировини і матеріалів між цими видами може привести до помилок у обчисленні собівартості окремих видів продукції.

Те ж можна сказати і про метод розподілу за коефіцієнтами. Цей метод доцільно застосовувати за умови систематичного перегляду чи уточнення коефіцієнтів згідно перегляду й уточненню технології виробництва продукції,

зміні компонентів сировини і матеріалів, використовуваних на її виготовлення, зміні цін на сировину і матеріали і т.д.

2.3. Управлінський облік виробничого процесу

Організація управлінського обліку складається з наступних трьох етапів (рис. 2.12).

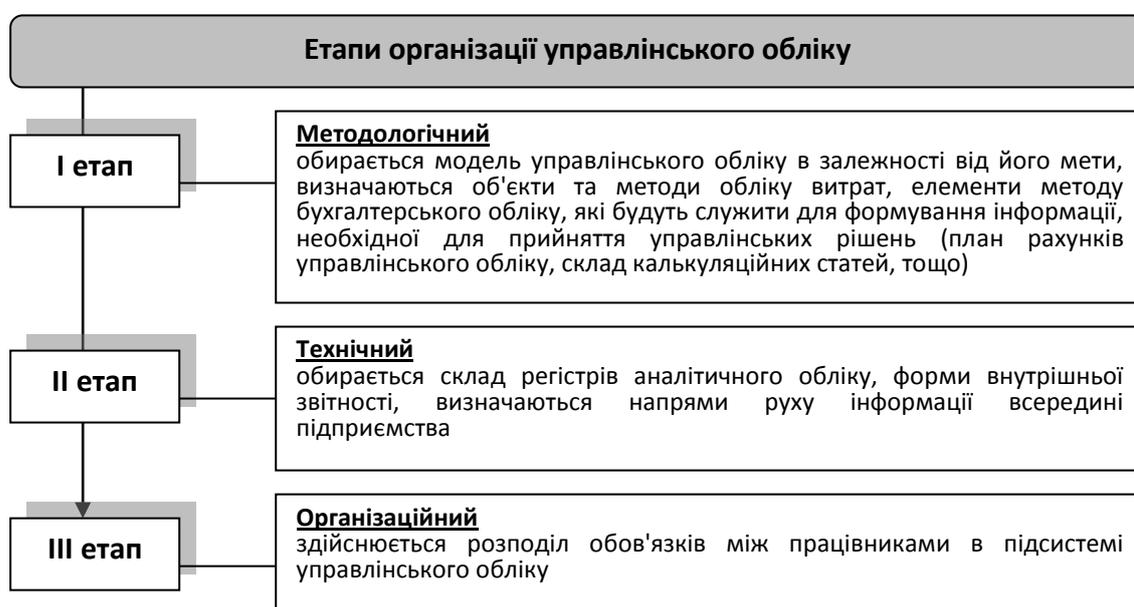


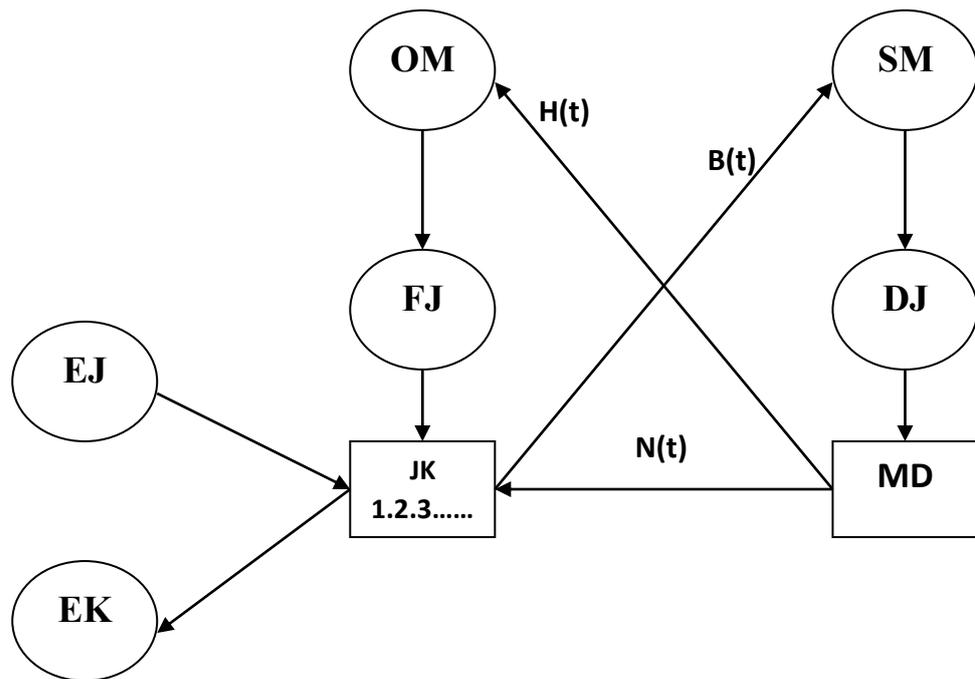
Рис. 2.12. Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві

Основою ефективної організації управлінського обліку є організаційна та виробнича структури підприємства.

Внутрішня первинна інформація збирається і фіксується структурними підрозділами підприємства під спостереженням інформаційної системи управлінського обліку, яка здійснює також підбір і сортування зовнішньої вхідної інформації. Остання поступає в обробленому (згрупована за певними ознаками) і в необробленому вигляді. Вона може поступати також у формі норм, нормативів,

стандартів і т.д. Побудова загальної моделі руху інформації в процесі виконання функцій контролю і регулювання показана в рис. 2.13.

Локальна система інформаційного відображення витрат виробництва в управлінському обліку є найважливішою і є невід'ємною складовою розглянутої вище загальної системи. Вона покликана створити найбільш сприятливі умови для оцінки ситуації в сфері споживання ресурсів.



Позначення:

OM – об'єкт управління;

SM – суб'єкт управління;

DJ – внутрішня первинна інформація;

FJ – внутрішня узагальнена інформація;

EJ – зовнішня інформація;

EK – зовнішні споживачі інформації;

JK – інформаційна система управлінського обліку по її окремих ділянках (1, 2, 3 ... n);

MD – управлінські рішення;

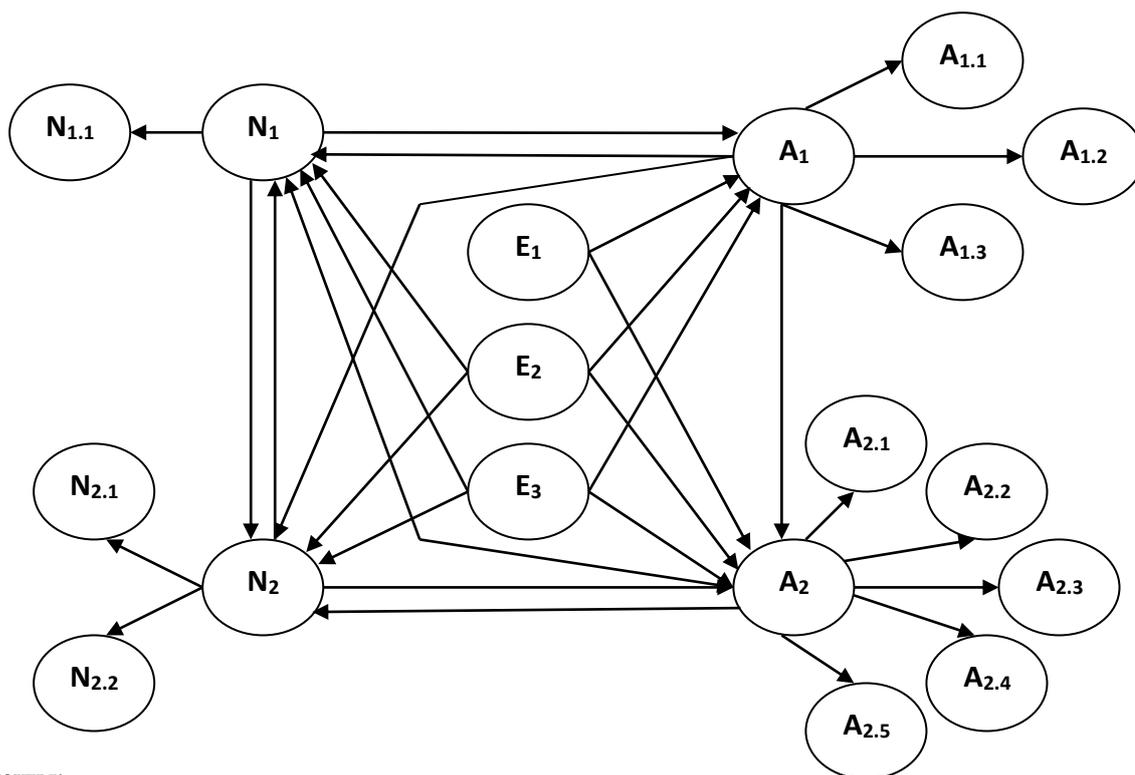
$H(t)$ – інформація за певний період часу, що надходить від суб'єкта управління до об'єкта управління (прямий зв'язок); $B(t)$ – інформація за певний період часу, що надходить від об'єкта управління до суб'єкта управління (зворотний зв'язок) і варіанти можливих рішень; $N(t)$ – параметрична інформація за певний період часу для контролю виробництва.

Рис. 2.13. Рух інформації в процесі виконання функцій контролю і регулювання

Завдання досліджуваної системи розв'язуються, як було показано вище, в ході виконання певних інформаційно-контрольних операцій. Не важко помітити, що всі вони можуть бути поділені на три блоки. Перший блок здійснює збір початкових даних (E) з метою їх передачі іншим блокам для подальшої обробки. Він є їх загальною інформаційною базою, звідки черпаються всі подальші відомості, що поступають до суб'єкта управління.

Другий блок об'єднує операції, пов'язані з веденням обліку фактичних витрат і їх контролем з метою оцінки економічності витрачання ресурсів (A). Облік формує дані для ведення зовнішнього і внутрішнього контролю витрат. Він може обмежуватися лише простим візуальним вивченням наявних в системі відомостей. Проте переважне його здійснення за допомогою поглибленого аналізу витрат виробництва.

У третьому блоці формується інформація директивного і одночасно параметричного характеру. Це відбувається в процесі виконання аналітичних розрахунків по нормуванню, прогнозуванню, бюджетуванню і підготовці остаточного варіанту плану по витратах виробництва (N). Наявність цієї інформації ще не свідчить про споживання ресурсів. Вона лише орієнтує підприємство на певний рівень витрат, що дозволяє йому в ринковій ситуації одержати максимально можливий прибуток. Розгляд операційної моделі інформаційної обробки і контролю одержаних даних, необхідних для управління витратами виробництва, можна представити в графічному вигляді (рис. 2.14).



Позначення:

E₁ - первинна інформація, що характеризує витрати виробництва; E₂ - інформація, що надходить від інших локальних інформаційно-контрольних систем; E₃ - зовнішня інформація;

A₁ - ведення обліку витрат виробництва; A_{1.1} - облікові регістри; A_{1.2} - зовнішня звітність; A_{1.3} - облікові дані, що передаються іншим локальних інформаційно-контрольним системам;

A₂ - контроль (включаючи аналіз) витрат виробництва; A_{2.1} - рекомендації по закріпленню позитивного і усуненню негативної дії чинників; A_{2.2} - заходи щодо закріплення позитивних і усуненню негативних відхилень від встановлених параметрів; A_{2.3} - пропозиції по реалізації виявлених резервів економії ресурсів і підвищення ефективності виробництва; A_{2.4} - висновок про доцільність і можливість випуску нових виробів з метою підвищення ефективності виробництва; A_{2.5} - вибір найбільш оптимального варіанту витрат по стадіях життєвого циклу виробів;

N₁ - розробка норм витрати ресурсів; N_{1.1} - нормативна база підприємства; N₂ - прогнозування і бюджетування витрат; N_{2.1} - прогнозований рівень витрат виробництва; N_{2.2} - остаточний варіант планових показників по витратах виробництва.

Рис. 2.14. Операційна модель інформаційного відображення витрат виробництва в управлінському обліку

Запропонована модель інформаційної системи управлінського обліку витрат виробництва повинна служити основою для виділення пов'язаних з її роботою підрозділів, визначення порядку збору початкових даних, встановлення напрямів руху інформації, розподілу обов'язків.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Інформаційне забезпечення аналізу собівартості продукції

Надійність фінансового стану Мишковицького МПД, результативність і привабливість його діяльності залежать від ефективності використання ресурсів, від правильності формування собівартості, пошуку можливостей її зниження та виявлення резервів зростання прибутку загалом.

На практиці зниження собівартості продукції може виявитись додатковим резервом зростання прибутку. Даний процес у першу чергу залежить від витрат, які формуються як за елементами, так й за статтями калькуляції. Для їхнього порівняння необхідно продіагностувати фактичні витрати із нормативними.

Кількісний показник такого резерву обчислюється наступним чином:

$$\sum C_{(pз)} = C_{ji} - C_{ni} \quad [3.1]$$

У свою чергу, величина резерву визначатиметься так:

$$\sum C_{(pз)}^{заг} = \sum_{i=1}^n PЗ_{ci} \quad [3.2]$$

Це означає, що резерви зниження собівартості продукції є, водночас, резервами збільшення прибутку:

$$\sum PЗ_{nc} = C_m(P_l + P_n) \quad [3.3]$$

Обчислення виявлених резервів можна здійснювати за наступними етапами:

1. Організаційно-технічні заходи:

$$\sum PZ_c = (C_1 - C_2) \times ВП, \quad [3.4]$$

2. Зменшення кількості робітників. Цей захід передбачає: збільшення продуктивності праці; зменшення трудомісткості продукції; ефективніше використання фонду робочого часу:

$$PZ_{\text{ч}} = (\text{Ч} \times Z_0) + \Phi_c, \quad [3.5]$$

3. За рахунок зниження трудомісткості:

$$\sum PZ_{\text{тнт}} = \sum_{i=1}^n (P_0 - P_1) ВП_{\text{нат}} \quad [3.6]$$

4. Зниження прямих матеріальних витрат:

$$\sum PZ_{\text{пм}} = (H_m^n \times \text{Ц}_m - H_m^0 \times \text{Ц}_m) ВП, \quad [3.7]$$

5. Зниження умовно-постійних витрат:

$$\sum PZ_{\text{уп}} = (C_{\text{кв}} \times ПВ_{\text{уп}} - A_0) K_{\text{уп}}, \quad [3.8]$$

Показники рентабельності визначаються в коефіцієнтах або у відсотках і показують частку прибутку в кожній грошовій одиниці витрат, або частку товарної продукції в собівартості продукції.

Слід зазначити, що динаміка показників рентабельності продукції залежить від різних факторів, зокрема: ціни та собівартості, як поєднують інші фактори (рис. 3.1). перші із факторів – є факторами першого рівня, а інші – другого і т.д.

як правило, дослідження факторів 1-го рівня здійснюється через ланцюгові підстановки чи визначення абсолютних різниць.

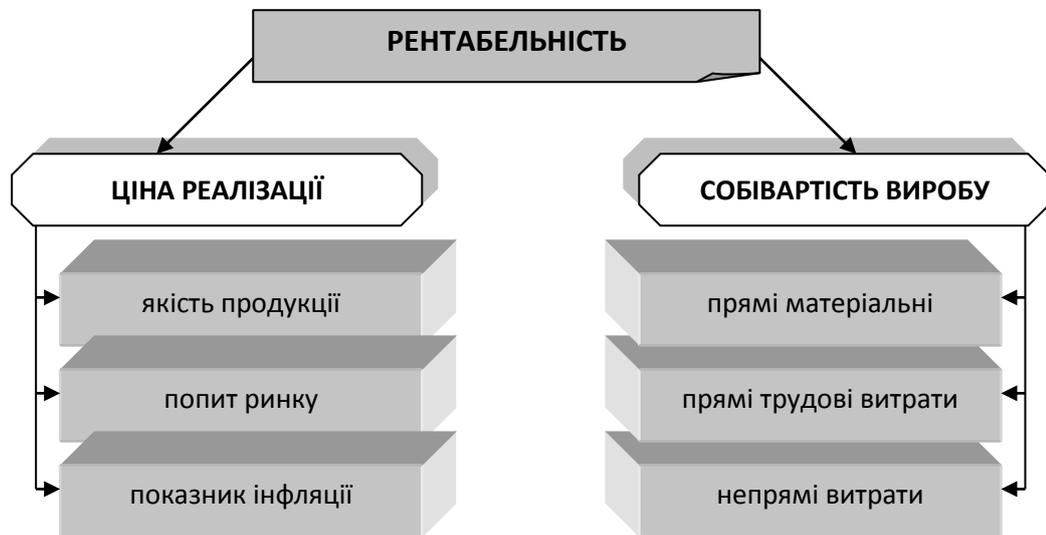


Рис. 3.1. Структурна схема рентабельності одиниці виробу

Для прийняття ефективних рішень менеджмент підприємства потребує інформації про рентабельність. Проте, це є узагальнюючий показник, тому його деталізація дозволяє вивчити інформацію у розрізі. Проте, узагальнюючим є показник загальної рентабельності:

$$P_k = \frac{\Pi(\epsilon)}{\sum K_a} 100, \quad [3.9]$$

Таким чином, серед сукупності показників, які дозволяють діагностувати собівартість продукції, слід виділити показники структури та динаміки виробничих витрат, порівняння їхньої зміни та визначення рентабельності виробництва загалом.

3.2. Методика аудиту витрат та собівартості продукції

Загальна схема аудиту процесу виробництва полягає у перевірці правильності та достовірності формування облікової інформації щодо виробничих витрат, а також процесу формування собівартості. Через це, необхідно оцінити ефективність організації цього процесу загалом.

Вивчення практики здійснення аудиту витрат на виробництво спирту, дозволило зробити висновок про те, що дана методика складається із дослідження наступних елементів:

- організаційних основ;
- структури підприємства;
- кошторисного нормування;
- ціноутворення у спиртовому виробництві;
- діючої практики обліку витрат;
- особливостей оподаткування.

На будь-якому етапі перевірки необхідно пам'ятати, що базовим принципом в обліку витрат є принцип нарахування доходів та витрат та їхньої відповідності. Це означає, що усі витрати відображаються у момент їхнього виникнення, незалежно від дати грошового розрахунку. Враховуючи дане правило алгоритм перевірки матиме вигляд сукупності: документальної перевірки, камеральної перевірки та відповідності критеріям визнання (рис. 3.2).

Важливість здійснення цього виду аудиту на спиртових підприємствах полягає у повноті отримання достовірної інформації для потреб управління та точності обчислення фінансових результатів діяльності спиртового заводу за окремими об'єктами виробничого процесу (обчислення розміру валових витрат та витрат на виробництво з метою оподаткування та прибутковості (збитковості) окремих об'єктів).

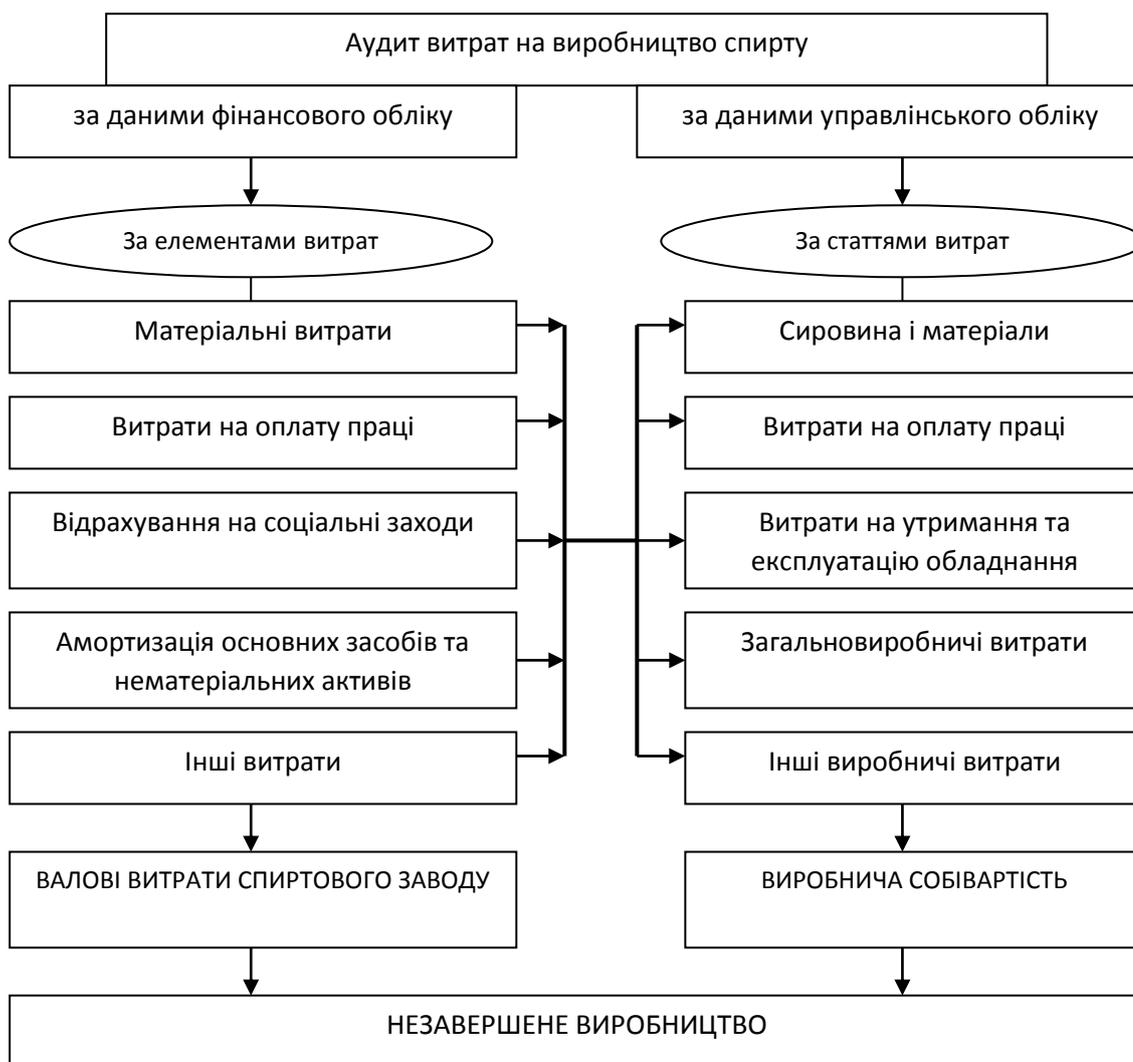


Рис 3.3. Загальна схема організації аудиту витрат спиртового заводу

Система методичних прийомів як сукупності способів вивчення законності та ефективності дій підприємства для оцінки доцільності та правильності здійснення витрат на виробництво спирту передбачає:

- у разі здійснення фактичного контролю – інвентаризацію, обстеження, спостереження, лабораторний аналіз, експертизу (експертну оцінку), контрольні заміри;
- при проведенні документального контролю .

Процес аудиту виробничих витрат підприємств досліджуваної галузі здійснюється за схемою:

первинний документ – зведений документ – реєстр бухгалтерського обліку
– Головна книга – фінансова звітність

Враховуючи зазначене, типова схема документальної перевірки будь-якого об'єкта витрат полягатиме у типовому, вище наведеному ланцюгу. На прикладі матеріальних витрат (оскільки вони складають значну частину у собівартості) побудуємо просторову модель аудиту (рис 3.4).

ОБ'ЄКТИ АУДИТУ				
Порядок та правильність визначення виробничої собівартості та облікових цін на виробничі запаси	Фактична наявність матеріалів	Витрачання матеріалів на виробництво спирту за номенклатурним переліком	Списання матеріалів на виробництво продукції відповідно до норм	Порядок проведення дооцінки (уцінки) матеріалів

ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ				
Законодавчо-нормативні документи щодо відповідальності за зберігання товарно-матеріальних цінностей	Договори матеріальної відповідальності	Загальнодержавні, відомчі та галузеві норми витрачання матеріалів на 1 тонну переробленої сировини	Внутрішня організаційно-розподільча документація	Матеріали попередніх зовнішніх, внутрішніх перевірок, аудиту

Облікові документи			Звітність
Первинні	Зведені		
Вимоги, накладні, лімітно-забірні карти, таблиці, наряди та рапорти, відомості про посадові оклади та розряди, розрахунково-платіжні відомості, товарно-транспортні накладні, шляховий лист водія (здавальника).	Звіт про рух матеріалів, акт переоцінки, щоденний журнал обліку якості сировини, відомість обліку надходження сировини, журнал обліку погодинної переробки сировини, журнал перевірки автоматичних ваг для зважування сировини.		Журнал №5 та 5 А, відомість № 10 "Рух матеріалів у грошовому вираженні", Головна книга

МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ АУДИТУ							
Обстеження, хронометраж і вибіркові спостереження	Інвентаризація	Комплексні та тематичні перевірки	Експертиза	Прийоми порівняльного і факторного аналізу	Інформаційне моделювання	Дослідження документів	Службове розслідування

МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ УЗАГАЛЬНЕННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ						
Інвентаризаційні описи, порівняльна відомість, пояснення і довідки матеріально-відповідальних осіб	Групувальні відомості порушень, аналітичні таблиці	Дослідження результатів проміжного аудиту	Аналіз групування результатів аудиту	Обґрунтування виявлених недоліків	Прийняття рішень за результатами контролю	Контроль за виконанням прийнятих рішень

Рис 3.4. Просторова модель аудиту матеріальних витрат

Схема процесу аудиту матеріальних витрат підприємств досліджуваної галузі подана на рисунку 3.5.

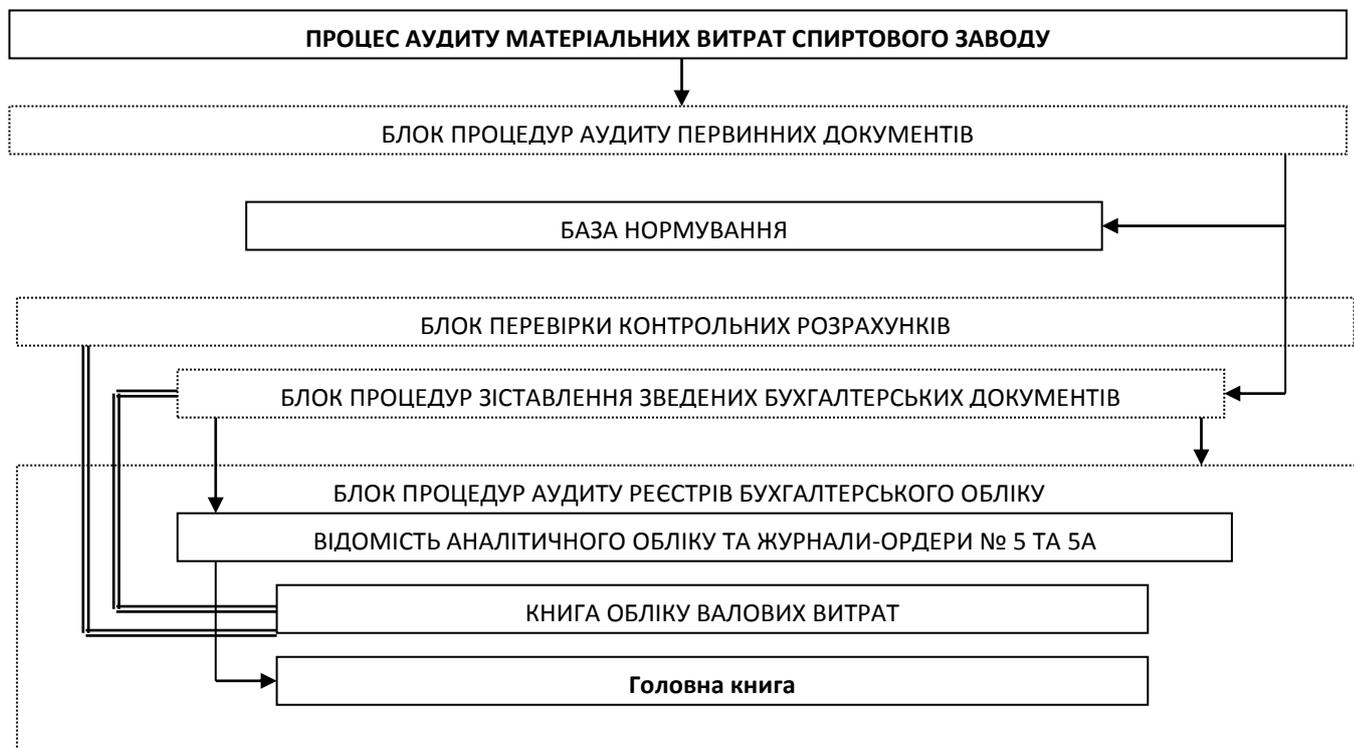


Рис 3.5. Схема процесу аудиту матеріальних витрат цукрового заводу

Окрім вище зазначеного, для побудови ефективного процесу контролю витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками: напрямом впливу на результат, відношенням до нормативів тощо (табл. 3.6).

Ознака класифікації	Види витрат
1. Ступінь регульованості	Регульовані — витрати, розмір яких залежить від регулюючого впливу на них дій управлінців різних рівнів. Нерегульовані витрати — виникнення яких не залежить від керівника центру витрат (зумовлені впливом зовнішніх факторів)
2. Напрямок впливу на результати діяльності	Ефективні — витрати, в результаті здійснення яких підприємство одержує доходи від реалізації продукції, для виробництва якої вони передбачалися. Неефективні — витрати непродуктивного характеру, у результаті здійснення яких не очікується одержання доходів
3. За відношенням до нормативів	Витрати в межах норм (кошторисів) — які відповідають установленим нормам (або кошторисам) за їх видами і статтями. Витрати, що відхиляються від норм (кошторисів) — які не відповідають установленим нормам (або кошторисам) за видами та статтями

Рис. 3.6. Класифікація витрат

Отже, дослідивши процес організації аудиту виробничого процесу, можна зробити висновок, про те, що аудит – функція управління, яка дозволяє отримати інформацію про можливі способи облікового відображення й оподаткування на спиртовому підприємстві, і в залежності від них формуються подальші етапи перевірки, передбачаються відповідні аудиторські процедури, та в кінцевому результаті формуються рекомендації щодо покращення системи обліку загалом.

РОЗДІЛ 4

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА НА ДП «УКРСПИРТ» МИШКОВИЦЬКЕ МПД

4.1. Факторний аналіз витрат на 1 грн. виготовленої продукції

Розрахунок показника витрат на 1 грн. продукції можна здійснювати за двома методами: у першому (у чисельнику відображають виробничі витрати собівартості реалізованої продукції, у другому – витрати, що складають повну собівартість). Все залежить від того, який показник необхідно проаналізувати: валовий прибуток або фінансовий результат діяльності. На нашу думку, основну діяльність комплексніше розкриває повна собівартість, тому загальна схема формування витрат на 1 грн. продукції матиме вигляд:

$$\text{витрати на 1 грн.} = \frac{\text{Повна собівартість}}{\text{Об'єм реалізації}} \quad [4.1.]$$

Індексним методом формування витрат та їх аналіз можна представити наступним чином:

витрати звітного періоду:

$$B_z = \frac{\sum O_z * C_{Bz}}{\sum O_z * C_z}, \quad [4.2.]$$

витрати базового періоду:

$$B_o = \frac{\sum O_o * C_{Bo}}{\sum O_o * C_o}, \quad [4.3.]$$

Вплив факторів на рівень повних витрат на 1 грн. чистого доходу, здійснено на прикладі даних Мишковицького МПД (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Окремі показники діяльності Мишковицького МПД за 2017-2018 р.р.

<i>Показники</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>
1.Обсяг реалізації, тис. дал	1920,0	1150
2. Собівартість 1-ці продукції, грн.	17,20	16,03
3. Ціна реалізації 1 л, грн.	21,91	22,94

На першому етапі розраховується рівень витрат на 1 грн. чистого доходу за 2017 і 2018 роки:

$$B_{2018} = \frac{1150 * 16,03}{1150 * 22,94} = \frac{18434,5}{26381} = 0,69;$$

$$B_{2017} = \frac{1920 * 17,20}{1920 * 21,91} = \frac{33024}{42067,2} = 0,78;$$

$$\Delta B \text{ 2012р. до 2011 р.} = 0,69 - 0,78 = -0,09$$

Таким чином, у 2018 році на 1 грн. реалізованої продукції припадало 0,69 грн. витрат, що на 9 коп. менше в порівнянні з минулими періодами. Як наслідок, зниження витрат у 2018 році становило 13% або 103,5 тис. грн. ($0,09 * 1150$).

Це позитивне відхилення зумовлено дією певних факторів. Одним з чинників, який забезпечив зазначене відхилення, є зміна обсягу і асортименту реалізованої продукції.

$$\Delta o \text{ 2018р. до 2017р.} = \frac{1150 * 17,20}{1150 * 21,91} - \frac{1920 * 17,20}{1920 * 21,91} = 0,78 - 0,78 = 0;$$

$$I_o \text{ 2018р. до 2017р} = \frac{1150 * 17,20}{1150 * 21,91} : \frac{1920 * 17,20}{1920 * 21,91} = 0,78 : 0,78 = 1.$$

З отриманих результатів видно, що обсяг реалізації у 2018 році зовсім не вплинув на показник витрат, хоча в абсолютному відношенні він зменшився на 770 тис. грн. ($1150 - 1920$). Даний висновок потребує уточнення.

На дослідженому підприємстві за основу взяті узагальнені дані, і тому не помітний вплив структурних зрушень і зміна обсягу реалізації продукції.

- зміною повної собівартості реалізованої продукції:

$$\Delta_{CB} 2018 \text{ до } 2017 \text{ р.} = \frac{1150 * 16,03}{1150 * 21,91} - \frac{1920 * 17,2}{1920 * 21,91} = \frac{18434,5}{25196,5} - \frac{33024}{42067,2} = 0,73 - 0,79 = -0,06$$

$$I_{CB} = \frac{1150 * 16,03}{1150 * 21,91} : \frac{1920 * 17,2}{1920 * 21,91} = \frac{18434,5}{25196,5} : \frac{33024}{42067,2} = 0,73 / 0,79 = 0,92$$

Зменшення собівартості продукції з 17,20 грн/дал в 2017 році до 16,03 грн/дк. у 2018 році дозволило скоротити підприємству витрати на 1 грн. чистого доходу на 6 коп. у 2018 році з кожного дал проданої продукції. У загальному це спричинило зниження впливу даного показника у 2018 році на 1058 тис. грн. ($0,92 * 1150$) або на 8% ($1 - 0,92$).

зміною цін на реалізовану продукцію:

$$\Delta_{ц} 2018 \text{ р. до } 2017 \text{ р.} = \frac{1150 * 16,03}{1150 * 22,94} - \frac{1920 * 16,03}{1920 * 21,91} = \frac{18434,5}{26381} - \frac{30777,6}{42067,2} = 0,70 - 0,73 = -0,03 \text{ грн.}$$

$$I_{ц} = \frac{1150 * 16,03}{1150 * 22,94} : \frac{1920 * 16,03}{1920 * 21,91} = \frac{18434,5}{26381} : \frac{30777,6}{42067,2} = 0,70 / 0,73 = 0,96 \text{ грн.}$$

Через підвищення у 2018 році рівня продажних цін на 4 коп/дк. ($0,70 - 0,73$) підприємство впродовж даного звітнього періоду недоотримало доходів внаслідок реалізації своєї продукції на суму у 1104 тис. грн. ($0,96 * 1150$). У відносних величинах підвищення рівня цін становило 4% ($1 - 0,96$).

Отже, у 2018 роках величина сукупних витрат на 1 грн. проданої товарної продукції склала 16,03 грн., що на 1 грн. 17 коп. (6%) менше, ніж за минулі періоди. У сукупності витрати підприємства у 2018 році знизились на 2162 тис. грн. У 2018 році збільшення було зумовлене: зміною рівня повної собівартості і продажних цін. Внаслідок зниження першої складової у 2018 році на 6 коп. (-8%) вдалося

добитися економії у 1058 тис. грн., однак одночасне підвищення ціни реалізації на 4 коп. (4%) зумовило зниження загального рівня витрат на 1104 тис. грн.

4.2. Факторний аналіз витрат за елементами

Дослідження структури витрат дослідити рівень використання ресурсів підприємства, виявити найбільш використовувані з метою розширення виробництва тощо. Проте, даний вид аналізу не дозволяє здійснювати аналіз собівартості продукції (табл.4.2).

Таблиця 4.2

Аналіз динаміки структури витрат основної діяльності

Мишковицького МПД за елементами

Елементи витрат	2017			2018		
	тис. грн.	%	на дал випущ. пр-ції	тис. грн.	%	на дал випущ. пр-ції
1.Матеріальні витрати	18216	44	18,22	14385	41	14,39
2.Витрати на оплату праці	12466	30	12,47	11127	32	11,13
3.Відрахування на соціальні заходи	4573	11	4,57	4175	12	4,18
4.Амортизація	2782	6	2,78	2730	7	2,73
5.Інші витрати	3060	9	3,06	2283	8	2,28
РАЗОМ	41084	100,0	41,10	34700	100,0	34,7

Обсяг випуску (тис.т)	1920	1150
-----------------------	------	------

Елементи витрат	Відхилення			
	Абсолютне, тис. грн.	Відносне, %	У структурі, %	на дал випущ. продукції
	2018 до 2017	2018 до 2017	2018 до 2017	2018 до 2017
1.Матеріальні витрати	-3831	-21	-3	-3,83
2.Витрати на оплату праці	-1339	-10	+2	-1,34
3.Відрахування на соціальні заходи	-398	-8	+1	-0,39
4.Амортизація	-52	-1	+1	-0,05
5.Інші витрати	-777	-25	-1	-0,78
РАЗОМ	-6384	-15	0	-6,40

Обсяг випуску (тис.дал)	-770	310	X	X
-------------------------	------	-----	---	---

Як свідчать наведені дані, фактичні витрати у 2018 році на 6384 тис. грн. меншими, ніж у 2017 році, що склало 15% їх зниження. Як наслідок, рівень витрат на 1 тис. кг. випущеної продукції у 2018 році зменшився на 6,40 грн.

Дані зміни були спричинені такими факторами, як обсяг випуску і рівнем витрат на одиницю продукції (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Аналіз факторів впливу на загальний рівень витрат Мишковицького МПД у 2018 році порівняно із 2017 роком

Показники	Фактори впливу		Сума, грн.	Відхилення
	Обсяг випуску (тис. дал)	Витрати на дал.(грн)		
1. Витрати базового періоду	1920,0	21,39	41084	-
2. Фактичні витрати у цінах базового періоду	1150	21,39	24598,5	-16485,5
3. Фактичні витрати	1150	30,2	34700	10101,5
<i>Динаміка змін</i>	<i>770</i>	<i>8,81</i>		<i>-6384</i>

Як видно з таблиці 4.4. скорочення загальних витрат відбулось за рахунок зниження обсягу випуску продукції на 16485,5 тис. грн., а ріст витрат на одиницю продукції призвів до росту загальних витрат на 10101,5 тис. грн.

Проведені розрахунки показали, що 2018 році витрати знизились на 3831 тис. грн. і склали 14385 тис. грн. відповідно. У 2018 році зниження на 21% супроводжувалося одночасним зменшенням рівня витрат по відношенню до дал. готової продукції на 3,83 грн. Це дозволяє припустити, що рушієм росту/скорочення матеріальних витрат є збільшення/зниження обсягу випуску. Для визначення конкретного впливу цих чинників проводиться факторний аналіз (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Визначення впливу чинників на динаміку матеріальних витрат Мишковицькому МПД у 2018 році порівняно із 2017 роком

Показники	Фактори впливу		Сума, грн	Відхилення
	Обсяг випуску (тис.дал.)	Матеріал. витрати на 1 дал.(грн)		
1. Витрати базового періоду	1920	9,48	18216	-
2. Фактичні витрати у цінах базового періоду	1150	9,48	10902	-7314
3. Фактичні витрати	1150	12,50	14385	3483
<i>Динаміка змін</i>	<i>-805</i>	<i>3,02</i>		<i>-3831</i>

Таким чином, скорочення виробництва у 2018 році з 1920 до 1150 тис.дал. спричинило зниження матеріальних витрат на 7314 тис. грн., а зростання рівня матеріальних витрат на одиницю випущеної продукції 3,02 грн./дал. збільшило цей негативний вплив на 3483 тис. грн., що в сумі склало сукупне зниження рівня матеріальних витрат на 3831 тис. грн.

Витрати на оплату праці і відрахування на соціальні заходи у 2018 мали тенденцію до зниження до 1737 тис. грн., або на 18%. Поряд з тим, витрати на оплату праці у відношенні до 1000 дал. теж зменшились – з 13,65 грн. у 2017 році до 17,04 грн. у 2018 році. Таким чином, зниження даних витрат спричинив не лише обсяг випуску, але й зниження рівня зарплати, чи трудомісткості продукції. Для підтвердження цієї думки проводиться відповідний факторний аналіз (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Вплив чинників на динаміку трудових витрат Мишковицького МПД у 2018 році порівняно із 2017 роком

Показники	Фактори впливу		Сума, грн	Відхилення
	Обсяг випуску (тис.дал.)	Трудові витрати на 1 дал.(грн)		
1. Витрати базового періоду	1920	8,87	17039	-
2. Фактичні витрати у цінах базового періоду	1150	8,87	10200,5	-6838,5
3. Фактичні витрати	1150	13,3	15295	5094,5
<i>Динаміка змін</i>	<i>-805</i>	<i>4,43</i>		<i>-1744</i>

Результати проведеного аналізу свідчать, що при зменшенні обсягу виробництва продукції трудові витрати знизились на 6838,5 тис. грн., а підвищення трудомісткості або ж рівня заробітної плати працівників на 4,43 грн. за 1 дал., при скороченні обсягу виробництва дало в сукупності їх зменшення порівняно з попереднім роком на 1744 тис. грн.

На динаміку змін витрат величини амортизації впливають такі чинники, як середня вартість необоротних виробничих активів і середня норма амортизації на 1 грн. їх вартості. По-факторний аналіз цих змінних дозволить відповісти на питання, як саме вони вплинули на зниження у 2018 році амортизації на 52 тис. грн.

Позитивним слід вважати зниження «Інших витрат» у 2018 році на 777 тис. грн. або на 25%. Для детальнішого аналізу цих витрат необхідно визначити, які елементи входять до їх складу. Найбільшу питому вагу у структурі витрат займали матеріальні витрати та витрати на оплату праці, які у 2018 році становили 41% та 44% відповідно. І це, незважаючи на зменшення матеріальних витрат у 2018 році порівнянні з 2017 роком на 3%. В принципі, необхідно відзначити, що підприємство відноситься до матеріаломістких галузей, де звичний рівень матеріальних витрат та трудових витрат складає близько 75-85%.

Слід відзначити, у 2018 році відбувся ріст питомої ваги трудових витрат та відрахувань на соціальні заходи на +2% та 1%.

На такий елемент як “Амортизація” припадає незначна частка –7% у 2018 році. Варто відзначити, що у балансі за 2018 рік їх первісна вартість дорівнює 87299 тис. грн., а залишкова – 31447 тис. грн., що свідчить про високий рівень їх зношеності та про необхідність негайного оновлення парку основних засобів підприємства.

Як уже зазначалося, “Інші витрати” також займають невелику питому вагу, яка порівняно із 2017 роком знизилась на 1%, що оцінюється позитивно.

Для формування розширеної інформації необхідним є також здійснення аналізу витрат за статтями калькуляції, оскільки вони дозволяють деталізувати вищезгадані складові витрат та вивчити динаміку зміни собівартості одиниці продукції за визначений період часу.

РОЗДІЛ 5

ЕКОНОМІЧНЕ ОБГРУНТУВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЧОГО ПРОЦЕСУ

5.1. Аналіз динаміки, структури витрат за статтями калькуляції та визначення впливу факторів на їх формування

З метою деталізації інформації для прийняття ефективних управлінських рішень стосовно виробничого процесу необхідно провести аналіз за статтями калькуляції. Даний вид аналіз дозволяє визначити витрати за місцями їхнього виникнення, встановити, у що обходиться підприємству виробництво і реалізація окремих видів продукції.

Аналізуючи витрати за калькуляційними статтями, ми, перш за все, повинні побачити, яка динаміка зміни цих витрат, а також питома вага кожної статті до загального підсумку собівартості продукції (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Аналіз структури витрат основної діяльності Мишковицького МПД за статтями калькуляції

Статті калькуляції	2017			2018		
	тис.грн.	%	на дал.	тис.грн.	%	на дал.
1	2	3	4	5	6	7
1.Сировина	5216	7	5,22	5385	11	5,39
2.Основні матеріали	4740	6	4,74	3332	7	3,33
3.Допоміжні матеріали	260	0,01	0,26	668	1	0,67
4.Теплоенергія	5000	6	5,0	4000	8	4,0
5.Електроенергія	3000	4	3,0	1000	2	1,0
Прямі матеріальні витрати	18216	25	18,22	14385	31	14,39
1.Заробітна плата	12466	17	12,47	11127	23	11,13
2.Нарахування на заробітну плату	4573	6	4,57	4175	9	4,18
Прямі трудові витрати	17039	23	17,04	15302	32	15,31
1.Загальновиробничі витрати	26777	37	26,8	7529	16	7,5
2.Адміністративні витрати	9716	13	9,7	9062	19	9,1
3.Витрати на збут	1220	2	1,2	684	3	0,7
Комплексні витрати	37713	52	37,71	17275	38	17,28
Повна собівартість	72968	100,0	72,97	46962	100,0	46,96
Обсяг виробл. продукції (тис.дал.)	1920	X	X	1150	X	X

Продовження табл. 4.8

Статті калькуляції	Відхилення			
	Абсолютне тис. грн.	Відносне, %.	У структурі, %	На дал.
1	2018 до 2017	2018 до 2017	2018 до 2017	2018 до 2017
1.Сировина	169	3	4	0,17
2.Основні матеріали	-1408	-29	1	-1,41
3.Допоміжні матеріали	408	156	0,09	0,41
4.Теплоенергія	-1000	-20	2	-1
5.Електро-енергія	-2000	-66	-2	-2
Прямі матеріальні витрати	-3831	-21	6	-3,83
1.Заробітна плата	-1339	-10	5	-1,34
2.Нарахування на заробітну плату	-398	-8	2	-0,39
Прямі трудові витрати	-1737	-10	9	-1,73
1.Загальновиробничі витрати	-19248	-77	-28	-19,25
2.Адміністративні витрати	-654	-6	27	-0,66
3.Витрати на збут	-536	-	1	0,54
Комплексні витрати	-20438	-15	-6,73	-20,43
Повна собівартість	-26006	-36	0,0	-26,01
Обсяг виробл. продукції (тис. дал.)	-770	X	X	X

З наведених даних видно, що фактичні прямі матеріальні витрати у 2018 році на 3831 тис. грн. менші, ніж у 2017 році. Питома вага матеріальних витрат у загальній структурі у 2018 році мала тенденцію до збільшення на 6%, а їх величина на 1 калькуляційну одиницю до спаду на 3,83 грн. відповідно. Зниження рівня матеріальних витрат у 2018 році зумовлене зростанням прямих трудових витрат (+9%). Комплексні витрати у 2018 році скоротились на 6,73%, а їх скорочення у собівартості продукції, як і зменшення абсолютної величини протягом років спричинено, як мінімум, двома чинниками для кожної ситуації.

5.2. Аналіз впливу факторів на формування витрат

Для розгляду впливу факторів на величину сукупних витрат здійснюється їхній аналіз (табл.5.2).

Згідно проведених розрахунків на величину сукупних прямих матеріальних витрат, а відповідно і на їх складові, вплинули такі чинники, як обсяг виробленої продукції і собівартість її одиниці. При зменшенні першого з них у 2018 році на

805 тис. шт. (-41%), загальні витрати знизились на 7581,65 тис. грн. Якщо оцінювати їх динаміку у відносному вираженні, то бачимо, що в принципі зберігається пропорційна залежність, хоча насправді у складі матеріальних витрат існують як змінна частина, так і постійна.

Таблиця 5.2

Аналіз відхилень матеріальних витрат Мишковицького МПД в розрізі калькуляційних статей у 2018 році порівняно із 2017 роком

Калькуляційні статті витрат	Собівартість продукції по базі, $\sum Qб * Сб$	Фактично випущена продукція		Відхилення, $\sum Qф * Сф - \sum Qб * Сб$ (загальна зміна витрат) (гр.3-гр.1)	Відхилення за рахунок зміни обсягу продукції, $\sum Qф * Сб - \sum Qб * Сб$ (гр.2-гр.1)	Відхилення за рахунок зміни самих витрат, $\sum Qф * Сф - \sum Qф * Сб$ (гр.3-гр.2)
		по базі, $\sum Qф * Сб$	по фактичній собівартості звітного періоду, $\sum Qф * Сф$			
А	1	2	3	4	5	6
1.Сировина	5216	3116,5	5385	169	-2099,5	2268,5
2.Основні матеріали	4740	2742,9	3332	-1408	-1997,1	589,1
3.Допоміжні матеріали	260	144,95	668	408	-115,05	523,05
4.Теплоенергія	5000	2899	4000	-1000	-2110	1101
5.Електроенергія	3000	1739,4	1000	-2000	-1260,6	-739,4
Прямі матеріальні витрати	18216	10642,75	14385	-3831	-7581,65	3742,25

Незважаючи на нестабільне фінансове становище Мишковицького МПД у 2018 році прямі витрати на оплату праці знизились на 1737 тис. грн. Скорочення трудових витрат на 10% впродовж 2018 року дозволило збільшити їх питому вагу у загальній структурі до 32%.

Для визначення впливу чинників на динаміку зміни витрат на оплату праці робітників, зайнятих в основному виробництві, проводиться факторний аналіз (табл. 5.4).

Результати проведеного засвідчують, що зниження рівня витрат на оплату праці відбулося за рахунок скорочення обсягу виробництва на 7148,95 тис. грн. Зростання трудових витрат на дал. виробленої продукції призвело до їх росту на 5411,95 тис. грн., а загальне зниження склало 1737 тис. грн.

На об'єм виготовленої продукції впливають такі чинники, як продуктивність праці робітників і їх середня чисельність.

Таблиця 5.4

Аналіз відхилень трудових витрат Мишковицького МПД в розрізі калькуляційних статей у 2018 році порівняно із 2017 роком

Калькуляційні статті витрат	Собівартість продукції по базі, $\sum Q_б * C_б$	Фактично випущена продукція		Відхилення, $\sum Q_ф * C_ф - \sum Q_б * C_б$ (загальна зміна витрат) (гр.3-гр.1)	Відхилення за рахунок зміни обсягу продукції, $\sum Q_ф * C_б - \sum Q_б * C_б$ (гр.2-гр.1)	Відхилення за рахунок зміни самих витрат, $\sum Q_ф * C_ф - \sum Q_ф * C_б$ (гр.3-гр.2)
		по базі, $\sum Q_ф * C_б$	по фактичній собівартості звітного періоду, $\sum Q_ф * C_ф$			
А	1	2	3	4	5	6
1.Заробітна плата	12466	7235,35	11127	-1339	-5230,65	3891,65
2.Нарахування на з/п	4573	2653,7	4175	-398	-1919,3	1521,3
Прямі трудові витрати	17039	9890,05	15302	-1737	-7148,95	5411,95

Комплексні статті витрат у загальній структурі у 2018 році займали значну частку – 38%, при чому у минулому періоді вона складала 53%, що безумовно оцінюється позитивно. Спавши впродовж року на 15% вони досягли рівня у 17275 тис. грн. Таким чином негативна динаміка в абсолютному відношенні становила 20438 тис. грн. Як наслідок, рівень комплексних витрат на 1 дал. знизився з 37,71 грн. у 2017 році, до 17,28 грн. – у поточному.

Найбільшу питому вагу у складі комплексних статей у 2018 році склали загальновиробничі витрати та адміністративні витрати: 7529 тис. грн. та 9062 тис. грн. Це є значна сума, тому управлінському персоналу необхідно детально проаналізувати аналітику даних витрат. Протягом 2018 року загальновиробничі витрати знизились на 19248 тис. грн. (-28%).

Витрати на збут продукції у 2018 році становили всього лише 684 тис. грн. Впродовж 2018 року вони знизились майже у 2 рази, що зумовлено зниженням обсягів виробництва.

На наступному етапі потрібно провести аналіз впливу чинників на динаміку зростання загальної величини комплексних витрат у 2018 році (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Визначення впливу факторів на динаміку комплексних витрат
Мишковицького МПД у 2018 році

Показники	Фактори впливу		Сума, грн.	Відхилення
	Обсяг випуску (тис. дал.)	Комплексні витрати на 1 дал. (грн)		
1. Витрати базового періоду	1920	19,64	37713	-
2. Фактичні витрати у цінах базового періоду	1150	19,64	22586	-15127
3. Фактичні витрати	1150	15,02	17275	-5311
<i>Динаміка змін</i>	<i>-770</i>	<i>-4,62</i>		<i>-20438</i>

Як свідчать наведені дані, вплив на зменшення комплексних витрат здійснили обсяг виробництва і рівень самих витрат в розрахунку на одиницю продукції. Так, через скорочення об'єму випуску на 770 тис. дал. сума комплексних витрат знизилась на 15127 тис. грн., що становило 74% ($15127/20438 \cdot 100$) загального скорочення, а спад даних витрат з 19,64 грн. до 15,02 грн. за 1 дал. спричинило їх скорочення на 5311 тис. грн.

Узагальнивши отримані результати, слід виділити ефективні варіанти зниження собівартості продукції для прийняття управлінських рішень, зокрема: удосконалення технології виробництва продукції, модернізації і введення нового обладнання, удосконалення організації праці, виробництва і управління.

РОЗДІЛ 6

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

6.1. Організація охорони праці на підприємстві

Роботодавець зобов'язаний створити на робочому місці в кожному структурному підрозділі умови праці відповідно до нормативно-правових актів, а також забезпечити додержання вимог законодавства щодо прав працівників у галузі охорони праці.

Із цією метою роботодавець забезпечує функціонування системи управління охороною праці, а саме:

- створює відповідні служби і призначає посадових осіб, які забезпечують вирішення конкретних питань охорони праці, затверджує інструкції про їхні обов'язки, права та відповідальність за виконання покладених на них функцій, а також контролює їх додержання;
- розробляє за участю сторін колективного договору і реалізує комплексні заходи для досягнення встановлених нормативів та підвищення існуючого рівня охорони праці;
- забезпечує виконання необхідних профілактичних заходів відповідно до обставин, що змінюються;
- впроваджує прогресивні технології, досягнення науки і техніки, засоби механізації та автоматизації виробництва, вимоги ергономіки, позитивний досвід з охорони праці тощо;
- забезпечує належне утримання будівель та споруд, виробничого обладнання та устаткування, моніторинг за їх технічним станом;
- забезпечує усунення причин, що призводять до нещасних випадків, професійних захворювань, та здійснення профілактичних заходів, визначених комісіями за підсумками розслідування цих причин;

- організовує проведення аудиту охорони праці, лабораторних досліджень умов праці, оцінку технічного стану виробничого обладнання та устаткування, атестацій робочих місць на відповідність нормативно-правовим актам з охорони праці в порядку і строки, що визначаються законодавством, та за їх підсумками вживає заходів з усунення небезпечних і шкідливих для здоров'я виробничих факторів;

- розробляє і затверджує положення, інструкції, інші акти з охорони праці, що діють у межах підприємства та встановлюють правила виконання робіт і поведінки працівників на території підприємства, у виробничих приміщеннях, на будівельних майданчиках, робочих місцях відповідно до нормативно-правових актів з охорони праці, забезпечує безоплатно працівників нормативно-правовими актами підприємства з охорони праці;

- здійснює контроль за додержанням працівником технологічних процесів, правил поведінки з машинами, механізмами, устаткуванням та іншими засобами виробництва, використанням засобів колективного та індивідуального захисту, виконанням робіт відповідно до вимог з охорони праці;

- організовує пропаганду безпечних методів праці та співробітництво з працівниками у галузі охорони праці.

Роботодавець несе безпосередню відповідальність за порушення нормативно-правових актів з охорони праці. Служба охорони праці створюється роботодавцем на підприємстві з кількістю працівників 50 і більше. На підприємстві з кількістю працівників менше 50 осіб функції цієї служби можуть виконувати у порядку сумісництва особи, що пройшли перевірку знань з охорони праці відповідними державними службами. Якщо кількість працівників менше 20 осіб, для виконання функцій служби охорони праці можуть залучатися сторонні спеціалісти на договірних засадах. Служба охорони праці підпорядковується безпосередньо роботодавцю і прирівнюється до керівників і спеціалістів основних виробничо-технічних служб.

Ліквідація служби охорони праці допускається тільки у разі ліквідації підприємства чи припинення використання найманої праці фізичною особою.

Фінансування охорони праці здійснюється роботодавцем. Крім того, фінансування профілактичних заходів поліпшення стану безпеки, гігієни праці передбачається також у державному і місцевих бюджетах, що виділяється окремим рядком.

Регулювання взаємовідносин між роботодавцем і працівником з питань охорони праці здійснюється колективним договором (угодою).

Роботодавець зобов'язаний за свої кошти забезпечити фінансування та організувати проведення попереднього (під час прийняття на роботу) і періодичних (протягом трудової діяльності) медичних оглядів працівників, зайнятих на важких роботах, роботах зі шкідливими чи небезпечними умовами праці або таких, де є потреба у професійному доборі, щорічного обов'язкового медичного огляду осіб віком до 21 року. За результатами періодичних медичних оглядів у разі потреби роботодавець має забезпечити проведення відповідних оздоровчих заходів. Медичні огляди проводяться відповідними закладами охорони здоров'я, працівники яких несуть відповідальність згідно із законодавством за відповідність медичного висновку фактичному стану здоров'я працівника. Порядок проведення медичних оглядів визначається спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади в галузі охорони здоров'я.

Навчання й інструктаж працівників з охорони праці є складовою частиною системи управління охороною праці і проводиться з усіма працівниками в процесі їхньої трудової діяльності. Контроль і відповідальність за організацію навчання і періодичність перевірок знань з охорони праці покладено на керівників підприємства, де ці працівники працюють.

Посадові особи (згідно з Переліком функцій посадових осіб, які обов'язково мають проходити попередню і періодичну перевірки знань з охорони праці, затвердженим наказом Державного комітету України з догляду за охороною праці від 11 жовтня 1993 року № 94) до початку виконання своїх обов'язків і періодично один раз на три роки проходять навчання з охорони праці, технологічної безпеки і надзвичайних ситуацій на виробництві. Допускати до роботи осіб, які не пройшли навчання, інструктаж і перевірку знань з охорони праці, заборонено. У випадку

незадовільних знань з охорони праці працівник протягом одного місяця має пройти повторне навчання.

За порушення законодавства з охорони праці, невиконання розпоряджень посадових осіб органів державного нагляду за охороною праці юридичні та фізичні особи, які відповідно до законодавства використовують найману працю, притягаються органами державного нагляду за охороною праці до сплати штрафу в порядку, встановленому законом. Максимальний розмір штрафу не може перевищувати п'яти відсотків місячного фонду заробітної плати юридичної чи фізичної особи, яка відповідно до законодавства використовує найману працю. Особи, на яких накладено штраф, вносять його в касу підприємства за місцем роботи. Рішення про стягнення штрафу може бути оскаржено в місячний строк у судовому порядку.

6.2. Планування та фінансування робіт з охорони праці на підприємстві

Планування організаційно-технічних заходів з охорони праці - одна з провідних функцій управління охорони праці. Перед плануванням обов'язково визначається фактичний стан охорони праці і його прогнозування на майбутнє. Планування робіт по охороні праці буває перспективним (на тривалий відрізок часу), поточним (на рік) і оперативним (квартал, місяць, декаду).

Питання охорони праці можуть віддзеркалюватися в інших поточних планах, які підприємства та організації можуть складати на вимогу трудових колективів: план соціального розвитку колективу; наукової організації праці; механізації важких і ручних робіт; охорони праці жінок; підготовки підприємства до робіт в осінньо-зимовий період; підвищення культури виробництва та ін.

Стаття 19 Закону «Про охорону праці» встановлює, що фінансування охорони праці на підприємстві здійснює роботодавець.

Для підприємств, незалежно від форм власності, або фізичних осіб, які використовують найману працю, витрати на охорону праці мають становити не менш як 0,5% суми реалізованої продукції (табл. 6.1).

Таким чином, на підприємстві у 2017 році на фінансування заходів охорони праці було витрачено 0,5 тис. грн., що на 0,38 тис. грн. менше попереднього року, а у 2018 році – 86,9 тис. грн., що на 86,4 тис. грн. більше 2017 року. Такий значний ріст зумовлений змінами у обсягах реалізованої продукції досліджуваного підприємства.

Таблиця 6.1

Фінансування заходів охорони праці

Обсяг реалізованої продукції, тис. грн.			Сума фінансування 0,5%, тис. грн.			Абсолютне відхилення у фінансуванні, тис. грн.	
2016	2017	2018	2015	2016	2017	2016-2015	2017-2016
24	100	17377	0,12	0,5	86,9	0,38	86,4

На підприємствах, що утримуються за рахунок бюджету, витрати на охорону праці передбачаються в державному або місцевих бюджетах і мають становити не менш як 0,2% фонду оплати праці.

Фінансування заходів з охорони праці системою страхування – ефективний метод економічного впливу на стан безпеки, гігієни праці та виробничого середовища в ринкових умовах, але, як показує досвід країн, що давно застосовують цю систему, за умови спрямовування на ці цілі не менш як 3% річного бюджету системи страхування.

6.3. Оцінка масштабу і розмірів втрат та інших наслідків НС. Створення та використання суб'єктом господарювання матеріальних резервів для запобігання і ліквідації наслідків НС

Природні надзвичайні ситуації пов'язані з природними процесами космічного, літосферного, гідросферного, атмосферного, біосферного характеру або кількох процесів одночасно і відбуваються не залежно від участі людини . Природні НС - це: стихійні лиха та небезпечні явища .

Стихійні лиха – це небезпечні природні явища, процеси літосферного, атмосферного, гідрологічного, біосферного або іншого походження таких масштабів, які призводять до катастрофічних ситуацій з раптовим порушенням систем життєдіяльності населення, руйнуванням і знищенням матеріальних цінностей, об'єктів народного господарства .

Стихійні лиха бувають таких видів: космічні, тектонічні, метеорологічні, топологічні, біологічні.

Небезпечні природні явища – це процеси, які можуть призвести до негативних наслідків на незначній території та стати причинами виникнення надзвичайних ситуацій природного чи техногенного походження.

Види небезпечних природних явищ: удар блискавки, злива, ожеледиця, град, сильний вітер

Катаклізмами називають глобальні природні, а в окремих випадках і техногенні НС, екологічні наслідки яких поширюються на всю, або більшу частину планети.

Причини виникнення техногенних НС - це: недодержання правил безпеки та необережність, недосконалість у проектуванні, кримінальні елементи та тероризм, військові дії, природні явища В мирний час можуть виникати надзвичайні ситуації всіх видів, навіть такі характерні для військового часу надзвичайні ситуації як ядерні вибухи, хімічне та бактеріологічне зараження внаслідок аварій та терористичної діяльності НС антропогенного характеру виникають в результаті раптового виходу з ладу машин, механізмів та агрегатів, що супроводжується

значними порушеннями виробничого процесу, вибухами, утворенням осередків пожеж, радіоактивним,

Підготовка господарських об'єктів до стійкого функціонування в умовах надзвичайної ситуації є складним завданням, виконання якого залежить від видів загроз та характеру виробництва певного об'єкта

Під стійкістю роботи об'єктів народного господарства розуміють можливість виконувати свої функції (випускати продукцію, надавати послуги) в умовах НС, а також пристосованість даного об'єкта до швидкого відновлення після пошкоджень.

При вивченні питання про технічний захист населення основну увагу потрібно зосередити на вимогах Закону і Положення про ЦО України щодо технічного захисту та обов'язки посадових осіб.

В своїй діяльності завжди необхідно враховувати фактори, що впливають на стійкість функціонування об'єктів в умовах надзвичайних ситуацій: район розміщення об'єктів, внутрішнє планування та забудова території, виробничі зв'язки, система управління, системи енергопостачання, технологічний процес, підготовленість до відновлення виробництва.

Для дослідження рівня стійкості об'єкта створюються робочі групи: штабу ЦО, управління виробництвом, технологічного процесу, будівель та споруд, верстатного та технологічного обладнання, матеріально-технічного постачання та транспорту, комунально-енергетичних мереж. Стійка робота об'єктів досягається:

- проведенням організаційних та інженерно-технічних заходів по підготовці об'єкта до особливого режиму роботи;
- вдосконаленням технологічних процесів виробництва, забезпеченням автоматичного відключення при виході з ладу установок;
- підвищенням надійності роботи та створенням дублюючих джерел енерго-, газо- та водопостачання, а також створенням запасів сировини, палива, комплектуючих деталей, обладнання та матеріалів;
- будівництвом та обладнанням сховищ на підприємствах для робітників та службовців (для цього можуть бути використані шахти та інші виробітки);

- створенням на об'єктах захисних споруд для пунктів керування;
- підготовкою в замиській зоні баз для розміщення науково-дослідних, конструкторських відділів та інших невиробничих підрозділів об'єкта;
- постійною готовністю аварійно-рятувальних формувань до проведення рятувальних та невідкладних аварійних робіт.

В результаті дії природних соціальних, техногенних надзвичайних ситуацій, їх взаємодії або негативної антропогенної діяльності людства можуть виникати негативні екологічні наслідки, що за своєю масштабністю прирівнюються до надзвичайних ситуацій.

Головну небезпеку для наземних об'єктів становлять ударна хвиля, світлове (теплове) випромінювання, вторинні вражаючі фактори і радіоактивне зараження місцевості. Проте іноді доводиться враховувати і вплив проникаючої радіації та електромагнітного імпульсу. Критеріями оцінки фізичної стійкості об'єкта прийняті:

- при впливі ударної хвилі — надлишкові тиски, при яких елементи виробничого комплексу не руйнуються або одержують такі ушкодження чи руйнування (слабкі і середні), при яких вони можуть бути відновлені в короткі терміни;

- при впливі світлового випромінювання — максимальні значення світлових імпульсів, при яких не відбувається загоряння матеріалів, сировини, устаткування, будинків і споруд;

- при впливі вторинних факторів — надлишкові тиски, при яких руйнування і пошкодження не призводять до аварій, пожеж, вибухів, затоплень, небезпечного зараження місцевості й атмосфери, тобто не призводять до ураження людей і виходу з ладу засобів виробництва.

Оцінка стійкості об'єкта включає визначення:

- видів вражаючих факторів, вплив яких можливий на об'єкт, та їх параметрів;
- впливу ударної хвилі на елементи об'єкта;
- можливості виникнення пожеж;

- впливу вторинних вражаючих факторів. Після цього робиться висновок.

Дія ударної хвилі на об'єкт характеризується складним комплексом навантажень: надлишковим тиском, тиском відбиття, тиском швидкісного напору, тиском затікання, навантаження від сейсмовибухових хвиль і т.д. Значення їх залежить в основному від виду і потужності вибуху, відстані до об'єкта, конструкції і розмірів елементів об'єкта, орієнтації щодо епіцентру вибуху, місця розташування будинків і споруджень у загальній забудові об'єкта й окремих елементів виробництва в приміщеннях будинків, рельєфу місцевості і деяких інших факторів. Врахувати їх у сукупності для кожного елемента об'єкта, як правило, неможливо. Тому можливість елементів опиратися дії ударної хвилі характеризують тільки надлишковим тиском у її фронті, вважаючи, що масштаби руйнувань не залежать від потужності і висоти найбільш ймовірних ядерних вибухів.

Для визначення ступеня руйнувань чи ушкоджень:

- вивчають вихідні дані і розраховують параметри ударної хвилі на відповідних відстанях;
- для розрахованих значень надлишкових тисків оцінюють ступінь руйнування розглянутих елементів;
- оцінюють можливість виникнення вторинних вражаючих факторів;
- з огляду на ступінь руйнувань найслабших елементів об'єкта, визначають ступінь руйнування об'єкта в цілому.

Вихідними даними для оцінки фізичної стійкості є: конструктивні особливості елемента, його форма, вага, габарити, характеристики міцності.

Оцінка ступеня руйнувань будинків і споруд, сховищ і ПРУ, енергетичного устаткування і мереж, верстатного і технологічного устаткування, вимірювальної апаратури, засобів зв'язку й оповіщення, транспортних та інших засобів може здійснюватися або методом порівняння наявних довідкових даних для розглянутого виду чи аналогічного йому елемента, або методом розрахунку впливу ударних навантажень і сил зсуву на елемент.

Для порівняльної оцінки необхідно мати відповідні таблиці можливих руйнувань елементів об'єкта в залежності від надлишкового тиску у фронті ударної хвилі: будинків, споруд, транспорту, устаткування, енергетичних споруд і мереж. Ці таблиці складаються на основі статистичних даних, отриманих при аналізі руйнувань у Хіросімі й Нагасакі та при проведенні випробувальних ядерних вибухів на полігонах, і можуть поповнюватися результатами розрахунків при конструюванні нових елементів.

Можливість виникнення осередків спалахування і горіння встановлюємо за даними займистості матеріалів; при цьому необхідно врахувати вплив вторинних факторів ураження, обумовлених ударною хвилею (руйнування коптилень, печей, газопроводів, розриви і пробиття електропроводки, кабелів тощо).

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В економічній літературі питанням вдосконалення обліку й аналізу приділяють велику увагу, однак дуже рідко згадують про внутрішній аудит. Найчастіше мова йде про технологічний контроль, а функції внутрішнього аудиту, як правило, ототожнюються з функціями обліку та контролю. Проте, ми вважаємо, що ефективність бухгалтерського обліку значно підвищилася б за умови використання його даних як головного джерела економічного аналізу. За допомогою аналізу визначають якість використовуваних норм і нормативів, рівень організаційно-технічного розвитку підприємства, ступінь охоплення системою показників усіх сторін діяльності підприємств.

Таким чином, внутрішній аудит виробничих витрат є необхідною передумовою дальшого підвищення ефективності виробництва й зниження собівартості продукції. Між внутрішнім аудитом та іншими видами управлінських функцій існує тісний зв'язок, об'єктивною основою якого є кінцеві перспективні результати виробництва. Факти, розкриті внутрішнім аудитом, є важливим додатковим джерелом інформації для управління. Така інформація дає можливість глибше вивчати характер причин негативних відхилень від нормального ходу виробничого процесу, які часто зустрічаються, та приймати більш ефективні управлінські рішення.

Основним показником виробничої діяльності підприємства є аналіз витрат на 1 грн. продукції. У 2018 році величина сукупних витрат на 1 грн. проданої товарної продукції Мишковицького МПД склала 16,03 грн., що на 1грн.17коп. (6%) менше, ніж за минулі періоди. У сукупності витрати у 2018 році знизились на 2162 тис. грн. У 2018 році це було зумовлене 2-ма факторами: зміною рівня повної собівартості і продажних цін. Внаслідок зниження першої складової у 2018 році на 6 коп. (-8%) вдалося добитися економії у 1058 тис. грн., однак одночасне підвищення ціни реалізації на 4 коп. (4%) зумовило зниження загального рівня витрат на 1104 тис. грн.

Фактичні витрати Мишковицького МПД у 2018 році були на 6384 тис. грн. меншими, ніж у 2017 році, що склало 15% їх зниження. Як наслідок, рівень витрат на 1 дал. випущеної продукції у 2018 році зменшився на 6,40 грн.

Матеріальні витрати впродовж 2018 року знизились на 3831 тис. грн. і склали 14385 тис. грн. відповідно. У 2018 році зниження на 21% супроводжувалося одночасним зменшенням рівня витрат по відношенню до дал. готової продукції на 3,83 грн. Це дозволяє припустити, що рушієм скорочення матеріальних витрат є зниження обсягу випуску.

З метою повнішого виявлення резервів, що впливають на зниження собівартості продукції, проводять її аналіз за статтями калькуляції. Фактичні прямі матеріальні витрати у 2018 році на 3831 тис. грн. меншими, ніж у 2017 році. Питома вага матеріальних витрат у загальній структурі у 2018 році мала тенденцію до збільшення на 6%, а їх величина на 1 калькуляційну одиницю до спаду на 3,83 грн. відповідно. Зниження рівня матеріальних витрат у 2018 році зумовлене зростанням прямих трудових витрат (+9%). Комплексні витрати у 2018 році скоротились на 6,73%, а їх скорочення у собівартості продукції, як і зменшення абсолютної величини протягом 2018 року спричинено, як мінімум, двома чинниками – обсягом виробництва і рівнем витрат на одиницю виготовленої продукції.

Для розрахунку точки безбитковості необхідно всі витрати поділити на змінні і постійні. Згідно побудованого графіка лінія виручки від реалізації продукції і сукупних витрат Мишковицького МПД ніколи не перетнуться. Але це закономірно і абсолютно логічно. Справа в тому, що точка безбитковості досягається тоді, коли сума виручки буде більшою від змінних витрат на величину постійних витрат. Інакше кажучи, буде дорівнюватиме нулю.

Виходом з ситуації, що склалася, має стати, в першу чергу, зменшення змінних витрат. Для досягнення точки безбитковості змінні витрати мають складати 29,31 грн. Звісно, що зменшити відразу змінні витрати з 38,64 грн. до 29,31 грн. (або в 2 рази) є поки що малоімовірним, але спробувати частково зекономити на витратах можна, застосовуючи елементи нормативного обліку.

Іншим необхідним кроком для раціоналізації основної діяльності підприємства повинно стати підвищення ціни реалізації, але для цього необхідний значний попит на готову продукцію. Для того, щоб підприємство працювало на нульовій рентабельності потрібно збільшити ціну реалізації майже вдвічі.

БІБЛІОГРАФІЯ

1. Білоусов А. Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України / А. Білоусов // Бухгалтерський облік і аудит.–2007. –№2. – С. 25-31.
2. Бондаренко О. М. Організація обліку: навч. посібник. / О. М. Бондаренко, А. С. Нельга. – К. : НАУ-друк, 2009. – 215 с.
3. Бутинец Ф. Ф. Бухгалтерський і управлінський облік: навч. посібник / Ф. Ф. Бутинец, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2006.
4. Бутинец Ф. Ф. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах: навчальний посібник для студентів вищих навч. закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф. Ф. Бутинец, Л. Л. Горецька. – Житомир: ПП “Рута”, 2004.
5. Бутинец Ф. Ф. Фінансовий облік / Ф. Ф. Бутинец, Н. Г. Виговська. Частина II. –Житомир: ЖІТІ, 2005. – 704 с.
6. Бухгалтерский учет: учебник / П. С. Безруких, В. Б. Кондраков и др.; под ред. П.С. Безруких. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 576с.
7. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства: навч. посіб. для студ. ВНЗ / О. В. Зінкевич, С. О. Левицька, М. М. Мосійчук, І. П. Нагавичко. – Рівне : НУВГП, 2006. – 454 с.
8. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посібник / За ред. Р.Л. Хом'яка. – [3-тє вид., доп. і перероб.] - Львів: Національний університет „Львівська політехніка” (Інформаційно-видавничий центр „ІНТЕЛЕКТ” + Інститут післядипломної освіти), „Інтелект-Захід”, 2004. – 912 с.
9. Бухгалтерський облік для економістів і правознавців: навч. посібник / [Берадзе Л. Є., Бондар Т. А., Воронова М. О. та ін.] ; ред. Ю. А. Кузьмінський. – К. : КНЕУ, 2007. – 648 с.

10. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / під ред. С. Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ “Баланс-Клуб”, 2005. – 832 с.
11. Бухгалтерський облік: навч. посіб. для студ. ВНЗ / Н. В. Рассулова, І. О. Лукашова, Е. С. Гейер, Н. В. Секіріна. – Донецьк : [ДонНУЕТ], 2008. – 193 с.
12. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050201 “Менеджмент організацій” та 7.050107 “Економіка підприємств” / Ф.Ф. Бутинець, Т. А. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ЖДТУ, 2006. – 672 с.
13. Бухгалтерський фінансовий облік / Пер. з англ. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. – К., 1997. – 943 с.
14. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник./ За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця, – Житомир: ЖІТІ, 2004.
15. Валентинова Т. Документообіг на підприємстві: основа основ / Т. Валентинова // Все про бухгалтерський облік. – № 24. – 2006.
16. Вербило О. Ф. Управлінський облік: навч. посібник / Вербило О. Ф., Коробова Н. М., Ярошинський В. М. ; ред. О. Ф. Вербило. – [2-ге вид., переробл. і доп.]. – К. : НАУ, 2008. – 456 с.
17. Верига Ю. А. Бухгалтерська фінансова звітність підприємства: навч. посіб. / Ю. А. Верига, А. М. Волошин; під. ред. Ю. А. Вериги. – [2 вид., перероб. і доп.]. – К. : Комп'ютерпрес, 2008. – 472 с.
18. Вітренко О. В. Управлінський облік витрат основної діяльності підприємств машинобудівної галузі: методологія і організація: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. В. Вітренко. – Тернопіль, 2009. — 20 с.
19. Габрук О. Коментарі до Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 24.12.2002 р. № 349 / О. Габрук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 2, С. 36-42.
20. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов – К. : Лібра, 2003.

21. Горшар В. С. Облік витрат на виробництво продукції / В. С. Горшар // Бухгалтерія. – 2003. – №35. – С. 56-63.
22. Грабова Н. М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: навч. посібник / Н. М. Грабова, Ю. Г. Кривоносов. – [3-те вид.]. – К. : А.С.К., 2006.
23. Гришко Н. В. Фінансовий облік: навчальний посібник / Н. В. Гришко. – Алчевськ : ДонДТУ, 2009. – 266 с.
24. Гулько Л. Г. Аналіз впливу освоєння нової продукції на виробничі витрати та прибуток підприємства / Л. Г. Гулько // Стратегія економічного розвитку України. – 2006. - №4 (11). – С. 175 – 182.
25. Давидова Т. М. Методологічні аспекти обліку витрат на збут та відображення їх в фінансовій звітності / Т. М. Давидова / Вісник податкової служби України. – № 8/2007. – С.14-26.
26. ДП «УКрспирт» <http://ukrspirt.com/>
27. Дорфман В. Облік матеріальних витрат у промисловості / В. Дорфман // Дебет-Кредит. – 2008. – №10. – С. 6-12.
28. Економіка підприємства: навч. посібник / А. В. Шегда, Т. М. Литвиненко, М. П. Нахаба; За ред. А. В. Шегди. – К. : Знання-Прес, 2007. – 356 с.
29. Економіка підприємства: навчальний посібник. / За ред. П.С. Харіва. – Тернопіль, 2006. – 452 с.
30. Економіка підприємства: підручник. / За заг. ред. С.Ф. Покропивного. – [вид. 2-ге, перероб. та доп.]. – К. : КНЕУ. – 2006. – 528 с.
31. Економічний аналіз: навч. посібник / М. А. Болюх, В. З. Бучевський, М. І. Горбатов; За ред. акад. НАНУ, проф. М.І. Чумаченка. – К. : КНЕУ, 2004. – 540 с.
32. Економічний словник-довідник: За ред. док. екон. наук, проф. С. В. Мочерного / Худож. оформ. В.М. Шторина. – К. : Феміна, 2001. – 368 с.

33. Жадько К. С. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / Жадько К. С., Семенюта В. В., Олійник Л. Ш. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 112 с.

34. Засадна Х. О. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1С: Бухгалтерія 7.7: навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів / Х. О. Засадна, Р. К. Шурпенкова. – К. : Національний банк України ; Університет банківської справи, 2009. – 237 с.

35. Звітність підприємств: навч. посібник / А. В. Алексеєва, А. П. Шаповалова, Г. В. Уманців, О. Г. Веренич. – Київський національний торговельно- економічний ун-т. – К., 2008. – 323 с.

36. Іванов Ю. Реформована собівартість (калькулювання у промисловості) / Ю. Іванов, Є. Котлярів // Бухгалтерія. – 2008.– №20/1. – С. 23-29.

37. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 (зі змінами та доповненнями) // комп'ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2018.

38. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є. В. Калюга. – К. : Єльга, Ніка -Центр, 2004. – 234 с.

39. Карпуш Р. Л. Класифікація витрат за статтями калькуляції: непрямі та інші / Р. Л. Карпуш // Бухгалтерія. – 2006. – С. 45 – 559.

40. Кириленко В. Б. Організація обліку, контролю та аналізу депозитних операцій банку: монографія / В. Б. Кириленко // Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана". – К. : КНЕУ, 2008. – 264 с.

41. Кміть В. М. Оптимізація накладних витрат у забезпеченні підвищення конкурентоспроможності продукції / В. М. Кміть // Фінанси України. – 2006. – №9. – С. 58 – 65.

42. Ковальчук В. М. Економічна теорія / В. М. Ковальчук. – Тернопіль: “Економічна думка”, 2006. – 347 с.

43. Ковторєв Я. Заповнюємо первинну документацію / Я. Ковторєв // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – № 2, 5. – С.12-18.
44. Кондраков И. П. Бухгалтерский учет: учебн. Пособие / И. П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 560 с.
45. Конституція (основний закон) України. Прийнятий ВР України 28.06.96р. // комп'ютерна правова система "ЛІГА – ЗАКОН": Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ "ЛІГА" 1991-2018.
46. Коробов М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств: навч. посібник / М. Я. Коробов. – К. : Т-во "Знання", КОО, 2004. – 378 с.
47. Котляров С. А. Управление затратами / С. А. Котляров. – СПб: Питер, 2008. – 160 с.
48. Кужельний М. В. Контроль фінансової діяльності та правильності її складання: навч.-метод. посібник для студентів економічних спеціальностей і працівників обліково-аналітичних і контрольно-ревізійних служб підприємств, організацій та установ / М. В. Кужельний, Є. В. Калюга, О. В. Калюга. – К. : Єльга, Ніка-Центр, 2005. – 240 с.
49. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Линник. – К. : КНЕУ, 2003. – 606 с.
50. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посібник / С. А. Кузнецова / Таврійський держ. агротехнологічний ун-т. – Мелітополь : Видавничий будинок ММД, 2008. – 230 с.
51. Кузнецова С. Легітимація як напрям розвитку бухгалтерського управлінського обліку в Україні / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №12. – С. 36-40.
52. Кундря-Висоцька О. П. Організація обліку: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / О. П. Кундря-Висоцька. – Л. : ЛБІ НБУ, 2006. – 224 с. : табл. – (Серія "Навчальний посібник").
53. Кучеренко Т. Є. Звітність підприємств: підручник / Кучеренко Т. Є., Уланчук В. С., Шайко О. Г.; під ред. В. С. Уланчук. – К. : Знання, 2008. – 492 с. – (Серія "Вища освіта ХХІ століття").

54. Левицька С. О. Звітність підприємств: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Світлана Олексіївна Левицька. – Рівне : НУВГП, 2009. – 213 с.
55. Левицька С. О. Організація обліку: навч. посібник / С. О. Левицька. – Рівне : НУВГП, 2008. – 219 с.
56. Лень В.С. Звітність підприємств: підручник / В.С. Лень. – К.: ЦУЛ, 2006. – 612 с.
57. Лищенко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік: навчальний посібник / О. В. Лищенко. – К. : В-во “Центр учбової літератури”, 2006. – 524 с.
58. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2007.-370 с.
59. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К.: Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України, 2006. – 240с.
60. Мазаракі А. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельної діяльності / А. Мазаракі, Н. Гуляєва та ін. // Вісник КНТЕУ. – 2004. – №6. – 547 с.
61. Маковесв А. П. Собівартість продукції в контексті технологічного розвитку промислового виробництва / А. П. Маковесв // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. - №10. – С. 15 – 18.
62. Мамішев А. Зміст і призначення контролю в механізмі управління / А. Мамішев // Економіка, фінанси, право. – 2003. – №3. – С. 25-30.
63. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373 // Бізнес. – 2007. - №33/1 від 21.07.2007 року. – С. 16-51.
64. Мних Є. В. Економічний аналіз: підручник / Є. В. Мних. – Житомир. – 2005. – 460 с.

65. Мосаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов / В. Мосаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №9. – С.23-28.
66. Мурашко В. М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: навчальний посібник / В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук О. В. Мурашко; за ред. П. В. Мельника. – К. : ЦУЛ, 2006. – 621 с.
67. Наказ Мінстату України “Про затвердження типових форм первинної облікової документації” від 29.12.95 р. № 352 // комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2018.
68. Нападовська Л. Методологічні засади управлінського обліку / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №4. – С. 42-49.
69. Облік і аудит виробничих витрат в цукровій промисловості [Текст]: Монографія // О.І. Павликівська, Л.І. Марущак. – Тернопіль: Астон, 2011. – 264 с.
70. Островерха Р. Е. Організація обліку: навч.-метод. посіб. / Р. Е. Островерха / Державна податкова адміністрація України; Національний ун-т держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2008. – 318 с.
71. Партин Г. О. Управлінський облік: навч. посібник / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – К. : Знання, 2007. – 303 с.
72. Піроженко О. Первинна документація: Склад / О. Піроженко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – Х. : Фактор. – 2008. – 245 с.
73. Пыхов В.Г. Экономика, организация и планирование спиртового производства. – Издание второе. Перераб. и доп. М.: Пищевая промышленность. – 1973. - 260 с.
74. Плиса В. Й. Бухгалтерський облік: довідник / В. Й. Плиса, З. П. Ріль. – Л.: Видавництво ННВК "АТБ", 2009. – 200 с.
75. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств: Підручник / А. М. Поддєрьогін. – К.: КНТЕУ, 1998. -368с.
76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. №87 (зі змінами та доповненнями) // комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2018.

77. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджене приказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. №318 (зі змінами та доповненнями) // комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2018.

78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 „Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. №87 (зі змінами та доповненнями) // комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2018.

79. Положення про затвердження порядку надання фінансової звітності, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000р. №419 (зі змінами та доповненнями) // комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2018.

80. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 3.04.1993р. №250 (зі змінами та доповненнями) // комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2018.

81. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб’єктів господарювання. Підручник / П. Я. Попович. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 454 с.

82. Почапська Л. Аналіз витрат виробництва видавничої продукції / Л. Почапська // Вісник КНТЕУ. – 2008. – №3. – С. 17-22.

83. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. № 996-Х (зі змінами та доповненнями) // комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2018.

84. Податковий кодекс України від 22.05.2009р. №283/97-ВР (зі змінами та доповненнями) // комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2018.

85. Про підприємства в Україні: Закон України від 26.02.96р. №. 785-12 (зі змінами та доповненнями) // комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”:

Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2018.

86. Про погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.00р. № 2181-III (зі змінами та доповненнями) // комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”:

Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2018.

87. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04,97р. № 168/97 -ВР (зі змінами та доповненнями) // комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2018.

88. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991р. №1251-III (зі змінами та доповненнями) // комп’ютерна правова система “ЛІГА – ЗАКОН”: Професіонал 7.4.1 Соруіht: ІАЦ “ЛІГА” 1991-2018.

89. Пустовіт Г. Особливості обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості готової продукції в малих підприємствах / Г. Пустовіт // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009 – №5.– С. 3-8.

90. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник / М.С . Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

91. Радаєв В. В. Економічна теорія / В. В. Радаєв. – К.: Лібра, 2004. – 354 с.

92. Серікова Т. М. Облік, аналіз, аудит. Навчальний посібник / Т. М. Серікова, В. Д. Понікаров, Є. П. Кожанова, І. П. Оленко. - Х.: ВД „ІНЖЕК” 2006. - 380с.

93. Скрипник О. Л. Класифікація витрат по статтям калькулювання. Прямі витрати / О. Л. Скрипник // Бухгалтерія №22/1 (437), 28 травня 2001 року.

94. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я. В. Соколов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2001. - 638 с.

95. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник / В. Сопко. – К., 2000. – 448 с.

96. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства / Н. В. Тарасенко. – Львів: ЛБІ НБУ, 2007. – 485 с.

97. Технологія спирту / В.Л. Яровенко, В.А. Маринченко, В.А. Смірнов та

ін. Під. ред. проф. В.Л. Яровенка. - В.: 2003. - 464 с.

98. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко. — [Вид. 3-тє, доп. і перероб.] — К.: Алерта, 2008. — 925с.

99. Фінансова діяльність підприємства: Підручник / Бандурка О.М., Коробов М.Я., Орлов Г.І., Петрова К.Я. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь, 2006. – 384 с.

100. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с. англ. / Под. ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

101. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник / Н. В. Чебанова, Ю. А. Василенко. – К.: Видавничий центр “Академія” – 2006. – 672 с.

102. Чебанова Н. В. Фінансова звітність підприємств: навч. посіб. / Чебанова Н. В., Чупир Т. Я., Василенко Ю. А. – Х. : Видавничий будинок "Фактор", 2006. – 444 с.

103. Чернелевський Л. М. Економічний аналіз на підприємствах промисловості і торгівлі: підручник / Л. М. Чернелевський. – К., 2005. – 457 с.

104. Чеснакова Л. С. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / Чеснакова Л. С., Алексеєва А. В., Масалітіна В. В. – К. : КНТЕУ, 2009. – 397 с.

105. Шандова Н. В. Створення ефективної системи управління витратами підприємства / Н. В. Шандова // Фінанси України. – 2008 – №7 – С.97-101.

106. Швиданенко Г. О. Економіка підприємства: Навч. - метод. посібник для самот. вивч. / Г. О. Швиданенко, С. Ф. Покропившій, С. М. Клименко. - К.: КНЕУ, 2007. – 49 с.

107. Юрченко К. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат і звітність / К. О. Юрченко // Вісник податкової служби України. – №20. – 2009.– С. 38-39.

108. Юрченко К. Методи обліку витрат на виробництво продукції / К. О. Юрченко // Вісник податкової служби України. – №37. – 2009.– С. 42-48.

109. Як організувати бухгалтерський облік на підприємстві: практ. керівництво / [Бобяк А., Діброва Н., Зіненко О., Золотухін О., Кантерман О.]. – Д. : Баланс-Клуб, 2009. – 176 с. – (Бібліотека "Баланс"; 1, січень).