

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**Первомайська філія Національного університету кораблебудування імені
адмірала Макарова**

Інженерно-економічний факультет

Кафедра економіки та організації виробництва

«Допущений до захисту»
Завідувач кафедри

«___» _____ 202 р.

Кваліфікаційна робота

на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»

на тему: Формування обліково-аналітичного забезпечення витрат
операційної діяльності підприємства
(на матеріалах *ПрАТ «Санта Україна»*)

Виконав:

студент групи 62-ЕКМаг

_____ ***Шкляров В.М.***
(підпис)

Керівник роботи:

доцент кафедри обліку і економ.
аналізу, к.е.н., доцент
(посада, науковий ступень вчене звання)

_____ ***Грищенко О.В.***
(підпис)

Первомайськ – 2020 року

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	6
ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ ВИТРАТ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	
1.1. Сутність витрат від операційної діяльності як обліково-аналітичного об'єкту.....	11
1.2. Законодавчо-нормативні аспекти обліково-аналітичної системи витрат від операційної діяльності	18
1.3. Теоретичне обґрунтування системи обліково-аналітичного забезпечення витрат від операційної діяльності підприємства.....	27
Висновки за розділом 1	46
РОЗДІЛ 2 ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОЛІТИКИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ПРАТ «САНТА-УКРАЇНА»	
2.1. Організаційно-економічна характеристика товариства.....	49
2.2. Оцінка фінансового стану ПрАТ «Санта-Україна».....	52
2.3. Економічний аналіз витрат від операційної діяльності товариства...	58
Висновки за розділом 2.....	64
РОЗДІЛ 3 ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАТ «САНТА УКРАЇНА» ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ	
3.1. Оцінка відповідності обліково-аналітичного забезпечення витрат від операційної діяльності товариства вимогам законодавства і нормативних документів.....	66
3.2. Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення витрат від операційної діяльності ПрАТ «Санта–Україна».....	79
Висновки за розділом 3.....	89
РОЗДІЛ 4 ОХОРОНА ПРАЦІ У ПРАТ «САНТА-УКРАЇНА»	

4.1 Аналіз потенційних шкідливих і небезпечних виробничих факторів товариства	91
4.2 Заходи з покращення умов праці ПрАТ «Санта-Україна».....	96
4.3 Розрахунок системи штучного освітлення товариства.....	99
Висновки за розділом 4.....	102
ВИСНОВКИ.....	104
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	112
ДОДАТКИ.....	118

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ПрАТ – Приватне акціонерне товариство

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку

МСБО – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку

МСФЗ – Міжнародний стандарт фінансової звітності

Мінфін – Міністерство фінансів України

ПКУ – Податковий кодекс України

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Однією з головних причин нераціонального управління операційними витратами вітчизняних виробників виступає відсутність сучасного обліково-аналітичного забезпечення управління витратами, адаптованого до господарської діяльності підприємства, що призводить до прийняття необґрунтованих управлінських рішень і, як наслідок, зниження прибутковості окремого суб'єкта господарювання. Особливої актуальності ці питання набувають у галузі легкої промисловості, продукція якої досить матеріаломістка, однак в умовах жорсткої конкуренції обмежується граничною ринковою ціною закупівельних тендерів та ціною пропозицією конкурентів. Це актуалізує дослідження проблем вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення витрат операційної діяльності промислового підприємства у частині формулювання його завдань, виокремлення нових об'єктів аналізу витрат операційної діяльності, моделювання системи факторів та резервів мінімізації витрат у конкурентному середовищі, розширення меж інформаційної бази обліково-аналітичного забезпечення, поповнення інструментарію аналізу, удосконалення технології фінансового обліку і економічного аналізу витрат операційної діяльності та пошук резервів формування стійкої конкурентної переваги за витратами.

Вагомим внеском у розвиток методології обліково-аналітичного забезпечення витрат операційної діяльності промислового підприємства є праці провідних вітчизняних науковців, зокрема: П.Й. Атамаса, Ф. Ф. Бутинця, В.М. Івахненка, С.В.Калабухової, Г.І. Кіндрацької, І.Д.Лазаришиної, Є.В. Мниха, С.З. Мошенського, О.В.Олійник, І.М.Парасій-Вергуненко, П. Я. Поповича, М.С. Пушкаря, В. В. Сопко, Л. К. Сука, М. Г. Чумаченка, Г.А.Ямборко, М.І. Яцківа, Ю.Ю.Миронової та зарубіжних вчених Е.А. Аткінсона, В. Говиндараджана, Ш. Датара, К. Друрі, В.В.Ковалева, М. Портера, Г. В. Савицької, Дж. Фостера, Ч.Т. Хонгрена, О.Д.Шеремета, Дж.К. Шанка. Критичний аналіз фахової літератури свідчить, що у сучасній вітчизняній

методології обліково-аналітичного забезпечення витрат операційної діяльності промислового підприємства, що базується на нормативному методі їх калькулювання, практично не враховано зарубіжний досвід та теоретичні засади концептуального розвитку технологій менеджменту операційних витрат, їх бюджетування. Не достатньо уваги вітчизняні науковці також приділяють питанням мінімізації витрат на основі функціонального та процесного підходів до їх обліку.

Віддаючи належне плідній праці вітчизняних і зарубіжних вчених та значимості здобутих ними результатів, слід визнати, що окремі теоретичні, методичні й практичні положення обліково-аналітичного забезпечення витрат операційної діяльності промислового підприємства потребують доопрацювання. Зокрема, до таких питань належать: уточнення підходів до трактування сутності витрат операційної діяльності як обліково-аналітичного об'єкта та їхньої класифікації для процедур поточного та стратегічного контролю і управління; розбудова інформаційної бази та інструментарію аналізу витрат з урахуванням функціонального та процесного підходів до їх обліку; удосконалення технології аналізу витрат операційної діяльності для досягнення поточних та стратегічних цілей з огляду на організаційно-технологічні та галузеві особливості підприємств.

Необхідність удосконалення аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності, калькулювання собівартості продукції та стратегічного контролю витрат в контексті формування інформаційної бази прийняття рішень для забезпечення конкурентних переваг та досягнення лідерства за витратами стратегічно-орієнтованим вітчизняним підприємством, зумовили вибір теми кваліфікаційної роботи, її структуру, методи, засоби та напрямки дослідження.

Мета і завдання дослідження. У зв'язку з цим, мета кваліфікаційної магістерської роботи полягає в науковому обґрунтуванні теоретичних підходів та удосконалення методики обліково-аналітичного забезпечення витрат

операційної діяльності підприємства як важливого інструменту підвищення його конкурентоспроможності.

Відповідно до поставленої мети кваліфікаційної роботи, передбачено виконання наступних **завдань**:

- дослідити сутність витрат від операційної діяльності як обліково-аналітичного об'єкту;

- проаналізувати законодавчо-нормативні аспекти обліково-аналітичної системи витрат від операційної діяльності;

- здійснити узагальнення теоретичного обґрунтування системи обліково-аналітичного забезпечення витрат від операційної діяльності підприємств;

- надати організаційно-економічну характеристику ПрАТ «Санта-Україна» та оцінити його фінансовий стан;

- здійснити економічний аналіз витрат від операційної діяльності товариства;

- оцінити відповідність обліково-аналітичного забезпечення витрат від операційної діяльності ПрАТ «Санта-Україна» вимогам законодавства і нормативних документів;

- розробити та рекомендувати управлінському персоналу ПрАТ «Санта-Україна» шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення витрат від операційної діяльності з метою поліпшення якості підготовки інформаційного забезпечення;

- ознайомитися зі станом охорони праці обліково-аналітичних працівників товариства, провести оцінку умов праці та розрахунок системи освітлення.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні аспекти управління обліково-аналітичною системою витрат операційної діяльності суб'єкта господарювання.

Об'єктом дослідження є процеси формування витрат операційної діяльності у ПрАТ «Санта-Україна».

Методи дослідження. При написанні кваліфікаційної магістерської роботи використано загальнонаукові методи та прийоми дослідження: історичний, діалектичний, абстрактно-логічні методи, а також метод аналізу і синтезу, аналогії і співставлення, інші економіко-статистичні прийоми.

Апробація результатів дослідження. Основні положення і результати магістерського дослідження доповідались і обговорювались на конференціях:

- «Молодь, освіта, наука 2020». Міжвузівська студентська науково-практична конференція (м.Первомайськ: травень, 2020р.);

- «Сучасний маркетинг: стратегічне управління та інноваційний розвиток: II Міжнародна науково-практична конференція до 90-річчя заснування Харківського національного технологічного університету сільського господарства ім. П. Василенка (Харків, жовтень 2020 р.).

Результати дослідження спрямовані на удосконалення обліково-аналітичного забезпечення витрат операційної діяльності у ПрАТ «Санта-Україна». Застосування на практиці запропонованих рекомендацій забезпечить повноту та достовірність облікових даних і посилить інформативність аналізу, що сприятиме підвищенню ефективності процесу формування витрат операційної діяльності та якості управління ними.

Структура і обсяг кваліфікаційної магістерської роботи. Робота складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків та списку використаної літератури. Кваліфікаційна магістерська робота викладена на 118 сторінках друкованого тексту, містить 65 найменувань використаних джерел, 21 таблицю; 4 рисунки, 4 додатки, 10 аркушів графічної частини.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ ВИТРАТ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Сутність витрат від операційної діяльності як обліково-аналітичного об'єкту

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[1, с.101].

Дослідженню теоретичних основ організації обліку витрат діяльності підприємства, у тому числі операційних витрат приділяли увагу багато вітчизняних і зарубіжних вчених. 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.

В умовах ускладнення та нестабільності зовнішнього середовища безперервне функціонування суб'єктів господарювання можливе лише за умови постійного контролю за витратами з метою їх зниження. З огляду на це операційні витрати слід розглядати як фактори, що визначають конкурентні позиції підприємств на ринку. Практика показує, що у кожного суб'єкта господарювання існує набір факторів, які не тільки формують склад витрат операційної діяльності, але й розкривають сутність означеної категорії.

Дослідження доробків науковців з цієї тематики, проведене Лисак Г. Г.,

Кот О. В., показало, що усі витратоутворюючі фактори можна об'єднати у дві групи: структурні та функціональні, як зображено на рисунку 1.1.

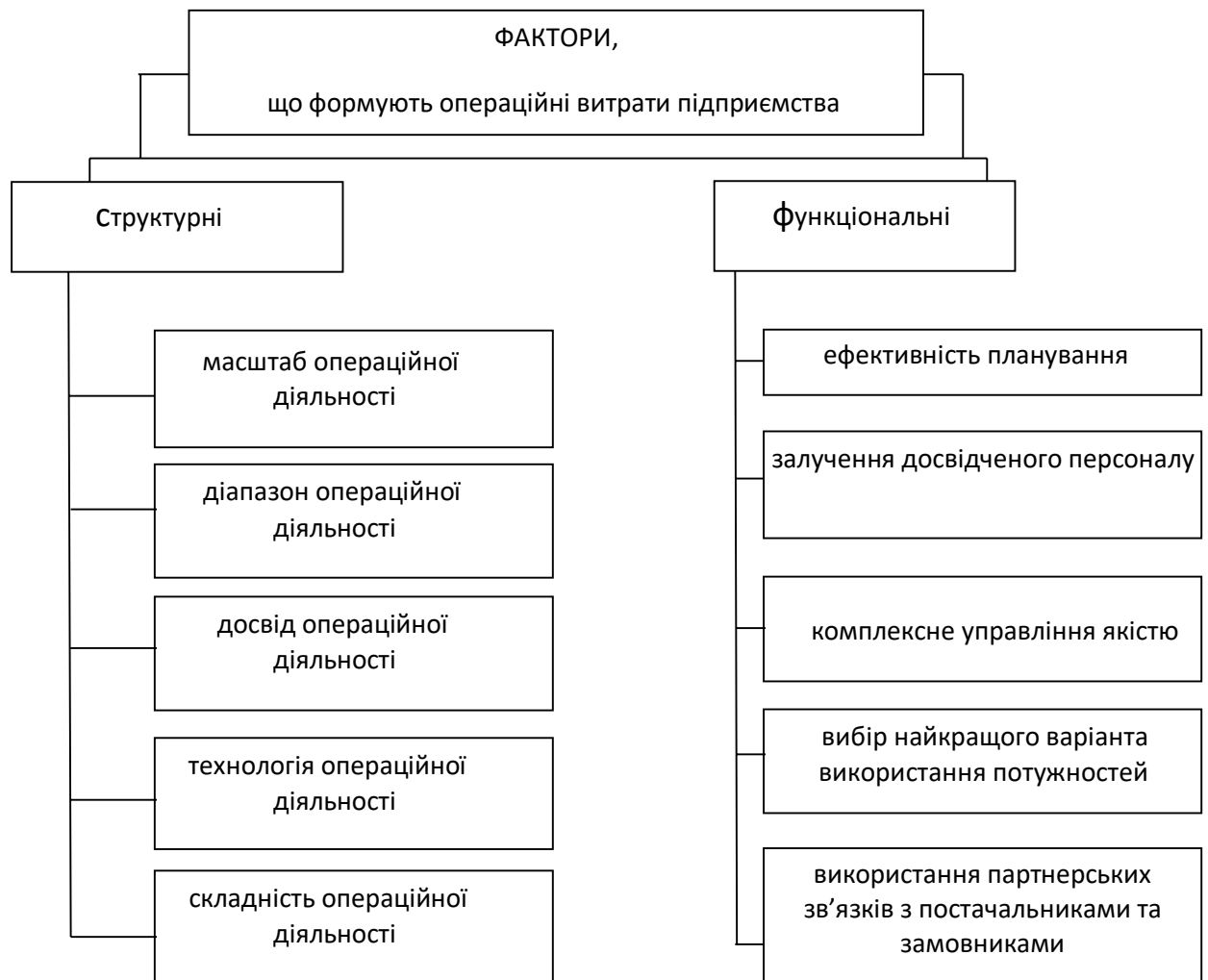


Рис. 1.1. Класифікація факторів, що формують операційні витрати підприємства [2, с.30].

При цьому, до структурних факторів слід віднести масштаб, діапазон, досвід, технологію, складність операційної діяльності, тобто такі витратоутворюючі фактори, якими оперують під час управління вартістю реалізованих товарів. Функціональні фактори - це ефективність планування, залучення досвідченої робочої сили, комплексне управління якістю, вибір найкращого варіанта використання потужностей, використання партнерських зв'язків з постачальниками та замовниками, тобто такі витратоутворюючі фактори, якими

оперують під час управління конкурентоспроможністю підприємства.

За такого підходу під операційними витратами підприємства логічно розуміти не тільки вартість спожитих ресурсів для здійснення поточної діяльності торгового підприємства, але й розглядати як фактор, що визначає його конкурентні позиції на ринку.

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.

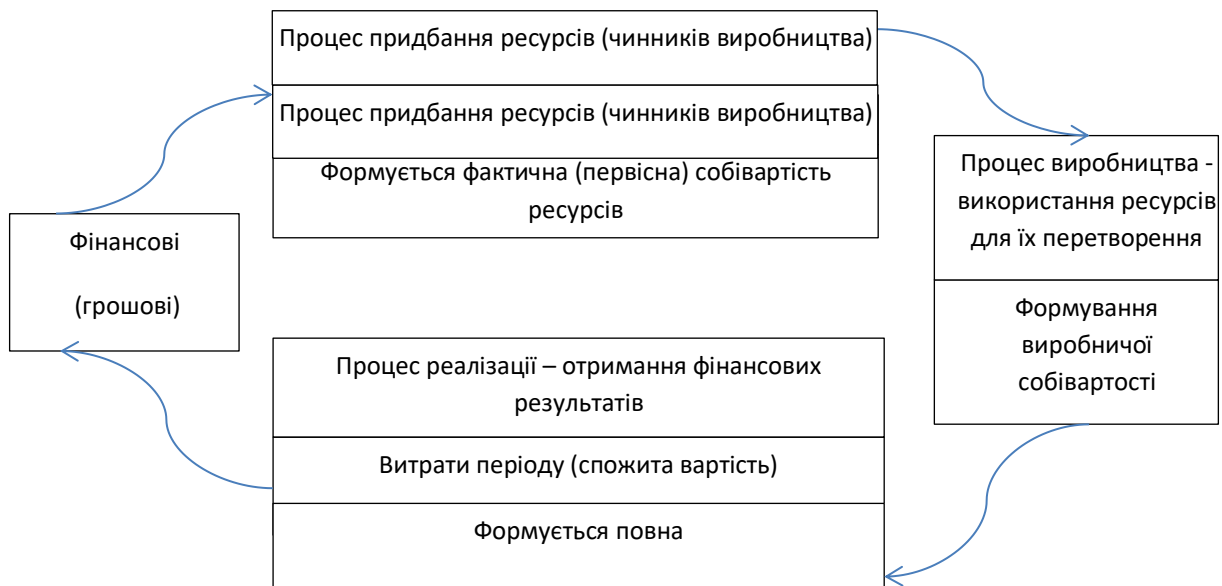


Рис. 1.2. Етапи руху ресурсів в операційному циклі підприємства[3].

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. Сума витрат

на придбання ресурсів формує фактичну (первісну) собівартість ресурсів. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку також розподіляють витрати на ті, що включаються до виробничої собівартості або витрат звітного періоду, та ті, що включаються до первісної собівартості ресурсів.

На етапі виробництва до первісних витрат - авансованих в активи грошових коштів, додаються витрати, тобто визнані зобов'язання, понесені в періоді, пов'язаному з виробництвом, наприклад, витрати на заробітну плату виробничих робітників, податки, вартість сторонніх послуг на технологічні цілі. Джерелами формування виробничих витрат є виробничі ресурси (природні, трудові, капітал, підприємницька діяльність), які використовуються у виробничому процесі. Особливості функціонування перелічених ресурсів впливають на формування відповідних виробничих витрат. Вказані витрати формують виробничу собівартість (суму витрат виробництва)[4]. До моменту відвантаження виробнича собівартість вважається не спожитими витратами [5, с.33].

На етапі реалізації виробленої готової продукції витрати, пов'язані з її виробництвом, порівнюються з доходами від її продажу. При цьому виникають витрати звітного періоду, які не відносяться безпосередньо до виробництва, але забезпечують здійснення всього операційного циклу – адміністративні витрати та витрати на збут.

Дослідження різноманітних дефініцій поняття «витрати» дало змогу розділити на їх дві великі групи – тлумачення витрат із точки зору економічної теорії (управлінський підхід) та з погляду бухгалтерського обліку (бухгалтерський підхід), які значно відрізняються між собою.

Так, тлумачення витрат із точки зору економічної теорії віддзеркалено у працях А. Сміта та Д. Рікардо. А. Сміт ввів поняття абсолютних витрат та сформулював три концепції, відповідно до яких вартість визначається, як витрачена на виробництво товару праця; що купується, тобто кількість чужої праці, яку товаровиробник може отримати в обмін на власну працю; сума доходів. Під витратами виробництва він розумів заробітну плату за витрачену

працю, прибуток та ренту. Дещо не погоджувався з ним Д. Рікардо, який під витратами розумів заробітну плату і прибуток, при цьому, у витратах виробництва не враховується рента[6, с.30].

За К. Марксом суспільні витрати є сукупністю затрат упередженої та живої праці суспільства на виробництво товару. Витрати окремого товаровиробника – це витрати, використаних для виготовлення товару засобів виробництва та витрати на оплату праці працівників, зайнятих його виготовленням. Окрім витрат на виробництво товару К. Маркс виокремлював витрати, пов'язані з реалізацією товару (витрати обігу), що складаються з чистих (торгівля, реклама) та додаткових затрат (витрати на сортування, зберігання, транспортування) [7, с.124]. К. Маркс виходив з того, що вартість товару утворюють витрати виробництва і ті витрати обігу, котрі фактично є продовженням процесу виробництва у сфері обігу, тобто додаткові витрати .

Певного розвитку, в працях К. Менгера, Е. Бем-Баверка, Ф. Візера, В. Джевонса, Л. Вальраса, А. Пігу, Дж. Кларка, В. Парето знайшла ідея про застосування принципу граничної корисності, які вважали неприйнятним зведення вартості до витрат праці або трьох факторів виробництва. На їх думку вартість визначається ступенем корисності результату [2].

Трактування витрат відповідно до управлінського підходу головним чином направлене на розкриття власне економічного змісту категорії. Як іноземні так і вітчизняні автори, які представляють дану точку зору, акцентують увагу на грошовому характері витрат та вважають, що вони представляють собою обсяг використаних підприємством ресурсів. При цьому, якщо - І.А. Бланк зазначає, що дані ресурси використовуються для виробництва продукції [8, с. 207], то більшість інших вчених таких як С.А. Котляров, М.Г. Грещак, О.С. Коцюба, Р. Ентоні, Дж. Рис стверджують, що вони можуть застосовуватися для досягнення певних визначених для підприємства цілей та мети діяльності.

До того ж, Л.А. Сухарева та С.Н. Петренко відмічають, що витрати здійснюються на момент придбання товарів або послуг, виникнення витрат

відповідно до управлінського підходу можна назвати момент реального споживання ресурсів, виконаних робіт чи послуг, який супроводжується зазвичай відтоком коштів із підприємства [9, с. 20].

Якщо мати на увазі «вартість виробництва», то характерними рисами економічних витрат для них є: використання ресурсів задля отримання результату; обмеженість ресурсів, що використовуються; можливості альтернативного використання ресурсів[2]. Таким чином, економічний підхід до визначення витрат походить з їх економічної природи (як витрати на просте відтворення ресурсів, що використовуються), а не з характеру та джерел відшкодування.

Лисак Г. Г. та Кот О. В. вважають за доцільне, при економічному підході, до складу операційних витрат включати всі витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства, в тому числі і непродуктивні витрати у зв'язку з порушеннями в технологічному процесі, незбалансованою структурою ресурсів, що використовуються, тощо. Такий підхід відповідає інтересам власників підприємства, тому що характеризує весь обсяг фактично понесених витрат, пов'язаних із здійсненням операційної, а отже, дає змогу визначити реальний фінансовий результат діяльності підприємства[2].

Щодо бухгалтерського підходу, то він більше зосереджений на виявленні економічних наслідків здійснення витрат після закінчення технологічного процесу, тобто бухгалтерські витрати виникають тоді коли документально оформляється факт зменшення активів або збільшення зобов'язань. Прихильниками бухгалтерського підходу трактування категорії «витрати» були Дж.Ч. Гаррісон, Ч. Кларк та А. Хігінс, які вважали облік витрат, за основу управлінського обліку. Бухгалтерські витрати підприємств не ідентичні його економічним витратам. Характерними особливостями бухгалтерських витрат є: зв'язок тільки з оплатою активів, які надходять у підприємство ззовні; не завжди безпосередній зв'язок з технологічним процесом як предметно, так і у часі; формування витрат відповідно до нормативних і законодавчих актів з визначення прибутку, що підлягає

оподаткуванню; вплив на фінансові результати. До складу бухгалтерських витрат не включають додаткові (внутрішні) витрати, до складу економічних витрат - нейтральні витрати (це або витрати не технологічного характеру, або ті, що не віднесені до даного періоду й даного підприємства). Бухгалтерські витрати підприємств формують собівартість товарів (робіт, послуг) [2].

Отже, бухгалтерські витрати - це витрати діяльності, економічні витрати - це альтернативні витрати. Витрати на здійснення діяльності можуть збігатися з альтернативними витратами, але можуть і не збігатися. Останнє обумовлено можливими відхиленнями цін на ринках товарів від рівноважних. Підґрунтям визначення витрат згідно бухгалтерського підходу є національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку – П(С)БО. Так, в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведено визначення категорії «витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення між власниками)» [10].

С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко трактують витрати як зменшення активів або збільшення зобов'язань в процесі господарської діяльності для отримання вигоди у майбутніх періодах (не спожиті витрати) або для отримання доходів у звітному періоді (спожиті витрати) [11, с. 215], що в цілому відповідає нормативному визначенню.

Н.М. Ткаченко трактує витрати як спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому з відповідними на неї нарахуваннями та інші) [12, с. 611], але, з нашої точки зору, таке визначення витрат є неповним тому, що крім спожитих у процесі діяльності підприємств виникають понаднормові витрати, втрати від нестач, стихійних лих та інші.

А.А. Мазаракі зазначає, що витрати торговельних підприємств за економічною сутністю є затратами живої і уречевленої праці на здійснення

господарської діяльності, а за натурально-речовим складом є спожитою частиною ресурсів [13, с. 367].

Ю.С. Цал-Цалко дає визначення витрат з двох точок зору:

перша – це витрати підприємства в цілому, як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток);

друга – це витрати структурного підрозділу, як вартість використаних в технологічному процесі ресурсів, що складає собівартість продукції, створеної у даному структурному підрозділі [14, с. 11]

Проаналізувавши точки зору вчених-економістів слід зазначити, що вони є різними, але їх об'єднує те, що це спожиті ресурси, які були понесені в процесі діяльності.

1.2. Законодавчо-нормативні аспекти обліково-аналітичної системи витрат від операційної діяльності

Сукупність процесів збирання, обробки та видачі підсумкової обліково-економічної інформації з обліку витрат підприємства та калькулювання собівартості продукції є однією з найбільш важливих підсистем обліку, що прямо впливає на поточні результати діяльності підприємства. Для успішного функціонування підсистеми обліку витрат суб'єкта господарювання на підставі законодавчо-нормативної бази має бути створений загальний проект організації обліку і підтверджений наказом про облікову політику. Організація бухгалтерського обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції у регулюється законодавчо-нормативними актами, які згруповані в Додатку А.

Вивчення думок учених-економістів, законів і нормативних актів, а також змін і доповнень до них показує, що залишається ще не багато невирішених проблем, економічні реформи в галузі бухгалтерського обліку продовжують здійснюватися розрізнено без належної координації.

Розробники нормативних документів на свій розсуд уточнюють зміст економічних показників. Загальноприйняті економічні поняття тлумачаться по-різному. У результаті виникають утруднення обліку, порушується єдина аналітична база, з'являються проблеми при проведенні порівняльної оцінки господарських операцій, окремі показники та напрями аналізу втрачають свою аналітичну значущість, що стримує реалізацію обліково-аналітичних функцій у системі управління народним господарством.

Одним з найскладніших і водночас спірних питань, що стосуються вивчення обліку витрат виробництва за ринкових умов, є склад і структура витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг).

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства визначає П(С)БО 16 «Витрати» [10], до них додаються ще Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373[15] (далі Методичні рекомендації) та галузеві Методичні рекомендації. Принципи, методи, способи і всі процедури пов'язані з плануванням, обліком витрат, калькулюванням собівартості продукції забезпечуються затвердженням на підприємстві наказом про облікову політику

Глобалізація процесів розвитку світової економіки та гармонізація фінансової звітності в Україні у відповідності з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) [16] спонукають ведення обліку у відповідності з правилами складання фінансової звітності (таке визначення МСФЗ дано в Концептуальній основі до МСФЗ). А правила, як відомо – змінюються і не завжди зобов'язані підпорядковуватись дії економічних законів і принципів.

До введення в дію ПКУ п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» визначалась виробнича собівартість продукції та собівартість реалізованої продукції.

Виробнича собівартість продукції включає: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати і розподілені загальновиробничі витрати.

Собівартість реалізованої продукції розраховується як виробнича собівартість збільшена на суми нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Собівартість продукції за прямими витратами включає: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; амортизацію виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг; вартість придбаних послуг прямо пов'язаних з виробництвом продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг; інші прямі витрати, у тому числі витрати з придбання енергії (включаючи реактивну). В табл. 1.1 наведено склад витрат реалізованої продукції у фінансовому та податковому обліку.

Таблиця 1.1

Складові собівартості реалізованої продукції
за П(С)БО 16 «Витрати»

Класичний, п. 11 П(С)БО 16 «Витрати»
1. Виробнича собівартість продукції робіт, послуг:
- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати.
2. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати.
3. Наднормативні виробничі витрати.

Підприємство обліковою політикою самостійно обирає метод формування собівартості реалізованої продукції. Слід зауважити, що запропонований альтернативний метод суперечить МСФЗ, а відповідно Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність, за яким національні П(С)БО – нормативно-правовий акт, затверджений Мінфіном, що визначає принципи й методи ведення обліку та складання фінансової звітності, які не суперечить міжнародним стандартам.

До виробничих витрат періоду належать у відповідності з класичним підходом формування собівартості реалізованої продукції нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати. Альтернативний підхід та податкове законодавство не вимагають відокремленого обліку таких витрат, що суперечить принципу економії витрат та принципам нормативного методу обліку витрат. Змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати разом з нерозподіленими постійними загальновиробничими витратами за оновленим П(С)БО 16 «Витрати» та ПКУ є витратами періоду, а відповідно в бухгалтерському обліку вони списуються на рахунок фінансових результатів і у Звіті про фінансові результати показуються окремим рядком. Відмінність в методології формування бухгалтерської та податкової собівартості веде до виникнення тимчасових податкових різниць.

У зарубіжній практиці існує методологія «калькуляції собівартості з повним розподілом витрат», за якої постійні виробничі накладні витрати включаються в оцінку вартості запасів (всієї виробленої продукції та незавершеного виробництва), і списуються як витрати періоду лише по мірі реалізації запасів. Прихильники повного розподілу витрат І.Белоусова та М. Чумаченко вважають, що без постійних виробничих витрат виробництво товарів неможливе. Відповідно, постійні виробничі накладні витрати повинні бути віднесені на одиниці продукції і включені в оцінку запасів [17].

В. Горщар вважає, що концепція ефективної організації обліку витрат базується на загальноприйнятих принципах: показники обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) повинні бути погодженими з плановими і нормативними показниками; документування витрат у момент їх здійснення, відображення витрат за нормами і відхиленнями від них; витрати, які відносяться до виробництва продукції (робіт, послуг), повинні бути включені до її собівартості; усі витрати через систему рахунків бухгалтерського обліку повинні бути згруповані за об'єктами обліку (центрами витрат, видами продукції) витрат і статтями витрат; калькуляція собівартості

продукції (робіт, послуг) розраховується на основі даних бухгалтерського обліку витрат[18].

Крім цього, зміст П(С)БО 16 викликає критичні зауваження та заперечення. Передусім слід відзначити, що у деяких авторів (Чумаченко М., Білоусова І.) викликає подив визначення терміну «витрати», яке подається в п. 6 П(С)БО 16 «Витрати»: «Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [4].

Якими міркуваннями керувалися автори П(С)БО 16, якщо виробничі витрати прямого відношення до капіталу підприємства не мають? В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій по дебету рахунків 40 «Зареєстрований (Пайовий капітал)», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал» жодної кореспонденції з рахунками виробничих витрат не передбачається [19]. В подальшому викладі П(С)БО 16 називаються різні види виробничих витрат, які використовуються в бухгалтерському обліку: «елементи витрат», «прямі витрати», «об'єкт витрат» (п. 4), «прямі матеріальні витрати» (п. 11, 12), «прямі витрати на оплату праці» (п. 11, 13), «інші прямі витрати» (п. 11, 14), «постійні і змінні витрати» «витрати на збут» (п. 19), «інші операційні витрати» (п. 20). Цілком зрозуміло, що жодний із перелічених видів витрат не має будь-якого прямого відношення до капіталу підприємства.

Аналогічне визначення поняття витрат подано в загальних положеннях до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» з тою різницею, що в цих положеннях йдеться про «зменшення економічних вигод», а в П(С)БО 16 «Витрати» - про «зменшення активів».

У п. 78 Концептуальних основ складання та подання фінансових звітів, затверджених Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) у квітні 1989 р., передбачено, що «Визначення витрат включає

збитки та витрати, які виникають під час звичайної діяльності підприємства. Витрати, що виникають під час звичайної діяльності підприємства, включають, наприклад, собівартість реалізованої продукції, заробітну плату та амортизацію. Вони, як правило, приймають форму вибуття або амортизації активів, таких як грошові кошти та їх еквіваленти, запаси, основні засоби» [20].

У макроекономічній теорії виробництва і витрат «...під витратами розуміється вартість усіх використовуваних ресурсів, необхідних для випуску визначеного обсягу продукції. Такий погляд на витрати відбиває фактичний стан справ на підприємстві і тому використовується як вихідний посил в теорії і практиці бухгалтерського обліку» [21].

Пунктом 11 П(С)БО 16 передбачено, що «...перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюється підприємством». Водночас у цьому пункті визначається склад статей виробничої собівартості:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Крім цього, відповідно до п. 11 в собівартість реалізованої продукції підприємства поряд з виробничою собівартістю продукції та нерозподіленими загальновиробничими витратами включають «наднормативні виробничі витрати». Це положення не обґрунтовано потребою та відсутня система обліку, яка забезпечує виділення наднормативних виробничих витрат. Певною мірою виконання цієї вимоги могло відповідати ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості нормативним методом. Однак цей метод не є обов'язковим для підприємств і поширений на малій кількості підприємств.

У цьому пункті 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.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, коло синтетичних рахунків, на яких обліковуються виробничі витрати, обмежене наступними рахунками: 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напів-фабрикати», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» [22].

В П(С)БО 16 передбачено тільки статтю загальновиробничі витрати, яка поглинає названі дві статті та статтю загальногосподарські витрати. Цим об'єднанням погіршується організація внутрішнього контролю на основі впровадження протизатратного механізму господарювання. І при цьому в П(С)БО 16 не йдеться про необхідність використання центрів витрат та відповідальності, які створюються для контролю за виробничими витратами.

Крім того, в п. 17 П(С)БО 16 «Витрати» передбачено адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включати до собівартості реалізованої продукції, а Планом рахунків ці витрати пропонується відносити на фінансові результати.

Отже, П(С)БО 16 передбачає облік витрат та калькулювання тільки виробничої собівартості продукції підприємства без включення адміністративних витрат та витрат на збут продукції. Проте керівництву підприємства треба знати повну собівартість продукції для співставлення з цінами реалізації, виявлення збиткових та малорентабельних виробів.

П(С)БО 16 (п. 16) передбачено поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні. Проте в Положенні відсутня методика чіткого поділу витрат на змінні і постійні по дев'яти видах витрат, визначених пунктом 15. Однак такий поділ неможливо здійснити реально. Річ у тім, що поділ виробничих витрат на змінні та постійні в обліковій та плановій літературі постулюється без відповідних доказів. Разом з тим слід враховувати, що теорія виробництва і

витрат розглядає витрати з врахуванням технології виробництва та її особливостей.

«Товаровиробник, приступаючи до організації випуску якогось блага, повинен виявити технічно ефективні способи виробництва і вибрати з них один - економічно ефективний, який забезпечує заданий обсяг випуску за мінімуму витрат або максимізує випуск за заданого бюджету». І далі: «В цих випадках економічно ефективним способом виробництва будь-якого заданого обсягу продукції був, є і буде такий, що мінімізує альтернативну вартість використаних у процесі виробництва ресурсів» [23].

Навіть коли розглядається окрема технологія, то властивості цієї технології в залежності від умов можуть проявлятися у вигляді дегресивності, прогресивності, адитивності та лінійності. Але ці властивості проявляються не індивідуально, а в певних поєднаннях, які можуть змінюватися під впливом умов. При чому, як вважає С. Кузнєцова, це відбувається при умові, що виробництво по своїх особливостях поділяється на 16 видів, а виробнича функція має 22 різновиди [24].

З врахуванням цих особливостей для цілей планування, обліку і аналізу виробничих витрат обирається найпростіша функція витрат і визначається за формулою 1.1:

$$y = a + vx, \quad (1.1)$$

де y - сума витрат;

a - постійні витрати;

v - коефіцієнт змінних витрат;

x — обсяг виробництва.

У зв'язку з вказаним спрощенням, в аналітичному обліку поділити витрати на змінні й постійні неможливо – це принципова позиція Ю. Іванова та Є. Котлярів. Тому для облікових, планових та аналітичних цілей використовують розрахункові методи, серед яких найбільше приближення до реальності дає метод найменших квадратів [25].

В цих умовах пропонований пунктом 16 П(С)БО 16 «візуальний» поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні виглядає примітивно і є недостовірним. Недостовірність подальших розрахунків поділу постійних загальновиробничих витрат на розподілені та нерозподілені посилюється тим, що загальновиробничі витрати рекомендується розподіляти пропорційно машино-годинам нормальної потужності підприємства, облік яких на підприємствах не ведеться. Однак, якби вдалося налагодити облік фактичних машино-годин праці устаткування, достовірно виявити постійні загальновиробничі витрати, пропонований розподіл постійних загальновиробничих витрат не має реального сенсу:

- за додатком 1 П(С)БО 16 нерозподілена частина витрат в прикладі становить менш ніж 5 % загальновиробничих витрат (4 100 : : 77 950), а у виробничій собівартості - мізерну долю одного відсотка;

- нерозподілена частина загальновиробничих витрат, як і розподілена, відноситься до фактичної виробничої собівартості реалізованої продукції.

Чому законотворці дозволяють собі такі значні прорахунки в додатку 1? До цього слід додати висновок відповідального фінансового контролера: «Аналіз методів розподілення загальновиробничих витрат за об'єктами калькулювання і правомірності віднесення витрат до загальновиробничих та їх розподілу можливий лише тоді, коли підприємство має показник «нормальна потужність». В іншому разі, вважає Ю.А. Іванов, загальновиробничі витрати не поділяються, а в повному обсязі включаються до собівартості продукції» [26]. Ця рекомендація стосується будь-якого нашого сучасного підприємства.

Слід нагадати авторам всіх пропонованих розрахунків, що у період розробки проекту П(С)БО 16 вже діяв Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», пункт 5 ст. 8 якого передбачає, що «...підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньо-господарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій»[27]. До того ж і в п. 11 П(С)БО 16 записано: «Перелік і склад статей

калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством» самостійно.

Визначена П(С)БО 16 структура собівартості продукції підприємства не відповідає офіційній термінології СІМА з управлінського обліку. Відповідно до схеми калькулювання собівартості продукції методом повного розподілу витрат всі виробничі витрати поділяються на прямі, які прямо відносяться на виробничу собівартість продукції, та накладні, які поділяються на виробничі накладні витрати, маркетинг (витрати на збут та доведення товару до споживача), адміністративні витрати, науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, які відносяться до виробничої та повної собівартості виробленої продукції. А після коригування запасів готової продукції визначається собівартість реалізованої продукції [28].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 серед всієї сукупності стандартів МСБО 1 - МСБО 39 стандарту по витратах (за винятком МСБО 23 Витрати на позики) не передбачають.

Отже, П(С)БО 16 «Витрати» є ініціативним стандартом, який Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку не передбачається. Проведений аналіз показує, що П(С)БО16 «Витрати» виконує тільки другу частину пункту 1, тобто «розкриття (витрат) в фінансовій звітності», але це завдання забезпечують інші положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

1.3. Теоретичне обґрунтування системи обліково-аналітичного забезпечення витрат від операційної діяльності підприємства

Окремі аспекти організації обліково-аналітичного забезпечення витрат від операційної діяльності підприємства розглядали в своїх працях вітчизняні науковці: А.Д. Шеремет, Н.В. Іванова, В.С. Лень, І.А. Аврова, В.Б. Івашкевич, Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, Т.П. Карпова, І.Ю. Бондар та багато інших. Слід зазначити, що більшість авторів на свій розсуд уточнюють зміст економічних показників. Загальноприйняті економічні поняття тлумачаться по-різному, в

результаті чого виникають складнощі в обліку, порушується єдина економічна база, з'являються проблеми при проведенні порівняльної оцінки господарських операцій, окремі показники та напрями аналізу втрачають свою аналітичну значущість, що стримує реалізацію обліково-аналітичних функцій у системі управління народним господарством. Дослідження питання почнемо з аналізу терміну «витрати», представленого в науковій літературі (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Тлумачення терміну «витрати» в сучасній літературі

Автор	Визначення терміну
1	2
Ентоні Р. [29]	Під витратами розуміють грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою.
Сухарева Л.А, Петренко С.Н. [30]	Витрати – найбільш невизначене слово в управлінні, яке визначається сумою видатків, зазначених підприємством на момент придбання товарів або послуг.
Турило А.М., Кравчук Ю.Б. Турило А.А. [31]	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано- спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети.
Кудлак В.Я . [32]	Витрати – це спожиті у грошовому вимірі ресурси (трудові, матеріальні, нематеріальні і фінансові) для досягнення підприємством певної мети (в основному, для виробництва і реалізації товарів і послуг).
Терещенко Л.О., Матієнко- Зубенко І.І. [33]	Витрати – сукупність фактичних витрат на виробництво та збут продукції з використанням ресурсів і грошових засобів.

Отже, однозначності, щодо трактування витрат немає, на думку А.В. Гриліцької та О.М. Хавроненко , витрати – це виражені в грошовій формі витрати живої та уречевленої праці в процесі підприємницької діяльності[34].

Система обліково-аналітичного забезпечення витрат полягає у їх класифікації, розробці ефективного методу обліку витрат для підприємства, формуванні складу статей калькуляції собівартості продукції і оцінці витрат з метою оперативного контролю за випуском продукції, а це призводить до запобігання невиправданих витрат та прийняття різноманітних ефективних управлінських рішень, які впливають на діяльність суб'єкта господарювання.

Отже, повнота обліку витрат на підприємстві виступає одним з чинників економічного обґрунтування широкого кола управлінських рішень, а її складовими є процес калькуляції для забезпечення відповідності обліку витрат потребам основних груп користувачів інформації.

Дослідження тлумачення термінів «калькулювання» та «калькуляція» згрупуємо послідовно в табл. 1.3 і табл. 1.4

Таблиця 1.3

Тлумачення терміну «калькуляція» у вітчизняній літературі

Автор	Визначення
А.Г. Швець [35]	калькуляція – це спосіб розрахунку, визначена сукупність розрахункових процедур
А.В. Лень [36]	калькуляція – це заключний етап обліку витрат на виробництво і виходу продукції, у процесі якого визначеними прийомами і методами групуються витрати й обчислюється собівартість продукції
Ф.Ф. Бутинець [37, 38]	калькуляція - це визначення собівартості одиниці продукції в цілому та в розрізі окремих статей витрат
М.С. Пушкар [39, 40]	калькуляція являє собою розрахунок у грошовому вимірнику результату будь-якого господарського процесу – заготовлення матеріальних ресурсів, виробництва продукції в основному та допоміжних цехах, реалізації продукції або матеріальних цінностей, визначення витрат від браку тощо

На нашу думку, калькулювання – це групування, розмежування та розподіл витрат між об'єктами калькуляції, обчислення їх фактичної собівартості з метою контролю за результатами праці, прийняття управлінських рішень щодо підвищення ефективності виробництва, а калькуляція – це визначення собівартості одиниці продукції в цілому та в розрізі окремих статей витрат.

Тлумачення терміну «калькулювання» у вітчизняній літературі

Автор	Визначення
А.Г. Швець [35]	калькулювання – це сукупність прийомів аналітичного обліку й розрахункових процедур визначення собівартості продукту, спрямоване на виявлення собівартості результату виробництва
М.С. Пушкар [39, 40]	калькулювання – це система науково обґрунтованих прийомів визначення собівартості всієї продукції та її окремих видів, визначення ефективності технології виробництва, роботи структурних підрозділів підприємства і апарату управління
Ф.Ф. Бутинець [37, 38]	калькулювання – це система економічних розрахунків собівартості одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг). В процесі калькулювання вимірюються витрати на виробництво та кількість введеної продукції, собівартість одиниці виробу, визначається економічна вигідність виробництва

Разом з тим, калькуляція є результатом калькулювання – визначеним і структурованим переліком процедур, щодо визначення собівартості продукції. Основним її призначенням є отримання інформації про собівартість для організації та управління процесом виробництва і контролю за рівнем витрат. Метою калькуляції є отримання інформації для управлінської системи про формування собівартості продукції на всіх етапах виробничого циклу, а також за місцями виникнення витрат.

Побудова моделі взаємозв'язку бухгалтерського обліку з іншими економічними системами потребує насамперед упорядкування економічних термінів.

Так, термін «собівартість продукції» має сьогодні такі тлумачення:

1. У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених наказом Державного комітету промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373, «собівартість продукції» – це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і збутом продукції, виконанням робіт та наданням послуг[15].

2. У великому економічному словнику «собівартість продукції» – вартісне вираження спожитих у процесі виробництва засобів виробництва за винятком додаткового продукту[41].

3. У бухгалтерському обліку «собівартість продукції» – це грошовий вираз витрат на її виробництво[42].

Таким чином, собівартість продукції – це витрати підприємства на виготовлення продукції, вона складається з витрат пов'язаних з використанням в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів, а також інших витрат.

Ознаки класифікації витрат, які зустрічаються в наукових джерелах є різноманітними. Узагальнення підходів до класифікації витрат наведено в табл. 1.5. Розглянувши та узагальнивши класифікаційні ознаки витрат, які виділяють в сучасних наукових джерелах ми прийшли до висновку, що групування затрат здійснюють за такими ознаками :

- за місцем виникнення ;
- за видами продукції ;
- за видами витрат ;
- за зв'язком витрат з обсягом виробництва ;
- за способами включення у собівартість ;
- за календарним періодом ;
- за календарним періодом ;
- за зв'язком із виробництвом ;
- за зв'язком із планом ;
- за залежністю від менеджерів ;
- за часом виникнення ;
- за функціями управління ;
- за ступенем узагальнення ;
- за ступенем нормування;
- за доцільністю;
- за видами діяльності;
- за визначенням до собівартості продукції;
- за роллю у процесі виробництва.

Підходи до класифікації витрат в наукових джерелах

Ознаки класифікації	Бутинець Ф. [37, 38]	Пушкар М.С. [39, 40]	Лень В.С. [36]	Шеремет А.Д. [43]	Карпова Т.П. [44]	Бондар І.Ю. [45]
1	2	3	4	5	6	7
за місцем виникнення	-	+	+	-	-	+
за видами продукції	-	+	+	-	-	
за видами витрат	+	+	+	-	+	+
за зв'язком витрат з обсягом виробництва	+	+	+	+	+	-
за способами включення у собівартість	+	+	+	+	+	+
за календарним періодом	+	+	-	-	-	+
за календарним періодом	+	+	+	-	+	+
за зв'язком із виробництвом	+	+	-	+	+	-
за зв'язком із планом	-	+	-	-	+	-
за залежністю від менеджерів	-	+	-	-	-	-
за часом виникнення	-	+	-	-	-	-
за функціями управління	-	+	-	-	-	+
за ступенем узагальнення	-	+	-	-	-	+
за ступенем нормування	-	+	-	-	-	-
за доцільністю	+	-	+	-	-	+
за видами діяльності	+	-	-	-	-	-
за визначенням до собівартості продукції	+	-	+	+	-	-
за роллю у процесі виробництва	-	-	-	-	+	+

Вдало розроблена класифікація витрат визначає організацію і методику подальшого їх обліку. Під час організації обліку витрат потрібно прагнути, щоб якнайбільша частина витрат включалась у собівартість продукції прямим шляхом, оскільки непрямий їх розподіл допускає деякі умовності, що призводить до неточності у розрахунках. Облік витрат повинен трактуватися ширше ніж він трактується у вітчизняній літературі та практиці. Він повинен включати в себе не тільки документування, відображення по рахунках фактично понесених витрат і калькулювання собівартості продукції, але і все інформаційне забезпечення стратегії і тактики внутрішнього управління.

На думку О. Любар, наведена класифікація витрат не вичерпує всіх можливих варіантів їх групування і може бути доповнена відповідно до конкретних ситуацій і потреб користувачів[46].

Найважливішим значенням серед наведених критеріїв класифікації витрат на елементи є поділ витрат за економічним змістом і статтями калькуляції. Витрати операційної діяльності за економічним змістом поділяються на елементи :

- матеріальні витрати ;
- витрати на оплату праці ;
- відрахування на соціальне страхування ;
- амортизація ;
- інші операційні витрати .

Ми вважаємо, що така класифікація відіграє важливу роль, оскільки за її допомогою складаються кошториси витрат на виробництво, здійснюється планування необхідних факторів виробництва, визначаються запаси, необхідні для виробництва, проводиться аналіз динаміки і структури витрат, визначається національний дохід тощо.

Класифікація за елементами дає відповідь на питання, що витрачено на виробництво, але не дає відповідь на питання на яку конкретно мету зроблені витрати. Тому така класифікація хоча і має певне значення в економічній роботі, проте вона повинна доповнюватись калькуляцією витрат на виробництво за статтями калькуляції [34].

Наразі склалася ситуація коли облік і аналіз виробничого потенціалу окремих підприємств та різних секторів економіки України здійснюється із застосуванням різних методів і баз порівняння, оскільки перелік і склад статей калькуляції собівартості може самостійно встановлюватися підприємством. Це призводить до великих розбіжностей оцінки ефективності організаційно технічних заходів. Виходячи з одних і тих самих чинників робляться різні висновки.

На думку В.С. Леня основними завданнями фінансового обліку витрат на виробництво є :

- вірне, точне та своєчасне визначення розміру витрат та виконання робіт і послуг по кожному виробництву ;

- наукове групування затрат за єдиними для всіх галузей народного господарства ознаками ;
- контроль за обсягом витрат по об'єктам калькуляції ;
- дотримання порядку розподілу витрат по бухгалтерським рахункам для забезпечення вірності обліку витрат по об'єктам ;
- своєчасне подання інформації про витрати та доходи за центрами витрат та відповідальності з метою контролю та оперативного керівництва виробництвом;
- визначення ціни виробленої продукції, робіт, послуг ;
- прийняття управлінських рішень ;
- використання прогресивних форм організації обліку витрат на виробництво[36].

На думку Ф.Ф. Бутинця до основних завдань управлінського обліку витрат на виробництво відносно конкретного підприємства відносять :

- інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень з урахуванням їх економічних наслідків;
- нагляд та контроль за фактичним рівнем витрат у співвідношенні з їх нормативами і плановими розмірами з метою виявлення відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє ;
- обчислення собівартості продукції, що випускається, для оцінки готової продукції і розрахунку фінансових результатів ;
- виявлення і оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів ;
- систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності для прийняття рішень, які мають довгостроковий характер: окупність виробничих і технологічних програм, рентабельність асортименту продукції, що реалізується на внутрішньому та зовнішньому ринках, ефективність капітальних вкладень тощо[37].

М.С. Пушкар вважає, що традиційний бухгалтерський облік розвивався в такому напрямку, щоб забезпечити основні завдання обліку витрат та виділяє такі основні завдання управлінського обліку:

- нормування витрат на виробництво ;
- облік витрат на виробництво паралельно по багатьох напрямках (цехах, дільницях, бригадах, výroбах, елементах, статтях калькуляції).
- визначення об'єктів калькулювання, калькуляційних одиниць ;
- вибір методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції ;
- складання планових і звітних калькуляцій ;
- аналіз відхилень від норм витрат ;
- групування відхилень за причинами ;
- забезпечення інформації для управління про відхилення від норм ;
- визначення собівартості продукції і виявлення резервів її зниження ;
- автоматизація системи обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції. [39].

Отже, як видно з вищенаведеного основні завдання витрат на виробництво управлінського та фінансового обліку суттєво відрізняються, традиційний бухгалтерський облік не зовсім відповідає управлінським вимогам. Зокрема не враховує еластичність, яка характеризує залежність зміни витрат від зміни обсягів і структури виробництва. На нашу думку основним призначенням обліку витрат на виробництво є контроль за виробничою діяльністю і управління витратами на її здійснення .

В.П. Завгородній та Н.Т.Ткаченко зазначають, що мета обліку витрат на виробництво полягає у своєчасному, повному та достовірному визначенні фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом [52].

На побудову обліку виробничих витрат впливає безліч факторів. За допомогою економічних розрахунків визначається кількісна оцінка впливу різних факторів на зміни рівня витрат.

Ф.Ф. Бутинець у своїй роботі виділяє такі фактори впливу на облік виробничих витрат, об'єднані в такі групи :

- загально - організаційні (вид підприємницької діяльності, галузь та підгалузь виду діяльності, форма спеціалізації, організаційна побудова, тип виробництва);

- обліково – організаційні, серед яких методи оцінки об'єктів обліку; організація внутрішньогосподарських відносин; методи формування фактичної виробничої собівартості продукції; склад і структура окремих витрат калькуляційних статей витрат, можливість їх аналітичного розкладання; прийнятий варіант методу обліку за ознаками повноти (повних або неповних витрат);

- технічні (за характером одержання продукції ; за характером операцій; характером організацій ; за характером продукції) [38].

І.Ю. Бондар та І.В. Пахомов виділяють технічні, економічні, організаційні фактори, що впливають на побудову обліку витрат.

Як ми бачимо, фактори які впливають на облік витрат з точки зору різних авторів дещо відрізняються [45].

М.С. Пушкар вважає, що на практиці можуть застосовуватись такі види калькуляції в залежності від мети і завдання їх використання :

1. За часом складання калькуляції поділяють на директивні (попередні) та звітні;

2. За характером виробництва калькуляції поділяють на масові (періодичні), індивідуальні, проміжні;

3. За властивостями калькуляційного об'єкту калькуляції поділяють на загальні, параметричні, за центрами витрат[40].

Ф.Ф. Бутинець виділяє наступні види калькуляцій :

1. За часом складання: директивні та звітні;

2. За рівнем охоплення витрат: галузеві, повні, виробничі, внутрішньогосподарські, змінних витрат, технологічні;

3. За характером виробництва, масові, індивідуальні, проміжні ;

4. В залежності від об'єкту: масові, періодичні, проміжні[37].

В.Г. Швець виділяє ті ж самі види калькуляцій, що й попередні автори, але ще додатково виділяє: за характером вихідних даних: технічні ,планові, нормативні, фактичні та за методом калькулювання: позамовні, попередільні, попроцесні, нормативні [35].

Як ми бачимо, види калькуляцій класифікуються за багатьма ознаками, а найбільш ширшу класифікацію запропонував В.Г. Швець, він виділяє, що на практиці найчастіше зустрічаються методи калькулювання: простий, позамовний, попередільний, нормативний методи.

Пушкар М.С. виділяє чотири методи калькулювання собівартості: позамовний, попередільний, попроцесний (простий), нормативний .

Бутинець Ф.Ф. виділяє такі види калькулювання собівартості: позамовний, попроцесний, нормативний, система «директ-костинг», система «стандарт-кост».

У ході проведеного дослідження було виявлено відсутність єдиної думки серед спеціалістів і науковців щодо визначення методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. До цього часу в науковій та науково-практичній літературі проводяться дослідження проблеми взаємозв'язку методів обліку витрат на виробництво та калькулювання.

Важливо звернути увагу на те, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі, не вказано конкретного переліку методів обліку витрат і методів калькулювання, які є рекомендованими для використання підприємствами різних галузей промисловості. У науковій літературі одні і ті ж методи різні вчені відносять або до методів обліку витрат, або до методів калькулювання, виходячи із тлумачення їх сутності.

Більшість авторів ототожнювали ці поняття, що пояснюється в умовах існування командно-адміністративної економіки повною підлеглистю обліку витрат на виробництво цілям калькулювання. Визначення методу обліку витрат давалося разом з визначенням методу калькулювання собівартості продукції. Ця точка зору підкріплювалася і діючими на той час нормативними

документами. Інші економісти зауважують, що метод обліку витрат виробництва і метод калькулювання продукції є поняттями неоднозначними. Таку думку підтримують М. І. Бондар, Н. Ю. Єршова [47].

Як підсумок проведеного аналізу поглядів науковців з приводу відокремлення методів обліку витрат і методів калькулювання, їх можна згрупувати в чотири групи.

Прихильники першого підходу вважають, що облік витрат і калькулювання варто розглядати відокремлено, тому вони розрізняють методи обліку витрат і калькулювання, які виконують різні функції. Зокрема, проф. В.Ф. Палій зазначає, що метод обліку витрат повинен характеризувати з необхідною повнотою та деталізацією процес їх виникнення і порядок формування в конкретному виробничому процесі, а метод калькулювання – це «сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць»[48]. Автор послідовно підкреслює відмінності обліку витрат і калькулювання, а, відповідно, і їх методів, проте не дає чіткого визначення методу обліку витрат.

Питання співвідношення обліку витрат на виробництво та калькулювання, розглянуте О. П. Кундря-Висоцькою, О. В. Москаленко, О. М. Сулима, як два взаємопов'язаних і самостійно діючих процеси. Дане розмежування обґрунтовується змістом та обсягом інформації, а також за способами її обробки на обох етапах: на етапі обліку витрат відбувається збір інформації та її групування залежно від встановлених цілей, а на етапі калькулювання - обробка за допомогою спеціальних прийомів і способів[49].

Я.В. Соколов, И.И.Бочкарева, В.А.Бычков також стверджують, що калькулювання та облік витрат - два паралельних і, по суті, не пов'язаних процеси. Під методами калькулювання вони розуміють економічні прийоми визначення собівартості окремих видів продукції (об'єктів калькулювання). При цьому об'єкт обліку витрат, на його думку, це технічні прийоми

відображення витрат на виробництво окремих видів продукції (об'єктів обліку) [50].

Науковці, які дотримуються другого підходу, облік витрат розглядають як калькулювання у тій чи іншій формі. Тобто калькулювання собівартості кінцевого продукту підприємства визначається системою та організацією обліку витрат та є нерозривними. Зокрема, проф. А.Ш. Маргуліс вважає, що метод обліку витрат і калькулювання – це «єдиний процес дослідження витрат підприємств певних типів на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, контролю, визначення собівартості виробів і робіт»[51].

Більш повним є визначення П.С.Безруких, який під методом обліку витрат та калькулювання собівартості розуміє сукупність прийомів організації документування та відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції і необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції [52].

Зустрічаються автори, погляди яких не можна віднести до певної групи – у своїх висловлюваннях щодо методів вони не мають визначеності, не дотримуються постійності в термінології. Так, В.Е. Керимов, незважаючи на те, що один із пунктів свого підручника називає: методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, проте в цьому ж пункті вживає термін методи обліку витрат та дає їх класифікацію[53]. Л.В. Нападовська називає методи калькулювання системами віднесення витрат відповідно: на замовлення, на процес [54]. І.М. Белий, методи калькулювання поділяє на способи обчислення собівартості калькуляційного об'єкту та прийоми обчислення собівартості калькуляційної одиниці (прямого розрахунку, виключення витрат, коефіцієнтів, розподілу витрат пропорційно обґрунтованій базі, сумування витрат та комбінований) [55]. М.П. Кондраков [56] дає визначення методу калькулювання, проте класифікує, відповідно, методи обліку витрат та методи обліку витрат і калькулювання.

У вітчизняній та зарубіжній практиці фінансового та управлінського обліку утворились і використовуються більше десятка методів калькулювання і

обліку витрат. Проте несистематизоване викладення сутності цих методів у науковій і спеціальній літературі не дає можливості чітко розібратися в особливостях кожного з них.

Методи управління собівартістю досліджують за наступними методами обліку та контролю витрат: позамовний, попередільний, система обліку «стандарт-кост» (відомий як нормативний метод обліку витрат), система обліку «директ-кост», системи планування виробничих ресурсів («канбан» і JIT), функціонально-вартісний аналіз (ФВА), метод аналізу і оптимізації витрат з усіх статей його застосування (кост-менеджмент), метод ABC, концепція управління витратами життєвого циклу (метод LCC). Аналізуючи всю сукупність перерахованих методів необхідно зазначити, що кожний з них покликаний вирішувати різні завдання, але вони не виключають один одного, а можуть бути реалізовані паралельно чи взаємодоповнюватися[57]

Кожен з методів має цілу низку як переваг, так і недоліків, тому кожне підприємство повинно самостійно підходити до вибору методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, який найбільш повно задовольняв би функціонування підприємства.

Факторами, що спонукають до вибору того, чи іншого методу обліку витрат є:

- організаційна структура управління виробництвом;
- тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва.

Враховуючи дані фактори, підприємство обирає найоптимальніший метод, специфіка та особливості якого відображаються в послідовності процесів обліку витрат виробництва та формування собівартості готової продукції.

Таким чином методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються

власними способами та прийомами, користувачами, завданнями. Інформація про витрати використовується для визначення собівартості продукції. Так, методом обліку витрат є сукупністю способів відображення, групування та систематизації інформації при витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання, відповідно, є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції.

Як підсумок можна визначити, що методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що і доводить їх відмінність і необхідність існування кожного із них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво.

Ефективне управління собівартістю повинне бути орієнтоване на пошук шляхів її зниження. Щоб визначити ці шляхи необхідно знати вплив структури витрат та технологічних особливостей виробництва на рівень собівартості. Це дасть змогу аналізувати тенденції змін статей собівартості з метою прийняття виважених управлінських рішень по підвищенню прибутковості підприємств.

Питання аналізу витрат операційної діяльності широко висвітлюється в науковій літературі. Доступним та зрозумілим для вивчення є науковий доробок професора Є.В. Мниха, який виділив методологічні й організаційні засади аналітичних досліджень у сфері виробничої, фінансової, інвестиційної та інших видів діяльності підприємства, дослідив теоретико-методологічні та практичні аспекти економічного аналізу за умов становлення ринкових відносин в Україні. Висвітлено види і методи економічного аналізу. Надано оцінку забезпеченості й ефективності використання виробничих ресурсів, обґрунтованості та виконання виробничої програми підприємства, витрат на виробництво і собівартості продукції, фінансових результатів діяльності та фінансового стану підприємств.

На думку автора, основними завданнями аналізу витрат і собівартості продукції є:

- обґрунтованість планових завдань із собівартості продукції;
- загальна оцінка виконання завдань зі зниження собівартості продукції;
- виявлення і дослідження причин відхилень від планового завдання;
- вивчення структури і динаміки витрат за елементами і калькуляційними статтями;
- оцінка впливу окремих факторів на рівень собівартості продукції;
- виявлення і мобілізація резервів зниження собівартості продукції[58].

Залежно від поставлених завдань впливають різні напрямки аналізу собівартості продукції і витрат на виробництво:

- узагальнюючий аналіз собівартості продукції;
- аналіз собівартості окремих видів продукції (калькуляцій);
- аналіз витрат на одну гривню продукції;
- аналіз прямих матеріальних і трудових витрат;
- аналіз комплексних витрат;
- аналіз накладних витрат[58].

Л. В. Руденко запропоновано методику комплексного аналізу основних економічних показників діяльності виробничих підприємств з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду. Охарактеризовано сучасні методи та прийоми аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання різних галузей, незалежно від форм власності. Проаналізовано організаційно-технічний рівень виробництва, ефективність використання матеріальних та трудових ресурсів, досліджено вплив інфляції на викривлення звітних даних[59].

Т. М. Ковальчук досліджено теоретичні, методологічні та організаційні засади оперативного економічного аналізу як функції керування в системі ринкових відносин та розроблено методики його проведення щодо різних видів діяльності підприємства як відкритої соціально-економічної системи. Уточнено місце економічного аналізу в системі економічних наук та доведено об'єктивну

необхідність створення наскрізної системи економічного аналізу, обґрунтовано концептуальні підходи щодо раціональної організації[59].

О. О. Лисиченко досліджено економічний зміст витрат, затрат та собівартості, з'ясовано їх сутність як об'єктів облікового спостереження. На базі дослідження галузевих особливостей та умов формування собівартості продукції виявлено проблеми та наведено рекомендації щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку[60].

Обґрунтовано, що багаторівнева методика аналізу витрат операційної діяльності підприємства легкої промисловості дозволяє здійснювати пошук максимальної кількості факторів мінімізації виробничих витрат, забезпечує всебічний контроль за адміністративними і комерційними (на збут) витратами, сприяє аналізу конкурентоспроможності продукції та адекватному позиціонуванню підприємства на вітчизняному ринку.

Абрамовою О. В. розроблені організаційно-методичні етапи (технологія та інструментарій) комплексного аналізу операційних витрат підприємства. Позначені пунктиром пропозиції автора в комплексі з традиційним аналізом витрат операційної діяльності забезпечують досягнення управлінських та стратегічних цілей сучасного стратегічно-орієнтованого промислового підприємства і представлені на рисунку 1.3.

В процесі дослідження Абрамовою О. В. встановлено, що в методиках обліку виробничих витрат та калькулювання історичної собівартості реалізованої продукції не враховано граничність цінової пропозиції конкурентів, яка знижує суму запланованого прибутку, та граничну корисність (споживчу вартість) виробу для покупців. З огляду на це, методику аналізу витрат на виробництво та собівартості реалізованої продукції автором доповнено процедурами бальної оцінки корисності компонентів проектного виробу при визначенні цільової собівартості окремого виду продукції у поєднанні з калькулюванням «таргет-костинг».

ТЕХНОЛОГІЯ АНАЛІТИЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ	МЕТОДИЧНІ ІНСТРУМЕНТИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	РІВЕНЬ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ
СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
Етап 4	- аналіз витрат за ланцюжком створення вартості; - аналіз витрат за життєвим циклом операційної діяльності; - конкурентний та порівняльний аналіз за прийомом бенчмаркінгу; - аналіз витрат на забезпечення якості	Менеджмент високого рівня (топ-менеджмент)
ОПЕРАТИВНИЙ АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ		
Етап 3	Аналіз собівартості одиниці продукції за функціями виробів і процесами: - аналіз витрат за методом «кайзен-костинг»; - аналіз витрат за методом «таргет-костинг»; - процесний аналіз загальновиробничих витрат (АВ-костинг)	Менеджмент середнього рівня – начальники підрозділів, провідні спеціалісти
	Аналіз собівартості окремого виду продукції за складом груп: - у «стандарт-костинг» або при нормативному методі - у «директ-костинг» - у «абзорпшен-костинг»	Менеджмент середнього рівня – начальники підрозділів, провідні спеціалісти
ТРАДИЦІЙНИЙ ПІДХІД ДО АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
Етап 1	Аналіз загальної суми собівартості реалізованої продукції: - оцінка обґрунтованості планового рівня собівартості готової продукції (за нормами, цінами на матеріали); - аналіз виконання кошторису виробництва; - аналіз витрат за економічними елементами - аналіз витрат за статтями калькуляції та зміни залишків готової продукції на складі; - аналіз витрат на 1 грн. реалізованої продукції; - аналіз собівартості окремих видів продукції	Економісти, обліковці, нормувальники, технологи, модельєри

Рис.1.3. Організаційно-методичні етапи комплексного аналізу витрат операційної діяльності підприємства легкої промисловості [62].

Це сприяє пошуку резервів мінімізації собівартості виробу з урахуванням індексу цільових витрат як співвідношення процентної частки корисності компоненту виробу для споживача та питомої ваги витрат на виробництво цього компонента. За результатами аналізу собівартості одиниці продукції на основі розрахунку індексу цільових витрат, собівартість виробів легкої промисловості може бути знижено. Водночас досягається запланований обсяг прибутку за умови дотримання граничної ціни закупівельних тендерів[62].

Дослідження методики аналізу витрат операційної діяльності, запропонованої вищеперерахованими вітчизняними науковцями показало що існує система оціночних показників для оцінки ефективності витрат, згрупуємо їх в Додатку Б.

Результати досліджень доробків вітчизняних науковців свідчать, що для проведення аналізу собівартості продукції і витрат на виробництво інформаційна база формується на основі планової собівартості продукції; нормативів споживання матеріальних і трудових ресурсів; цін на ресурси і продукцію; первинні документи; рахунки бухгалтерського обліку; статистична звітність ф. № 5-с «Звіт про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг)»; фінансова звітність ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; матеріали аудиту, ревізій, спеціальних обстежень тощо.

Висновок за розділом 1

Високий економічний результат діяльності підприємства значною мірою визначається тим, наскільки ефективно на ньому здійснюватиметься менеджмент витрат, оскільки саме він є дієвим інструментом прозорості і ефективності діяльності підприємства та його структурних підрозділів. Підсумовуючи дослідження, проведені в розділі, можна узагальнити: витрати є важливою економічною категорією, яка потребує нових підходів управління ними через значні зміни, що відбуваються останнім часом в технологічній та збутовій діяльності підприємств. Розуміння економічної сутності і ролі витрат у процесі операційної діяльності має важливе значення для ефективного управління ними, і є основою науково - обґрунтованої класифікації витрат за певними критеріями.

Проблемам обліково-аналітичного забезпечення витрат підприємства вітчизняні науковці та практики приділяють надзвичайно велику увагу. Віддаючи належне плідній праці науковців та значимості здобутих ними результатів, слід визнати, що окремі теоретичні, методичні й практичні положення обліково-аналітичного забезпечення витрат операційної діяльності промислового підприємства потребують доопрацювання. Зокрема, до таких питань належать: уточнення підходів до трактування сутності витрат операційної діяльності як обліково-аналітичного об'єкта та їхньої класифікації для процедур поточного та стратегічного контролю і управління; розбудова інформаційної бази та інструментарію аналізу витрат з урахуванням функціонального та процесного підходів до їх обліку; удосконалення технології аналізу витрат операційної діяльності для досягнення поточних та стратегічних цілей підприємства.

Аналіз законодавчо-нормативних та теоретичних джерел сприяв узагальненню та уточненню трактування сутності категорії «витрати операційної діяльності підприємства» із точки зору управлінського або бухгалтерського підходу, які відрізняються між собою економічним змістом,

часом та метою формування витрат. Проте, на нашу думку, більш ефективним в практичній діяльності підприємства є бухгалтерський підхід, згідно з яким можна визначити витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань внаслідок здійснення господарської діяльності підприємства, які призводять до зменшення власного капіталу.

В процесі дослідження ми виявили наявність недоліків та суперечностей в законодавчо – нормативній базі, яка регулює організацію бухгалтерського обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції :

- у П(С)БО 16 «Витрати» викладені трактування, які не сприяють підвищенню рівня економічної роботи на підприємствах, запровадженню протизатратного механізму господарювання;
- низка пропозицій П(С)БО 16 «Витрати» протирічають положенням п. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та офіційній термінології СІМА з управлінського обліку;
- П(С)БО16 «Витрати» не містить визначення змінних та постійних витрат по відношенню до загальновиробничих витрат, що конкретно відносити до непрямих витрат та наднормативних витрат, також ми не бачимо рекомендацій з вибору одиниці виміру нормальної потужності;
- існує проблема визначення нормальної потужності за механізмом, викладеним в П(С)БО16 «Витрати»;
- питання документального забезпечення витратних операцій наразі потребують подальших досліджень та раціоналізації існуючих документів;
- існує проблема детального визначення фактичних обсягів незавершеного виробництва на підприємстві, так як фактичну суму визначають шляхом інвентаризації, яка частіше за все не проводиться.

До проблем формування обліково-аналітичного забезпечення витрат і калькулювання собівартості продукції належать:

- проблема діяльності різних галузей економіки. При цьому мають бути враховані конкретні методичні підходи, які б дали змогу побудувати облік витрат і систему бюджетування відповідно до технології, узгодити з функціями

витрат. а також запропонувати такі методи, які б допомогли створити належну систему контролю витрат;

- чинна класифікація методів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції ґрунтується на тому, що об'єкти обліку й об'єкти калькулювання збігаються. Такий збіг хоча й спостерігається в окремих випадках, але він є швидше винятком, ніж закономірністю.

- недостовірні результати аналізу через можливі помилки. Якщо підприємство здійснюватиме калькулювання неповної собівартості, то повну собівартість воно може отримати тільки позасистемним, розрахунковим шляхом.

- загальноприйняті економічні поняття тлумачаться по-різному. У результаті виникають ускладнення обліку, порушується єдина аналітична база, з'являються проблеми при проведенні порівняльної оцінки господарських операцій, окремі показники та напрями аналізу втрачають свою аналітичну значущість, що стримує реалізацію обліково-аналітичних функцій у системі управління народним господарством.

РОЗДІЛ 2

ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОЛІТИКИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ПРАТ «САНТА-УКРАЇНА»

2.1 Організаційно-економічна характеристика товариства

Одне із найбільших вітчизняних підприємств легкої промисловості - приватне акціонерне товариство «Санта-Україна» розпочало свою історію в 1945 році, коли на підставі рішення Первомайського міськвиконкому від 19.05.1945 р. в приміщеннях колишньої миловарні було відкрито взуттєво-швейну фабрику. Загальна площа виробничих корпусів того часу становила 350 кв.м. 7 серпня 1945 року на фабрику було зараховано 19 перших працівників. Обов'язковою умовою для прийняття на роботу була наявність у працівниць власних швейних машинок. Вже у вересні того ж року на фабриці працювало 70 робітників і службовців. У виробництві перебувало 30 видів швейних виробів: пальта, костюми, сукні, білизна тощо. Окрім переробки державної сировини, приймалися замовлення від населення. Вже першого року роботи виробниче завдання було виконано на 130%. В 1946 році фабрика отримала 20 швейних універсальних машин. В 1949 році відкрито новий цех, де встановлено ще 20 швейних машин. До 5-річчя фабрики було збудовано експериментальний її цех, їдальню, клуб. Зростали прибутки. Зменшувалася собівартість та модернізувалося виробництво. Наприкінці 1950-х років розпочалося будівництво нового двоповерхового цеху.

В 1970-ті роки показники швейного виробництва постійно зростають. Продукція швейної фабрики отримує високу оцінку на республіканському рівні. У 1973 році вже 25 виробів фабрики удостоєні «Знаку якості».

В 1975 році за високі показники колектив первомайських швейників отримує перехідний Червоний Прапор Укршвейпрому Міністерства легкої

промисловості. Високих державних нагород удостоєно найкращих працівників фабрики.

В 1989 році фабрика виходить зі складу Миколаївського швейного об'єднання імені Кірова С. М. і стає самостійним підприємством. Після цього фонд розвитку виробництва було збільшено у двічі. На початку 1990-х років підприємство почало пошук нових форм співпраці з партнерами. На фабрику прибули представники індійської фірми «Харія». Дата проведення державної реєстрації 17 грудня 1991 року, а 28 лютого 1992 року підприємство змінило форму власності на колективну. На його основі було створене акціонерне товариство закритого типу «Санта-Україна». Одночасно було проведено деякі організаційні зміни безпосередньо на виробництві. З 2011 року товариство йменується ПрАТ «Санта Україна».

В умовах кризи середини 90-х років підприємству, попри все, вдалося втриматись на плаву, не допустити банкрутства. Починаючи з 1999 року підприємство почало нарощувати обсяги виробленої продукції. У 2000 році на розвиток виробництва було витрачено 1207.3 тис.грн., придбано нове обладнання відомих світових фірм «Маренго», «Бразер», «Штробель». Це значно сприяло підвищенню якості продукції. Відбулися перемовини з представниками всесвітньо відомих фірм «Штайльман», «Квелле», «Отто», результатом яких став договір на виробництво 400 тисяч одиниць виробів. На підприємстві збільшилась кількість працівників, розширився асортимент продукції.

Наразі підприємство складається із трьох швейних цехів та розгалуженої інфраструктури допоміжних служб: розкрійно-підготовчий, експериментальний цехи, дослідно-конструкторської ділянка, адміністративні і господарські відділи.

Основні види діяльності із зазначенням найменування виду діяльності та коду за КВЕД:

14.13[2010]Виробництво іншого верхнього одягу;

14.14[2010]Виробництво спіднього одягу;

68.20[2010]Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна.

Товариство спеціалізується на виробництві швейних виробів для внутрішнього ринку: суконь, жакетів, спідниць, брюк, блуз жіночих, а також працює на експорт за давальницькою схемою. Висококваліфіковані кадри та сучасне високотехнологічне обладнання забезпечують успішне виконання замовлень провідних брендів Великобританії, Італії, Нідерландів, Німеччини, Польщі, США, Франції.

Середній об'єм виробництва становить понад мільйон гривень на місяць. Режим роботи однозмінний. Середня кількість працівників 314 осіб. Тривалість трудового дня – вісім годин. Поточні рахунки товариства у національній та іноземній валюті розміщені у Публічному акціонерному товаристві «Райффайзен Банк Аваль». Керівництво товариством здійснює Голова Правління Генеральний директор Дирдін Євген Михайлович, який являється найбільшим акціонером товариства(49% акцій).

Таблиця 2.1

Інформація щодо вартості чистих активів емітента

Найменування показника	2018 р.	2017 р.
Розрахункова вартість чистих активів (тис. грн)	15115	14940
Статутний капітал (тис. грн.)	636	636
Скоригований статутний капітал (тис. грн)	636	636

Розрахункова вартість чистих активів складає 15115 тис грн., що більше скоригованого статутного капіталу - 636 тис.грн. і відповідає вимогам статті 155 п.3 Цивільного кодексу України. Величина статутного капіталу відповідає величині статутного капіталу, розрахованому на кінець року.

Первісна вартість основних засобів складає 43793 тис. грн., при цьому ступінь їх зносу - 70,3%. Ступінь використання основних засобів: 75 %, сума нарахованого зносу: 30773 тис. грн. Суттєві зміни у вартості основних засобів

зумовлені: придбанням, поліпшенням основних засобів та нарахуванням зносу основних засобів.

Серед зобов'язань товариства у загальній сумі 2176 тис. грн, виділяються: податкові зобов'язання 440 тис. грн, фінансова допомога на зворотній основі 174,2 тис. грн, та інші зобов'язання у сумі 1561,8 тис.грн.

2.2. Оцінка фінансового стану ПрАТ «Санта-Україна»

Фінансовий стан товариства можна оцінити з погляду його короткострокової та довгострокової перспектив. У короткостроковій перспективі критерієм оцінки фінансового стану ПрАТ «Санта-Україна» є його ліквідність і платоспроможність, тобто можливість своєчасно і в повному обсязі розрахуватися за короткостроковими зобов'язаннями.

Зазначені показники розраховуються на підставі даних форми фінансової звітності №1 «Баланс»(Звіт про фінансовий стан) шляхом зіставлення поточних активів і поточних зобов'язань підприємства.

Результати аналізу коефіцієнтів ліквідності і платоспроможності згрупуємо в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Оцінка ліквідності та платоспроможності ПрАТ «Санта Україна»

Показники	Норматив	2017 р.	2018 р.	Відхилення	Темп росту, %
1	2	3	4	5	6
1.Загальний коефіцієнт покриття (платоспроможності)	»1	1,57	7,95	-2,62	75,21
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	»0,5	0,68	0,82	0,14	120,59
3. Коефіцієнт співвідношення кредиторської і дебіторської заборгованості	-	1,96	1,17	-0,79	59,69

Розрахунок коефіцієнтів ліквідності засвідчив відповідальність отриманих значень нормативам, що говорить про його спроможність вчасно розплатитися за найбільш терміновими зобов'язаннями.

Коефіцієнти покриття, поточної ліквідності на ПрАТ «Санта Україна» демонструють стабільність та спроможність негайного погашення поточних зобов'язань.

Ситуація перевищення кредиторської заборгованості над дебіторською розцінюється як незадовільна та може негативно вплинути на його становище.

У цілому стан фінансових можливостей товариства за показниками ліквідності є задовільним з погляду ефективного процесу формування, розподілу і використання фінансових ресурсів через достатню здатність вчасно виконувати свої платіжні зобов'язання.

На короткострокову і довгострокову платоспроможність ПрАТ «Санта-Україна» впливає його здатність отримувати прибуток. В зв'язку із цим розглянемо такий аспект діяльності підприємства, як рентабельність, яка є якісним показником ефективності роботи підприємства. Зазвичай, при розрахунку рентабельності визначають відношення прибутку до таких показників: рівня продажу, активів, власного капіталу. При розрахунку цих показників використовуються: чистий прибуток та чиста реалізація, що визначається як виручка від реалізації мінус ПДВ, акцизний збір та інші відрахування з доходу.

До основних показників рентабельності, які використовуються у ході аналізу фінансового стану підприємства ПрАТ «Санта - Україна», належать:

- коефіцієнт рентабельності активів;
- коефіцієнт рентабельності власного капіталу;
- коефіцієнт рентабельності діяльності.

Результати розрахунків показників рентабельності зводимо у табл. 2.3.

Коефіцієнти рентабельності ПрАТ «Санта-Україна»

№ з/п	Показник	Розрахунок	2017 р.	2018 р.	Абсолютний приріст
1	2	3	4	5	6
1.	Коефіцієнт рентабельності діяльності	$R_d = \frac{ПО}{ВД} \times 100\%$	0,16	0,18	0,02
2.	Коефіцієнт рентабельності активів	$R_a = \frac{ЧП}{А} \times 100\%$	0,19	0,24	0,05
3.	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	$R_{вк} = \frac{ЧП}{ВК} \times 100\%$	0,21	0,27	0,06
4.	Коефіцієнт рентабельності продукції	$R_{пп} = \frac{ПР}{СП} \times 100\%$	0,22	0,19	0,03

Слід відмітити, що в основному показники рентабельності не відчували суттєвих змін за аналізований період. Рентабельність діяльності продукції, активів та власного капіталу підприємства, мають тенденцію до підвищення та викликає збільшення прибутковості і збільшення собівартості продукції у 2018 році. Результати представленого аналізу виявили, що незважаючи на високий рівень наявних ресурсів на підприємстві, фінансово-економічний стан підприємства дещо покращився, але не був би зайвим пошук шляхів його ще більшого покращення та удосконалення управління потенціалом підприємства.

Наступним кроком є дослідження показників фінансової стійкості підприємства, результати розрахунків представлено у табл. 2.4.

Коефіцієнт автономії характеризує частку власників підприємства у загальній сумі коштів, авансованих у його діяльність. Розраховується за формулою 2.1:

$$K_{авт} = \frac{Вк}{А} \times 100\% , \quad (2.1)$$

де $Вк$ – власний капітал

$А$ – активи підприємства.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує співвідношення між власними оборотними ресурсами і власним капіталом компанії. Формула розрахунку маневреності представлена таким чином:

$$K_{\text{ман}} = \frac{\text{Власні оборотні кошти}}{\text{Власний капітал}} \times 100\% \quad (2.2)$$

Коефіцієнт фінансової стабільності – індикатор фінансової стійкості, який говорить про здатність компанії відповідати за своїми зобов'язаннями. Формула розрахунку коефіцієнта фінансування має такий вигляд:

$$K_{\text{фс}} = \frac{\text{Власний капітал}}{\text{Довгострокові зобов'язання} + \text{короткострокові}} \times 100\% \quad (2.3)$$

Коефіцієнт фінансової залежності вказує на здатність компанії проводити прогнозовану діяльність в довгостроковій перспективі. Розраховується за формулою:

$$K_{\text{фз}} = \frac{\text{Всього пасивів}}{\text{Власний капітал}} \times 100\% \quad (2.4)$$

Вивчаючи результати представлених розрахунків для досліджуваного товариства, можна відзначити, що в цілому мають місце позитивні тенденції у зміні досліджуваних показників.

Розглянувши показники фінансової стійкості ПрАТ «Санта-Україна» у 2017-2018 роках можна зробити висновок, що коефіцієнт фінансової незалежності (автономії) протягом аналізованого періоду залишився майже без змін і становив відповідно 0,87, що свідчить про забезпеченість активів підприємства на 87% власними коштами. А решта (13%) фінансується за рахунок боргових зобов'язань.

Така величина коефіцієнта є прийнятною, і свідчить що борги покриваються власним капіталом. Відсутній ризик несплати заборгованості, а відтак, і занепокоєння кредиторів.

Показники фінансової стійкості ПрАТ «Санта - Україна» згрупуємо в табл. 2.4 наведено:

Таблиця 2.4

Показники фінансової стійкості ПрАТ «Санта - Україна»

№ З/п	Показник	Норматив	2017 р.	2018 р.	Відхилення	Темп росту, %
1	2	3	4	5	6	7
1.	Коефіцієнт незалежності (автономії)	$\geq 0,2$	0,90	0,87	-0,3	96,67
2.	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\geq 0,4$	0,93	0,94	0,1	101,07
3.	Коефіцієнт фінансової стабільності	≥ 1	0,03	0,05	0,02	166,67
4.	Коефіцієнт фінансової залежності	-	0,89	0,86	-0,3	96,63

Збільшення показника маневреності збільшився на 10% в межах норми. Отже більшу частину власного капіталу підприємство використовує для фінансування поточної діяльності, тобто вкладає в оборотні кошти. Що позитивно впливає на його подальший розвиток. Ситуація покращується через ріст показників власного капіталу, що має стійку тенденцію до збільшення, через зростання величини статутного капіталу підприємства.

Коефіцієнт фінансової стабільності складає у 2018 році 0,05, його значення зросло в порівнянні з минулим роком на 0,02, проте цей показник значно менший за рекомендований, що свідчить про нестачу власних коштів над позиковими. Отже, товариство «Санта–Україна» має нестійкий фінансовий стан і залежне від зовнішніх фінансових джерел.

Зменшення коефіцієнта фінансової залежності в динаміці на 0,3 означає зменшення частки позичених коштів у фінансуванні підприємства. Його значення не перевищує одиницю, що означає повне фінансування підприємства його власниками.

Результати аналізу ПрАТ «Санта–Україна» виявили, що майже всі коефіцієнти перевищують прийнятні норми, тобто відсутні ризики втрати

фінансової стійкості. Тому менеджменту товариства необхідно розробити та впровадити комплекс заходів, щодо покращення платіжної дисципліни та удосконалення збутової системи діяльності.

Методичний підхід або логіка розробки методики внутрішнього контролю «Дотримання платіжної дисципліни підприємства» полягає в такому:

- побудові організаційної моделі внутрішнього контролю на підприємстві взагалі та інформаційної моделі внутрішнього контролю дотримання платіжної дисципліни підприємства зокрема;

- розробці системи показників для оцінки стану платіжної дисципліни на підставі аналізу сплати грошових зобов'язань кредиторам і погашення дебіторської заборгованості за критеріями «своєчасність» і «повнота» відповідно до зазначеної в угоді/рахунку суми;

- виявленні причин негативного виконання платіжної дисципліни з боку зовнішніх дебіторів і по відношенню до зовнішніх кредиторів;

- визначенні факторів порушення платіжних зобов'язань із боку підприємства й оцінці їх впливу на подальше виконання вимог зовнішніх контрагентів, платоспроможності підприємства, а також його ділової репутації;

- побудові графіків виконання фінансових зобов'язань перед кредиторами та стягування боргів із покупців/замовників;

- окресленні перехресної карти виконання платіжних вимог для встановлення браку коштів у певні часові проміжки з метою підвищення ліквідності балансу та платоспроможності підприємства;

- розробці заходів щодо посилення платіжної дисципліни на підприємстві за умови превентивного та періодичного контролю розрахункових операцій;

- визначенні оптимальної форми розрахунків із дебіторами та кредиторами на підставі інтерв'ювання контрагентів із метою подальшого

закріплення умов погашення фінансових зобов'язань в угодах і проведення контрольних заходів;

- моделюванні перспективних фінансових потоків на підставі виробничих планів підприємства та результатів внутрішнього контролю дотримання платіжної дисципліни;

- у внутрішньому контролі за розрахунком резерву сумнівних боргів із метою визначення чистої вартості реалізації дебіторської заборгованості та уникнення завищення активів підприємства;

- удосконаленні існуючого порядку здійснення інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості з метою підтвердження достовірності показників фінансової та статистичної звітності.

Таким чином у досліджуваному періоді, фінансове становище ПрАТ «Санта - Україна» дещо погіршилося, хоча товариство є прибутковим. Дана ситуація є наслідком того, що стратегія виробництва, формується на основі замовлень. Логістична служба не достатньо уваги приділяє можливостям відмови контрагентів від своїх зобов'язань, постійних змін на ринку, який на сьогодні є досить нестабільним.

2.3. Економічний аналіз витрат від операційної діяльності ПрАТ «Санта-Україна»

Стійкий фінансовий стан ПрАТ «Санта-Україна» формується в процесі всієї виробничо-господарської діяльності, тому значно зростає роль його своєчасного та якісного аналізу, що допоможе управлінському персоналу завчасно виявити негативні кризові явища та застосувати заходи антикризової політики управління щодо недопущення чи подолання фінансової кризи.

Аналіз платоспроможності товариства здійснюється головним бухгалтером під час складання квартального фінансового звіту. В якості показників платоспроможності використовуються показники ліквідності:

коефіцієнт абсолютної ліквідності; коефіцієнт термінової ліквідності; коефіцієнт загальної ліквідності.

Для узагальнення інформації про стан платоспроможності складається аналітична таблиця, яка дозволяє зробити порівняльний аналіз за рік та виявити динаміку показників ліквідності. Разом з тим, розрахунку лише трьох показників ліквідності не достатньо для аналізу платоспроможності та прийняття якихось управлінських рішень за результатами такого аналізу. Тому доцільно було б здійснювати розрахунки за методикою, пропонованою вітчизняними науковцями.

Розпочнемо оцінку операційної діяльності, розрахувавши деякі показники діяльності підприємства на підставі фінансової та бухгалтерської звітності за 2017 - 2018 рр., відповідні розрахунки занесемо до табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Показники діяльності ПрАТ «Санта - Україна»

№ з/п	Назва показників	Один. виміру	2017 р.	2018 р.	Відхилення тис. грн.	Темп росту, %
1	Обсяг промислової продукції	тис. грн.	19034,5	22676,5	-3642	119,13
2	Випуск основних видів продукції в натуральному виразі	штуки	220700	199200	-21500	90,26
3	Обсяг реалізованої промислової продукції у фактичних цінах	тис. грн.	19331,3	22451,5	-3120,2	116,14

Результати аналізу діяльності підприємства виявили падіння обсягу продукції у звітному році на 3642 тис. грн. в порівнянні з минулим роком, що вплинуло на падіння обсягу реалізованої продукції на 3120,2 тис. грн. Основними причинами такої тенденції стало зменшення попиту на продукцію на ринку.

Отже, дані таблиці свідчать про падіння показників діяльності ПрАТ «Санта-Україна», основними причинами чого стали, підвищення рівня ціни закупівлі сировини, неплатоспроможність покупців, зниження інших

фінансових доходів, а також політична ситуація в країні та поширення світової фінансової кризи.

На наступному етапі аналітичної роботи, проведемо аналіз обсягів запасів та дебіторської заборгованості на основі форми №1 «Баланс»(Звіт про фінансовий стан), результати розрахунків згрупуємо у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Динаміка запасів і дебіторської заборгованості

ПрАТ «Санта - Україна», тис. грн.

Показник	Роки		Відхилення, +/-	Темп зростання % до базового
	2017	2018		
1	2	3	4	5
Виробничі запаси	1157	1661	504	143,56
Незавершене виробництво	649	795	146	122,50
Готова продукція	453	720	267	158,94
Товари	1	1	0	100
Дебіторська заборгованість за товари	865	1331	466	153,87
Інша дебіторська заборгованість	52	94	42	180,80

Отже, як видно з таблиці, у 2018 році готова продукція на складі збільшилась на 276 тис. грн., оскільки відбулось збільшення обсягу незавершеного виробництва на 146 тис. грн., отже споживачі виконують свої договірні зобов'язання.

Також на підприємстві застосовується аналіз структури операційних витрат за економічними елементами, в тому числі з порівнянням планових та фактичних рівнів витрат. То ж можна стверджувати, що належним чином аналіз не проводиться.

Елементи структури витрат за елементами у ПрАТ «Санта - Україна» за період 2017-2018 рр. згруповані в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Аналіз структури витрат за елементами у ПрАТ «Санта - Україна»
за період 2017-2018 рр.

Елементи витрат	Попередній період	Звітний період	Абсолютне відхилення	Темп зростання % до базового
1	2	3	4	5
Матеріальні витрати	2811	4085	1274	145,32
Витрати на оплату праці	10670	12826	2156	120,21
Відрахування на соціальні заходи	2842	4329	1487	65,65
Амортизація	1180	1212	32	102,71
Інші витрати	1274	828	-446	153,86
Разом	19818	22239	2421	112,22

Як бачимо з даних таблиці, загальні витрати підприємства на виробництво зросли протягом 2018 року на 2421 тис. грн. за рахунок збільшення матеріальних витрат - 1274 тис. грн., що зросли внаслідок підвищення світових цін на ресурси.

Збільшення витрат на оплату праці – 2156 тис. грн., вплинуло відповідно на зростання величини відрахувань на соціальні заходи – 1487 тис. грн., амортизації на 32 тис. грн., що свідчить про задовільну систему оплати на підприємстві, в той же час спостерігається зменшення на 446 тис. грн. інших витрат.

Варто зазначити, що операційні витрати ПрАТ «Санта-Україна» є важливим фактором формування цін на продукцію, впливу на рівень ефективності виробництва, визначення фінансових результатів діяльності підприємства.

Налагоджений в системі планового господарства класичний ланцюжок «виробник – гуртовик - роздріб» наразі не діє, гуртова торгівля на внутрішньому ринку практично відсутня. Внаслідок утвердження давальницьких схем роботи ПрАТ «Санта-Україна», роздрібна магазина торгівля виявилася неактуальною і практично зникла. Товариство за браком практичного досвіду реалізації продукції в нових ринкових умовах потребує

посередника, який би зміг заповнити розрив, що утворився між виробниками та споживачами готового одягу. Що і підтверджує інформація про обсяги виробництва та реалізації основних видів продукції за 9 місяців 2020 року, згрупована в табл.2.8.

Таблиця 2.8

Обсяги виробництва та реалізації основних видів продукції

ПрАТ «Санта-Україна» за 9 місяців 2020 року

№ з/п	Основний вид продукції	Обсяг виробництва			Обсяг реалізованої продукції		
		у натуральній формі (шт)	у грошовій формі (тис.грн.)	у відсотках до всієї виробленої продукції	у натуральній формі (шт.)	у грошовій формі (тис. грн.)	у відсотках до всієї реалізованої продукції
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Виробництво верхнього одягу	168700	20046	84.7	166100	19871.4	85.1
2	Виробництво спіднього одягу	30500	2630.5	15.3	29200	2580.1	14.9

ПрАТ «Санта-Україна» працює за надзвичайно несприятливих умов внутрішнього ринку, що обумовлено експансією імпорتنих товарів, у значних масштабах. За даними Асоціації легкої промисловості України їх доля сягає 80%. Якщо взяти до уваги ще й той факт, що готовий одяг ввозиться за зниженими цінами, що в свою чергу, зводить до нуля витрати на сплату мита та податків, то імпорتنий виріб є приблизно на 25-30% дешевший за аналогічний товар вітчизняного виробника. Тоді як вітчизняні швейні фабрики змушені працювати за умов світових цін на сировину, матеріали та устаткування, які формують 65-80% собівартості продукції, оплата праці становить 10-20%, накладні витрати (орендна плата, амортизаційні відрахування, відсотки за кредит тощо) сягають 30% витрат на виготовлення одиниці продукції.

Необхідність пошуку шляхів підвищення прибутковості, конкурентоспроможності продукції, зниження витрат на виробництво продукції завжди являється актуальною, тому управлінський персонал товариства

змушений здійснювати постійне аналітичне дослідження означених показників. Інформацію про собівартість реалізованої продукції за 9місяців 2020 року згрупуємо в табл.2.9.

Таблиця 2.9

Інформація про собівартість реалізованої продукції
ПрАТ «Санта-Україна» за 9місяців 2020 року

№ з/п	Склад витрат, які складають більше 5% від собівартості реалізованої продукції.	Відсоток від загальної собівартості реалізованої продукції (%)
1	Матеріальні витрати	18.4
2	Витрати на оплату праці	57.7
3	Відрахування на соціальні заходи	12.7
4	Амортизація	5.4
5	Інші операційні витрати	5.8
6		
Всього витрат		100

У досліджуваному товаристві нормування, планування та облік витрат входять до функцій різних служб підприємства, а це збільшує витрати на утримання персоналу, що впливають на загальну собівартість продукції.

Також треба зазначити, що програма аналізу на підприємстві не складається, а саме старання складання плану та програми економічного аналізу забезпечує необхідну зібраність і повноту проведення аналітичного дослідження. Економічний аналіз здійснюється з визначенням незначної кількості показників та порівнянням їх в динаміці.

Висновок за розділом 2

Підсумовуючи отримані результати аналізу виробничо-господарської діяльності підприємства, можна дійти висновку, що за досліджуваний період, фінансове становище ПрАТ «Санта - Україна» дещо погіршилося, хоча і є прибутковим. Дана ситуація є наслідком того, що стратегія виробництва, формується на основі замовлень. Логістична служба не достатньо уваги приділяє можливостям відмови контрагентів від своїх зобов'язань, постійних змін на ринку, який на сьогодні є досить нестабільним.

Результати дослідження проблем розвитку ПрАТ «Санта-Україна» промисловості показали, що основними чинниками, які обумовлюють кризові явища та послаблюють їх економічну стійкість є:

- застаріла матеріально-технічна база підприємств, а саме, висока фізична зношеність та моральне старіння технологічного устаткування;
- відсутність виробництва спеціалізованого технологічного устаткування для виготовлення товарів легкої промисловості, а також комплектуючих матеріалів та запасних частин до нього;
- відсутність належної сировинної бази. Відомо, найпотужнішим маркетинговим чинником у торгівлі швейними виробами є мода. Розвиток моди відбувається за рахунок новітніх технологій, зокрема в тканинах. З'являється нова фактура тканин, обробка швів, навіть техніка шиття. Проблемою швейних підприємств, яка стримує створення конкурентоспроможної продукції, є відсутність у номенклатурі вітчизняних текстильних виробників необхідного за фактурою та кольоровою гамою асортименту тканин;
- кадрові проблеми. Як показує аналіз, спостерігається висока плинність кадрів, особливо молодих, в основному через низьку оплату праці, низький технічний рівень виробництва, низьку мотивацію;
- нерозвинута індустрія моди в Україні. Головною особливістю

українського споживача є те, що не маючи достатньої кількості коштів на постійне оновлення свого гардеробу, він прагне купувати якомога більш функціональний одяг. Як наслідок, він обережно ставиться до змін у моді. Саме це стає головною причиною того, що при створенні колекцій для масового тиражування, вітчизняні модельєри використовують щонайбільше 20-30% нових модних деталей, тоді як у всьому світі практична мода використовує 40-50% ідей «від кутюр». Світові творці моди щорічно створюють 10-15 колекцій для широкого споживання;

- жорстка конкуренція з боку імпортованих товарів, що ввозяться за демпінговими цінами та контрабандно. За цих умов швейні підприємства практично не мають можливості реалізувати свою продукцію за рентабельною ціною;

- слабо розвинута логістична інфраструктура сектора, що ускладнює реалізацію готової продукції.

Не зважаючи на необхідність проведення економічного аналізу витрат, у ПрАТ «Санта-Україна» він належним чином не проводиться, шляхи пошуку зменшення виробничої собівартості на підприємстві відсутні. За досліджуваний період проводився лише аналіз платоспроможності. В якості показників платоспроможності використовувалися показники ліквідності: коефіцієнт абсолютної ліквідності; коефіцієнт термінової ліквідності; коефіцієнт загальної ліквідності. Аналіз операційних витрат на підприємстві здійснюють шляхом дослідження структури операційних витрат за економічними елементами, в тому числі з порівнянням планових та фактичних рівнів витрат. То ж можна стверджувати, що належним чином економічний аналіз не проводиться.

РОЗДІЛ 3

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАТ «САНТА УКРАЇНА» ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Оцінка відповідності обліково-аналітичного забезпечення витрат від операційної діяльності товариства вимогам законодавства і нормативних документів

Упорядкована обліково-аналітична система узагальнення інформації про діяльність юридичних осіб ґрунтується на суцільному і безупинному документуванні всіх господарських операцій, що відбуваються протягом операційного циклу. Тільки задокументовані господарські операції, включені до облікових реєстрів, потім формують фінансову звітність підприємства.

Первинний документ – основа бухгалтерського, податкового, і статистичного обліку, який формується як ручним, так і автоматизованим способами. В первинних документах відображаються процеси придбання основних засобів, запасів і витрат праці, рух ресурсів підприємства, процес виробництва і реалізації, доходи і витрати суб'єктів господарювання.

Первинні документи на ПрАТ «Санта Україна» складаються в момент проведення господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. Для надання їм юридичної сили і доказовості, первинні документи мають містити такі обов'язкові реквізити: назва підприємства, від імені якого складається документ, назва документа, код форми, дата і місце складання, зміст господарської операції та її вимірники, посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за дозвіл здійснення господарської операції і складання первинного документа. Характер господарської операції і технологія опрацювання даних у ПрАТ «Санта Україна» іноді передбачають включення додаткових реквізитів у первинні документи, а саме ідентифікаційного коду

підприємства, номеру документа, підстави для здійснення операцій, даних про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Жодна господарська операція, яка відбувається на підприємстві, не уникає документування. Проте документуванням займаються не тільки працівники бухгалтерії, а насамперед особи, які проводять господарські операції та дають дозвіл на їх проведення. Іноді ці особи досить легковажно відносяться до складання первинних документів та заповненню реквізитів, що суперечить законодавству. Це посадові особи виробничих, організаційно-технологічних, інженерно-технічних і розпорядчих служб і підрозділів.

З метою упорядкування документальної фіксації згаданих фактів господарської діяльності керівник ПрАТ «Санта Україна» затвердив перелік посадових осіб, яким він надає право давати дозвіл на здійснення господарських операцій, пов'язаних із відпуском коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна (підписувати первинні документи).

Інформація про первинні документи з обліку господарських операцій з формування витрат операційної діяльності та делегування відповідальності за їх складання у ПрАТ «Санта Україна» узагальнено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Документування формування витрат операційної діяльності
у ПрАТ «Санта Україна»

Господарська операція	Найменування документу	Місце складання	Відповідальний за складання
1	2	3	4
Списання матеріалів на витрати основного виробництва	Акт на списання матеріалів	Внутрішній	Начальник цеху
Відображення витрат на відрядження	Звіт про використання коштів наданих на відрядження або під звіт	Внутрішній	Підзвітна особа

1	2	3	4
Відображення отриманих послуг з технічного обслуговування комунікаційних мереж	Договір, рахунок, платіжне доручення, акт приймання-здачі виконаних робіт	Зовнішній	Бухгалтер
Відображення отриманих послуг з водопостачання	Договір, рахунок, платіжне доручення	Зовнішній	Бухгалтер
Відображення отриманих послуг з постачання електроенергії	Договір, рахунок - фактура, податкова накладна, платіжне доручення	Зовнішній	Постачальник електроенергії
Проведення наданих послуг оренди	Договір, платіжне доручення, акт виконаних послуг	Зовнішній	Орендодавець
Відображення витрат по нарахуванню амортизації (зносу)	Бухгалтерська довідка - розрахунок зносу	Внутрішній	Бухгалтер
Відображення прийому виконаних робіт	Договір, рахунок, платіжне доручення, акт прийому-здачі виконаних робіт.	Зовнішній	Бухгалтер
Відображення витрат по нарахуванню заробітної плати працівникам підприємства та відрахувань на фонд оплати праці до фондів соціального страхування	Розрахунково-платіжна відомість, бухгалтерська довідка-розрахунок по відрахуванню на фонд оплати праці до фондів , соціального страхування	Внутрішній	Бухгалтер
Отримання послуг банку по перерахуванню електронних платежів	Договір на розрахунково-касове обслуговування, банківська виписка	Зовнішній	Обслуговуюча банківська установа

Підставою для списання матеріальних витрат на собівартість продукції у ПрАТ «Санта-Україна» є Акт на списання матеріалів на витрати основного виробництва. Для відображення в обліку отриманих від постачальників та підрядників робіт і послуг на досліджуваному підприємстві слугує Акт прийому-здачі виконаних робіт, складений на основі договору про їх отримання. Підставою для віднесення вартості отриманих підприємством

послуг на витрати є також рахунок, виписаний постачальником. Підставою для відображення в обліку ПДВ є податкова накладна, виписана постачальником наданих послуг. Первинним документом для відображення витрат на амортизацію необоротних активів є розрахунок бухгалтерії, який складає головний бухгалтер ПрАТ «Санта-Україна».

Первинним документом для обліку заробітної плати повинна бути розрахунково-платіжна відомість. Проте, на досліджуваному підприємстві такий документ не складається, а для обліку заробітної плати передбачено складання Відомості обліку заробітної плати, яка, по суті, є вторинним документом. Це ми вважаємо недоліком обліково-аналітичного процесу, бо відсутність первинної документації з обліку заробітної плати може призвести до нераціонального завищення даної статті витрат.

Первинні документи ПрАТ «Санта Україна» до внесення їх до реєстрів обліку обов'язково перевіряються за формою і змістом працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів і відповідність господарської операції чинному законодавству, логічна пов'язаність окремих показників.

Документи заповнюються чітко у відповідних графах. Для запобігання несанкціонованому втручання в оформлення первинних документів товариства або повторному їх використанню, при заповненні вільні рядки первинних документів обов'язково перекреслюються. Первинні документи, що пройшли обробку і зареєстровані в облікових реєстрах, підлягають обов'язковому збереженню і передаються до архіву.

Усі бухгалтерські документи до передачі в архів проходять належну перевірку й опрацювання за такими етапами: оформлення первинних документів; підготовка звітів матеріально відповідальних та посадових осіб і передача їх до бухгалтерії; приймання звітів; перевірка звітів за формою і по суті; арифметична перевірка; підготовка документів для синтетичних і аналітичних записів; рознесення сум господарських операцій в реєстрах синтетичного і аналітичного обліку; узагальнення даних поточного

синтетичного й аналітичного обліку; записи в Головну книгу; складання оборотно-сальдової відомості; складання балансу. Для забезпечення дотримання термінів обробки і передачі документів було б доцільним використовувати графік документообігу, який на досліджуваному підприємстві відсутній.

На ПрАТ «Санта Україна» первинні документи зберігаються відповідно строків, затверджених наказом Головного архівного управління. Документи, термін зберігання яких минув і які не мають науково-історичного значення, за затвердженням керівником підприємства актом-описом здаються організаціям вторинної сировини.

Формування обліково-аналітичного забезпечення витрат операційної діяльності у товаристві відбувається на підставі наказу про облікову політику, який затверджений ще 10 січня 2016 року. Враховуючи кількість законодавчих змін з означеного періоду, існує потреба його оновлення. Послідовне проведення підприємством прийнятої облікової політики є одним з найважливіших завдань бухгалтерського обліку.

Облік витрат відповідно до наказу про облікову політику визначається у відповідності до вимог П(С)БО 16 «Витрати», за яким витрати - один із важливих напрямків облікового процесу діяльності підприємства.

Для узагальнення інформації про витрати операційної діяльності з виготовлення готової продукції призначений основний активний рахунок бухгалтерського обліку 23 «Виробництво», за дебетом якого 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 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 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, транспортних і ремонтних послуг тощо).

Згідно наказу про облікову політику ПрАТ «Санта-Україна» прямі витрати (матеріальні, оплата праці, інші прямі витрати) включаються в собівартість в тому періоді, коли вони виникли, з використанням субрахунків 231-237. Загальногосподарські витрати обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати», витрати на збут обліковують на однойменному рахунку 93, при цьому вони не включаються в собівартість продукції.

Рахунки класу 8 «Витрати за елементами» товариство не використовує. Тому витрати, які здійснюються на підприємстві, відразу із рахунків, на яких відображаються такі витрати (13, 20, 22, 25, 37, 39, 63, 65, 66), списують на рахунки витрат операційної діяльності (23, 91, 92, 93, 94) із подальшим списанням витрат із рахунків 9 класу «Витрати діяльності» на рахунок 79 «Фінансові результати».

При аналітичному обліку витрат на рахунках 9 класу «Витрати діяльності» ПрАТ «Санта-Україна» використовує:

- рахунок 90, субрахунок 901 «Собівартість реалізованої продукції», та 903 «Собівартість наданих послуг» на яких ведеться облік виробничої собівартості реалізованої продукції та послуг з переробки давальницької сировини;

- рахунок 92 «Адміністративні витрати», де відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства;

- рахунок 93 «Витрати на збут» на якому ведеться облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт, послуг;

- рахунок 98 «Податки на прибуток» на якому ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Облік витрат загально-виробничого призначення у ПрАТ «Санта-Україна» ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», до якого

відкриті шість субрахунків. Надалі всі загальновиробничі витрати відносяться на рахунок 23 «Виробництво», на якому обліковується собівартість готової продукції та наданих послуг з переробки давальницької сировини. Витрати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» не розподіляються, керівництво підприємства вважає, що розподіляти між різними підвидами робіт та послуг загальновиробничі витрати недоцільно. Проте, ми вважаємо це недоліком облікової політики підприємства і пропонуємо запровадити облік загально виробничих витрат на рахунку 91 з подальшим їх розподілом між видами продукції і наданими видами послуг відповідно до пропонованої П(С)БО 16 «Витрати» методики.

Кореспонденція рахунків у ПрАТ «Санта-Україна» за червень 2020 р., на підставі первинних документів, наведена у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Кореспонденція рахунків з виготовлення продукції
у ПрАТ «Санта-Україна»

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4
Нараховано амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються при виготовленні готової продукції згідно Відомості амортизації основних фондів	231	131	1728,88
Відпущено зі складу сировину і матеріали згідно Акту списання матеріалів на витрати основного виробництва	231	201	8230,88
На собівартість виготовленої продукції списано вартість купівельних напів-фабрикатів(гудзики, змійки,кріплення тощо)	231	202	23666,6
Списано на собівартість виготовленої продукції суму отриманих від ТОВ «Ольвія» монтажних і налагодочних робіт згідно Акту виконаних робіт	231	377	20000
Списано на собівартість виготовленої продукції суму отриманих послуг екологічного характеру згідно Акту здачі-прийняття робіт	231	377	344,47
Списано на собівартість виготовленої продукції суму послуг по обробці чистки прасувального обладнання згідно Акту здачі-прийняття робіт	231	377	655,43

1	2	3	4
Віднесено на собівартість виготовленої продукції суму орендної плати за обладнання, нараховану амортизацію, використану воду, електроенергію та абонентну плату згідно рахунку № 165 від ТОВ «МЕК»	231	377	820,50
Списано на собівартість виготовленої продукції вартість спожитої електроенергії згідно рахунку за електроенергію від ТОВ «Миколаївобленерго»	231	377	2422,36
Згідно розрахунку бухгалтерії списано вартість орендної плати на собівартість продукції	231	377	633,23
Нараховано заробітну плату виробничих робітників та робітників загальновиробничого призначення згідно Відомості обліку заробітної плати	231	661	7681,29
Проведені відрахування ЕСВ на соціальне страхування від зарплати за рахунком бухгалтерії	231	65	2996,96
Визначена собівартість виготовленої продукції	901	23	69180,6

З даних таблиці видно, що собівартість продукції, яка обліковується на рахунку 23 «Виробництво», згідно наказу про облікову політику включає: амортизацію виробничого обладнання, прямі матеріали, отримані роботи і послуги, що безпосередньо відноситься до виробленої продукції, витрати на оплату оренди; послуги, такі як електроенергія, вода та інші а також заробітна плата працівників, підприємства (окрім адміністративного персоналу) і відрахування Єдиного соціального внеску.

В цілому можна стверджувати, що використання рахунків для обліку виготовлення продукції у ПрАТ «Санта-Україна» відповідає чинному вітчизняному законодавству. Проте ми маємо декілька заперечень - для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками використовується субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». При такому обліку змінюється економічна сутність господарської операції, а також потрібна ретельна перевірка дати проведення таких операцій, щоб була здійснена в тому місяці, в

якому вона віднесена до виробничих витрат. Інакше, згідно П(С)БО 16 «Витрати», попередня плата робіт та послуг витратами не визнається і не включається до Звіту про фінансові результати. Це ми вважаємо значним недоліком обліку та пропонуємо в розрахунках з постачальниками використовувати рахунки передбачені Інструкцією по застосуванню плану рахунків.

Також, згідно розрахунку бухгалтерії списано вартість орендної плати та суму отриманих послуг екологічного характеру на собівартість продукції, що суперечить методиці обліку, вказані послуги доцільно було б обліковувати у складі загальновиробничих витрат.

Після того, як процес виробництва продукції завершено, всі зібрані витрати сумуються і списуються з кредиту рахунку 23 «Виробництво» в дебет 90 «Собівартість реалізації».

Варто зазначити, що по рахунку 23 «Виробництво» на кінець місяця може бути дебетовий залишок (сальдо) в сумі незавершеного виробництва. Проте, як видно з даних таблиці 3.2, у товариства незавершеного виробництва в даному періоді немає. Це пояснюється тим, що на підприємстві технологічний цикл недовгий.

Всі інші витрати у ПрАТ «Санта-Україна» не включаються до собівартості продукції, є витратами періоду і списуються в кінці періоду на фінансовий результат. На досліджуваному підприємстві вони поділяються на адміністративні витрати та витрати на збут.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат діяльності у ПрАТ «Санта-Україна», на підставі первинних документів червня 2020 року, наведена в табл. 3.3.

Бухгалтерські проведення з обліку витрат діяльності
у ПрАТ «Санта-Україна»

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4
Нараховано амортизацію по основних засобах адміністративного призначення згідно Відомості амортизації основних фондів	92	131	3,81
Віднесено на адміністративні витрати суму послуг по технічному обслуговуванню комунікаційних мереж згідно Акту здачі-прийняття робіт	92	377	266,17
Віднесено на адміністративні витрати суму послуг по виготовленню сертифікатів відповідності згідно Акту приймання – здачі виконаних робіт	92	377	112,27
Списано на адміністративні витрати суму орендної плати приміщення згідно розрахунку бухгалтерії	92	377	81,71
Віднесено на адміністративні витрати суму послуг МТЗ згідно податкової накладної	92	377	8,87
Списано на адміністративні витрати вартість послуг ПрАТ «Укртелеком»	92	377	400,14
Віднесено витрати майбутніх періодів з періодичних бухгалтерських видань на адміністративні витрати	92	39	35,24
Віднесено суму нарахованого податку на адміністративні витрати	92	641.7	59,50
Згідно відомості обліку заробітної плати нараховано заробітну плату адміністративному персоналу	92	661	1705,58
Проведено нарахування на заробітну плату ЄСВ згідно розрахунку бухгалтерії	92	65	682,07
Віднесено до витрат на збут вартість матеріалів згідно Акту списання матеріалів	93	201	644,43
В кінці місяця вартість адміністративних витрат списується на зменшення фінансового результату	791	92	3489,36
Вартість витрат на збут списується на фінансовий результат	791	93	644,43

Виходячі з даних таблиці ми бачимо, що в обліку у ПрАТ «Санта-Україна» віднесення статей витрат до адміністративних та витрат на збут відповідає П(С)БО 16 «Витрати».

Обліково-аналітичне забезпечення витрат операційної діяльності у ПрАТ «Санта-Україна» здійснюється з використанням журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку з елементами комп'ютерної обробки за допомогою прикладної програми. Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку заснована на використанні принципу систематизації та накопичування даних первинних документів безпосередньо в регістрах аналітичного і синтетичного обліку відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Обліково-аналітичною службою товариства ведеться журнал-ордер №11«Доходи»; журнал-ордер №10«Собівартість», №10.1 «Витрати»; журнал-ордер №15 аналітика рах. по К^т 79 «Фінансові результати», а також журнали-ордери по рахунках 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»; 372 «Розрахунки з підзвітними особами»; 301 «Готівка в національній валюті» і 31 «Рахунки в банках» та ін.

Записи в накопичувальних регістрах виконують з показників, необхідних для управління і контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, а також для складання періодичної та річної фінансової звітності. Основними регістрами при цій формі обліку є журнали-ордери, що ведуться по кредиту синтетичних рахунків і дебету кореспондуючих рахунків. Використовують також регістри аналітичного обліку - відомості, таблиці, книги і картки.

Регістрами у ПрАТ «Санта-Україна» є аналітичні таблиці на машинозчитувальних носіях інформації до кожного субрахунка Робочого плану рахунків підприємства з кореспондуючими рахунками. Суми, наведені в регістрах, підтверджені відповідними первинними документами. Дані з регістрів аналітичного обліку переносять до журналів-ордерів, звідки,

наприкінці місяця, підсумкові дані переносять до Головної книги, в якій підраховують обороти по дебету і кредиту кожного рахунка.

Головну книгу використовують для узагальнення даних журналів-ордерів, взаємної перевірки зроблених записів по окремих рахунках і складання звітного балансу.

У Головній книзі відображають початкове сальдо, поточні обороти і сальдо на кінець звітного періоду (місяця, кварталу, року) по кожному субрахунку. За методом подвійного запису суми дебетових і кредитових оборотів, а також дебетових і кредитових сальдо мають бути відповідно між собою рівними. Головна книга відкривається на рік. Послідовність облікових записів у ПрАТ «Санта -Україна» при журнально-ордерній формі наведено на рисунку 3.1.



Рис. 3.1 Схеми журнальної форми обліку у ПрАТ «Санта-Україна»

Узагальнення інформації про витрати підприємства, згідно Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», здійснюється в формі №2 «Звіт про фінансові результати(Звіт про сукупний дохід)», метою складання якого є надання

користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки, а також про сукупний дохід підприємства. Дослідивши форми звітності за 2017-2018 роки, можна стверджувати, що витрати, понесені в процесі своєї фінансово-господарської діяльності, головний бухгалтер підприємства відобразила вірно, керуючись при складанні НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Дослідивши облікову політику ПрАТ «Санта-Україна», можемо зробити висновок, що організація бухгалтерського обліку товариства ґрунтується на застосуванні загальноприйнятих у міжнародній практиці передумов та принципів. Витрати визнаються відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Прямі витрати (матеріальні, оплата праці, інші прямі витрати) включаються в собівартість в тому періоді, коли вони виникли, з використанням субрахунків 231 та 232. Адміністративні витрати обліковуються на рахунку 92, витрати на збут – на 93 рахунку. Вони не включаються до собівартості продукції, а вважаються витратами періоду. Згідно стандартів бухгалтерського обліку ПрАТ «Санта-Україна» не використовує 8 клас рахунків.

Розглянувши кореспонденцію рахунків з обліку витрат виробництва та витрат діяльності можна говорити про раціональність цільового призначення витрат ПрАТ «Санта-Україна». Проте ми маємо певні заперечення щодо робочого плану рахунків товариства, а саме :

- некоректний вибір рахунку для обліку розрахунків з постачальниками;
- застосування Відомості обліку заробітної плати замість розрахунково-платіжної відомості;
- відсутність розподілу рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», що призводить до завищення собівартості основного виробництва та зниження фінансових результатів господарської діяльності підприємства;
- відсутній затверджений керівництвом підприємства кошторис представницьких витрат, який виступає документальним підтвердженням цих витрат в разі їх виникнення наслідком цього може бути завищена собівартість продукції для цілей бухгалтерського обліку і оподаткування та зниження оподаткованого прибутку;
- відсутність графіку документообігу.

Проте, в цілому облік витрат у ПрАТ «Санта-Україна» відповідає діючим стандартам бухгалтерського обліку та чинному законодавству України.

3.2. Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення витрат від операційної діяльності ПрАТ «Санта–Україна»

З моменту складання і до здачі в архів на зберігання документи з обліку витрат операційної діяльності у ПрАТ «Санта-Україна» проходять певний шлях, використовуються на різних стадіях облікового процесу, тобто здійснюють документообіг. А саме раціонально організований документообіг є важливою ланкою в системі оперативного обліку витрат. За його допомогою здійснюється контроль за ходом виробництва, приймаються оперативні рішення по економному використанню ресурсів. Навпаки, не налагодженість документообігу дуже часто є причиною недоліків в організації обліку витрат, що може призводити до їх перевищення. Тому у ПрАТ «Санта-Україна» повинні бути розроблені порядок оформлення документів і графік їх руху від місця складання до місця обробки і використання з вказівкою строків і відповідальних виконавців.

Створення первинних документів з обліку витрат, порядок і строки передачі їх для відображення в бухгалтерському обліку повинні проводитися у відповідності із затвердженим в організації графіком документообігу. У ПрАТ «Санта-Україна» відповідальним за здійснення робіт по складанню графіку документообігу є головний бухгалтер підприємства. Додаток В містить запропоновану нами принципово нова схема документообігу товариства.

Отже, після укладання керівником підприємства договору з замовником про виготовлення продукції із давальницької сировини на замовлення, головний бухгалтер підприємства оформлює платіжне доручення на попередню оплату. При отриманні робіт і послуг, отриманих від підрядників для виробничих потреб, керівник підписує акт приймання-здачі виконаних ними

робіт, який стає підставою для віднесення головним бухгалтером цих витрат на собівартість замовлення. Від начальника цеху головний бухгалтер отримує звіт про рух продукції і напівфабрикатів, а також виробничий звіт з відповідними первинними документами. Після звірки даної документації головний бухгалтер робить записи до реєстрів аналітичного обліку, звідки дані переносяться до журналу-ордеру.

Поняття документообігу включає в себе складання графіка проходження документів, контроль за правильністю оформлення документів і відповідним відображенням операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Оптимізація документообігу дозволяє встановити велику кількість необхідних документів і число робітників, які мають справу з даними документами.

При складанні графіку документообігу потрібно дотримуватися наступних вимог:

- первинні облікові документи, що приймаються бухгалтерією, повинні мати всі обов'язкові реквізити;
- при прийманні документів повинна здійснюватися перевірка правильності арифметичних підрахунків;
- документи повинні бути складені у відповідності з вимогами законодавчих та нормативних актів;
- всі виправлення в документах повинні бути завіреними підписами осіб, відповідальних за їх складання, з вказівкою дати виправлення.

Графік оформлюють у вигляді схеми або переліку робіт по створенню, перевірці і обробці документів, які виконуються кожним підрозділом ПрАТ «Санта-Україна», а також усіма виконавцями з вказівкою їх взаємозв'язків та строків виконання робіт. При цьому графік повинен встановлювати раціональний документообіг, тобто передбачати оптимальну кількість підрозділів і виконавців для проходження кожним первинним документом, визначати мінімальний строк його знаходження в підрозділі.

Характеристику інформаційної бази обліку витрат операційної діяльності ПрАТ «Санта-Україна», що мають бути включені при розробці Графіка документообігу подано в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Характеристика інформаційної бази
обліку витрат операційної діяльності ПрАТ «Санта-Україна»,

Документ	Застосування
Договір	Виписується у двох примірниках. В ньому зазначаються: підприємство-замовник і підприємство-виробник, об'єкт замовлення, строки виконання, вартість об'єкту замовлення
Рахунок	Документ виписується постачальником. Вказуються реквізити постачальника, отримувача, а також назва виробленого товару та наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Окремо вказується сума ПДВ.
Податкова накладна	Виписується постачальником у двох примірниках. Основними реквізитами є :порядковий номер, дата виписки, реквізити постачальника і отримувача, номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ, умови продажу, форма розрахунку, об'єкт оплати, ціна продажу без ПДВ, сума ПДВ, загальна сума до сплати
Акт приймання-здачі виконаних робіт	Документ складається у двох примірниках. Вказуються реквізити постачальника , отримувача, а також назва виробленого товару та наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Окремо стоять підписи представників двох сторін, які безпосередньо здійснювали приймання-передачу послуг
Розрахунково платіжна відомість	Застосовується для розрахунку та видачі заробітної плати та пенсій всім категоріям працюючих. Складається в одному примірнику в бухгалтерії. Нарахування заробітної плати проводиться на основі даних первинних документів з обліку виробітки, фактичного відпрацьованого часу, доплатних листків та інших документів. Одночасно проводяться розрахунки утримань із заробітної плати і визначається сума, що належить до видачі.

На початковому етапі роботи по складанню графіка документообігу головний бухгалтер встановлює коло осіб, які мають справу з первинними

документами. В офіційному порядку до їх відома доводяться правила оформлення первинних документів та строки надання їх в бухгалтерію.

По кожному документу графік документообігу містить наступні розділи:

- порядок створення документа: кількість екземплярів, відповідальний за виписку, відповідальний за оформлення, відповідальний за виконання, строк виконання;

- порядок перевірки документа: відповідальний за перевірку, хто надає на перевірку, порядок надання, строк надання;

- порядок обробки документа: виконавець, строк виконання;

- порядок передачі документа в архів: виконавець, строк передачі.

Графік документообігу затверджується наказом керівника підприємства і, в зв'язку з цим, його положення обов'язкові для виконання всіма робітниками підприємства.

Робітники підприємства (начальники цехів, майстри, працівники планово-економічного відділу, фінансового відділу, відділу постачання, комірники, працівники бухгалтерії та ін.) складають і надають документи, що

відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю видається виписка із графіка, в якій перераховуються документи, що відносяться до сфери діяльності виконавця, строки їх подання і підрозділи підприємства, в які подаються вказані документи.

Відповідальність за дотримання графіка документообігу, а також за своєчасне і доброякісне створення документів, своєчасну передачу їх для відображення в бухгалтерському обліку і звітності, за достовірність даних, що в них містяться, несуть особи, які створили і підписали ці документи.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу по підприємству здійснює головний бухгалтер. Чітке дотримання графіків документообігу сприяє своєчасному і повному відображенню у облікових регістрах здійснюваних господарських операцій.

У Додатку Г наведений графік документообігу, який ми рекомендуємо застосовувати у ПрАТ «Санта-Україна», Організація документообігу за графіком в значній мірі полегшить впровадження щоденного оперативного обліку, сприятиме отриманню різнобічної і якісної інформації про роботу підрозділів підприємства і разом з тим покращить облікову дисципліну, скоротить строки обробки документів.

Для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками у ПрАТ «Санта-Україна», використовуються субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», що є принциповою зміною економічної сутності господарської операції. Наразі вважаємо що існує необхідність ретельно перевірити дати проведення таких операцій, що були здійснені в тому звітному періоді, в якому вони віднесені до виробничих витрат та здійснити коригування.

Так як, згідно П(С)БО 16 «Витрати», попередня оплата робіт та послуг витратами не визнається і не включається до форми №2 фінансової звітності «Звіту про фінансові результати(Звіт про сукупний дохід)». Тому було б доцільно в розрахунках з постачальниками та підрядниками використовувати рахунки передбачені Інструкцією №291, а саме рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» коли послуга передує оплаті.

Відсутність розподілу загальновиробничих витрат з однойменного рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» призводить до завищення собівартості основного виробництва та зниження фінансових результатів господарської діяльності підприємства. У ПрАТ «Санта-Україна» в дебеті рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображають витрати за статтями, а по кредиту – списання кожного місяця нагромаджених витрат на рахунок 23 «Виробництво» для включення їх до собівартості продукції, робіт, послуг.

Відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати», рекомендуємо використовувати у якості бази розподілу загальновиробничих витрат товариства пряму заробітну плату основних робітників.

Змінними загальновиробничими витратами вважати ті витрати, величина яких змінюється залежно від обсягу виробництва. Змінні загальновиробничі

витрати списувати на собівартість продукції записом: дебет рахунку 23 «Виробництво» та кредит рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Постійними вважати витрати, величина яких суттєво не змінюється при змінах обсягу виробництва. Постійні фактичні загальновиробничі витрати, що перевищують розраховану норму, вважаються розподіленими і включаються до виробничої собівартості, а їх залишок вважається нерозподіленими постійними загальновиробничими витратами і відноситься до складу реалізованої готової продукції звітного періоду.

Постійні розподілені загальновиробничі списувати записом: дебет рахунку 23 «Виробництво» та кредит рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати списувати записом: дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» та кредит рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Окрім того, необхідно внести зміни до наказу про облікову політику у вигляді доповнення механізму обліку і розподілу загальновиробничих витрат:

- базою розподілу загальновиробничих витрат є основна заробітна плата виробничих робітників;
- до постійних загальновиробничих витрат відносити витрати пов'язані з електро- та водопостачанням технологічного процесу. Всі інші витрати вважати змінними загальновиробничими витратами.

Таким чином шляхом застосування всіх запропонованих рекомендацій з організації бухгалтерського обліку витрат на виробництво можна суттєво поліпшити обліковий процес у ПрАТ «Санта-Україна».

Проблема удосконалення економічного аналізу витрат є однією із першочергових проблем для досліджуваного товариства, діяльність якого направлена на підвищення конкурентоздатності продукції та отримання прибутку. Залежно від особливостей технології і організації виробництва, рівня застосування обчислювальної техніки та інших факторів завдання на певному об'єкті впроваджують повністю або частково.

Економічний аналіз витрат операційної діяльності носить комплексний характер і повинен базуватися на достовірній повній інформації та реальній оцінці результатів діяльності підприємства.

На досліджуваному ПрАТ «Санта-Україна» нормування, планування та облік витрат входять до функцій різних служб підприємства. Більшість організаційних проблем породжено природою міжфункціонального спілкування. Різні функціональні структури часто мають досить вузьке коло інтересів і не зацікавлені в тій інформації, яка прямо їх не стосується. Вважається, що незначні покращення не зможуть допомогти в обставинах, які потребують масштабних змін, але наразі корінне «ламання» всієї системи управління не під силу більшості підприємств, тому, на наш погляд, можливе внесення змін в існуючу організаційну структуру ПрАТ «Санта-Україна».

Зосередження в одній службі планування, обліку та економічного аналізу витрат операційної діяльності, на нашу думку, буде сприяти підвищенню ефективності виробничої діяльності товариства. Основою такого об'єднання може стати інтегрована автоматизована система нормування, планування та обліку виробничих витрат. При автоматизації обліку, як правило, звільняється певна частина працівників бухгалтерії, але в цьому випадку кваліфікованих спеціалістів можливо переорієнтувати на аналітичну роботу. Проведення аналізу витрат операційної діяльності – не разовий захід, це має стати бути постійною, регулярною процедурою, тому об'єднання фахівців з планування, обліку й економічного аналізу повинно сприяти підвищенню його дієвості.

З урахуванням особливостей інформаційної бази ПрАТ «Санта-Україна» ми пропонуємо в рамках інтегрованої системи спеціальні процедури щомісячного аналізу витрат виробництва та собівартості продукції з використанням комп'ютерних технологій. Передбачається, що аналітичні розрахунки будуть здійснюватися провідними фахівцями групи планування, обліку й аналізу виробничих витрат обліково-аналітичного апарату товариства, а результати розрахунків розподілятимуться між керівниками різних підрозділів. Основні етапи проведення аналізу згрупуємо в табл.3.5:

Основні етапи економічного аналізу витрат виробництва
у ПрАТ «Санта-Україна»

№ п/п	Етапи економічного аналізу	Характеристика
1	2	3
1	Складання плану економічного аналізу	Визначення об'єктів аналізу та напрямків використання його результатів; Розробка програми та календарного плану, розподіл роботи між виконавцями; Визначення джерел інформації, системи показників, методів і прийомів аналізу; Розробка макетів аналітичних таблиць.
2	Підготовка матеріалів для аналізу	Збирання інформації та визначення додаткових джерел її отримання; Перевірка вірогідності інформації, правильності заповнення таблиць; Підготовка інформаційних даних до приведених показників.
3	Оцінка інформаційних матеріалів	Систематизація інформації, оцінка її достовірності, достатності та адекватності програмі й визначеним методам аналізу.
4	Аналіз показників	Загальна характеристика зміни показників порівняно з попереднім періодом або з іншими подібними підприємствами; Визначення показників і групування чинників, що впливають на величину собівартості; Виявлення залежності між окремими чинниками; Елімінування впливу факторів, що не залежать від об'єкта аналізу; Вимірювання впливу факторів; Оцінка збитків, зумовлених дією негативних факторів; Виявлення невикористаних можливостей для зниження собівартості продукції.
5	Остаточна оцінка результатів аналізу	Комплексні висновки за результатами аналізу; Пропозиції щодо підвищення ефективності (резерви зниження собівартості) діяльності видавництва. - аналіз структури собівартості продукції; - аналіз виконання плану (нормативу) за витратами на 1 грн. товарної продукції; - аналіз впливу зміни цін на товарну продукцію на рівень витрат; - аналіз впливу зміни цін на матеріальні ресурси на рівень витрат; - аналіз впливу зміни структури та асортименту на рівень витрат; - аналіз впливу амортизаційних відрахувань на рівень витрат; - факторний аналіз виробничих витрат; - аналіз якісного рівня результатів виробничої діяльності.

Економічний аналіз необхідно проводити у двох напрямках – у динаміці показників ПрАТ «Санта-Україна» та в порівнянні з показниками інших типових підприємств галузі. Для поглибленого аналізу витрат виробництва та собівартості продукції необхідно користуватися даними попередніх років.

Ефективність заходів полягає в зменшенні трудових, матеріальних і грошових витрат на їх здійснення.

Слід зазначити, що більшість заходів щодо організації облікового та аналітичного процесів не підлягають прямому розрахунку на ефективність у гривнях. Ефективність автоматизації процесу аналізу можна визначити не тільки в цілому, але й по операціях облікового процесу. Затрати часу для трьох варіантів людино-машинних процедур з обліку витрат виробництва подано в табл.3.6.

Таблиця 3.6

Розрахунок витрат часу для обліку витрат на виробництво

Операція	Затрати часу на розрахунок		
	ручний	в діалоговому режимі	із застосуванням ПК
Введення даних в ЕОМ перерахунок	- 2-3 дні	4-5 год 3-4 дні	2-3 год 2-3 дні
Перевірка і контроль даних	1-2 дні	2-3 год	2 год
Очікування в черзі на обчислення	-	0,15 год	до 10 хв
Обчислення	1-2 дні	до 4 год	до 2 год
Аналіз результатів і перерахунок	1 день	0,5 год	0,5 год
Очікування результатів	-	до 2 год	-
Підготовка до результатів	0,35 год	0,35 год	-
Друкування вихідних форм	до 5 год	3 год	3 год
Загальний затрачений час	5-8 днів	19-22 год	12-14 год
Виграш («+») чи програш («-») порівняно з ручним розрахунком	-	16 разів + + 6 днів	28 разів + + 7,5 дня

Можна констатувати, що економія, яка виникне у зв'язку з удосконаленням фінансово-господарської діяльності, виявляється у зменшенні собівартості продукції. Формування та використання собівартості як результату калькулювання у системах планування, обліку, аналізу та контролі спричиняє необхідність узгодження функціональних обов'язків працівників, документообороту, статей калькуляцій в підсистемах економічної інформації, що забезпечить можливість отримання максимум необхідної інформації в

найбільш прийнятному вигляді для сприйняття суб'єктом управління з мінімуму первинно зареєстрованих даних.

Таким чином, зосередження в одній службі планування, обліку та аналізу виробничих витрат буде сприяти підвищенню ефективності виробничої діяльності підприємства. А дійснення якісного автоматизованого оперативного обліку на виробництві дасть змогу уникнути негативних явищ втрати виробничих запасів підприємства та зведе вірогідність виникнення непродуктивних витрат до мінімуму.

Висновок за розділом 3

Узагальнюючи розглянутий вище порядок обліково-аналітичного процесу витрат операційної діяльності у ПрАТ «Санта-Україна» можна зробити певні висновки про його стан. Так, бухгалтерський облік витрат на підприємстві ведеться на підставі розробленої облікової політики, що затверджена ще в 2016 році наказом по підприємству «Про облікову політику підприємства», згідно з вимогами П(С)БО 16 «Витрати», але слід зауважити, що облікова політика не повністю відповідає вимогам П(С)БО 16 і має суттєві недоліки. Так, в наказі не знайшли відображення наступні питання:

- метод обліку витрат на виробництво;
- механізм списання витрат майбутніх періодів;
- перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат;
- механізм поточного обліку загальновиробничих витрат;
- спосіб розподілу загальновиробничих витрат.

Дослідження первинного обліку ПрАТ «Санта Україна» виявило документи, в яких були відсутні деякі реквізити, що говорить про неуважність бухгалтерів, та в подальшому призводить до помилок у роботі. Також виявлено, що на підприємстві не складається графік документообігу, який сприяв би посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку та поліпшенню організації обліково-аналітичного процесу.

Синтетичний облік витрат ведеться на відповідних рахунках, передбачених Планом рахунків та Інструкцією по застосуванню Плану рахунків, а саме на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Серед виявлених недоліків найбільш вагомими можна вважати: відсутній порядок розподілу загальновиробничих витрат на постійні та змінні - вся сума загальновиробничих витрат списується на рахунок 90 «Собівартість реалізації», без розподілу на рахунок 23 «Виробництво» та рахунок 90 «Собівартість реалізації». Таким чином, грубо порушуються вимоги до правильності ведення

обліку витрат операційної діяльності товариства та правильності формування собівартості. Вважаємо що виявлені недоліки у методиці фінансового обліку товариства мають суттєве значення і негативний вплив на організацію обліково-аналітичного процесу та потребують негайного виправлення.

Серед рекомендацій вдосконалення обліково-аналітичного процесу у ПрАТ «Санта-Україна» виділимо наступні:

- запропонований графік документообігу буде сприяти покращенню обліково-аналітичного процесу товариства, посилюватиме контрольні функції бухгалтерського обліку;

- розподіл загальновиробничих витрат у відповідності до виог П(С)БО 16 «Витрати» сприятиме правильному формуванню собівартості основного виробництва та фінансових результатів господарської діяльності товариства.

- застосування правильної кореспонденції рахунків допоможе уникнути помилок при складанні бухгалтерської і податкової інформації для складання внутрішньої і зовнішньої звітності;

- запропонований документарний контроль калькуляції дасть змогу приймати основні управлінські рішення при встановленні ціни послуги, плануванні доходів і витрат, ефективному контролюванні основних показників витрат;

- зосередження в одній службі планування, обліку та аналізу виробничих витрат буде сприяти підвищенню ефективності виробничої діяльності підприємства;

- здійснення якісного автоматизованого оперативного обліку на виробництві сприятиме підвищенню рівня його механізації та автоматизації дасть змогу уникнути негативних явищ втрати виробничих запасів підприємства та зведе вірогідність виникнення непродуктивних витрат до мінімуму.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ У ПРАТ «САНТА-УКРАЇНА»

4.1. Аналіз потенційних шкідливих і небезпечних виробничих факторів товариства

Небезпечні та шкідливі фактори у відповідності до міждержавного стандарту ГОСТ 12.0.003-74 ССБТ «Опасные и вредные производственные факторы. Классификация(СТ СЭВ 790-77)» поділяються на такі групи: фізичні, хімічні, біологічні та психофізіологічні.

До фізичних шкідливих та небезпечних виробничих факторів належать: рухомі механізми та машини; пересувні частини виробничого устаткування; підвищена запиленість та загазованість повітря робочої зони; підвищена чи понижена температура устаткування, матеріалів, повітря робочої зони; підвищений рівень шуму, вібрацій, інфразвукових коливань, ультразвуку, іонізуючого випромінювання, статичної електрики, ультрафіолетового та інфрачервоного випромінювання: підвищені чи понижені барометричний тиск, вологість, іонізація та швидкість руху повітря; небезпечне значення напруги в електричних ланцюгах; підвищена напруженість електричного чи магнітного полів; відсутність чи нестача природного освітлення; недостатня освітленість робочої зони та ін.

До хімічних шкідливих та небезпечних виробничих факторів належать хімічні речовини, які за характером дії на організм людини поділяються на загальнотоксичні, подразнюючі, сенсibiliзуючі, канцерогенні, мутагенні, такі, що впливають на репродуктивну функцію.

До біологічних небезпечних та шкідливих виробничих факторів належать: патогенні мікроорганізми (бактерії, віруси, гриби та ін.) та продукти їх життєдіяльності; макроорганізми.

Психофізіологічні небезпечні та шкідливі виробничі фактори: фізичні

перевантаження (статичні і динамічні); нервово-психічні перевантаження (розумові, перенапруження, перенапруження органів чуття, монотонність праці, емоційні перевантаження).

У процесі дії машини виникає небезпечна зона - простір, обмежений крайніми крапками руху робочого інструмента або частин, що переміщуються. Небезпечна зона може бути обумовлена вильотом дрібних часток оброблюваного матеріалу й наявністю скупчення пар, газів, пилу в тому або іншому апараті або на робочім місці. У цих зонах постійно або періодично виникають фактори, небезпечні для життя й здоров'я робітника. Усяка частина, що рухається, механізму при зіткненні з нею робітника (зачеплення зубчастих коліс, що обертаються вальців, що набігають галузей приводних пасів, що виступають елементи машин - болти, шпонки, різні вали із гладкою поверхнею й ін.) становить певну небезпеку для робітників. Правильно сконструйована машина повністю запобігає можливості проникнення робітника в небезпечні зони. Чим менше число виступаючих, рухаються частин машини, тем менше небезпека захоплення його кінцівок, одягу, волосся працюючих, приводить до серйозних випадків травматизму.

Поняття «небезпечна зона» пов'язана із джерелом виникнення нещасного випадку (травми) на виробництві. На текстильному устаткуванні небезпечними зонами є: голчасті ґрати живильників; колкові й ножові барабани очисників і розпушувачів; барабани з голчастою й пильчатою гарнітурою чесальних машин; жало валів, барабанів, циліндрів на тіпальних, чесальних, стрічкових, шліхтовальних машинах, майже на всіх видах оздоблювального устаткування; батани, кривошипи, шатуни, ексцентрики на ткацьких верстатах; ножі, диски, шнеки; клиноремінні, зубчасті, ланцюгові передачі на всіх видах устаткування; електроустаткування на всіх видах машин.

Стосовно до текстильних машин виявлене в якості небезпечних зон джерел п'ять основних груп: механічні, термічні, тиску, електричні й хімічні.

1. Зони механічних джерел підрозділяються у свою чергу на п'ять підгруп:

Зона стиску - зона, у якій людина або частини його тіла можуть бути

стиснуті (зім'яті) внаслідок поступального руху вузлів машини (поступально стосовно корпусу руху батан).

Зона зрізу (зрушення) - зона, у якій частини машини рухаються по напрямкові друг до друга або стосовно інших частин так, що людина або частини його тіла можуть бути відрізані.

Зона різання, проколу, удару - зона, де рухаються або нерухливі гострі, виступаючі або тупі частини машини можуть нанести забите місце або різану рану (виступаючі кришки, ручки, гострі крайки встаткування, ножі).

Зона захоплення - зона, у якій деталі й вузли машини влаштовані й рухаються так, що людей, частини його тіла або одяги можуть захоплюватися цими вузлами (відкриті передачі, що виступають кінці валів зі стопорними болтами, нерівностями, веретена кільцевих прядильних машин).

Зона затягування, втягування - зона, у якій частини машини рухаються так, що утворюють звуження в яке може затягти людину, частини його тіла, одяг (клиноремінні, зубчасті, ланцюгові передачі, що сходяться вали).

Наведені небезпечні зони є елементарними, тобто обумовленими діями одного джерела травмування. У практиці часто зустрічаються зони, що полягають із декількох елементарних, тобто обумовлених дією декількох небезпечних зон, одна з яких може домінувати.

2. Зони термічних джерел характеризуються підвищеним рівнем температури.

3. Зонами джерел тиску є посудини під тиском.

4. Зони електричних джерел характеризуються силою електричного струму (металеві неструмоведучі частини машин з порушеними захисними обладнаннями й несправною електропроводкою, зони розтікання електричного струму, що де працює може одержати електротравму).

5. Зонами хімічних джерел є машини й апарати для готування барвників або одбілюючих речовин, а також устаткування, де ці речовини застосовуються в технології й можуть викликати отруєння або опіки обслуговуючого персоналу.

Наведена класифікація може бути продовжена по видах небезпечних

вузлів і найбільш характерних зон обслуговування машин, тобто з виділенням конкретного елемента джерела травматизму. При такому підході до аналізу небезпечних зон важливо встановити із усіх небезпечних зон домінуючу, після чого вжити ефективних заходів по їхній ліквідації.

Основними небезпечними факторами порушення технологічного процесу є: обривність утокових і основних ниток; порушення норм розміщення верстатів; захаращення проходів навоями й товарними валиками; порушення температурно-вологового режиму.

У виробничих умовах майже завжди людський організм зазнає впливу шуму й вібрації, які приводять до швидкого стомлення людини й зниженню продуктивності праці. При інтенсивності шуму, що перевершує припустиму норму, виникають професійні захворювання, часто досить важкі (втрата слуху, приглухуватість, вібраційна хвороба, захворювання нервової й серцево-судинної систем). Дія вібрації на людину може викликати вібраційну хворобу.

У легкій промисловості застосовуються радіоактивні ізотопи. На відміну від механічного, теплового або світлового впливу, легко сприйманого органами почуттів, проникнення іонізуючих випромінювань в організм людини не відчувається й судити про ступінь небезпеки, що загрожує, можна лише по спеціальних приладах. Небезпека електричного струму у відмінності від інших видів небезпек (видимих, чутних, відчутних) збільшується тим, що людей без спеціальних приладів не в змозі виявити напругу дистанційно. Небезпека виявляється занадто пізно, коли людина вже уражена. Ця обставина висуває на перший план питання про надійний захист обслуговуючого персоналу й працівників інших категорій, пов'язаних з експлуатацією електроустаткування, від небезпеки поразки електричним струмом. Тому дуже важливо знати основи електробезпечності.

Перелік основних процесів, операцій і устаткування, що є джерелами шкідливих і небезпечних факторів у ПрАТ «Санта-Україна», як підприємстві швейної промисловості наведений у табл. 4.1.

Перелік основних процесів, операцій і устаткування, що є джерелами шкідливих і небезпечних факторів у ПрАТ «Санта-Україна»

Небезпечні та шкідливі виробничі фактори	Джерела небезпечних і шкідливих факторів у виробництві:		
	Підготовчому	Розкрійному	Швейному
1	2	3	4
Газоподібні речовини	Зберігання матеріалів Промір і розбраковування	Настил і розкрій тканини	Запуск крою Сточування деталей крою Дублювання Волого-теплова обробка Контроль, маркування, упакування готових виробів
Пил	Промір і розбраковування тканини	Настил і розкрій тканини Маркування деталей крою, видалення відходів крою Обмеловка	Запуск крою Обробка деталей крою на красобметочних стачиваще-обметувальних машинах Обробка виробів на стегальних машинах Осноровка виробів
Температура повітря робочої зони			Волого-теплова обробка (утюжка, пресування, формування, термофіксація, термокамери)
Підвищена температура поверхонь устаткування Шум		Процес розкрою тканини на розкрійній машині	Преси, праски, термокамери Обробка деталей виробів на машинах напівавтоматах Обробка деталей виробів на стегальних машинах Обробка деталей на стачиваще-обметувальних і красобметочних машинах Сточування виробів на одnogольних та багатогольних машинах Обробка виробів на вишивальних автоматах, напівавтоматах
Вібрація		Розкрій тканини ручною розкрійною машиною	Обробка виробів на машинах напівавтоматах Обробка виробів на стьогальних машинах Обробка деталей і виробів на стачиваще-обметувальних та красобметочних машинах Сточування виробів на одnogольних та багатогольних машинах Обробка виробів на вишивальних автоматах, напівавтоматах

1	2	3	4
Ультразвук			Обробка деталей на ультразвукових установках
Статична електрика	Промір, настил і розбраковування тканини	Настил і раскройка тканини	Обробка одягу на щіткових машинах; пошиття виробів, що містять синтетику
Монотонність праці	Процеси проміру й розбраковування тканини		Пошиття виробів

4.2. Заходи з покращення умов праці у ПрАТ «Санта-Україна»

Способами захисту є обладнання шестерень із внутрішнім зачепленням замість зовнішнього; утоплення деталей тощо; захист від проникнення працюючого в небезпечні зони машини, від дії електричного струму й підвищеного понад припустимий тиск у робочих агрегатах; надійна система огорожень небезпечних зон, захисні блокувальні обладнання, а також ретельна герметизація, що ліквідує виділення шкідливих речовин у повітряний простір робочого місця, є обов'язковими, прогресивними, найбільш діючими технічними засобами боротьби із травматизмом і професійними захворюваннями на виробництві.

Засоби досягнення безпеки діляться на:

- засоби колективного захисту, що забезпечують захист усіх працюючих на ділянці (СКЗ);
- засоби індивідуального захисту, що підвищують захисні властивості людини (СІЗ), до яких ставиться також і навчання взаємодії з устаткуванням у небезпечній зоні.

Засоби колективного захисту реалізуються: при механізації й автоматизації виробничих процесів; використанні роботів і маніпуляторів; дистанційним керуванні устаткуванням; визначенні розмірів небезпечної зони; у випадку

застосування огорожень, блокувань, звукової й світлової сигналізації; при здійсненні сигнального фарбування; при використанні гальмових обладнань, що й виключають.

Засоби індивідуального захисту забезпечують захист окремої людини або окремих його органів за допомогою спеціального одягу, взуття, захисних касок, масок, а також світлофільтрів, вібро- і шумозахисних обладнань.

Огороджувальні обладнання застосовуються для ізоляції систем приводу машин і агрегатів, зони обробки, що падають ударних елементів машин і т.д. Конструктивно огорожувальні обладнання можуть бути стаціонарними, рухливими (знімними) і переносними.

Запобіжні обладнання призначені для автоматичного відключення рухливих агрегатів і машин при відхиленні від нормального режиму роботи. До них ставляться обмежники ходу, виготовлені у вигляді упорів, кінцевих вимикачів і т.п. У випадку роботи на більших швидкостях пересування вони сполучаються з гальмовими обладнаннями. У якості запобіжних обладнань від перевантаження машин і верстатів у конструкцію машини вводять слабку ланку. Ці обладнання являють собою деталі й вузли машини, які руйнуються (не спрацьовують) при перевантаженнях. До них ставляться: зрізні штифти, шпонки; фрикційні муфти, що не передають рух при надмірних крутних моментах; плавкі запобіжники; розривні мембрани в установках з підвищеним тиском і т.д. Слабкі ланки можуть бути або з автоматичним відновленням (муфта тертя) або з необхідною заміною зруйнованого елемента.

Блокувальні обладнання або виключають можливість проникнення людини в небезпечну зону, або усувають небезпечний фактор на час перебування людини в цій зоні. Обладнання можуть бути механічними, електромеханічними, радіаційними й інших типів. При використанні механічного блокування звичайно, щоб нитка огороження, потрібно загальмувати й повністю зупинити привід тиші, інакше важіль не дає зняти огороження. А при знятті огороження агрегат неможливо пустити в хід. Електромеханічне блокування полягає в тому, що людей, повертаючи рукоятку дверцят, розмикає електричне коло, і установка

знеструмлюється. Щоб знову включити установку, потрібно спочатку закрити дверцята й повернути рукоятку. Ланцюг замкне.

Для попередження виникнення випадків поразки людей електричним струмом застосовують різні заходи, серед яких:

- застосування малих напруг. Область застосування малих напруг 2,36 і 42В на практиці звичайно обмежена ручним електрифікованим інструментом. Ручними переносними лампами й лампами місцевого висвітлення у виробничих приміщеннях підвищеної небезпеки або особливо небезпечних.

- контроль ізоляції. Опір ізоляції повинний бути досить високим, щоб витік струму не перевищував 0,001 А. справність ізоляції перевіряють не рідше одного разу в рік у сирих й не рідше дві раз у рік особливо сирих приміщеннях.

- забезпечення неприступності струмоведучих частин. Щоб виключити можливість дотику або небезпечного наближення до ізольованих струмоведучих частин, необхідно забезпечити їхню неприступність. Це досягається за допомогою огорожень, блокувань або розташування струмоведучих частин на недоступній висоті або в недоступних місцях. В установках напруга до 1000В і застосовують суцільні огороження виді кожухів і кришок. Електричні блокування здійснюють розрив ланцюга спеціальними контактами, які встановлюють на дверцятах кожухів електричних апаратів. Механічні блокування встановлюються в рубильниках, пускачах, автоматичних вимикачах.

- захисне заземлення. У різних частинах електричних установок можливі пробіи ізоляції й замикання на металеві корпуси електродвигуна, пускача, світильників, оболонки кабелів і ін. внаслідок цього металеві струмоведучі частини, що звичайно не перебувають під напругою, можуть виявитися під струмом і становити небезпеку у випадку дотику до них людей. Принцип дії захисного заземлення - зниження до безпечних напруг дотик і кроку, обумовлених замиканням на корпусі. Це досягається шляхом зменшення потенціалу заземленого встаткування (тобто зменшенням опору заземлення), а також шляхом вирівнювання потенціалів за рахунок підйому потенціалу підстави, на якому коштує людей, до потенціалу, близького по величині до потенціалу заземленого

встаткування.

- занулення. Небезпека поразки струмом при пробі ізоляції на корпус електродвигуна або іншого встаткування може бути усунуте занулення. Воно являє собою навмисне електричне з'єднання металевих струмоведучих частин електроустановок, що можуть виявитися під напругою, до неодноразово заземленого нульового проведення живильної мережі. Електричні установки текстильних підприємств живляться в більшості випадків від чотирьох провідної мережі змінного струму напругою 22/127 і 380/220В з глухозаземленим нульовим проведенням. У випадку ушкоджень ізоляції й інших несправностей електричної установки, при яких можуть виявитися під напругою провідні частини, вона швидко відключається від мережі (у результаті перегорання запобіжника), усуваючи в такий спосіб джерело небезпек.

- захисне відключення – використання обладнання для швидкого автоматичного відключення електроустановки при виникненні небезпеки поразки людину струмом. Вона застосовується в тих випадках, коли захисні заземлення й занулення в стані забезпечити безпека при дотику людини до струмоведучої частини, при замиканні фази на корпус електроустановки й зниженні опір ізоляції нижче припустимого.

4.3. Розрахунок системи штучного освітлення товариства

Організація раціонального освітлення робочих місць – одне з основних питань охорони праці. При незадовільному освітленні різко знижується продуктивність праці, можливі нещасні випадки, поява близорукості, швидка втомленість. В залежності від джерела світла освітлення може бути трьох видів: природне, штучне і сумісне. Основна задача освітлення – створення найкращих умов для роботи.

При проектуванні освітлювальної установки вирішимо наступні основні питання.

1. Прийmemo для освітлення світильник типу УПН-15.

2. Визначимо відстань від стелі до робочої поверхні (H_0) за формулою (4.1):

$$H_0 = H - h_p, \text{ м} \quad (4.1)$$

де H – висота робочого приміщення, ($H = 3,5\text{м}$);

h_p – висота робочої поверхні ($h_p = 1\text{м}$).

$$H_0 = 3,5 - 1 = 2,5\text{м}$$

3. Визначимо відстань від стелі до світильника (h_c) за формулою (4.2):

$$h_c = 0,2 H_0, \text{ м} \quad (4.2)$$

$$h_c = 0,2 \times 2,5 = 0,5\text{м}$$

4. Визначимо висоту підвішування світильника над освітлювальною поверхнею (h) за формулою (4.3):

$$h = H_0 - h_c, \text{ м} \quad (4.3)$$

$$h = 2,5 - 0,5 = 2\text{м}$$

5. Визначимо висоту підвішування світильника над підлогою (H_n) за формулою (4.4):

$$H_n = h + h_p, \text{ м} \quad (4.4)$$

$$H_n = 2 + 1 = 3\text{м}$$

Для досягнення найбільшої рівномірності освітлення приміщення приймемо відношення: $L/h = 1,5$, тоді відстань між центрами світильників розраховується за формулою:

$$L = 1,5 \times 2 = 3\text{м} \quad (4.5)$$

6. Розраховуємо необхідну кількість світильників (N) за формулою:

$$N = S : L^2 \quad (4.6)$$

де S – площа приміщення, ($S = 42\text{м}^2$).

$$N = 42 : 32 = 4,67 = 5 \text{ шт.}$$

7. Розрахуємо індекс приміщення (i) за формулою (4.7):

$$i = (A \times B) : (h \times (A + B)) \quad (4.7)$$

де A – довжина приміщення, м ($A = 7\text{м}$),

B – ширина приміщення, м ($B = 6\text{м}$).

$$i = (7 \times 6) : (2 \times (7 + 6)) = 1,62$$

8. Визначимо розрахунковий світловий потік однієї лампи (Φ) за

формулою (4.8):

$$\Phi = (E_{\min} \times S \times K_z \times Z) : (N \times h), \text{ л} \quad (4.8)$$

де $E_{\min}$ – мінімальна освітленість лампами розжарювання за нормами, ($E_{\min} = 100$ люкс);

K_z – коефіцієнт запасу, враховує експлуатаційне зниження освітленості в порівнянні з запроектованою ($K_z = 1,3$);

Z – коефіцієнт мінімальної освітленості ($Z = 1,15$);

h - коефіцієнт використання світлового потоку, % (визначається з застосуванням коефіцієнту відображення стелі ($\eta_{\text{п}} = 70\%$), коефіцієнту відображення стін ($\eta_{\text{с}} = 50\%$), коефіцієнту відображення робочої поверхні ($\eta_{\text{р}} = 10\%$)) ($h = 58\%$).

$$\Phi = (100 \times 42 \times 1,3 \times 1,15) : (5 \times 0,58) = 2165,17 \text{ лм}$$

9. Визначимо фактичну освітленість приміщення ($E_{\text{ф}}$) за формулою:

$$E_{\text{ф}} = E_{\min} \times (\Phi_{\text{л}} : \Phi), \text{ люкс} \quad (4.9)$$

де $\Phi_{\text{л}}$ – фактичний світловий потік однієї лампи, лм ($\Phi_{\text{л}} = 2100 \text{ лм}$)

$$E_{\text{ф}} = 100 \times (2100 : 2165,17) = 96,99 \text{ люкс}$$

Загальна потужність освітлювальної установки (P_z) визначається за формулою:

$$P_z = P_{\text{л}} \times N, \text{ кВт} \quad (4.10)$$

де $P_{\text{л}}$ – потужність лампи, кВт

$$P_z = 0,15 \times 5 = 0,75 \text{ кВт}$$

Отже, організація раціонального освітлення робочих місць сприятиме створенню найкращих умов для роботи. підвищенню продуктивності праці персоналу товариства.

Висновок за розділом 4

В розділі було досліджено небезпечні та шкідливі виробничі фактори, які характерні для процесу виробництва ПрАТ «Санта-Україна». Безпека праці на швейному виробництві охоплює такі три складники: безпеку виробничого обладнання; безпеку технологічних процесів; безпеку виконання робіт і забезпечується наступними методами: добором принципів дії, джерел енергії та параметрів робочих процесів; мінімізацією кількості енергії, що споживається чи накопичується; застосуванням вмонтованих у конструкцію засобів захисту та інформації про можливі небезпечні ситуації; застосуванням засобів автоматизації, дистанційного керування та контролю; дотриманням ергономічних вимог, обмеженням фізичних і нервово-психологічних навантажень на працівників.

Система управління виробничим обладнанням забезпечує надійне і безпечне його функціонування на всіх режимах роботи, а також у разі зовнішніх впливів. На робочих місцях наявні написи, схеми та інші засоби інформації щодо послідовності керуючих дій. Конструкція і розміщення засобів попередження про небезпечні ситуації забезпечують безпомилкове, достовірне і швидке сприйняття цієї інформації.

До осіб, допущених до участі у виробничому процесі, висувають вимоги щодо відповідності їх фізичних, психофізичних і, в окремих випадках, антропометричних даних характеру роботи. Перевірка стану здоров'я працівників проводиться перед допуском їх до роботи, і періодично у процесі роботи. Особи, яких допускають до участі у виробничому процесі, мають професійну підготовку (у тому числі і з безпеки праці), що відповідає характеру робіт.

Основними напрямками убезпечення праці у ПрАТ «Санта-Україна», на нашу думку, може стати комплексна механізація й автоматизація виробництва, що є передумовою докорінного поліпшення умов праці, зростання

продуктивності праці та якості продукції, сприяє ліквідації відмінності між розумовою і фізичною працею.

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 ПрАТ «Санта-Україна».

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.

ВИСНОВКИ

Високий економічний результат діяльності підприємства значною мірою визначається тим, наскільки ефективно на ньому здійснюватиметься менеджмент витрат, оскільки саме він є дієвим інструментом прозорості і ефективності діяльності підприємства та його структурних підрозділів. Підсумовуючи дослідження, проведені в першому розділі, можна узагальнити: витрати є важливою економічною категорією, яка потребує нових підходів управління ними через значні зміни, що відбуваються останнім часом в технологічній та збутовій діяльності підприємств. Розуміння економічної сутності і ролі витрат у процесі операційної діяльності має важливе значення для ефективного управління ними, і є основою науково - обґрунтованої класифікації витрат за певними критеріями.

Проблемам обліково-аналітичного забезпечення витрат підприємства вітчизняні науковці та практики приділяють надзвичайно велику увагу. Віддаючи належне плідній праці науковців та значимості здобутих ними результатів, слід визнати, що окремі теоретичні, методичні й практичні положення обліково-аналітичного забезпечення витрат операційної діяльності промислового підприємства потребують доопрацювання. Зокрема, до таких питань належать: уточнення підходів до трактування сутності витрат операційної діяльності як обліково-аналітичного об'єкта та їхньої класифікації для процедур поточного та стратегічного контролю і управління; розбудова інформаційної бази та інструментарію аналізу витрат з урахуванням функціонального та процесного підходів до їх обліку; удосконалення технології аналізу витрат операційної діяльності для досягнення поточних та стратегічних цілей підприємства.

Аналіз законодавчо-нормативних та теоретичних джерел сприяв узагальненню та уточненню трактування сутності категорії «витрати операційної діяльності підприємства» із точки зору управлінського або

бухгалтерського підходу, які відрізняються між собою економічним змістом, часом та метою формування витрат. Проте, на нашу думку, більш ефективним в практичній діяльності підприємства є бухгалтерський підхід, згідно з яким можна визначити витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань внаслідок здійснення господарської діяльності підприємства, які призводять до зменшення власного капіталу.

В процесі дослідження ми виявили наявність недоліків та суперечностей в законодавчо – нормативній базі, яка регулює організацію бухгалтерського обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції :

- у П(С)БО 16 «Витрати» викладені трактування, які не сприяють підвищенню рівня економічної роботи на підприємствах, запровадженню протизатратного механізму господарювання;
- низка пропозицій П(С)БО 16 «Витрати» протирічать положенням п. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та офіційній термінології СІМА з управлінського обліку;
- П(С)БО16 «Витрати» не містить визначення змінних та постійних витрат по відношенню до загальновиробничих витрат, що конкретно відносити до непрямих витрат та наднормативних витрат, також ми не бачимо рекомендацій з вибору одиниці виміру нормальної потужності;
- існує проблема визначення нормальної потужності за механізмом, викладеним в П(С)БО16 «Витрати»;
- питання документального забезпечення витратних операцій наразі потребують подальших досліджень та раціоналізації існуючих документів;
- існує проблема детального визначення фактичних обсягів незавершеного виробництва на підприємстві, так як фактичну суму визначають шляхом інвентаризації, яка частіше за все не проводиться.

До проблем формування обліково-аналітичного забезпечення витрат і калькулювання собівартості продукції належать:

- проблема діяльності різних галузей економіки. При цьому мають бути враховані конкретні методичні підходи, які б дали змогу побудувати облік

витрат і систему бюджетування відповідно до технології, узгодити з функціями витрат. а також запропонувати такі методи, які б допомогли створити належну систему контролю витрат;

- чинна класифікація методів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції ґрунтується на тому, що об'єкти обліку й об'єкти калькулювання збігаються. Такий збіг хоча й спостерігається в окремих випадках, але він є швидше винятком, ніж закономірністю.

- недостовірні результати аналізу через можливі помилки. Якщо підприємство здійснюватиме калькулювання неповної собівартості, то повну собівартість воно може отримати тільки позасистемним, розрахунковим шляхом.

- загальноприйняті економічні поняття тлумачаться по-різному. У результаті виникають ускладнення обліку, порушується єдина аналітична база, з'являються проблеми при проведенні порівняльної оцінки господарських операцій, окремі показники та напрями аналізу втрачають свою аналітичну значущість, що стримує реалізацію обліково-аналітичних функцій у системі управління народним господарством.

Підсумовуючи отримані результати аналізу виробничо-господарської діяльності підприємства, можна дійти висновку, що за досліджуваний період, фінансове становище ПрАТ «Санта - Україна» дещо погіршилося, хоча і є прибутковим. Дана ситуація є наслідком того, що стратегія виробництва, формується на основі замовлень. Логістична служба не достатньо уваги приділяє можливостям відмови контрагентів від своїх зобов'язань, постійних змін на ринку, який на сьогодні є досить нестабільним.

Результати дослідження проблем розвитку ПрАТ «Санта-Україна» промисловості показали, що основними чинниками, які обумовлюють кризові явища та послаблюють їх економічну стійкість є:

- застаріла матеріально-технічна база підприємств, а саме, висока фізична зношеність та моральне старіння технологічного устаткування;

- відсутність виробництва спеціалізованого технологічного устаткування для виготовлення товарів легкої промисловості, а також комплектуючих матеріалів та запасних частин до нього;

- відсутність належної сировинної бази. Відомо, найпотужнішим маркетинговим чинником у торгівлі швейними виробами є мода. Розвиток моди відбувається за рахунок новітніх технологій, зокрема в тканинах. З'являється нова фактура тканин, обробка швів, навіть техніка шиття. Проблемою швейних підприємств, яка стримує створення конкурентоспроможної продукції, є відсутність у номенклатурі вітчизняних текстильних виробників необхідного за фактурою та кольоровою гамою асортименту тканин;

- кадрові проблеми. Як показує аналіз, спостерігається висока плинність кадрів, особливо молодих, в основному через низьку оплату праці, низький технічний рівень виробництва, низьку мотивацію;

- нерозвинута індустрія моди в Україні. Головною особливістю українського споживача є те, що не маючи достатньої кількості коштів на постійне оновлення свого гардеробу, він прагне купувати якомога більш функціональний одяг. Як наслідок, він обережно ставиться до змін у моді. Саме це стає головною причиною того, що при створенні колекцій для масового тиражування, вітчизняні модельєри використовують щонайбільше 20-30% нових модних деталей, тоді як у всьому світі практична мода використовує 40-50% ідей «від кутюр». Світові творці моди щорічно створюють 10-15 колекцій для широкого споживання;

- жорстка конкуренція з боку імпортованих товарів, що ввозяться за демпінговими цінами та контрабандно. За цих умов швейні підприємства практично не мають можливості реалізувати свою продукцію за рентабельною ціною;

- слабо розвинута логістична інфраструктура сектора, що ускладнює реалізацію готової продукції.

Не зважаючи на необхідність проведення економічного аналізу витрат, у ПрАТ «Санта-Україна» він належним чином не проводиться, шляхи пошуку зменшення виробничої собівартості на підприємстві відсутні. За досліджуваний період проводився лише аналіз платоспроможності. В якості показників платоспроможності використовувалися показники ліквідності: коефіцієнт абсолютної ліквідності; коефіцієнт термінової ліквідності; коефіцієнт загальної ліквідності. Аналіз операційних витрат на підприємстві здійснюють шляхом дослідження структури операційних витрат за економічними елементами, в тому числі з порівнянням планових та фактичних рівнів витрат. То ж можна стверджувати, що належним чином економічний аналіз не проводиться.

Узагальнюючи організаційні аспекти обліково-аналітичного процесу витрат операційної діяльності у ПрАТ «Санта-Україна» можна зробити певні висновки про його стан. Так, бухгалтерський облік витрат на підприємстві ведеться на підставі розробленої облікової політики, що затверджена ще в 2016 році наказом по підприємству «Про облікову політику підприємства», згідно з вимогами П(С)БО 16 «Витрати», але слід зауважити, що облікова політика не повністю відповідає вимогам П(С)БО 16 і має суттєві недоліки. Так, в наказі не знайшли відображення наступні питання:

- метод обліку витрат на виробництво;
- механізм списання витрат майбутніх періодів;
- перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат;
- механізм поточного обліку загальновиробничих витрат;
- спосіб розподілу загальновиробничих витрат.

Дослідження первинного обліку ПрАТ «Санта Україна» виявило документи, в яких були відсутні деякі реквізити, що говорить про неуважність бухгалтерів, та в подальшому призводить до помилок у роботі. Також виявлено, що на підприємстві не складається графік документообігу, який сприяв би посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку та поліпшенню організації обліково-аналітичного процесу.

Синтетичний облік витрат ведеться на відповідних рахунках, передбачених Планом рахунків та Інструкцією по застосуванню Плану рахунків, а саме на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Серед виявлених недоліків найбільш вагомими можна вважати: відсутній порядок розподілу загальновиробничих витрат на постійні та змінні - вся сума загальновиробничих витрат списується на рахунок 90 «Собівартість реалізації», без розподілу на рахунок 23 «Виробництво» та рахунок 90 «Собівартість реалізації». Таким чином, грубо порушуються вимоги до правильності ведення обліку витрат операційної діяльності товариства та правильності формування собівартості. Вважаємо що виявлені недоліки у методиці фінансового обліку товариства мають суттєве значення і негативний вплив на організацію обліково-аналітичного процесу та потребують негайного виправлення.

Серед рекомендацій вдосконалення обліково-аналітичного процесу у ПрАТ «Санта-Україна» виділимо наступні:

- запропонований графік документообігу буде сприяти покращенню обліково-аналітичного процесу товариства, посилюватиме контрольні функції бухгалтерського обліку;
- розподіл загальновиробничих витрат у відповідності до виог П(С)БО 16 «Витрати» сприятиме правильному формуванню собівартості основного виробництва та фінансових результатів господарської діяльності товариства.
- застосування правильної кореспонденції рахунків допоможе уникнути помилок при складанні бухгалтерської і податкової інформації для складання внутрішньої і зовнішньої звітності;
- запропонований документарний контроль калькуляції дасть змогу приймати основні управлінські рішення при встановленні ціни послуги, плануванні доходів і витрат, ефективному контролюванні основних показників витрат;
- зосередження в одній службі планування, обліку та аналізу виробничих витрат буде сприяти підвищенню ефективності виробничої діяльності підприємства;

- здійснення якісного автоматизованого оперативного обліку на виробництві сприятиме підвищенню рівня його механізації та автоматизації дасть змогу уникнути негативних явищ втрати виробничих запасів підприємства та зведе вірогідність виникнення непродуктивних витрат до мінімуму.

В четвертому розділі було досліджено небезпечні та шкідливі виробничі фактори, які характерні для процесу виробництва ПрАТ «Санта-Україна». Безпека праці на швейному виробництві охоплює такі три складники: безпеку виробничого обладнання; безпеку технологічних процесів; безпеку виконання робіт і забезпечується наступними методами: добором принципів дії, джерел енергії та параметрів робочих процесів; мінімізацією кількості енергії, що споживається чи накопичується; застосуванням вмонтованих у конструкцію засобів захисту та інформації про можливі небезпечні ситуації; застосуванням засобів автоматизації, дистанційного керування та контролю; дотриманням ергономічних вимог, обмеженням фізичних і нервово-психологічних навантажень на працівників.

Система управління виробничим обладнанням забезпечує надійне і безпечне його функціонування на всіх режимах роботи, а також у разі зовнішніх впливів. На робочих місцях наявні написи, схеми та інші засоби інформації щодо послідовності керуючих дій. Конструкція і розміщення засобів попередження про небезпечні ситуації забезпечують безпомилкове, достовірне і швидке сприйняття цієї інформації.

До осіб, допущених до участі у виробничому процесі, висувають вимоги щодо відповідності їх фізичних, психофізичних і, в окремих випадках, антропометричних даних характеру роботи. Перевірка стану здоров'я працівників проводиться перед допуском їх до роботи, і періодично у процесі роботи. Особи, яких допускають до участі у виробничому процесі, мають професійну підготовку (у тому числі і з безпеки праці), що відповідає характеру робіт.

Основними напрямками забезпечення праці у ПрАТ «Санта-Україна», на нашу думку, може стати комплексна механізація й автоматизація виробництва, що є передумовою докорінного поліпшення умов праці, зростання продуктивності праці та якості продукції, сприяє ліквідації відмінності між розумовою і фізичною працею.

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 ПрАТ «Санта-Україна».

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. 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.
2. Лисак Г.Г. Сутність витрат операційної діяльності торгового підприємства як обліково-аналітичного об'єкту / Г. Г. Лисак, О. В. Кот // Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки. - 2016. - № 2. - С. 54-62. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnau_ekon_2016_2_9.
3. Скригун Н.П. Економічна сутність категорії витрат виробництва[Текст]. /Н.Скригун//Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. -№4. – С.11-16
4. 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> .
5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет.: Пер. с англ. / Под ред. С.А.Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
6. Рикардо Д. Сочинения. – Т. 3.[Текст]. / Пер. англ. под ред. М.Н. Смит. – М.: Госполитиздат, 1955.
7. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. – Т. 1. – Кн.1: Процесс производства капитала; – М.: Политиздат, 1988. – 891 с.
8. Бланк И.А. Управление прибылью. – К.: «Ника-Центр», 1998. – 544 с. – (Серия «Библиотека финансового менеджера»; Вып. 2.
9. Сухарева, Л.А. Контроллинг – основа управления бизнесом [Текст] / Л. Сухарева, С.Н. Петренко – К.: Ника- центр, 2005. – 208 с.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року №73 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgiwin/laws>

11. Голов С.Ф., Ефименко В.И. Финансовый и управленческий учет: – К.:ТОВ «Автоинтерсервис», 1996. – 544 с.:
12. Ткаченко Н.М. Управління витратами підприємства [Текст]. / Н.М. Ткаченко /К.: ТОВ «Интерсервис», 2012. – 745 с.
13. Мазаракі А.А. та ін. Економіка торговельного підприємства. Підручник для вузів. (Під ред. проф. Н.М.Ушакової). – К, «Хрещатик», 1999. – 800 с.
14. Цал-Цалко, Ю.С. Витрати підприємства: навч. посібник [Текст]/ Ю.С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 374 с.
- 15.Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.
- 16.Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Пер. з англ.; за ред. С.Ф.Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
17. Белоусова І.Чумаченко М Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості// Бухгалтерський облік і аудит.–2009–№4 –С.3-11.
18. Горщар В. 1С: Облік витрат на виробництво продукції / В.Горщар/ Бухгалтерія – 2013-№35. – С.11-16.
19. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 (зі змінами та доповненнями).
20. Пилипів Н.І. Концептуальні засади організації обліку затрат виробничо-комерційної діяльності на підприємствах нафтової і газової промисловості / Пилипів Н.І. // Науковий вісник Ужгородського університету, Серія: Економіка. - 2010. – С.113-
21. Шандова Н.В. Створення ефективної системи управління витратами підприємства// Фінанси України – 2003 – №7 – с.97-101

22. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств, організацій та установ, затверджений наказом Міністерством фінансів України №291 від 30.11.1999р. (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show>.

23. Голов С.Ф.Класифікація витрат і методи калькулювання собівартості в управлінському обліку// Податкове планування. – 2017.- №2(64) – С.25-30.

24. Кузнєцова С. Легітимація як напрям розвитку бухгалтерського управлінського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит – 2004 - №12.

25. Іванов Ю., Котлярів Є. Реформована собівартість (калькулювання у промисловості) // Бухгалтерія – 2011– №20/1

26. Іванов Ю.А. 1С: Бухгалтерія 7.7 для України: Заняття 44. Облік затрат і визначення фінансового результату.// Податки та бухгалтерський облік, Фактор № 42 (600) 26 травня 2003р.

27. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> .

28. Дорфман В. Облік матеріальних витрат у промисловості // Дебет-Кредит – 2012 - №10. – С.15-21.

29. Энтони Р. Учет : ситуации и примеры/ Р. Энтони, Дж. Рис ; пер. с англ. / подред. и с предисл. А. М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – с.557.

30. Сухарева Л. А. Контроллинг – Основа управления бизнесом / Л. А. Сухарева, С.Н. Петренко. – К. : Ольга; Ника-центр, 2002. – 208 с.

31. Турило А.М. Управління витратами підприємства: навч. посібник / Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с .

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

33. Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. Інформаційні системи і технології в обліку: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ. –2014. – с.187 .

34. Гриліцька А.В. Шляхи вдосконалення організації обліку витрат від операційної діяльності/ А.В. Гриліцька, О.М. Хавроненко// Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Випуск 14. – 2016. – с.928-931

35. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В. Г. Швець. — К. : Знання Прес, 2003. — 444 с.

36. Лень В. С. Фінансовий облік: навчальний посібник/ В. С. Лень. - К.: Академвидав, 2011. - 608 с. - (АЛЬМА-МАТЕР)

37. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології : монографія / Ф. Ф. Бутинець, К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля, О. М. Брадул, Л. Я. Шевченко; ред.: Ф. Ф. Бутинець; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту, Вінниц. фін.-екон. ун-т, Житомир. наук. бухгалтер. шк. - К., 2013. - 604 с. - укр.

38. Бухгалтерський облік, аналіз і контроль: проблеми інтеграції і розвитку : кол. монографія / Ф. Ф. Бутинець, А. В. Гевчук, А. А. Михалків, А. В. Долюк, С. Л. Коротаєв; ред.: Ф. Ф. Бутинець; Вінниц. фінанс.-екон. ун-т, Житомир. наук. бух. шк. - Житомир : Рута, 2017. - 365 с. - укр.

39. Пушкар, М. С. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс]: навч. посіб. / М. С. Пушкар, В. З. Семанюк, Н. В. Гудзь. – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – 292.

40. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні [Текст]: монографія / М. С. Пушкар, Л. В. Нападовська, Я. Д. Крупка[та ін.]; за ред. М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 268 с. – До 50-річчя ТНЕУ.

41. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Энциклопедия, 1994. – 790 с.

42. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир: ПП «Рута», 2001. — 224 с. 2.

43. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности:

Учебник /Анатолий Шеремет / - Москва: ИНФРА - М, 2009. - 416 с.

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

45. Бондар І.Ю. Управління витратами виробництва та собівартість продукції. Навчальний посібник./ І.Ю.Бондар, В.І. Пахомов / - КДТЕУ. – К., 2000. – 64 с.

46. Любар О. О. Організаційні основи подоводи обліку витрат операційної діяльності на підприємстві. / О. О. Любар, М. В. Григоращ/ Ефективна економіка.-2018. - № 12. [Електронний ресурс]. - Режим доступу <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6757>

47. Бондар М. І. Стратегічний управлінський облік ризиків: теоретичні та практичні аспекти / М. І. Бондар, Н. Ю. Єршова // Фінанси України. - 2019. - № 2. - С. 69-81. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2019_2

48. Палий В.Ф. Основы калькулирования. / В.Ф. Палий /- М.: Финансы и статистика, - 1987. - 208с.

49. Сулима М.О Організація бухгалтерського обліку навч. посібник /О. П. Кундря-Висоцька, О. В. Москаленко, О. М. Сулима/. – К. : УБС НБУ- 2015.- 301 с.

50. Бухгалтерский учет: Учебник/ И.И.Бочкарева, В.А.Бычков и др./; Под ред. Я.В.Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768с.

51. Калькуляция себестоимости в промышленности. Под. ред. проф. А.Ш. Маргулиса. – М.: «Финансы». – 1975. – 295с.

52. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974. – 320с.

53. Керимов В.Е. Управленческий учет: Учебник. – М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. – 268с.

54. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450с.

55. Белый И.М. Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве. - Мн.: Высшая школа, 1990.- 258 с.

56. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 560с.
57. Сопко В. В. Облік витрат і калькуляція собівартості продукції у промисловості / В. В. Сопко, О. М. Петрик. – К. Техніка, 2006. – 112 с.
58. Мних Є.В. Економічний аналіз. Підручник. / Є.В. Мних /- Житомир. - ЖІТІ. - 2002. - 460с.
59. 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.
60. 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.
61. 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.
62. 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.
63. Пилипенко А.А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук./ – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
64. Кононова О.Є. Удосконалення організації обліку витрат будівельного підприємства/ О.Є. Кононова, К.І. Просенко// Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2016. – №6. –С.23-27.
65. Пасенко Н.С. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами підприємства/ Пасенко Н.С// Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – №17. – С. 854-859.

ДОДАТКИ