

Державний вищий навчальний заклад
«Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»
Економічний факультет
Кафедра обліку і аудиту

ДИПЛОМНА РОБОТА

бакалавр

**на тему: «Облік, аудит та економічний аналіз витрат операційної
діяльності»**

Виконала: студентка IV курсу, групи ОО-41з
спеціальності «Облік і оподаткування»
Винниченко Віталії Олегівни

Керівник: Банашкевич Т.П.
Рецензент:

Івано-Франківськ - 2020 р.

Державний вищий навчальний заклад
«Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»

Факультет	<u>Економічний факультет</u>
Кафедра	<u>Кафедра обліку і аудиту</u>
Освітній рівень	<u>«бакалавр»</u>
Спеціальність	071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____
(підпис)

проф. Баланюк І.Ф.

«10» жовтня 2019 р.

ЗАВДАННЯ
НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Винниченко Віталії Олегівни

1. Тема роботи «Облік, аудит та економічний аналіз витрат операційної діяльності», керівник роботи викл. Банашкевич Т.П. затверджені Вченою радою економічного факультету (протокол № 20 від _____).

2. Строк подання студентом роботи – до 15 травня 2020 р.

3. Вихідні дані до роботи дипломне дослідження на прикладі ПП „Федик”

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки

- *систематизувати та узагальнити наукові погляди на економічні терміни “витрати” та “собівартість” з метою тлумачення їх змісту як економічних категорій;*
- *упорядкувати та підсумувати ознаки класифікації виробничих витрат як одну із основних передумов чіткої організації обліку витрат операційної діяльності в умовах реформування бухгалтерського обліку;*

- обґрунтувати об'єктивну потребу створення інтегрованої системи обліку витрат операційної діяльності із використанням засобів автоматизації облікового процесу;
- дослідити організаційні основи побудови обліку витрат операційної діяльності та розробити етапи організації інтегрованого обліку витрат.

5. Перелік графічного матеріалу аналітичні таблиці, графіки, рисунки

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
№ 1	Викл. Банашкевич Т.П.		
№ 2	Викл. Банашкевич Т.П.		
№ 3	Викл. Банашкевич Т.П.		

7. Дата видачі завдання: 13.10.2019р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Розділ 1. «ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»	до 17.02.2020 р.	
2	Розділ 2. «ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА»	до 16.03.2020 р.	
3	Розділ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПП «ФЕДИК»	до 17.04.2020 р.	

Студент _____
Керівник роботи _____

Винниченко В.О.
Банашкевич Т.П.

ВІДГУК

Наукового керівника

Банашкевич Тетяни Петрівни

на випускню роботу студентки групи ОО-41

Винниченко Віталія Олегівни

на тему: «Облік, аудит та економічний аналіз витрат операційної діяльності»

Актуальність теми. Поширення ринкових відносин на вітчизняну економіку потребує перегляду суті багатьох усталених категорій та уточнення їх ролі і функцій у діяльності суб'єктів господарювання. Сьогодні висувують на перший план мікроекономічні чинники, тому особливу увагу привертають такі категорії, як витрати операційної діяльності.

Сучасна економічна думка щодо розуміння суті витрат базується на неокласичному варіанті теорії граничної корисності. Головна роль належить граничним витратам, під якими слід розуміти витрати виробництва останньої одиниці певного товару. До того ж, прийнято ототожнювати граничні витрати з мінімальною ціною, маючи на увазі, ціну пропозиції.

Метою наукового дослідження є обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також вироблення рекомендацій щодо вдосконалення методики та організації обліку, аудиту та економічного аналізу витрат операційної діяльності підприємств харчової промисловості.

У першому розділі розкривається економічна суть об'єкта дослідження та інших термінів, що мають прямий зв'язок із темою дослідження, здійснюється класифікація витрат та встановлюється місце прямих витрат у ній, визначаються рівні нормативно-правового регулювання.

У другому розділі здійснюється встановлення основних методичних та організаційних аспектів витрат операційної діяльності у розрізі їх кожної складової на прикладі ПП „Федик”

Третій розділ присвячений оптимізації витрат на підприємстві.

Випускна робота Винниченко Віталії Олегівни на тему «Облік, аудит та економічний аналіз витрат операційної діяльності» є завершеним, самостійно проведеним науковим дослідженням, за змістом відповідає вимогам МОН України, а її автор заслуговує на позитивну оцінку та на присвоєння кваліфікації бакалавра обліку і оподаткування.

Науковий керівник:

викл. Банашкевич Т.П.

Міністерство освіти і науки України
Прикарпатський національний університет ім. В.Стефаника
Економічний факультет
Кафедра обліку і аудиту

РЕЦЕНЗІЯ НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ

студентки групи ОО-41

Винниченко Віталія Олегівни

на тему: **«Облік, аудит та економічний аналіз витрат операційної діяльності»**

Актуальність теми. Розвиток ринкових відносин вимагає створення нової моделі господарювання, яка передбачає зміну ролі головних факторів виробництва в діяльності підприємств. Одним із напрямів реформування є розробка системи управління витратами вітчизняних підприємств з урахуванням останніх досягнень теорії та практики вітчизняного і світового досвіду. Система управління витратами – це складний процес, який по суті охоплює управління всією діяльністю підприємства, а отже потребує вичерпної, достовірної та оперативної інформації про витрати. Інформаційну функцію в даному випадку виконуватиме облік витрат, який є підсистемою інформаційної системи бухгалтерського обліку.

Якість проведеного аналізу проблеми. У дипломній роботі вивчено і критично проаналізовано наукові публікації за обраною темою дослідження, узагальнено їх за підходом авторів щодо цієї проблеми, досліджено методику та організацію облікового процесу та складання звітності суб'єкта малого підприємництва для інформаційного забезпечення системи управління підприємством.

Практична цінність висновків і рекомендацій. Представлені в роботі докладні теоретичні матеріали дуже актуальні і сучасні на сьогоднішній день, а реалізація внесених пропозицій та рекомендацій дозволить покращити фінансовий стан підприємства.

Загальний висновок і оцінка випускної роботи. Випускна робота Винниченко Віталії Олегівни на тему: «Облік, аудит та економічний аналіз витрат операційної

діяльності» виконана відповідно до вимог, які ставлять МОН України до такого виду наукових робіт. Робота допускається до захисту з позитивною оцінкою, а її автор заслуговує на присвоєння кваліфікації бакалавра обліку і оподаткування.

Рецензент:

к.е.н., доц.Мацола С.М.

ЗМІСТ

	Стор.
ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	6
1.1. Облікові аспекти поняття витрати операційної діяльності	6
1.2. Класифікація витрат операційної діяльності	10
1.3. Нормативне забезпечення обліку витрат операційної діяльності	17
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	21
2.1. Організація обліку витрат операційної діяльності	21
2.2. Методика обліку витрат операційної діяльності	26
2.3. Облік витрат операційної діяльності в умовах автоматизації облікового процесу	33
РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПП “ФЕДИК”	40
3.1. Економічний аналіз витрат операційної діяльності ПП “Федик”	40
3.2. Оптимізація витрат операційної діяльності ПП “Федик”	46
3.3. Бюджетування та контроль витрат операційної діяльності	49
ВИСНОВКИ	56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	60
ДОДАТКИ	65

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Розвиток ринкових відносин вимагає створення нової моделі господарювання, яка передбачає зміну ролі головних факторів виробництва в діяльності підприємств. Одним із напрямів реформування є розробка системи управління витратами вітчизняних підприємств з урахуванням останніх досягнень теорії та практики вітчизняного і світового досвіду. Система управління витратами – це складний процес, який по суті охоплює управління всією діяльністю підприємства, а отже потребує вичерпної, достовірної та оперативної інформації про витрати. Інформаційну функцію в даному випадку виконуватиме облік витрат, який є підсистемою інформаційної системи бухгалтерського обліку.

Питання методики та організації обліку і аналізу витрат операційної діяльності в умовах ринку досліджені в наукових працях вітчизняних вчених: О. С. Бородкіна, Ю. Б. Валуєва, А. М. Герасимовича, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, Г. Г. Кірейцева, А. М. Кузьмінського, М. В. Кужельного, В. О. Ластовецького, В. Г. Линника, М. С. Пушкар, В. В. Сопка, І. Д. Фаріона, М. Г. Чумаченка та інших; зарубіжних вчених: А. Ф. Аксьоненка, І. А. Басманова, П. С. Безруких, М. А. Вахруша, Х. Германа, К. Друрі, В. Б. Івашкевича, Р. Ентоні, Т. П. Карпова, Є. А. Ліннакса, А. Ш. Маргуліса, С. О. Ніколаєвої, В. Ф. Палія, Дж. Ріса, С. С. Сатубалдіна, С. О. Стукова, В. І. Ткача, Ч.Т. Хорнгрена, А. Яругової та інших.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної роботи є обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також вироблення рекомендацій щодо вдосконалення методики та організації обліку, аудиту та економічного аналізу витрат операційної діяльності підприємств харчової промисловості.

Реалізація мети обумовила необхідність вирішення таких завдань:

- систематизувати та узагальнити наукові погляди на економічні терміни “витрати” та “собівартість” з метою тлумачення їх змісту як економічних категорій;

- упорядкувати та підсумувати ознаки класифікації виробничих витрат як одну із основних передумов чіткої організації обліку витрат операційної діяльності в умовах реформування бухгалтерського обліку;
- обґрунтувати об'єктивну потребу створення інтегрованої системи обліку витрат операційної діяльності із використанням засобів автоматизації облікового процесу;
- дослідити організаційні основи побудови обліку витрат операційної діяльності та розробити етапи організації інтегрованого обліку витрат;
- удосконалити методику аналізу витрат операційної діяльності та собівартості продукції;
- визначити шляхи вдосконалення методики перспективного аналізу для прийняття управлінських рішень та підвищення ефективності контролю витрат операційної діяльності.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітичний процес формування витрат операційної діяльності та визначення собівартості продукції на підприємстві в розрізі прийняття управлінських рішень.

Предметом дослідження є теорія та практика обліку витрат операційної діяльності, організація та методика їх аудиту та економічного аналізу.

Методи дослідження. Для вирішення зазначених завдань в процесі дослідження застосовано загальнонаукові методи пізнання, принципи системного аналізу, а також такі методи дослідження, як синтез, економіко-математичне моделювання. Методи теоретичного узагальнення і порівняння використано для розкриття сутності та змісту витрат і собівартості як економічних категорій; спостереження, монографічний, групування – для визначення стану обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції. Теоретичною та методологічною основою дисертації стали праці вітчизняних і зарубіжних вчених економістів, законодавчі акти, нормативно-правові документи та галузеві методичні рекомендації з питань обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції лісогосподарських підприємств.

Дипломна робота складається з трьох розділів, кожен з яких включає три

пункти.

У першому розділі розкривається економічна суть об'єкта дослідження та інших термінів, що мають прямий зв'язок із темою дослідження, здійснюється класифікація витрат та встановлюється місце прямих витрат у ній, визначаються рівні нормативно-правового регулювання.

У другому розділі здійснюється встановлення основних методичних та організаційних аспектів витрат операційної діяльності у розрізі їх кожної складової на прикладі ПП „Федик”

Третій розділ присвячений оптимізації витрат на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці та обґрунтуванні пропозицій, які спрямовані на вдосконалення методики й організації обліку операційних витрат в діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Облікові аспекти поняття витрати операційної діяльності

Поширення ринкових відносин на вітчизняну економіку потребує перегляду суті багатьох усталених категорій та уточнення їх ролі і функцій у діяльності суб'єктів господарювання. Сьогодні висувають на перший план мікроекономічні чинники, тому особливу увагу привертають такі категорії, як витрати операційної діяльності.

В класичній політичній економії, представниками якої є У. Петті, А. Сміт та Д. Рікардо, витрати виробництва трактують як фізичні витрати, тобто як витрати засобів виробництва (предметів і засобів праці) і самої праці. У К. Маркса зустрічається поняття “капіталістичні витрати виробництва” – витрати постійного і змінного капіталу, пов’язані з категорією вартості. А в уявленнях інших вчених-економістів – це витрати капіталу (основного і оборотного) і праці, пов’язані з категорією ціни виробництва, що ототожнюється з вартістю або ж виключає її [23]. Отже, представники різних напрямів класичної політичної економії розходяться в поглядах на те, що є джерелом вартості, чи що створює вартість.

Сучасна економічна думка щодо розуміння суті витрат базується на неокласичному варіанті теорії граничної корисності. Головна роль належить граничним витратам, під якими слід розуміти витрати виробництва останньої одиниці певного товару. До того ж, прийнято ототожнювати граничні витрати з мінімальною ціною, маючи на увазі, ціну пропозиції.

До вартісних витрат операційної діяльності відносяться витрати в грошовій формі на спожиті матеріальні блага та послуги за певний період, які необхідні для підготовки, здійснення виробничого процесу та реалізації його результатів [36].

Вартісні витрати не мають жодного стосунку до потоків платежів, що пов’язані із забезпеченням виробництва ресурсами. Вони зорієнтовані на оцінку

засобів виробництва, котрі споживаються на підприємстві. Така оцінка повинна використовуватися для прийняття загальних управлінських рішень на підприємстві та бути вартісною оцінкою засобів виробництва; вона покликана сприяти вибору кращих альтернативних можливостей їх використання. При ній витрачання ресурсів з граничною користю ціни придбання факторів виробництва диференціюються в середині підприємства відповідно до їхнього рівня дефіцитності. Отже, вартісні витрати на один і той самий фактор виробництва можуть різнитися, залежно від рішень, які приймаються, тобто бути різними на різних підприємствах.

Дефініції термінів витрати на виробництво, витрати, затрати та собівартість в обліковому аспекті подані у таблиці 1.1. [56].

Таблиця 1.1.

Терміни та їх тлумачення в бухгалтерському обліку

Термін	Його економічний зміст
Витрати операційної діяльності (Operating cost)	Витрати ресурсів компанії на забезпечення основної господарської діяльності та підтримки свого існування
Витрати на виробництво (Product costs)	Прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції (до них належать: прямі витрати на матеріали, прямі витрати на працю і частина накладних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції).
Затрати (Expenditures)	Зменшення суми засобів чи збільшення суми зобов'язань компанії в результаті придбання товарів чи оплати послуг.
Витрати (Expense)	Зменшення суми капіталу як результат діяльності компанії протягом звітного періоду, тобто використання чи споживання ресурсів протягом звітного періоду (мають місце тоді, коли використання засобів пов'язане з основною діяльністю підприємства).
Собівартість (Cost)	Грошове вираження величини ресурсів, затрачених на господарську діяльність.

*Джерело: [18]

Згідно з п.11 П(С)БО 16 “Витрати” встановлено, що собівартість реалізованої продукції складається з наступних складових:

- виробничої собівартості продукції реалізованої продукції у звітному періоді;
- наднормативних виробничих витрат;
- нерозподілених загальновиробничих витрат (рис.1.1.) .

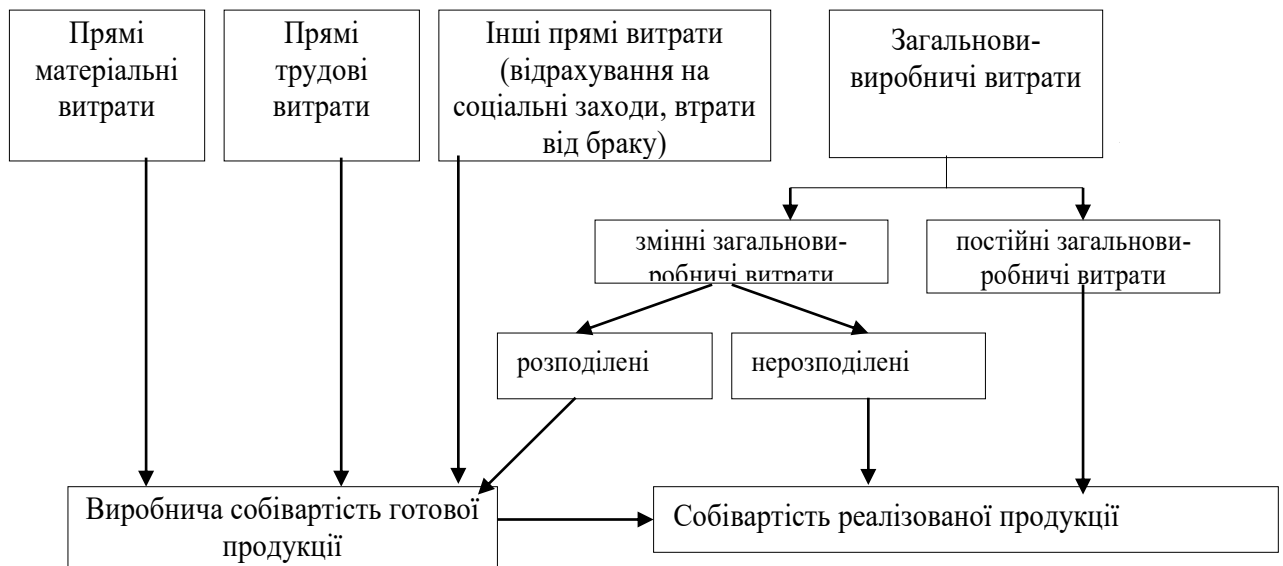


Рис. 1.1. Формування собівартості продукції за П(С)БО 16

*Джерело: [28]

Таким чином в управлінні витратами особливу увагу слід приділяти витратам операційної діяльності, оскільки тільки вони мають пряме відношення до виробництва та реалізації продукції, в результаті чого підприємство отримує основну частину доходу. І згідно зі стандартами бухгалтерського обліку до складу витрат виробництва, які формують собівартість продукції, включаються лише ті витрати, що безпосередньо пов'язані з процесом виробництва : прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та розподілені загальновиробничі витрати.

Крім цього, слід зазначити, що на практиці не всі витрати, які відносяться до звітного періоду та безпосередньо пов'язані з виробництвом, можуть бути включені до складу собівартості, тому для її визначення розрізняють витрати, які

-

відносяться на собівартість продукції (витрати пов'язані з виробництвом продукції) та витрати періоду (витрати, що не включаються до собівартості активів, а розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені, тобто витрати на здійснення таких функцій, як управління, маркетинг, дослідження, розробка і таке інше).

На нашу думку, такий підхід до формування собівартості є абсолютно обґрунтованим, оскільки є ряд витрат, які нестиме підприємство незалежно від кількості виробленої і реалізованої продукції. До таких витрат відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, тобто це витрати, які не включають до виробничої собівартості продукції, а безпосередньо відносять на фінансові результати.

Отже, собівартість продукції повинна включати всі витрати, пов'язані з виробництвом продукції, а саме, всі витрати підприємства, які можна прямо віднести до складу витрат, пов'язаних з виробництвом продукції в грошовій формі, тобто собівартість продукції складає основну частину вартості цієї продукції.

Досвід роботи підприємств в умовах переходу до ринкових відносин показує, що зростання прибутку в основному забезпечується за рахунок зниження собівартості. Проте, на прибуток від реалізації впливають інші складові витрат операційної діяльності. Тому, поступове зниження собівартості та уникнення необґрунтованого завищення інших складові витрат операційної діяльності є однією з умов роботи підприємств, їх ціллю.

1.2. Класифікація витрат операційної діяльності

Правильному розумінню сутності і змісту витрат операційної діяльності у процесі виробництва сприяє їх науково обґрунтована класифікація, яка одночасно є важливою передумовою правильної побудови обліку витрат, калькулювання собівартості продукції та їх контролю.

Класифікація (від лат. classis – розряд, клас і facio – роблю) – розбивання множини будь-яких об'єктів (елементів) на групи (підмножини). Кожну групу можна в свою чергу аналогічно поділити на підмножини.

Класифікація повинна відповідати таким формальним вимогам: 1) підмножини, на які розділено множину, не повинні перетинатися (містити спільні елементи); 2) в сумі підмножини повинні дати вихідну множину класифікованих об'єктів; 3) кожен елемент повинен входити до якогось одного класу; 4) поділ множини на групи повинен здійснюватися за однією ознакою [1].

Отже, будь-яка класифікація будується за певними критеріями.

У більшості спеціальних досліджень з бухгалтерського обліку та у прийнятих національних стандартах найпоширенішим є групування витрат за такими ознаками:

- залежно від способу віднесення до конкретного об'єкта витрат (прямі та непрямі);
- за ступенем залежності від обсягу виробництва (постійні та змінні);
- по відношенню до виробничого процесу витрати на виробництво поділяються на основні і накладні (витрати по обслуговуванню виробництва і управлінню);
- за економічним змістом (грукуються за економічними елементами і статтями калькуляції).

А всього тепер в економічній літературі нараховується близько двох десятків групувань витрат, залежно від різноманітних класифікаційних ознак. При цьому характерним є те, що кожне наведене групування витрат має один або декілька рівнів подальшої деталізації.

-

Класифікація витрат за способом їх віднесення до собівартості продукції охоплює дві групи: витрати прямі і витрати, що розподіляються, або, як їх часто називають, непрямі. Об'єктивною передумовою такої класифікації є складність більшості виробництв, де результатом одного виробничого процесу є різні види продукції.

Здебільшого поняття “прямі” й “основні” витрати ототожнюють, так само ототожнюють поняття “накладні” і “непрямі” витрати. Це не вірно, тому що частина основних (прямих в економічному розумінні) витрат не може бути внесена у собівартість продукції без їх попереднього розподілу (амортизація, послуги допоміжних виробництв), а тому вони є розподіленими. Всі непрямі витрати – це також витрати, що розподіляються. Тому поняття “непрямі витрати” і витрати, що розподіляються, – нетотожні.

Беручи до уваги обґрунтованість віднесення витрат до конкретного виду продукції, тобто групування витрат за місцем їх виникнення, актуальним є поділ витрат на прямі і непрямі, тому що одні й ті ж витрати можуть бути прямими або непрямыми. Наприклад, витрати, прямо віднесені на виробництво, стосовно переділу можуть бути непрямыми. Витрати прямі для переділу є непрямыми для виготовлення кінцевої продукції. Прикладом може служити заробітна плата столярної бригади. Так, при обслуговуванні бригадою столярного обладнання, зарплата буде прямо віднесена на цей вид продукту. Якщо бригада обслуговує розпиловочне обладнання, з виготовлення обрізних заготовок, то в такому випадку зарплата розподіляється непрямо за обрізними заготовками (рис. 1.2).

Це значить, що поділ витрат на прямі і непрямі тісно пов'язаний з об'єктами обліку, виділення яких залежить від організаційної структури підприємства і поставленої мети.

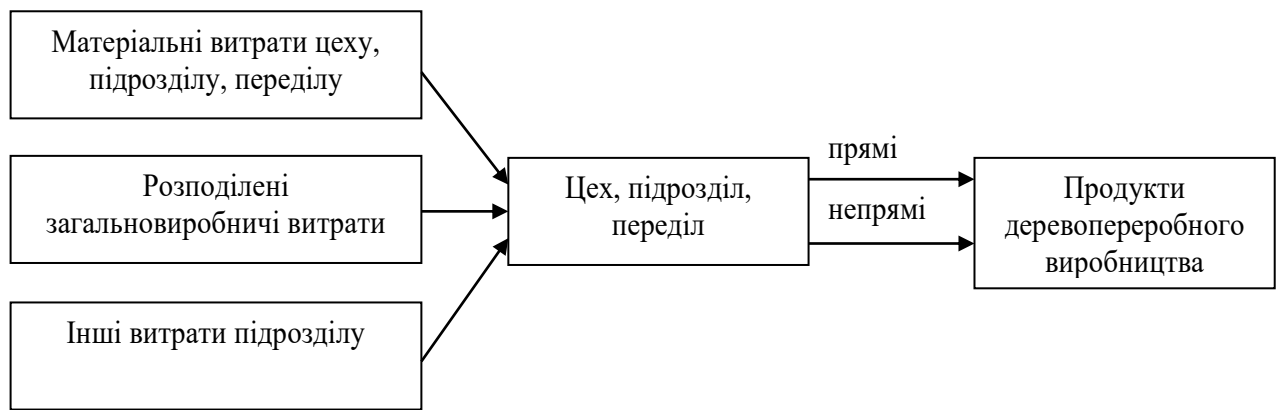


Рис. 1.2. Прямі та непрямі витрати для об'єктів обліку за видами продукції виробництва

*Джерело: [31]

Слід зазначити, що основу виробничої собівартості складає прямі та непрямі витрати:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати (непрямі витрати).

На сучасному етапі особливої уваги заслуговує групування витрат за ступенем залежності від обсягу виробництва, стосовно якого витрати поділяють на змінні та постійні.

Такий поділ увів французький дослідник Ж. Г. Курсель Сенель (1813 – 1892). Йому належить два правила [23, с. 146]:

- постійні (непрямі) витрати (інколи ототожнювані із накладними) обернено пропорційні випуску продукції, тобто чим більший обсяг випущеної продукції, тим менша сума постійних витрат, що припадають на кожну випущену одиницю;
- змінні (прямі) витрати прямо пропорційні випуску продукції, тобто чим більший обсяг випущеної продукції, тим більша (переважно прямо пропорційно) сума витрат підприємства.

Поділ витрат на змінні та постійні, з урахуванням норм П(С)БО 16 “Витрати”, впливає на порядок внесення у собівартість загальновиробничих витрат у частині постійних витрат.

На нашу думку, поділ витрат на постійні та змінні – це тільки перша сходинка підвищення аналітичності обліку. Для поглиблення аналізу необхідна детальна диференціація цих витрат.

Зауважимо, що групування витрат на змінні і постійні широко застосовується в зарубіжній обліково-аналітичній практиці. Це визначення критичної (найменшої) точки обсягу виробництва, починаючи з якої підприємство покриє витрати доходами і забезпечить отримання прибутку; розрахунок собівартості продукції за змінними витратами і аналіз рівня маржинального доходу (система директ-кост); визначення собівартості додатково випущеної кількості продукції (система маржинальної собівартості); аналіз рівня витрат, що склався, і собівартості продукції за даними двох груп витрат.

Однак дослідження поведінки витрат з позицій мікроекономічного аналізу носять в основному теоретичний характер, і в міру складності, а також недостатності практичного застосування вони не отримали широкого розповсюдження [67, с. 237].

Причина в тому, що відмінності між бухгалтерськими і мікроекономічними підходами до поведінки собівартості суттєві, коли мова йде про лінію собівартості від нульового до максимального обсягу виробництва. Якщо брати до уваги зміни собівартості в межах практичних змін обсягу виробництва, то в такому випадку відмінності зводяться до мінімуму, оскільки з практичною метою криву собівартості на кожній ділянці можна розглядати наближено як пряму. За такого підходу графік і лінія собівартості приводять до поділу всіх витрат на постійну і змінну частини [67, с. 239].

Наступним важливим і поширеним групуванням витрат є їх поділ за економічними елементами і статтями калькуляції, що дає можливість визначити, що і на яку суму витрачено.

На відміну від О. Бородкіна В. Ластовецький пропонує витрати на виробництво виокремлювати в трьох комплексних статях (групах статей) [8]:

1) витрати технологічних матеріалів – тих, які становлять речову основу готової продукції;

2) витрати на оплату праці робітників основного виробництва з відрахуваннями на соціальні заходи;

3) витрати на засоби праці (на утримання та експлуатацію машин і обладнання, малоцінних необоротних матеріальних активів, будівель і споруд виробничого призначення), з виокремленням обліку витрат зі складу загальновиробничих і перенесенням на окремий субрахунок у складі рахунку 23 “Виробництво” [76, с. 318].

Співставляючи погляди двох відомих українських вчених економістів можна зробити висновок, що прийняття типової класифікації витрат призведе до обмеженості самостійності підприємств у виділенні калькуляційних статей, а поділ витрат на три комплексні статті сприятиме застосуванню підприємствами в практичній діяльності раціональних у їхніх умовах класифікацій витрат.

Решта витрат, що пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництва, групуються в калькуляційній комплексній статті “Загальновиробничі витрати”.

Розкриваючи це питання, варто взяти до уваги зарубіжний досвід, який висвітлено в наукових працях відомих зарубіжних вчених-економістів : Д. Р. Хенсена, М. М. Моувена, Н. С. Еліаса, Д. У. Сєнкова [23]; Д. Друрі; Г.Фанделя; Ч. П. Хорнгрена, Дж. Фостера; А. Яругової [6, 11, 50] та інших .

У процесі дослідження встановлено, що у вітчизняному і зарубіжному обліку спільним є поділ витрат на прямі й непрямі, постійні та змінні, на продукт і період.

Основною особливістю в зарубіжній практиці є те, що кожне підприємство має право обирати самостійно будь-яку класифікацію витрат, характерними ознаками яких є їх умовність і спрощеність, які виявляються у відсутності чіткої класифікації витрат за елементами і статтями калькуляції. В зарубіжній літературі

поняття “елемент витрат” відповідає поняттю, яке використовується у вітчизняному обліку – “стаття калькуляції”.

Так, Д. Друпі вважає, що до собівартості включаються три елементи: основні матеріали, праця робітників основного виробництва і виробничі накладні витрати [11, с. 35] .

Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл зазначають, що загальноприйнята класифікаційна схема, як згадувалось раніше, полягає у віднесенні виробничих витрат (manufacturing costs) до одного із трьох класів: матеріальні витрати (materials costs), витрати на оплату праці (labor costs) і виробничі накладні витрати (manufacturing overhead costs) [50, с. 129].

На думку Д. Стоуна і К. Хітчінга: “згідно із загальноприйнятою практикою витрати класифікуються на постійні (залежать лише від часу діяльності) і змінні (залежать від рівня ділової активності)”[11, с. 205].

Ч.Т. Хорнгрен і Дж.Фостер вважають, що є три основні елементи витрат на виробництво: основні матеріали, прямі витрати праці та непрямі витрати [11, с. 294].

На нашу думку, якими б умовностями та спрощеністю не характеризувалися зарубіжні класифікації, не слід відкидати набутий вітчизняний досвід класифікації витрат (за описаними нами ознаками), які застосовуються тривалий час. В такому випадку доцільно перейняти тільки окремі елементи із зарубіжного досвіду , що уже знайшли своє відображення в національних стандартах бухгалтерського обліку, і не суперечать міжнародним, зокрема, поділ витрат на прямі і непрямі, постійні та змінні.

Умови ринку і поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський вимагають створення класифікації витрат, яка б задовольняла постійні потреби управління витратами.

Інформація про витрати, яка нагромаджується в обліку, має узагальнюватись розподілятись за напрямками обліку:

- 1) для визначення собівартості виготовленої продукції та одержаного прибутку;

2) для прийняття управлінського рішення;

3) для здійснення процесу контролю та регулювання.

Кожен із трьох напрямків вимагає деталізації обліку, тобто своєї класифікації (табл. 1.2.) [10, с. 265].

Таблиця 1.2.

Класифікація витрат операційної діяльності за метою управління

<i>Напрямки обліку виробничих витрат</i>	<i>Принципи класифікації витрат</i>	<i>Класифікація витрат</i>
1. Витрати, що використовуються для калькулювання й оцінки готової продукції	Розміри підприємства, особливості технології, техніки й організації виробництва; номенклатура	Склад фактичних витрат: основні та допоміжні матеріали, витрати на працю, виробничі накладні витрати; вхідні і минулі; звітного періоду і ті, що включаються у собівартість.
2. Витрати на виробництво, дані які є основою для прийняття рішень	вироблюваної продукції; аналітичність; контроль; прогностичність, еластичність розрахунків; значення в процесі виробництва; фактори зниження; важливість у плануванні; доцільність виділення витрат; питома вага в загальних витратах; обґрунтованість у розподілі за продуктами; працємісткість обліку.	Поведінка витрат: постійні, умовно постійні, змінні, умовно змінні. Витрати майбутнього періоду, які беруть і не беруть до уваги при оцінці. Прийняття рішень: незворотні витрати, інкрементні, маргінальні.
3. Витрати, що використовуються в системі планування, контролю і регулювання		Центри відповідальності: регульовані і нерегульовані витрати. Місце виникнення витрат, нормативні (кошторисні) витрати і відхилення від них.

*Джерело: [28]

Така класифікація є важливою при впровадженні на підприємствах управлінського обліку, роль і значення якого зростають в умовах ринкової економіки. Тому залежно від напрямків обліку виробничих витрат класифікації для промислових підприємств можуть бути представлені наступним чином.

У ринкових умовах господарювання особливе місце займає поділ витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності, що сприяє здійсненню контролю за витратами за кожним місцем їх виникнення – цехом, переділом, і кожним центром відповідальності – робітником, майстром, начальником цеху.

-

Для прийняття управлінських рішень витрати доречно групувати за такими ознаками: залежно від кон'юнктури, за роллю у виробництві, за важливістю при підготовці рішень, за доцільністю, за відношенням до обсягу діяльності, за періодами виникнення, за рівнем усереднення.

Що ж до останнього напрямку, тобто для контролю і регулювання, доцільно застосовувати групування витрат, яке дасть можливість здійснювати не лише контроль за витратами, але і за необхідності регулювати їх, для отримання позитивних результатів діяльності.

Застосування в практичній роботі таких класифікацій сприятиме, на нашу думку, чіткій організації обліку витрат, їх плануванню, нормуванню, регулюванню і прийняттю рішень.

1.3. Нормативне забезпечення обліку витрат операційної діяльності

Система бухобліку та контролю за витратами операційної діяльності в сучасному бізнес-середовищі не можливий без відповідної бази нормативно-правового забезпечення. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні протягом багатьох десятиріч перебуває в процесі реформації та супроводжується політичними, економічними, соціальними та другими чинниками.

Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю це є сукупність нормативно-правових актів (законодавчої, виконавчої та представницької). Основні документи, які регулюють діяльність витрат: Закони України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “Про державну контрольно-ревізійну службу”, “Про аудиторську діяльність”, “Про державну податкову службу України”; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України.

Згідно Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99. № 996 – XIV підприємства мають право самостійно розробляти та впроваджувати внутрішню облікову політику. Це зумовило значні труднощі при

формуванні звітної інформації в країні, тому що в більшостях компаній є відмінності облікової політики, що не завжди враховується у формуванні зведеної звітності.

Відповідні зміни в бухгалтерському обліку спричинені наступними причинами:

1. Конкуренція на зовнішньому ринку, різні форми власності, постійні приводять до розвитку системи інформації, що мають задовільнити потреби всіх рівнів управління організації. Інформація має бути мотивована та точна. Проте слід не стільки оперативно реагувати на зміни, які завжди присутні в самій компанії, а й передбачати та уникати небажаних випадків, що є присутні на фірмі в зв'язку з змінами зовнішнього та внутрішнього середовища.

2. Підприємницька діяльність на перспективу – є основним способом виживання та напрямом функціонування організації, що перекладено на керівників. При даних умовах деякі компанії банкрутують, тому що не витримують тиску конкурентів та зміни умов ринку, а другі залишають ринок втративши свою компанію через внутрішню ситуацію в організації.

На законодавчому рівні запитання про забезпечення обліку витрат операційної діяльності має своє значення та подає їх як сукупність нормативно-правових актів.

Л.В. Гуцаленко вказує на те, що реформа бухобліку здійснюється для введення в дію Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і НП (с) БО, основою яких є міжнародні стандарти [1].

В.М. Пархоменко виділяє 4 групи нормативно-правових актів. Науковець поділив їх на групи за місцем і роллю у реформуванні:

- 1) Закони України вищої юридичної сили;
- 2) Постанови Кабінету Міністрів України);
- 3) П(С)БО ;
- 4) нормативно-правові акти та методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України [5].

Класифікацію, яку продемонстрував В.М. Пархоменко, на нашу думку має певні недоліки, оскільки перша та друга групи дуже однорідні між собою і їх не потрібно роз'єднувати. Третя та четверта група застосовуються не часто, проте

вони використовуються у різних формах методичних рекомендацій, вказівок, положень.

Враховуючи дану класифікацію, ми розробили власну класифікацію нормативно-правових актів, враховуючи роль витрат в обліку (рис 1.3).

Ми пропонуємо п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення : за видами; рівнями; місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю; обов'язковістю до виконання; групами.

За видами	Закони України; Укази і розпорядження Президента України; Постанови, Накази і рішення Кабінету міністрів України, міністерств і відомств; П(С)БО, НП(С)БО, МСФЗ; Кодекси; Методичні рекомендації, інструкції, вказівки; положення, листи, роз'яснення; План рахунків бухгалтерського обліку; форми Фінансової звітності; Наказ про облікову політику; схеми документообороту, графіки проведення контрольно-ревізійних процедур
За рівнями	I. Міжнародні або континентальні; II. Загальнодержавні (національні); III. Галузеві (відомчі); IV. Регіональні (обласні, районні); V. Внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові)
За місцем і роллю в регулюванні обліку аналізу і	1. Нормативно-правові акти вищої юридичної сили і акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (Закони України, Постанови КМУ); 2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; 3. Інструкції, положення, вказівки та методичні рекомендації міністерств, відомств, служб та управлінь центральних виконавчих органів; 4. Рішення, накази розпорядження, щодо організації обліку та здійснення облікової політики
За обов'язковістю виконання	Обов'язкові; Рекомендаційні
За групами	Загальні документи; За окремими ділянками; За галузевою спрямованістю обліку та фінансової звітності

Рис. 1.3. Класифікація нормативного забезпечення обліку витрат операційної діяльності

*Джерело: [13]

-

Для покращення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності на виробничих компаніях України, потрібно зробити наступні кроки, на наш погляд:

- провести на підприємстві повну інвентаризацію документів щодо законодавчого регулювання нормативно-правових актів витрат операційної діяльності ;
- організувати оновлення довідково-інформаційної бази організації з питань обліку, контролю, оподаткування;
- головному бухгалтеру виявлені недоліки обговорити з керівництвом.

Отже, відповідне нормативно-правове забезпечення обліку та контролю витрат та доходів є необхідним важелем ефективної організації обліку та контролю на підприємстві.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку витрат операційної діяльності

Організація обліку витрат операційної діяльності має вагомий вплив на управління витратами підприємств. Протягом останніх років ведеться дискусія про форми та методи організації обліку витрат. Одні науковці стверджують на виокремленні фінансового обліку від управлінського, інші зазначають на інтегрованій системі обліку.

Облік витрат операційної діяльності організовуватися може також і за змішаною системою. В інтегрованій системі обліку витрати на виробництво вводяться у фінансовому обліку на рахунку “Основне виробництво”, а управлінський облік деталізує витрати в розрізі видів продукції, центрів витрат і сфер відповідальності в аналітичному обліку.

Проведені дослідження вказують, що на підприємствах харчової промисловості можливо запровадити наступний варіант: організовується аналітичний центр або група аналітиків різних напрямків, що будуть займатися управлінським обліком. Відповідальність розділяється між службами в залежності від об’єктів обліку. На даному етапі висувуються професійні вимоги до бухгалтерів-управлінців, складаються посадові інструкції, розподіляються функціональні обов’язки.

Визначений таким чином кінцевий результат має відповідати кінцевому результату, який визначається в фінансовому обліку та відображається на рахунках фінансового результату.

Дану модель можна впроваджувати на досліджуваному нами приватному підприємстві ПП „Федик”.

Приватне підприємство “Федик” є одним з найбільших харчових виробників у Карпатському регіоні. Дана компанія дотримується українських та світових стандартів,

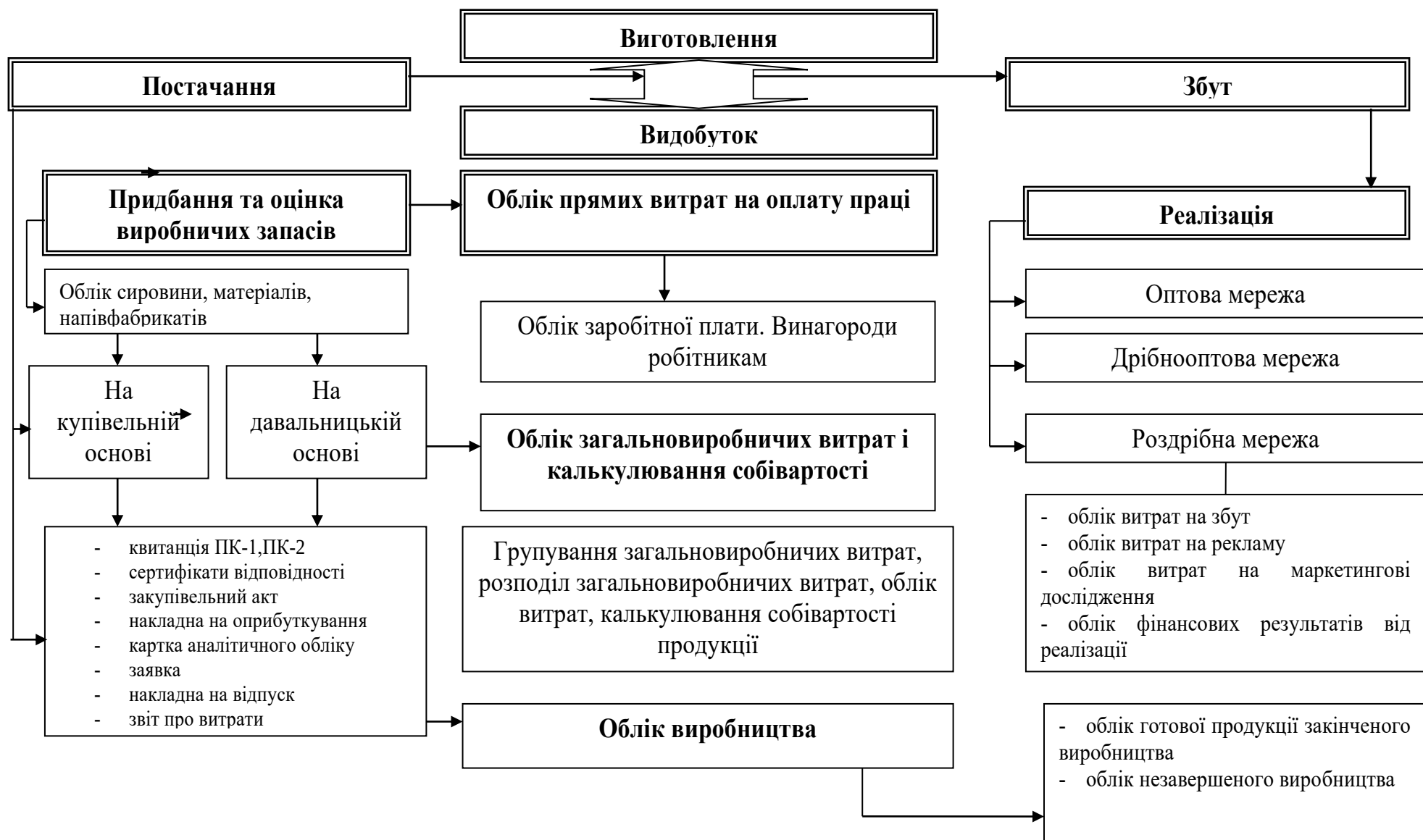
-

впроваджена система управління якістю товарів, відповідно до стандарту ISO 9001:2001 і система управління безпекою продуктів харчування ХАССП.

Модель побудови обліку витрат в харчових підприємствах продемонстрована на рис.2.1. Поєднання даних елементів, які зображені на даному рисунку забезпечує вивчення, збір, систематизацію та надання інформації про витрати, яка необхідна для поточного та стратегічного управління компанією.

Фіксація первинної інформації в носіях є юридичним доказом здійснених витрат та однією з передумов для проведення обліку, контролю та аналізу. Документ, що регламентує послідовність створення, приймання та відображення в бухгалтерському обліку та зберігання первинних документів в організаціях усіх форм власності в Україні є “Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року №88.

Метою змін, що мають відбуватися з формами первинного обліку, на нашу думку на підприємствах харчової галузі - це скорочення первинного обліку.



При здійсненні організаційного обліку матеріальних витрат на виробництві потрібно створити, на нашу думку, стандарт підприємства (СТП) з обліку матеріальних витрат.

В ПП “Федик” застосовують багато типових форм з обліку сировини та матеріалів. Схематично це представлено на рис. 2.2.

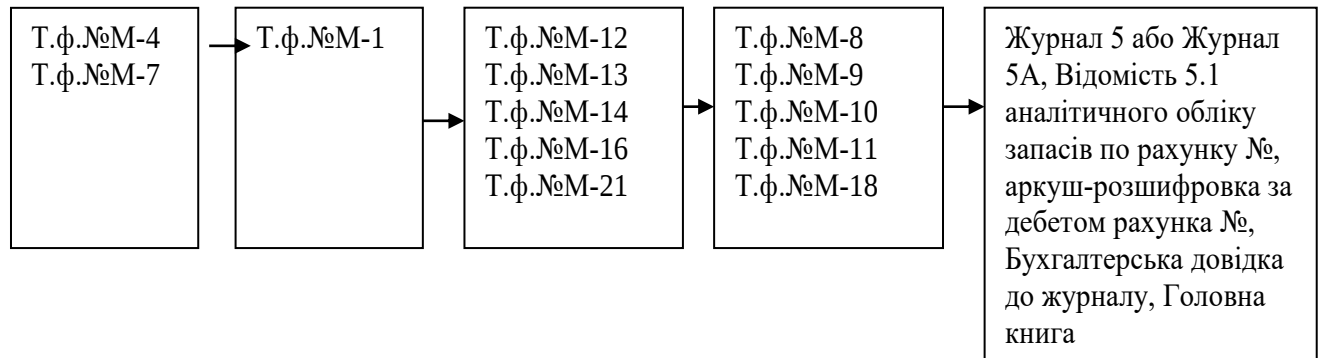


Рис. 2.2. Процес обліку матеріальних витрат в операційній діяльності ПП „Федик”

*Джерело: складено автором самостійно

Із схеми видно, що впровадження даних форм первинного обліку дасть змогу здійснювати облік та контроль за надходженням та оприбуткуванням матеріальних цінностей.

Дослідження діяльності ПП “Федик” вказує, що найбільш вагомим для даної компанії є документування операцій з обліку сировини і матеріалів. Система первинного обліку сировини і матеріалів сформувалась під тиском великих обсягів вхідної інформації.

Ми запропонували схему документообороту, що дасть змогу раціональніше розподіляти облікову роботу між працівниками бухгалтерії і широко застосовувати автоматизацію обліку витрат із створення АРМБ (рис. 2.3.).

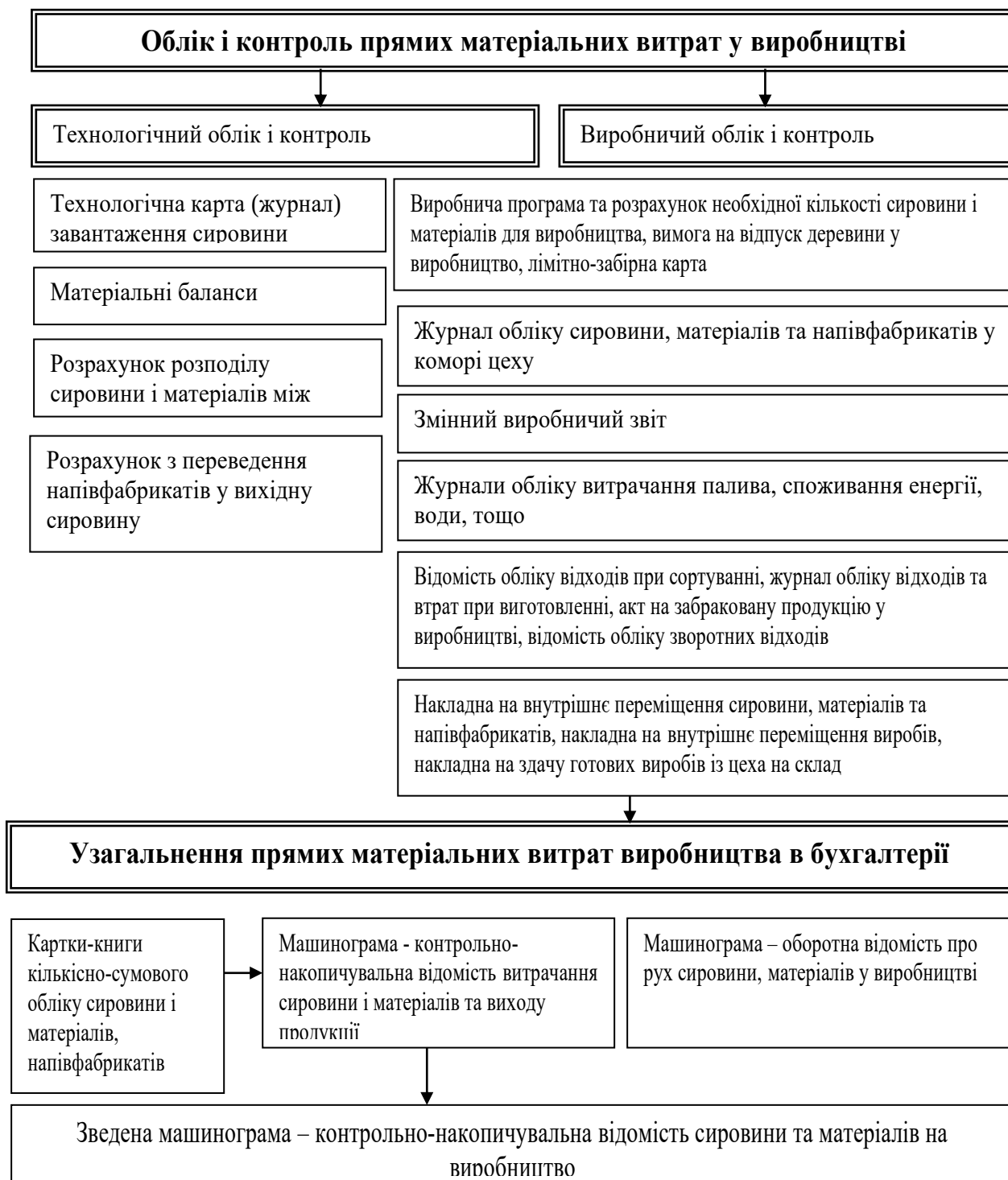


Рис. 2.3. Загальна схема документообу та обліку запасів і прямих витрат на ПП “Федик” з використанням автоматизації облікової інформації

*Джерело: [53]

Виходячи з вище наведеного визначимо, що основними критеріями, які визначають ефективність облікової системи є:

- система організації бухгалтерського обліку в межах підприємства. При цьому для більшості підприємств повинна бути характерною наявність двох бухгалтерій: фінансової, яка вирішує проблеми взаємовідносин підприємства з зовнішніми користувачами (державою, банками, інвесторами, кредиторами) і управлінської (аналітичної), спрямованої на вирішення внутрішніх проблем;
- розробка і використання системи первинної облікової документації, її обробки і реєстрації для забезпечення отримання інформації, необхідної для управління підприємством. Стандартизація цього процесу досягається шляхом розробки відповідних нормативних документів і графіку документообігу.

Рационалізацію первинного обліку слід проводити в комплексі із загальними заходами по удосконаленню організаційної структури апарату управління, упорядкуванню інформаційної бази підприємств, максимальній автоматизації збору інформації, передачі і обробки вихідних даних. Тільки в цьому випадку можна досягти найбільшого ефекту у справі вдосконалення обліку витрат на виробництво на підприємствах харчової промисловості.

2.2. Методика обліку витрат операційної діяльності

Облік витрат на даному етапі бухгалтерського розвитку має бути системним, оперативним, при цьому забезпечувати стратегічний розвиток організації. Окрім того, облік витрат операційної діяльності має бути орієнтований не тільки на поточний результат, а й на ефективну довгострокову перспективу. Для регулювання обліку витрат доцільно застосовувати міжнародні стандарти ведення обліку операційних витрат.

Найбільшу частку витрат операційної діяльності становлять витрати на виробництво. Методика обліку виробничих витрат повинна передбачати системний комплексний підхід – оскільки на основі даного підходу існує система

обліку витрат, яка має забезпечити розв'язання економічних проблем, що виникають в компанії.

Відповідно принципу збереження вартості при умові відсутності сталого грошового виміру, можна модифікувати модель обліку витрат слівдуючим чином:

- увесь облік виробничої діяльності потрібно будувати за поточними ринковими цінами;
- здійснювати постійну переоцінку техніко-матеріальних цінностей та основних засобів.

В сучасному бізнес-середовищі перевагу надають обліку витрат, який заснований на переоцінці, тому що безперервна переоцінка матеріальних ресурсів забезпечує достовірну ідентифікацію змін виробничих витрат та формує інформаційну базу щодо узгодження стратегічних управлінських рішень.

Відповідно діючим нормативно-законодавчим актам та обліковим правилам компанії мають відображати спожиту сировину, матеріали, паливо та ін. за фактичною собівартістю. Але потрібно врахувати, що з моменту придбання сировину, матеріалів, палива та ін. до моменту використання, ринкові ціни можуть зростати.

Проблематика, яка пов'язана з розрахунком інфляційного прибутку (збитку) досліджується у міжнародній практиці, але ще методологічно не розроблена. Г. В. Нашкерська вважає, що для країн з перехідною економікою, під час інтенсивних інфляційних процесів ця проблематика набуває вагомого значення [45, с. 55].

З праць науковців, можна зробити висновки, що для української економіки потрібно використовувати міжнародний досвід відповідно обліку впливу інфляції, що полягає в переоцінці активів та зобов'язань організації із урахуванням зміни купівельної спроможності.

Дослідження вказує, що для підприємств харчової промисловості застосовують метод середньозваженої собівартості. Оскільки в умовах використання сучасних комп'ютерних програм розрахунок середньозваженої ціни не є проблемою.

На нашу думку, побудований інтегрований облік витрат операційної діяльності на підприємствах харчової галузі слід проводити з вдосконалення аналітичного обліку.

Аналітична бухгалтерія виконує наступні функції:

- розрахунок витрат на виробництво та собівартості поодукції;
- визначення фінансових результатів виготовленої продукції;
- визначення адміністративних витрат щодо збуту продукції;
- облік витрат за центрами і сферами відповідальності.

Етапи задоволення потреб управління в аналітичній інформації відповідно виробничих витрат зображено на рис.2.4.

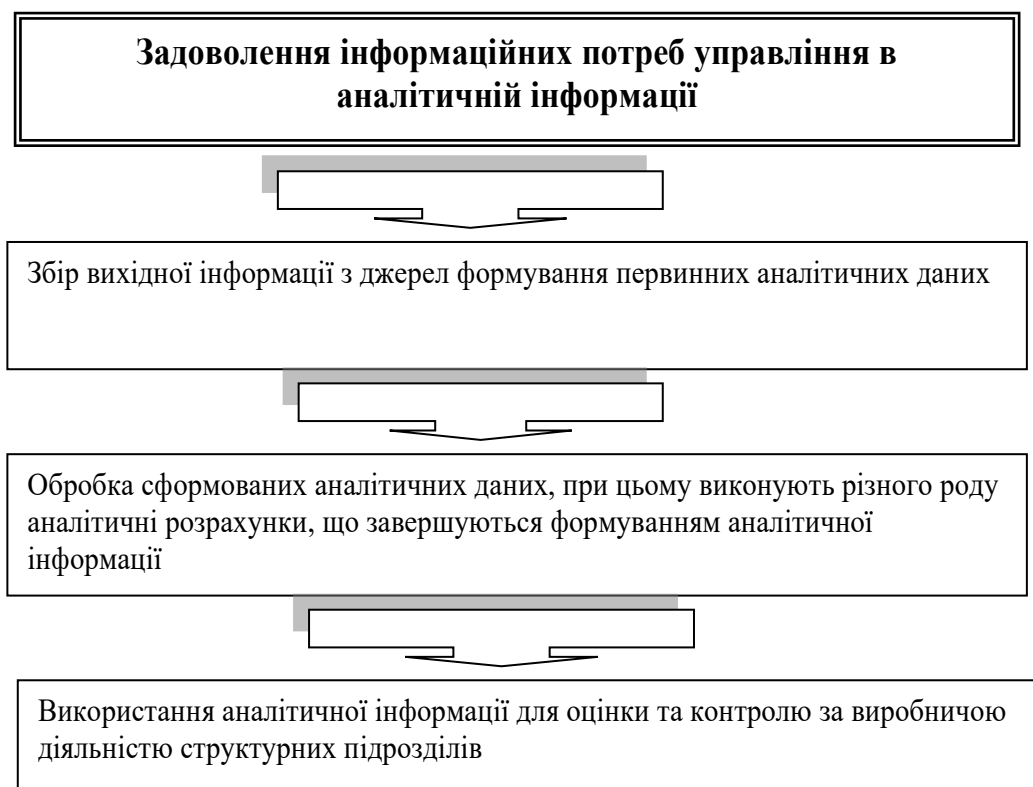


Рис. 2.4. Етапи задоволення потреб управління в аналітичній інформації

*Джерело: [53]

Класифікацію рахунків аналітичного обліку, можна сформувати ієрархічним методом класифікації із застосуванням послідовної системи кодування. Структура кодування продемонстрована на рис.2.5.

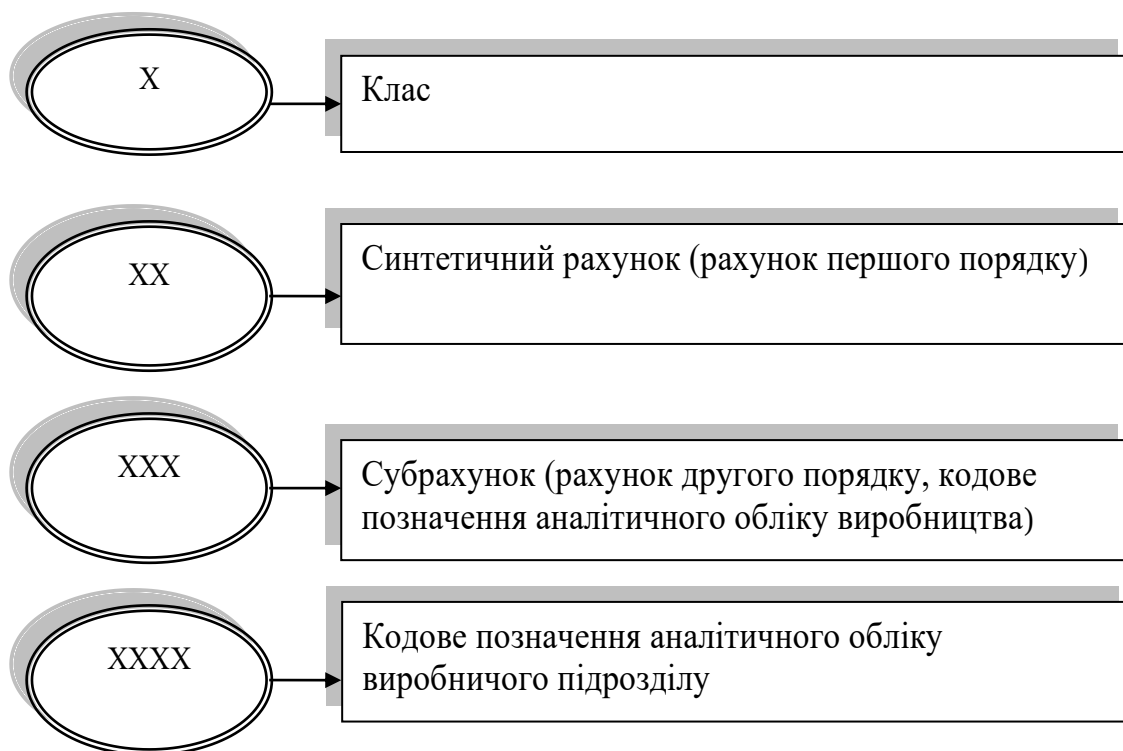


Рис. 2.5. Код рахунків аналітичного обліку

*Джерело: [13]

Класифікацію рахунків аналітичного обліку матеріальних ресурсів ми запропонували побудувати ієрархічним методом класифікації з допомогою послідовності системи кодування. (табл. 2.1.)

Таблиця 2.1

Класифікація рахунків аналітичного обліку витрат на виробництво

Клас	Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Код рахунку аналітичного обліку	
	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
2	23	Виробництво	231	Основне виробництво	2311	Цех №1
				Основне виробництво	2312	Цех №2
				Основне виробництво	23121	Цех №2 Дільниця №1
			232	Допоміжне виробництво	23251	Цех №5 Дільниця №1
				Допоміжне виробництво	23252	Цех №5 Дільниця №2
			233	Підсобне виробництво	2336	Цех №6
			234	Побічне виробництво	2347	Цех №7

В.Ф.Палій зазначає, що виділені центри відповідальності є основним пріоритетом вдосконалення обліку, контролю та управління витрат виробництва [50].

Згідно процесу виробництва можемо прокласифікувати місця виникнення витрат на виробничі та обслуговуючі. Центри витрат на підприємствах харчової галузі є первинними виробничими та обслуговуючими одиницями, які характеризуються одними функціями та виробничими операціями, певним рівнем технічної оснащеності і організації праці, напрямками витрат.

В центрах відповідальності, як і в розрізі продукції, що виготовляється слід здійснювати облік, складати звіти щодо відхилення й контролю, оскільки це є єдиним ефективним методом зростання ефективності діяльності підприємства в цілому, що може призвести до мінімуму собівартості певних видів продукції.

В практиці зустрічаються три типи центрів витрат: виробничі, обслуговуючі і номінальні. В свою чергу кожен з цих центрів може являти собою складову його окремих центрів. При цьому чим більший розмір центру витрат, тим вищий рівень відповідальності керівника. Звіт центру витрат безпосередньо пов'язаний з поділом витрат на контрольовані і неконтрольовані, так як кожен центр витрат відповідає і звітується перед вищестоящим рівнем управління.

Отже, можемо зробити висновки, що центром формування витрат на підприємствах харчової галузі це - об'єкт віднесення витрат, де класифікуються витрати, що зв'язані з однією чи декількома зв'язаними функціями. Виходячи з даних досліджень центрів, витрати перш за все нагромаджуються, а вже потім розносяться на види продукції.

Центр витрат деколи співпадає із організаційним елементом (цехом, відділенням, дільницею) або підрозділом, що входить до склау даної одиниці. Менеджер центру витрат відповідає за величину і ефективність витрат в своєму виробничому підрозділі.

Інтеграція обліку витрат здійснюється відповідно "включенням" рахунків управлінського обліку в єдину систему рахунків, завдяки чому вони

кореспондуються із рахунками фінансового обліку. Інтегрована система бухгалтерського обліку формується на безперервному обліку запасів, оскільки всі поточні зміни запасів матеріалів, виготовленої продукції та витрат виробництва формуються на рахунках відповідними запасами напротязі звітного строку.

При формуванні інтегрованої системи бухгалтерського обліку однією з головних проблем, що має вирішувати компанія, є організація обліку та калькулювання товарів.

У фінансовому обліку основним є облік витрат за економічними елементами, в управлінському обліку можливий розподіл витрат і за іншими категоріями, також і за цільовим призначенням, за місцями створення, за формами продукції тощо.

Планом рахунків бухобліку активів, зобов'язань, капіталу та господарської діяльності організацій України передбачається запровадження інтегрованої системи бухобліку, яка вбачає “вмонтування” рахунків управлінського обліку в системі рахунків фінансового обліку компанії.

Дослідження показують, що тільки за окремими об'єктами обліку можемо виокремити рахунки щодо управлінського обліку, в більшості це стосується зарубіжної практики, бо в Україні це майже неможливо.

У зарубіжній літературі рахунки з обліку витрат класифікуються як приналежні до управлінського обліку. Згідно вітчизняних наукових джерел, рахунки класу 8 "Витрати за елементами" та класу 9 "Витрати діяльності" не є тільки рахунками управлінського обліку

Для відокремлення рахунків обліку витрат операційної діяльності організації в інтегровану систему обліку покладено функціональну ознаку. Для цього використовуються рахунки, що є ідентичними рахунками українського плану рахунків 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 39 "Витрати майбутніх періодів". (рис. 2.6)

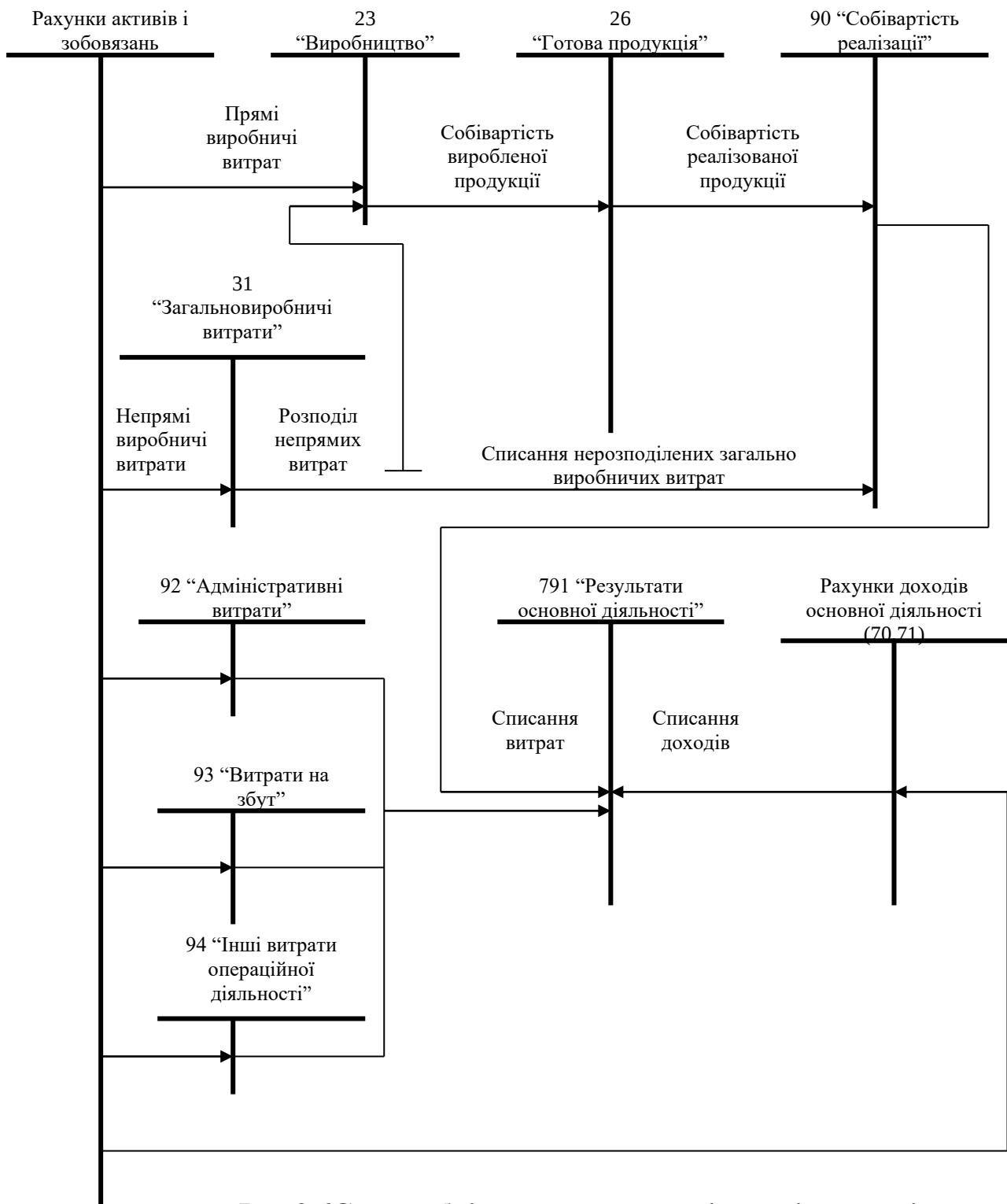


Рис.2.6Схема обліку витрат операційної діяльності

*Джерело: [44]

Отже, система сучасного бухгалтерського обліку і її методичні рекомендації не спроможні далі формуватися на заданих технологіях та методах зостосування інформації, що на даний ммомент є обмежуючим чинником. Звітність, є

завершальним обліковим процесом, що відображує дані про витрати на виробництво компанії та її структурних елементів.

Формування управлінської звітності щодо витрат відбувається за принципом багатоетапної звітності за рівнями управління, що базується на зниженні деталізованості звітів завдяки зростанню рангу менеджера, якому вони надаються.

Фінансова звітність, яка є завершальним процесом облікової системи, зображає дані для витрат на виробництво фірми та його структурних підрозділів. Запровадження фінансової звітності щодо витрат відбувається згідно принципом багатоступінчастої звітності по рівнях управління, що формується на зменшенні звітів щодо деталізації по мірі зростання рангу власника, якому вони надаються.

Отже, щоб оцінити всі витрачені ресурсів за звітний період, всі витрати згруповуються за економічними елементами. Щоб встановити сумарну величину витрат підприємства потрібно об'єднати інформацію щодо витрат всіх виробничих підрозділів організації.

2.3. Облік витрат операційної діяльності в умовах автоматизації облікового процесу

Щоб вирішити завдання фінансового та управлінського обліку витрат операційної діяльності більшість підприємств харчової промисловості використовують ті чи інші засоби розрахунку техніки та різноманітне офісне програмне забезпечення. В рамках дослідження здійснено порівняльна характеристика автоматизованого і паперового обліку витрат ПП “Федик” (табл.2.2).

Проте автоматизація обмежує вирішення лише і деякі дані потрібно вводити повторно, що знижує ефективність обліку і деколи призводить до суттєвих різниць в підсумкових показниках.

Таблиця 2.2

Порівняльна характеристика автоматизованого і паперового обліку витрат операційної діяльності ПП “Федик”

№ за/п	Критерії (ознаки) порівняння	Паперовий облік	Автоматизований облік
1.	Витрати часу на реєстрацію господарських операцій і фактів	Оформлення і візуальний контроль первинних документів. Бухгалтер самостійно обирає первинний документ, заповнює всі реквізити.	Введення даних в електронні форми вводу і візуальний контроль. Комп'ютер вибирає документ і частково заповнює реквізити. Наявність програмного контролю.
2.	Швидкість обробки даних	Дані первинних документів обробляються вручну. Операції групування, рознесення за рахунками, підрахунок підсумків та ін. Виконуються бухгалтером самостійно.	Первинна інформація, що введена в тимчасові файли, обробляється автоматично. Час обробки даних залежить від швидкості комп'ютера і становить кілька секунд.
3.	Кількість вихідних машинограм	Кількість реєстрів обліку складає	Кількість реєстрів обліку складає
4.	Місткість машинограм	Місткість реєстрів обліку є стандартною	Машинограми містять більшу кількість реквізитів, ніж традиційні реєстри
5.	Точність і повнота вихідної інформації	Точність вихідної інформації залежить від правильності і своєчасності обробки первинних даних.	Точність вихідної інформації забезпечується алгоритмом формування вихідних показників, який постійно коригується і виконується автоматично.
6.	Ергономічність облікових операцій	Ергономіка робочого місця бухгалтера не завжди забезпечує оптимальність виконання службових процедур.	АРМ бухгалтера передбачає врахування правил і норм ергономіки
7.	Оперативність отримання вихідної інформації	Вихідна інформація отримується періодично.	Вихідна інформація може отримуватися у будь-який час.
8.	Ризик виникнення помилок	Ризик виникнення помилок існує на всіх стадіях облікового процесу	Ризик виникнення помилок існує, переважно, при введенні даних і в процесі діалогового управління.
9.	Участь людини в обробці даних	Бухгалтер самостійно обробляє дані	Бухгалтер керує автоматизованою обробкою даних.
10.	Відносна трудомісткість	Майже всі облікові операції виконуються вручну	Автоматизоване виконання операцій обробки даних.

	облікового процесу	(заповнення документів, реєстрів, звітів, виконання арифметичних розрахунків). Законодавчо-нормативна база використовується у режимі повторного ручного пошуку.	Кількість ручних операцій незначна (управління комп'ютерною програмою, введення даних тощо). Пошук у нормативно-правових файлах здійснюється автоматично.
--	--------------------	---	---

*Джерело: складено автором на основі [38]

В даних тенденціях розвитку інформаційних технологій напрям технології «клієнт-сервер». Цей підхід реалізується в технології зв'язування та запровадження об'єктів (OLE), організації локальних мереж і мережових операційних систем, у глобальних мережах типу Internet, в архітектурі систем управління базами даних, в архітектурі пакетів прикладних програм. За результатами нашого дослідження ми пропонуємо застосувати систему комплексної автоматизації, (рис.2.5)

Це досягається за рахунок оперативного контролю відповідності її фактичного рівня та планових оцінок, та суміжності управлінського та фінансового планування і обліку. Окрім того, встановлення системи комплексної автоматизації дозволить суттєво (до 30%) збільшити точність розрахунку собівартості. В умовах, коли багато підприємств до цих пір віддають перевагу витратним методам ціноутворення, виходячи в розрахунках цін від повної собівартості, це також суттєвий фактор підвищення конкурентоспроможності.

Однією із важливіших переваг, що надаються комплексними системами автоматизації управління, є наявність в них розвинутих засобів моніторингу собівартості продукції, що випускається.

Важливо те, що в комплексних автоматизованих системах провідних постачальників програмного забезпечення передбачено автоматичний перерахунок повної собівартості за різними методиками, із використанням різних баз розподілу загально виробничих витрат.

Тут для обліку витрат операційної діяльності підтримується повна номенклатура документів, необхідних для відображення всіх фактичних витрат. Також в повній мірі підтримується функція обліку браку і пов'язаних з ним

-

витрат, операцій з давальницькою сировиною і виробництва з використанням матеріалів замовника, а також передачі власних матеріалів до переробки.

Облік операційних витрат базується перш за все на документах первинного та зведеного обліку підприємства, тому документація по ньому має забезпечити розподіл витрат за економічними елементами, місцями виникнення, статтями та об'єктами калькуляції.

Вхідна інформація обліку операційних витрат на виробництво- це сформована на інформація на комп'ютерному забезпеченні, що є результатом розв'язку задач з обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації.

При автоматизованому обліку витрат на якість продукції виділяють наступні переваги:

- можна формувати планові та фактичні калькуляції в розрізі аналітичних ознак на будь-яку дату поточного місяця;
- можна побудувати багаторівневі розміри статей витрат, які необхідні для управління
- можна виділити основні завдання автоматизації обліку операційних витрат:
- своєчасне, повне і достовірне відображення в обліку фактичних витрат;
- контроль правильного використання сировини, матеріалів, палива, енергії, заробітної плати тощо;
- виявлення й усунення недоліків організації обліку виробництва і матеріально-технічного забезпечення [25].

В рамках дослідження, розглянемо автоматизацію цієї ділянки обліку як складової комплексної системи упра та можливі шляхи покращання облікового процесу на підприємстві.

Автоматизована обробка даних з обліку операційних витрат здійснюється після автоматизації інших ділянок обліку, що забезпечує формуванням відповідних регістрів або виконанням розрахунків по окремих елементах витрат.

-

Згідно послідовності виконання всі задачі організації автоматизованого обліку операційних витрат поділяються на окремі комплекси. Після впровадження комп'ютерної програми «1С: Бухгалтерія» можливо досягти наступних змін:

- наскрізного і вчасного оперативно-виробничого планування й обліку виробництва, що дає змогу на 20–30% знизити втрати безпосередньо в центрах відповідальності;
- уникнення нестач матеріальних цінностей на 3–5%;
- зниження необґрунтованої видачі запасів у виробничі підрозділи на 10–15%;
- зниження виробничої та повної собівартості продукції за рахунок скорочення загальновиробничих та адміністративних витрат на 3–5% [55].

У системі «1С: Бухгалтерія» реалізовано дві групи звітів: стандартні та регламентовані. Регламентовані звіти призначаються для зовнішніх користувачів та вміщують інформацію по рахунку 23 «Виробництво». Стандартні звіти дають змогу отримувати бухгалтерські підсумки в розрізі рахунків, видів валют та видів «Субконто».

Крім того, автоматизовані системи дають можливість отримувати оперативну управлінську інформацію для внутрішніх користувачів. Так, звіт «Аналіз рахунка» відтворює інформацію про обороти рахунку, зв'язок з іншими рахунками за певний період, а також про сальдо на початок та кінець звітного строку. «Картка рахунка» дає можливість одержати детальну інформацію про операції на рахунку. Зі звіту «Оборотно-сальдова відомість за рахунком», що формується для рахунків обліку операційних витрат, можемо одержати інформацію про залишки розрізі видів затрат.

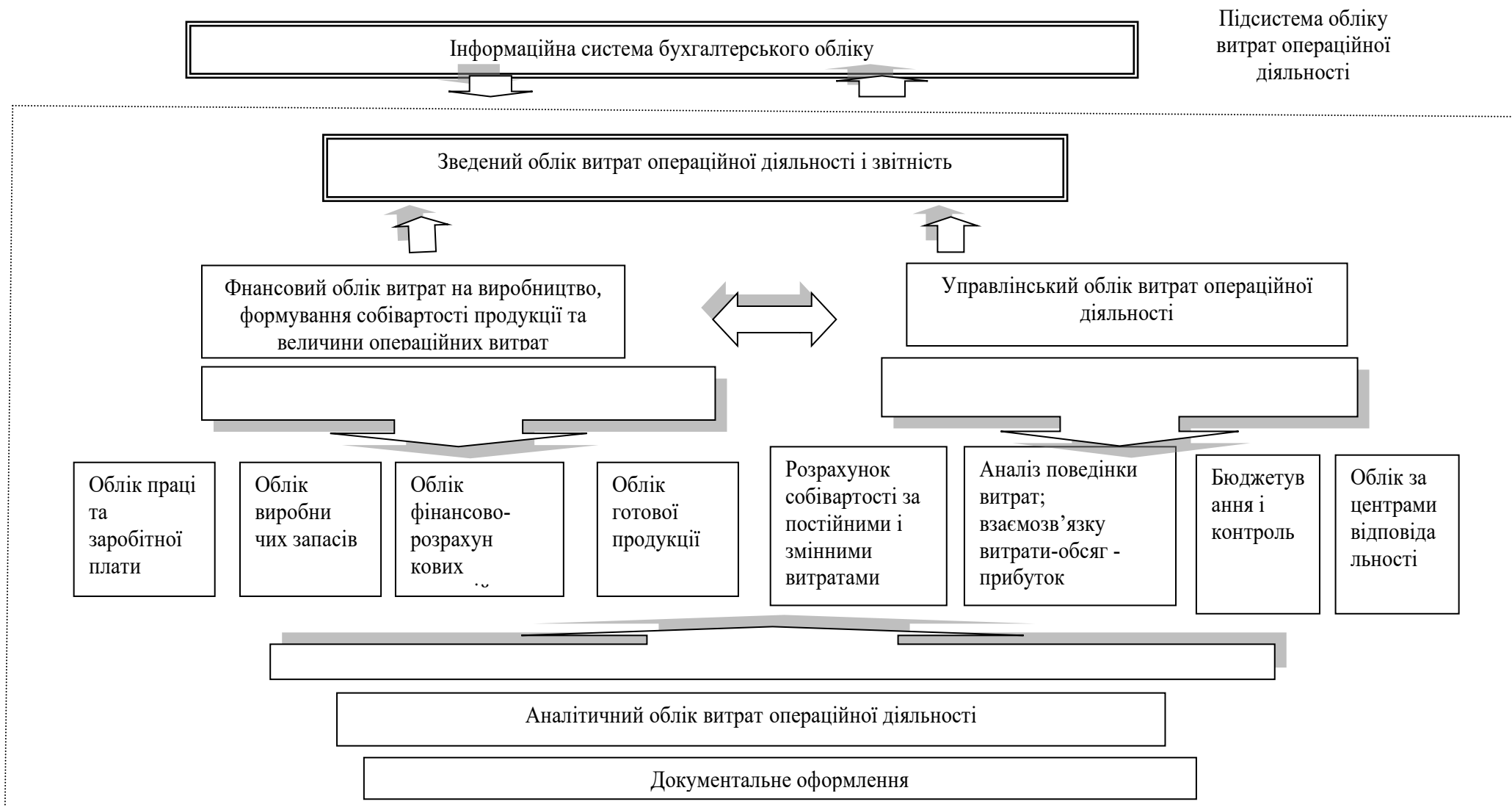


Рис. 2.5. Характеристика підсистеми обліку витрат операційної діяльності

Отже, можемо зробити висновки, що особлива увага приділена розрахунку споживання ресурсів на внутрішні потреби. В системі реалізовані гнучкі інструменти для калькуляції повної собівартості. Розподіл загальновиробничих витрат виконується по введеним коефіцієнтам, які можуть бути розраховані програмно за даними про прямі витрати і випуску продукції. Відображення випуску продукції можливо по фактичній або плановій собівартості з автоматичним формуванням документів.

РОЗДІЛ 3

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПП “ФЕДИК”

3.1. Економічний аналіз витрат операційної діяльності ПП “Федик”

Аналіз собівартості продукції має на меті підвищити ефективність підприємства завдяки виявленим резервам зниження витрат.

Факторний аналіз собівартості продукції передбачає аналіз:

- динаміки операційних витрат;
- чинників зміни витрат на 1 грн. реалізованої продукції за порівнянними і непорівнянними виробами, а також за групами продукції за віком їх випуску;
- впливу на собівартість окремих груп продукції за рівнем їх рентабельності;
- структури операційних витрат за економічними елементами;
- собівартість за калькуляційними статтями витрат.

Для аналізу собівартості продукції у динаміці придатним є показник затрат на 1 гривню вартості продукції (В), який обчислюється за формулою

$$B = \frac{C}{T},$$

де С – собівартість товарної продукції, Т – вартість реалізованої товарної продукції. Він вказує на прямий зв'язок між собівартістю та прибутком і в певному відношенні виконує роль показника рентабельності виробництва.

Проаналізувавши динаміку операційних витрат (табл. 3.1) по підприємству ПП “Федик” можна сказати, що операційні витрати за попередній період становлять 54178 тис. грн., за звітний – 59314 тис. грн. Збільшення витрат операційної діяльності спричинюється збільшенням витрат на оплату праці і як наслідок – соціальних витрат на 62,35% та 62,94% відповідно.

Сукупні витрати зросли на 9,49 %, а матеріальні знизились на – на 7,06 %. Попри те, що частка матеріальних витрат в сукупних витратах більше – 50 %, таку зниження суттєвого впливу на зменшення витрат операційної діяльності не мало.

Таблиця 3.1

**Вихідні дані для аналізу операційних витрат ПП “Федик”
за 2018 – 2019 рр.**

(тис. грн.)

Номер рядка	Показник	Період		Відхилення	
		за попередній період 2018 р	за звітний період 2019 р.	в абсолютних величинах (4 – 3)	у % до попереднього періоду (5:3)*100
1	2	3	4	5	6
1	Виручка від реалізації продукції	58249,00	69783,00	+11534,00	+19,80
2	Матеріальні витрати	38161,00	35465,00	-2696,00	-7,06
3	Витрати на оплату праці	8643,00	14032,00	+5389,00	+62,35
4	Відрахування на соціальні заходи	3171,00	5167,00	+1996,00	+62,94
5	Амортизація	3040,00	2670,00	-370,00	-12,17
6	Інші операційні витрати	1163,00	1980,00	+817,00	+70,25
7	Операційні витрати разом	54178,00	59314,00	+5163,00	+9,49

Джерело: складено автором самостійно

Витрати на 1 грн. вартості реалізованої продукції за попередній період (табл. 3.2):

$$\frac{54178 \text{ тис.грн}}{58249 \text{ тис.грн}} = 0,9301 \text{ грн.} = 93,01 \text{ коп.},$$

за звітний період:

$$\frac{59314 \text{ тис.грн}}{69783 \text{ тис.грн}} = 0,8410 \text{ грн.} = 84,10 \text{ коп.}$$

Витрати знизились на 9,57 % через те, що темпи збільшення виручки від реалізації продукції вищі за темпи збільшення собівартості відповідно +11543 тис.грн та +5163 тис.грн. Випередження становить 55,23 відсоткових пункти.

Показник витрат на 1 грн. товарної продукції залежить від таких факторів:

- структури й асортименту продукції, що виробляється;
- рівня витрат на виробництво окремих виробів;
- рівня цін на готову продукцію.

Вплив кожного з перелічених факторів на зміну рівня витрат на 1 грн продукції визначено за допомогою способу ланцюгових підстановок. Вихідні дані для розрахунків наведено в табл. 3.2, з якої видно, що порівняно з планом фактичні витрати зросли на 6,62 коп. (72,80 – 66,18).

Таблиця 3.2

**Оцінка витрат на одну грн. товарної продукції ПП “Федик”
у 2019 році**

№ п/п	Показники	За затвердженим планом	Фактично		
			за планом, перерахованим на фактичний обсяг і асортимент продукції	у цінах, прийнятих у плані	у діючих цінах
1	2	3	4	5	6
1	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	45000,00	49200,00	50799,00	50799,00
2	Обсяг реалізованої продукції, тис. грн	68000,00	67500,00	67500,00	69783,00
3	Витрати на 1 грн продукції, коп..	66,18	72,89	75,26	72,80

Джерело: складено автором самостійно

На зміну рівня витрат вплинули такі чинники:

- 1) зрушення у структурі та асортименті випущеної продукції:
 $72,89 - 66,18 = +6,71$ коп. (негативний вплив);
- 2) зміна собівартості окремих видів продукції:
 $75,26 - 72,89 = + 2,37$ коп. (позитивний вплив);
- 3) зміна цін на випущену продукцію:

$72,80 - 75,26 = - 2,46$ коп. (позитивний вплив);

4) загальний вплив факторів:

$6,71 + 2,37 - 2,46 = + 6,62$ коп.,

Проведений розрахунок відповідає відхиленню за рівнем витрат на 1 грн продукції.

Велике значення для вивчення змін у структурі витрат на виробництво має аналіз собівартості за економічними елементами витрат.

Вихідні дані й розрахунки для аналізу собівартості продукції за економічними елементами наведені в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Аналіз структури операційних витрат за економічними елементами
ПП “Федик” у 2018 - 2019 роках**

<i>Елементи витрат</i>	<i>Витрати, тис. грн.</i>		<i>Частка, %</i>		<i>Відхилення</i>	
	<i>за поперед ній період 2018 р</i>	<i>за звітний період 2019 р</i>	<i>за попередній період 2018 р</i>	<i>за звітний період 2019 р</i>	<i>абсолют не (+,-)</i>	<i>відносне (%)</i>
1	2	3	4	5	6	7
Матеріальні витрати	38161,00	35465,00	70,44	59,79	-2696,00	-7,06
Витрати на оплату праці	8643,00	14032,00	15,95	23,66	+5389,00	+62,35
Відрахування на соціальні заходи	3171,00	5167,00	5,85	8,71	+1996,00	+62,95
Амортизація	3040,00	2670,00	5,61	4,50	-370,00	-12,17
Інші операційні витрати	1163,00	1980,00	2,15	3,34	+817,00	+70,25
Разом	54178,00	59314,00	100,00	100,00	+5136,00	+9,48

Джерело: складено автором самостійно

Дані таблиці 3.3 свідчать про те, що на досліджуваному підприємстві вагому частку витрат становлять матеріальні витрати та витрати на оплату праці. Частка витрат на оплату праці у попередньому періоді становила 15,95 %, у звітному – 23,66 %. Більше, ніж на половину сукупні витрати зумовлені матеріальними затратами: відповідно в попередньому періоді – 70,44 %, у звітному – 59,79 %.

На частку затрат засобів праці припадає лише 4,50 % (у попередньому періоді – 5,61 %). Зменшення частки матеріальних витрат на 10,65 % та збільшення витрат на оплату праці на 7,71 % (2,86 % соціальні витрати) зумовлено змінами структури виробництва продукції. Збільшення питомої ваги інших операційних витрат з 2,15 % до 3,34 % викликано зменшенням частки позавиробничих витрат основної діяльності.

Зниження питомої ваги амортизаційних відрахувань на 1,11 % призвело до зростання частки витрат засобів праці в сукупних витратах.

Загальна сума витрат на виробництво збільшилась на 5136 тис. грн., у тому числі витрати на предмети праці знизились на 2696 тис. грн., на засоби праці – на 370 тис. грн., на оплату праці зросли на 5389 тис. грн.

Ефективність поточних витрат підприємства на виробництво і реалізацію як усієї продукції, так і окремих видів характеризує показник рентабельності продажу (P_n), який обчислюється за формулою:

$$P_n = \frac{Ч_n}{B},$$

де, $Ч_n$ – чистий прибуток;

B – виручка від реалізації без ПДВ та акцизного збору.

Проаналізуємо динаміку рентабельності продажу (табл. 3.4).

Визначимо вплив факторів на відхилення за рівнем рентабельності методом підстановок за умови, що прибуток узято за планом, а виручка від реалізації – фактична:

$$\frac{6500,00}{69783,00} \times 100\% = 9.31 \%$$

Таблиця 3.4

Оцінка динаміки рентабельності продажу ПП “Федик” у 2018 - 2019 роках

№ п/п	Показники	Фактично за попередній 2018 р рік	Звітний рік 2019 р		Відхилення	
			за планом	фактично	від попередньо го року	від плану
1	Чистий прибуток (тис. грн)	3783,00	6500,00	9647,00	+5864,00	+3147,00
2	Виручка від реалізації (тис. грн)	58249,00	68000,00	69783,00	+11534,00	+1783,00
3	Рентабельність продажу (%)	6,49	9,56	13,82	+7,33	+4,26

Джерело: складено автором самостійно

Вплив зміни прибутку:

$$13,82 \% - 9,31 \% = 4,51 \%$$

Отже зі збільшенням прибутку на 5864 тис. грн. рівень рентабельності зріс на 4,51 %.

Вплив зміни виручки від реалізації:

$$9,31 \% - 9,56 \% = -0,25 \%$$

Із збільшенням обсягу реалізації на 11534 тис. грн. рівень рентабельності знизився на 0,25 %.

Загальний вплив факторів:

$$4,51 \% - 0,25 \% = 4,26\%$$

Фактичний темп зростання рентабельності перевищують плановий: планом передбачалось збільшення рентабельності на 4,26 %, фактично рівень рентабельності збільшився на 7,33 %, або у 1,72 рази від планового приросту.

3.2. Оптимізація витрат операційної діяльності з допомогою прогностичних методів

Функція аналізу потенціалу підприємства насамперед належить внутрішньогосподарському обліку. Бухгалтери та економісти, відповідальні за його здійснення, повинні виконувати аналіз портфеля замовлень і нових видів продукції; ресурсного потенціалу підприємства; проводити факторний аналіз витрат і визначати шляхи їх зниження; прогнозувати обсяги випуску продукції на основі аналізу внутрішніх резервів; визначати оптимальні цінові стратегії з урахуванням можливого попиту на продукцію тощо. Перелік факторів досягнення конкурентних переваг за рахунок стратегії зниження витрат, який повинен бути в центрі уваги бухгалтерів-аналітиків та економістів на підприємстві.

Аналіз витрат є одним з головних напрямків роботи бухгалтерів-аналітиків. Ефективне виконання даної перевірки залежить, перш за все, від того, які методологічні принципи було поставлено в основу дослідження.

У науковій літературі поділяють наступні принципи економічного аналізу:

- 1) принцип науковості;
- 2) принцип системності;
- 3) принцип комплексності;
- 4) принцип конкретності і дієвості;
- 5) принцип рейтингової оцінки;
- 6) принцип демократичності [71, с. 168].

У більшості галузей промисловості, в тому числі і в харчовій галузі, однією з основних стратегічних проблем це зменшення рівня витрат. При розробці заходів для зменшення рівня витрат система управління потребує інформації не тільки про витратомісткість власної продукції, але й про рівень витрат на одиницю аналогічної продукції у конкурентів. Отже, для прийняття рішень про стратегію зниження витрат

необхідно проводити порівняльний аналіз, де базою порівняння мають виступати головні конкуренти.

Метою внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в даному випадку є розширення часового горизонту інформації, що призначається для прийняття управлінських рішень, тобто “традиційний облік того, що є, доповнюється обліком того, що буде” [64, с. 135].

На нашу думку, головними завданнями аналітичного моделювання є:

- побудова такої функції витрат, яка би найкраще описувала їх залежність від різних факторів;
- проведення CVP-аналізу (“витрати-обсяг-прибуток”), визначення точки беззбитковості і моделювання чутливості фінансового результату від обсягів продажу продукції;
- прогнозування обсягів виробництва, попиту і цін на продукцію, що випускається або планується випускати тощо.

Для вирішення перерахованих завдань, які можуть бути доповнені іншими в залежності від потреб системи управління в конкретних ситуаціях, необхідно широко використовувати статистико-математичні методи, елементи теорії імовірностей та інші прикладні математичні прийоми.

У внутрішньогосподарському (управлінському) обліку використовується ряд прийомів побудови функції витрат, тобто математичного опису залежності витрат від різних факторів.

Слід зауважити, що у науковій економічній літературі описують різні прийоми визначення функції витрат [32; 35; 45; 79]:

- технологічний аналіз, або інженерний метод (на основі технологічних схем);
- аналіз бухгалтерських рахунків;
- метод вищої-нижчої точки, або метод інтерполяції (побудова прямої лінії за двома точками);

- метод візуального пристосування (контролю);
- регресійний аналіз (метод найменших квадратів);
- спрощений статистичний аналіз.

Серед перерахованих прийомів найточнішими можна вважати технологічний та регресійний аналіз. Перший з них дає досить точні результати, але є трудомістким і, відповідно, дорогим, оскільки передбачає складне нормування і планування всіх витрат на кожній стадії технологічного процесу. Другий прийом (регресійний аналіз) досить часто дозволяє отримати задовільні результати при відносно низькій трудомісткості, на зниження якої впливає застосування комп'ютерної техніки.

Після визначення функції витрат та перспективного аналізу їх поведінки виникає необхідність економіко-математичного моделювання залежності результату основної діяльності підприємств з виробництва лісопиломатеріалів від таких факторів як ціна одиниці продукції, витрати на одиницю продукції та обсяг реалізованої продукції (окремо за кожним видом продукції). Базову формулу для моделювання результату основної діяльності для i -го виду продукції можна подати у такому вигляді (3.1):

$$P_i = (C_i - Z_i) \times X_i \quad (3.1)$$

де P_i – прибуток;

C_i – ціна за одиницю продукції;

Z_i – витрати на одиницю продукції;

X_i – обсяг реалізованої продукції.

Характер залежності ціни та витрат на одиницю продукції від кількості одиниць реалізованої продукції може бути різним. Встановити характер цих залежностей можна двома шляхами, а саме: з допомогою вивчення минулих тенденцій та з допомогою експертних методів. Перший підхід є більш надійним, а

другий може вважатися єдиним можливим за умови відсутності достатньої інформації про показники, що досліджуються.

3.3. Бюджетування та контроль витрат операційної діяльності

Серед багатьох завдань, які необхідно вирішувати виробничим підприємствам в умовах перехідної економіки, є організація ефективної системи планування та контролю витрат і доходів. Вирішення цього завдання дозволяє посилити вплив управлінських рішень на виробничий процес, скоординувати зусилля різних підрозділів для досягнення головної мети господарської діяльності – зміцнення позицій на ринку і збільшення прибутковості.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік поряд з функціями збирання, обробки і нагромадження даних, включає і функції планування та контролю. Внутрішньогосподарський облік на підприємствах з виробництва металопрокатутеріалів, як і в більшості інших галузей промисловості, не виконує ці функції належним чином. Планування у більшості випадків проводиться формально, система бюджетування не використовується на більшості підприємствах. Контрольна функція зводиться, переважно, лише до здійснення оперативного контролю.

Внутрішньогосподарський контроль базується на ряді принципів, серед яких особливо слід виділити орієнтацію на результат, стратегічну спрямованість і відповідність структурі управління (рис. 3.1), чого дуже бракує вітчизняному контролю.

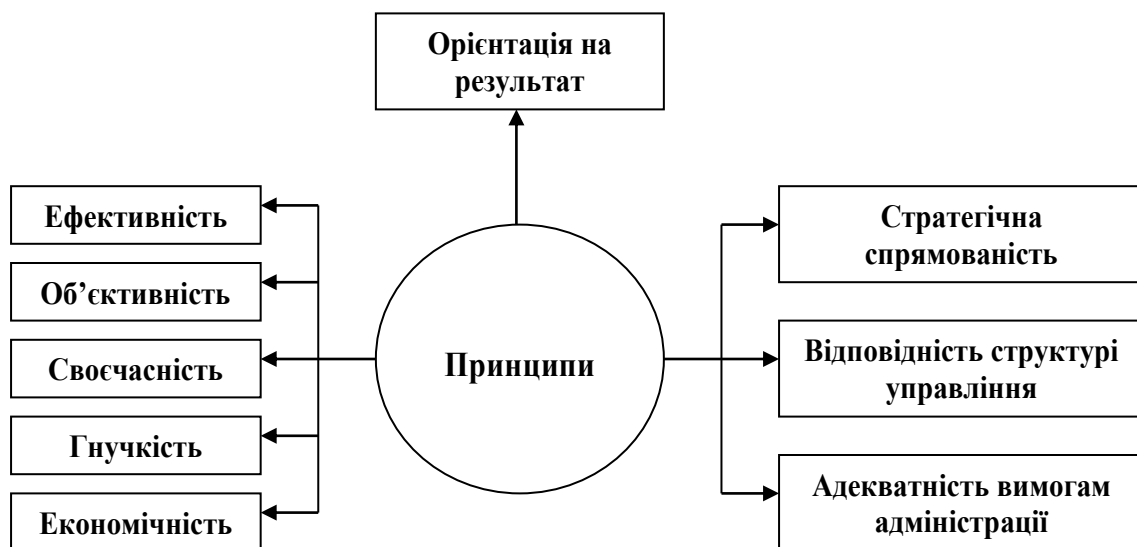


Рис. 3.1. Принципи внутрішньогосподарського контролю

Джерело [25].

Оскільки основним кількісним результатом діяльності підприємства є фінансовий результат, внутрішньогосподарський контроль повинен зосереджуватися на тих аспектах господарсько-фінансової діяльності, які стосуються досягнення максимального прибутку. Отже, основними цільовими об'єктами контролю на підприємствах слід вважати витрати і доходи.

Стратегічна спрямованість внутрішньогосподарського контролю передбачає надання пріоритету тим заходам, які можуть забезпечити високий виробничий і фінансовий результат у довгостроковому аспекті. Кожне управлінське рішення, його передумови та наслідки повинні контролюватися з точки зору стратегічної перспективи, а не короткочасної вигоди.

Принцип відповідності структурі управління передбачає створення на підприємстві такого механізму внутрішньогосподарського контролю, який би оптимально забезпечував реалізацію управлінських рішень кожним структурним підрозділом. У підсумку на підприємствах, які приділяють велику увагу організації

надійного внутрішньогосподарського контролю, формується відповідний контур управління (рис. 3.2), який фактично є кібернетичною моделлю процесу управління.



Рис. 3.2. Контур управління на основі контролю

Джерело [25].

Вхід і вихід цієї моделі – це ресурси і результати діяльності відповідно, а перетворювачем є комплекс заходів щодо планування, розробки, контролю і виконання управлінських рішень кожним структурним підрозділом підприємства.

Контур управління на основі внутрішньогосподарського контролю може активно і продуктивно працювати лише тоді, коли на підприємстві існує відповідний розподіл обов’язків. На наш погляд, функція інформування керівництва підприємства про стан виконання тих чи інших розпоряджень, досягнення

запланованих виробничих показників, ефективність витрачання ресурсів повинна виконуватися, насамперед, внутрішньогосподарським (управлінським) обліком, а також, за необхідності, внутрішнім аудитом. Останній, у відповідності з принципами відповідності структурі управління, ефективності та економічності, доцільно створювати на великих підприємствах (в об'єднаннях, концернах), де існує необхідність підсилення структури внутрішньогосподарського контролю.

Розглянуті вище принципи внутрішньогосподарського контролю передбачають його тісну взаємодію з іншими функціями управління, передусім з плануванням. Поєднання функцій планування і контролю найбільш помітно простежується в такому понятті як бюджет.

У науковій літературі бюджет - це поточний план діяльності підприємства, складений на основі кількісних показників. Бюджети складається, переважно, терміном на один рік з розбивкою на квартали, місяці, декади, а сам процес їх розробки і коригування називають бюджетуванням.

Метою складання бюджетів є досягнення ряду цілей, серед яких головними є:

- 1) планування фінансово-господарської діяльності;
- 2) розробка нормативів і кількісних критеріїв для здійснення оперативного контролю витрат;
- 3) координація діяльності різних підрозділів підприємства;
- 4) мотивація керівників, які несуть відповідальність за здійснення витрат і отримання прибутків;
- 5) контроль і оцінка результатів за центрами відповідальності;
- 6) виявлення поточних потреб і оптимізація грошових та матеріальних потоків на підприємстві.

Необхідною умовою реалізації наведених вище цілей є добре продумана система бюджетів, яка повністю відповідає умовам та специфіці підприємства. Для визначення оптимальної системи бюджетів необхідно зупинитися на проблемі їх класифікації, оскільки підходи до вирішення цього питання є неоднозначними.

Класифікації бюджетів, які наводять у своїх працях зарубіжні та вітчизняні економісти, мають як спільні, так і відмінні риси. Розглянемо основні з них.

Відомий український економіст П.Й. Атамас в залежності від поставлених завдань виділяє такі види бюджетів [1, с. 269]:

- а) генеральний і часткові;
- б) гнучкі і статичні.

Генеральний бюджет, який охоплює всю діяльність підприємства, у свою чергу, поділяється на операційний і фінансовий. Такий поділ застосовує і економіст С.Ф. Голов [18, с. 7-16], хоча генеральний бюджет у нього називається зведеним, а часткові бюджети (бюджети окремих підрозділів) – функціональними.

У той же час поділ бюджетів на гнучкі і статичні у науковій літературі і на практиці використовується часто. Гнучкі бюджети застосовуються для планування тих статей витрат, які найбільшою мірою залежать від обсягу виробництва. Вони допускають можливість деякої адаптації до змін, що відбуваються на підприємстві протягом бюджетного періоду. Серед способів введення гнучкості у бюджети слід виділити:

- бюджетування за альтернативними варіантами;
- бюджетування з періодичними змінами;
- бюджетування з мінімальною базою.

Статичні бюджети, які іноді називаються фіксованими [1, с. 177], не передбачають включення у них елементів гнучкості і призначені, насамперед, для планування і контролю умовно-постійних витрат. Вони можуть складатися з допомогою різних методів:

- бюджетування “з нуля”;
- прирістного бюджетування, або бюджетування “від досягнутого”;
- комбінованого бюджетування, яке передбачає розрахунок декількох додаткових варіантів.

Питанням, яке має велике значення для системи управління виробничим підприємством, є налагодження дієвого контролю за виконанням бюджетів. Ми вважаємо, що контроль виконання бюджетів повинен бути присутній на всіх фазах їх існування – від розробки до заключного аналізу.

У науковій літературі контроль бюджетів розуміють як “процес співставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень і внесення необхідних коректив” [23, с. 266].

Контроль бюджетів дозволяє зосередити увагу на тих відхиленнях, які мають важливе значення для підприємства в цілому та для його окремих підрозділів. Про суттєві відхилення по генеральному (зведеному) бюджету повинні оперативно повідомлятися відповідальні особи, що належать до вищого керівництва, а про відхилення по функціональних (часткових) бюджетах – керівники відповідних підрозділів.

Зауважимо, що на практиці досить важко знайти правильне рішення щодо визначення суттєвого чи несуттєвого відхилення. На нашу думку, це питання має вирішуватися на кожному підприємстві індивідуально. Можна лише запропонувати процедуру, за якою має ініціюватися втручання в у ситуацію керівника, у сферу відповідальності якого входить показник, за яким зафіксовано суттєве відхилення.

Ми пропонуємо використовувати так званий метод “бюджетного коридору”, який полягає у визначенні для деяких ключових показників, що закладаються у гнучкий бюджет, певного інтервалу, в межах якого ці показники повинні знаходитися протягом бюджетного періоду. При цьому нижня і верхня межі інтервалу (“коридору”) являють собою мінімальне та максимальне значення, при яких показник може вважатися прийнятним. Наприклад, для обсягу реалізації продукції мінімальним значенням може бути точка беззбитковості, а максимальним – граничний прогнозований попит на продукцію.

Контроль виконання бюджетів за методом “бюджетного коридору” має свої особливості. Якщо за допомогою оперативного контролю виявляється, що показник

вийшов за межі “коридору”, фіксується величина відхилення від найближчої межі, яка і є індикатором необхідності термінового втручання у ситуацію. Якщо показник протягом всього бюджетного періоду знаходиться у межах “коридору”, відхилення не фіксуються.

Висновки

Дослідження теоретичних основ побудови обліку витрат операційної діяльності та калькулювання собівартості продукції дають можливість зробити наступні висновки.

1. В економічній літературі та практичній діяльності використовують терміни “витрати”, “затрати”, “собівартість”, між якими існує тісний взаємозв’язок. Затрати виникають на початкових етапах виробничого процесу, а витрати є більш загальним поняттям, яке має вартісне вираження. З урахуванням змін, що відбулися в політичному та економічному житті суспільства, під собівартістю слід розуміти вартісне вираження витрат факторів виробництва на конкретні види продукції, а витрати трактуються як процес витрачання ресурсів у виробництві. Залежно від мети, функцій управління та того, хто користується інформацією про витрати (користувачів) – в сучасних умовах господарювання витрати слід групувати наступними класифікаційними групами: -для планування, обліку й аналізу здійснюється за такими ознаками – 1) за способом віднесення на собівартість (прямі, непрямі); 2) за місцем виникнення і центрами відповідальності (виробничі, функціональні); 3) за економічним змістом (за елементами, статтями); 5) за календарними періодами (минулих періодів, поточні, майбутніх періодів); 6) за відношенням до обсягу виробництва (змінні, постійні); 7) за відношенням до виробництва (основні, накладні); 8) за періодом генерування прибутку (на продукт, на період), 9) за видами господарської діяльності (основні, допоміжні); для потреб управління – 1) за роллю у виробництві (виробничі, позавиробничі); 2) залежно від кон’юнктури (неминучі, залежні, недопустимі); 3) за рівнем усереднення (загальні, середні, граничні); 4) за періодами виникнення (минулих періодів, поточні, майбутніх періодів); 5) за відношенням до обсягу діяльності (змінні, постійні); 6) за

діяльністю (продуктивні, непродуктивні); 7) за важливістю при підготовці рішень (значні, незначні).

2. У внутрішній структурі системи бухгалтерського обліку виділяють фінансовий та управлінський облік, які можуть розглядатись як підсистеми загальної системи обліку. В Україні не має економічного підґрунтя для виділення “податкового обліку” в окрему підсистему. Існуючі розбіжності щодо методики відображення окремих об’єктів обліку відповідно до вимог податкового законодавства та згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, на наш погляд, не свідчать про наявність об’єктивних причин для відокремлення “податкового обліку”, а вказують на недосконалість, безсистемність та неузгодженість чинного законодавства. Перелік витрат, що включаються до собівартості в фінансовому обліку, а тим більше в управлінському, повинно встановлювати саме підприємство, при податкових розрахунках має сенс говорити про витрати, що зменшують доходи.

3. У ринкових умовах виникатимуть нові об’єкти управління і облік повинен буде надавати відповідну інформацію про них. Крім того, відбуватиметься виділення із загальної системи обліку окремих підсистем, орієнтованих на збір та обробку інформації для специфічних груп користувачів, тим самим поглиблюючи методику та проблематику досліджень, але не порушуючи органічної єдності системи бухгалтерського обліку.

4. На основі порівняльного аналізу різних методів прогнозування, які найчастіше розглядаються у науковій економічній літературі, для практичного використання на лісогосподарських підприємствах було обрано метод розрахунку точки беззбитковості. Цей вибір зроблено з урахуванням специфіки діяльності цих підприємств, обумовленої помітним впливом сезонного складника на обсяги виробництва і реалізації продукції. Запропонована нами методика дозволяє прогнозувати обсяги виробництва продукції (рейки монтажної) з достатньо високою точністю. За цією методикою можна прогнозувати й інші показники, важливі для

прийняття стратегічних управлінських рішень, наприклад, обсяги реалізації продукції у грошовому вимірнику, прибуток тощо.

5. Враховуючи те, що на підприємствах харчової промисловості бюджетування ще не знайшло свого практичного втілення, нами запропоновано концептуальну модель бізнес-процесу фінансового планування і бюджетування, яка може використовуватися для проектування і розробки реальних моделей процесно-орієнтованих систем, призначення яких – здійснення складних планово-контрольних розрахунків. Такі моделі, включені в структуру внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, дозволять забезпечити розробку та оперативний контроль показників фінансових планів і бюджетів. Економічна ефективність і практичне значення сформульованих на основі дипломної роботи висновків і пропозицій підтверджуються їх впровадженням у практичну діяльність підприємств України із виробництва пиломатеріалів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас, П.Й. Управлінський облік [Текст] : навч.посібник, 2--ге вид./ П. Й. Атамас. -К.: ЦУЛ, 2018. -440 с.
2. Бабіч В. В. Фінансовий облік-2 [Текст] : (Облік зобов'язань, капіталу. Звітність) : навч. посібник / В. В. Бабіч ; М-во освіти і науки України, ДВНЗ "Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана". - К. : КНЕУ, 2010. - 433 с.
3. Бабенко И. П. Курс двойной бухгалтерии. [Текст] / Бабенко И. П. – С.-Петербург: Издание В. И. Губинского, 2004. – 1106 с.
4. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія і практика: Навчальний посібник [для студ. вищ. навч. закл.] /О. Я. Базилінська – К.: Центр учбової літератури, 2017. – 328 с.
5. Бардаш, С.В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання : гіпотези та версії порушень [Текст] : монографія / С. В. Бардаш. -К.: КНТЕУ, 2008. -312 с.
6. Бачинський В. І., Бухгалтерський облік (загальна теорія) / Куцик П. О., Медвідь Л. Г., Попітін Т. В. [Текст] Навч. посіб. - Львів: "Магнолія 2006", 2010. - 319 с
7. Білуха Т. М. Курс аудиту: [Текст] Підручник. / Т. М. Білуха – К.: Вища школа. – знання 1988. – 574 с.
8. Бородин, А. С. Моделирование учета производственных расходов [Текст] / А.С. Бородин // Бухгалтерский учет. - 1973. - № 11. - с. 8-13.
9. Бойчик І. М. Економіка підприємства [Текст] Навчальний посібник. Вид. 2-ге, доповн. і переробл. / І. М. Бойчик – К.: Атака, 2016. – 528 с.
10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [Текст] Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП. «Рута», 2005. – 756 с.
11. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : [Текст] в 2 ч. Ч. 1 / Бутинець Ф. Ф. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 512 с.

12. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. [для студ. спеціальності «облік і аудит» вищ. навч. зал.] / Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л.; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.

13. Бутко, А.Д. Методи і моделі прийняття управлінських рішень в аналізі та аудиті [Текст] : навч.посібник/ А. Д. Бутко, О. О. Заремба. -К.: КНТЕУ, 2008. -323 с.

14. Бухгалтерский учет в зарубежных странах / [Бутынец Ф. Ф., Соколов Я. В. и др.]. – Житомир : ЧП “Рута”, 2002. – 660 с.

15. Бухгалтерський облік з дисципліни "Бухгалтерський облік" : [Текст] навч. посіб. для студ. усіх форм навчання напряму 6.030501 "Економічна кібернетика" / упоряд. Н. В. Довгопол ; МОН України, ХНУРЕ. – Х. : ХНУРЕ, 2011. – 280 с.

16. Валуєв, Ю. Б. Проблемні питання обліку зовнішньоекономічної діяльності промислових підприємств / Ю.Б. Валуєв Фінанси, облік і аудит [Текст] : збірник наукових праць / Відп. ред. М.В. Кужельний. - К. : КНЕУ, 2003 – 408 с.

17. Гетьман О. О. Економіка підприємства: [Текст] навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / О. О. Гетьман, В. М. Шаповал – Київ, Центр навчальної літератури, 2006. – 488 с.

18. Голов С. Гармонізація фінансової звітності відповідно до плану дій “Україна ЄС” [Текст] С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 7 – 16.

19. Господарський кодекс України. – Х.: ПП. «ІГВІНІ», 2005. – 216 с.

20. Дарманська, Г.О. Облік розрахунків з оплати праці [Текст] : навч.посібник/ Г. О. Дарманська. -К.: КНТ, 2009. -336 с.

21. Диба, В.М. Облік та аналіз необоротних активів [Текст] : монографія/ В. М. Диба. -К.: КНЕУ, 2008. -228 с.

22. Економічний аналіз [Текст] : практикум / Є. В. Мних, Н. С. Барабаш, А. Д. Анатолій Дмитрович [и др.] ; за ред. Є. В. Мниха ; Київський нац. торг.-екон. ун-т. - К. : Центр навчальної літератури, 2005. - 432 с

23. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 3 / Редкол.: ...С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.:Видавничий центр "Академія, 2002. – 3025 с.

24. Економічний аналіз: [Текст] Навч. посібник / [Болух М. А., Бурчевський В. З., Горбаток М. І. та ін.]; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.

25. Єфименко В. І. Облік фінансових результатів: сучасний стан та шляхи удосконалення / Єфименко В. І., Геращенко О. В. – К.: Київський національний економічний університет, [Текст] ДП «Райз-Агротехніка» [Електронний ресурс] http://www.rusnauka.com/SND/Economics/7_jefimenko.doc.htm.

26. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.

27. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. № 3125-XII із змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 14 березня 1995 року № 81/95-ВР, від 20 лютого 1996 року № 54/96-ВР.

28. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-XIV.

29. Збірник тестових завдань з контрольних-аналітичних дисциплін [Текст] : навч.-методичне видання/ укл. : Є. В. Мних, Н. С. Барабаш, В. Г. Барановська ; ред. : Є. В. Мних. -К.: КНТЕУ, 2009. -514 с.

30. Зінченко О. А. Управління якістю фінансового результату [Текст] / Зінченко О. А. Актуальні проблеми економіки. 2010 №1.

31. Зміни до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів" / Затверджено. Наказ Міністерства фінансів України від 10.06.2010 № 382 // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - № 8. - С. 3-6.

32. Іванілов О. С. Економіка підприємства: підручник [для студ. вищ. навч. зал.] / Іванілов О. С. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 728 с.

33. Ізмайлова К. В. Фінансовий аналіз: [Текст] Навч. посіб. / К. В. Ізмайлова – К.: МАУП, 2005. – 152 с.

34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] – режим доступу [http: // www. zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main](http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main).

35. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз: [Текст] підручник / Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородній А. Г. / За ред. проф. А. Г. Загороднього. – [3-тє вид. перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2008. – 487 с.

36. Ковальчук І. В. Економіка підприємства: [Текст] навчальний посібник / Ковальчук І. В. – К.: Знання, 2008. – 679 с.

37. Крамарчук С. П. Критичний аналіз проведення реформи бухгалтерського обліку / С. П. Крамарчук // Наук. вісн. Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки. – 2002. – № 2. – С. 348 – 351.

38. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку. [Текст] Навчальний посібник / За ред. В. С. Леня – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696с.

39. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: [Текст] Підручник. / Лишиленко О. В. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2006. – 659 с.

40. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29. 12. 2000 р. № 356.

41. Міжнародні стандарти фінансової звітності (видані станом на 1 січня 2009 р.) [Текст] : Т.1./ переклад з англ.. С.Ф.Голова.- К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів , 2009.-1592 с.

42. Міжнародні стандарти фінансової звітності (видані станом на 1 січня 2009 р.) [Текст] : Т.2./ переклад з англ.. С.Ф.Голова .- К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів , 2009.-1648 с.

43. Мних Є. В. Економічний аналіз: [Текст] Підручник. / Мних Є. В. – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.

44. Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку” [Електронний ресурс] – режим доступу <http://www.ukrstat.gov.ua/>

45. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік: [Текст] Навчальний посібник. / Нашкерська Г. В. – К.: Кондор, 2005 р. – 503 с.

46. Несходовський І. С. Інформаційні системи і технології фінансового контролю [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І. С. Несходовський ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - К. : [Київ. нац. торг.-екон. ун-т], 2011. - 231 с.

47. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій [Текст] : монографія / В. О. Осмятченко ; М-во освіти і науки України, ДВНЗ "Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана". - К. : КНЕУ, 2010. - 263 с.

48. Огійчук, М.Ф. Аудит : організація і методика [Текст] : навч. посібник/ М. Ф. Огійчук, І. Т. Новікова, І. І. Рагуліна. -К.: Алерта, 2010. -584 с.

49. Організація і методика проведення аудиту: [Текст] навчально-методичний посібник / [Сопко В. В., Шило В. П., Верхоглядова Н. І., Ільїна С. Б., Брадул О. М.] – [2-ге видання, перероблене і доповнене]. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 567 с.

50. Остап'юк М. Я. Історія бухгалтерського обліку [Текст] / Остап'юк М. Я., Лучко М. Р., Даньків Й. Я. – К. : Знання, 2005. – 276 с.

51. Подольский В.И., Информационные системы бухгалтерского учета [Текст]: Учебник для вузов / Дик В.В., Уринцов А.И. Под ред. В.И. Подольского. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 319 с.

52. Портер М.Е. Стратегія конкуренції: Методика аналізу галузей і діяльності конкурентів [Текст] / Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. - К.: Основи, 1998. - 390 с.

53. Прокопенко, І. Ф. Методика і методологія економічного аналізу [Текст] : навч. посіб. / І. Ф. Прокопенко, В. І. Ганін. – К. : ЦНЛ, 2008. – 240 с.

54. Партин Г. О. Фінанси підприємств: [Текст] Навч. посіб. / Партин Г. О., Загородній А. Т. – [2-ге вид., перероб. і доп.] – К.: Знання, 2006. – 379 с.

55. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування [Текст] / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2005. – № 8 – 9. – С. 320.

56. Пархоменко, В. Документальне забезпечення бухгалтерського обліку [Текст] / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - № 8. - С. 7-11.

57. Пархоменко, В. Подання інформації про рух грошових коштів [Текст] / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - № 8. - С. 20-22.

58. Поддєрьогін А. М. Фінанси підприємств: [Текст] Підручник / Керівник авторського колективу і науковий редактор проф. А. М. Поддєрьогін. – [4-те вид., перероб. та доп.]. – К.: КНЕУ, 2002. – 571 с.

59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. за №290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за №860/4153.

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. №318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за №27/4248.

61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. №353. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 р. за №47/5238.

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акції» / Наказ Міністерства фінансів України від 24 липня 2001 року № 344.

63. Облікова політика і звітність [Текст] / М. С. Пушкар. - Тернопіль : Карт-бланш, 2004. - 141 с.

64. Пушкар М. С. Креативний облік : [монографія] / Пушкар М. С. – Т. : Картбланш, 2006. – 334 с.

65. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: [Текст] Навчальний посібник. / Савицька Г. В. – К.: Знання, 2004. – 654 с.

66. Сідельнікова, О. Відшкодування витрат на відрядження [Текст] / О. Сідельнікова, Я. Костарева // Праця і Закон. - 2010. - № 8. - С. 10-13.
67. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: [Текст] Навч. посібник. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с
68. Слозько Т. М. Організація обліку: [Текст] Навчальний посібник. / Слозько Т. М. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 224 с.
69. Стасюк Г. А. Фінанси підприємств: [Текст] Навчальний посібник. / Стасюк Г. А. — Херсон: Олді-плюс, 2004. — 480 с.
70. Табачук, Г.П. Фінансовий облік [Текст] : навч.посібник/ Г. П. Табачук, О. М. Сарахман, Т. М. Бречко. -К.: УБС НБУ, 2009. -423 с.
71. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз. [Текст] Навчальний посібник. / Тарасенко Н. В. — [3-тє вид. переробл.]. — Львів: «Новий світ - 2000», 2004. — 344 с.
72. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: [Текст] Підручник. / Ткаченко Н. М. — [3-тє вид. доп. і перероб.]. — К.: Алерта, 2008. — 926 с.
73. Управління ресурсозбереженням на підприємствах нафтогазового комплексу [Текст] : автореферат дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01 / І. Я. Іпполітова ; Харківський нац. екон. ун-т. - Харків, 2006. - 20 с.
74. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту: [Текст] Підручник. / Усач Б. Ф., Душко З. О., Колос М. М. — К.: Знання, 2006. — 295 с.
75. Фінансовий менеджмент [Текст] : Навч. посібник / ред. Г. Г. Кірейцев. - 3-є вид., переробл. і доп. - К. : Центр навчальної літератури, 2004. - 531 с.
76. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні. [Текст] Навч. посібник. / Р. Л. Хом'як, В. І. Лемішовський; за ред. Хомяка Р. Л. — [7-ме вид., доп. і перероб.]. — Львів: Національний університет — «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2008. — 1224 с.
77. Хомин П. Податковий і фінансовий облік на тлі синкретизму плану рахунків [Текст] / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - № 8. - С. 12-19.

78. Череп А. В. Економічний аналіз: [Текст] Навчальний посібник. / Череп А. В. – К.: Кондор, 2005. – 160 с.

79. Шеремет О. О. Фінансовий аналіз: [Текст] Навчальний посібник. / Шеремет О. О. – К., 2005. – 196 с.

80. Шморгун Н. П. Фінансовий аналіз. [Текст] Навчальний посібник. / Шморгун Н. П., Головка І. В. – К.: ЦНЛ, 2006. – 528 с.

ДОДАТКИ