Згідно форми № Н – 9.02
(затвердженої наказом
МОН молодь спорту
України
від 29 березня 2012 року № 384)

Міністерство освіти і науки України
Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет
Факультет обліку і фінансів
Кафедра обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ:

Завідувач кафедри,
д. держ. упр., професор

_____І. П. Приходько

«____» _____ 202__ р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

Удосконалення обліку і аналіз загальновиробничих витрат підприємства

Виконав: здобувач другого рівня
вищої освіти
спеціальності
071 «Облік і оподаткування»
Панасенко С.О.

Керівник доц. Чепець О.Г.

Дніпро – 2022

Форма № Н – 9.01
(затверджена наказом
МОНмолодьспорту України
від 29 березня 2012 року №
384)

ДНІПРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку, аудиту та УФЕБ
Освітній ступінь магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

З А Т В Е Р Д Ж У Ю

Завідувач

кафедри_____

«_____»_____20 р.

З А В Д А Н Н Я

на дипломну роботу студентки

Панасенко Світлани Олегівни

1. Тема дипломної роботи «Удосконалення обліку і аналіз загальновиробничих витрат підприємства»

керівник роботи Чепець Ольга Григорівна, к.е.н., доцент

затверджено наказом по ДДАЕУ від “ 29 ” лістопада 2021 р. № 3641

2. Строк подання студентом роботи – 17.02.2021р.

3. Вихідні дані до роботи Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99р. №996 – XIV, Інструкція по застосуванні Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 р. №292, П(С)БО 16 «Витрати», річні звіти підприємства, дані аналітичного та синтетичного обліку

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розкрити). Теоретичні основи обліку і аналізу загальновиробничих витрат. Облік загальновиробничих витрат та його удосконалення. Управління витратами та їх аналіз.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов’язкових креслень). Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень. Характер залежності змінних і постійних витрат від обсягу виробництва. Структура операційних витрат і їх склад за елементами. Джерела контролю витрат виробництва.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

7. Дата видачі завдання _____19 лютого 2021р._____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Пор №	Назва етапів дипломного роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітки
1.	Теоретичні основи обліку і аналізу загальновиробничих витрат	Квітень 2021р.	
2.	Фінансова-економічна характеристика господарства	Травень 2021р.	
3.	Облік загальновиробничих витрат та його удосконалення у СТОВ «Україна»	Серпень 2021р.	
4.	Управління витратами та їх аналіз	Вересень 2021р.	
5.	Вступ	Жовтень 2021р.	
6.	Висновки і пропозиції	Грудень 2021р.	
7.	Оформлення роботи	Лютий 2022 р.	

Студентка _____ ___Панасенко С.О.___
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____ ___Чепець О.Г._____
(підпис) (прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

РЕФЕРАТ 4
ВСТУП 5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ 9
1.1. Економічна сутність витрат та їх класифікація 9
1.2. Особливості обліку операційних витрат 16
1.3. Методологічні основи управління витратами 21
Висновки до першого розділу 26
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ У СТОВ «УКРАЇНА» 28
2.1. Фінансово-економічна характеристика СТОВ «Україна» 28
2.2. Характеристика організації роботи бухгалтерської служби та оцінка базових засад облікової політики підприємства 36
2.3. Організація обліку загальновиробничих витрат на підприємстві 40
2.4. Напрями удосконалення обліку загальновиробничих витрат 46
Висновки до другого розділу 55
РОЗДІЛ 3. УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТА ЇХ АНАЛІЗ 57
3.1. Управління витратами у СТОВ «Україна» 57
3.2. Аналіз операційних витрат підприємства та його удосконалення 62
Висновки до третього розділу 68
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ 69
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 72
ДОДАТКИ 78

РЕФЕРАТ

Дипломна робота викладена на __ сторінках друкованого тексту, включає вступ, 3 розділи, висновки і пропозиції. Список використаної літератури складається з __ найменувань.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних і практичних основ удосконалення обліку і аналізу загальновиробничих витрат підприємства.

Об'єктом дослідження виступає процес обліку загальновиробничих витрат і їх аналіз у сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю «Україна».

Предметом дослідження є теоретичні та практичні проблеми удосконалення обліку та аналізу загальновиробничих витрат сільськогосподарського підприємства з метою підвищення якості управління витратами.

Методи дослідження. Для досягнення мети та виконання поставлених в роботі завдань були використані загальнонаукові методи дослідження: аналіз, синтез, зіставлення, узагальнення, порівняння.

Інформаційною базою дослідження стали закони та інші урядові нормативні документи з питань економічної політики, П(С)БО, статистичні матеріали та звітна інформація підприємства. Також використовувались роботи вчених з питань обліку і контролю операційних витрат діяльності підприємства, матеріали науково-практичних конференцій та семінарів.

Результати впроваджені в діяльність сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю «Україна».

Ключові слова

ВИТРАТИ, ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ, АНАЛІЗ, РОЗПОДІЛ ВИТРАТ, КОНТРОЛЬ.

Ключевые слова

ЗАТРАТЫ, ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ, АНАЛИЗ, РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ, КОНТРОЛЬ.

Keywords

EXPENSES, GENERAL PRODUCTION COSTS, ANALYSIS, DISTRIBUTION OF COSTS, CONTROL.

ВСТУП

Актуальність теми. Загальні виробничі витрати є тією категорією витрат, яку необхідно розподіляти на відповідні об'єкти виробництва. Від правильності розподілу загальновиробничих витрат залежить кінцева собівартість продукції чи послуг. Тому важливим є правильний точний розподіл витрат віднесення їх на відповідну категорію. Крім того все ще залишається багато невирішених питань пов'язаних з методами виробництва витрат і оскільки немає однозначної однозначної методики дуже багато питань лишаються відкритими у розподілі загальновиробничих витрат та є досить спірними. І оскільки загальні виробничі витрати впливають на собівартість продукції та прибутковість виробництва правильність ведення їх обліку є дуже важливою.

Робота будь-якого підприємства неможлива без загальновиробничих витрат це саме ті витрати по якім неможливо визначити до якої категорії продукції чи робіт вони відносяться. До них можна віднести консультаційні послуги, сервісні платежі, роботи з поліпшення всього процесу виробництва. І до тих пір поки питання щодо розподілу загальновиробничих витрат не впливають істотно на собівартість продукції робіт і послуг не виникає відповідно і питань до методики їх розподілу.

У бухгалтерському обліку загальновиробничі витрати являють собою витрати, необхідні для підтримки щоденної діяльності компанії та управління її бізнесом, але ці витрати не пов’язані безпосередньо з виробництвом товарів і послуг. Інформація про цей вид витрат особливо корисна при розрахунку постійних витрат компанії. І як правило управлінський персонал підприємства намагається скоротити даний вид витрат оскільки до них як правило відносяться постійні витрати такі як оренда, лізингові платежі, страхові внески і так дали.

Склад загальновиробничих витрат та система їх обліку формувалася протягом довгого періоду часу та не піддавалася перегляду. Існуючий

порядок не забезпечує реального відображення сутності загальновиробничих витрат та їх ролі у процесі управління господарської діяльності і не формує необхідної інформації на підставі якої можна було б приймати управлінські рішення. Поведінка окремих витрат змінилася в зв'язку з чим необхідно уточнити їх зміст та обґрунтування для відображення в бухгалтерському обліку.

Актуальність удосконалення обліку загальновиробничих витрат вимагає також і удосконалення їх аналізу.

Виходячи з принципів формування собівартості і податкового характеру економічних відносин підприємства з бюджетом загальні виробничі витрати часто класифікуються як безпідставно включені склад собівартості. Тому правильний розподіл загальновиробничих витрат та їх аналіз дозволить підвищити достовірність їх віднесення на виробництво певного продукту.

Витрати управління господарюючими суб'єктами - найважливіший об'єкт дослідження на мікроекономічному рівні, оскільки у цьому середовищі виробляються матеріальні блага, створюється основа економічної могутності країни та її виробничий потенціал. У нових умовах з'являється усвідомлена необхідність у використанні гнучких адміністративних систем, у зміні методологічних принципів управління та його складових, у тому числі принципового бухгалтерського обліку, у посиленні контролю за витрачанням коштів на рівні керівництва у проведенні аналітичних досліджень та оптимізації витрат у цій галузі.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних і практичних основ удосконалення обліку і аналізу загальновиробничих витрат підприємства.

Досягнення даної мети передбачає послідовне вирішення наступних завдань:

- розглянути теоретичні основи обліку загальновиробничих витрат, ознайомитись з сучасною класифікацією витрат для ефективного управління

витратами в практичній діяльності підприємства;

- дослідити стан ведення обліку витрат у господарстві з метою його подальшого удосконалення ;

- розрахувати основні показники фінансового стану підприємства та надати висновки на основі проведеного аналізу про ліквідність, платоспроможність та загальний фінансовий стан підприємства;

- дослідити схему роботи обліково-економічної служби підприємства;

- розглянути порядок ведення обліку загальновиробничих витрат та їх розподіл на підприємстві;

- проаналізувати рівень загальновиробничих витрат підприємства та зробити відповідні висновки;

- визначити основні напрямки вдосконалення обліку і аналізу загальновиробничих витрат.

Об'єктом дослідження виступає процес обліку загальновиробничих витрат і їх аналіз у сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю «Україна».

Предметом дослідження є теоретичні та практичні проблеми удосконалення обліку та аналізу загальновиробничих витрат сільськогосподарського підприємства з метою підвищення якості управління витратами.

Методи дослідження. Для досягнення мети та виконання поставлених в роботі завдань були використані загальнонаукові методи дослідження: аналіз, синтез, зіставлення, узагальнення, порівняння.

Інформаційною базою дослідження стали закони та інші урядові нормативні документи з питань економічної політики, П(С)БО, статистичні матеріали та звітна інформація підприємства. Також використовувались роботи вчених з питань обліку і контролю операційних витрат діяльності підприємства, матеріали науково-практичних конференцій та семінарів.

Наукова новизна результатів дослідження полягає в удосконаленні основ обліку та розподілу накладних витрат, що враховують вітчизняну

методологію бухгалтерського обліку, а також вимоги міжнародних стандартів та має важливе значення для підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств

Удосконалено:

- існуючу класифікацію витрат підприємства з огляду на його потреби для розвитку бізнесу;

- методику розподілу загальновиробничих витрат щодо умов досліджуваного підприємства;

Набули подальшого розвитку:

- методика проведення аналізу витрат діяльності в контексті управління витратами.

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведеного дослідження мають корисність для фахівців та працівників бухгалтерської служби, вищої та середньої управлінської ланки господарюючого суб'єкта з метою ефективного управління витратами підприємства.

Дипломна робота містить три розділи, в яких розкрито порядок обліку та надано аналіз загальновиробничих витрат на підприємстві, висновки і пропозиції, список використаних літературних джерел і додатки.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

1.1. Економічна сутність витрат та їх класифікація

Витрати в бухгалтерському обліку - це гроші витрачені та витрати, понесені підприємством для отримання доходу. Простіше кажучи, облікові витрати – це витрати пов’язані з веденням бізнесу і разом вони сприяють діяльності пов’язаної з отриманням прибутку.

Прямі та непрямі витрати – це різні терміни, які використовуються для опису витрат бізнесу. Їх можна розрізняти, щоб підтримувати точність фінансової звітності.

Ключова відмінність між прямими і непрямими витратами в бухгалтерському обліку полягає в тому, що прямі витрати можна відстежувати. Вони обмежені одним відділом і призначені лише для цього відділу. З іншого боку, непрямі витрати неможливо відстежити, оскільки вони не пов’язані з будь-яким конкретним підрозділом.

Зазвичай прямі витрати пов'язані з виготовленням продукту, наприклад, вартість сировини. Таким чином, прямі витрати змінюються відповідно до темпів виробництва, але повинні бути постійними для кожної одиниці продукції.

Непрямі витрати обмежуються витратами на офіс, такими як оренда, комунальні послуги та зарплата персоналу.

Саме непрямі витрати відносяться до загальновиробничих витрат так як вони не можуть бути віднесено до конкретного об’єкта обліку. Вони досить часто пов’язані з виробництвом декількох видів продукції і мають бути включені до складу її собівартості.

Інформація про витрати міститься у вітчизняному Положенні стандарті бухгалтерського обліку 16 де вказано основні моменти щодо достовірності та послідовної відображення їх в обліку і звітності.

Щоб залишатися конкурентоспроможними в мінливому бізнес-середовищі та зменшити витрати, які передаються споживачам, компанії повинні знати про всі аспекти свого бізнесу та шукати шляхи вдосконалення операцій, щоб скоротити терміни виконання, прискорити вихід на ринок та зменшити вартість операцій. Усі ці процеси допомагають підприємствам бути більш гнучким, щоб вони могли реагувати на зміни в запитах клієнтів і зберігати чи покращувати свою частку на ринку.

Щоб зменшити витрати має бути розуміння де виникають витрати. Для виробничих галузей потрібно розбити витрати на продукт, на кожен фактор, що впливає на кінцеву вартість виробленого продукту. Необхідно відстежувати не тільки вартість окремого товару, а й кожну додаткову функцію або діяльність, яка додає вартість кінцевого продукту або підвищує вартість продукту.

Численні дії або процеси можуть збільшити витрати на продукт. Треба налагодити процеси та інструменти для визначення кожного компонента витрат. А також має бути розуміння, як ці понесені витрати можуть бути передані клієнтам.

Оскільки компанія вдосконалює свої виробничі процеси та автоматизує калькуляцію витрат слід створити детальні визначення процесів калькуляції собівартості. Переконатися що методи витрат підтримують будь-який метод виробництва, який використовує підприємство. Часто компанія хоче скоротити час, необхідний для підтримки та моніторингу інформації про вартість продукції протягом усього виробничого процесу. Більш точна інформація про витрати дає змогу визначити марнотратні витрати та знизити витрати, які необхідно передати споживачеві або поглинути. Мета – збільшити дохід компанії та підвищити норму прибутку.

Класифікувати витрати можна за різними ознаками. Підприємство може самостійно визначати перелік статей калькуляції та класифікувати витрати виходячи з цілей управління підприємством.

Розглянемо класифікацію витрат в залежності від цілей управлінського

обліку (рис. 1.1).

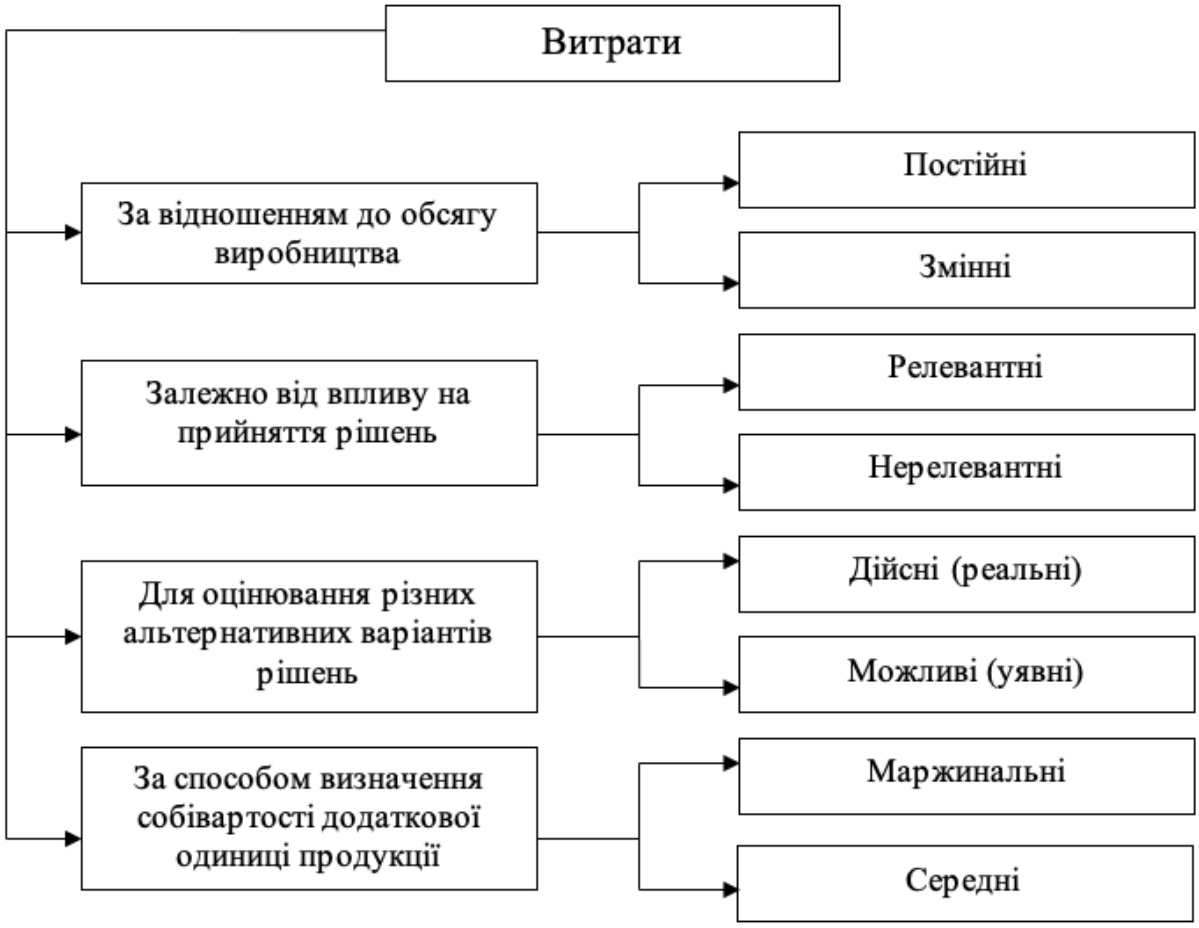


Рис. 1.1. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень

Економічна теорія встановила підхід, згідно з яким будь-яке комерційне підприємство прагнутиме приймати рішення що забезпечують отримання ним максимального прибутку. Прибуток зазвичай залежить від ціни продукції та витрат на виробництво та її збут.

Коли закони про ринкове ціноутворення співпрацюють в умовах вільної конкуренції ціна товару не може бути вищою або нижчою на вимогу виробника або покупця вона коригується автоматично. І зовсім інша справа коли йде мова про витрати що формують собівартість продукції. В залежності від різноманітних факторів витрати можуть зростати або зменшуватися від кількості витрачених трудових і матеріальних ресурсів та рівня технології і організації виробництва. Таким чином, у виробника є

багато важелів витрат з якими він може впоратися за допомогою розумного поводження.

Дає пояснення витратам положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» як: витрати визнаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням заборгованості.

Витрати звітного періоду представлені або як зменшення активів, або як збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу підприємства (на додаток до зменшення власного капіталу внаслідок його ліквідації або дивідендів, виплачених власником), за умови витрати можна надійно оцінити. Витрати відображаються як витрати за певний період часу одночасно з визначенням їх доходу. Витрати які не можуть бути безпосередньо віднесені до доходів за певний період відображаються у складі витрат звітного періоду в якому вони відбуваються. Якщо актив генерує економічну вигоду протягом кількох звітних періодів то витрати представлені шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад амортизації) протягом відповідних звітних періодів.

Якщо ж розглядати міжнародні стандарти бухгалтерського обліку то витрати визначаються як зменшення економічних вигод протягом операційного циклу у вигляді передачі або знецінення активів або у формі зобов'язання, призводить до або зменшення власного капіталу, за винятком зменшення виплат учасникам.

Щоб ефективно організувати бухгалтерський облік і управління вам необхідно використовувати фінансово обґрунтовану класифікацію витрат з правильними індикаторами. Це допомагає не тільки краще планувати і розраховувати витрати а й точніше їх аналізувати а також виявляти правильні співвідношення між окремими видами витрат та їх впливом на рівень витрат і рентабельність.

З часом перелік витрат змінюється в залежності від вартості проекту при цьому деталі зазвичай відрізняються.

Кожна класифікаційна група необхідна за певних умов для досягає

певної мети. Об’єднання витрат в одному напрямку не завжди відповідає потребам управління. Крім того технічні та організаційні характеристики підприємства визначають відповідну класифікацію витрат. Тому для досягнення конкретних цілей необхідно інтегрувати витрати.

Спочатку розрізняють як часткові так і неповні витрати, витрати на продукцію (виробництво) і витрати періоду (виконання), прямі та непрямі витрати, а також продукцію та продукт, переваги та недоліки. На основі зовнішнього досвіду ми виділяємо три складові класифікації витрат: оцінка активів та визначення фінансових результатів, прийняття управлінських рішень, контроль та коригування (рис. 1.2).

Рис. 1.2. Класифікація витрат для оцінки запасів та визначення

фінансового результату.

На основі зовнішнього досвіду ми виділяємо три складові класифікації витрат: оцінка активів та визначення фінансових результатів, прийняття управлінських рішень, контроль та коригування.

Якщо підприємство придбало сировину, добрива, паливо та інші матеріали то має місце лише переведення активів із грошових коштів у матеріальні цінності. Оскільки такі цінності використовуються у виробничому процесі ці активи включаються у вартість створеного продукту.

Виробничі витрати і загальні витрати включаються до собівартості продукції. Вартість зберігання та реалізації товару відносять до витрат періоду. Витрати виробництва в зовнішньому середовищі поділяються на три категорії: основні товари, затрати праці, додаткові витрати.

Виробничі витрати – це витрати які стосуються окремого продукту і утримуються як актив у складі до моменту продажу товару. Витрати які не пов’язані з конкретним продуктом і в результаті розглядаються як витрати спожиті в періоді називаються витратами періоду.

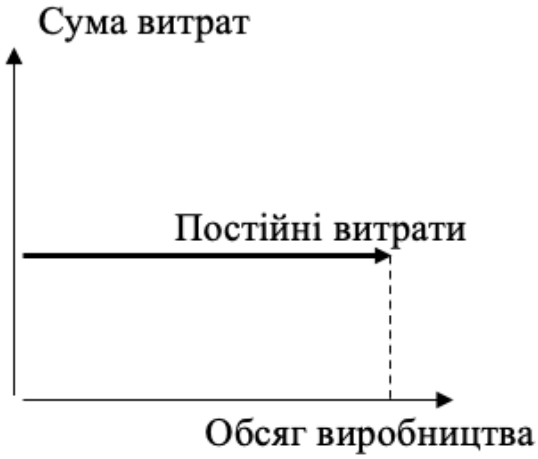
Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» за методом віднесення на собівартість продукції витрати поділяють на прямі та непрямі. Прямі витрати – це ті які безпосередньо пов’язані з виробництвом конкретної продукції. Вони пов’язані з виконанням робіт зі створення продукції та вирощування сільськогосподарських культур і догляду за тваринами тощо. Більшість витрат підприємства є прямими: заробітна плата, витрата сировини, насіння, кормів, палива і т. д. Ці витрати на момент виникнення безпосередньо відносять до відповідних об’єктів обліку. Непрямі витрати пов'язані з виробництвом кількох видів продукції. Тому їх обліковують окремо і відносять до конкретних об’єктів за розподілом.

Залежно від розподілу центрів відповідальності та організації бухгалтерського обліку одні й ті ж витрати можуть бути як прямими, так і непрямими.

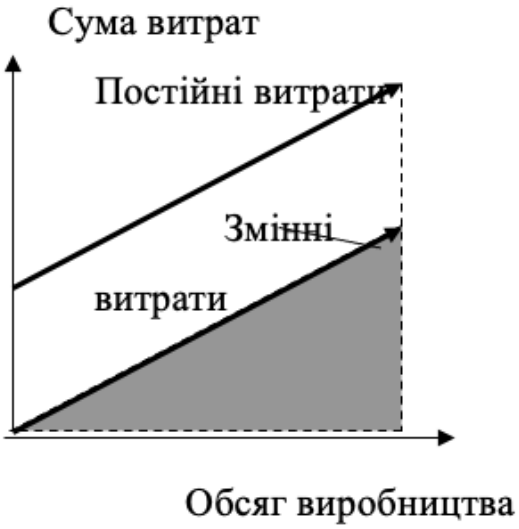
Витрати за напрямами походження бувають виробничі та невиробничі.

Існує певна залежність від змінних і операційних витрат в залежності від обсягу операційної діяльності яку розглянемо на рисунку 1.3.

А. *Характер залежності змінних витрат*



Б. *Характер залежності постійних витрат*



В. Характер залежності сукупних витрат

Рис.1.3 Характер залежності змінних і постійних витрат від обсягу виробництва

Розподіл витрат на змінних і постійних є одним з основних принципів

їх класифікації для ефективного управління.

Якщо сума постійних витрат не змінюється то їх розмір на одиницю продукції зменшується зі збільшенням об’ємів виробництва і навпаки.

Постійні витрати залишаються незмінними на певних рівнях виробництва але якщо вони змінюються ці витрати змінюються різко а не пропорційно виробництву.

Таким чином частину постійних витрат правильніше буде називати умовно постійною оскільки їх розмір за певних умов залишається незмінним а потім різко змінюється.

1.2. Особливості обліку операційних витрат

Витрати і доходи підраховують за видами діяльності.

Витрати можуть бути поєднанням змінних і постійних, їх називають частково змінними витратами. Їх загальна кількість змінюється залежно від обсягу виробництва але не прямо пропорційно.

У ринкових умовах релевантність є однією з найважливіших характеристик управлінської інформації. Це дозволяє вибрати найкращий з двох варіантів. Відповідні витрати можуть змінитися в результаті рішення, а невідповідні витрати не залежать від рішення. Релевантні витрати – це очікувані майбутні витрати які будуть змінюватися залежно від обраної альтернативи в певних ситуаціях через різницю що виникає в результаті рішення. Нерелевантні витрати будуть однаковими для всіх альтернатив.

Для оцінки різних альтернативних рішень необхідно враховувати не тільки фактичні (реальні) а й можливі (уявні) витрати (втрати). Фактичні витрати передбачають фактичну виплату грошей або використання інших активів.

Можливі (уявні) витрати показують втрачені вигоди якщо вибір одного способу дій вимагає відмови від альтернативного рішення. Наприклад

підприємство приймає рішення про альтернативу: придбати за вільні кошти прості акції іншого підприємства або покласти їх на депозит у банк.

Дивіденди за акціями залежать від результатів діяльності компанії - емітента акцій, а відсотки за депозитом будуть фіксовані. При цьому при розрахунку майбутнього доходу від інвестування грошей потрібно враховувати розмір упущеної вигоди коли вибір одного варіанту виключає вибір іншого. Фактичні витрати обліковуються в системі бухгалтерського обліку а можливі (уявні) витрати ні. Останні враховуються при прийнятті перспективних управлінських рішень.

У третій сфері витрати поділяються на контрольовані (регульовані) і неконтрольовані (нерегульовані) що важливо для управління (рис. 1.4).

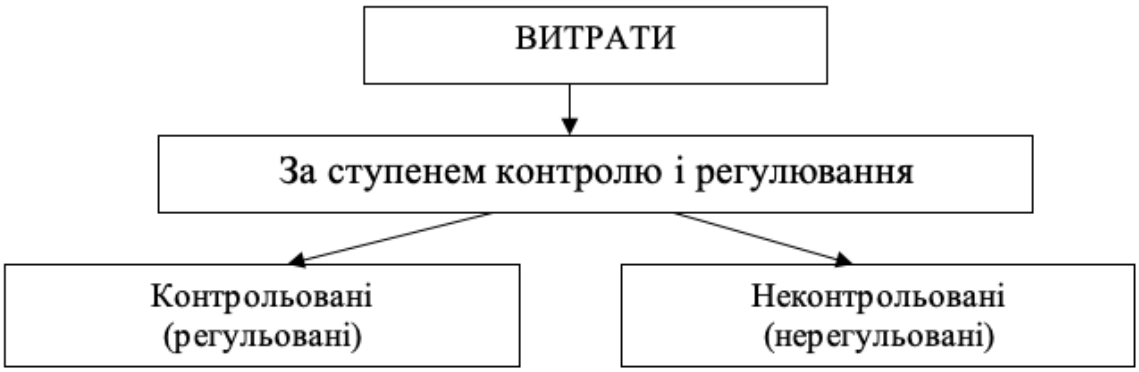


Рис. 1.4. Класифікація витрат для контролю і регулювання

Контрольовані витрати – це витрати що знаходяться під контролем менеджера які він може регулювати і на які може впливати.

Неконтрольовані витрати – це витрати які не підконтрольні керівнику і які він не може контролювати і на які не може впливати.

По відношенню до обсягу виробництва існують змінні і постійні витрати і вони як правило служать для прийняття управлінських рішень та планування. Змінні витрати змінюються пропорційно випускаємої продукції а постійні залишаються незмінними.

Коли ми говоримо про постійні витрати вони не змінюються в кожний період часу і залежно від часу частка постійних витрат на вартість одиниці продукції буде зменшуватись при зростанні обсягу і збільшуватися при спаді. Найбільш простий спосіб контролювати витрати це знати і дотримуватися ринку та зазвичай тримати певний запас.

Змінні витрати які змінюються зі збільшенням обсягу виробництва починають контролювати з введенням норм. Всі економіки використовують правила управління змінними витратами. Змінні витрати змінюються пропорційно обсягу виробництва та продажів та розраховуються на одиницю продукції являють із собою постійно величину.

Щоб детально проаналізувати витрати і знайти слабкі місця на підприємстві доцільно класифікувати витрати за видами діяльності (рис. 1.5).

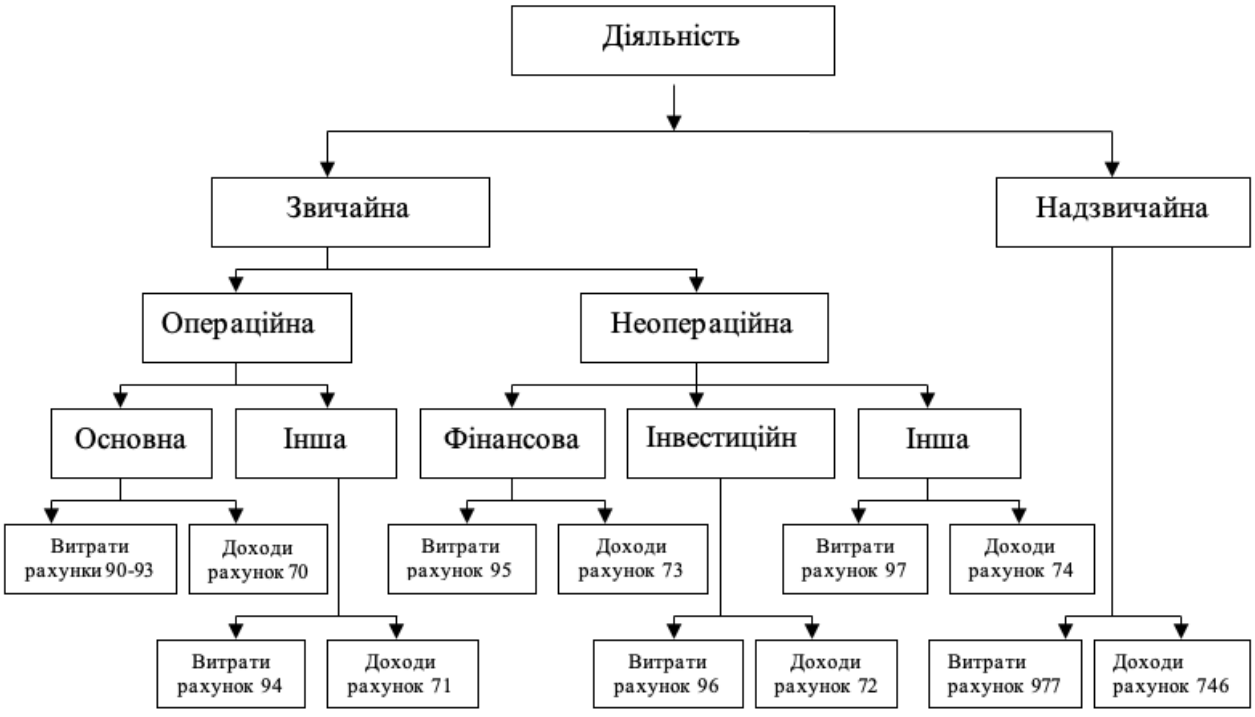


Рис. 1.5. Види діяльності та рахунки за обліком витрат і доходів

Операційна діяльність – це все, що компанія робить, щоб постійно виводити свої продукти та послуги на ринок. Неопераційна діяльність – це разові події, які можуть вплинути на доходи, витрати або грошовий потік, але виходять за межі рутинної основної діяльності компанії.

Існує звичайно ж багато класифікацій наприклад основні і накладні. Основні це безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції чи виконання робіт або надання послуг. Накладні утворюються у зв'язку з організацією і обслуговуванням виробництва та управління ними. Непрямі безпосередньо відноситься до виду продукції або її партії. Непрямі не можна віднести до чогось конкретного тому їх збирають на окремому рахунку потім розносять на витрати компаній. Сукупні це обчислені витрати на весь обсяг продукції або на якусь партію а питомі на одиницю продукції або її частину. Постійні незалежно від обсягів виробництва залишаються незмінними протягом звітного періоду. Змінні зменшуються від професійної ділової активності. Ще є нормативні або альтернативні, безповоротні релевантні і не контрольовані.

Класифікація витрат на змінні і постійні потрібна для розрахунку точки беззбитковості та визначення порогу рентабельності і запасу фінансової міцності. Беззбитковість характеризує критичний обсяг виробництва в натуральному вираженні.

На рис.1.6 представлений взаємозв’язок розглянутих класифікацій витрат операційної діяльності.

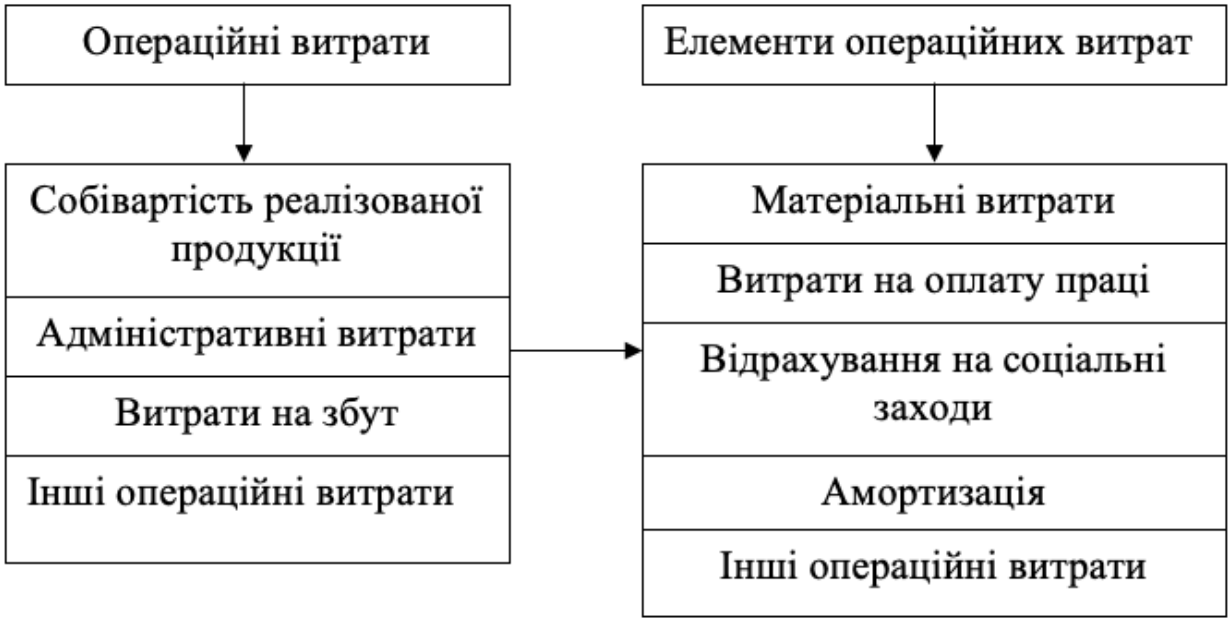


Рис. 1.6. Структура операційних витрат і їх склад за елементами

Змінними витратами складніше управляти тому вони повинні бути такими щоб з однієї сторони можна було б випускати продукцію з іншого боку надавати послуги або продавати товари. При цьому підприємству потрібно ще залишати собі трохи грошей на майбутнє.

Основним звітом на підставі якого можна робити висновки щодо витрат підприємства та ефективності виробничої діяльності є звіт про фінансові результати, або звіт про прибутки і збитки. Саме на підставі даних звіту можна розглянути витрати у розрізі витрат діяльності. Проте якщо використовувати затверджену форму звіту то вона не являється змістовною і читабельною для керівництва компанії. І найкращим варіантом буде складання деталізовано звіту про прибутки і збитки де буде наведено розгорнуто і деталізовано витрати діяльності.

За способом віднесення на собівартість конкретного виду продукції бувають прямі і непрямі. Тому ці витрати служать для розрахунку повної собівартості виробленої продукції. Прямі витрати можуть бути цільовим чином віднесені до певного виду продукції. Непрямі витрати не можуть бути однозначними до цільової витрати та діляться на витрати періоду. У витрати за звітний період включають зазвичай невиробничі витрати які можуть не входити у вартість продукції за рівнем релевантності. Релевантні та нерелевантні витрати служать для прийняття управлінських рішень та для планування релевантних витрати. Це майбутні витрати які можуть змінюватися в результаті прийняття деяких проблемних рішень і якщо рішення не змінює рівня витрат то витрати є не релевантними.

Альтернативні витрати можна уникнути і вони можуть бути заощаджені якщо не приймати якийсь альтернативний варіант у той час як непереборні витрати будуть понесені в будь-якому випадку. По можливості споживання витрат у майбутніх періодах бувають поворотні та неповоротні. Поворотні витрати це витрати які фірма може повернути хоча б після припинення своєї діяльності а неповоротні витрати це витрати які фірма не

зможе повернути навіть якщо вона припинить свою діяльність.

Планувати витрати на як виготовлення так і на реалізацію продукції підприємство має здійснювати заздалегідь. Це планування випуску своїх виробів потрібно для того щоб знати чи буде прибуток отриманий від продажу таких виробів або збиток. З цього питання є спеціальні методичні рекомендації для планування собівартості. Для того, щоб отримати остаточну ціну продажу економістам потрібно мати дані як за нормами витрати матеріалів за вартістю придбаних матеріалів та яка буде розцінка по відрядній заробітній платі і скільки будуть коштувати послуги від сторонніх організацій пов'язані з виготовлення цієї продукції. Далі економісти повинні ще віднести на виробничу собівартість адміністративні, збутові та інші витрати. Крім того вони повинні закласти прибуток і також ще нарахувати 20% податку на додану вартість. І якщо економіст неправильно порахує або якісь дані не отримає вчасно для розрахунку (наприклад якщо подорожчала електроенергія або вартість матеріалів) і економіст це не врахував у свої плани калькуляції, то підприємство отримає великий збиток. Щодо фактичної калькуляції фактичної собівартості це собівартість розраховується у бухгалтерському обліку і вона розраховується за ПСБО № 16.

Отже витрати є найважливішою економічною категорією підприємства які відіграють ключову роль у формуванні як собівартості продукції так і рівня рентабельності та можуть підвищити ефективність виробництва. Чітке визначення витрат та їх обґрунтована класифікація підвищують ефективність бухгалтерського обліку посилюють його аналітичний характер і здатність виявляти резерви підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності.

1.3. Методологічні основи управління витратами

Фінансове управління в тому числі є управління витратами націлене на

підвищення прибутку. Без управління витратами фінансове управління втрачає сенс оскільки компанія просто не може не дожити до щасливого етапу отримання прибутку. Ефективний і простий спосіб аналізу витрат невід’ємна частина управлінського обліку.

В сучасних економічних умовах на передній план виходять досить часто питання управління витратами і для того щоб робити цей процес управління витратами ефективним потрібно застосовувати ряд правил. Звичайно потрібно брати до уваги стратегію організації. Якщо є поточна стратегія організації і ця стратегія низької ціни тоді управління витратами як процес повинен стати одним з основних пріоритетів ради директорів та керівників чи акціонерів.

Якщо компанія займається виробництвом і продажем різноманітної продукції з якимись складними чи унікальними властивостями то тоді вже не доцільно економити занадто сильно на витратах тому що це позначиться і на просуванні та на самій продукції. Прив'язати також потрібно інтенсивність управління витратами до фази життєвого циклу. Якщо компанія активно розвивається вважається недоцільно активно та жорстко боротися з витратами і тільки коли вже настав процес насичення коли процес продажів та виробництва стабілізувався то тоді вже необхідно застосовувати планування та бюджетування як методики досить жорсткого та точного управління витратами.

Якщо мова йде всерйоз про управління стартапами то доцільно все ж формувати план витрат з управління витратами на рік. Розбивки поквартально гірше але якщо помісячно і планомірно виконувати цей план відповідно і навіть якщо немає відповідності то потрібно застосовувати процедури антикризового управління або реструктуризації бізнесу. Прі керуванні витратами краще мати звичайно мету і ця мета повинна бути реалізованою і пов'язаною зі стратегією та культурою компанії. Ціль зазвичай цілепокладання розробляється в рамках стратегії всього процесу і це допомагає досить точно фокусуватись на керуванні витратами і в

результаті це принесе користь і для організації і для акціонерів.

Якщо керувати витратами періодично час від часу то постійно виникають труднощі з нестачею коштів зазвичай касовий розрив. Таке управління витратами може призводити тільки до періодичних проблем. Тобто головне ідея управління витратами це системний підхід.

Залучення коштів звичайно впливає на управління витратами як власне і кількість позикових грошей які бізнес отримує. Позикові кошти дозволяють в виграти час для розвитку підприємства.

Однім із ефективних методів управління витратами є контроль за їх здійсненням, аналіз доцільності витрат з врахуванням загальної стратегії розвитку підприємства. Розглянемо джерела контролю витрат виробництва за в межах документальної перевірки (рис. 1.7).

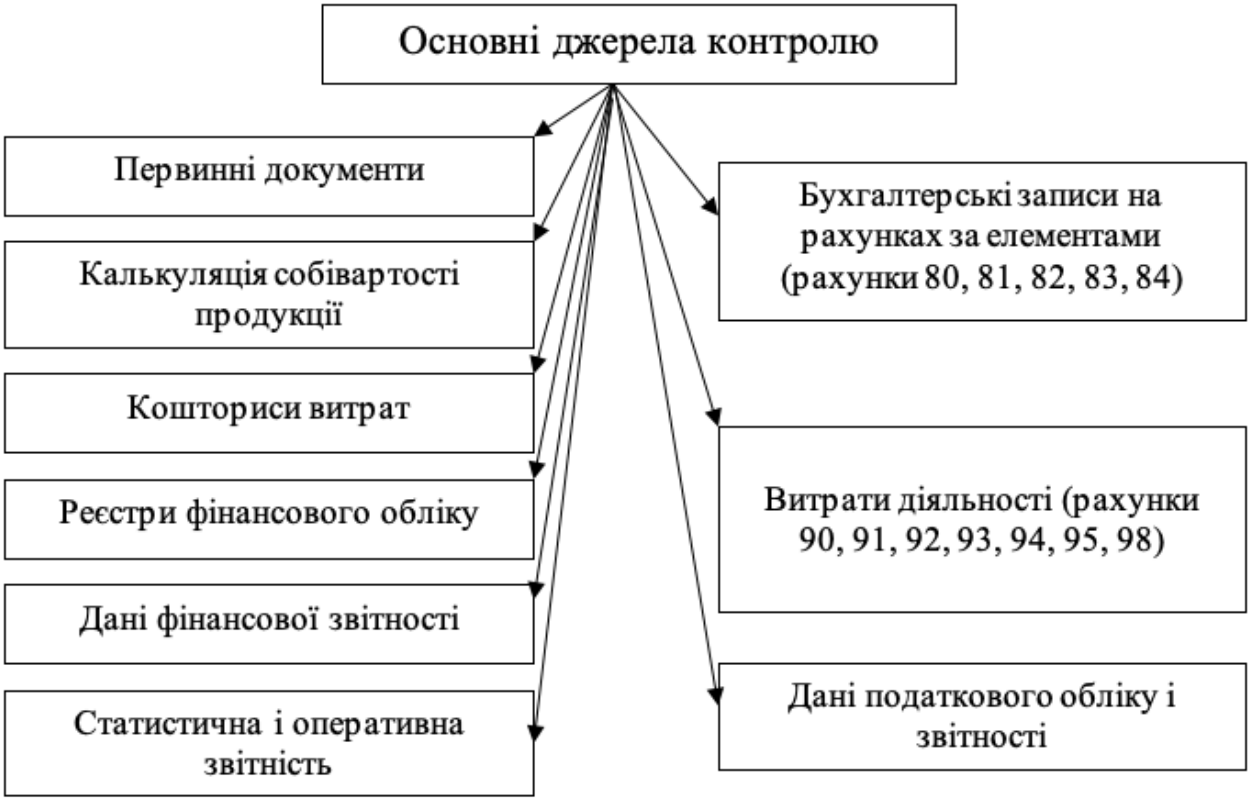


Рис. 1.7. Джерела контролю витрат виробництва

під витратами та управлінням витратами розуміється динамічний безперервний процес та засоби досягнення високого економічного результату

підприємства проекту або стартапу. Управління витратами це не тільки турбота про їх зниження це ще й захопленість витратами та великий горизонт реагування. Управління витратами включає елементи аналізу ефективності вкладень. Буває необхідно більше витрачати щоб істотно заробляти. Трапляється так що деякі види прибутку не має сенсу отримувати так як наступні події нівелюють отримані доходи через необхідність підтримки складських запасів та росту персоналу або зростає кількість скарг з'являються в інформаційних каналах.

Щоб уникнути мінливого розуміння та асоціації управління витратами з мінімізацією витрат напевно неправильно буде розуміти управління як якомога менше витрачати. Потрібно грамотно ними управляти через контроль ефективності діяльності. Якісь витрати напевно потрібно буде вливати систему щоб вона давала більший ресурс. Можна виділити деякі фундаментальні принципи управління витратами які лежать в основі цієї наукової дисципліни:

- стійка єдність підходів на різних рівнях управління витратами;

- управління контрактами на всіх стадіях життєвого циклу виробу від створення до утилізації або від надання послуги до виправлення помічених недоліків споживачем;

- це органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції робіт або послуг;

- спрямованість на недопущення зайвих і не передбачуваних витрат8

- взаємозамінність ресурсів;

- вдосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення збільшення витрат;

- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства компанії або стартапу від зниження витрат;

- обґрунтованість та прозорість системи управління витратами;

- складність або утрудненість втручання акціонерів і керівництва.

Оптимізація витрат лежить на основі ефективного управління підприємством. Оптимальні витрати це означає у бізнесу завжди є запас неможливо вести ефективно справи так щоб більше нічого не можна було б заощадити інакше кажучи витрати оптимізовані якщо для 90% сукупних втрат вдалося побудувати формула залежності сумарного вкладу найбільш витратних ресурсів. Якщо у більшості витрат і процесів є розпорядники які балансують між прибутком компанії або витратами. Якщо склад динамічно рухається та показники логістичних відхилень нормальні то система управління має передбачати винагороду персоналу за виявлення непродуктивних витрат та більш ефективного використання ресурсів і тоді бізнес розвивається більш впевнено та споживачі задоволені.

Буває так що без кредиту не обійтися і кредитування є кроком цілком обґрунтованим. Але при цьому поводження з витратами та управління ними має бути досить ретельним, і політика управління витратами має бути націлена на досягнення рівня дешевих відсотків по кредиту. Якщо на підприємстві управління витратами здійснюються неефективно та їх сума роздута то настання фінансових проблем це лише питання часу.

Одним із резервів зниження витрат може стати підвищення рівня правильності праці та використання сучасних енергозбережувальних технологій та скорочення непродуктивних витрат. На виробництві допоможе зниження частки дозвільного браку та зменшення адміністративно управлінських витрат.

Також потрібно розуміти просте правило: якщо додавання ресурсу призводить до підвищення прибутку то витрати можна і потрібно нарощувати. Але не має сенсу витрачати час зусилля і матеріали на отримання характеристик товару або послуги якщо за це не доплатять існуючі споживачі і не виросте нова клієнтська база та не утворюється нова ніша на ринку.

Основними заходами що протидіють надвитратам може стати регулярна звітність керівництву з аналізом ефективності понесених витрат, наявність бюджетів чи кошторисів на становлення виробничих процесів.

Ще однією перешкодою на шляху ефективного управління витратами може стати часте нерозуміння претензій до продукту або послуги з новими функціями чи властивостями. І якщо за це не платять то виготовляти це не потрібно. Управління та аналіз витратами як правило починається при високих витрати в компаніях. Іноді це може бути пов'язане з корупційними і часто з кримінальними речами.

Бухгалтер займається фактичним відображенням понесених витрат і слабо пов'язаний з матеріальним світом тому часто бачить затрати лише у вигляді цифр і часто не розуміє сутності витрат. Безпосередньо з витратами працюють матеріально-відповідальні особи. Тому лише поєднання обліку та аналізу дозволить ефективно управляти витратами підприємства.

Висновки до першого розділу

1. Відображення основної методологічної інформації щодо визначення, визнання та класифікації витрат наведено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», а також окремо регулювання витрат регулюється нормами приведеними у методичних рекомендаціях з обліку витрат і калькулювання продукції.

2. Класифікація витрат є основою ефективного виробництва та раціонального витрачання ресурсів і організації їх обліку витрат і виробництва продукції. Оскільки розуміння важливості понесених витрат та вірне відображення в обліку є основним фактором у прийнятті вірних управлінських рішень і відповідно ефективності виробництва в цілому.

3. Витрати відносять до управлінського обліку проте вони впливають на всі показники бухгалтерського обліку. Витрати часто відносно

легко оцінити (у порівнянні з доходами) особливо якщо мова йде про прямі витрати. Коли ж справа торкається загальновиробничих витрат які прямо не відносяться на виробництво то тут вже складніше зрозуміти правильність їх віднесення на той чи інший продукт та доволі важко проаналізувати порядок їх розподілу.

4. У той час як фінансовий облік використовується в основному для передачі загальних результатів для всієї організації зовнішнім сторонам, стратегічний аналіз витрат допомагає відповісти на детальні повсякденні запитання: скільки коштує виготовлення цього продукту, як оцінити послугу, як використовувати бюджетний процес щоб допомогти краще планувати, як оцінити роботу співробітників. Тому аналіз витрат підприємства має вирішальне значення для його прибутковості і подальшого розвитку.

5. Управління витратами є однією з найважливіших і найскладніших частин ведення бізнесу. Управління витратами – це процес планування та контролю витрат, пов’язаних з веденням бізнесу. Він включає збір, аналіз і звітність інформації про витрати для більш ефективного бюджетування, прогнозування та моніторингу витрат. Практика управління витратами може застосовуватися до конкретних проектів або до загальної операційної моделі компанії. Управління витратами зазвичай зосереджується на заощадженнях і максимізації прибутку в довгостроковій перспективі.

РОЗДІЛ 2. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У СТОВ «УКРАЇНА»

2.1. Фінансово-економічна характеристика СТОВ «Україна»

Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Україна» створено з метою ведення діяльності у сільськогосподарській галузі та отримання прибутку від реалізації агропродукції. Сільськогосподарське товариство створено і діє на підставі статуту та на основі реєстрації у єдиному державному реєстрі. Підприємство відноситься до групи малих за розміром підприємств і переважно займається вирощуванням зернових культур, зернобобових та олійних.

Товариство розташовано у Криничанському районі Дніпропетровської області у селі Червоноіванівка. Як для сільськогосподарського товариства то підприємство має досить вигідне розташування оскільки в достатній близькості знаходяться всі промислові об’єкти.

Статутом підприємства закріплено мету створення підприємства, а саме отримання прибутку та задоволення потреб населення регіону у сільськогосподарській продукції та продуктах харчування.

Якщо ж говорити про розвиток підприємства то воно було створено достатньо давно і розвивалось поступово нарощуючи обороти та укріплюючи матеріально-технічну базу про що свідчать дані звітів.

Підприємство здійснює свою діяльність на умовах оренди земельних паїв у місцевих мешканців. Це довготривалі відносини які ґрунтуються на довірі та чесних відносинах які вибудовані роками. За оренду землі розрахунок проводиться у грошовому і натуральному виразі та згідно договорів оренди має бути проведений не пізніше 1 грудня за поточний господарський рік.

Фінансовий аналіз може застосовуватися в найрізноманітніших ситуаціях, щоб надати керівникам бізнесу інформацію, необхідну для

прийняття критичних рішень. Здатність розуміти фінансові дані є важливою для будь-якого бізнес-менеджера. Фінанси - це мова бізнесу. Цілі та завдання бізнесу встановлюються у фінансовому виразі, а їх результати вимірюються у фінансовому виразі. Серед навичок, необхідних для розуміння та управління бізнесом, є вільне володіння мовою фінансів — здатність читати та розуміти фінансові дані, а також представляти інформацію у формі фінансових звітів.

Вартість підприємства (яку також можна назвати вартістю фірми або вартістю активів) — це загальна вартість активів підприємства (за винятком грошових коштів) (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Оцінка майна та капіталу СТОВ «Україна»

Види активів (майна) та пасивів (капіталу)	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відношення у % 2020 р. до 2016 р.
Майно - усього	5999,3	5323,0	9050,0	8794,0	13620,0	227,03
Необоротні активи	2158,8	1994,0	2224,0	4158,0	6882,0	318,79
Основні засоби	2158,8	1994,0	2224,0	4158,0	6882,0	318,79
Оборотні активи	3840,5	3329,0	6826,0	4636,0	6738,0	175,45
Запаси	802,6	173,0	466,0	935,0	601,0	74,88
Поточна дебіторська заборгованість	684,8	982,0	4425,0	1048,0	2580,0	376,75
Гроші, їх еквіваленти та поточні фінансові інвестиції	43,5	59,0	8,0	432,0	-	-
Інші оборотні активи	979,8	910,0	60,0	91,0	1984,0	202,49
Капітал- усього	5999,3	5323,0	9050,0	8794,0	13620,0	227,03
Власний капітал	5591,7	5209,0	9040,0	8792,0	12503,0	223,60
Зобов'язання і забезпечення	407,6	114,0	10,0	2,0	1117,0	274,04
Поточні зобов'язання	407,6	114,0	10,0	2,0	1117,0	274,04
Поточна кредиторська заборгованість	187,3	7,0	10,0	2,0	947,0	505,61

Ми бачимо певний ріст майна і капіталу за період що аналізується. Так, оборотні кошти збільшилися на 2897,5 тис. грн. (75,45 %) і їх питома вага у вартості активів зросла на 14,54 пункти і склала на кінець року 49,47 %. В основному це відбулося через зростання дебіторської заборгованості на 1895,2 тис. грн. (в 3,77 рази). Загальна вартість майна підприємства

збільшилася за звітний період на 7620,7 тис. грн., або в 2,27 рази. У складі майна необоротні активи зросли за аналізований період на 4723,2 тис. грн., або в 3,2 рази. Величина зобов'язань підприємства збільшилася в 2,74 рази, або на 709,4 тис. грн. за рахунок збільшення поточних зобов'язань, зокрема кредиторської заборгованості.

Зосередимось на аналізі фінансової інформації, зокрема фінансових звітів підприємства для прийняття рішень що є важливим при здійсненні інвестування в бізнес. Основна увага приділяється оцінці власного капіталу чи його часток, з певною увагою до кредитного аналізу. Потрібно перш за все детально вивчити різні моделі оцінки та застосовати їх у справах та проектах підприємства. Проведення даного аналізу включає підходи до оцінки дисконтованих грошових потоків, аналіз прибутковості, зростання та формування оцінки на підприємстві, прогнозування прибутків і грошових потоків, аналіз проформи для стратегії та планування, аналіз ризику та визначення ціни.

Більшість аналітиків починають аналіз фінансової звітності зі звіту про прибутки та збитки. Інтуїтивно це як правило перше про що ми думаємо про бізнес... ми часто ставимо запитання на кшталт: «який дохід, чи прибуткове підприємство, яка маржа?»

Детальний фінансовий аналіз може вплинути на багато аспектів бізнесу та далеко за межі традиційного бачення і надання стандартного набору фінансових звітів з року в рік. За допомогою поєднання внутрішньої фінансової інформації та оперативних даних із зовнішньою інформацією фінансова аналітика може вирішувати важливі бізнес-питання. Насправді фінансовий аналіз є одним із основ сучасного бізнесу. Фінансовий аналіз і звітність пропонують рівень розуміння, який допомагає підприємствам залишатися відповідальними, одночасно впорядковуючи свої ініціативи, орієнтовані на доходи або витрати.

Використання фінансових даних дозволяє не тільки обмінюватися важливою інформацією як внутрішньо, так і ззовні, але також

використовувати показники або статистику, щоб значно покращити ту сферу, яка дозволяє бізнесу розвиватися (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Фінансові результати діяльності СТОВ «Україна»

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відношення у % 2020 р. до 2016 р.
Дохід (виручка) від реалізації продукції	4824	4811	9526	6196	6912	143,30
Чистий дохід від реалізації продукції	4672	4692	8917	5217	5789	123,91
У % до доходу від реалізації продукції	96,86	97,53	93,61	84,20	83,75	-13,11
Витрати, у тому числі: собівартість реалізованої продукції	1618	4144	4164	3959	4139	255,89
адміністративні витрати;	644	673	490	530	480	74,52
інші операційні витрати.	94	118	533	101	136	144,83
Валовий прибуток (збиток)	3054	548	4753	1258	1650	54,02
У % до чистого доходу (виручки) від реалізації продукції	65,38	11,68	53,30	24,11	28,50	-36,88
Прибуток від операційної діяльності	2316	-243	3730	627	1034	44,63
Фінансові та інвестиційні витрати	57	76	-	36	49	85,81
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності	2279	-319	3730	591	985	43,21
У % до прибутку від звичайної діяльності до оподаткування	100	100	100	100	100	-
Чистий прибуток (збиток)	360	63	389	839	453	126,01
У % до прибутку (збитку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1920	-382	3341	-248	532	27,71
У % до валового прибутку (збитку)	39,79	-7,94	35,07	-4,00	7,69	-32,10

Дані таблиці показують, що найбільшу абсолютну суму чистий прибуток має в 2019 в., він зріс проти 2016 року майже в 3 рази, і становив 839 тис. грн. Найбільшу питому вагу має дохід від реалізації продукції: 96,86 % у 2019 році та 83,75 % за звітний рік. Усі інші доходи становлять незначну частку загальних доходів підприємства.

Одним із ключових напрямків корпоративної соціальної відповідальності вважається забезпечення фінансової стабільності, яку необхідно адаптувати до цілей підприємства. Розглядаючи фінансову стабільність необхідно розглядати як основне завдання для збільшення доходів до певного рівня та розширення ринкового потенціалу. Крім того важливо визначити теоретичні та практичні тенденції застосування оцінки фінансової стійкості підприємств. Проведено дослідження щодо оптимальної структури капітальних ресурсів та можливості їх використання при прийнятті управлінських рішень шляхом оцінки деяких показників фінансової стійкості (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Оцінка фінансової стійкості господарюючого суб'єкта

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відношення у % 2020 р. до 2016 р.
1. Показники структури капіталу						
Коефіцієнт автономії	0,93	0,98	1,00	1,00	0,92	98,49
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	0,07	0,02	-	-	0,08	120,71
Коефіцієнт фінансування	13,72	45,69	904,0	4396	11,19	81,59
Коефіцієнт фінансового ризику	0,07	0,02	-	-	0,09	122,56
2. Показники стану оборотних активів						
Власний оборотний капітал	3433	3215	6816	4634	5621	163,74
Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів	0,89	0,97	1,00	1,00	0,83	93,33
Коефіцієнт забезпеченості запасів	1,10	1,41	2,85	1,47	1,35	122,56
Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів	0,01	0,02	-	0,09	-	-
3. Показники стану основного капіталу						
Коефіцієнт реальної вартості майна	1,05	0,56	0,86	0,80	1,03	97,67
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні	0,36	0,37	0,25	0,47	0,51	140,42
Коефіцієнт накопичення амортизації	0,35	0,42	0,43	0,35	0,27	78,50
Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів	1,78	1,67	3,07	1,11	0,98	55,04

Товариство характеризується високими показниками фінансового стану та фінансової незалежності що зумовлено насамперед наявністю власних обігових коштів (робочого капіталу) наприкінці 2020 року на суму 5621 тис. грн, тобто перевищує суму на початку періоду дослідження на 2188 тис. грн.

Розраховані коефіцієнти свідчить про високий рівень фінансової автономії підприємства. Це підтверджується коефіцієнтами автономії (0,92) і концентрації позикового капіталу (0,08).

Для класифікації фінансових коефіцієнтів можна використовувати різноманітні категорії. Хоча назви цих категорій і коефіцієнти, які входять до кожної з них, можуть значно відрізнятися. Загальні категорії, які використовуються, включають активність, ліквідність, платоспроможність, прибутковість та коефіцієнти оцінки. Кожна категорія вимірює різні аспекти бізнесу компанії. Проте всі категорії є важливими для оцінки загальної здатності компанії генерувати грошові потоки від своїх господарських операцій.

Платоспроможність і ліквідність – це різниця між оцінкою здатності бізнесу використовувати поточні активи для виконання своїх короткострокових зобов’язань і його довгостроковою спрямованістю. Платоспроможність відноситься до довгострокового фінансового становища підприємства, що означає, що бізнес має позитивний чистий капітал і здатність виконувати довгострокові фінансові зобов’язання, тоді як ліквідність – це здатність підприємства виконувати свої короткострокові зобов’язання.

Інформацію, необхідну для розрахунку цих коефіцієнтів, можна знайти у балансі, який показує ваші активи, зобов’язання та власний капітал. Офіційно затверджена форма балансу побудована у напряму від важколіквідних активів до швидколіквідних.

Важливим є розрахунок оборотності капіталу оскільки коефіцієнти оборотності описують, наскільки добре керують бізнесом. Вони можуть вказувати, як швидко продається продукція компанії, скільки часу покупцям

потрібно, щоб заплатити, або як довго капітал прив’язаний до запасів. (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Оцінка ліквідності, платоспроможності та оборотності оборотних активів, тис.грн.

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відношення у % 2020 р. до 2016 р.
1. Оцінка ліквідності						
Високоліквідні активи	44	59	8	432	-	-
Середньоліквідні активи	685	982	4425	1048	2580	376,75
Низьколіквідні активи	3112	2288	2393	3156	4158	133,60
Найбільш строкові зобов'язання	137	-	7	-	700	510,20
Короткострокові зобов'язання	220	107	-	-	170	77,17
2. Оцінка платоспроможності						
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,11	0,52	0,80	216,0	-	0,11
Проміжний коефіцієнт покриття	1,79	9,13	443,3	740,0	2,31	1,79
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	9,42	29,20	682,6	2318,0	6,03	9,42
Коефіцієнт загальної платоспроможності	14,72	46,69	905,0	4397,0	12,19	14,72
3. Оцінкаоборотності оборотних активів						
Чистий дохід від реалізації продукції	4020	4010	7938	5163	5668	141,01
Середньорічна вартість оборотних активів	2852	3585	5078	5731	5687	199,40
Коефіцієнт обертання оборотних активів	1,409	1,119	1,563	0,901	0,997	70,71
Коефіцієнт завантаження оборотних активів	0,710	0,894	0,640	1,110	1,003	141,42
Тривалість одного обороту оборотних активів, днів	255,42	321,82	230,27	399,60	361,21	141

Показниками швидкої та поточної ліквідності розраховані для підприємства є достатньо високими що говорить про спроможність погасити свої зобов’язання у будь-який момент. Окрім цього високий коефіцієнт платоспроможності говорить про можливість погашати довгострокові зобов’язання що в свою чергу підкріплюється відсутністю довгострокових зобов’язань у підприємства. Все це означає, що вся сума поточних зобов’язань може бути погашена оборотними засобами підприємства.

В 2020 році коефіцієнти швидкої ліквідності суттєво перевищували нормовані значення, через незначний рівень поточних зобов'язань. Однак надмірно високі показники ліквідності з погляду раціональної організації господарства та ефективності використання оборотних запасів не можна вважати позитивним явищем оскільки є достатні резерви для розширення та нарощування оборотів і виробництва і господарство цим не користується.

Узагальнимо розраховані показники та визначимо рейтингову оцінку підприємства у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Комплексна (рейтингова) оцінка фінансового стану

Показник	2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.		2020 р.		Питома вага (Vi, %) в інтегрованому показнику
	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	
Показники ліквідності											
Коефіцієнт поточної ліквідності (загальний коефіцієнт покриття)	9,4	10	29,2	10	682,6	10	2318,0	10	6,0	10	8
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,8	10	9,13	10	443,3	10	740,0	10	2,3	10	8
Показники ділової активності											
Період оборотності дебіторської заборгованості, днів	32,6	10	74,8	9	122,6	7	190,8	3	115,2	7	8
Період оборотності запасів, днів	262,1	1	208,4	3	148,8	5	147,5	5	304,5	-	8
Період оборотності активів, днів	450,9	7	508,2	6	325,9	9	622,1	4	711,8	4	8
Показники фінансової незалежності											
Коефіцієнт фінансової незалежності, %	6,8	10	2,14	10	0,11	10	0,02	10	8,20	10	8
Частка оборотних активів, сформованих за рахунок власних коштів, %	89,4	10	96,58	10	99,85	10	99,96	10	83,42	10	8
Показники рентабельності											
Рентабельність продажу, %	54,7	10	-5,32	2	43,24	10	23,08	10	20,80	10	9
Рентабельність активів, %	13,1	10	-1,13	4	14,33	10	4,01	9	3,21	8	9
Рентабельність капіталу, %	14,1	10	-1,19	4	14,45	10	4,01	7	3,38	6	9
Інші показники											
Знос основних засобів, %	34,9	9	42,02	8	42,99	8	34,55	9	27,45	9	7
Частка простроченої дебіторської заборгованості, %	-	10	-	10	-	10	-	10	-	10	5
Частка простроченої кредиторської заборгованості, %	-	10	-	10	-	10	-	10	-	10	5
Інтегрований показник фінансового стану	8,97		7,10		9,14		8,13		7,87		-
Рейтинг фінансового стану	А		А		А		А		А		-

Підприємство має високий рейтинг фінансового стану і це є важливим для подальших відносин з контрагентами. Адже клієнти та постачальники можуть не захотіти мати справу з компанією, яка має фінансові проблеми.

Оцінка фінансового стану фактично зводиться до аналізу фінансової діяльності підприємства і є основою для подальшого прийняття управлінських рішень. Проте доцільно було б проводити аналіз з певною періодичністю на надавати керівництву деталізоване пояснення розрахованих показників в поєднанні з плануванням діяльності на майбутнє.

2.2. Характеристика організації роботи бухгалтерської служби та оцінка базових засад облікової політики підприємства

Бухгалтерський облік і фінанси – це мови бізнесу в усьому світі. Бухгалтерський відділ це частина адміністрації компанії, яка відповідає за підготовку фінансової звітності, ведення головної книги, оплату рахунків, виставлення рахунків клієнтам, нарахування заробітної плати, облік витрат, фінансовий аналіз тощо. Керівник бухгалтерії часто може поєднувати виконання різних функцій.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік на підприємстві може здійснювати безпосередньо сам керівник або найнятий ним до штату підприємства бухгалтер або передано ведення бухгалтерського обліку третім особам тобто аудиторській компанії.

СТОВ «Україна» відноситься до малого і середнього підприємства і тому можна всі три способи ведення бухгалтерського обліку є прийнятними. Але оскільки в сільськогосподарський галузі управлінський облік надто деталізований то все ж таки мати бухгалтера який би цілком зосередився на потребах підприємства є більш доцільним.

В господарстві бухгалтерський облік ведеться трьома працівниками: головним бухгалтером, бухгалтером та помічником бухгалтера. Із поступовим нарощуванням обсягів виробництва в майбутньому знадобиться прийняти до штату додаткових фахівців.

Бухгалтер виконує покладені на нього обов’язки згідно з посадовою інструкцією, проте іноді виконує додаткові обов’язки з кадрового діловодства та консультування керівництва щодо укладення договорів з контрагентами в частині виконання зобов’язань.

Сільськогосподарський облік розглядає всі аспекти бухгалтерського обліку з якими можна зіткнутися в процесі діяльності. Мета ефективного бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб не лише розуміти концепції бухгалтерського обліку, а й побудувати функціональну бухгалтерську систему. Бухгалтерський облік в сільському господарстві є унікальним і який не зустрічаються в інших галузях через спеціальні правила оцінки запасів, операції хеджування, роботи з кооперативами та облік необоротних сільськогосподарських активів.

Для ведення бухгалтерського обліку у сільському господарстві необхідне чітке розуміння процесу виробництва. Тому якщо необхідно мати в штаті бухгалтера і цей бухгалтер буде єдиним, то однозначно хорошим рішенням буде найняти людину вже з досвідом ведення бухгалтерського обліку в сільськогосподарській галузі.

В обов'язки бухгалтерам входить ведення обліку дебіторської та кредиторської заборгованості, контроль за виконанням зобов'язань як з боку підприємства, так і з боку дебіторів, облік оборотних і необоротних активів, нарахування заробітної плати та її виплата, а також розрахунок та оплата податків. Крім цього однією з основних функцій бухгалтера є складання звітності та проведення інвентаризації. Бухгалтер у сільському господарстві має ряд додаткових функцій, таких як ведення обліку витрат виробництва та визначення собівартості продукції, при цьому дані ділянки роботи мають певну галузеву специфіку.

Обов’язки бухгалтера включають перевірку фінансових документів і процедур, звірку банківських виписок та обчислення податкових платежів і декларацій. Щоб бути успішним на цій посаді треба мати попередній досвід роботи з бухгалтерією та вміння виявляти числові помилки. Обов’язки бухгалтера можуть бути досить широкими: від аудиту фінансових документів та проведення фінансових аудитів до звірки банківських виписок та розрахунку податків при заповненні річних звітів. Так у СТОВ «Україна» бухгалтер має досить широке коло обов’язків, а помічник бухгалтер виконує просту роботу із заповнення первинних документів. Головний бухгалтер підприємства відповідає за ведення обліку вцілому. Розглянемо обов’язки головного бухгалтера на рисунку 2.1.

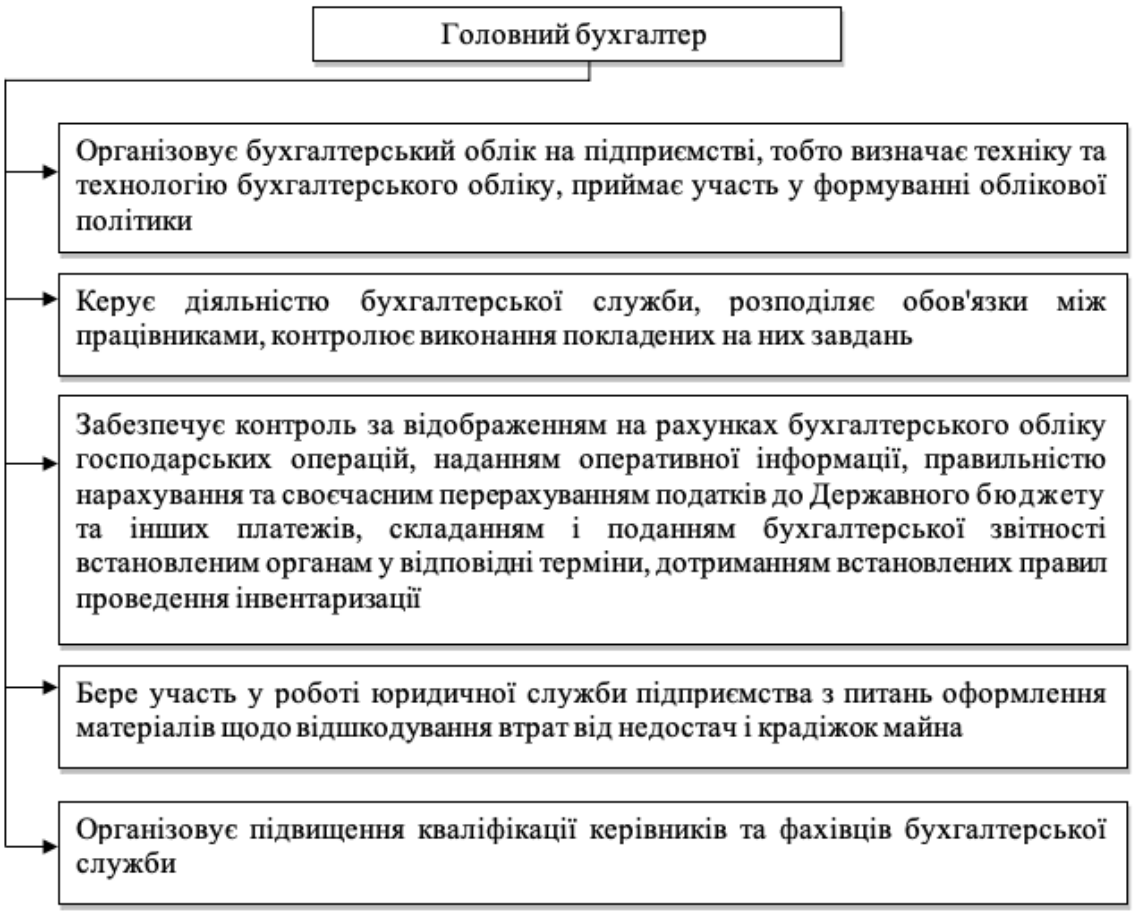


Рис. 2.1. Обов’язки головного бухгалтера

Хороший бухгалтер – це не просто людина, яка володіє фінансовими навичками, а й експерт із людських стосунків та спілкування. Вони повинні мати виняткову чесність, коли вони контролюють фінансові записи, і вони

повинні мати сильні комунікативні навички, щоб подавати детальну інформацію у легкій для розуміння формі.

У товаристві обліковий процес складається з трьох етапів: первинного, поточного та підсумкового. Обліковий процес як організаційну сукупність надано на рис. 2.2.

Рис. 2.2. Об'єкти організації облікового процесу

На підприємстві немає наказу про організацію бухгалтерського обліку. Ведення бухгалтерського обліку ґрунтується на наказі про облікову політику підприємства. У цьому документі прописано основні положення та методику ведення обліку за активами та зобов'язаннями підприємства, перераховано оцінку списання запасів на етапі їх вибуття, визначено методику розрахунку амортизації основних засобів та нематеріальних активів, зазначено межу суттєвості та визначено терміни проведення інвентаризації.

Бухгалтерський облік господарстві ведеться за змішаною формою обліку, а саме журнально-ордерною формою з частковою автоматизація. Первинний облік ведеться частково вручну а частково автоматизовано. І автоматизацію можна назвати умовною оскільки первинні документи просто

заповнюються в комп'ютері де необхідно вносити всю необхідну інформацію тобто шаблонів чи бази даних де можна було б використовувати інформацію немає. Відсутність автоматизації значно уповільнює процес обробки даних та ускладнює процес контролю.

Одним із пріоритетних питань у ведення бухгалтерського обліку на високому рівні є постійне підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії. На жаль на підприємство не стурбовані цим питанням і не вкладають гроші у розвиток та набуття нових знань та досвіду бухгалтерів. В основному підвищення кваліфікації проходять за рахунок самоосвіти та виділення коштів підприємством на купівлю доступів до інформаційних онлайн ресурсів з доступом до бухгалтерської інформації та оновлень у законодавстві.

Бухгалтерський облік ведеться у програмі «1С: Бухгалтерія». Ця програма доопрацьована для цілей підприємства та адаптована під умови ведення обліку у підприємстві. Проблемою є те що для даної програми вже не випускається оновлення і всі нормативні зміни не відображаються в даній програмі і тому бухгалтеру доводиться вносити в програму коригування практично на постійній основі. Що ж до складання звітності то цей процес повністю автоматизований і для складання і передачі звітності у контролюючі організації використовується програма M.e.doc.

2.3. Організація обліку загальновиробничих витрат на підприємстві

Точне розподілення загальновиробничих витрат має важливе значення для розуміння фінансових показників і прийняття обґрунтованих цінових рішень. Загальновиробничі витрати відносяться до всіх непрямих витрат на ведення бізнесу. Ці поточні витрати підтримують бізнес, але не пов’язані зі створенням продукту чи послуги.

Розрахунок загальновиробничих витрат важливий не тільки для складання бюджету, але й для визначення того, скільки компанія повинна стягувати за послугу або продукт, щоб отримати прибуток.

Хоча загальновиробничі витрати не пов’язані безпосередньо з отриманням прибутку, вони все ще необхідні, оскільки забезпечують важливу підтримку діяльності, що приносить прибуток. Загальновиробничі витрати залежать від характеру бізнесу.

Загальновиробничі витрати у СТОВ «Україна» можуть включати фіксовані щомісячні та річні витрати, такі як оренда, зарплата та страхування, або змінні витрати, такі як витрати на рекламу, які можуть змінюватися щомісяця залежно від рівня ділової активності. Підприємство має враховувати як накладні витрати, так і прямі витрати для розрахунку довгострокових цін на продукти та послуги. Це дозволяє бізнесу отримувати прибуток на довгостроковій основі.

Бухгалтерський облік залежить від системи управління витратами на підприємстві (рис.2.3).

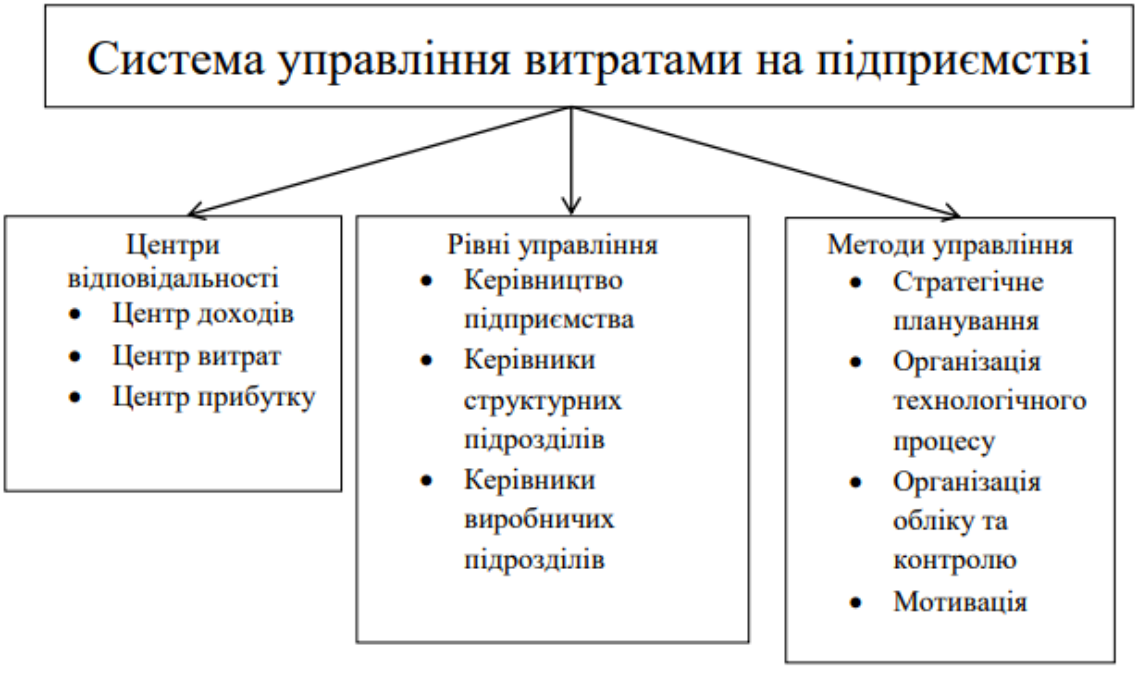


Рис. 2.3. Система управління витратами на підприємстві

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з подальшим їх перенесенням на рахунок 23 «Виробництво». Так на 23 рахунку визначається собівартість продукції яка формується як за допомогою прямих так і непрямих витрат.

Крім прямих витрат у собівартість виробу списуються в кінці місяця загальновиробничі витрати з 91 рахунку. Щоб розрахувати накладні витрати потрібно зібрати всі накладні витрати за певний період часу, як правило, розбиваючи їх за місяцями витрат. Незважаючи на те, що всі непрямі витрати є накладними витратами потрібно бути обережним, класифікуючи ці витрати.

Після того, як ви класифікували витрати, додайте всі накладні витрати за звітний період, щоб отримати загальні накладні витрати.

Тепер можна дізнатися відсоток накладних витрат у відсотках від продажів. Відсоток накладних витрат говорить про те скільки бізнес витрачає на накладні витрати і скільки витрачається на виготовлення продукту чи послуги.

Розподіл накладних витрат має важливе значення для розрахунку загальних витрат на виробництво продукту або послуги і, отже, для встановлення вигідної ціни продажу. Щоб розподілити накладні витрати, спочатку потрібно розрахувати норму розподілу накладних витрат. Це робиться шляхом ділення загальних накладних витрат на кількість годин безпосередньої праці. Далі накладні витрати треба помножити на коефіцієнт розподілу накладних витрат на кількість робочих годин, необхідних для виготовлення кожного продукту.

Згідно П(С)БО підприємства самостійно можуть встановлювати порядок розподілу загальновиробничих витрат та встановлювати власний перелік постійних чи змінних витрат.

Важливо, щоб підприємство контролювало свої загальновиробничі витрати, оскільки вони можна без потреби витрачати кошти бізнесу, якщо це не контролюються належним чином. Оскільки загальновиробничі витрати не

пов’язані безпосередньо з доходом, ці витрати можуть стати більшою часткою загальних витрат і обтяжувати бізнес. Схема розподілу загальновиробничих витрат наведена на рисунку 2.4.

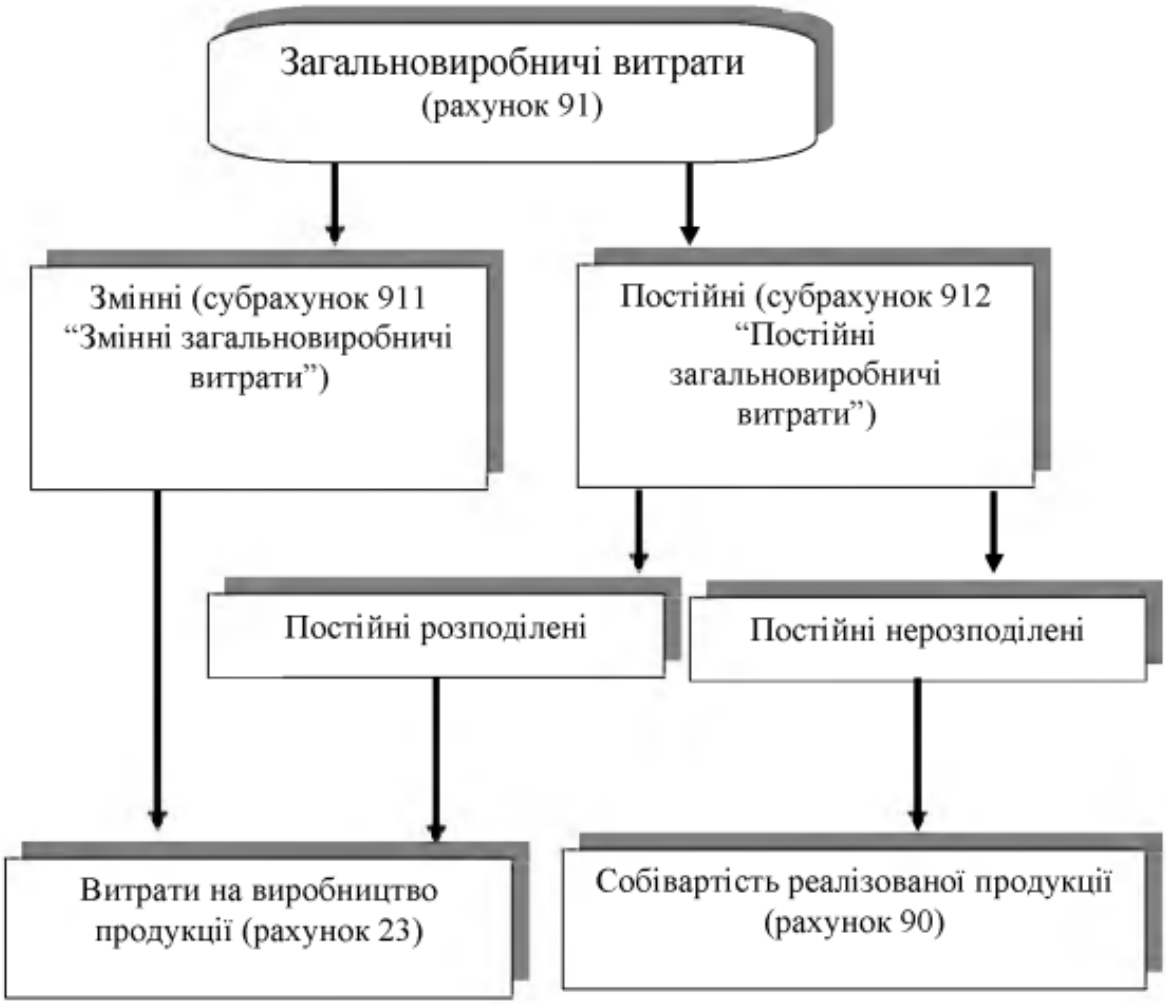


Рис. 2.4. Схема розподілу загальновиробничих витрат

Накладні витрати є основним компонентом у визначенні чистого доходу компанії або її прибутку, який визначається її витратами — як накладними, так і операційними — з її чистого доходу або доходу, отриманого від продажу її продукції чи послуг. Існує є три види загальновиробничих витрат.

Постійні накладні витрати – це витрати, які не змінюються протягом певного періоду (зазвичай щомісяця), незалежно від рівня діяльності

підприємства. Приклади постійних накладних витрат включають заробітну плату штатних працівників, оренду офісних приміщень, страхування бізнесу, податки на майно, відсотки з виплати іпотеки, амортизацію активів та державні ліцензії. Компанія зазвичай звітує про ці витрати у своєму звіті про прибутки та збитки.

Напівзмінні накладні витрати включають витрати, які мають фіксований елемент, такий як базова вартість, і змінний аспект, який змінюється залежно від рівня ділової активності. Напівзмінні витрати можуть включати все: від комісійних і бонусів до послуг прибирання.

Змінні накладні витрати: як випливає з їх назви, змінні витрати — це накладні витрати, які коливаються залежно від рівня ділової активності. Змінні накладні витрати включають певні комунальні послуги, консультаційні та юридичні витрати, оргтехніку та пов’язаний з нею ремонт, адміністративні витрати, канцелярське приладдя та найм сезонного чи тимчасового допоміжного персоналу.

Правильно організований та функціонуючий управлінський облік дозволяє отримувати та використовувати інформацію, що становить основу для аналізу, планування, прогнозування, контролю діяльності підприємства та нормування ресурсів. Таким чином, інформація, отримана з даних управлінського обліку, є основним інструментом, що дозволяє вищому керівництву компанії ефективно управляти та координувати ті її бізнес-процеси, за роботу яких вони несуть відповідальність.

У СТОВ «Україна» при обчисленні загальновиробничих витрат обов’язково визначають їх базу розподілу. Використання даного метода забезпечує нормальний ріст собівартості продукції без перевищення навіть при певних простоях та непередбачуваних затримках у виробництві.

Спочатку загальновиробничі витрати накопичуються на рахунку 91 до завершення повного циклу виробництва. Потім розподіляються у відповідності до бази розподілу та списуються на витрати виробництва – рахунок 23 на основі розрахунку бухгалтерії.

Рахунок 91 – це збірно-розподільний рахунок а тому він по суті є транзитним тобто по дебету даного рахунку збирають загальну суму загальновиробничих витрат і списують чи розподіляють на об’єкти виробництва з кредиту рахунку. Тобто фактично залишку по рахунку не може існувати на кінець періоду чи завершення виробничого циклу.

В господарстві рахунок 91 використовується лише для продукції з повним циклом: виробництво-реалізація. В тому ж випадку коли товари купують для подальшого перепродажу то даний рахунок взагалі не використовується.

Аналітичний облік ведеться за кожним структурним підрозділом підприємства і відповідно розподіляються затрати на продукцію яку певний структурний підрозділ виготовив.

Порядок відображення загальновиробничих витрат в бухгалтерському наведено у додатку А.

Як такого певного методу обліку витрат підприємство не дотримується то можна сказати що використовує змішаний підхід до обліку витрат (рис.2.5).

Рис. 2.5. Методи обліку витрат діяльності

Існує ще одна проблема з розподілом загальновиробничих витрат – їх не завжди можна розподілити. При прямому розподілі на собівартість продукції постійно треба враховувати доцільність віднесення таких витрат до собівартості певної продукції. І в такому випадку прямий метод розподілу уже не працює. Окрім цього прямий розподіл загальновиробничих витрат часто ускладнює ведення первинного обліку роблячи його занадто громіздким.

Найчастіша проблема з якою стикається підприємство при розподілі загальновиробничих витрат це саме розподіл витрат що взагалі не мають ніякого відношення до виробничої собівартості.

Наступною ланкою, яка потребує організації виступає формування регістрів аналітичного і синтетичного обліку. Рахунки аналітичного обліку відкривають у звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва. Витрати за місяць та наростаючим підсумком з початку року. Загальновиробничі витрати розподіляються на об’єкти обліку пропорційно до загальної суми витрати без вартості насіння і відносяться на собівартість тільки тієї продукції, яка виробляється.

Отже облік витрат в господарстві ведеться в цілому задовільно проте потребує удосконалення методики розподілу витрат і вірного їх перенесення на відповідні об’єкти виробництва.

2.4. Напрями удосконалення обліку загальновиробничих витрат

Сучасний етап функціонування економіки характеризується зростанням інформаційного навантаження на управлінський персонал. Це визначає актуальність проблеми комплексної автоматизації управлінської діяльності на основі сучасних інформаційних технологій та засобів телекомунікацій.

Основними завданнями автоматизації обліку витрат на виробництво є:

- своєчасне, повне і достовірне відображення в обліку фактичних витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг), а також невиробничих витрат і втрат, яких припускаються на окремих ділянках діяльності підприємства;

- контроль за правильним використанням сировини, матеріалів, палива, енергії, фондів заробітної плати тощо, за дотриманням встановлених кошторисів витрат на обслуговування виробництва, управління, надання послуг;

- обґрунтування калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), правильне складання звітних калькуляцій;

- перевірка виконання планів по собівартості (планів кошторисів витрат) і виявлення резервів скорочення витрат;

- виявлення результатів по собівартості підрозділів підприємства;

- виявлення й усунення недоліків організації виробництва і матеріально-технічного забезпечення, спрямованого на максимальну економію матеріальних і трудових витрат і на підвищення продуктивності праці.

Розглянемо автоматизацію цієї ділянки обліку як складової комплексної системи управління підприємством.

Склад і зміст інформаційної бази з обліку витрат на виробництво представлений таким чином.

Основна нормативно-довідкова інформація:

- довідник планових відсотків непрямих витрат (стаття витрат розрахункова, стаття витрат базова, структурний підрозділ чи дільниця, кошторисна ставка) використовується при оцінці незавершеного виробництва, допоміжного виробництва, для визначення частки накладних витрат на виріб, замовлення, вид послуг.

- довідник нормативних витрат на деталі, вироби, замовлення, види послуг (код виробу, структурний підрозділ, стаття витрат, одиниця виміру,

кількість, сума) призначений при визначенні нормативних витрат продукції (послуг).

- довідник припустимої кореспонденції рахунків (основний рахунок, кореспондуючий рахунок, допустимість кореспонденції рахунків (дебет/ кредит) використовується для контролю введеної інформації з погляду правильності поставлення кореспонденції проводок і для аудиторських перевірок проведених господарських операцій.

- довідник планової собівартості продукції (код зведеного обліку (виріб, вид послуг тощо), найменування виробу, вид послуг, стаття витрат, сума) використовується для аналізу стану фактичних даних, а також для моделювання і прогнозування витрат на виробництво.

- довідник причин і винуватців відхилень від норм витрат (код причин відхилень від норм, найменування причин відхилень від норм, винуватці відхилень) необхідний для ідентифікації причин і для угрупування даних для прийняття управлінських рішень.

- довідник типових господарських операцій (структура довідника аналогічна іншим комплексам задач) використовується для автоматичного формування кореспонденції бухгалтерських рахунків.

- довідник підприємств;

- довідник структурних підрозділів тощо.

Облік витрат на виробництво є зведеною ділянкою обліку по відношенню до інших ділянок. Він базується майже на усіх документах первинного і зведеного обліку діяльності підприємства, і документація по ньому повинна забезпечувати розподіл витрат за економічними елементами, місцями виникнення, статтями та об’єктами калькуляції.

Вхідна інформація обліку витрат на виробництво являє собою сформовану на машинних носіях інформацію, що є результатом рішення задач з обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації.

Вихідна інформація така:

- відомість відхилень від норм фактичних витрат на виробництво використовується для контролю витрат матеріальних, трудових і грошових ресурсів по кожному структурному підрозділу в розрізі статей і прийняття управлінських рішень;

- відомість аналітичного обліку загальновиробничих витрат (для аналізу загальновиробничих витрат по статтях за конкретний звітний період);

- моделі аналізу загальновиробничих та адміністративних витрат використовуються для відображення загальновиробничих і адміністративних витрат в розрізі статей витрат, окремих замовлень, видів робіт (послуг), і забезпечують керівництво підрозділів автоматичним формуванням управлінських рішень.

- відомість відхилень від норм фактичних витрат використовується для контролю й аналізу відхилень фактичних витрат матеріалів, заробітної плати у виробництві (по причинах і винуватцях) від норм.

- відомість аналітичного обліку по рахунках застосовується для здійснення детального обліку, контролю й аналізу непрямих витрат.

- оборотна відомість використовується для розрахунку і формування витрат, що списуються на собівартість продукції по статтях витрат, а також для визначення незавершеного виробництва.

- відомість визначення фактичної собівартості готової продукції містить інформацію, що дозволяє проаналізувати і проконтролювати рух засобів і правильність віднесення витрат на відповідні об'єкти зведеного обліку, а також для аналізу господарської діяльності підприємства.

- відомість загальновиробничих і адміністративних витрат уможливлює контроль за слушністю і повнотою розподілу загальновиробничих і адміністративних витрат.

Моделювання витрат на виробництво забезпечує на підставі наявних фактичних даних, нормативно-довідкової інформації і бази знань здійснення розрахунку і відображення оптимального використання ресурсів, а також

можливість отримання інформації про відхилення і пропоновані шляхи недопущення перевитрат по окремих статтях витрат.

За послідовністю виконання усі задачі обліку витрат на виробництво розподіляють на окремі комплекси: виявлення і розподіл прямих витрат, облік і розподіл комплексних витрат, облік незавершеного виробництва, облік витрат основного виробництва, складання зведених регістрів, розрахунки калькуляції собівартості продукції.

Ці комплекси задач включаються до складу АРМ бухгалтера з обліку виробничих витрат відповідних рівнів (рис. 2.6).

Рис. 2.6. Функції АРМ бухгалтера з обліку витрат на виробництво

Автоматизована обробка даних з обліку витрат на виробництво, за звичай, виконується після автоматизації інших ділянок обліку, і передбачає групування витрат за аналітичними і синтетичними рахунками, що забезпечується формуванням відповідних регістрів або виконанням

розрахунків по окремих елементах витрат: відомостей розподілу нарахованої заробітної плати і витрат матеріалів за шифрами аналітичного обліку і синтетичних рахунках; розрахунків сум на соціальне страхування, резервів відпускних тощо.

На першому рівні АРМ бухгалтера з обліку витрат на виробництво формуються і підготовляються первинні дані, які утворюються в місцях виникнення інформації. Обліковуються витрати на виробництво в окремих підрозділах, що уможливлює організацію систематичного і своєчасного виявлення відхилень від нормальних умов, проведення оперативного обліку і внутрішнього аудиту.

На II рівні АРМ бухгалтера з обліку витрат на виробництво забезпечується контроль інформації з АРМ бухгалтера I рівня, виконуються регламентні та запитові задачі в цілому по підприємству.

АРМ бухгалтера III рівня забезпечує аналіз роботи структурних підрозділів і підприємства в цілому, узагальнення зведених даних витрат на виробництво, здійснення оперативного контролю за використанням трудових, матеріальних і грошових ресурсів, організації внутрішнього аудиту.

Сучасні інформаційні системи дозволяють моделювати витрати на виробництво, завдяки чому забезпечується прийняття оптимальних управлінських рішень.

Розглянемо особливості використання модуля «Фактичні затрати» системи «Галактика». Він призначений для автоматичного розрахунку фактичних виробничих витрат за результатами виробничої діяльності підприємства за місяць. Цей модуль є компонентом Контура управління виробництвом і орієнтований на використання фахівцями виробничого бюро (сектора) бухгалтерії підприємства. Його функціонування можливе лише при функціонуванні на підприємстві модулів «Виробництво», «Зарплата», «Техніко-економічне планування на підприємстві».

Функціонально модуль включає: базу даних, що входить до складу інтегрованої бази даних системи «Галактика»; сукупність екранних форм для вводу інформації; сукупність розрахункових задач, які реалізують обробку інформації та отримання вихідних звітних форм; вбудовану довідкову систему і сервісні функції (текстовий редактор, калькулятор, драйвери налаштуваннямонітора і принтерів). Доступ до цих ресурсів забезпечується через головне меню (рис. 2.7).

Рис. 2.7. Структура модуля «Фактичні затрати»

Налаштування передбачає: статті калькуляції, елементи витрат, кошториси витрат, варіанти обліку витрат, встановлення року та місяця, службові звіти (налаштування статей калькуляції, налаштування елементів витрат, налаштування кошторисів витрат). Довідники складаються із каталогу матеріальних цінностей, типів і груп матеріальних цінностей, підрозділів, одиниць виміру.

Контрольні звіти передбачають обороти по рахунку, обороти по об’єкту, ставки поглинання накладних витрат. Звіти по зведенню витрат включають зведення по статтях калькуляції, зведення по елементах витрат; зведення по статтях і елементах, відхилення плану і факту (по статтях калькуляції та за елементами витрат). Звіти за кошторисами витрат виокремлюють склад кошторису та розшифровку кошторису. Звіти по калькуляціях: калькуляція витрат по об’єкту (підприємству, цехах); калькуляція на виріб по підприємству; калькуляція на виріб по цехах; калькуляція на виробниче замовлення.

Модуль «Фактичні витрати» передбачає формування і підтримку в робочому стані таблиць, що налаштовуються, по розрахунку фактичних витрат; забезпечує взаємозв’язок з іншими модулями системи «Галактика».

Він забезпечує розрахунок:

- сум прямих фактичних витрат за статями калькуляції в розрізі цехів і по підприємству;

- фактичних кошторисів накладних витрат за комплексними статтями калькуляції;

- сум фактичних витрат за економічними елементами;

- фактичних витрат по підприємству;

- сум прямих фактичних витрат за замовленнями або виробами;

- калькуляцій фактичної собівартості виробів.

Основним джерелом інформації для розрахунків є книга бухгалтерських проводок, яка формується модулями Контура бухгалтерського обліку на протязі звітного періоду.

Щоб відібрати із книги бухгалтерських проводок інформацію про виробничі витрати, виконують налаштування статей калькуляції, елементів витрат, кошторисів накладних витрат на кореспонденцію рахунків. Системі зазначають, на яких проводках виконувати відбір даних про затрати із книги проводок. Таким чином розраховується свод фактичних витрат на

виробництво за звітний період (місяць) та фактичне виконання кошторисів накладних витрат.

Для розрахунку калькуляцій фактичної собівартості виробів, напівфабрикатів або виробничих замовлень застосовуються коди аналітичного обліку. Використовуючи дані аналітичного обліку, із книги бухгалтерських проводок вибираються суми прямих витрат (матеріальних і по оплаті праці) на вироби, напівфабрикати, виробничі змовлення або групи продкуції. Розподіл прямих фактичних витрат і фактичних кошторисів накладних витрат на одиницю виміру кожного виробу виконується на основі фактичних обсягів випуску продукції за місяць. Для розподілу накладних витрат допоміжних цехів на основні цехи використовуються звітні дані про надані допоміжними цехами послуги основним цехам та іншим підрозділам.

Після виходу в український IT-бізесовий простір нових рішень для автоматизації бухгалтерського обліку лінійки BAS, було оголошено про припинення продажу програмних продуктів редакції 2.0 "Бухгалтерія для України" платформи 1С:Підприємство та інші. Користувачі цієї програми не надалі не отримують оновлення програми та підтримки з боку її розробників.

Гарним рішенням є повна автоматизація бухгалтерського обліку та перехід на використання програми BAS. Функціонал типових рішень BAS перекриває можливості 1С.

Продовжувати використовувати свою 1С:Підприємство після припинення підтримки, беручи на себе зобов'язання та витрати на доопрацювання вкрай невигідно для підприємства і насамперед фінансово, оскільки зміни у законодавстві відбуваються з регулярною частотністю.

Також є альтернатива щодо придбання програми і її можна взяти в оренду спробувавши на скільки вона буде функціональною для підприємства. Оплата оренду програми BAS здійснюється у вигляді щомісячної абонентської плати.

Деякі компанії пропонують лише "порожню" базу, а за додаткові послуги, такі як оновлення, розміщення на серверах своїх, консультаційну

підтримку треба доплачувати, інші пропонують готовий сервіс і з обслуговування, і розміщення "під ключ". Тому витрати на придбання програмного забезпечення можна розподілити у часі.

Комплексна автоматизація бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю забезпечує повну обробку всієї облікової інформації, первинний економічний аналіз за окремими показниками, ефективне планування майбутніх витрат, що підвищує інформаційні можливості підприємства.

В умовах автоматизованої обробки інформації бухгалтерський облік і бухгалтерська інформація використовуються набагато ширше, ніж при ручній обробці даних.

Висновки до другого розділу

1. СТОВ «Україна» є невеликим підприємством що спеціалізується на виробництві продукції рослинництва. Оцінка фінансового стану підприємства підтвердила його стійкий фінансовий стан. Так підприємство є ліквідним та платоспроможним і не має довгострокових зобов’язань. Маневреність капіталу достатньо висока і тому підприємство може зосередитись над розширенням виробництва.

2. Бухгалтерський облік у господарстві частково автоматизовано тобто регістри бухгалтерського обліку формуються у програмі 1С:Бухгалтерія а первинні документи як правило складаються вручну.

В штаті бухгалтерії підприємства працює 3 особо: головний бухгалтер, бухгалтер з обліку витрат виробництва та оборотних активів і помічних бухгалтера.

При веденні обліку дотримуються положень Наказу про облікову політику підприємства та положень стандартів бухгалтерського обліку України.

4.Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 який в подальшому перерозподіляють на витрати виробництва певної продукції. Розподіл витрат здійснюється за прямим методом відповідно до визначеної бази розподілу витрат.

РОЗДІЛ 3. УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТА ЇХ АНАЛІЗ

3.1. Управління витратами у СТОВ «Україна»

Підприємство прагне щоб його проекти були успішними та відповідали очікуванням клієнтів а також внутрішнім цілям. Але це не завжди відповідає реальності. Перевищення витрат не тільки впливає на їх прибуток, але й перешкоджає можливості виконувати майбутні проекти. Розуміння того, що таке управління витратами і як бути ефективним у цьому може бути корисним для підприємства.

Важливість управління витратами легко зрозуміти. Першим кроком на шляху управління витратами є складання бюджету. Коли є зрозуміння витратити на проект то наступним кроком буде розділення бюджету високого рівня на витрати на підзадачі та менші позиції.

Бюджет визначатиме важливі моменти прийняття рішень, як-от: яких фахівців найняти — висококласного, який виконає роботу повністю або того, хто може допомогти з кількома елементами та зможе працювати на менший бюджет.

Без попередньо визначеного бюджету не тільки важко відповісти на ці запитання, але й стає неможливим оцінити, чи підприємство рухається у правильному напрямку, коли проект уже запущений. У великих організаціях масштаби цієї проблеми ще більше збільшуються завдяки одночасному виконанню кількох проектів, зміні початкових припущень і доданню несподіваних витрат. У цьому може допомогти управління витратами.

Хоча управління витратами розглядається як безперервний процес, воно допомагає розділити функцію на чотири кроки: планування ресурсів, оцінка, бюджетування та контроль. Здебільшого вони є послідовними, але можливо, що на середині проекту відбудуться деякі зміни ресурсів, що змушує коригувати бюджети. Або відхилення, які спостерігаються під час процесу контролю, можуть вимагати перегляду оцінки.

Планування ресурсів – це процес визначення ресурсів, необхідних для виконання проекту та доведення його до завершення. Прикладами ресурсів є люди (наприклад, співробітники та підрядники) та обладнання (наприклад, інфраструктура, великі будівельні транспортні засоби та інше спеціалізоване обладнання в обмеженій кількості). Планування ресурсів здійснюється на початку проекту, до початку будь-якої фактичної роботи.

Щоб розпочати роботу, керівникам проектів спочатку потрібно підготувати структуру розбивки робіт. Їм потрібно переглянути кожне підзавдання і запитати, кількість людей та з якими навичками потрібно для виконання цього завдання, і яке обладнання чи матеріал потрібно для виконання цього завдання.

Прийнявши цей підхід на рівні завдань, менеджери проектів можуть скласти точну і повну інвентаризацію всіх ресурсів яка потім подається як вхідні дані для наступного етапу оцінки витрат.

Важливим є рахування історичних даних тобто минулі розклади та зусилля перш ніж визначати підзадачі та відповідні ресурси.

Додатково цінним є отримання відгуки від співробітників і такий підхід до співпраці добре працює особливо в проектах які не мають минулих даних для використання.

Оцінка впливу часу на потреби в ресурсах. Наприклад, ресурс може бути доступний лише через кілька місяців, перетягуючи розклад проекту. Це може вплинути на оцінку витрат.

Незважаючи на те, що цей крок відбувається на етапі планування керівники проекту повинні враховувати реальні реалії. Наприклад можна визначити потребу в ресурсі з певним досвідом, але якщо такий ресурс недоступний то доведеться розглянути можливість найняти підрядника або навчити команду щоб налаштувати їх на виконання роботи. Усі ці реальні змінні впливають на управління витратами.

Якщо ж брати до уваги досвід господарства то на жаль управління витратами здійснюється лише на папері і не існує стратегії розвитку

підприємства.

Оцінка витрат як процес кількісної оцінки витрат, пов’язаних з усіма ресурсами, необхідними для виконання проекту. Для розрахунку вартості потрібна детальна інформація.

І чим більше відхилення між оцінкою та фактичними витратами, тим менша ймовірність успіху проекту. Проте існує багато моделей оцінки на вибір. Аналогічна оцінка є хорошим вибором, якщо є багато історичних даних про вартість подібних проектів. Деякі організації віддають перевагу математичним підходам, таким як параметричне моделювання або методика оцінки та огляду програм.

Тоді є вибір між використанням підходу зверху вниз чи знизу вгору. Згортання зазвичай працює коли доступні дані минулих витрат. При цьому менеджери проектів зазвичай мають досвід виконання подібних проектів і тому можуть прийняти хорошу заявку. Знизу вгору працює для проектів, коли не має великого досвіду, і, отже, має сенс розрахувати кошторис витрат на рівні завдання, а потім згорнути його вгору.

Корисно пам’ятати, що оцінка вартості проводиться на етапі планування. У багатьох випадках проектні групи пропонують кілька рішень для проекту і оцінка вартості допомагає їм вирішити яким шляхом йти. Існує багато методологій калькуляції витрат, таких як калькуляція витрат на основі діяльності, калькуляція собівартості на робочому місці та калькуляція витрат за життєвий цикл, які допомагають виконати цей порівняльний аналіз.

Наприклад, калькуляція витрат за життєвий цикл враховує повний наскрізний життєвий цикл проекту.

Іноді процес оцінки також дозволяє оцінити та зменшити витрати. Розробка цінностей допомагає отримати оптимальну цінність від проекту, одночасно знижуючи витрати.

Бюджетування витрат можна розглядати як частину оцінки або як окремий процес. Бюджетування — це процес розподілу витрат на певну частину проекту, наприклад окремі завдання або модулі, на певний період

часу. Бюджети включають резерви на випадок непередбачених витрат призначені для управління несподіваними витратами.

Бюджетування створює базовий план витрат на основі якого можна продовжувати вимірювати та оцінювати ефективність витрат проекту. Якби не бюджет загальна кошторисна вартість залишилася б абстрактною цифрою і її було б важко виміряти на півдорозі. Оцінка ефективності проекту дає можливість оцінити скільки бюджету необхідно виділити для майбутніх фаз проекту.

Бюджет лежить в основі кожного фінансового плану. Не має фінансовий стан підприємства натомість потрібно знати куди йдуть гроші якщо є бажання керувати своїми фінансами. Складання бюджету — це не лише обмеження того це насправді про те щоб зрозуміти скільки у вас грошей і куди вони йдуть та потім спланувати як найкраще їх розподілити.

Іншою причиною зміцнення бюджетів є те що організації часто покладаються на очікувані майбутні грошові потоки для свого фінансування. На початкових етапах керівник проекту має обмежений фінансовий резерв і повинен відповідним чином встановлювати цілі.

Контроль витрат — це процес вимірювання відхилень витрат від базового сценарію та вжиття відповідних заходів, таких як збільшення виділеного бюджету або зменшення обсягу робіт, щоб виправити цей розрив. Контроль витрат — це безперервний процес, що виконується протягом усього життєвого циклу проекту. Акцент тут робиться як на своєчасній та чіткій звітності, так і на вимірюванні.

Поряд з базовою лінією витрат, план управління витратами є важливим вхідним матеріалом для контролю витрат. Цей план містить подробиці, наприклад, як буде вимірюватися ефективність проекту, який поріг відхилень, які дії будуть зроблені, якщо поріг буде порушено, а також список людей і ролей, які мають виконавчі повноваження приймати рішення.

Вирішуючи сотні завдань у величезних проектах, контроль витрат може забезпечити рівень прозорості, необхідний щоб швидко реагувати на

ситуацію.

Управління витратами, подібно до інших аспектів управління проектами, стає складним із безліччю змінних. Сам процес складний, вимагає уваги до деталей і суворого підходу. Використання програмного забезпечення для управління проектами може значно спростити цей процес.

Автоматизація громіздкого кількісного аналізу під час оцінки та вимірювання допомагає уникнути ручних помилок

Інтеграція даних у процесі планування, оцінки, складання бюджету та контролю дає змогу безперервно відстежувати та швидкі, проактивні відповіді, а не одноразові втручання

Прийняття рішень спрощується, оскільки програмне забезпечення витрат допомагає оцінити альтернативні рішення за допомогою прогнозування сценаріїв та аналізу.

Чіткі та легкі звіти у вигляді інформаційних панелей та інших багатих інтерфейсів

Складність управління в проектах у різних географічних місцях спрощується за допомогою програмного забезпечення вартості проекту

Багато рішень щодо вартості проекту дозволяють сторонні інтеграції, тому дані можна об’єднувати та аналізувати

Порівняльний аналіз і стандартизація можливі за наявності даних про продуктивність для кількох проектів.

Управління витратами тісно пов’язане зі здатністю організації досягати успіху в поточних і майбутніх проектах. Інвестування в надійне програмне забезпечення для управління витратами може призвести до величезної економії. Хороше рішення для управління витратами не розглядатиме його як функцію окремого типу, а використовуватиме її як невід’ємну частину продуктивності проекту та портфеля та корелює дані між проектами.

Що стосується досліджувано підприємства то управління витратами здійснюється але не зовсім ефективно. В обов’язковому порядку щороку складаються бюджет витрат на наступний рік на підставі складу витрат

минулого року. Проблемою є ще й те що в господарстві не має фахівця для планування та бюджетування а тому ці обов’язки перекладено на головного бухгалтера. Щоденна рутина може не дозволити знайти час на стратегічне мислення. Та ще й бухгалтер доволі віддалено працює з матеріальними витратами, та лише обробляє вже отримані дані.

3.2. Аналіз операційних витрат підприємства та його удосконалення

Управління витратами передбачає впровадження різних аналітичних інструментів для визначення кількісних показників, які використовуються для прийняття рішень та аналізу рішення, прийняті в бізнесі підприємства. Дуже важливу частину загального аналізу складають витрати відповідно до факторів виробництва (вартість матеріалу, вартість робочої сили, витрати на робочі інструменти та витрати капіталу). Вимірювання зміни цих витрат дає аналітичні дані, дуже важливі для прийняття рішень у сфері управління витрат.

У реаліях сьогодення доводиться обробляти величезну кількість вхідної інформації та на її основі швидко приймати ті чи інші зважені рішення. Які, зрештою, перетворюються на конкретні дії чи результати. Якщо дивитися на речі у причинно-наслідкових зв'язках, то щоб результати відповідали нашим очікуванням, потрібно, щоб дії були правильними.

Зниження операційних витрат є одним із найпростіших способів підвищити прибутковість компанії та створити вільний грошовий потік. Всі витрати в господарстві поділяють на затрати за елементами і важливим є дослідити їх структуру і співвідношення та питому вагу (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Склад і структура елементів витрат на виробництво продукції рослинництва

Елементи витрат	2018р.		2019р.		2020р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Витрати на оплату праці	190,4	6,6	113,3	6,3	1609	41,9
Відрахування на соціальні заходи	26,8	2,0	39,9	2,2	56,2	1,5
Матеріальні витрати	917,1	67,4	1274,8	70,9	1749,1	45,5
Амортизація	85,4	6,3	92,7	5,2	103,6	2,7
Інші витрати	241,1	17,7	276,8	15,4	324,3	8,4
Всього	1460,8	100,0	1797,5	100,0	3842,2	100,0

Найбільшу питому вагу в структурі витрат займають матеріальні витрати. Слід відмітити що за останній рік значно виросли витрати на оплату праці. Хоча дані можна піддати сумніву оскільки темпи росту відрахувань на соціальні заходи значно нижні ніж темпи росту оплати праці. А це взаємопов’язані показники. Відрахування на соціальні заходи нараховуються у відсотках до фонду оплати праці.

Собівартість проданих товарів відноситься до витрат, які підприємство несе на виробництво своїх товарів або послуг. Їх також називають вартістю продажу або вартістю послуг. Собівартість включає витрати які безпосередньо пов’язані з виробництвом як матеріали необхідні для створення вашого продукту. Вони не включають непрямі витрати.

Це дозволяє намітити основні напрями аналізу затрат, знайти резерви зниження собівартості продукції за рахунок зниження її матеріально -, енерго-трудо-, фондомісткості. Тобто можна говорити про неефективне управління витратами у господарстві. Але для більш детального аналізу необхідно розглянути структуру матеріальних витрат.

Класифікація витрат за статтями дозволяє вивчити витрати їх

походження та виявити їх зміни в окремих підрозділах підприємства і також виділити витрати за видами продукції та визначити собівартість одиниці продукції. Операційні витрати виникають лише в тому випадку, якщо актив фактично використовується і прямо пропорційно ступеню його використання.

Собівартість реалізованої продукції — це пряма вартість продукції, проданої компанії за певний період. Він включає всі витрати, безпосередньо розподілені на товари чи послуги, продані за певний тиждень, місяць чи рік. Але це виключає будь-які непрямі або постійні витрати, такі як накладні витрати та маркетинг; це лише витрати на придбання або виготовлення запасів, проданих за певний період часу.

Статті витрат залежать від виду виробництва у господарстві. Пріоритетним напрямком діяльності СТОВ «Україна» є виробництво продукції рослинництва, яке має сезонний характер.

Склад та структура статей витрат наведена в таблиці 2.7

Таблиця 2.7

Склад і структура статей витрат, що входять до складу собівартості продукції рослинництва

Статті витрат	2016р.		2017р.		2018р.		2019р.		2020р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Насіння і посадковий матеріал	-	-	215,3	36,4	360	39,3	178,7	14,0	297,5	17,0
Мінеральні добрива	20,9	18,8	85,2	14,4	207,8	22,7	173,2	13,6	221,3	12,7
Нафтопродукти	82,1	73,9	140,6	23,7	155,6	17,0	247,2	19,4	407,3	23,3
Електроенергія	5	4,5	6,1	1,0	8,6	0,9	11,7	0,9	11,3	0,6
Запасні частини	3,1	2,8	89,3	15,1	155,9	17,0	342,6	26,9	231,5	13,2
Оплата послуг сторонніх організацій	-	-	55,7	9,4	29,2	3,2	321,4	25,2	580,2	33,2
Всього	111,1	100,0	592,2	100,0	917,1	100,0	1274,8	100,0	1749,1	100,0

Аналіз складу і структури витрат показав, що значно зросла питома вага витрат (33,2%) на оплату послуг сторонніх організацій. Не зважаючи на збільшення розміру сільськогосподарських угідь знизилась питома вага витрат на придбання мінеральних добрив та нафтопродуктів.

Досягти зниження собівартості продукції можна за рахунок економії витрат за кожним елементом структури витрат. Це передусім скорочення споживання сировини, матеріалів, енергії, тобто предметів праці. Така економія може бути досягнута двома шляхами: раціональним використанням цих ресурсів що дозволяє знизити їх витрати на одиницю продукції а також зниженням вартості цих ресурсів.

Але в той же час слід пам’ятати що зниження витрат не завжди доцільно. Будь-яке зниження витрат що призводить до погіршення якості продукції, економічно не виправдано.

Для комплексного аналізу та оцінки ефективності формування витрат на підприємстві існує певна система економічних показників, що дають більш детальну інформацію про ефективність витрат конкретного підприємства.

В таблиці 2.8 приведені основні показники ефективності формування витрат підприємства.

Таблиця 2.8

Ефективність формування витрат

Показник	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	2020р.	2020р. у % до 2016р.
Коефіцієнт окупності реалізованих виробничих витрат	0,82	0,84	0,84	0,86	0,77	93,90
Коефіцієнт окупності постійних витрат	0,07	0,07	0,05	0,07	0,1	142,86
Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	0,05	0,04	0,03	0,04	0,06	120,00
Коефіцієнт окупності витрат на збут	0,02	0,03	0,02	0,03	0,03	150,00

Коефіцієнт окупності виробничих(змінних) витрат	4,48	5,06	5,42	6,28	3,28	73,21
Коефіцієнт окупності операційних витрат	9,58	9,96	7,99	15,6	6,39	66,70

Коефіцієнт окупності операційних витрат показує, що підприємству потрібно 6,39 грн. операційних витрат, щоб створити 1 грн. прибутку від операційної діяльності. Отже потрібно відмітити певний рівень ефективності в управлінні операційними витратами.

Значний вплив на управління витратами мають системи і методи обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості, які використовуються в управлінському обліку. Найбільшого поширення набули системи калькулювання на базі повних затрат і на базі змінних затрат.

Коли справа доходить до операційних витрат, одним із найкращих інструментів власника бізнесу є ретельний контроль. Регулярно оцінюючи ці витрати можна знайти резерви для їх скорочення чи оптимізації. Однак зниження певних операційних витрат може фактично обмежити продуктивність і можливість отримання прибутку.

Microsoft Power BI – це програма бізнес-аналітики, яка надає аналітичні відомості для прийняття швидких та обґрунтованих рішень керівниками.

Програмний продукт Microsoft Power BI (укр. Майкрософт Пауер Бі Ай) від компанії Microsoft - це набір функціональних модулів бізнес-аналітики та звітів, виявлення та підготовки даних про бізнес. Програма дозволяє працювати з даними будь-якої предметної галузі: логістики, продажу, фінансів та виробничих процесів підприємства.

Для проведення аналізу та можливості спиратися на його результати пропонуємо використовувати програму Power BI від корпорації Microsoft.

Система Power BI дозволяє перетворювати дані на різні візуальні уявлення, з можливістю подальшого експорту інформації. Система Power BI спрощує візуальне вивчення та аналіз даних з будь-яких видів джерел: хмарні

чи локальні – в одному поданні.

Програмне забезпечення Microsoft Power BI надає можливість спільної роботи та налаштування панелей моніторингу та інтерактивних звітів, з можливістю налаштування системи прав доступу та управління безпекою.

Перевагами використання даної системи є збір інформації є абсолютно з будь-яких джерел даних. Це можуть бути різні сервіси, бази даних, файли, Google Docs, Excel, csv, папки, документи, дані з Інтернету, API та різні інші конектори, які щомісяця розробляє та додає до програми команда Power BI. Також даний програмний продукт забезпечує обробку отриманих даних, їх приведення до єдиного виду та стандарту. Допомагає в об'єднанні та зв'язку всіх розрізнених таблиць в єдину модель даних (інформаційний колодязь), що дозволяє черпати дані про стан бізнесу на будь-яких рівнях деталізації інформації, добираючись до самої основи, розбираючи все буквально на «молекули» до справжніх причин наявних у бізнесі результатів. Цікавим є функції розробки та моделювання власних формул, метрик, показників та KPI для контролю та аналізу необхідних параметрів управління бізнесом, интерактивна візуалізація всіх метрик, KPI, таблиць у графічному вигляді.

Проведення аналізу за допомогою Power BI неймовірно покращує і багаторазово прискорює процес відстеження, порівняння та аналізу операційної інформації в бізнес-управлінні, подання всіх звітів та дашбордів через Інтернет за допомогою Online служби Power BI Service або через мобільний додаток Power BI Mobile. При цьому доступне надання окремих прав доступу для працівників і використання серверних потужностей хмари Microsoft для автоматичної обробки будь-якої кількості даних та автоматичне оновлення всієї інформації (в моделі даних звітів підприємства), розміщеної у хмарі Power BI, що дозволяє отримувати актуальні дані у звітах Power BI у режимі онлайн прямо тут і зараз. Є також автоматичне оповіщення системою потрібних співробітників при досягненні критичних значень у заданих KPI.

Тобто використання сучасних програмних продуктів для аналізу стану розвитку підприємства дозволить перевести аналіз з періодичного чи

одноразового заходу до оперативного процесу. Така зручність та доступність аналітичних даних прискорить процес прийняття управлінських рішень та вплине в цілому позитивно на розвиток підприємства.

Висновки до третього розділу

1. В господарстві управління витратами здійснюється в форматі звичайного ручного управління та реагування лише на понаднормовані витрати. Проведення аналізу відбувається час від часу оскільки не має особи яка б працювала на посаді аналітика.

2. Оскільки облік, аналіз та контроль взаємопов’язані сфери в бізнесі і неможливо визначити що ж являється пріоритетним то було б доцільно все ж таки закріпити обов’язки контролю та аналізу за відповідним фахівцем.

3. Реалізація стратегій управління витратами та контролю може допомогти підприємству підтримувати фінансове здоров’я, ефективно управляти своїми капітальними ресурсами та забезпечити фінансову безпеку. Управління витратами передбачає планування та контроль бюджету для бізнесу або проекту. Управління витратами включає в себе такі процеси, як планування бюджету, оцінка витрат, фінансова діяльність, фінансування заходів та управління витратами, щоб бізнес міг працювати в рамках бюджету. Він включає весь життєвий цикл проекту, від початкових етапів планування до завершення проекту.

4. В межах управління витратами є необхідним проведення бюджетування витрат яке б надавало більш точні дані щодо майбутнього розвитку бізнесу. Поки що в господарстві складаються бюджети лише на підстави звиту про фінансові результати минулих років і ця інформація не є змістовною. Для цілей управління в необхідно складати деталізований звіт про прибутки і збитки підприємства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Дослідивши облік загальновиробничих витрат у господарстві та ефективність проведення аналізу в контексти управління витратами можемо надати висновки:

1. Витрати підприємства мають досить розгалужену класифікацію що пов’язана з умовами виробництва та спеціалізацією підприємства. Особливо складна класифікація витрат у сільськогосподарському виробництві що обумовлено специфікою галузі. Розмір витрат залежить від технології виробництва та обсягів продукції, що виробляється. При цьому, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції установлюються підприємством самостійно а елементи витрат є законодавчо затвердженими.

2. Облік ведеться задовільно, у відповідності до Методичних рекомендацій. Іноді виникають порушення строків складання бухгалтерських документів, що призводить до затримки складання фінансової звітності. Необхідно звернути увагу на порушення графіку документообігу, що призводить до несвоєчасної обробки первинних документів та складання бухгалтерських реєстрів. Відсутній наказ про організацію облікової роботи та розподіл обов’язків між бухгалтерами і посадові інструкції бухгалтерів, окрім головного бухгалтера.

2. В господарстві бухгалтерський обік ведеться з частковою автоматизацією з використанням програми «1С: Бухгалтерія», для звітування використовують програму M.e.doc і також користуються онлайн банкінгом для здійснення розрахунків та оплати витрат підприємства.

3. Фінансовий аналіз показників діяльності підприємства показав що підприємство має високий рівень ліквідності активів та є платоспроможним та не має довгострокових зобов’язань. За визначенням загального рейтингу фінансового стану підприємства було визначено що воно має найвищий рейтинг «А». Це дійсно підтвердження умілого

господарювання щ можна побачити по данім які свідчать про поступовий розвиток підприємства та нарощування обсягів виробництва. Проте при більш детальному аналізі фінансового стану підприємства стає зрозуміло що наявність високої кількості ліквідних активів говорить про те що є навість стримування розвитку підприємства оскільки є всі необхідні ресурси щоб рухатись в напрямку збільшення розмірів підприємства та збільшення обсягів виробництва.

4. Управління витратами підприємства здійснюється лише засобами обліку та періодичним проведенням аналізу на вимогу керівника підприємства. Комплексне бюджетування витрат не проводиться а лише розраховуються кошториси під певний проект.

5. Визначено що внутрішній контроль операційних витрат проводиться час від часу без дотримання певної періодичності. Контроль проводиться у вигляді документальної перевірки бухгалтером без проведення інвентаризацій матеріальних цінностей.

Усунення недоліків в обліку загальновиробничих витрат та проведенні їх аналізу можливе при врахуванні наступних пропозицій:

- внести корегування у первинні документи з обліку витрат доповнивши їх інформацією про розподіл витрат на той чи інший об’єкт обліку якщо його можна визначити одразу ж при складанні документа;

- повністю автоматизувати бухгалтерський облік та замінивши програму «1С: Бухгалтерія» для якої вже не випускається оновлення на програму BAS;

- для контролю витрат та розуміння майбутніх витрат впровадити бюджетування витрат на підприємстві оскільки існуюча практика складання бюджетів не є ефективно;

- для точності аналізу та підтвердження даних обліку загальновиробничих витрат доцільно періодичне проведення внутрішнього контролю витрат періодичність якого треба закріпити в наказі про облікову політику підприємства та у внутрішньому положенні про внутрішній

контроль на підприємстві;

- для забезпечення достовірності аналітичних даних та підвищення оперативності аналітичної інформації запропоновано автоматизація аналізу з використанням програмного продукту Power BI від корпорації Microsoft;

Дотримання існуючого рівня обліку і аналізу та поступове впровадження пропозицій у практику діяльності підприємства дозволить покращити ведення обліку і проведення аналізу в цілому на підприємстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Банасько Т. М. Побудова організаційної структури управління як передумова створення системи обліку витрат [Текст] / Т. М. Банасько // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 9. – С. 24-27.

2. Бєлоусова І. А. Удосконалення управлінського обліку в системі економічної безпеки підприємства [Текст] / І. А. Бєлоусова // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 9. – С. 255-265.

3. Білоусов А.Б. Бухгалтерський облік і аудит [Текст]: навч. посіб./ А.Б. Білоусов – 2001. – № 2. – 546 с.

4. Білоусова, І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 3-11

5. Борисов А. Б. Большой экономический словарь [Текст]: Борисов А. Б. Большой экономический словарь: Изд. 2-е переработанное и дополненное. – М.: Книжный мир, 2007. – 860 с.

6. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. [Текст]: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За редакцією Ф. Ф. Бутинця – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 726 с.

7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник / ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.

8. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах: навчальний посібник [Текст] / Р. М. Воронко. – Львів: Магнолія 2006, 2009. – 744 с.

9. Герасим П. М. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення) [Текст]: Монографія [Текст] / П.М. Герасим, І.Є. Давидович, П.Я.Хомич. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 270 с.

10. Голов С. Ф. Управлінський бухгалтерський облік. [Текст] /С.Ф. Голов – К. : Скарби, 1998. –382с.

11. Гордополов В. М. Методика обліку формування витрат

виробництва і калькулювання собівартості продукції [Текст] / В. Гордополов, Ю.Романенко // Збірник наукових праць. – Тернопіль, 2009. – 318 с.

12. Горшинський В. М. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах швейної промисловості [Текст] / В. М. Горшинський // Науковий вісник. – 2006. – № 9. – С. 97-99.

13. Діордіца С. Г. До питання про адекватність інформаційної моделі обліку витрат [Текст] / С.Г. Діордіца // Наукові праці КНТУ. Економічні науки. – 2010. – № 17. – С. 46-51.

14. Добровський, В. М. Управлінський облік : навчальний посібник [Текст] / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; Мін-во освіти і науки України, ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана». – 2-ге вид., без змін. – К.: КНЕУ, 2008. – 278 с.

15. Дяків, В. В. Управлінський облік в Україні – реальність сьогодення [Текст] / В. В. Дяків // Економіка АПК. – 2010. – № 8. – С. 76-81.

16. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 09.02.2006, ВВР, 2006, N 26, ст.210 [Електронний ресурс] / Сайт «Правові системи НАУ» – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1087.271.0.

17. Закон Украины «Об охране труда». – К. : ВІПОЛ, 2010 р. – 40 с.

18. Іванюта П. В. Управління і ресурсами і витратами [Текст] : навчальний посібник/ О. П. Лугінська ; ред. С. М. Іванюта; Мін-во освіти і науки України, Полтавський ун-т споживчої кооперації , Держ. комітет статистики України, Держ. академія статистики, обліку та аудиту, Полтавська філія. – К.: ЦУЛ, 2009. – 320 с.

19. Івченко Л. В. Економічна сутність витрат підприємства [Електронний ресурс] / Івченко Л. В. – Режим доступа: http://www.rusnauka.com/11._NPRT_2007/Economics/22418.doc.htm

20. Кміть В. М. Організація управління накладними витратами на промислових підприємствах [Текст] / В. М. Кміть // Фінанси України. – 2001. – № 9. – С.73-79.

21. Корінько М. Д. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин [Текст] / М. Д. Корінько, Г. Б. Тітаренко // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 9. – С. 126-133.

22. Котляров Є. Формування собівартості: бухгалтерський облік [Текст] / Є. Котляров, В. Соколенко // Бухгалтерія. – 2002. – № 8/1. – С.47-55.

23. Кундря-Висоцька О. П. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посіб. / О. П. Кундря-Висоцька – К.: Алерта, 2004. – 203 с.

24. Курс управлінського обліку [Текст]: навчальний посібник / П.М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – К.: Знання, 2007. – 314 с.

25. Лень В. С. Управлінський облік [Текст]: навчальний посібник / В. С. Лень. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с. – (Вища освіта XXI століття).

26. Лишиленко, О.В. Бухгалтерський облік [Текст]: підручник / О.В. Лишиленко – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 632 с.

27. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінських облік [Електронний ресурс] / О.В. Лишиленко. – Электрон. дан. – К.: Центр навчальної літератури, 2010.

28. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік [Текст]: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Жилкіна Л. В., Голенко О. М. [та ін.]. — К. : КНЕУ, 2002. – 370 с.

29. Мачулка О. Облік та аналіз витрат: управлінський аспект [Текст] / О. Мачулка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 30-35

30. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в сільському господарстві [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=989

31. Мочерний С. В. Економічний енциклопедичний словник у 2 т. т. 1 [Текст] : Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. – Львів : Світ, 2005 – 616 с.

32. Назарчук Т. В. Структура ефективної системи управління витратами підприємств [Текст] / Т. В. Назарчук // Регіональна економіка. – 2006. – № 3. – С. 50-58.

33. Нападовська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин [Текст] / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8/9. – С. 78-94.

34. Олійник О.В. Проблеми співвідношення і класифікації «методів обліку витрат» і «методів калькулювання» [Текст] / О.В. Олійник, С.В. Бойко // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2013. – № 3. – С. 158-168.

35. Організація бухгалтерського обліку [Текст]: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За редакцією проф.. Ф.Ф.Бутинця. – 3-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 592 с.

36. Ордіховська Н. Д. Методологічні та теоретичні основи, проблеми становлення управлінського обліку в Україні [Текст] / Н. Д. Ордіховська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2003. – № 9. – С.70-73

37. Остапенко Я. О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції [Електронний ресурс] / Я. О. Остапенко. – Режим доступа: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_ Gum/Nvnudpsu/2010_2/Ostapenko.pdf

38. Оцінка відхилень витрат виробництва на основі їх оперативного аналізу в управлінському обліку [Текст] / В. В. Дяків // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 2. – С. 229-234.

39. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект [Текст]: навч. посіб. / В.М. Панасюк; – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с.

40. Панченко О. М. Оптимізація облікової інформації в системі управління витратами для інноваційного розвитку підприємств металургійної галузі [Текст] / О. М. Панченко, О. Г. Лищенко // Моделювання процесів в металургії та машинобудуванні. – 2009. №1 – С. 110-113.

41. Партин Г. О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства [Текст] / Г. О. Партин // Фінанси України. – 2004. – № 11. – С. 124-134.

42. Пилипенко О.О. Управління витратами на сучасних

підприємствах [Текст] / О.О. Пилипенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 12. – С. 8-11.

43. Півнюк О.П. Вдосконалення методики обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості [Електронний ресурс] / О.П. Півнюк. – Режим доступа: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_ gum/en_oif/2010_7_5/16.pdf

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 19 січня 2000 р. за № 27/4248 [Електронний ресурс] / Сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00

45. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: інструкція від 25.09.2009 за №1125 [Електронний ресурс] / Сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&new=1

46. Проскура К. П. Податкові аспекти управління витратами підприємства [Текст] / К.П. Проскура, Г. О. Зінов`єв // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 6. – С. 255-263.

47. Радецька Л. П. Управлінський облік: навчальний посібник [Текст] / Л. П. Радецька, Л.В. Овод. – К.: Академія, 2007. – 352 с.

48. Романів Я. І. Удосконалення обліку і контролю витрат виробництва [Електронний ресурс] / Я. І. Романів. – Режим доступа : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_ Gum/inek/2010_1/139.pdf.

49. Романченко О. Управлінський облік і система управлінської інформації [Текст] / О. Романченко // Вісник Національного банку України. – 2008. – № 6. – С. 15- 18.

50. Савченко В. Я. Аудит [Текст] / В.Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2005. – 322 с.

51. Сазерленд К. Посібник з внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]: /Колін Сазерленд, Джон Берд. – Режим доступу: http://ebk.net.ua/Book– Електронна бібліотека Князєва.

52. Савчук В. П. Управление финансами предприятия [Текст] / В. П. Савчук. – М.: БИНОМ, 2003. – 480 с.

53. Самофалов П.П. Управлінський облік як складова частина контролінгу [Текст] / П.П. Самофалов // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. – № 12. – С. 49-53.

54. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять [Текст] / М.І. Скрипник // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. № 2(14). – С. 202-206.

55. Сологян И. Х. Метрологическое обеспечение безопасности труда [Текст] / И. Х. Сологян. – М. : Изд-во стандартов, 2008. № 8 – С. 30-35.

56. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник [Текст] / В. В. Сопко [и др.]. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.

57. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України [Текст]: Підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. – 6-те вид. / Н. М. Ткаченко – К.: А.С.К., 2001. – 784 с.

58. Управлінський облік: підручник [Текст] / С. Ф. Голов. – 2-е вид. – К.: Лібра, 2004. – 704 с.

59. Чемерис Ю.В. Забезпечення довгострокових конкурентних переваг на засадах вдосконалення управління витратами виробництва [Текст] / Ю.В. Чемерис //Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 1. – С. 70-74.

60. Череп А. В. Методи управління витратами виробництва продукції та їх порівняльний аналіз [Текст] / А. В. Череп, І. О. Лазнева // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – № 1. – С. 67-72.

61. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3-7.

62. Шумило Ю.О. Роль управлінського обліку в системі управління витратами [Текст] / Ю.О. Шумило //Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 10. – С.39-44.

ДОДАТКИ

Додаток А

Порядок відображення загальновиробничих витрат в бухгалтерському обліку

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1.	Відображення загальновиробничих витрат:		
1.1	- на вартість запасів	91 "Загальновиробничі витрати"	20 "Виробничі запаси", 26 "Готова продукція"
1.2	- на оплату праці працівників апарату управління цехами, ділянками	91 "Загальновиробничі витрати"	66 "Розрахунки за оплатою праці"
1.3	- на суму нарахованих податків, зборів, ЄСВ	91 "Загальновиробничі витрати"	64 "Розрахунки за податками і платежами"
1.4	- на суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів	91 "Загальновиробничі витрати"	13 "Знос необоротних активів"
1.5	- на суму витрат на відрядження і господарських витрат, створених резервів сумнівних боргів і т. д.	91 "Загальновиробничі витрати"	37 "Розрахунки з іншими дебіторами"
1.6	- на суму резервів на оплату відпусток і виконання гарантійних зобов'язань, забезпечення інших витрат і платежів	91 "Загальновиробничі витрати"	47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"
1.7	- на вартість робіт, послуг, виконаних сторонніми організаціями	91 "Загальновиробничі витрати"	68 "Розрахунки за іншими операціями"
2.	Відображення суми податкового кредиту по ПДВ по роботах і послугах, виконаних сторонніми організаціями	64 "Розрахунки за податками і платежами"	68 "Розрахунки за іншими операціями"
3.	Розподіл постійних і змінних загально-виробничих витрат між об'єктами виробництва	23 "Виробництво"	91 "Загальновиробничі витрати"
4.	Списання нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, пов'язаних з виробництвом продукції і виконанням робіт, наданням послуг	90 "Собівартість реалізації"	91 "Загальновиробничі витрати"