

Первомайська філія
Національного університету кораблебудування
імені адмірала Макарова

Кафедра обліку і економічного аналізу

«Допущений до захисту»
Завідувач кафедри

«___» _____ 2021 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття ступеня вищої освіти «бакалавр»

на тему: «Бухгалтерський облік та економічний аналіз витрат операційної діяльності підприємства (на матеріалах ПАТ «Первомайський МКК»)

Виконав:
здобувач вищої освіти 56-ОО-18з групи

_____Чумаченько Вероніка Сергіївна

Керівник роботи:

_____Грищенко Олена Валентинівна

Первомайськ, 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1	
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	
1.1. Еволюція поглядів на сутність витрат на виробництво продукції як економічної категорії	7
1.2. Операційні витрати як об'єкт бухгалтерського обліку та економічного аналізу	15
РОЗДІЛ 2	
АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПАТ «ПЕРВОМАЙСЬКИЙ МКК»	
2.1. Виробничо-економічна характеристика ПАТ «Первомайський МКК»	31
2.2. Аналіз фінансового стану ПАТ «Первомайський МКК»	33
РОЗДІЛ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ НА ПАТ «ПЕРВОМАЙСЬКИЙ МКК»	
3.1. Бухгалтерський облік витрат на виробництво продукції на ПАТ «Первомайський МКК»	45
3.2. Економічний аналіз витрат на виробництво продукції на ПАТ «Первомайський МКК»	52
РОЗДІЛ 4	
ОХОРОНА ПРАЦІ НА ПАТ «ПЕРВОМАЙСЬКИЙ МКК»	
4.1. Загальні вимоги безпеки до технологічного обладнання та процесів виробництва на підприємстві	59
4.2. Заходи з покращення умов праці, запобігання виробничого травматизму і профзахворюваності на підприємстві	65
ВИСНОВКИ	70
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	75
ДОДАТКИ	80

ВСТУП

Основним завданням для будь-якого підприємства є отримання прибутку в розмірі, достатньому для відтворювального процесу. Разом з тим умовою збільшення прибутку підприємства є зниження витрат виробництва і собівартості реалізованої продукції чи послуг суб'єкта господарювання.

Ефективне використання ресурсів підприємства неможливе без цілеспрямованого впливу на формування витрат, контролю за їх рівнем та економічного стимулювання їх зниження, що є суттю управління витратами. Вміння ефективно управляти витратами та отримувати від них максимальний результат є вирішальним чинником стабільності функціонування суб'єкта господарювання в ринкових умовах ведення бізнесу. Тому питання бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на виробництво продукції є вельми актуальними для сучасних підприємств.

Дослідженню проблем бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на виробництво продукції підприємства присвячені праці провідних вітчизняних та зарубіжних науковців, таких як Бутинець Ф. Ф., Гура Н. О., Давидов Г. М., Болюх М. А., Загородній А. Г., Кадуріна Л. О., Нашкерська М. А., Пушкар М.С., Сопко В. В., Цал-Цалко Ю. С. та інші.

Метою виконання кваліфікаційної роботи є дослідження бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на виробництво продукції у Публічному акціонерному товаристві «Первомайський молочноконсервний комбінат».

Для досягнення означеної мети, було визначено наступні завдання кваліфікаційної роботи:

- дослідження еволюції поглядів науковців на сутність витрат на виробництво продукції як економічної категорії;
- визначення та класифікація витрат на виробництво продукції як об'єкту бухгалтерського обліку та економічного аналізу;

- формування виробничо-економічної характеристики ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат» та оцінка його фінансового стану;

- дослідження бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції товариства;

- оцінка методів економічного аналізу витрат на виробництво продукції, що застосовуються на ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат»;

- ознайомлення із загальними вимогами безпеки до технологічного обладнання та процесів виробництва комбінату та заходами з покращення умов праці, запобігання виробничого травматизму і профзахворюваності на підприємстві;

Нормативні документи, що регламентують облік та аналіз витрат на виробництво продукції підприємства це: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 16 «Витрати» тощо.

Об'єктом дослідження є ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат», предметом дослідження виступає процес бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на виробництво молочної продукції.

Кваліфікаційна робота складається з чотирьох розділів. У першому розділі аналізуються зміни уявлень про витрати на виробництво продукції в ході розвитку світової економічної науки в хронологічному розрізі, або в межах економічних шкіл та напрямків; вивчаються теоретичні питання бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на виробництво продукції підприємства. узагальнюється та надається оцінка підходам до розуміння економічної сутності досліджуваного об'єкта бухгалтерського обліку. Також на основі аналізу довідкової та науково-практичної літератури розглядаються сучасні визначення поняття витрат на виробництво.

У другому розділі надається організаційна виробничо-економічна характеристика ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат». На

основі інформації, відображеної у фінансовій звітності підприємства проводиться детальний аналіз фінансового стану підприємства.

У третьому розділі всебічно характеризується бухгалтерський облік та економічний аналіз витрат на виробництво продукції на ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат» та надається критична оцінка його існуючого стану. Оцінка організації та методики обліку витрат на виробництво продукції здійснюється в двох напрямках: з точки зору відповідності офіційній методології та раціональної організації процесів бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Особлива увага відведена узагальненню та систематизації недоліків виявлених в дослідженні та оцінці їх негативного впливу на господарську діяльність ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат».

Четвертий розділ кваліфікаційної роботи присвячено дослідженню загальних вимог безпеки до технологічного обладнання та процесів виробництва комбінату, здійснюється аналіз заходів з покращення умов праці, запобігання виробничого травматизму і професійних захворювань на підприємстві.

Робота викладена на 80 сторінках друкованого тексту; містить 12 таблиць, 4 рисунки; 4 додатки, список використаної літератури налічує 44 джерела.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
І ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ
ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Еволюція поглядів на сутність витрат на виробництво продукції як економічної категорії

До основних проблем сучасного економічного розвитку належить низька конкурентоспроможність вітчизняної продукції, що, передусім, пов'язана з високими витратами на її виробництво. Таке становище пояснюється тим, що управлінський персонал більшості підприємств не приділяє належної уваги управлінню витратами, хоча умови жорсткої конкурентної боротьби вимагають не лише планування й обліку, а й постійного аналізу та контролю витрат, пошуку шляхів їх мінімізації.

Зниження собівартості продукції є найважливішим чинником розвитку економіки підприємства, адже формування ринкової економіки в Україні залежить від виробництва конкурентоспроможної продукції та її реалізації на внутрішніх та зарубіжних ринках. Зниження собівартості продукції сприяє тому, що продукція стає більш конкурентоспроможною. Стан виробництва продукції (робіт, послуг) характеризується ефективністю, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем і роллю працівника у виробничому процесі. В умовах обмеженості ресурсів і досягнення планової ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про витрати виробництва необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежить від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів виникає завдяки

раціонально організованому обліку витрат на виробництво.

Еволюція знань про витрати має багатовікову історію. В різні історичні періоди, починаючи з давніх часів і закінчуючи сучасністю, вивченню витрат надавали важливого значення. Проведене дослідження дозволило виділити декілька етапів розвитку знань про витрати (рис. 1.1.).



Рис. 1.1. Етапи розвитку знань про витрати

1 етап. Необхідність у відстеженні обліку і контролі витрат, спричинена господарськими потребами, виникла ще в Стародавньому світі. Варто зауважити в Єгипті та Вавилоні здійснювалося нормування витрат. Норми витрат визначалися розрахунково-дослідним шляхом і охоплювали основні ресурси населення. Окремо встановлювали норми накладних витрат, залежно від видів продукції. Збережені дані господарського обліку показують, що калькуляції в ті часи не було. Результати господарської діяльності визначалися шляхом порівняння всіх витрат зі всіма доходами [1, с. 184].

2 етап. Поняття «витрати» було більш чітко сформульовано у XVII ст. у творах Уільяма Петті (1623-1687). Так, «Трактат про податки і збори» Петті розвиває теорію складу витрат виробництва та формулює закон вартості. Поштовхом до розвитку вчення про витрати стали праці класиків

політекономії Сміт. А. і Рікардо Д. Вони поклали початок трудовій теорії вартості, А. Сміт ввів поняття абсолютних витрат. Під витратами виробництва він розумів заробітну плату за витрачену працю, прибуток та ренту [2, с. 108].

Дещо не погоджувався з ним Д. Рікардо: «під витратами я незмінно розумію заробітну плату і прибуток. У витратах виробництва не відображається рента». Також Д. Рікардо зазначав, що у вартість виробленої продукції входить не лише праця, затрачена на її виробництво, але й на засоби виробництва. Велика його заслуга полягає в розробці теорії порівняльних витрат.

Згодом «чиста теорія трудових витрат» була витіснена теорією витрат виробництва, згідно з якою кількість праці є тільки одним із чинників, які визначають вартість.

Починаючи з ХІХ століття, коли виникла теорія обліку витрат, проблемами їх класифікації почали приділяти більш значну увагу. Економічне трактування бухгалтерського обліку передбачало виділення обліку затрат і калькуляції собівартості готової продукції (послуг) в окремий об'єкт дослідження облікової проблематики. Так вважається, що головна заслуга Курсель-Сенеля (1813-1892) полягає в розробці учень про облік затрат і калькуляцію. Структура собівартості включає прямі (особливі) і непрямі (загальні) витрати. Перші прямо пропорційні випуску готової продукції, другі обернено пропорційні (за виключенням обумовлених випадків). Сенс такої класифікації полягає у тому, що продажну ціну по окремих товарах необхідно зменшувати до рівня собівартості, яка складається з прямих витрат, адже зберігається можливість компенсації загальних витрат за рахунок незначного збільшення цін на інші товари, але не можна продавати по цінах нижче даного рівня[2, с. 113].

Відповідно до марксистської концепції, витрати виробництва - це те, скільки коштує товар капіталісту, а саме сума витрат на придбання засобів виробництва і робочої сили (постійного і змінного капіталу) [3, с. 209].

Слід зазначити, що маржиналісти (Австрійська школа) не змогли у своїх теоріях подолати суперечності при поясненні цінності та цін із позицій винятково суб'єктивних оцінок корисності благ. Це не давало змоги порівняти корисність і витрати суспільно необхідної праці, тобто результати і витрати [1, с. 252].

3 етап. Даний період характеризується використанням математичних методів у теорії витрат. Так, на початку ХХ ст. неокласики сформували виробничу функцію, основна ідея якої полягала у визнанні того, що економіка функціонує за принципом порівняння витрат та результатів.

У 50-х рр. ХХ ст. неолібералісти доопрацювали знамениту теорію порівняльних витрат, врахувавши мобільність та іммобільність чинників виробництва [4, с. 280].

У ХХ ст. вводяться в науковий обіг різні види витрат, витрати вивчаються як об'єкт обліку і контролю.

У середині ХХ ст. як окрема галузь теоретичних і прикладних знань виник управлінський облік, основою якого є облік витрат [5, с. 291]. Вчені у своїх дослідженнях намагалися задовольнити зростаючі потреби виробництва.

4 етап. У сучасній економічній літературі існують різні трактування поняття «витрати». Розбіжності виникають у зв'язку з різними підходами до цієї категорії. В одних літературних джерелах «витрати» розглядаються з позицій придбання засобів виробництва, в інших - із позицій використання в процесі виробництва.

Надати однозначне визначення категорії «витрати» складно, оскільки вона стосується багатьох процесів (виробництво, споживання, нагромадження, обіг, обмін) і є об'єктом обліку, контролю, планування, аналізу та управління. Результатом вивчення витрат різними фахівцями сучасності є виникнення синтетичної галузі знань - управління витратами, яка ґрунтується на теорії економіки підприємств, управлінського обліку, менеджменту, аналізу, бюджетування і контролінгу [6, с. 255].

У процесі дослідження природи витрат сучасні вчені виділяють економічний та бухгалтерський підходи. Між ними існує суттєва відмінність до визначення витрат. Економісти всі витрати поділяють на бухгалтерські та економічні. Поняття «економічні витрати» включає в себе не тільки грошові затрати, а й альтернативні витрати, що виникають внаслідок наявності багатьох різних способів використання ресурсів. Отже, економічними витратами підприємства називають сукупність альтернативних витрат, як явних (зовнішніх), так і неявних (внутрішніх).

Бухгалтерські - це явні (зовнішні) витрати, що визначаються підсумком витрат підприємства на оплату закуплених ресурсів (оплата сировини, палива, енергії, виплата заробітної плати тощо). Ці витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку підприємства, та є підтвердженням конкретних витрат.

Неявні (внутрішні) витрати визначаються вартістю послуг факторів виробництва, які використовуються у процесі виробництва. Це - ресурси, що є власністю даного підприємства (використання особистого транспорту для потреб фірми, будівель під офіс тощо), або грошові платежі, які б могли отримати власники підприємства при альтернативному використанні власних ресурсів. Так, для власника капіталу до неявних витрат включається прибуток, який міг би отримати, вклавши свій капітал не в дане, а в будь-яке інше виробництво [7, с. 85].

Розглянемо детальніше генезис сприйняття й формування наукової думки щодо витрат, орієнтованих на задоволення інтересів суспільства в таблиці 1.1 (Додаток А).

Відомі економісти Е. С. Хендріксен та М. Ф. Ван Бреда зазначають, «що витрати є несприятливим рухом ресурсів, який зменшує прибуток фірми. Проте не кожен несприятливий рух є витратами. Більше того, витрати це використання або споживання товарів і послуг у процесі отримання доходу» [8, с. 334]. У першій частині свого визначення автори вказують, що витрати зменшують прибуток підприємства, а в другій, що вони потрібні для

отримання доходу. Це визначення заперечує формулу прибутку:

$$\text{Прибуток} = \text{Доходи} - \text{Витрати} \quad (1.1.)$$

Складається враження, що на фірмі вже був прибуток, і його якимось несприятливим рухом ресурсів зменшили для того, щоб отримати дохід. Усе це нагадує використання прибутку для розширення діяльності підприємства.

Як бачимо, майже всі науковці розглядають поняття «витрати» з позиції використання ресурсів.

Нападовська Л. вважає, що для управління виробничою собівартістю, витрачення ресурсів у виробництві можна відображати через використання поняття «затрати» [9, с. 36]. Разом з тим, в економічній літературі поряд із поняттям «витрати» використовуються і такі, як «затрати», «видатки» та «платежі».

Проаналізувавши існуючі підходи щодо визначення сутності витрат, О. Сокол згрупувала погляди науковців. Так Ягурова А., Буфетова О. Ф., Череп А. В., у своїх визначеннях висловлюють думку, що затрати підприємства більші, ніж витрати. Протилежної думки дотримуються В. В. Сопко та Л. Нападовська. Вони у своїх працях доводять, що витрати все ж таки більші, ніж затрати» [10, с. 153].

Такі поняття, як «видатки» та «платежі», недоречно розглядати як витрати. У бухгалтерському обліку видатки та платежі не відображаються на рахунках витрат, тому і не можуть бути витратами. О. О. Орлов чітко розмежовує «видатки» та «платежі». [11, с. 153]. Науковець наголошує, що «коли підприємство отримує засіб виробництва, ціна покупки складає видатки підприємства», а якщо відбувається виплата грошей із каси, із банківських та інших рахунків підприємства, це називається платежами».

Рима Назарбаєва, підтримуючи позицію Е. Шмаленбах стверджує, що автор сформулював поняття витрат як таких, що утворюють вартість і не пов'язані з потоками платежів за ресурси [12, с. 60].

Для більш чіткого розуміння суті цих понять слід звернутися до західної практики ведення обліку. Сучасні американські вчені Ч.Т. Хорнгрен

та Дж. Фостер під поняттям витрат розуміють використані ресурси або гроші, які потрібно заплатити на товари чи послуги [13, с. 64].

Так, в англomовних країнах всі витрати на товари та послуги, що необхідні для всього процесу функціонування організації, називають словом *cost*. Воно має широке застосування та означає «собівартість», «витрати», «затрати». Поряд із поняттям *cost* вживають такі поняття, як *Expenses* (витрати) та *Expenditures* (затрати). Поняття *Expenses* визначає витрати, які становлять вартість використаних за період ресурсів, що на дату складання балансу виявилися цілком витраченими на створення реалізованої продукції, а поняття *Expenditures* - це видатки («затрати»), які становлять суму грошової оплати придбаних ресурсів. З часом вони будуть вирахувані з доходів і стануть *Expenses* [14, с. 145].

У російській мові використовують окремі поняття «издержки» (вхідні витрати), «затрати» (витрати виробництва), «расходы» (витрати періоду) для уточнення особливостей використання (етапів руху) ресурсів у процесі операційного циклу [15, с. 53].

Л. Пачолі виділяв три класифікаційні групи витрат обігу: стосовно підприємства, товару та господарського процесу [16, с. 21].

Грицак Н.Ю. в обліку розрізняє три напрямки класифікації витрат: класифікація витрат для визначення собівартості та отриманого доходу; класифікація витрат для планування та прийняття рішень; класифікація витрат для контролю та регулювання. [17].

Голов С. Ф. вважає, що витрати необхідно класифікувати за такими ознаками: за складом; стосовно обсягу виробництва; за ступенем усереднення; за функцією управління; віднесення витрат на період генерації прибутку [18, с. 41].

Питанням класифікації витрат виробництва в економічній теорії протягом довгого часу приділялася значна увага, однак єдиної класифікації таких витрат, яка б задовольнила інформаційні потреби користувачів, досі не розроблено. Тому в практичній діяльності використовуються різні

класифікації витрат, затверджені підприємствами самостійно в обліковій політиці на підставі Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [19].

Кудлак В.Я. і Мессарош А.В. розглядають собівартість у ракурсі узагальнюючого якісного показника ефективності виробництва[20, с. 190].

Маниліч М. І., Миронюк О. В. пишуть про собівартість, як про один з найважливіших показників ефективності споживання ресурсів та рівня організації праці на підприємстві [21, с. 30].

Генезис сприйняття й формування наукової думки щодо визначення поняття «собівартість», наведене в додатку Б. Найбільш коректне визначення собівартості, на наш погляд, навела Карпова Т. П., яка вважає що собівартість - це вартісне вираження ресурсів, використаних у процесі виробництва [22, с. 75].

Таким чином, з наведеного ми можемо виділити головні характеристики собівартості, як показника діяльності підприємства: він комплексно характеризує рівень витрат усіх наявних ресурсів компанії; є базою для оцінки економічної ефективності підприємства; є базою для встановлення цін на продукцію; є базою для обчислення прибутку підприємства.

За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки: усвідомлення важливості витрат було притаманне ще первісному суспільству, про що свідчать історичні пам'ятки публічної звітності та обліку витрат; знання про витрати беруть свої витоки з теорії вартості; основи сучасного бачення витрат були закладені в ХІХ столітті; поштовхом до подальшого вивчення витрат були зростаючі потреби виробництва; витрати є об'єктом управління та показником результативності господарської діяльності підприємства.

Економічна сутність витрат була, є і залишиться однією із найбільш дискусійних тем. Така багатозначність поняття «витрати» вимагає нових підходів до визначення цієї категорії та значних термінологічних уточнень.

Але поки поняття «затрати» не буде законодавчо закріпленим, тобто замість слова «витрати» у чинних нормативно-правових актах буде використовуватися поняття «затрати» у певному контексті, широко застосовувати поняття «затрати» у науковому обігу та вводити його для характеристики витрат виробництва є передчасним.

Використання класифікації дає можливість систематизувати інформацію про витрати, дати їй необхідну оцінку, що забезпечить у подальшому правильну її інтерпретацію та використання в процесі управління [23, с. 103].

Для визначення фінансових результатів діяльності підприємства необхідно розрізняти різницю між витрати різних звітних періодів, оскільки вони прямо впливають на їх розмір.

1.2. Операційні витрати як об'єкт бухгалтерського обліку та економічного аналізу

Витрати мають вирішальний вплив на формування фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання, застосовуються для оцінки ефективності господарювання шляхом порівняння витрат та результатів діяльності, використовуються при формуванні цінової політики, визначають рівень технології та організації виробництва. Наразі витрати – це важлива та складна економічна категорія, яка займає особливо вагоме місце в управлінні суб'єктом господарювання[23, с.101].

Проблема особливостей обліку і аналізу витрат суб'єктів господарювання висвітлена у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців, які займалися аналізом основних проблем та розробкою перспектив щодо його удосконалення, зокрема, слід виділити таких як: Бутинець Ф. Ф., Гура Н. О., Давидов Г. М., Болух М. А., Загородній А. Г., Кадуріна Л. О., Нашкерська М. А., Пушкар М.С., Сопко В. В., Цал-Цалко Ю.

С. та інші. Вони проводять дослідження щодо теоретичних та практичних аспектів обліку і аналізу витрат, зокрема, розглядають поняття та класифікацію витрат, методи обліку, методику проведення аналізу і аудиту витрат, ефективності управління витратами у різних галузях економіки. Проте, багато питань залишаються не вирішеними і до сьогодні.

Разом з тим окремі питання, що були дослідженні є недостатньо розкритими щодо даної теми і потребують додаткового вивчення, зокрема, до таких питань належить уточнення різних підходів до трактування сутності витрат операційної діяльності як обліково- аналітичного об'єкта.

На думку Н.П. Скригун, залежно від етапу руху (перетворення) ресурсів в процесі операційного циклу, поняття «витрати» набуває різного економічного змісту, що представлено на рисунку 1.2.

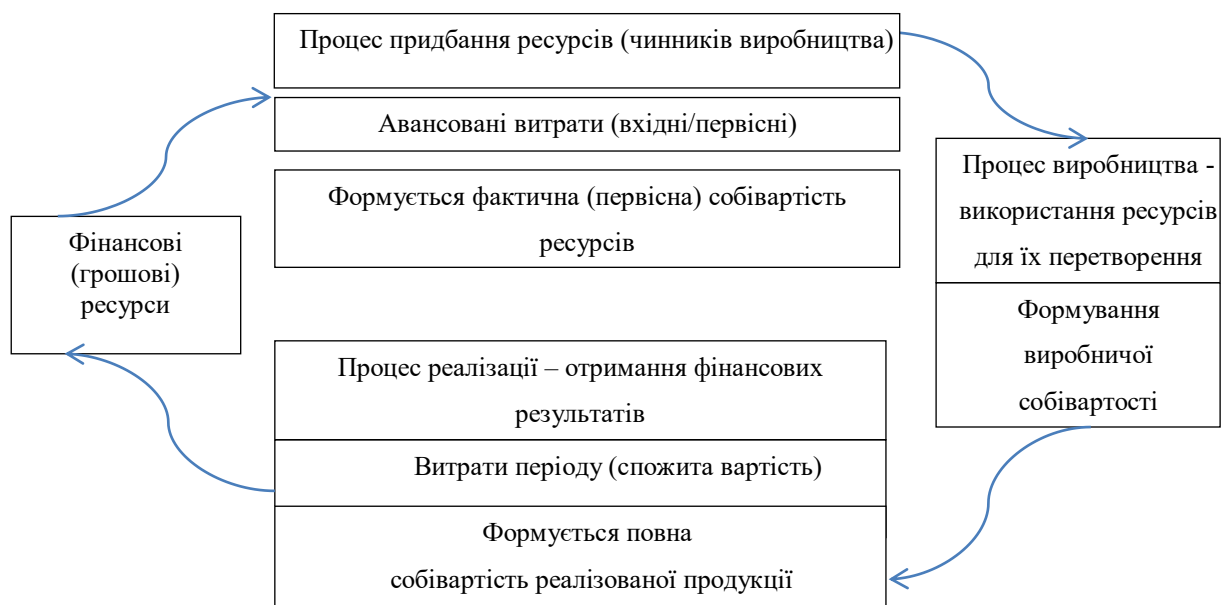


Рис. 1.2. Етапи руху ресурсів в операційному циклі підприємства[27].

Як видно з впорядкованої автором схеми, операційний цикл, який складається з процесів придбання ресурсів та їх перетворення в готову продукцію з подальшою реалізацією, можна відобразити у вигляді руху авансованих та спожитих витрат (суми витрат) у грошовому вираженні.

На етапі придбання ресурсів відбувається авансування грошових коштів для отримання майбутньої економічної вигоди. При цьому має місце обмін одного виду активу (грошових коштів) на інші види активів (матеріали, обладнання, інструменти тощо). Загальна величина капіталу підприємства не змінюється, змінюється структура майна (засобів) підприємства.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 «Витрати» [24]. Основні засади класифікації витрат розкриті в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [25], та П(С)БО 16 «Витрати» [24] і передбачають їх групування відповідно до видів діяльності, за якими були здійснені витрати, а саме витрати звичайної та надзвичайної діяльності. При цьому, витрати звичайної діяльності виникають у зв'язку із здійсненням операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Процес виробництва - це сукупність господарських операцій з виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, він пов'язаний зі здійсненням певних витрат - витрачання сировини, матеріалів, палива, оплати праці і т.д. [26, с. 175]. Сукупність даних витрат формує фактичну виробничу собівартість виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку також розподіляють витрати на ті, що включаються до виробничої собівартості або витрат звітного періоду, та ті, що включаються до первісної собівартості ресурсів. Принципи, методи, способи і всі процедури пов'язані з плануванням, обліком витрат, калькулюванням собівартості продукції забезпечуються затвердженням на підприємстві наказом про облікову політику.

Статистика собівартості продукції суб'єктів господарювання базується на даних бухгалтерського обліку, завданням якого є визначення загальної суми витрат, групування їх за видами та калькулювання собівартості одиниці продукції. Склад витрат, що включаються до виробничої собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) відображено в табл.1.1.

Таблиця 1.1

Склад собівартості реалізованих продукції, робіт, послуг

Склад витрат у фінансовій звітності згідно НП(С)БО 1	Види витрат згідно П(С)БО 16	Структура видів витрат згідно П(С)БО 16	Склад витрат (номенклатура), які можна віднести до конкретного об'єкту витрат згідно П(С)БО 16
1	2	3	4
Прямі	Виробнича собівартість реалізованих готової продукції, товарів, робіт, послуг	Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини, основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів
		Прямі витрати на оплату праці	Заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг
		Інші прямі витрати	Відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку
Непрямі		Загально-виробничі витрати: 1. Змінні 2. Постійні розподілені	Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, ділянками, відрахування на соціальні заходи, медичинське страхування апарату управління цехами, їх відрядження тощо)
			Амортизація основних засобів і нематеріальних активів загально-виробничого призначення
			Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загально-виробничого призначення
			Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень

1	2	3	4
Непрямі		Загально-виробничі витрати: 1. Змінні 2. Постійні розподілені	Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників і апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами, за якістю продукції, робіт, послуг)
			Витрати на удосконалення технології і організації виробництва (оплата праці і відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології і організації виробництва, покращенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі, витрати матеріалів, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій)
			Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища
			Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складу в цехи та готової продукції на склади; нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей в цехах; оплата простоїв тощо)

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду [28, с. 112].

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на

обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину [29, с. 193].

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством самостійно та затверджуються наказом про облікову політику [24].

Розмір витрат впливає на собівартість продукції, на розмір загального доходу підприємства і, відповідно, на суму податку, що підлягає сплаті до бюджету, на рентабельність і самоокупність підприємства та на зміцнення його конкурентоспроможності. Велике значення для правильної організації обліку витрат має їх науково обґрунтована класифікація. Управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства, тому облік витрат та управління ними займає чільне місце в системі бухгалтерського обліку підприємства.

Основою для розробки і реалізації управлінських рішень є відповідна облікова інформація про стан справ у тій чи іншій галузі діяльності організації в конкретний момент часу. Дані обліку витрат є важливим засобом виявлення виробничих резервів, постійного контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів з метою підвищення рентабельності виробництва [18, с. 244].

Отже, витрати є об'єктом бухгалтерського обліку. Від рівня витрат істотно залежать ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність, тому визначення витрат та їх облік є однією з найважливіших ланок бухгалтерського обліку. П(С)БО 16 «Витрати»

передбачає облік витрат та калькулювання тільки виробничої собівартості продукції підприємства без включення адміністративних витрат та витрат на збут продукції. У пункті 11 П(С)БО 16 «Витрати» використовується поняття «виробнича собівартість» та «собівартість реалізованої продукції». Поняття «повна собівартість продукції» виключене, хоча в економічній діяльності підприємства воно має суттєве значення і його треба використовувати. Разом з тим керівництву підприємства треба знати повну собівартість продукції для співставлення з цінами реалізації, виявлення збиткових та малорентабельних виробів.

Формування та облік витрат значною мірою залежить від їх чіткої та функціональної класифікації. У загальному розумінні класифікація - це розподіл предметів, явищ та понять за класами, відділами залежно від їх загальних ознак. Класифікація витрат - це їх систематизація та групування відповідно до потреб управління. Інформація про витрати, що згрупована різними способами, потрібна для ефективного та чіткого управління підприємством [30, с. 139].

Як правило, класифікація витрат здійснюється на підприємстві в залежності від мети, яка має бути досягнута за її допомогою. Саме це обумовлює вибір критеріїв класифікації і поділ сукупності витрат підприємства відповідно до них. Наразі у класифікації витрат використовується значна кількість критеріїв, більшість з яких давно використовуються при плануванні й обліку витрат. До таких класифікацій відносяться витрати: за елементами, статтями, однорідністю, можливістю віднесення на одиницю продукції і залежно від обсягу продукції, що випускається [31, с. 208]. Наразі така класифікація витрат становить тільки теоретичний інтерес. Набуває актуальності та практичної зацікавленості класифікація витрат за наступними ознаками: за центрами відповідальності, за видами продукції, за способом включення до собівартості, за доцільністю, за періодичністю виникнення, за видами, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат та інші. У зв'язку зі змінами в характері

виробничого процесу на сучасному підприємстві змінюється і структура витрат. Потреби управління витратами зумовлюють необхідність по дальшого розвитку класифікації витрат.

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, коло синтетичних рахунків, на яких обліковуються виробничі витрати, обмежене наступними рахунками: 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Для обліку прямих витрат на виробництво використовується рахунок 23 «Виробництво», для обліку витрат за статтями, а також для розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) рекомендується використовувати рахунки класу 9 «Витрати діяльності». На рахунках класу 8 «Витрати за елементами» передбачено обліковувати витрати підприємства в розрізі їх окремих елементів[32].

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій передбачає рекомендації з відкриття до синтетичних рахунків субрахунків та встановлює методику відображення господарських операцій на обраних рахунках шляхом регламентування механізму кореспонденції рахунків за дебетом і кредитом[33].

Для аналітичного обліку витрат підприємства Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку передбачено використання Журналу 5 або 5А [34]. В обох варіантах Журналу є однаковими по змісту й порядку заповнення розділи I (із кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 у дебет рахунків), II «Витрати по податку на прибуток, витрати фінансової й інвестиційної діяльності, інші витрати» і IV «Аналітичні дані до рахунку 28 «Товари». Розділ I Журналу 5 і Журналу 5А заповнюється після складання розділів II і III (або III А) цих журналів, окремі дані в які переносяться зі складених журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 (з розділу III Б журналу 5 А).

Всі витрати по підприємству в цілому незалежно від того, на яких синтетичних рахунках вони враховуються, відображаються (збираються в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі. У цьому Журналі забезпечується узагальнення всіх витрат на виробництво по елементам і статтях витрат. Для цього із графи «Усього» журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 у Журнал 5 переносяться дані про витрати підприємства, які за структурою журналів відбиті у відповідних регістрах.

При обробці первинних облікових документів по заробітній платі й витраті матеріальних ресурсів записи в регістрах обліку витрат здійснюються безпосередньо з первинних документів. Нарахована заробітна плата, витрати матеріалів, відрахування на соціальні заходи, інші витрати розподіляються по напрямках витрат (по рахунках, субрахунках, статтях і ін.) при відбитті даних у Журналі 5.

Підприємства, які не застосовують рахунки класу 8 «Витрати по елементах» у складі Журналу 5 ведуть розділ III «Витрати діяльності». Підприємства, які застосовують одночасно рахунки класу 8 «Витрати по елементах» і класу 9 «Витрати діяльності» у складі Журналу 5 А, ведуть розділи III А «Витрати діяльності» і III Б «Витрати по елементах».

Таким чином, побудова планування, обліку й аналізу виробничих витрат і вибір методів калькулювання собівартості продукції у значній мірі залежать від особливості галузі, типу і виду виробництва, характеру його організації і технологічного процесу, різноманітності продукції, що виробляється, масовості випуску, об'єктів калькулювання, структури організації й інших умов. Обґрунтування місця витрат в системі бухгалтерського обліку, напрямів класифікації витрат та методів їх калькулювання дозволяє здійснювати своєчасний і якісний аналіз витрат, гнучко регулювати виробничий процес.

Оцінка та контроль виробничої діяльності підприємства тісно пов'язані з аналізом витрат на виробництво продукції, робіт, послуг як і загалом, так і за окремими видами. Аналіз витрат є важливим і одним із найскладніших

питань у діяльності керівників підприємств. Від рівня та динаміки витрат залежать прибутки або збитки як окремих суб'єктів господарювання, так і ефективність формування національного доходу держави. Для досягнення і збереження належного рівня конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі підприємствам необхідно здійснювати ґрунтовний аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування. Дані цього аналізу використовуються у прогнозуванні собівартості продукції, пошуку можливостей зниження витрат, цін продукції.

Аналіз витрат та методи їх розрахунку є предметом дослідження таких вчених, як І. Білоусова, Г. Савицька, В. Іваненко, Е. Мних, О. Мачулка, І. Панченко, П. Попович, Н. Чертова, М. Чумаченко та інші, у працях яких розглядаються проблеми обліку та калькулювання, класифікації витрат, сучасні методики аналізу та планування. Основні об'єкти, етапи та цілі аналізу показані на рис. 1.3.

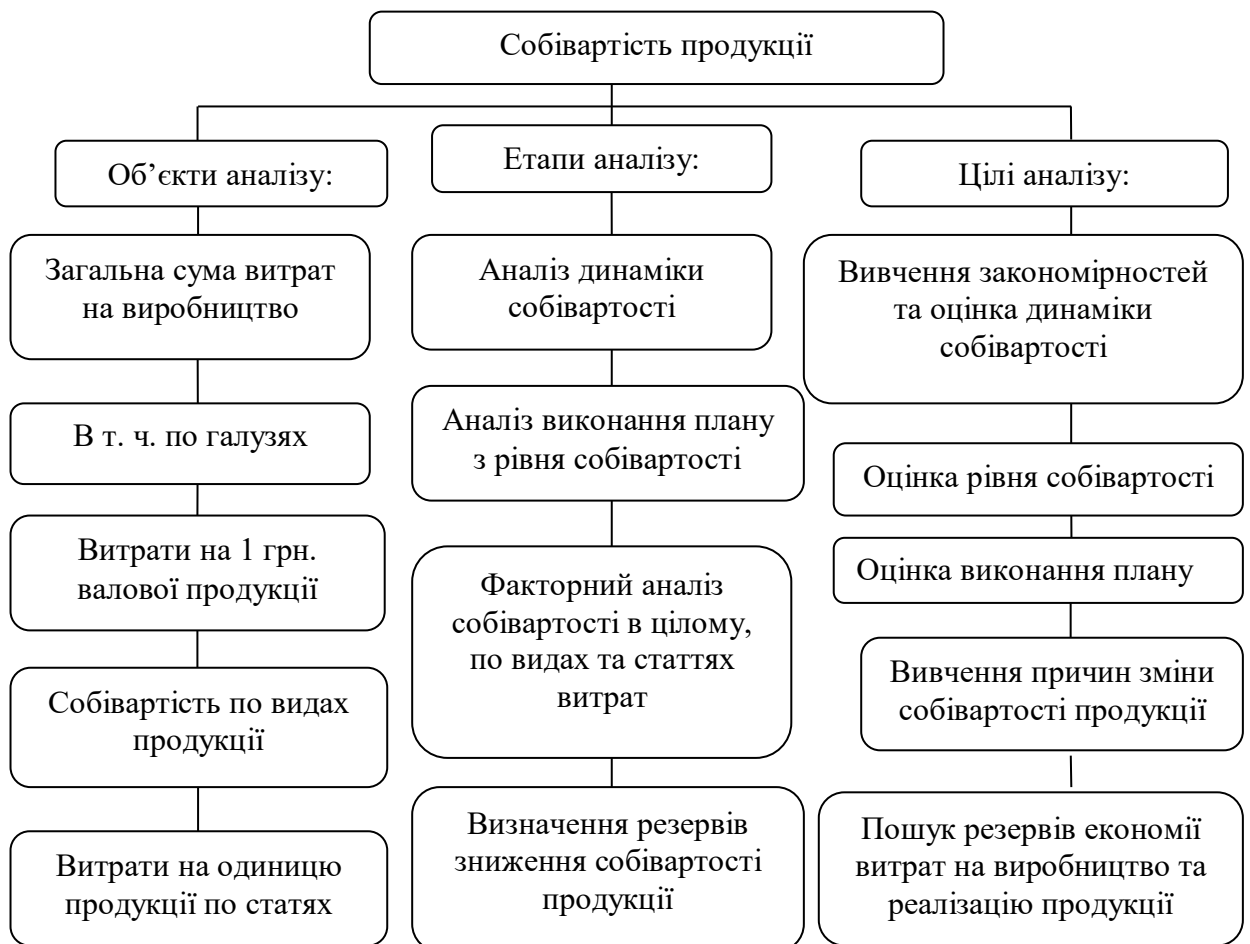


Рис. 1.3. Основні об'єкти, етапи та цілі аналізу

У вітчизняній теорії науково-методичним розробкам щодо аналізу витрат традиційно надавалося велике значення. Однак, враховуючи сучасні особливості ринкового господарювання, необхідно адаптувати накопичений науково-практичний потенціал, привести його у відповідність до сучасних норм обліку та вимог ринку. Аналіз витрат діяльності підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів, їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації [35, с.453]. Досягнення цієї мети здійснюється шляхом вирішення аналітичних задач, згрупованих у три блоки дослідження: стратегічний, поточний (оперативний) та ретроспективний (підсумковий) аналіз.

Задачі стратегічного аналізу націлені на визначення головної мети підприємства, яка передбачає, як правило, отримання максимального прибутку через посилення своїх конкурентних переваг. Досягнення стратегічних цілей передбачає розробку тактичних заходів, які на окремих часових відрізках можуть тимчасово збільшувати рівень грошових витрат. Найважливішим напрямом підсумкового (ретроспективного) аналізу є вивчення структури та динаміки витрат як на рівні всього підприємства, так і на рівні окремих центрів відповідальності. Аналіз динаміки здійснюється з метою вивчення загальних тенденцій таких показників, як абсолютний розмір витрат від звичайної діяльності, витрат від операційної діяльності; собівартість реалізованої продукції (виробничі витрати); адміністративні витрати, витрати на збут; інші операційні витрати; собівартість окремих видів продукції. При дослідженні динамічних рядів з названих показників необхідно нейтралізувати вплив кількісного фактора шляхом перерахунку прямих виробничих витрат на обсяг реалізації (виробництва). [37, с. 453].

Аналіз динаміки загальних витрат та окремих її елементів необхідно порівнювати з тенденціями щодо показників доходу, темпів інфляції, динаміки масштабів діяльності підприємства.

Аналіз структури дає загальне уявлення про значущість окремих

елементів та статей витрат, дозволяє визначити ресурсомісткість окремих видів продукції, сегменти особливої уваги менеджерів та нераціональні напрями витрачання ресурсів. Поєднання аналізу структури та динаміки дозволяє комплексно підійти до дослідження витрат і знайти слабкі та сильні сторони діяльності підприємства стосовно управління витратами.

Аналіз структури та динаміки витрат доцільно здійснювати за двома напрямками: за елементами та статтями витрат. Причому аналіз структури за елементами витрат може здійснюватись як по підприємству загалом, так і за окремими центрами відповідальності та по окремих видах продукції.

При здійсненні аналізу діяльності підприємств і об'єднань виділяють три етапи роботи: підготовчий, основний етап, підсумковий[38, с. 115]. У табл. 1.2. наведено особливості і зміст кожного етапу аналізу витрат.

Важливим напрямом аналізу в системі управління витратами є обґрунтування системи показників для оцінки ефективності управління витратами. Традиційним узагальнюючим синтетичним показником ефективності раціоналізації витрат операційної діяльності є коефіцієнт дієздатності (або рівень витрат на 1 грн доходу). Цей показник має три різновиди: виробнича собівартість на 1 грн вартості товарної продукції; собівартість реалізованої продукції на 1 грн доходу; загальні операційні витрати на 1 грн доходу. Для оцінки ефективності управління витратами та дієвого їх контролю пропонується система показників, яку наведено у Додатку В[40, с. 117].

Основною перевагою запропонованої системи відносних показників є їх систематизація та взаємопов'язування в групи показників, що доповнюють один одного. Наприклад, сума значень показників окупності собівартості реалізованої продукції, окупності адміністративних та збутових витрат, окупності інших операційних витрат дорівнює значенню узагальнюючого показника рівня загальних операційних витрат у розрахунку на 1 грн. операційних доходів.

Характеристика основних етапів
аналізу витрат підприємства

Етапи аналізу		Характеристика	Заходи
Підготовчий етап	Складання плану економічного аналізу	Визначення мети, завдань, предмета і об'єкта аналізу; Розподіл роботи між виконавцями; Визначення джерел інформації, системи показників, методів і прийомів аналізу; Рекомендації з послідовності і періодичності дослідження.	Складання плану аналізу і графіка його проведення; Розробка програми і всього інструментарію аналізу (макетів таблиць, алгоритмів розрахунків і т. д.)
	Забезпечення аналізу	Інформаційне забезпечення аналізу; Матеріально-технічне забезпечення.	Визначення інформаційної бази аналізу; Перевірка правильності даних; Проведення монографічних і соціологічних обстежень.
Основний етап	Оцінка інформаційних матеріалів	Систематизація інформації, оцінка її достовірності, достатності й адекватності програмі та визначеним методам аналізу.	Підбирання, перевірка повноти і якості використовуваної в аналізі інформації.
	Аналіз показників	Оцінка стану та ефективності діяльності об'єкта аналізу; Визначення показників і групування чинників впливу на величину собівартості; Визначення резервів підвищення ефективності господарювання.	Статистична обробка та узагальнення даних; Зіставлення показників; Складання аналітичних розрахунків; Факторний аналіз; Заповнення аналітичних таблиць.
Заключний етап	Остаточна оцінка результатів аналізу	Вивчення й узагальнення (групування, підрахунок) резервів виробництва; Визначення заходів з реалізації; Доведення до відома зацікавлених осіб про результати аналізу; Систематичний контроль за виконанням рішення.	Складання висновків, доповідних записок по результатам аналізу; Коригування методики (за необхідністю) та організації аналізу; Апробація результатів; Розповсюдження передового досвіду.

Застосування групи взаємодоповнюючих показників дозволяє провести

факторний аналіз зміни узагальнюючого показника питомих витрат на 1 грн. доходу та визначити основні резерви його зменшення і, відповідно, контролювати витрати на кожній стадії їх формування.

Аналогічна група взаємозв'язаних показників пропонується для оцінки рівня загальних витрат від звичайної діяльності на 1 грн. Загальних доходів від звичайної діяльності. Так сума значень коефіцієнтів окупності операційних витрат, окупності фінансових витрат, окупності інших витрат дорівнює значенню загального коефіцієнта окупності витрат від звичайної діяльності. Якщо значення коефіцієнта питомих загальних операційних витрат вище значення коефіцієнта питомих витрат від звичайної діяльності, то це свідчить про позитивну рентабельність фінансової та інвестиційної діяльності, якщо ж навпаки, то витрати від цих видів діяльності не покриваються доходами, а отже, є збитковими. Ураховуючи принцип відповідності доходів і витрат, згідно з яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів, у систему оціночних показників необхідно ввести для кожної групи доходів і витрат відповідні показники, що характеризують їх співвідношення [41, с. 308].

Оскільки кожен вид витрат має відповідний вид доходів, доцільно, крім загальних коефіцієнтів окупності витрат (показники 1, 2), ввести цільові показники окупності витрат, тобто порівнювати витрати і доходи, що одержані в результаті відповідного напрямку діяльності. Наприклад, витрати - доходи від операційної діяльності, від іншої операційної діяльності, від інвестиційної та фінансової діяльності (показники 3 - 7). Значення цих показників у межах до одиниці свідчить про позитивну рентабельність цього напрямку діяльності. Значення показника вище за одиницю свідчить про те, що витрати не покриваються відповідним джерелом доходів.

Таким чином, вибір основних оціночних показників залежить від обраної стратегії підприємства і способу формування конкурентних переваг його продукції на ринку. При стратегічній орієнтації на підвищення ринкової

вартості підприємства основними оціночними показниками ефективності управління витратами мають бути показники вартості капіталу підприємства, обсяг дисконтованих грошових потоків, сума створеної на підприємстві цінності, відносні показники питомих витрат, які взаємопов'язані з показниками рентабельності і є зворотними до них. При цьому можуть використовуватись як абсолютні показники, так і відносні стосовно суми вкладених витрат.

Отже, усвідомлення важливості витрат було притаманне ще первісному суспільству, про що свідчать історичні пам'ятки публічної звітності та обліку витрат; знання про витрати беруть свої витoki з теорії вартості; основи сучасного бачення витрат були закладені в ХІХ столітті; поштовхом до подальшого вивчення витрат були зростаючі потреби виробництва; витрати є об'єктом управління та показником результативності господарської діяльності підприємства.

Витрати є об'єктом бухгалтерського обліку. Від рівня витрат істотно залежать конкурентоспроможність підприємства та ефективність його функціонування, тому визначення витрат та їх облік є однією з найважливіших ланок бухгалтерського обліку. Методика передбачає облік витрат та калькулювання тільки виробничої собівартості продукції підприємства без включення адміністративних витрат та витрат на збут продукції. П(С)БО 16 «Витрати» використовується поняття «виробнича собівартість» та «собівартість реалізованої продукції». Поняття «повна собівартість продукції» виключене, хоча в економічній діяльності підприємства воно має суттєве значення так як керівництву підприємства треба знати повну собівартість продукції для співставлення з цінами реалізації, виявлення збиткових та малорентабельних виробів.

У вітчизняній теорії науково-методичним розробкам щодо аналізу витрат традиційно надавалося велике значення. Однак, враховуючи сучасні особливості ринкового господарювання, необхідно адаптувати накопичений науково-практичний потенціал, привести його у відповідність до сучасних

норм обліково-аналітичного забезпечення бізнесу та вимог ринку.

Побудова планування, обліку й аналізу виробничих витрат і вибір методів калькулювання собівартості продукції у значній мірі залежать від особливостей галузі, типу і виду виробництва, характеру його організації і технологічного процесу, різноманітності продукції, що виробляється, масовості випуску, об'єктів калькулювання, структури організації й інших умов. Обґрунтування місця витрат в системі бухгалтерського обліку, напрямів класифікації витрат та методів їх калькулювання дозволяє здійснювати своєчасний і якісний аналіз витрат, гнучко регулювати виробничий процес. Важливим напрямом аналізу в системі управління витратами має стати обґрунтування системи показників для оцінки ефективності управління витратами.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПАТ «ПЕРВОМАЙСЬКИЙ МКК»

2.1. Виробничо-економічна характеристика ПАТ «Первомайський МКК»

Первомайський молочноконсервний комбінат один із найбільших підприємств по переробці молока на Україні.

Його будівництво почалося в 1952 році і тривало майже 4 роки. Планувався комбінат як цукровомолочний завод. Проектна потужність комбіната становила 20 млн. банок молочних консервів у рік.

14 лютого 1956 року відбувся пуск комбіната і виробництво першої продукції. Проектна потужність досягнута у 1958 році, у цьому ж році відбулося об'єднання у цукрово-молочний завод. А в 1965 році вони від'єдналися один від одного.

В 1971 році продукції - молочним консервам присвоєний знак якості. А також, комбінат і його працівники неодноразово були нагороджені прапорами, орденами, медалями.

В 80 - 90 роках на комбінаті відбувалося оновлення устаткування та реконструкція основних цехів і допоміжних ділянок.

В 1991 році почалася приватизація державного майна молочноконсервного комбінату. З 1991 по 1994 рік майно комбінату знаходилося в оренді у трудового колективу, який створив для цього організацію орендарів. Однак, оренда не зупинила послідовного направлення комбінату з реконструкції виробництва і освоєння нових видів продукції.

В січні 1994 року майно комбінату було викуплено організацією орендарів. У викупі майна також прийняли участь жителі міста, колишні працівники комбінату - пенсіонери, також працівники сільськогосподарських підприємств. В вересні 1994 року відбулася установча конференція, на якій

було прийнято рішення про створення акціонерного товариства. З 15 листопада 1994 року комбінат зареєстрований Первомайським міськвиконкомом як Закрите акціонерне товариство «Первомайський МКК».

Комбінат виробляє різноманітні молочні консерви: молоко згущене з цукром, молоко згущене з цукром і цикорієм, молоко згущене з цукром і какао, молоко згущене з цукром і кофе, вершки згущені з цукром, а також різноманітну цільномолочну продукцію (кефір, ряжанка, молоко топлене, сир, сир «Адигейський» та ін.), масло вершкове, морозиво, шампунь.

Продукцію комбінату добре знали і знають не тільки на Україні, але і за її межами. Танзанія, Куба, В'єтнам, Чехія, Єгипет, Іран, Німеччина, Ірак, Бірма, Югославія та ін..

Комбінат постійно працює над розширенням асортименту випущеної продукції. Хоча і основним видом продукції являються молочні консерви, на комбінаті по безвідходним технологіям освоєно випуск казеїну, майонезу, сиру плавленого, шампуні на основі молочної сироватки. З 1998 року освоєна технологія випуску молочних консервів «Лакто-Кола» з різноманітними натуральними фруктовими ароматами яблука, персика, лимона, малини, суниці, абрикоса, кокоса, банана, дині.

Свою місію комбінат бачить у виробництві екологічно чистої молочної продукції по безвідходним технологіям і задоволенню очікувань споживачів, персоналу і суспільства і хоче бачити себе як колектив акціонерів і професіоналів - односторонців - лідерів з виробництва згущених молочних консервів в Україні.

Проведена комбінатом політика направлена на удосконалення виробничої діяльності, взаємовідносин з акціонерами, персоналом, споживачами, партнерами, суспільством, в т. ч. з охороною навколишнього природного середовища.

Згрупуємо виробничо-економічні показники ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат» у табл. 2.1

Таблиця 2.1

Основні показники діяльності ПАТ «Первомайський МКК»

Показники станом на 31.12.2018 рік	Значення
Чисельність персоналу, осіб	805
Залишкова вартість основних засобів підприємства, тис. грн.	128014,0
Дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	321409,0
Собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	258540,0
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	12535,0
Валовий прибуток, тис.грн.	10717
Чистий прибуток тис. грн.	1763,0

Таким чином, ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат», який займається виробленням різноманітної молочної продукції, займає провідне місце в економічній системі держави. Комбінат постійно працює над розширенням асортименту випущеної продукції, разом з тим, основним видом продукції залишаються молочні консерви.

2.2. Аналіз фінансового стану ПАТ «Первомайський МКК»

Для вивчення фінансового стану підприємства необхідна інформація про економічні ресурси, що ним контролюються, його фінансову структуру. При цьому використовують горизонтальний і вертикальний аналіз балансу. Спочатку проведемо горизонтальний аналіз балансу ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат».

Горизонтальним називають такий аналіз, коли роблять оцінку змін окремих статей балансу в часі, порівнюють вартість їх на початок та на кінець року. Горизонтальний, або трендовий, аналіз дає змогу вивчити динаміку активів у цілому й окремих їх видів у часі, визначити загальні тенденції їх зміни або тренду.

Аналіз активів підприємства дозволяє надати загальну оцінку зміні

всього його майна. Оцінка сукупних активів, в свою чергу, дозволяє зробити висновок про те, в які активи вкладені знову залучені фінансові ресурси або які активи зменшились за рахунок зменшення фінансових ресурсів, чи навпаки.

Аналітичний розрахунок, що відображає динаміку та структуру активу балансу, наведений в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Горизонтальний аналіз активів ПАТ «Первомайський МКК» за 2018 рік

Активи	Початок року	Кінець року	Відхилення	
			абсолютне, тис. грн	відносне, %
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи				
Незавершені капітальні інвестиції	10 100	10 023	-77	-0,8
Основні засоби	82 926	128 014	45 088	54,4
Довгострокова дебіторська заборгованість	18	33	15	83,3
Усього за розділом I	93 044	138 070	45 026	48,4
II. Оборотні активи				
Виробничі запаси	10 958	66 668	55 710	508,4
Незавершене виробництво		216	216	0
Готова продукція	18 884	8 524	-10 360	-54,9
Векселі одержані	x	3 580	3 580	0
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	65 646	73 007	7 361	11,2
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	x	57	57	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	x	13 036	13 036	0
Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті	391	2 400	2 009	513,8
У тому числі в касі	25	73	48	192,0
в іноземній валюті	300	x	-300	100
Інші оборотні активи	196	x	-196	100
Усього за розділом II	96 375	167 488	71 113	73,8
III. Витрати майбутніх періодів	16	2 656	2 640	16500,0
Баланс	189 435	308 214	118 779	62,7

З таблиці 2.2 бачимо, що загальна вартість майна підприємства

збільшилась на 118 779 тис. грн. або на 62,7 %. В складі майна частка необоротних активів збільшилася на 45026 тис. грн. (48,4 %). Це спричинено збільшенням долі основних засобів на 45 088 тис. грн. (54,4 %). Оборотні ж активи за звітний період збільшились на 71 113 тис. грн. (73,8%). Проте відбулось збільшення незавершеного виробництва на 216 тис. грн.

При цьому залишок готової продукції зменшився на 10 360 тис. грн.

Виробничі запаси збільшились на 55 710 тис. грн. (508,4%), й становлять значну суму 66 668 тис. грн. Варто подумати про продаж частини виробничих запасів задля збільшення грошових коштів, тим паче, що грошові кошти та їх еквіваленти за звітний рік збільшились всього на 2 009 тис. грн., а на початок періоду взагалі становили 391 тис. грн.

Також, аналізуючи структуру активів товариства, слід звернути увагу на збільшення сум дебіторської заборгованості по розрахунках з бюджетом (на 57 тис. грн.). Дані зміни свідчать про погіршення розрахункової дисципліни в бік зниження платоспроможності. Підприємство може скоротити відвантаження продукції, тоді рахунки дебіторів зменшаться. Наявність заборгованості дебіторів спричиняє фінансові труднощі, оскільки підприємство відчуває недостатність фінансових ресурсів для здійснення фінансово-господарської діяльності, виплати заробітної плати та ін.

Розподіл коштів між основним та оборотним капіталом на початок року складає відповідно 49,1 % та 50,9 %. На кінець року збільшився основний капітал на 45 026 тис. грн. (48,4%), а приріст оборотного склав 71 113 тис. грн. (73,8%).

Перевищення суми власних джерел над сумою їх використання спрямовується на формування оборотного капіталу.

Отже, беручи до уваги проведений аналіз, можна стверджувати, що структура фінансових ресурсів підприємства за звітний рік була незадовільною (це пов'язано з перевищенням оборотних активів в структурі активу над власним капіталом в структурі пасиву).

Аналіз динаміки складу та структури джерел власних та залучених коштів відображається за даними форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)». Горизонтальний аналіз пасивів ПАТ «Первомайський МКК» наводиться у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Горизонтальний аналіз пасивів ПАТ «Первомайський МКК» за 2018 рік

Пасив	Початок року	Кінець року	Відхилення	
			абсолютне, тис. грн	відносне, %
1	2	3	4	5
I. Власний капітал				
Статутний капітал	6 860	45 810	39 050	569,2
Інший додатковий капітал	62	62	0	0
Резервний капітал	887	887	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	8 046	9 809	1 763	21,9
Усього за розділом I	15 855	56 668	40 813	257,4
III. Довгострокові зобов'язання				
Довгострокові кредити банків	37 741	69 355	31 614	83,8
Усього за розділом III	37 741	69 355	31 614	83,8
IV. Поточні зобов'язання				
Векселі видані		85 898	85 898	0
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	134 910	93 026	-41 884	-31,0
Поточні зобов'язання за розрахунками				
з бюджетом	89	1 825	1 736	1 950,6
зі страхування	216	327	111	51,4
з оплати праці	414	506	92	22,2
Інші поточні зобов'язання	210	609	399	190,0
Усього за розділом IV	135 839	182 191	46 352	34,1
Баланс	189 435	308 214	118 779	62,7

З таблиці 2.3 бачимо зростання джерел формування майна підприємства за рік на 118 779 тис. грн. або на 62,7 % обумовлено зростанням суми залучених коштів на 31 614 тис. грн. (83,8 %). Разом з цим власний капітал збільшився на 40 813 тис. грн. або на 257,4 %.

Збільшення власних коштів зумовлено зростанням у звітному році розміру статутного капіталу на 39 050 тис. грн. або 569,2 % та розміру

нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на 1 763 тис. грн. або 21,9 %. Збільшення залучених коштів відбулося за рахунок збільшення кредиторської заборгованості по всіх статтях.

Велике значення мають власні обігові кошти підприємства, величина яких обчислюється як різниця між власним капіталом та необоротними активами і показує яка частка із загальної суми власних коштів підприємства спрямовується на покриття обігових коштів:

на початок року: $15\,855 - 93\,044 = - 77\,189$ тис. грн.;

на кінець року: $56\,668 - 138\,070 = - 81\,402$ тис. грн.

Тобто за рік сума власних обігових коштів зменшилася з - 77 189 тис. грн. до - 81 402 тис. грн., тобто на - 4 213 тис. грн..

Короткострокові кредити підприємство не залучало. Це пояснюється досить високою обліковою ставкою НБУ та жорсткими умовами кредитування. Більшу частину обсягу кредиторської заборгованості складає заборгованість перед постачальниками. Зменшення об'єму даної заборгованості в звітному році свідчить про задовільний фінансовий стан товариства. Разом з тим, зростання заборгованості робітникам по оплаті праці на 92 тис. грн. (22,2 %) свідчить про деякі труднощі. За рік збільшилась заборгованість по розрахунках з бюджетом на 1 736 тис. грн. (1 950,6 %), по страхуванню на 111 тис. грн. (51,4 %), інша заборгованість на 399 тис. грн. (190 %).

Аналіз структури балансу ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат» свідчить, що службі менеджменту підприємства необхідно запровадити систему заходів з метою покращення показники фінансової стійкості та ліквідності, а саме: поліпшити взаємовідносини із постачальниками і споживачами продукції, вдатися до поліпшення ситуації із дебіторською заборгованістю підприємства; збільшити вартість основних засобів за рахунок оновлення обладнання.

Вертикальним називають структурний аналіз балансу суб'єкта господарювання. За 100 % візьмемо валюту (підсумок) балансу ПАТ

«Первомайський МКК» і визначатимемо питому вагу кожної статті у відсотках до підсумку. Для чого робимо оцінку структури активів та джерел їх утворення, оцінку структурних змін за 2018 рік. Порівняємо фактичну структуру з оптимальною у табл. 2.4., 2.5.

Таблиця 2.4

Вертикальний аналіз активів ПАТ «Первомайський МКК» за 2018 рік

Актив	Початок року	Питома вага	Кінець року	Питома вага
I. Необоротні активи				
Незавершені капітальні інвестиції	10 100	5,3	10 023	3,3
Основні засоби	82 926	43,8	128 014	41,5
Довгострокова дебіторська заборгованість	18	0	33	0
Усього за розділом I	93 044	49,1	138 070	44,8
II. Оборотні активи				
Виробничі запаси	10 958	5,8	66 668	21,6
Незавершене виробництво			216	0
Готова продукція	18 884	9,9	8 524	2,8
Векселі одержані			3 580	1,2
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	65 646	34,7	73 007	23,7
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	x	0	57	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	x	0	13 036	4,2
Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті	391	0,2	2 400	0,8
У тому числі в касі	25	0	73	0
в іноземній валюті	300	0,2	x	0
Інші оборотні активи	196	0,1	x	0
III. Витрати майбутніх періодів	16	0	2 656	0,9
Баланс	189 435	100,00	308 214	100,00

Вертикальний аналіз пасивів Публічного акціонерного товариства «Первомайський молочноконсервний комбінат» відображається у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Вертикальний аналіз пасивів ПАТ «Первомайський МКК» за 2018 рік

Пасив	Початок року	Питома вага	Кінець року	Питома вага
I. Власний капітал				
Статутний капітал	6 860	3,6	45 810	14,9
Інший додатковий капітал	62	0	62	0
Резервний капітал	887	0,5	887	0,3
Усього за розділом I	15 855	8,4	56 668	18,4
III. Довгострокові зобов'язання				
Довгострокові кредити банків	37 741	19,9	69 355	22,5
Усього за розділом III	37 741	19,9	69 355	22,5
IV. Поточні зобов'язання				
Векселі видані			85 898	27,9
Кредиторська заборгованість за	134 910	71,3	93 026	30,2
Поточні зобов'язання за				
з бюджетом	89	0	1 825	0,6
зі страхування	216	0,1	327	0,1
з оплати праці	414	0,2	506	0,1
Інші поточні зобов'язання	210	0,1	609	0,2
Усього за розділом IV	135 839	71,7	182 191	59,1
Баланс	189 435	100,0	308 214	100,0

У структурі активів балансу ПАТ «Первомайський МКК» значна частка належить оборотним активам. На початку року їх частка склала 50,9 % від загальної величини активів, а в кінці зросла до 54,3 %. Зростання відбулося за рахунок суттєвого збільшення виробничих запасів та збільшення дебіторської заборгованості, що негативно впливає на фінансовий стан підприємства, оскільки відволікаються оборотні кошти.

Позитивними змінами у структурі активів підприємства є зменшення готової продукції з 9,9% до 2,8% та збільшення грошових коштів з 0,2% до 0,8%.

Частка необоротних активів зменшилась в загальних активах в основному завдяки збільшенню загальних активів. Позитивним моментом є збільшення суми основних засобів, що свідчить про їх оновлення не дивлячись на зниження їх частки в загальних активах. Зрозуміло, що

підвищення частки оборотних коштів позначається позитивно на показниках фінансової стійкості та ліквідності, тому що свідчить про збільшення запасів, розмірів виробництва, готівки для придбання матеріально-речових факторів виробництва.

За період, що аналізується на ПАТ «Первомайський МКК» відбувалося збільшення частки власного капіталу з 8,4% до 18,4%, що є позитивним моментом. Збільшення, в основному, стало за рахунок збільшення статутного капіталу з 3,6% до 14,9%. Збільшився також нерозподілений прибуток.

Зросла сума довгострокових зобов'язань в той час, як короткострокові зобов'язання в структурі пасивів зменшились з 71,3% до 30,2%. Заміна короткострокових зобов'язань на довгострокові у структурі балансу також є позитивним моментом, оскільки зменшує ризик втрати фінансової стійкості.

Отже, зміни у структурі пасивів балансу, свідчать про зменшення залежності підприємства від кредиторів.

Аналіз ліквідності підприємства здійснюється за даними ф.№1 та дозволяє визначити спроможність підприємства сплачувати свої поточні зобов'язання.

Аналіз ліквідності підприємства здійснюється шляхом розрахунку таких показників: коефіцієнта покриття, коефіцієнта абсолютної ліквідності, коефіцієнта поточної ліквідності та чистого оборотного капіталу.

Значення коефіцієнта загального покриття дорівнює відношенню всіх оборотних активів (за винятком витрат майбутніх періодів) до поточних зобов'язань.

$$K_{зп} = OA / ПЗ, \quad (2.1)$$

де $K_{зп}$ - коефіцієнт загального покриття;

OA - оборотні активи;

ПЗ - поточні зобов'язання.

$$K_{зп} = 167\,488 / 182\,191 = 0,92$$

Раніше вважалося що коефіцієнт не повинен бути менше 2. Наразі надійним вважатися його рівень у межах від 1,3 до 1,7. Однак при цьому

необхідно врахувати безліч обставин. Так, значний вплив на можливості підприємства розрахуватися зі своїми поточними зобов'язаннями, показує структура і ліквідність матеріально-виробничих запасів, незавершеного виробництва.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності дозволяє оцінити можливості господарства до миттєвого погашення своїх поточних зобов'язань. Він розраховується як відношення грошових коштів і поточних фінансових інвестицій до поточних зобов'язань.

$$\text{Кал} = \text{ГК} / \text{ПЗ}, \quad (2.2)$$

де Кал - коефіцієнт абсолютної ліквідності;

ГК - грошові кошти і поточні фінансові інвестиції;

ПЗ - поточні зобов'язання.

$$\text{Кал} = 2\,400 / 182\,191 = 0,01$$

Нормативне значення коефіцієнта вважається 0,2. Але це досить умовна величина. Справа в тому, що значення залишків грошових коштів на рахунках у банку або в касі можуть свідчити про неефективну політику щодо використання і невдало складання планів грошових потоків або відсутність їх.

Коефіцієнт поточної ліквідності відображає проміжну ліквідність підприємства. Він розраховується як співвідношення грошових коштів, поточних фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості до поточних зобов'язань.

$$\text{Кпрл} = \text{ГК} / \text{ПЗ}, \quad (2.3)$$

де Кпрл - коефіцієнт проміжної ліквідності;

ГК-грошові кошти.

$$\text{Кпрл} = (73\,007 + 57 + 2\,400) / 182\,191 = 75\,464 / 182\,191 = 0,41$$

Оптимальним вважається значення даного коефіцієнта від 0,6 до 1,0. При його аналізі необхідно звернути увагу на структуру дебіторської заборгованості. Якщо в структурі значну частину займає дебіторська заборгованість, неоплачена в строк, або сумнівна дебіторська заборгованість,

то необхідно детально розібратися з кожним дебітором, виявляючи можливість оплатити його рахунку.

Чистий оборотний капітал розраховується як різниця між оборотними активами підприємства та його поточними зобов'язаннями. Його наявність та величина свідчать про спроможність підприємства сплачувати свої поточні зобов'язання та розширювати подальшу діяльність.

$$\text{ЧОК} = \text{ОА} - \text{ПЗ} \quad (2.4)$$

де, ОА - оборотні активи;

ПЗ - поточні зобов'язання.

$$\text{ЧОК} = 167\,488 - 182\,191 = -14\,703$$

Згідно отриманих результатів можна сказати, що показники ліквідності ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат» мають значення нижчі нормативного, що свідчить підвищений ризик розрахунків підприємства по своїм зобов'язанням.

Одним з показників, що характеризують фінансовий стан підприємства, є його платоспроможність, тобто можливість наявними грошовими ресурсами своєчасно погасити свої платіжні зобов'язання. Аналіз платоспроможності необхідний не тільки для підприємства з метою оцінки та прогнозування фінансової діяльності, але і для зовнішніх інвесторів (банків). Перш ніж видавати кредит, банк повинен упевнитися в кредитоспроможності позичальника. Те ж повинні зробити і підприємства, які хочуть вступити в економічні відносини один з одним. Особливо важливо знати про фінансові можливості партнера, якщо виникає питання про надання йому комерційного кредиту або відстрочки платежу.

Оцінка платоспроможності здійснюється на основі характеристики ліквідності поточних активів, тобто часу, необхідного для перетворення їх в грошову готівку. Поняття платоспроможності та ліквідності дуже близькі, але друге більш ємне.

Аналіз платоспроможності підприємства здійснюється шляхом розрахунку таких показників: коефіцієнта платоспроможності (автономії),

коефіцієнта фінансування, коефіцієнта забезпеченості власними оборотними засобами та коефіцієнта маневреності власного капіталу.

Коефіцієнт платоспроможності (автономії) розраховується як відношення власного капіталу підприємства до підсумку балансу підприємства і показує питому вагу власного капіталу в загальній сумі засобів, авансованих у його діяльність:

$$K_{\text{пл}} = \frac{\text{ВК}}{\text{БН}} \quad (2.5)$$

де, ВК – власний капітал;

БН – баланс підприємства

$$K_{\text{пл}} = \frac{56\,668}{308\,214} = 0,18$$

Нормативне мінімальне значення коефіцієнта платоспроможності орієнтовано оцінюється на рівні 0,5.

Коефіцієнт фінансування розраховується як співвідношення залучених та власних засобів і характеризує залежність підприємства від залучених засобів:

$$K_{\text{ф}} = \frac{\text{ВЗ}}{\text{ЗЗ}} \quad (2.6)$$

де, ВЗ – власні засоби;

ЗЗ – залучені засоби.

$$K_{\text{ф}} = \frac{69\,355 + 182\,191}{56\,668} = 4,4$$

Рекомендоване значення коефіцієнта фінансування понад 1.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами розраховується як відношення величини чистого оборотного капіталу до величини оборотних активів підприємства і показує забезпеченість підприємства власними оборотними засобами. Нормальним вважається значення більше 0,1:

$$K_{\text{з}} = \frac{\text{ЧОК}}{\text{ОА}} \quad (2.7)$$

де, ЧОК – чистий оборотний капітал;

ОА – оборотний капітал.

$$K_3 = \frac{-14\,703}{167\,488} = -0,09$$

Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні засоби, а яка - капіталізована. Коефіцієнт маневреності власного капіталу розраховується як відношення чистого оборотного капіталу до власного капіталу. Нормальним вважається значення $> 0,4$:

$$K_M = \frac{\text{ЧОК}}{\text{ВК}} \quad (2.8)$$

де, ЧОК – чистий оборотний капітал;

ВК – власний капітал.

$$K_M = \frac{-14\,703}{56\,668} = -0,26$$

Аналіз отриманих даних свідчить про недостатню платоспроможність підприємства. На достатньому рівні знаходиться тільки коефіцієнт фінансування, тобто залежність від залучених коштів підприємства не значна. Разом з тим, розмір власного капіталу недостатній для виконання інших показників платоспроможності, що призводить до підвищеного ризику неплатоспроможності підприємства.

Таким чином, не можна стверджувати про високу ліквідність і платоспроможність підприємства. Через брак ліквідних коштів підприємство не здатне покрити короткострокові зобов'язання. Більшість коштів підприємства мобілізовані в виробничі запаси і затрати, які є важко реалізуємими активами і не можуть забезпечити високу платоспроможність підприємства. Тому керівництву підприємства необхідно прийняти невідкладних заходів щодо підвищення показників ліквідності та платоспроможності, покращить фінансовий стан підприємства в цілому.

РОЗДІЛ 3

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ НА ПАТ «ПЕРВОМАЙСЬКИЙ МКК»

3.1. Бухгалтерський облік витрат на виробництво продукції товариства

Організація бухгалтерського обліку - це один із найбільш відповідальних етапів створення підприємства та підготовка до його ефективної діяльності. Без організованого обліку не можлива діяльність підприємства. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від багатьох факторів: форми власності, організаційно-правової форми підприємства, характеру технологій і обсягів його діяльності, чисельності персоналу, структури управління тощо.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксації фактів здійснених всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів (звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавчих установчих документів.

Організація облікового процесу на підприємстві в значній мірі залежить від організації облікового апарату. Число працівників бухгалтерії і її окремих підрозділів залежить від цілого ряду факторів і перш за все від обсягу облікової роботи, засобів організації і обчислювальної техніки, передових форм і методів обліку. Для обліку чисельності облікового персоналу застосовують типові норми, розроблені науковими організаціями.

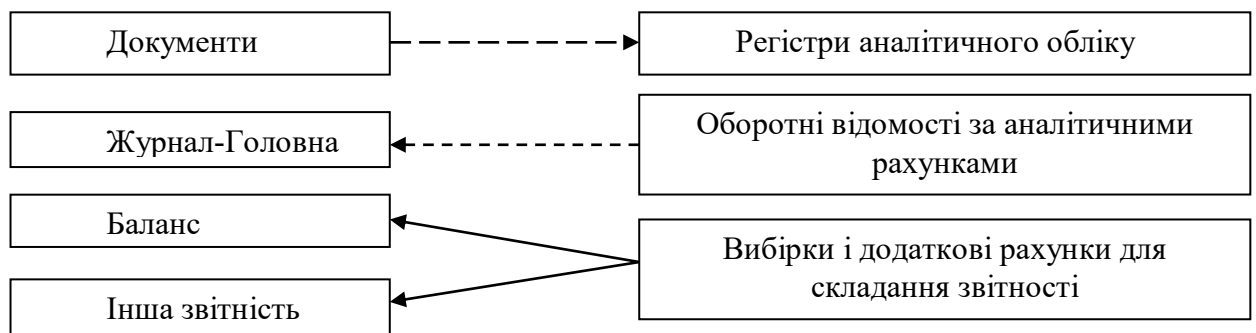
На ПАТ «Первомайський МКК» бухгалтерський апарат складається з дванадцяти осіб, кожна з яких відповідальна за визначений обсяг повноважень (Додаток Г).

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регулюється законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 - XIV. Підприємство використовує журнальну форму ведення бухгалтерського обліку, при якій господарські операції відображаються в облікових регістрах під час надходження первинних документів або за підсумками за місяць, залежно від характеру і змісту операцій. На документах, дані яких включені до облікових регістрів, зазначають номери відповідних облікових регістрів і порядкові номери записів у них (номер рядка). За документами, дані яких відображені в облікових регістрах загальним підсумком, номер регістру і номер запису вказують на окремому аркуші, який додається до зброшурованих документів.

В облікових регістрах, показники яких переносять в Головну книгу або в інші облікові регістри, роблять відповідну позначку про це у відповідному рядку регістру. Головна книга використовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки правильності записів за окремими рахунками і складання фінансової звітності. До Головної книги заносяться із журналів підсумки оборотів з кредиту рахунків .

У Головній книзі відображаються: сальдо на початок і кінець поточного місяця; обороти за поточний місяць за кредитом цього рахунку, які наводяться однією сумою; обороти за поточний місяць за дебетом цього рахунку, які наводяться сумою за кореспондуючими рахунками із журналів. Головна книга ведеться протягом календарного року. На кожний синтетичний рахунок у Головній книзі відводять окрему сторінку. Перевірку правильності записів у Головній книзі здійснюють підрахунком суми оборотів і сальдо за усіма рахунками Суми дебетових і кредитових оборотів, а також сальдо за дебетом і кредитом повинні бути відповідно рівні.

Для перевірки правильності складання облікових регістрів застосовують оборотну відомість за рахунками бухгалтерського обліку, яка складається з даних оборотів на рахунках бухгалтерського обліку Головної книги після занесення до неї оборотів із усіх журналів. Відомості аналітичних даних заповнюються, як правило, після складання Журналів - регістрів синтетичного обліку.



Умовні позначення:

-----> Записи поточного обліку

<----- Звірка записів

————> Складання звітності

Рис. 3.1. Схема журнальної форми обліку ПАТ «Первомайський МКК»

У товаристві застосовуються наступні регістри ведення обліку:

Облік грошових коштів та грошових документів.

1. Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33: 1.1. Відомість за дебетом рахунка 30; 1.2. Відомість за дебетом рахунка 31; 1.3. Відомість за дебетом рахунка 33.

2. Облік довгострокових та короткострокових позик. Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60.

3. Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань.

Розділ I Журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68).

Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69):

3.1. Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками;

3.2. Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами;

3.3. Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками;

3.4. Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів;

3.5.Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями;

3.6.Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом.

4. Облік необоротних активів та фінансових інвестицій.

Розділ 1 Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 13).

Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35). Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій:

4.2.Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій;

4.3.Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів;

5. 5 А. Облік витрат.

Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і розділ II Журналу 5 і 5 А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6.

Розділ III Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91.

Розділ III А Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84.

Розділ III Б Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66.

Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5 А. Аналітичні дані до рахунка 28 «Товари».

5.1.Відомість аналітичного обліку запасів.

6. Облік доходів і результатів діяльності.

Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79 Розділ II «Аналітичні дані про доходи».

7. Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань. Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 42, 43, 44: 7.1.Відомість аналітичних даних рахунку 42 «Додатковий капітал»;

7.2.Відомість аналітичних даних рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;

Головним регістром при журнальній формі є журнали, в яких здійснюються

систематичні та комбіновані (хронологічні та систематичні) записи. Серед них є регістри багатографної та шахової будови. Відомості до журналів є багатографними та комбінованими документами за обсягом змісту та видом записів. Вони поділяються на дебетові, що відображають обороти рахунків по дебету, та аналітичні. Таке, на перший погляд, ускладнення облікової реєстрації направлено на скорочення облікових записів та сприяє наочності записів через об'єднання хронологічного та систематичного, синтетичного та аналітичного обліків. Використання шахового принципу заповнення регістрів дозволяє спростувати складання звітності через відсутність необхідності складати оборотну відомість за синтетичними рахунками.

На ПАТ «Первомайський МКК» згідно наказу «Про облікову політику підприємства» №19 від 24.01.2017 методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати визначає П(С)БО 16 «Витрати». Вважаємо що наказ потребує оновлення станом на початок кожного звітного періоду, так як законодавча база притерпає значних змін.

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво на ПАТ «Первомайський МКК» призначений активний, основний, калькуляційний рахунок бухгалтерського обліку 23 «Виробництво». По дебету рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26, 27), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90). За кредитом субрахунків обліку витрат допоміжних (підсобних) виробництв, з виконання некапітальних робіт у кореспонденції з дебетом рахунків 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та субрахунків обліку витрат основного виробництва списується собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, споруд, робіт, послуг (інструменту, енергії, пари, транспортних і ремонтних послуг тощо). Основні бухгалтерські проводки з обліку виробництва по ПАТ

«Первомайський молочноконсервний комбінат» представлено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Основні бухгалтерські проводки з обліку витрат виробництва

ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат»

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відпущено зі складу товарно-матеріальні цінності на потреби виробництва	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
2	Відпущено у виробництво малоцінні та швидкозношувальні предмети	23 «Виробництво»	22 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети»
3	Відображено вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом цеху основного виробництва (передача продукції з цеху в цех)	23 «Виробництво»	23 «Виробництво»
4	Списано на витрати виробництва втрати від технічно неминучого браку	23 «Виробництво»	24 «Брак у виробництві»
5	Використано частину готової продукції на потреби виробництва	23 «Виробництво»	26 «Готова продукція»
6	Оплачено готівкою витрати виробництва	23 «Виробництво»	30 «Готівка»
7	Оплачено з поточного або валютного рахунку, з інших рахунків в банку витрати виробництва	23 «Виробництво»	31 «Розрахунки в банках»
8	Оплачено з підзвітних сумм витрати виробництва	23 «Виробництво»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
9	Списано на собівартість продукції, робіт і послуг суми незадоволених претензій	23 «Виробництво»	374 «Розрахунки за претензіями»
10	Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	23 «Виробництво»	39 «Витрати майбутніх періодів»
11	Проведено дооцінку незавершеного виробництва	23 «Виробництво»	412 «Дооцінка активів»
12	Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток виробничим робітникам	23 «Виробництво»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
13	Акцептовано рахунок постачальника за послуги надані для потреб виробництва	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
14	Нараховано заробітну плату виробничим робітникам та проведені відрахування на соціальне страхування від зарплати згідно з чиним законодавством	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням»

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
15	Відображено послуги, призначені для потреб виробництва, надані дочірніми підприємствами та внутрішніми підрозділами	23 «Виробництво»	682 «Внутрішні розрахунки», 683 «Внутрішньо-господарські розрахунки»
16	Відображено заборгованість перед іншими підприємствам за надані ними послуги для потреб виробництва	23 «Виробництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
17	Оприбутковано лишки незавершеного виробництва, виявлені при інвентаризації в цехах допоміжних виробництв	23 «Виробництво»	71 «Інший операційний дохід»
18	Включено до собівартості продукції, робіт та послуг відповідну частку загально-виробничих витрат	23 «Виробництво»	91 «Загально-виробничі витрати»
19	Віднесено на собівартість продукції, робіт і послуг вартість матеріальних цінностей, яких не вистачає в межах норм природного убутку	23 «Виробництво»	947 «Нестачі і витрати від псування цінностей»
20	Повернено невикористані у виробництві матеріальні цінності; відображено вартість зворотних відходів	20 «Виробничі запаси»	23 «Виробництво»
21	Відображено вартість послуг, наданих на сторону	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»

Для узагальнення інформації про собівартість реалізації на ПАТ «Первомайський МКК» використовується рахунок 90 «Собівартість реалізації». За дебетом рахунка відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торговельних націнок), а за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

До рахунку 90 «Собівартість реалізації» відкрито такі субрахунки: 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»; 902 «Собівартість реалізованих товарів»; 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»; 904 «Страхові виплати».

Кореспонденцію рахунків з обліку собівартості реалізації згруповано в табл. 3.2.

Кореспонденція рахунків з обліку собівартості реалізації
у ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображається списання собівартості реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція»
2	Відображається списання собівартості реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	23 «Виробництво»
3	Відображається списання постійних нерозподілених загальновиробничих витрат	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»
4	Відображається списання собівартості реалізації на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	90 «Собівартість реалізації»

Бухгалтерія підприємства у встановлені строки здійснює приймання і обробку первинних документів на сировину, матеріали тощо. Всі документи сортуються і перевіряються. Прибуткові ордери звіряються з рахунками, що до них належать, транспортними документами, приймальними актами тощо. Лімітні картки, що надійшли зі складу, зіставляються з іншими примірниками, отриманими від цехів - споживачів, накладні на переміщення матеріалів, здані складами - відправниками, з примірниками тих же накладних що надійшли зі складів - одержувачів. Первинними документами для обліку собівартості реалізації є довідки бухгалтерії.

3.2. Економічний аналіз витрат на виробництво продукції на ПАТ «Первомайський МКК»

Аналіз витрат товариства проводиться працівниками бухгалтерської служби на основі звітів про фінансові результати попереднього періоду. Розрахунки здійснюють також на основі інформації, представленої в

облікових регістрах поточного періоду.

Аналіз структури витрат за економічними елементами, представлений в табл.3.3., свідчить про те, що виробництво молочної продукції для ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат» є дуже матеріаломісткою.

Таблиця 3.3

Аналіз структури витрат за елементами
у ПАТ «Первомайський МКК» за 2018 рік

Елементи витрат	Початок року		Кінець року		Відхилення	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	Абсолютне, тис. грн.	Відносне, %
Матеріальні витрати	197 824	88,52	255 771	88,61	57 947	29,29
Витрати на оплату праці	9 646	4,32	13 379	4,63	3 733	38,70
Відрахування на соціальні заходи	3 646	1,63	5 380	1,86	1 734	47,56
Амортизація	8 617	3,86	11 524	4,00	2 907	33,74
Інші операційні витрати	3 740	1,67	2 599	0,90	- 1 141	- 30,51
Разом	223 473	100	288 653	100	65 180	29,17

З даних табл. 3.2. видно, що витрати зберігають тенденцію до збільшення: так матеріальні витрати становили 197 824 тис. грн., а їх частка у складі витрат становить 88,52 %, у кінці року - 255 771 тис. грн., а їх частка у складі витрат - 88,61 %. Матеріальні витрати зросли на 57 947 тис. грн. (або 29,29).

Витрати на оплату праці зросли на 3 733 тис. грн. (або 38,70 %). Їх частка у структурі витрат склала 4,32 %, та - 4,63 %.

Витрати з відрахування на соціальні заходи зросли на 1 734 тис. грн. (або 47,56 %). Їх частка у структурі витрат склала 1,63 %, та 1,86 %.

Витрати на амортизацію також зросли на 2 907 тис. грн. (або 33,74 %). Їх частка у структурі витрат склала 3,86 %, та - 4 %.

Разом з тим, інші операційні витрати навпаки зменшилися на 1 141 тис. грн. (або 30,51 %). Але їх частка у структурі витрат незначна. На початку року вона становить 1,67 %, в кінці - 0,90 %, а отже вона не може суттєво вплинути на тенденцію до збільшення витрат загалом.

А витрати загалом становлять 223 473 тис. грн. на початку звітнього періоду та 288 653 тис. грн. в кінці. Отже, вони зросли на 65 180 тис. грн. (або 29,17 %).

Аналіз динаміки та структури витрат від звичайної діяльності подано в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Аналіз структури і динаміки витрат від звичайної діяльності
ПАТ «Первомайський МКК» за 2018 рік

Види витрат	Початок року		Кінець року		Відхилення		
	Сума, тис. грн.	Структура, %	Сума, тис. грн.	Структура, %	Абсолютне, тис. грн.	Відносне, %	Структури
1. Собівартість реалізованої продукції	218 529	88,59	258 540	86,26	40 011	18,31	- 2,33
2.Адміністративні витрати	6 117	2,48	4 474	1,49	- 1 643	- 26,86	- 0,99
3.Витрати на збут	12 427	5,04	23 172	7,73	10 745	86,47	2,69
4.Інші операційні витрати	65	0,03	2 750	0,92	2 685	4 131	0,89
5.Фінансові витрати	6 928	2,8	7 638	2,55	710	10,25	- 0,25
6.Витрати від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-	-
7. Інші витрати	-	-	-	-	-	-	-
8.Витрати від надзвичайних витрат	-	-	-	-	-	-	-
9.Податок на прибуток	2 613	1,06	3 134	1,05	521	19,94	- 0,01
10.Разом витрат від звичайної діяльності	246 679	100	299 708	100	53 029	21,5	-

Дані таблиці свідчать про тенденцію збільшення як виробничих, так і невиробничих витрат в абсолютному розмірі. Так собівартість реалізованої продукції підвищилася на 40 011 тис. грн, або на 18,31 %. Водночас частка цих витрат у загальних витратах від звичайної діяльності зменшилась з 88,59 % на початку року до 86,26 % у кінці, тобто на 2,33 процентних пункти.

При абсолютному зростанні витрат на збут на 10 745 тис. грн. (або на 86,47 %) їх частка у структурі збільшилась на 2,69 %.

Адміністративні витрати зменшилися: як в абсолютному розмірі на 1 643 тис. грн. (або на 26,86 %) так і у відносному їх частка зменшилась з 2,48 % на початку року до 1,49 % в кінці, або на 0,99 %.

Собівартість одиниці виробленої продукції і витрати на одиницю виробленої продукції визначені у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Собівартість і витрати на одиницю виробленої продукції

ПАТ «Первомайський МКК» за 2018 рік

Показники	Одиниця виміру	Початок року	Кінець року	Відхилення (+; -)	
				Абсолютне	Відносне, %
1	2	3	4	5	6
Собівартість одиниці виробленої продукції (за асортиментом):	грн./т.				
молочні консерви	грн./т.	7 130	7 780	650	9,12
молоко оброблене рідке	грн./т.	4 960	5 020	60	1,21
масло вершкове	грн./т.	45 370	45 820	450	0,99
продукти кисломолочні	грн./т.	8 220	8 570	350	4,26
сири тверді	грн./т.	45 600	45 800	200	0,44
сир кисломолочний	грн./т.	28 050	28 060	10	0,04
сири росільні	грн./т.	43 920	43 900	- 20	- 0,05
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	тис. грн.	237 073	254 020	16 947	7,15

Продовження табл. 3.5

1	2	3	4	5	6
Середньомісячна заробітна плата	грн.	1 250	1 340	90	7,2
Витрати на одиницю виробленої продукції (за асортиментом): - електроенергії					
молочні консерви	тис.кВт. год/т	189,2	189,2	-	100
молоко оброблене рідке	тис.кВт. год/т	15,7	15,7	-	100
масло вершкове	тис.кВт. год/т	181,6	181,6	-	100
продукти кисломолочні	тис.кВт. год/т	89,6	89,6	-	100
сири жирні тверді	тис.к Вт.год/т	152,8	152,8	-	100
сир кисломолочний	тис.к Вт.год/т	152,8	152,8	-	100
сири розсільні	тис.к Вт.год/т	152,8	152,8	-	100
- теплоенергії					
молочні консерви	Гкал/од	2 103	2 103	-	100
молоко оброблене рідке	Гкал/од	114,2	114,2	-	100
масло вершкове	Гкал/од	1 517,9	1 517,9	-	100
продукти кисломолочні	Гкал/од	483,2	483,2	-	100
сири жирні тверді	Гкал/од	1 821,2	1 821,2	-	100
сир кисломолочний	Гкал/од	1 821,2	1 821,2	-	100
Рівень рентабельності	%	1,6	2	0,4	25

З таблиці 3.5. видно, що собівартість одиниці виробленої продукції (за асортиментом): найбільше зросла на молочні консерви на 650 грн. / т. (або 9,12 %). Також значно зросла собівартість на масло вершкове на 450 грн/ т. (або 0,99 %). та на кисломолочні продукти порівняно кінцем року на 350 грн. / т. (або 4,26 %). Однак значно зменшилася собівартість на сирів розсільних порівняно з початком періоду на 20 грн/т. (або 0,05 %).

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) зросла на 16 947 тис. грн. (або на 7,15 %).

Витрати на одиницю виробленої продукції (за асортиментом) протягом досліджуваного періоду не змінювалися. Найбільші витрати електроенергії пішли на виробництво молочних консервів 189,2 тис. к Вт. год/т та масла вершкового 181,6 тис. к Вт. год/т. Найбільші витрати теплоенергії пішли також на молочні консерви 2 103 Гкал/од та на сири жирні тверді і сир кисломолочний 1 821,2 Гкал/од.

Рівень рентабельності на початку досліджуваного періоду становив 1,6%, а в кінці - 2 %, тобто зріс на 0,4 % (або 25 %).

Таким чином, аналіз структури витрат ПАТ «Первомайський МКК» за економічними елементами свідчить про те, що виробництво молочної продукції для підприємства є дуже матеріаломісткою. Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати з відрахування на соціальні заходи та витрати на амортизацію зросли в періоді дослідження. Разом з тим, інші операційні витрати навпаки зменшилися на 1 141 тис. грн. А витрати загалом зросли на 65 180 тис. грн.

Аналіз динаміки та структури витрат від звичайної діяльності свідчать про тенденцію збільшення як виробничих, так і невиробничих витрат в абсолютному розмірі. Собівартість одиниці виробленої продукції (за асортиментом): найбільше зросла на молочні консерви на 650 грн./т., значно зросла собівартість масла вершкового на 450 грн./т. та кисломолочних продуктів - 350 грн./т. Разом з тим собівартість сирів росільних зменшилася на 20 грн./т. Витрати на одиницю виробленої продукції (за асортиментом) протягом досліджуваного періоду не змінювалися а рівень рентабельності зріс на 25 %.

Таким чином, організація бухгалтерського обліку на ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат» відповідає вимогам законодавчих та нормативних актів. Разом з тим, аналізуючи існуючий стан бухгалтерського обліку на комбінаті, можна виділити основні недоліки в організації бухгалтерського обліку витрат на виробництво, які загалом зводяться до недоліків в діючій системі автоматизації бухгалтерського обліку

витрат на виробництво, а саме: деякі бухгалтерські проводки по рахункам формуються вручну; не формуються Журнал 5 та Відомості до нього. А також, основною проблемою обліку витрат підприємства є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Наступною є проблема забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Проблема матеріально-технічного й організаційного забезпечення.

Економічний аналіз витрат за елементами, витрат від звичайної діяльності свідчить про тенденцію збільшення виробничих витрат, що мало б спонукати управлінський персонал до пошуку резервів їх зниження.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ У ПАТ «ПЕРВОМАЙСЬКИЙ МКК»

4.1. Загальні вимоги безпеки до технологічного обладнання та процесів виробництва на підприємстві

Організація роботи в галузі управління охороною праці полягає у виборі і формуванні такої структури управління охороною праці на виробництві, котра якнайкраще відповідає б основній меті - забезпеченню безпеки і здорових умов праці.

Метою управління охороною праці є керування і координація роботи підрозділів та відділів в галузі охорони праці, планомірний і цілеспрямований вплив на фактори та умови, що визначають безпеку, нешкідливість, ступінь важкості та напруженості праці на всіх етапах формування виробничого процесу. Управління охороною праці організовується на основі: щоденного контролю умов праці на робочих місцях; щомісячної оцінки рівня безпеки праці в об'єднанні, підприємстві, цеху, на дільниці; щомісячної оцінки рівня безпеки праці в структурних підрозділах галузі [22, с. 348].

ПАТ «Первомайський МКК» випускає різноманітну молочну продукцію: згущене молоко, розливне молоко (в поліетиленовій упаковці), сметану, сир «Сулугуні», сир «Адигейський», вершкове масло. Продукція має високий рівень смакових якостей, в тому числі, одна з самих специфічних характеристик якості, це досягається високим рівнем технології і рецептурою, яка відповідає світовим стандартам, та в якій збалансовано співвідношення усіх компонентів. Провідною продукцією комбінату є молочні консерви. Продукція має високий рівень смакових якостей. Це досягається високим рівнем технології і рецептурою, яка відповідає світовим стандартам, та в якій збалансовано співвідношення усіх компонентів.

На ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат» створена і ефективно працює служба охорони праці(СОП), як одна з основних виробничо-технічних служб, що підпорядковується безпосередньо керівникові. Ліквідація її допускається тільки у разі ліквідації підприємства. СОП у ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат» очолює головний інженер та виконує такі основні функції:

- проводить оперативно-методичну роботу по управлінню охороною праці на підприємстві;
- проводить для працівників вступний інструктаж з питань охорони праці;
- забезпечує працюючих правилами, стандартами, нормами, положеннями, інструкціями та іншими нормативними актами з охорони праці;
- бере участь у розслідуванні нещасних випадків і аварій, роботі комісії з питань охорони праці підприємства, розробці положень, інструкцій, інших нормативних актів про охорону праці, що діють у межах підприємства, роботі комісії з питань атестації робочих місць за умовами праці;
- контролює дотримання чинного законодавства, міжгалузевих та інших нормативних актів, виконання працівниками посадових інструкцій з питань охорони праці;
- забезпечення працюючих засобами індивідуального захисту, лікувально-профілактичним харчуванням, молоком або рівноцінними харчовими продуктами, миючими засобами, надання працівникам передбачених законодавством пільг і компенсацій, пов'язаних з важкими та шкідливими умовами праці;
- виконання заходів, наказів, розпоряджень з питань охорони праці, а також заходів щодо усунення причин нещасних випадків і аварій, які визначені в актах розслідування та інше.

Товариство розміщено на двох ділянках, загальною площею 11,67 га, де знаходяться виробничі приміщення загальною площею 5276 м². Тут

зосереджено основне технологічне обладнання, яке складається з двох ліній з виробництва жерстяних банок; трьох ліній з фасування та пакування молочних молочних консервів; лінії з розливу сметани та кефіру; лінія з розливу ряжанки та майонезу; лінія з виробництва масла, двох ліній з виробництва козійну, лінія для стерилізації молока, 2 автоклави.

Безпека технологічного обладнання забезпечується:

- а) вибором безпечних принципів дії, конструктивних схем, елементів конструкції;
- б) використанням засобів механізації, автоматизації дистанційного керування;
- в) застосуванням в конструкції засобів захисту;
- г) дотриманням ергономічних вимог;
- д) включенням вимог безпеки в технічну документацію з монтажу, експлуатації, ремонту та транспортування і зберігання обладнання;
- ж) застосуванням в конструкції відповідних матеріалів.

Дотримання цих вимог в повному обсязі можливе лише на стадії проектування. Тому у всіх видах проектної документації передбачаються вимоги безпеки. Вони містяться в спеціальному розділі технічного завдання, технічних умов та стандартів на обладнання, що випускається.

Дистанційне керування дозволяє здійснювати контроль та регулювання його роботи з ділянок, досить віддалених від небезпечної зони. Завдяки цьому забезпечується безпека праці. Дотримання ергономічних вимог сприяє забезпеченню зручності експлуатації, зниженню втомлюваності та травматизму. Вимоги безпеки містяться в технічній документації з монтажу, експлуатації, ремонту, транспортування та зберігання виробничого обладнання.

Вимоги безпеки містяться в технічній документації з монтажу, експлуатації, ремонту, транспортування та зберігання виробничого обладнання.

Загальні вимоги до виробничих процесів регламентуються ГОСТ

12.3.002-75 [16, с. 240]. Вони передбачають:

а) усунення безпосереднього контакту працівників з вихідними матеріалами, заготовками, напівфабрикатами, готовою продукцією та відходами виробництва, котрі справляють небезпечну дію;

б) заміну технологічних процесів та операцій, пов'язаних з виникненням небезпечних та шкідливих виробничих факторів, процесами та операціями, при виконанні котрих ці фактори відсутні або мають меншу інтенсивність;

в) застосування дистанційного керування технологічними процесами та операціями за наявності небезпечних і шкідливих виробничих факторів;

г) застосування засобів колективного захисту працівників;

д) раціональну організацію праці та відпочинку з метою профілактики монотонності та гіподинамії, а також зниження важкості праці.

Допускати до роботи осіб, які у встановленому порядку не пройшли навчання, інструктаж і перевірку знань з охорони праці та пожежної безпеки, не дозволяється.

Працівники, що виконують роботи на очисних спорудах, а також газо-електрозварювальні, монтажні, ремонтні та вантажно-розвантажувальні роботи, обслуговують парові та водогрійні котли, апарати та посудини, що працюють під тиском, також електротехнічні установки, підйомні крани, підйомні механізми повинні проходити попереднє спеціальне навчання та один раз на рік перевірку знань відповідних нормативних актів про охорону праці. Не дозволяється допускати особи віком до вісімнадцяти років до виконання робіт.

Під час експлуатації обладнання та організації робочих місць на ПАТ «Первомайський МКК», в залежності від важкості та напруженості праці, слід вживати заходи щодо зниження шуму.

Рівні звукового тиску в октанових смугах частот, рівні звуку та еквівалентні рівні звуку на робочих місцях відповідають нормам.

Категорія напруженості та важкості праці визначається з урахуванням ергономічних критеріїв оцінки важкості та напруженості праці.

Контроль рівнів шуму на робочих місцях проводиться один раз на рік.

Машини та агрегати, відповідно до плану періодичного ремонту, оглядаються з метою своєчасного виявлення та усунення всіх дефектів, які можуть визивати підвищення шуму.

Вібрація на робочих місцях виробничих приміщень перевищує гранично допустимий рівень. Вібрація, що створюється ручними машинами, обладнаними двигунами, під час роботи з якими маса ручної машини повністю або частково сприймається руками працюючого, не перевищує допустимі рівні. Обладнання, що не відповідає вимогам санітарних норм, підлягає заміні.

Періодичний контроль за дотриманням установленого режиму праці на робочих місцях здійснює адміністрація підприємства (цеху) методами хронометражних спостережень з залученням санітарних служб і служб охорони праці.

Під час роботи з вібруючим обладнанням сумарний контакт з його вібруючими поверхнями не перевищує 75 % тривалості робочої зміни. Понадурочні роботи з таким обладнанням не дозволяються.

Шуми в джерелах їх утворення слід зменшувати шляхом заміни ударних процесів без ударними та іншими організаційно-технічними заходами, для чого потрібно:

- а) слідкувати за спрацьованістю обладнання, особливо підшипників, шестерень та інших з'єднаних деталей, замінити підшипники качання підшипниками ковзання;
- б) зменшувати амплітуду коливань;
- в) замінювати металеві деталі деталями з матеріалів, що мають більший акустичний опір;
- г) замінити пасові передачі клинопасовими;
- д) замінити зворотно-поступальний рух обертальним;

ж) перевіряти стан балансування рухомих частин обладнання та динамічно врівноважувати всі деталі, що обертаються;

з) застосувати демпфуючі матеріали з більшим внутрішнім тертям (рези́на, пластмаси, войлок та інші);

к) застосувати замість прямих зубчатих передач косозубі або шевронні;

л) перевіряти стан кріплення окремих вузлів один з одним і всього обладнання до фундаменту, підлоги та інших будівельних конструкцій;

м) влаштовувати екрани, звукоізолюючі кожухи, огороження або звукоізолюючі та вібродемпфуючі покриття, а також звукоізольовані кабіни спостереження або дистанційного управління;

н) установлювати глушники аеродинамічних шумів, які створюють вентилятори, компресори, газодинамічні та інші технологічні установки, а також установлювати глушники вихлопів на ручних механізованих інструментах з пневматичним приводом;

п) приміщення в якому розміщене обладнання з підвищеним рівнем шуму та вібрації, треба ізолювати та обладнати засобами шуму - та віброізоляції (обладнання встановлюється на віброізоляційних та шумопоглинальних підмурках і т. ін.);

р) виробництво, під час роботи якого утворюється шум, слід відокремлювати від межі житлового району виробництв шумозахисною зоною з чагарників і дерев листяних або хвойних порід;

с) застосовувати методи та засоби колективного захисту;

т) застосовувати засоби індивідуального захисту.

Основними організаційно-технічними, санітарно-гігієнічними, лікувально-профілактичними та загальнооздоровчими заходами, що зменшують несприятливий вплив вібрації на працюючих, повинні бути:

а) застосовування заходів по заміні парку вібронебезпечних машин і обладнання, що використовується, та вдосконалення існуючих технологічних процесів і організації їх таким чином, щоб вібрації на робочих площадках, на підлозі робочого приміщення були вилучені або знижені до граничного

допустимих величин;

б) працюючі повинні бути забезпечені антивібраційними рукавичками;

в) на підприємстві повинні бути організовані спеціальні ділянки по планово-попереджувальному ремонту віброуючих машин з обов'язковим післяремонтним контролем параметрів генеруючих вібрацій.

Головним завданням промисловості є збільшення продуктивності праці. Разом з тим продуктивність праці обумовлена також здатністю працівників фізично, фізіологічно та психофізіологічно виконувати поставлені задачі, тобто продуктивність праці нерозривно пов'язана з умовами праці, розробкою та впровадженням заходів до попередження впливу шкідливих факторів на здоров'я людини.

4.2. Заходи з покращення умов праці, запобігання виробничого травматизму і профзахворюваності на підприємстві

Успішна профілактика виробничого травматизму та професійної захворюваності можлива лише за умови ретельного вивчення причин їх виникнення. Для полегшення цього завдання прийнято поділяти причини виробничого травматизму і професійної захворюваності на наступні основні групи: організаційні, технічні, санітарно-гігієнічні, психофізіологічні [24, с. 215].

Організаційні причини: відсутність або неякісне проведення навчання з питань охорони праці; відсутність контролю; порушення вимог інструкцій, правил, норм, стандартів; невиконання заходів щодо охорони праці; порушення технологічних регламентів, правил експлуатації устаткування, транспортних засобів, інструменту; порушення норм і правил планово-попереджувального ремонту устаткування; недостатній технічний нагляд за небезпечними роботами; використання устаткування, механізмів та

інструменту не за призначенням.

Технічні причини: несправність виробничого устаткування, механізмів, інструменту; недосконалість технологічних процесів; конструктивні недоліки устаткування, недосконалість або відсутність захисних загороджень, запобіжних пристроїв, засобів сигналізації та блокування.

Санітарно-гігієнічні причини: підвищений вміст в повітрі робочих зон шкідливих речовин; недостатнє чи нераціональне освітлення; підвищені рівні шуму, вібрації; незадовільні мікрокліматичні умови; наявність різноманітних випромінювань вище допустимих значень; порушення правил особистої гігієни.

Психофізіологічні причини: помилкові дії внаслідок втоми працівника через надмірну важкість і напруженість роботи; монотонність праці; хворобливий стан працівника; необережність; невідповідність психофізіологічних чи антропометричних даних працівника використовуваній техніці чи виконуваній роботі.

Основні заходи щодо попередження та усунення причин професійної захворюваності поділяються на технічні та організаційні.

До технічних заходів належать заходи з виробничої санітарії та техніки безпеки.

Заходи з виробничої санітарії передбачають організаційні, гігієнічні та санітарно-технічні заходи та засоби, що запобігають дії на працюючих шкідливих виробничих факторів. Це створення комфортного мікроклімату шляхом влаштування відповідних систем опалення, вентиляції, кондиціонування повітря; теплоізоляція конструкцій будівлі та технологічного устаткування; заміна шкідливих речовин та матеріалів нешкідливими; герметизація шкідливих процесів; зниження рівнів шуму та вібрації; установлення раціонального освітлення; забезпечення необхідного режиму праці та відпочинку, санітарного та побутового обслуговування.

Заходи з техніки безпеки передбачають систему організаційних та технічних заходів та засобів, що запобігають дії на працюючих небезпечних

виробничих факторів. До них належать: розроблення та впровадження безпечного устаткування; механізація та автоматизація технологічних процесів; використання запобіжних пристосувань, автоматичних блокуючих засобів; правильне та зручне розташування органів керування устаткуванням; розроблення та впровадження систем автоматичного регулювання, контролю та керування технологічними процесами, принципово нових нешкідливих та безпечних технологічних процесів.

До організаційних заходів належать: правильна організація роботи, навчання, контролю та нагляду з охорони праці; дотримання трудового законодавства, міжгалузевих та галузевих нормативних актів про охорону праці; впровадження безпечних методів та наукової організації праці; проведення оглядів, лекційної та наочної агітації і пропаганди з питань охорони праці; організація планово-попереджувального ремонту устаткування, технічних оглядів та випробувань транспортних та вантажопідіймальних засобів, посудин, що працюють під тиском.

Заходи попередження травматизму зводяться до усунення безпосередніх або тих що сприяють його виникненню причин. Тому цих заходів так само багато, як і самих причин.

На ПАТ «Первомайський МКК» проводять ретельне розслідування кожного випадку травматизму з виявленням причин, що його викликали, і вжиттям відповідних заходів щодо усунення їх. Крім того, систематично за визначені періоди (місяць, квартал, рік) аналізують всі випадки травм за їх характером і причинами. Такий аналіз дозволяє установити найбільш часті і характерні для підприємства причини травматизму і зосередити основні зусилля на їхньому усуненні.

Розслідування кожного конкретного випадку проводиться безпосередньо на місці події в той же або на наступний день за участю представників адміністрації цеху або ділянки, медпункту і профспілкових органів. Періодичний аналіз травматизму проводиться профспілковими органами й адміністрацією з залученням працівників медпункту або

медсанчастини, санепідстанції та робочого активу. Крім того передбачаються всі можливі заходи попередження виникнення причин травматизму. Ці заходи попередження враховують як загальні причини травм, так і специфіку виробництва.

До таких заходів загального характеру відносять:

1. Максимальна механізація і автоматизація технологічних процесів, спрямованих на ліквідацію ручних операцій або навіть повне усунення робітників від технологічного обладнання, є одним з основних напрямків у попередженні травматизму. Технологічні процеси повинні виключати чи, принаймні, скорочувати до мінімуму зустрічні чи перехресні вантажопотоки, ручне перенесення чи перевантаження виробів, підйом вантажів і т. п.

2. Для складування виробів і напівфабрикатів, а також запасних частин і устаткування слід відводити спеціальні безпечні місця, щоб не захаращувати ними робочих площ, проходів і т. д.

3. Технологічне обладнання та інструменти повинні повністю відповідати своєму призначенню і завжди перебувати в повній справності. Постійний контроль за їх станом є важливим заходом попередження травматизму. Рухомі і обертові деталі машин і агрегатів, а також місця можливого зіткнення з гарячими поверхнями, їдкими рідинами й іншими речовинами підлягають обов'язковому огороженню. Таке огороження проводиться кожухами, сітками, ґратами, щитами і т. д.

4. Усе електрообладнання в цехах обов'язково заземлюється, причому стан заземлення періодично контролюється й у випадку виявлення його порушення виправляється. Особливо ретельно треба стежити за ізоляцією електропроводів, охороняючи її від можливих пошкоджень.

5. Місця відкритих контактів (клеми, рубильники і т.п.) відгороджуються захисними щитками або кожухами.

6. Підйомно-транспортне устаткування (ліфти, бруківки і напільні крани і т. п.), а також апарати, що знаходяться під тиском, підлягають періодичному контролю з боку спеціальної інспекції. При виявленні дефектів

експлуатація їх не допускається до повного усунення цих дефектів.

7. Хороше освітлення, підтримання чистоти і порядку на робочому місці і в цеху в цілому також сприяють скороченню травматизму.

8. Забороняється залишати неосвітленими проходи або які-небудь ділянки (навіть неробочі) цеху.

9. Слід своєчасно видаляти скупчені відходи виробництва (стружку, обрізки, браковані деталі), а також готову продукцію, заготовки та напівфабрикати.

10. Робітники повинні безперервно забезпечуватися справними індивідуальними захисними засобами і спецодягом. Необхідно встановити суворий контроль за обов'язковим і правильним користуванням ними.

11. Для надання першої допомоги в разі травмування обладнуються аптечки з поповнюваним набором медикаментів, перев'язувального матеріалу, а в деяких випадках (при небезпеці переломів) шин.

12. Всі прийняті на роботу особи проходять обов'язковий інструктаж з техніки безпеки, спочатку вступний, а потім на робочому місці. Їх необхідно навчити безпечним прийомам роботи і наданню першої допомоги при нещасних випадках. Повторні інструктажі з техніки безпеки, поповнення знань в цій області і їх перевірка повинні носити постійний характер на протязі всього часу роботи.

Підтримання належного рівня охорони праці на підприємстві забезпечує сприяння зростанню ефективності суспільного виробництва шляхом безперервного вдосконалення і поліпшення умов праці, підвищення її безпеки, зниження виробничого травматизму і захворюваності.

ВИСНОВКИ

Усвідомлення важливості витрат було притаманне ще первісному суспільству, про що свідчать історичні пам'ятки публічної звітності та обліку витрат; знання про витрати беруть свої витoki з теорії вартості; основи сучасного бачення витрат були закладені в ХІХ столітті; поштовхом до подальшого вивчення витрат були зростаючі потреби виробництва; витрати є об'єктом управління та показником результативності господарської діяльності підприємства.

Побудова планування, обліку й аналізу виробничих витрат і вибір методів калькулювання собівартості продукції у значній мірі залежать від особливості галузі, типу і виду виробництва, характеру його організації і технологічного процесу, різноманітності продукції, що виробляється, масовості випуску, об'єктів калькулювання, структури організації й інших умов. Тому, запропоноване обґрунтування місця витрат в системі бухгалтерського обліку, напрямів класифікації витрат та методів їх калькулювання дозволяє здійснювати своєчасний і якісний аналіз витрат, гнучко регулювати виробничий процес.

Вибір основних оціночних показників залежить від обраної стратегії підприємства і способу формування конкурентних переваг його продукції на ринку. При стратегічній орієнтації на підвищення ринкової вартості підприємства основними оціночними показниками ефективності управління витратами мають бути показники вартості капіталу підприємства, обсяг дисконтованих грошових потоків, сума створеної на підприємстві цінності, відносні показники питомих витрат, які взаємопов'язані з показниками рентабельності і є зворотними до них. При цьому можуть використовуватись як абсолютні показники, так і відносні стосовно суми вкладених витрат.

Об'єктом дослідження обрано підприємство ПАТ «Первомайський МКК». Основною діяльністю підприємства є переробка молока та

виробництво молочних консервів, продукції з незбираного молока, масла вершкового, твердих і м'яких сирів. ПАТ «Первомайський МКК» реалізує свою продукцію не лише в межах України, але і у 12 країнах світу.

Бухгалтерський апарат ПАТ «Первомайський МКК» складається з дванадцяти осіб. Організаційна структура бухгалтерії на підприємстві відповідає типовим нормам, розробленими науковими організаціями. Число працівників бухгалтерії і її окремих підрозділів чітко розподілені і виконують весь обсяг облікової роботи.

За результатами аналізу фінансового стану видно, що підприємство протягом останнього часу не розвивається і не нарощує обсяги діяльності. Ліквідність підприємства є дуже низькою за виключенням коефіцієнта швидкої ліквідності, який є близьким до норми. Це говорить про низьку здатність його активів бути реалізованими, перетвореними на гроші. В досліджуваному періоді відбулось зниження рентабельності підприємства, наслідком чого може бути падаючий попит на продукцію, зниження інвестиційної привабливості, спад ефективності господарської діяльності підприємства. Платоспроможність підприємства є низькою, проте коефіцієнт фінансування показав досить нормальне значення. Оборотність активів та основних засобів були на достатньому рівні, проте в кінці року відбулося їх зниження, наслідком чого є спад ділової активності.

Облік витрат на підприємстві ведеться на достатньому рівні, проте існують деякі недоліки: деякі бухгалтерські проводки по рахункам формуються вручну; не формується Журнал 5 та Відомості до нього. А також, основною проблемою обліку витрат підприємства є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Наступною є проблема забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Проблема матеріально-технічного й організаційного забезпечення.

Підсумовуючи отримані результати аналізу виробничо-господарської діяльності підприємства, можна дійти висновку, що за досліджуваний період,

ПАТ «Первомайський МКК» не розвивається і не нарощує обсяги діяльності. Ліквідність підприємства є дуже низькою за виключенням коефіцієнта швидкої ліквідності, який є близьким до норми. Це говорить про низьку здатність його активів бути реалізованими, перетвореними на гроші. Також в досліджуваному періоді відбулось зниження рентабельності підприємства, наслідком чого може бути падаючий попит на продукцію, зниження інвестиційної привабливості, спад ефективності господарської діяльності підприємства. Платоспроможність підприємства є низькою, проте коефіцієнт фінансування показав задовільне значення. Оборотність активів та основних засобів були на достатньому рівні, проте у кінці року відбулося їх зниження, наслідком чого є спад ділової активності.

Дослідивши питання бухгалтерського обліку і економічного аналізу операційних витрат на ПАТ «Первомайський МКК» виявлено, що бухгалтерський апарат товариства складається з дванадцяти осіб. Організаційна структура бухгалтерії на підприємстві відповідає типовим нормам, розробленими науковими організаціями. Число працівників бухгалтерії і її окремих підрозділів чітко розподілені і виконують весь обсяг облікової роботи.

Облік витрат на підприємстві ведеться на достатньому рівні, разом з тим основною проблемою обліку витрат підприємства є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Наступною є проблема забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. А також, проблема матеріально-технічного й організаційного забезпечення.

Аналіз витрат діяльності проводиться лише раз на рік, що не дозволяє оперативно реагувати на зміни. Здійснюється лише порівняльний аналіз за статтями та елементами витрат, що не дозволяє визначити вплив чинників, які спричиняють зміни величини і структури витрат діяльності та не розраховуються узагальнюючі показники понесених витрат.

Аналіз структури витрат ПАТ «Первомайський МКК» за економічними

елементами свідчить про те, що виробництво молочної продукції для підприємства є дуже матеріаломістким. Матеріальні витрати у досліджуваному періоді зросли на 57 947 тис. грн., в тому числі: витрати на оплату праці зросли на 3 733 тис. грн.; витрати з відрахування на соціальні заходи зросли на 1 734 тис. грн.; витрати на амортизацію також зросли на 2 907 тис. грн. разом з тим, інші операційні витрати навпаки зменшилися на 1 141 тис. грн. А розмір загальних витрат загалом зріс на 65 180 тис. грн. Аналіз динаміки та структури витрат від звичайної діяльності свідчить про тенденцію збільшення як виробничих, так і невиробничих витрат в абсолютному розмірі.

Вибір основних оціночних показників залежить від обраної стратегії підприємства і способу формування конкурентних переваг його продукції на ринку. При стратегічній орієнтації на підвищення ринкової вартості підприємства основними оціночними показниками ефективності управління витратами мають бути показники вартості капіталу підприємства, обсяг дисконтованих грошових потоків, сума створеної на підприємстві цінності, відносні показники питомих витрат, які взаємопов'язані з показниками рентабельності і є зворотними до них. При цьому можуть використовуватись як абсолютні показники, так і відносні стосовно суми вкладених витрат. Тому вважаємо необхідним звернути увагу управлінського персоналу товариства на необхідність здійснення поглибленого аналізу витрат з використанням системи оціночних показників для оцінки ефективності витрат.

Підтримання належного рівня охорони праці на підприємстві забезпечує сприяння зростанню ефективності суспільного виробництва шляхом безперервного вдосконалення і поліпшення умов праці, підвищення її безпеки, зниження виробничого травматизму і захворюваності.

З метою зменшення матеріальних збитків і моральної шкоди від виробничого травматизму у товаристві розробляються заходи профілактики, які передбачають конкретні завдання, термін виконання, необхідні ресурси

для їх реалізації та способи контролю за їх здійсненням представниками служби охорони праці ПАТ «Первомайський МКК».

За порушення законів та інших нормативно-правових актів про охорону праці, створення перешкод у діяльності посадових осіб органів Державного нагляду за охороною праці і представників професійних спілок, їх організацій та об'єднань винні особи можуть бути притягнуті до дисциплінарної, адміністративної, матеріальної, відповідальності згідно із законом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Корнійчук Л. Я. Історія економічних учень: Підручник. - К.: КНЕУ, 2001. - 184 - 252 с.
2. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. - К.: Port-Royal, 2001. - 108 - 110 с.
3. Юхименко П. І., Леоненко П. М. Історія економічних учень: Навч. посібник. - К.: Знання - Прес, 2000. - 202 - 358 с.
4. Вейе Г. Введение в общую экономику и организацию производства / Г. Вейе, У. Деринг. - М., 1995. - 280 - 452 с.
5. Буфетова О. Ф. Економічний зміст витрат обігу підприємств торгівлі / О. Ф. Буфетова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. - 2017. - №2. - 291 - 293 с.
6. Ягурова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 53 - 255 с.
7. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики / Врублевский Н. Д. - К.: Бухгалтерский учет. - 2007. - 54 - 103 с.
8. Економічна теорія / [за ред. В. О. Білика, П. Т. Саблука]. - К.: ННЦ ІАЕ,- 2004. - 245 - 952 с.
9. Нападовська Л. В. Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, - 2012. - 450 с.
10. Сокол О.В. Поняття витрат в економічній літературі / О. Сокол // Студентський науковий вісник. Серія «Економічні та гуманітарні науки». Науковий збірник. Випуск 17. Частина 2. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2015. – С.152-158.
11. Орлов О.А. Планування діяльності промислового підприємства: Підручник / О.А. Орлов. - К.: Скарби, - 2002. - 336 с.
12. Назарбаєва Р. Затрати чи витрати: чи є різниця? / Р. Назарбаєва //

Бухгалтерія. - 2004. - 7 червня. - № 23. - 53 - 93 с.

13. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Перевод с англ. под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, - 2008. - 416 с.

14. Колпаков В. М. Теория и практика принятия управленческих решений: учеб. пособие, 2-е изд., перераб. и доп. К.: МАУП, 2014. 504 с.

15. Юхименко П. І., Леоненко П. М. Історія економічних учень: Навч. посібник. - К.: Знання - Прес, 2000. - 202 - 358 с.

16. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: Навч. Посібник: в 2 ч. - Житомир: Рута, 2011. - 245 - 299 с.

17. Грицак Н.Ю. Еволюція витрат як економічної категорії та необхідність її класифікації / Н.Ю. Грицак // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://iee.org.ua/files/alushta/75-grizak-evolutciya_vytrat.pdf

18. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст]. Підручник. / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2018. – 534 с.

19. Про затвердження методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості / Наказ Міністерства промислової політики України від 9 липня 2007 р. № 373 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.pro-u4ot.info

20. Кудлак В.Я. Сутність та структура витрат підприємства / В.Я. Кудлак, А.В. Мессарош //Актуальні задачі сучасних технологій –2017. – с. 189-190.

21. Маниліч М. І., Миронюк О. В. Собівартість продукції: теоретичний аспект: - ПВНЗ «Буковинський університет»: Чернівці - 2005. - 3 - 34 с.

22. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов- 2-ое изд., / Т.П. Карпова/ - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. - 351стр.

23. Фізлова Л.Д. Витрати підприємства, їх значення та вплив на ефективність роботи підприємства/ Л.Д. Фізлова, В.О. Харченко//Проблемы материальной культуры – Экономические науки. – 2012. – С.100-105.

24. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку

16 «Витрати» / Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами і доповненнями)//[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> .

25. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», / Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року №73 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>

26. Грещак М. Г. Внутрішній економічний механізм підприємства / М. Г. Грещак, О. М. Гребешкова, О. С. Коцюба. - К.: КНЕУ, 2001. - 95 - 228 с.

27. Скригун Н.П. Економічна сутність категорії витрат виробництва [Текст]. /Н.Скригун//Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. -№4. – С.11-16

28. Мачулка О. Облік та аналіз витрат: управлінський аспект / О. Мачулка // Бухгалтерський облік і аудит. - 2008. - №10. - 112 с.

29. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник.- 5-ге видання, перер. і доп. – К.: КНЕУ, 2009. - 313 с.

30. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. - К.: «А.С.К.», 2007. - 223 с.

31. Економіка: навч. посібник [для загальноосвітніх навч. закладів] / за ред. С. В. Степаненка. - 2-ге вид. [доп.]. - К.: КНЕІ, 2001. - 201 - 306 с.

32. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій» / Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

33. Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій/ Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291// [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

34. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку/ Наказ Міністерства фінансів України 29.12.2000 № 356// [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text>

35. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства / Ю. С. Цал-Цалко - Київ: ЦУЛ, 2002. - 656 с.

36. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз: підручник / Н. В. Тарасенко, К. О. Волохата. - Львів: Львівський банківський коледж, 1997. - 257 с.

37. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие. - Минск: ООО «Новое знание», 2001. - 688 с.

38. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз: теорія і практика: підручник / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній. - Львів: «Магнолія Плюс», 2006. - 315 с.

39. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства / Ю. С. Цал-Цалко - Київ: ЦУЛ, 2002. - 16 - 656 с.

40. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Підручник. - Житомир: ПП «Рута», 2007. - 230 с.

41. Іващенко В. І. Економічний аналіз господарської діяльності: навч. посібник для студентів економічних спеціальностей / В. І. Іващенко. - К.: НІЧЛАВА, 2001. - 204 с.

42. Мних Е. В. Економічний аналіз: підручник для студентів вузів / Е. В. Мних. - К.: Центр навчальної літератури, 2000. - 408 - 412 с.

43. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання / П. Я. Попович: підручник. - Тернопіль: Економічна думка, 2001. - 365 с.

44. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. - М.: ИНФА, 2002. - 480 с.

45. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз: теорія і практика: підручник / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній. - Львів: «Магнолія Плюс», 2006. - 315 с.

46. Економічний аналіз для промислових підприємств / Під ред. С. І. Шкарабана, М. І. Сопачова. Тернопіль: ТАНГ, 1999. - 367 - 405 с.
47. Берсуцкий Я. Г., Дугинская И. А., Дугинский Б. Л. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособ. - Донецк: ДИЭХП, 2000. - 180 с.
48. Большой экономический словарь / [под ред. А. Н. Азрилияна]. - М.: Ин-т новой экономики, 2002. - 1280 с.
49. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник /О.В.Лишиленко – Київ: «Центр учбової літератури» 2003 р. – С.624
50. Ткаченко Н.М. Управління витратами підприємства [Текст]. / Н.М. Ткаченко /К.: ТОВ «Интерсервис», 2012. – 745 с.
51. Лисиченко О. О. Організація та методологія обліку і аналізу затрат на виробництво (на прикладі підприємств виробництва будівельних матеріалів України): Автореф. дис. канд. екон. наук / О. О. Лисиченко; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. - К., 2006. - 17 с.
52. Абрамова О.В. Аналіз витрат операційної діяльності підприємства. Рукопис./ О.В. Абрамова / Дисерт. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук за спец.08.00.09 - Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). - ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – Київ. – 2015. – 18 с.
53. Руденко Л. В. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Руденко, В. О. Подольська, О. В. Яріш; Укоопспілка. - К., 2000. - 422 с.
54. Ковальчук Т. М. Оперативний економічний аналіз: теорія, методологія, організація: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Т. М. Ковальчук; Ін-т аграр. економіки УААН. - К., 2004. - 40 с.
55. Жидецький В. Ц., Джигирей В. С., Мельников О. В. Основи охорони праці - Вид. 2-е, стереотипне. - Львів: Афіша, 2000. - 348 с.
56. Керб Л. П. Основи охорони праці // Навч. посібник. - К.: КНЕУ, 2003. - 215с.

ДОДАТКИ