

Державний вищий навчальний заклад
«Українська академія банківської справи Національного банку України»
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

к.е.н., доцент

_____ С.М. Гольцова

« ___ » _____ 2006 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістр
за спеціальністю 8.050106 «Облік і аудит»

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА РАЗПОДІЛЕННЯ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ
ПІДПРИЄМСТВА (НА ПРИКЛАДІ ВАТ «СУМСЬКА КОНДИТЕРСЬКА
ФАБРИКА»)**

Виконав студент 5 курсу, група – ОА-11 _____ Нестерова О. В.

« ___ » _____ 2006 р.

Керівник дипломної роботи _____ Назаренко З.В.

« ___ » _____ 2006 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ	
1.1. Поняття, зміст та класифікація загальнови­роб­ничих витрат згідно з нормативними актами України.....	7
1.2. Історичні та сучасні підходи до обліку та розподілу загальнови­роб­ничих витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці.....	13
1.3. Контроль та аудит в системі формування загальнови­роб­ничих витрат.....	25
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ ФОРМУВАННЯ І РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ВАТ «СУМСЬКА КОНДИТЕРСЬКА ФАБРИКА»	
2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	32
2.2. Первинний облік загальнови­роб­ничих витрат на підприємстві.....	44
2.3. Синтетичний, аналітичний облік та розподіл загальнови­роб­ничих витрат.....	47
2.4 Аналіз та аудит загальнови­роб­ничих витрат.....	51
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ	
3.1. Вдосконалення нормативно-правового забезпечення з питань визначення, обліку та розподілу загальнови­роб­ничих витрат.....	56
3.2. Пропозиції щодо вдосконалення обліку та управління загальнови­роб­ничими витратами на ВАТ “Сумська кондитерська фабрика”	60
ВИСНОВКИ.....	67
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	70
ДОДАТКИ.....	75

ВСТУП

Одним із показників ефективності діяльності підприємства є прибуток. Підприємства зацікавлені в отриманні стабільного прибутку, загальна величина якого давала б можливість забезпечити розвиток підприємства. Найпростішим способом досягнення цієї мети було б підвищення цін. Таке явище спостерігалось в умовах галопуючої інфляції та гіперінфляції в Україні.

В умовах становлення та стабілізації економіки України, розвитку конкуренції та відсутності вільних коштів у підприємства й населення підвищення цін є неефективним. Ціни на продукцію вітчизняних товаровиробників досягли світового рівня, але якість цієї продукції значно уступає перед досягненнями країн з розвинутою ринковою економікою. Як результат – переважна частина продукції вітчизняних промислових підприємств неконкурентоспроможна, а витрати на її виготовлення дуже високі. За таких умов забезпечити належний рівень ефективності господарювання більшості вітчизняних підприємств дуже важливо.

Для того, щоб забезпечити зниження вартості реалізованої продукції, необхідно постійно управляти витратами на її виробництво, добиватися відносного зниження як прямих, так і непрямих витрат. Зниження прямих витрат потребує значних капітальних інвестицій для впровадження нової технології. Тому важливим резервом зниження вартості виробів може бути відносна економія накладних витрат (на одиницю продукції), а також їх планування, ефективний розподіл та контроль. У витратах відображається всі сторони виробничої та фінансової діяльності підприємства. Чим економічне підприємство використовує матеріальні, трудові та фінансові ресурси, тим ефективніше здійснюється виробничий процес, тим більше буде прибуток та рівень рентабельності продукції.

Особливості розподілу, аналізу і контролю накладних витрат знайшли відображення в працях відомих у світі вчених (Друрі К., Ентоні Р.), які досліджують дану проблему, базуючись на принципах розвинутої ринкової

економіки. Тому через орієнтованість закордонних теоретичних досліджень на розвинений ринок перед вітчизняними фахівцями виникають задачі оцінки доцільності впровадження і визначення ступеня цих рекомендацій до економіко-правового середовища України.

Ці питання ґрунтовно досліджуються у працях відомих вітчизняних вчених: Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Олійника О.В., Герасимчук Н.В., Тарасенко Н.В., Білик М.Д., Полятикіна Л.І.. Разом з цим виникає потреба опрацювання методологічно-організаційних засад обліку та розподілу накладних витрат.

Фахівці, які досліджують практичні аспекти розподілу та планування накладних витрат (Карпова В., Стоян В.І., Кміть В.М., Суржик В.Г., Чалий І., Пантелейчук Л.), зосереджують свою увагу насамперед на вирішенні окремих питань розподілу накладних витрат, вдосконаленні методології їх облік.

З даних бухгалтерського обліку повинно бути зрозуміло скільки та яких ресурсів було затрачено на виробництво, їх натуральні та якісні параметри, кількісні та вартісні характеристики нового продукту. Ці характеристики мають сприяти оцінці відповідності витрат попередньо визначеним нормам. Як бачимо тема дипломної роботи є актуальною.

У зв'язку з цим метою написання дипломної роботи є обґрунтування теоретичних та науково-методологічних положень стосовно обліку, аналізу та аудиту загальновиробничих витрат в умовах ринкової економіки України, а також розробка на цій основі шляхів вдосконалення методики розподілу загальновиробничих витрат. Поставлена мета визначає зміст досліджень, що ґрунтуються на послідовному вирішенні завдань методологічного, теоретичного та практичного характеру а саме:

1. Проаналізована законодавчо-нормативні акти по темі;
2. Розглянуті різні точки зору вітчизняних та іноземних фахівців з обраної тематики в опублікованій літературі;

3. Досліджені методологічні засади розподілу загальновиробничих витрат;

4. Оцінені та систематизовані концептуальні засади формування, обліку, аудиту та аналізу загальновиробничих витрат;

5. З'ясована практика організації обліку, аналізу та розподілу загальновиробничих витрат на прикладі конкретного підприємства;

6. Вирішені основні питання змісту та планування загальновиробничих витрат, які потребують теоретичного та практичного застосування;

7. Розроблені та запропоновані шляхи вдосконалення обліку та розподілу загальновиробничих витрат для підприємства.

Предметом дослідження є формування, облік, аналіз загальновиробничих витрат та їх вплив на собівартість продукції та фінансовий результат.

Об'єктом дослідження була обрана ВАТ “Сумська кондитерська фабрика”.

При написанні дипломної роботи використовувалися наступні методи дослідження: монографічні, статистичні, аналітично-розрахункові.

Вихідними даними були законодавчо - нормативні документи, праці вчених України та ближнього і дальнього зарубіжжя, статистичні, планові і бухгалтерські дані.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

1.1 Поняття, зміст та класифікація загальновиробничих витрат згідно з нормативними актами України

З 1.01.2000р. бухгалтерський облік в Україні ведеться згідно з Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО). Цей Закон визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [1]. Згідно з цим Законом підприємства самостійно розроблюють Положення про управлінський облік. До даного часу ядро управлінського обліку - облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємстві регламентувалися Типовим положенням по плануванню, обліку та калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості №473 від 26.04.1996 (далі - Типове положення №473).

Згідно з вищезазначеним Законом дане Положення підлягає відміні. Але підприємства не повинні залишатися без орієнтирів. Таким орієнтиром стали Методологічні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості № 47, які були розроблені на базі Типового положення № 473.

Методичні рекомендації № 47 застосовуються для здійснення планування, ведення обліку та калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг промислового характеру як на промислових підприємствах, так і в непромислових організаціях. Цим положенням визначена нова методика розрахунку показника “виробнича собівартість” продукції (робіт, послуг) незалежно від того, де буде використовуватися показник виробничої собівартості. Методичними рекомендаціями № 47

визначається класифікація витрат, визнання витрат, групування витрат виробничої собівартості за статтями собівартості, особливості формування собівартості продукції при використанні давальницької сировини тощо.

З економічної точки зору витрати – це ті видатки, які фірма повинна здійснити, або ті надходження, які фірма повинна забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах [55, с.430].

Нуреев Р.М. трактує поняття „витрати” у такий спосіб: витрати (costs) – це усе, що виробник (фірма) закупає для використання з метою досягнення необхідного результату [34,с.135].

Загально відоме, що за натурально-речовим складом витрати виробництва представляють собою витрати засобів виробництва та засобів існування працівників виробництва. В умовах товарного виробництва відправним пунктом є витрати капіталу на засоби виробництва (c) та робочу силу (v). Ці первинні витрати капіталу і по суті є витратами виробництва. Вартість як загальна категорія товарного виробництва визначається загальною сумою уречевленої в товарі праці. Різниця між цією сумою та витратами виробництва складає додану вартість (m) [12, с.65-66].

Таким чином, загальна формула дійсних витрат виробництва наступна: ($c + v + m$). Вартість продукту поділяються на перенесену вартість (c) та знов створену вартість ($v + m$), яка в свою чергу, складається з вартості необхідного (v) та додаткового продукту (m). Знов створена вартість складає чисту продукцію, що поділяється на фонд заробітної плати та прибуток. Економічна сутність витрат являє собою спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи та послуги.

П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [3].

Щодо визначення накладних витрат як економічної категорії серед вчених загалом вже склалася єдина думка [24]. Визнано, що накладні витрати - це витрати, не пов'язані безпосередньо з процесом виробництва продукції чи її елементів, які є додатковими до основних. Деякі автори визначають накладні витрати у більш вузькому контексті як адміністративно-господарські, пов'язані з організацією та виконанням робіт, інші розглядають їх як витрати, пов'язані з організацією та управлінням виробництва [16]. Інші автори, навпаки, називають накладними витратами „витрати на обслуговування виробництва та управління ними” [38].

Нам імпонує визначення, згідно з яким під накладними витратами розуміють витрати на організацію, управління, обслуговування виробництва та збут продукції.

Певної уваги вимагає питання класифікації та визнання місця накладних витрат в загальній схемі згрупованих витрат підприємства. Цікавим з цього приводу є дослідження рівня розв'язання проблеми класифікації витрат в сучасний період.

Загалом серед вчених-економістів традиційним були групування витрат на основні та накладні за ознакою їх економічної ролі у процесі виробництва. В останні роки у класифікаціях деяких авторів взагалі не згадується про накладні витрати. У дослідженнях та методиках обліку їх цілком ототожнюють з непрямими [23].

Класифікуючи витрати, Голов С.Ф. [15] виділяє виробничі накладні витрати (пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно доцільним шляхом) та невиробничі витрати. Очевидно, просто випущено слово накладні витрати, так як далі за текстом пояснюється, що до них відносять витрати на управління, дослідження та розробки, збут продукції та інші функції бізнесу. Але вище за текстом було сказано, що традиційно на основні та накладні поділяють лише виробничі витрати, з чого витікає неточність: начебто накладні витрати не можуть бути

виробничими та невиробничими. В роботах Карпової Т.П. в групу невиробничих витрат не включені витрати на збут.

Вважаємо за необхідне групувати витрати на основні та накладні, а накладні поділяти на виробничі (загальновиробничі) та невиробничі (адміністративні та витрати на збут).

Витрати у виробничому процесі праці та засобів виробництва для виготовлення продукції називаються витратами виробництва. Положенням №47 встановлено, що за способом перенесення вартості на собівартість продукції витрати поділяються на прямі та непрямі [7].

У вітчизняній методології обліку в теперішній час непрямим витратам, і в тому числі питанням їх розподілу, приділяється особлива увага. Це зумовлено в основному двома факторами: формуванням в Україні ринкових відносин (що впливає на обсяг виробництва та навантаження виробничих потужностей, а відповідно і на коливання накладних витрат) та зростанням питомої ваги непрямих витрат в загальній сумі витрат на виробництво. В середньому за останній десяток років цей показник досягнув розміру 60%, що відповідає світовому рівню [51]. Відповідно до П(С)БО 16 „Витрати” непрямі витрати поділяються на загальновиробничі витрати, які включаються у виробничу собівартість, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, які пов’язані з операційною діяльністю, але не включаються у собівартість реалізованої продукції.

Однією з існуючих відмінностей ведення обліку є формування собівартості продукції. На сучасному етапі виробнича собівартість продукції включає тільки витрати, які безпосередньо пов’язані з виробництвом продукції, а в частині витрат на управління – тільки загальновиробничі витрати.

До складу загальновиробничих витрат включається:

1. Витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загально виробничого, витрати на утримання,

експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

2. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації тощо).

3. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень, витрати на обслуговування виробничого процесу.

4. Витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища.

Крім того, згідно з п.257 Методичних рекомендацій № 47 до складу загальновиробничих витрат також включається:

1) оплата за використання та обслуговування засобів сигналізації, за надання для виробничих потреб послуг телефонного зв'язку;

2) податки, збори та інші передбачені законодавством платежі, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом (плата за землю, податок з власників транспортних засобів тощо);

3) місцеві податки та збори (комунальний податок, готельний збір);

4) витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення.

Відповідно до п.16 П(С)БО 16 „Витрати” загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні

загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Слід відмітити, що абсолютно точного розподілу витрат на постійні та змінні неможливо, так як існують витрати, які включають в себе постійну та змінну частини. Так, оплата праці апарату управління виробництвом може включати в себе постійну частину – оклад та змінну частину – винагорода (премії) за збільшення обсягів виробництва тощо. Крім того, витрати, які одного підприємства є постійними, для іншого можуть бути змінними [7].

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством самостійно [16].

Таким чином, діюча система, пов'язана з напрямком забезпечення бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості продукції законодавчо-нормативними документами, в основному відповідають потребам управління підприємством. Але для повної відповідності сучасним вимогам ринкової економіки: для прийняття управлінських рішень необхідно все ж таки внести певні корективи та доповнення.

1.2. Історичні та сучасні підходи до обліку та розподілу загальновиробничих витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці

Загальновиробничі витрати, як відомо, пов'язані з виробництвом декількох видів продукції та потребують розподілу між ними для включення до собівартості конкретного виробу. Які витрати вважати накладними та як їх розподіляти? Ці питання завжди були в центрі дискусій вітчизняних та зарубіжних вчених і обліковців і є історичними.

Так вчений Рейнтбот П.І. у 1898р. пропонував загальні витрати один раз в кінці року розподіляти пропорційно сумі оборотних коштів, закріплених за даними підрозділами. На початку ХХ ст. Фельдгаузен Е.Е. критикував методи розподілу загальних витрат пропорційно базі готових виробів або їх вартості, або вартості матеріалів, або заробітної плати, що практикувалися в той час. Ці методи, на його думку, були недостатніми, адже не враховували сукупність зусиль всіх факторів виробництва. Попов А.З. відстоював розподіл накладних витрат пропорційно сумі заробітної плати, оскільки вважав, що вартість створюється працею. Цей принцип буде пануючим в нашій країні. Першим вченим ХХ ст. намагався його заперечити Хабаров М.Є., пропонуючи розподіляти непрямі витрати пропорційно витратам механічної сили, що замінює силу ручну.

В основному більшість авторів того часу – Волкович І., Маяковський С.В., Хлебніков С. – вважали, що всі непрямі витрати слід одразу відносити на рахунок “Збитки та прибутки”. Іванов М. зауважував, що непрямі витрати слід розподіляти пропорційно відпрацьованому робочому часу, а Скворцов А.І. – пропорційно витратам обігового капіталу. При цьому він не погоджувався з еkleктиками, які вважали, що для кожного виду витрат повинна бути обрана своя база розподілу, зауважуючи при цьому, що ця думка безістотна вже тому, що застосування двох принципів для однієї і тієї ж операції нічим не виправдовується.

Слід відмітити вченого Вайцмана Р.Я., який запропонував наступні методи розподілу накладних витрат:

- пропорційно заробітній платі;
- пропорційно вартості або кількості спожитого матеріалу;
- пропорційно сумі заробітної плати та вартості матеріалів;
- пропорційно кількості робочого часу.

Все ж такі невирішеною залишилась проблема непрямих витрат, пов'язана з їх складу та розподілу і в більш пізній період. У 1950-ті –60-ті роки в економічній літературі не існувало єдиної думки щодо цього. Так,

витрати на утримання та експлуатацію обладнання, цехові та загальногосподарські витрати включалися до собівартості непрямим шляхом, і відображали характер накладних витрат, які потребували об'єктивного розподілу.

Таким чином, безліч пропозицій щодо розподілу накладних витрат, що висувалися в кінці XIX ст. - на початку XX ст. можна об'єднати в дві групи:

1) пропозиції, які рекомендували використовувати для розподілу всіх накладних витрат єдину базу;

2) пропозиції використовувати для розподілу декілька різних баз, тобто для кожного виду витрат знайти базу, якомога більш пропорційну до даних витрат [12, с.182-184].

Для того, щоб розподіляти накладні витрати їх необхідно в певному порядку накопичувати. У підприємств, які використовують 9 клас рахунків, відображення загальновиробничих витрат згідно з Інструкцією по застосуванню Плану рахунків №291 відбувається на рахунку 91 „Загальновиробничі витрати”[2].

На сучасному етапі реформування бухгалтерського обліку в Україні виробничі та інші підприємства, на даному рахунку, повинні протягом місяця накопичувати загальновиробничі витрати та в кінці місяця згідно з п.16 П(С)БО 16 „Витрати” розподіляти їх на кожен об'єкт витрат з використанням визначеної бази розподілу [5].

Згідно з Інструкцією №291 існує 2 напрямки списання з 91 рахунку: дебет рахунку 23 „Виробництво” та дебет рахунку 90 „Собівартість реалізації”. Тобто, в результаті загальновиробничі витрати попадуть до рядка 040 „Собівартість реалізованої продукції” Звіту про фінансові результати. Окремого рядка для загальновиробничих витрат у Звіті про фінансові результати немає – у відмінності від інших рахунків 9 класу. Це означає, що такі витрати зменшують прибуток підприємства не самостійно, а в складі іншої статі витрат. Але включатися туди вони будуть різними способами. Частина з них, яка списується в дебет рахунку 23 „Виробництво”,

відображається у звіті про фінансові результати тільки по мірі реалізації продукції. Це розподілені витрати.

Інша частина, яка є нерозподіленою, загальновиробничих витрат попаде в дебет рахунку 90 „Собівартість реалізації” зразу. Згідно з п. 11 і п.16 П(С)БО 16 „Витрати” ці витрати включаються в собівартість реалізації у періоді їх виникнення.

Для того, щоб визначити, яка частина з рахунку 91 списується на собівартість поступово, а яка зразу, призначений алгоритм розподілу загальновиробничих витрат. Розробкою цього питання займаються вітчизняні вчені Чалий І., Пантелейчук Л. та інші, які пропонують наступні етапи розподілу загальновиробничих витрат.

На першому етапі, для початку, необхідно розподілити всі загальновиробничі на постійні та змінні. Загальних правил тут не існує. Так, наприклад, після прийняття П(С)БО 7 „Основні засоби” сума амортизації основних фондів загальновиробничого призначення буде класифікуватися в залежності від обраного методу нарахування зносу кожного конкретного об'єкта основних засобів. Якщо буде обрано рівномірне нарахування амортизації, то вона попаде до постійних загально виробничих витрат. А якщо буде прийнято рішення про застосування виробничого методу нарахування амортизації, коли сума зносу залежить від кількості виробленої продукції, то амортизаційні відрахування перейдуть до складу змінних загальновиробничих витрат. Як класифікувати витрати П(С)БО 16 „Витрати” залишає вибір головному бухгалтеру.

Другий етап буде присвячується вибору бази розподілу. При виборі бази розподілу необхідно мати звернути увагу на те, щоб між зміною загальновиробничих витрат та відповідно зміною бази розподілу існувала пропорційна або майже пропорційна залежність. Частіше за все в якості бази розподілу загальновиробничих витрат використовують:

- вартість прямих матеріалів – якщо загальновиробничі витрати напряму пов'язані із величиною та кількістю матеріалів, з якими проводять

певні технологічні операції. Типовим прикладом в такому випадку може бути виробництво, на якому існує тільки збірка виробів;

- прямі витрати на оплату праці - якщо загальновиробничі витрати на пряму пов'язані із величиною прямих витрат на оплату праці;

- години роботи – якщо немає значної різниці між величиною заробітної плати працівників та вона майже для всіх однакова;

- машино-години – якщо у виробництві використовуються значні капітальні вкладення та загальновиробничі витрати більшою мірою пов'язані із використанням обладнання та техніки (наприклад, значна вартість електроенергії для обладнання або вартість обслуговування обладнання)[8].

Як бачимо, вибір бази розподілу просліджується історично і основні напрямки в цьому зберігаються у сучасний час.

Важливим у розподілу витрат є визначення нормальної потужності підприємства, що визначає третій етап.

Нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий в умовах звичайної діяльності протягом декількох років або операційних циклів, враховуючи заплановане обслуговування виробництва.

Виразити нормальну потужність необхідно в одиницях вимірювання обраної бази розподілу. На цьому етапі головному бухгалтеру не обійтися без технолога та адміністратора.

В цьому випадку існує два види визначення нормальної потужності. Перший – використання початкових значень виробництва, наприклад, кількість готової продукції, яка повинна бути виготовлена протягом одного або декількох років чи операційних циклів. Але використання в якості бази для вимірювання нормальної потужності початкових значень виробництва має сенс в тому випадку, якщо підприємство виготовляє тільки один вид продукції. Якщо на підприємстві одночасно виготовляють декілька видів продукції, то застосовується другий метод вимірювання нормальної потужності, при якому використовуються вхідні значення виробничого

процесу, наприклад, пряма заробітна плата, прямі витрати матеріалів, тощо, які необхідно витратити для виготовлення запланованої кількості продукції [8]. Слід відмітити, що при розрахунку нормальної потужності необхідно враховувати не тільки технічний потенціал обладнання, але і змінний режим роботи, тенденції попиту на продукцію, тощо.

На четвертому етапі відбуваються обчислення суми постійних та змінних загальновиробничих витрат при умові досягнення підприємством нормальної потужності. Якщо підприємство такого рівня ще не досягло, то без ретельного економічного прогнозування тут не обійтись.

А потім, на заключному етапі, здійснюється розрахунок питомих показників постійних та змінних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу. Необхідно розділити відповідні суми витрат на раніше визначену нормальну потужність. В результаті отримуємо своєрідні планові нормативи того, скільки змінних та постійних накладних витрат повинно приходиться на одиницю бази розподілу.

Усі послідовні розрахунки зводяться, по суті, до порівняння фактичних результатів з плановими. Ті витрати, які вписалися в нормативне значення, вважаються розподіленими та списуються в дебет рахунку 23 „Виробництво”. А витрати, які перевищують нормативні показники, вважаються нерозподіленими та списуються в дебет рахунку 90 „Собівартість реалізації”[51].

Таким чином, розподіл загальновиробничих витрат здійснюється в наступній послідовності (рис. 1.2.1) [36, с.444].

Розподіл загальновиробничих витрат

Перший етап	Всі загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні
Другий етап	Вибір бази розподілу

Третій етап	Визначення нормальної потужності та вираження її в одиницях виміру обраної бази
Четвертий етап	Обчислення суми постійних і змінних загальновиробничих витрат за умови досягнення підприємством нормальної потужності
П'ятий етап	Розрахунок нормативу постійних та змінних витрат на одиницю рази розподілу

Рис. 1.2.1 Порядок розподілу загальновиробничих витрат

На наш погляд, ця методика розподілу загальновиробничих витрат має позитивні аспекти та науково обґрунтована. Але на практиці її майже не застосовують через складність розрахунків. Тому деякі автори пропонують більш легкий спосіб розподілу загальновиробничих витрат, хоча цей метод є неофіційним, але в той же час потребує менших витрат праці та часу.

Для того, щоб уникнути важкого розподілу постійних загальновиробничих витрат, головному бухгалтеру необхідно перевиконання „нормальної потужності”. Тоді вся сума рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” буде списуватися в дебет рахунку 23 „Виробництво”. Для цього необхідно прийняти занижений план, тобто занизити з самого початку нормальний рівень. Якщо підприємство зацікавлене у максимальному віднесенні витрат на собівартість в періоді їх виникнення, то необхідно діяти навпаки, тобто збільшити рівень нормальної потужності [51].

Зарубіжний варіант обліку загальновиробничих витрат відрізняється від запропонованого вище та рекомендує до застосування в Україні. Суть його полягає в тому, що підприємства, виходячи з очікуваного рівня виробництва на один рік або декілька років, визначає базу розподілу загальновиробничих витрат, які будуть при цьому понесені, а потім шляхом ділення суми цих загальновиробничих витрат на встановлену базу розподілу визначається коефіцієнт використання змінних загальновиробничих витрат. Щомісяця фактична величина бази розподілу помножується на коефіцієнт

використання змінних загальновиробничих витрат, та отримана таким чином сума включається у виробництво.

Розглядаючи питання обліку та розподілу загальновиробничих витрат, слід зупинитися на проблемах розподілу собівартості послуг допоміжних виробництв, які надають послуги, необхідні для нормальної тривалості виробничого процесу, але не мають безпосереднього відношення до виробництва продукції. Ці витрати повинні бути віднесені на виробничі підрозділи, які фактично виготовляють продукцію.

У міжнародній практиці для розподілу витрат допоміжних виробництв застосовують три основні методи: прямого, послідовного та взаємного розподілу.

У відповідності з методом прямого розподілу витрати кожного допоміжного виробництва відносяться безпосередньо на виробничі підрозділи, минаючи інші допоміжні виробництва. При цьому обслуговуючи функції одного підрозділу ніяк не пов'язані з функціями інших підрозділів. Однак це не досить досконалий спосіб, тому що при великому обсязі послуг допоміжного виробництва він значно спотворює як собівартість окремих видів продукції, так і результати діяльності різних підрозділів підприємства.

В умовах застосування методу послідовного розподілу витрати кожного допоміжного виробництва розподіляються у певній послідовності. Процес починається з підрозділу, який обслуговує найбільшу кількість інших підрозділів, потім переходить на інший, закінчуючи на тому, який надає найменше коло послуг.

Проте прямий та послідовний методи недостатньо конкретні у випадку надання допоміжними цехами взаємних послуг.

Метод взаємних послуг відомий також під назвою „взаємного обслуговування”, „матричного” методу, методу „перехресного розподілу” і являє собою такий розподіл витрат допоміжних виробництв між виробничими підрозділами, при якому відбувається обмін внутрішньо фірмовими послугами між обслуговуючими виробництвами. При цьому для

визначення відносних витрат кожного допоміжного виробництва застосовується система рівнянь.

Проаналізувавши різні методів, ми прийшли до висновку, що результати розподілу витрат допоміжних виробництв залежать від обраного методу. Як показали дослідження, метод взаємних послуг дає найбільш об'єктивні результати. А в умовах використання автоматизованої системи управління застосування цього методу не повинне викликати особливих труднощів.

В останній час у розвинутих країнах спостерігається відхід від традиційних методів обліку та контролю виробничих витрат, пошук ефективних методів підвищення якості продукції та зниження її собівартості. Така тенденція зумовлена значними змінами у сфері техніки, технології та організації виробництва, які мали місце останній десяток років.

Одним з оригінальних методів калькулювання, відомим зарубіжним фахівцям вже понад 20 років, є калькулювання за видами діяльності (activity-based costing – ABC). Зауважимо, що теоретичному висвітленню його суті у економічній літературі приділено недостатньо уваги.

У „Вступі до управлінського та виробничого обліку” Друрі К., „Принципах бухгалтерського обліку” Нидлза Б. ці питання не розкриваються. Декілька штрихів зробив Скоун Б., назвавши цей облік поопераційним. Залишилися незрозумілими для українського читача ці проблеми після ознайомлення з російським перекладом одного з найзмістовніших видань з управлінського обліку Хорнгрена Ч.Т. і Фостера Дж. [50].

Загальні аспекти калькулювання на основі діяльності розглянуті Головим С.Ф., а потім Нападівською Л.В..

Концептуальним у даному випадку є положення, що деякі види діяльності не пов'язані напряму з фактичними обсягами виробництва, та відповідно, витрати на їх виконання не залежить від цих обсягів. До таких видів діяльності відносяться, в першу чергу, наладка обладнання,

проектування графіків виробничого процесу та інші функції виробничої служби, тощо.

Витрати, викликані цими видами діяльності, є обсягозалежними, та розподіляти їх на основі носіїв витрат (часу роботи, заробітної плати і т. д.) не має сенсу. Адже при такому розподілі собівартість мілкосерійної продукції буде штучно занижена, а крупносерійної – завищена [44].

Реалізуючи концепцію метода ABC, накладні витрати, які мають загальний фактор витрат, об'єднуються в однорідні групи. При цьому накладні витрати, які традиційно вважалися постійними, розглядаються як довгострокові постійні витрати, змінна величина яких пов'язана із зміною відповідних факторів.

Тому накладні витрати розподіляються між виробами диференційовано, тобто для кожної сукупності витрат обирають відповідну базу (фактор) розподілу, а потім розраховують величину цих витрат на одиницю фактора.

Таким чином, калькулювання на основі діяльності – це метод калькулювання, який передбачає спочатку групування накладних витрат по основним видам діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності необхідні для виробництва цієї продукції. Тоді як, традиційна система калькулювання змінних витрат передбачає розподіл виробничих накладних витрат між виробами на основі однієї бази, визначення маржинального доходу та вирахування постійних виробничих витрат для визначення прибутку.

Ця система калькулювання має як прихильників, так і критиків, оскільки має як переваги, так і недоліки.

Переваги системи калькулювання змінних витрат :

- звіти, які складаються на основі калькулювання змінних витрат, в більшій мірі відповідають інтересам керівників виробництва, оскільки дозволяє приймати поточні рішення та проводити оцінку окремих сегментів діяльності;

- спрощується калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів відбувається, виходячи із поточних витрат, які необхідні для виготовлення певних виробів;

- величина операційного прибутку знаходиться в прямій залежності від обсягу реалізації.

Недоліками системи калькулювання змінних витрат вважаються :

- для розподілу витрат на змінні та постійні необхідні додаткові розрахунки, які не завжди забезпечують точний результат;

- для прийняття стратегічних рішень необхідна інформація про повні витрати підприємства, що потребує додаткових витрат на розподіл постійних накладних витрат несистемним шляхом.

Узагальнення досліджень практики використання системи калькулювання у різних країнах свідчить про те, що компанії багатьох країн світу ведуть облік на основі калькулювання змінних витрат (табл. 1.2.1).

Таблиця 1.2.1

Системи калькулювання в різних країнах

Країна	Системи калькулювання:	
	змінних витрат, %	повних витрат, %
Канада	48	52
Австралія	33	67
Японія	31	69
Швеція	42	58
Великобританія	52	48
США	31	69

Підсумовуючи висловлене, можна зробити висновок, що принципова відмінність традиційної системи калькулювання та системи калькулювання на основі діяльності полягає в підході до розподілу накладних витрат (рис. 1.2.3, рис. 1.2.4).

Стадія 1

Віднесення накладних витрат до виробничих підрозділів

Стадія 2

Розподіл накладних витрат між виробами

Накладні витрати	Цех №1	Ставка розподілу накладних витрат підрозділу	Виріб А
	Цех №2		Виріб Б
	Цех №3		Виріб В

Рис. 1.2.3 Традиційна система калькулювання продукції

Стадія 1		Стадія 2	
Групування накладних витрат в однорідні сукупності		Включення накладних витрат до собівартості, використовуючи ставку на одиницю фактора	
Накладні витрати	Фактор 1	Ставка накладних витрат на одиницю фактору	Виріб А
	Фактор 2		Виріб Б
	Фактор 3		Виріб В

Рис. 1.2.4 Система калькулювання на основі діяльності.

Узагальнимо основні відмінності традиційних систем від калькулювання на основі діяльності (табл.1.2.2).

Таблиця 1.2.2

Порівняльна характеристика систем калькулювання

Традиційні системи	ABC – калькулювання
1. Продукт споживає витрати	1. Діяльність споживає витрати
2. Застосовують для розподілу накладних витрат підрозділу одну та деколи декілька баз розподілу	2. Накладні витрати розподіляють диференційовано: для кожної сукупності витрат обирають відповідний фактор, а потім розраховують величину цих витрат на одиницю чинника
3. Бази розподілу не завжди є факторами, які обумовлюють витрати	3. Бази розподілу завжди є факторами діяльності, тому розрахунок собівартості дозволить точніше уявити відносні витрати окремих виробів

Отже, можна дійти висновку, що пошук оптимального методу розподілу витрат на обслуговування та управління виробництвом були і залишаються важливим моментом у вдосконаленні та еволюції

калькуляційної справи. Значення методів розподілу цих витрат особливо зростає із прискоренням технічного прогресу, в результаті чого збільшується їх питома вага. Частка цих витрат у витратах виробництва, за оцінкою деяких спеціалістів, постійно зростає: в 20-ті рр. – на 15%, у 60-ті рр. – 30%, у 80-ті рр. – 50%, у 90-ті рр. – майже 70-75%. А чим більша питома вага непрямих витрат у собівартості продукції та чим більшою мірою вони агреговані за окремими виробами, тим нижча точність калькулювання.

Хочемо зауважити, що яким би чином не розподілялися загальновиробничі витрати, абсолютної точності та стопроцентної обґрунтованості в розподілі досягти неможливо, за винятком тих випадків, коли всі витрати на обслуговування виробництва та управління належать до одного виду продукції і тому є прямими.

У зарубіжній економічній літературі висловлюються різні думки щодо застосування найрізноманітніших методів розподілу цих витрат. Проте більшість авторів сходиться на одному: всі ці методи не повинні бути тільки безсторонніми „реєстраторами” явищ, що відбувалися, а мають активніше відігравати роль „стимуляторів”. Простежується позитивна тенденція відмовлення від однієї загальної бази розподілу і застосування диференційованих баз до чіткішого розмежування і деталізації витрат на управління та обслуговування виробництва залежно від рівня управління.

У вітчизняній практиці ця проблема, як правило, розглядається в умовах традиційних способів розподілу з позицій пошуку універсального базового показника для підприємств усіх галузей промисловості. З нашої точки зору, проблеми розподілу комплексних витрат неможливо вирішити одним універсальним способом. Адже визначення сутності непрямих витрат та ступеня їх комплексності дає підставу вважати, що для окремих комплексних витрат повинен бути знайдений науково обґрунтований базовий показник, який найбільшою мірою відповідав би економічному змісту цього комплексу і рівню його взаємозв'язку з технологічним процесом виробництва продукції [47].

1.3. Контроль та аудит в системі формування загальновиробничих витрат

У сучасних умовах господарювання вітчизняні товаровиробники можуть забезпечити конкурентоспроможність продукції на основі зниження частки загальновиробничих витрат. Реалізація цієї мети вимагає посиленої уваги керівництва до питань, пов'язаних із визначенням раціональності структури загальновиробничих витрат та пошук шляхів їх зниження.

Реальним напрямком зниження рівня загальновиробничих витрат на підприємствах є перехід від системи їх обліку та оцінки до системи управління загальновиробничими витратами.

Система управління загальновиробничими витратами на підприємствах має функціональний та організаційний аспекти, складовими цієї системи є: нормування, планування та прогнозування загальновиробничих витрат за видами продукції та структурними підрозділами підприємства; управлінський та фінансовий облік; аналіз та оцінка ефективності формування витрат; поточний контроль за загальновиробничими витратами та відповідальність за неефективне управління ними; стимулювання працівників за зниження рівня загальновиробничих витрат та підвищення ефективності їх використання тощо.

Як відомо, найважливішою із функцій управління традиційне планування. З переходом від адміністративної системи управління виробництвом до ринкової стару систему планування на промислових підприємствах було майже повністю відкинуто. На підприємствах не здійснюється прогнозування рівня накладних витрат, не складаються планові кошториси цих витрат, немає затверджених нормативів на поточний період. Під час складання планових калькуляцій та визначення рівня цін за основу береться фактично досягнутий рівень витрат у відсотках до основної (або загальної) заробітної плати виробничих працівників.

Таким чином, керівники підприємств України зіштовхнулися з серйозною проблемою зниження якості планової роботи на вітчизняних підприємствах. Це надзвичайно помилковий підхід, адже без планування неможливо вести розмову про стабільність економічної ситуації, а також про гарантії з боку держави.

На підприємствах розвинутих країн процес планування, як відомо, починається із прогнозу на наступні п'ять років. У вітчизняних підприємств, на жаль, немає реальної можливості розробляти детальні плани на перспективу. Вони можуть лише намічати напрямки розвитку, але переводити їх у цифри, на нашу думку, не варто, оскільки нестабільність економічної та політичної ситуації зведе до нуля вартість усього прогнозу.

На сучасному етапі необхідно змінити підходи до планування витрат і результатів виробництва. Якщо в умовах планової економіки існували загальні та обов'язкові для всіх норми та нормативи витрат (галузеві та міжгалузеві), що давало змогу складати планову калькуляцію та контролювати дотримання підприємствами зазначених нормативів, то сьогодні визначальною рисою має стати конкуренція виробників, а отже, і конкуренція витрат.

В умовах переходу до ринку підприємство стикається із безліччю не передбачуваних факторів, що викликає необхідність відмови від суворого планування і переходу до гнучкої системи економічного регулювання його діяльності. Технологія планування витрат повинна концептуально відрізнитися від нинішньої та відповідати вимогам ринкового середовища. Нереально застосовувати єдині для всіх підприємств норми і нормативи, проте регулювати рівень витрат необхідно через амортизаційну політику держави, оподаткування витрат тощо.

Істотним важелем регулювання накладних витрат є їх нормування, під яким слід розуміти встановлення максимально можливої відносної величини накладних витрат у загальних витратах на виробництво товарної продукції або її вартості.

Так як загально виробничі витрати є складовою частиною товарної продукції та окремих виробів, то нормативи загально виробничих витрат повинні встановлюватися у відсотках до собівартості продукції. Ці нормативи можуть бути визначені такими методами:

- статистичними, при якому за основу беруть рівень витрат та інші показники у базовому році з відповідними корективами на зміни, які можуть мати місце у плановому році;

- розрахунковим, при якому річні витрати визначаються по кожній зі статей витрат.

Визначені планові показники накладних витрат підлягають розподілу за підрозділами та окремими статтями. Тобто складаються планові кошториси.

Процес складання кошторису веде до конкретизації цих планів, оскільки керівництво має складати поточні плани для втілення у життя перспективних планів. При відсутності кошторису накладних витрат проблеми повсякденної діяльності можуть схилити керівника відмовитися від планування майбутніх операцій. Складання кошторису гарантує, що керівництво плануватиме майбутні операції, беручи до уваги можливі зміни умов діяльності наступного року, і визначатиме заходи, які необхідно прийняти в першу чергу, щоб вчасно відреагувати на можливі зміни. Цей процес змушує керівництво передбачати проблеми того, як вони виникнуть, та ймовірність поспіхом прийнятих рішень буде зведена до мінімуму.

Аналізуючи діяльність вітчизняних підприємств, можна констатувати, що більшість функцій управління накладними витратами виконують їх планово-виробничі служби. Щодо бухгалтерії, то її функціями є лише технічна робота з постачання інформації керівництву та складання бухгалтерської звітності.

Суттєвим важелем регулювання непрямих витрат є їх аналіз. Ці витрати мають загальний характер та пов'язані з обслуговуванням виробництва та управління. Питома вага непрямих витрат у собівартості

продукції залежить від галузі промисловості. Так, у машинобудуванні вона сягає 50 і більше відсотків. Тому ця група витрат підлягає детальному аналізу. Аналіз передбачає вивчення та оцінку:

- змін загального розміру комплексних витрат та їх статей порівняно з розміром, передбаченим кошторисом витрат;
- динаміки розміру витрат на гривню товарної продукції;
- причин відхилень від кошторису витрат;
- обґрунтованості розподілу накладних витрат.

На першому етапі аналізу дають загальну оцінку комплексних статей витрат. Для цього фактичні витрати за кожною статтею кошторису порівнюють з плановим та з минулим періодом і визначають відхилення: економію чи перевитрати.

На другому етапі аналізу комплексних витрат вивчається динаміка цих витрат на 1 грн. товарної продукції (робіт, послуг) за кілька звітних періодів, а також змін порівняно із плановим їх рівнем на звітний період. Саме таке дослідження комплексних витрат у цілому та за окремими статтями покаже їх частку в 1 гривні товарної продукції та тенденцію до змін – їх зниження чи підвищення в гривні товарної продукції.

Наступний етап аналізу передбачає дослідження кожної статті витрат. При цьому виявляють причини, що викликали абсолютне або відносне відхилення витрат.

При аналізі загальновиробничих витрат фактичні витрати за кожною статтею порівнюються з витратами, передбаченими кошторисом. Оцінка незначної умовно-змінної частини цих витрат проводиться методом порівняння фактичних витрат з плановими, скоригованими на фактичний обсяг виробництва. Для перерахунку планових витрат на фактичний обсяг виробництва використовують таку формулу:

$$B_{СК} = \frac{B_{ПЛ} \times (100 + \Delta ТП\% \times K_3)}{100} \quad (1.1)$$

де,

$V_{СК}$ - витрати, скориговані на фактичний обсяг продукції;

$V_{пл}$ - витрати планові;

$\Delta ПП\%$ - перевиконання (недовиконання) плану випуску товарної продукції;

K_3 - коефіцієнт залежності витрат від обсягу виробництва продукції (розмір коефіцієнта визначається дослідним шляхом).

Оцінка відхилень фактичних витрат від кошторису залежить від того, які причини викликали економію чи перевитрати за кожною статтею витрат. Нерідко трапляється, що економія пов'язана з невиконанням заходів щодо поліпшення умов праці, техніки безпеки, підготовки кадрів. Невиконання цих заходів завдає підприємству іноді більш шкоди, ніж сума одержаної економії. У ході аналізу виявляють непродуктивні витрати, витрати від безгосподарності, які можна розглядати як невикористані резерви зниження собівартості продукції. До непродуктивних витрат відносять:

- витрати від псування та нестачі сировини та готової продукції;
- оплату простоїв з вини підприємства;
- доплати за час простоїв та у зв'язку з використанням робітників на роботах, які потребують менш кваліфікованої праці;
- вартість спожитої енергії та палива за час простою підприємства.

Заключний етап аналізу – підрахунок резервів можливого скорочення непрямих витрат та розробка заходів для мобілізації цих резервів як одного з факторів зниження собівартості товарної продукції [49, с.237-242]

Особливої значимості в умовах управління загальновиробничими витратами набуває не лише їх аналіз, а і своєчасний контроль. Ефективність контролю за формуванням накладних витрат та правильністю списання їх на собівартість продукції залежить від того, якими методами виявляються відхилення фактичних витрат на виробництво від їх прогнозованого рівня та за який термін вони узагальнюються і подаються рішення щодо мінімізації негативних відхилень. Основними умовами організації такого контролю є

точність, об'єктивність, своєчасність і зрозумілість, відповідність цілям управління, стратегічна спрямованість та орієнтація на кінцевий фінансовий результат.

Система стимулювання працівників за зниження рівня загальновиробничих витрат має бути узгоджена із загальною системою винагороди за результати виробничо-господарської діяльності підприємства. Крім того, доцільність зниження загальновиробничих витрат потребує обґрунтування. Постійно знижувати загальновиробничі витрати неможливо, оскільки це може призвести до зниження якості продукції, а як наслідок – о витрат ринків збуту [26].

Найважливішим аспектом управління накладними витратами є їх аудит. Аудит забезпечує не тільки перевірку достовірності формування та розподілу накладних витрат, а й розробку пропозицій щодо оптимізації їх розподілу та зниження питомої ваги непрямих витрат у собівартості виробленої продукції.

При аудиті накладних витрат необхідно встановити правильність та незмінність протягом звітного періоду методики розподілу непрямих витрат на окремі види продукції. Необхідно також перевірити достовірність розподілу вартості послуг допоміжного виробництва.

При перевірці також аналізується своєчасність та правильність відображення у витратах втрат від браку; з'ясовуються випадки надходження претензій від покупців щодо неякісної продукції за даними рахунку 24 „Брак у виробництві”; дотримання порядку включення втрат від браку до загальновиробничих витрат того періоду, в якому вони були виявлені. З цією метою перевіряються дані аналітичного обліку по рахунку 24 „Брак у виробництві” на основі відповідних відомостей. Особливу увагу слід звернути на витрати, на які встановлені норми. Крім того встановлюється також правильність кореспонденції рахунків, що відображають витрати та їх реальність [9, с.194].

Як справедливо відзначає угорський економіст А. Барток-Надь, раніше дуже багато уваги приділяли методології розподілу (точніше „розмазуванню”) непрямих витрат. Найважливіше значення має управління непрямыми витратами з метою їх неухильного зниження. Нині на передній план повсякденної роботи повинно висуватися майбутнє управління витратами. Саме цим питанням найменше уваги приділяють практики та теоретики – спеціалісти з питань бухгалтерського обліку, хоч рентабельність виробництва, результати господарської діяльності залежать в першу чергу від зниження витрат, а не від обраного способу їх розподілу [47].

РОЗДІЛ 2
ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ ФОРМУВАННЯ І РОЗПОДІЛУ
ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ВАТ «СУМСЬКА
КОНДИТЕРСЬКА ФАБРИКА»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Базою дослідження є Відкрите акціонерне товариство “Сумська кондитерська фабрика”, яке розпочало свою діяльність в 1975 році.

Метою діяльності ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” є задоволення потреб споживачів у його продукції, виробничий та соціальний розвиток з метою отримання прибутку від здійснення підприємницької діяльності на території України.

ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” займається декількома видами діяльності, а саме: виробництвом та реалізацією кондитерських виробів та посередництвом у оптовій торгівлі.

На даний момент підприємство спеціалізується на виробництві кондитерських виробів: зефіру, вафлею, мармеладу, драже, іриски, гірчиці, торти шоколадно-вафельні та ін. Для виробництва застосовується виключно натуральна сировина без консервантів. Підприємство використовує новітні технології.

Статутний капітал товариства сформований в розмірі 199,3 тис.грн.

Площа, яку займає фабрика – 2,5 га.

Схема організаційної структури ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” представлена у Додатку А.

Підприємство складається з 6 цехів:

- вафельний цех
- цех виробництва зефіру та мармеладу
- ірисний цех
- цех виробництва печива та тортів

- гiрчичний цех
- цех виробництва яблучного пюре.

Середньоспискова чисельнiсть працюючих складає 172 чоловiка.

Згiдно штатного розкладу до складу бухгалтерiї пiдприємства входять шiсть працюючих:

- головний бухгалтер,
- зам.головного бухгалтера,
- бухгалтер по заробiтнiй платi ,
- бухгалтер по реалiзацiї продукцiї,
- бухгалтер по облiку матерiальних цiнностей,
- бухгалтер – касир.

Органiзацiйна побудова апарата бухгалтерської служби заснована по формi розподiлу i кооперування працi, що передбачає подiл усього комплексу облiкових, контрольних i аналітичних робiт мiж виконавцями. На пiдприємствi дiє централiзована форма побудови апарата облiкової служби, тобто пiдпорядкованiсть одному керiвнику – головному бухгалтеру.

Пiдприємство має колективну форму власностi, дiє на принципах господарського розрахунку, має круглу печатку, кутовий штамп, має розрахунковi рахунки.

Органiзацiя та ведення бухгалтерського облiку i складання фiнансової звітностi на пiдприємствi здiйснюється на пiдставi вимог Закону України “Про бухгалтерський облiк i фiнансову звітнiсть в Україні”. Згiдно нього пiдприємство видiляє окремим структурним пiдроздiлом бухгалтерiю на чолi з головним бухгалтером, права i обов’язки якого, як i кожного бухгалтера, закрiпленi посадовими iнструкцiями.

Фiнансова звітнiсть ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” складається вiдповiдно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського облiку 1 "Загальнi вимоги до фiнансової звітностi". Фiнансова звітнiсть включає Баланс, Звiт про фiнансовi результати, Звiт про рух грошових коштів, Звiт

про власний капітал, Примітки до фінансової звітності та Додаток до Приміток до річної фінансової звітності.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року).

Бухгалтерський облік здійснювався при застосуванні журнально – ордерної форми, а також із застосуванням комп'ютерної програми “1С - Підприємство”.

За умов переходу економіки України до ринкових відносин суттєвого розширення прав підприємства у галузі фінансово-економічної діяльності значно зростає роль своєчасного та якісного аналізу фінансового стану підприємств, оцінки їхньої ліквідності, платоспроможності і фінансової стійкості та пошуку шляхів підвищення і зміцнення фінансової стабільності.

Особливого значення набуває своєчасна та об'єктивна оцінка фінансового стану підприємств за виникненням різноманітних форм власності, оскільки жодний власник не повинен нехтувати потенційними можливостями збільшення прибутку підприємства, які можна виявити тільки на підставі своєчасного й об'єктивного аналізу фінансового стану підприємств.

Фінансова діяльність підприємства має бути спрямована на забезпечення систематичного надходження й ефективного використання фінансових ресурсів, дотримання розрахункової і кредитної дисципліни, досягнення раціонального співвідношення власних і залучених коштів, фінансової стійкості з метою ефективного функціонування підприємства.

Саме цим зумовлюється необхідність і практична значущість систематичної оцінки фінансового стану підприємства, якій належить суттєва роль у забезпеченні його стабільного фінансового стану.

Інформаційною базою для оцінювання фінансового стану підприємства є дані бухгалтерського балансу (форма 1), звіту про фінансові результати

(форма 2), звіту про рух грошових коштів (форма 3), звіту про власний капітал (форма 4), приміток до фінансової звітності (форма 5), статистична та оперативна звітність.

Отже, фінансовий стан – це одна з найважливіших характеристик діяльності кожного підприємства. Тому був проведений глибокий фінансовий аналіз діяльності ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” результати якого можна подати наочно (табл.1.1.1, табл.1.1.2, табл.1.1.3, табл.1.1.4).

Ліквідність суб'єкта господарювання показує його можливість погашати свою заборгованість. Розрахунок коефіцієнтів ліквідності доцільно визначати з врахуванням здійсненої оцінки окремих активів за можливої сумою доходу. Коефіцієнти ліквідності визначаються відношенням величини ліквідного майна, тобто, засобів які можуть бути використані для оплати боргів до поточних зобов'язань. По суті, ліквідність суб'єкта господарювання – це ліквідність його активів. Ліквідність визначається мірою покриття зобов'язань підприємства його активами, строк для перетворення яких в гроші відповідає строку погашення зобов'язань в залежності від того, якими платіжними засобами (активами) підприємство має можливість здійснити оплату своїх зобов'язань розраховують три рівні платоспроможності.

Загальний коефіцієнт покриття є важливим показником платоспроможності і характеризує достатність оборотних активів підприємства для погашення своїх боргів. Він показує, скільки грошових одиниць оборотних активів припадає на кожну грошову одиницю поточних зобов'язань. Критичне значення коефіцієнта покриття дорівнює 1. У 2003р. загальний коефіцієнт платоспроможності менше одиниці і склав 0,90, але у 2004р. він збільшився на 0,12 і склав 1,02 тобто ліквідна вартість оборотних активів була на 0,02% вища платіжних зобов'язань. У 2005р. коефіцієнт знову зменшився і склав 0,98, це свідчить про те, що підприємство має не ліквідний баланс.

Якщо на покриття зобов'язань підприємство передбачає мобілізувати оборотні активи в частині грошових коштів і коштів в розрахунках, можна одержати коефіцієнт швидкої ліквідності. Теоретично виправдана оцінка цього коефіцієнта знаходиться в межах 0,6-0,8. За три роки коефіцієнт швидкої ліквідності нижче нормативного значення, це свідчить про незадовільний стан платоспроможності підприємства. Водночас, коефіцієнт незалежної ліквідності значно менший визначеного нормативу і становить у 2003р.- 0,45, у 2004р.- 0,002 та 2005р.- 0,23.

Таблиця 2.1.1

Аналіз та оцінка ліквідності майна підприємства

№ зп	Найменування показника	Формула розрахунку	Норматив не значення	Роки		
				2003	2004	2005
1	2	3	4	5	6	7
1.1	Загальний коефіцієнт покриття	$\Phi.1$ (сума р.260-270):(р.620)	>1	0,90	1,02	0,98
1.2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\Phi.1$ (сума р.150-250) : (р.620)	0,6-0,8	0,25	0,90	0,53
1.3	Коефіцієнт незалежної ліквідності	$\Phi.1$ (сума р.130-150+р.230,240):(р.620)	>0,5	0,45	0,002	0,23
1.4	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\Phi.1$ (сума р.220-240):(р.620)	>0,2	0,12	0,001	0,002
1.5	Частка оборотних активів в загальній сумі активів	$\Phi.1$ (р.260) : (р.280)	за планом	0,39	0,79	0,63
1.6	Частка виробничих запасів в оборотних активах	$\Phi.1$ (сума р.100-120) : (р.260)	>0,5	0,34	0,12	0,22

Наймобільнішою частиною оборотних активів є гроші. Оборотні активи в грошах готові до платежу й розрахунків негайно, тому відношення їх до поточних зобов'язань підприємства називають коефіцієнтом абсолютної ліквідності. Теоретично достатнє його значення згідно з визначеними нормативами – понад 0,2. На підприємстві ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” коефіцієнт абсолютної ліквідності за 2003р. дорівнював 0,12. Тому, що грошові кошти зменшилися швидкими темпами, коефіцієнт абсолютної

ліквідності зменшився і став 2004р. - 0,001, а 2005р. - 0,002. Цей показник свідчить про те, що у 2003р. 12% поточних зобов'язань підприємство може негайно погасити, а 2004р. тільки – 0,1% та 2002р. – 0,2%. Слід зазначити, що коефіцієнт абсолютної ліквідності за два останні роки знаходиться в межах значно менших, ніж визначений норматив.

Оцінка надійності визначених коефіцієнтів ліквідності здійснюється в процесі визначення питомої ваги оборотних активів та їх окремих видів в складі майна підприємства. Від оптимального співвідношення майна оборотного і постійного капіталу значною мірою залежить ефективність роботи суб'єкта господарювання.

Частка оборотних активів в активах визначається шляхом ділення оборотних активів на валюту балансу і показує їх питому вагу в майні підприємства. Питома вага оборотних активів за 2003р. складає у майні підприємства 39%, у 2004р. - 79% та у 2005р. - 63%.

Наявність виробничих запасів у підприємства характеризує його можливість продовжувати господарську діяльність. Частка виробничих запасів в поточних активах визначається як відношення виробничих запасів до оборотних активів і показує їх питому вагу в майні оборотного капіталу. Питома вага виробничих запасів у майні оборотного капіталу складає у 2003р.- 34%, у 2004р. -12% та у 2005р. - 22%.

Фінансова стійкість підприємства є однією з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства. Вона залежить від структури зобов'язань підприємства і характеризує співвідношення власного і залученого капіталу. Фінансова стійкість передбачає те, що ресурси, вкладені у підприємницьку діяльність, повинні окупатися за рахунок грошових надходжень від господарювання, а одержаний прибуток забезпечити самофінансування і незалежність підприємства від зовнішніх залучених джерел формування майна. Фінансова стійкість підприємства залежить від розміщення його активів та джерел їх формування.

Коефіцієнт автономії характеризує частку активів власників підприємства в загальній сумі активів, авансованих у його діяльність. Практикою встановлено, що загальна сума заборгованості не повинна перевищувати суму власних джерел фінансування, тобто критичне значення коефіцієнта автономії складає 0,5. Чим більше значення коефіцієнта, тим кращий фінансовий стан підприємства (менша залежність від зовнішніх джерел)

Таблиця 2.1.2

Аналіз та оцінка фінансової стійкості підприємства

№ зп	Найменування показника	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки		
				2003	2004	2005
1	2	3	4	5	6	7
2.1	Коефіцієнт автономії	$\Phi.1 (p.380) : (p.640)$	$>0,5$	0,55	0,22	0,35
2.2	Коефіцієнт фінансової залежності	$\Phi.1 (p.280) : (p.380)$	$<2,0$	1,81	4,56	2,88

Дані розрахунків свідчать: фінансове становище підприємства, що аналізується, дещо погіршилося, оскільки коефіцієнт автономії зменшився 2004р. порівняно з 2003р. на 0,33, а у 2005р. збільшився порівняно з 2004р. на 0,13. Водночас у 2003р. значення цього коефіцієнта вище від критичних оцінок, які прийняті в світовій практиці. У 2003р. 55% майна підприємства покрито за рахунок власного капіталу, а отже, фінансування господарської діяльності за рахунок залучених коштів здійснювалось в доступних межах. За 2004 та 2003рр. коефіцієнт автономії менше нормативно встановленого значення і становить 22% та 35% майна покривається за рахунок власних коштів, тобто фінансовий стан підприємства погіршився. Зворотним показником коефіцієнта автономності дубе коефіцієнт фінансової залежності. Він показує, яка сума загальної вартості активів підприємства припадає на 1грн. власних коштів. Чим менше значення коефіцієнта, чим ближче він до 1,0, тим менша фінансова залежність підприємства від зовнішніх джерел. Зростання цього показника в динаміці означає збільшення частки позичених

коштів у фінансуванні підприємства, що спостерігається на підприємстві ВАТ “Сумська кондитерська фабрика”. У 2004р. значення цього коефіцієнта 4,56 це означає, що в кожній 4,56 грн., вкладені в активи підприємства 3,56 грн. – залучені не від власника. Але у 2005р. відбулося зменшення коефіцієнта на 1,68 і склало 2,88. це означає, що в кожній 2,88 грн., вкладені в активи підприємства 1,88 грн. – залучені не від власника.

Щоб прийняти ефективні рішення і мати можливість впливати на середовище, в якому доводиться діяти підприємству, йому необхідно здійснювати пошуки найкращих взаємозв’язків між набором економічних ресурсів і кількістю економічних благ, що виготовляються за допомогою цих ресурсів.

Оцінка ділової активності – це основа, на якій ґрунтується раціональні й розумні рішення про обсяги та об’єкти витрачання майна.

Ділова активність характеризується абсолютними і відносними показниками використання ресурсів та обсягами господарської діяльності.

Ділова активність підприємства знаходить своє відображення, насамперед, у досягнутих абсолютних показниках, які характеризуються розміром обсягів господарської діяльності, доходу, фінансових результатів, податків. Дані звіту про фінансовий результат показують, що за 2004р. підприємство покращала свою ділову активність, тобто, дохід (виручка) від реалізації збільшився порівняно з 2003р. на 14822,9 тис. грн., а в 2005р. простежується зворотна ситуація дохід (виручка) від реалізації порівняно з 2004р. зменшився на 9660,2 тис. грн.

Фондовіддача та фондомісткість визначають ефективність використання основних засобів. За нормативних умов підприємницької діяльності фондовіддача повинна мати тенденцію до збільшення, а фондомісткість – до зменшення.

Фондовіддача показує, яку суму чистого доходу одержує підприємство з однієї гривні коштів вкладених у основні засоби. За даними розрахунків ми бачимо, що з одиниці гривні вкладеної в основні засоби у 2003р. підприємств

Таблиця 2.1.3

Аналіз та оцінка ділової активності підприємства

№ зп	Найменування показника	Формула розрахунку	Роки		
			2003	2004	2005
1	2	3	5	6	7
3.1	Фондовіддача	$\Phi.2 (p.035) : \Phi.5 / (p.260) (гр.3+14) \cdot 0,5 + p.267 /$	2,69	8,33	4,03
3.2	Фондомісткість	1 : фондовіддача	0,37	0,12	0,02
3.3	Матеріаловіддача	$\Phi.2 (p.280 : p.230)$	1,29	1,23	1,34
3.4	Матеріаломісткість	1 : матеріаловіддача	0,78	0,81	0,75
1	2	3	5	6	7
3.5	Коефіцієнт оборотності оборотних активів	$\Phi.2 (p.035) : \Phi.1 (p.260 гр.3+4) \cdot 0,5$	9,52	7,59	3,12
3.6	Тривалість обороту оборотних активів	365 : коефіцієнт оборотності оборотних активів	38,34	48,09	116,99
3.7	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	$\Phi.2 (p.035) : \Phi.1 (p.620 гр.3+4) \cdot 0,5$	4,69	7,57	3,14
3.8	Тривалість обороту кредиторської заборгованості	365 : коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	77,83	48,22	116,24
3.9	Тривалість погашення дебіторської заборгованості	$\Phi.1 (сума p.150-210 гр.3+4) \cdot 0,5 : \Phi.2 (p.035 : 365)$	26,54	38,43	89,85

одержує 2,69 грн. чистого доходу, у 2004р.- 8,33 грн. та 2005р.-4,03 грн. Зменшення фондовіддачі у 2005р. свідчить про зниження ефективності використання основних засобів порівняно з 2004р.

Фондомісткість характеризується коштами, які витратило підприємство на формування основних засобів, щоб одержати одну гривню чистого доходу. Тобто, щоб одержати одну гривню чистого доходу підприємство у 2003р. витратило на формування основних засобів 37коп., у 2004р.- 12 коп. та у 2002р.- 02 коп. Ми бачимо, що на ВАТ “Сумська кондитерська фабрика”

фондомісткість зменшується, це свідчить про збільшення ефективності використання основних засобів.

Ефективність використання ресурсів визначається їх оборотністю – оборотом, вимірним у часі. Оборотність оборотних активів - можливість вивільнення їх з господарської діяльності та шляхи більш ефективного використання коштів. Швидкість обороту активів підприємства є однією з якісних характеристик фінансової політики підприємства.

Коефіцієнт оборотності оборотних активів на підприємстві за 2003р. становить 9,52, це означає, що за рік оборотні активи здійснили 9,5 обороти, у 2004р- 7,6 та у 2005р. – 3,1 обороти. Чим більша швидкість обороту активів, тим ефективніше працює підприємство, що не можна сказати про ВАТ “Сумська кондитерська фабрика”.

Показник тривалості обороту оборотних активів характеризує тривалість одного обороту в днях, тобто, час, протягом якого оборотні активи підприємства проходять усі стадії одного кругообігу. Чим менша тривалість одного обороту в днях, тим швидше оборотні активи здійснюють свій кругообіг. Тривалість обороту оборотних активів становить за 2003р. - 38 днів, у 2004р. - 48 днів та у 2005р. - 116 днів, що свідчить про неефективне використання оборотних активів підприємства, оскільки оборотність уповільнюється.

Дебіторська заборгованість – це вилучені на певний період з господарської діяльності підприємства оборотні активи. Тому чим швидше підприємство одержить гроші від покупців за продану продукцію, тим краще його фінансове становище.

Період погашення дебіторської заборгованості вказує строк, за який дебіторська заборгованість покупців перетворюється в гроші. Якщо у 2003р. дебіторська заборгованість погашалася протягом 27 днів, то у 2005р. – протягом 90 днів, що негативно впливає на ефективність діяльності підприємства.

Наявність кредиторської заборгованості означає створення фінансових труднощів у тих підприємствах, активи яких залучені в оборот даного підприємства. У 2005р. тривалість погашення кредиторської заборгованості значно збільшився у порівнянні з 2004р. і склав 116днів, тобто у підприємства виникає відстрочка платежу.

Наявність великих сум як дебіторської, так і кредиторської заборгованості негативно впливає на платоспроможність підприємства та його господарську діяльність.

Таблиця 2.1.4

Показники рівня ефективності господарської діяльності підприємства

№ зп	Найменування показника	Формула розрахунку	Роки		
			2003	2004	2005
1	2	3	5	6	7
4.1	Чистий прибуток (збиток), тис.грн.	$\Phi.2 (p.220, 225)$	(263,4)	122,4	(175,4)
4.2	Валова рентабельність виробничих витрат,%	$\Phi.2 (p.050) : (p.040) \cdot 100\%$	4,57	5,46	8,02
4.3	Валова рентабельність виручки від реалізації робіт, %	$\Phi.2 (p.050) : (p.035) \cdot 100\%$	4,36	5,18	7,42
4.4	Коефіцієнт покриття виробничих витрат	$\Phi.2 (p.040) : (p.035)$	0,96	0,95	0,93
4.5	Коефіцієнт окупності виробничих витрат	$\Phi.2 (p.035) : (p.040)$	1,05	1,05	1,08
4.6	Коефіцієнт покриття активів	$\Phi.1 (p.280 \text{ гр.}3+4) \cdot 0,5 : \Phi.2 (p.035)$	0,41	0,19	0,44
4.7	Коефіцієнт окупності активів	$\Phi.2 (p.035) : \Phi.1 (p.280 \text{ гр.}3+4) \cdot 0,5$	2,45	5,21	2,29

Кінцевий результат роботи підприємства оцінюється рівнем ефективності його господарської діяльності: загальним обсягом одержаного прибутку та в розрахунку на одиницю ресурсів. Прибуток та відносний показник прибутку – рентабельність є основними показниками ефективності роботи підприємства, які характеризують інтенсивність господарювання.

ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” у 2003р. працювало неефективно збиток склав 263,4 тис. грн, але у 2004р. підприємство отримало

прибуток у розмірі 122,4 тис. грн. Але у 2005р. підприємство знову отримує збитки у розмірі 175,4 тис. грн.

Основним показником, який характеризує валовий прибуток, є валова рентабельність виробничих витрат. Цей показник визначає рівень, на який підприємство може збільшити операційний прибуток шляхом зниження адміністративних витрат та витрат на збут. Якщо у 2003р. валова рентабельність виробничих витрат складала 4,57%, то можна зробити висновок, що ціна реалізації майже на 5% більша, ніж виробнича собівартість. У 2004 та 2005р.р. цей показник збільшився на 0,89 та 3,45 відповідно порівнюючи з 2003р. В динаміці цей показник має тенденцію до збільшення.

Важливими показниками, які співвідносять витрати та доходи підприємства, є коефіцієнти окупності та покриття витрат. Коефіцієнт покриття показує скільки витрат здійснює підприємство щоб одержати одну гривню від продажу, тобто як бачимо, для того, щоб одержати 1 грн. чистого доходу у 2003р. виробничі витрати підприємства складали 96 коп. За три роки цей показник майже не змінився.

Коефіцієнт покриття активів свідчить про те, що для одержання 1грн. чистого доходу у 2003р. необхідно було витратити 41 коп. вартості активів, у 2004 р. – 19коп., а у 2005р. – 41коп. Проте збільшення розміру цього показника свідчить про зниження ефективності господарювання підприємства, що призводить у свою чергу до отримання збитків.

Таким чином, на основі проведеного економічного аналізу діяльності ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” можна оцінити фінансовий стан підприємства як нестійкий, тобто запаси забезпечуються за рахунок власних оборотних активів та короткострокових кредитів і позик (за рахунок усіх основних джерел формування запасів). Водночас необхідно зазначити, що проведені розрахунки свідчать про поступове погіршення фінансового стану підприємства.

2.2. Первинний облік загальновиробничих витрат на підприємстві.

Правильно організований облік витрат в розрізі статей калькуляції, за місцями їх виникнення та за видами продукції дає керівництву достатній обсяг інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

На підприємстві комп'ютеризація обліку витрат на виробництво охоплює широке коло трудомістких операцій. До них відносять: групування виробничих витрат за напрямками витрачання, складання кошторисів собівартості наданих послуг, зведений облік витрат на виробництво, відображення на рахунках синтетичного обліку кореспонденції рахунків.

Специфікою комп'ютеризації обліку витрат на виробництво є те, що тут значною мірою використовуються дані, отримані на інших ділянках механізації обліку (праці та заробітної плати, матеріалів тощо). Механізація обліку витрат на виробництво включає три взаємопов'язані ділянки роботи:

- 1) оперативний облік витрат на виробництво, напівфабрикатів та незавершеного виробництва;
- 2) зведений облік витрат на виробництво та визначення собівартості всієї продукції;
- 3) складання звітних калькуляцій за видами виробництв.

Комп'ютеризація обліку витрат охоплює оперативний облік витрат на виробництво, який полягає в щоденному контролі за витрачанням матеріалів, трудових та грошових ресурсів у виробництво та результати їх використання. Такий контроль забезпечується організацією достовірного обліку руху запасів у виробництво та їх залишків у незавершеному будівництві. Тобто, комп'ютеризація обліку витрат дозволяє скоротити витрачання часу та праці на обробку економічної інформації та сприяє якісному та вчасному складанню звітності.

Тому розглянемо детальніше облік загальновиробничих витрат на ВАТ "Сумська кондитерська фабрика" із застосуванням комп'ютерної програми „1С Підприємство”.

Першим етапом обліку загально виробничих витрат є їх первинний облік у момент виникнення на кожній ділянці бухгалтерського обліку. Виникнення загально виробничих витрат підтверджується первинними документами: розрахунок заробітної плати та нарахувань до неї, авансовий звіт, розрахунок амортизації та інші.

Розрахунок заробітної плати здійснюється на підставі первинних документів, зокрема табелю обліку робочого часу де відображується час, відпрацьований працівником та неявки на роботу. При прийомі на роботу працівникові надається табельний номер. Табель відкривається на початок місяця по кожному підрозділу. Складається в одному примірнику особою, якій доручено вести табельний облік (в даному випадку –майстер цеха), і подається до бухгалтерії в установлений термін. Включати або виключати з табеля працівників можна тільки на підставі наказу про зарахування або звільнення. Інформація в табель записується щодня.

Відповідно до чинного законодавства України підприємство здійснює відрахування від фонду оплати праці за діючими ставками: збір на обов'язкове державне пенсійне страхування; внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності; внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття; внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві ат професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності.

Ці відрахування збільшують загально виробничі витрати. Вони обліковуються на пасивному балансовому рахунку 65 “Розрахунки по страхуванню”.

Інформація про загальну суму нарахованої заробітної плати та відрахувань до кожного цеху узагальнюються на прикінці місяця У Відомості розподілу заробітної плати.

Оплата праці та виплата премій робітникам проводиться касиром за платіжними відомостями, на титульному аркуші якої робиться надпис про видачу грошей за підписами директора та головного бухгалтера із зазначенням строків видачі грошей та суми прописом. В аналогічному порядку може оформлюватись і разова видача грошей на оплату праці (у випадку відпустки, хвороби тощо), а також видача в підзвіт на витрати, пов'язані із службовими відрядженнями, декільком особам.

Для обліку розрахунків з оплати праці використовують пасивний рахунок 66, по кредиту якого відображають нарахування заробітної плати та премій робітникам, а по дебету - виплату зарплати. А також суми утримань, податків, платежів за виконавчими документами. Робітники підприємства мають можливість отримати виписку про нарахування своєї заробітної плати, відрахувань обов'язкових та внесків з заробітної плати у вигляді розрахункового листку.

Щодо обліку витрат на відрядження, то вони оформлюються такими первинними документами, як посвідчення про відрядження та авансовий звіт.

Направлення персоналу у відрядження здійснюється керівником підприємства з оформленням наказу, в якому зазначається: пункт призначення, назва підприємства або організації, куди відправляється працівник, строк і мета відрядження. Наказ про направлення працівника у відрядження є підставою для видачі йому так званого посвідчення про відрядження, який містить відомості про відряджену особу, місце, мету, підставу та строк відрядження. А на зворотній стороні робляться відмітки про пересування працівника під час відрядження.

Суму авансу на відрядження, що видається в підзвіт, визначають на підставі попереднього розрахунку. Працівники, які одержали готівку в підзвіт, подають до бухгалтерії авансовий звіт про витрачені суми, до якого додані всі виправдовуючі документи: акти на списання представницьких витрат в межах передбачених норм з доданням відповідних документів на оплату рахунків ресторанів, кафе, готелів тощо, чеки, квитанції, рахунки

магазинів, готелів, залізничні, авіаційні та інші проїзні квитки. Обов'язковими реквізитами авансового звіту є резолюція керівника підприємства чи уповноваженої ним особи про затвердження вказаної суми витрат та його підпис. Після його складання визначається різниця між сумою отриманого авансу і фактичними витратами. Якщо різниця позитивна, то це сума невикористаного авансу, а якщо від'ємна – то працівник витратив частину власних грошових коштів, тобто здійснив перевитрату авансової суми, яка повинна бути відшкодована працівникові без його заяви з каси підприємства.

До загальновиробничих витрат також відносяться амортизаційні нарахування. На підприємстві використовують податковий метод нарахування амортизації. В кінці місяця складається відомість нарахування амортизації по кожній групі.

Важливим на даному етапі обліку є правильність оформлення первинних документів, а також своєчасність їх подачі для подальшої обробки, оскільки саме з первинних документів дані заносяться до комп'ютера для складання регістрів бухгалтерського обліку. Дослідивши практику оформлення первинних документів на ВАТ “Сумська кондитерська фабрика”, дійшли висновку, що первинні документи складаються з дотриманням вимог чинного законодавства та своєчасно подаються для обробки, оскільки працівники бухгалтерії зацікавлені у правильному та своєчасному складанні регістрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

2.3. Синтетичний, аналітичний облік та розподіл та розподіл загальновиробничих витрат

Синтетичний облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” підприємство обліковує протягом місяця виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління

цехами, та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва.

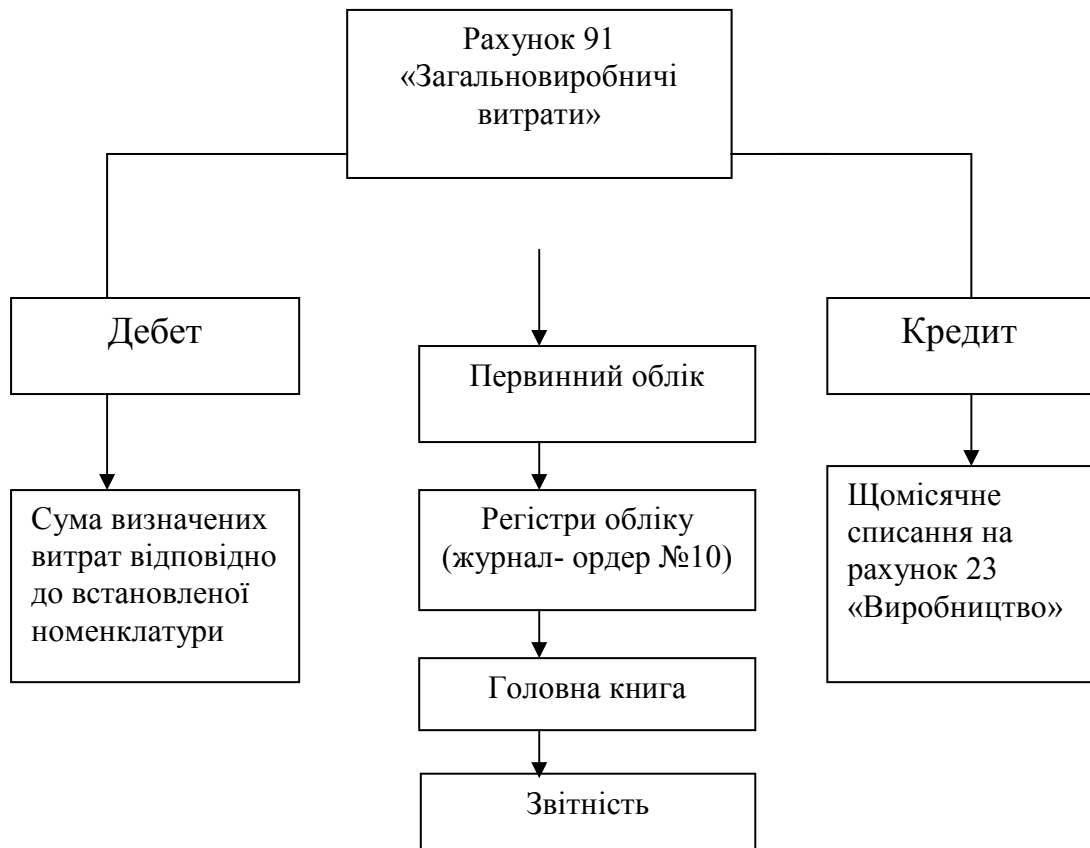


Рис 2. 3.1 Економічна характеристика рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

За дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне списання загальновиробничих витрат на рахунки 23 “Виробництво”.

Наступним етапом є аналітичний облік загальновиробничих витрат. Він ведеться по кожному цеху окремо за встановленою номенклатурою статей. На основі первинних документів в кінці місяця складається журнал-ордер по рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” по всім видам витрат, та обороти за період.

Отже, дана відомість відображає облік загальновиробничих витрат у аналітичному розрізі та дає представлення про склад загальновиробничих

витрат, їх накопичення та подальше списання. Тобто, на даному етапі відбувається відображення інформації про загальновиробничі витрати на рахунках бухгалтерського обліку.

Наприклад, оборотно-сальдова відомість по рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” за березень 2006 року має наступний вигляд (табл. 2.3.1).

Таблиця 2. 3.1

Оборотно-сальдова відомість по рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” за березень 2006 року.

Субконто	Сальдо на початок		Обороти за період		Сальдо на кінець	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Амортизація			4441,17	4441,17		
Утриман.ОЗ			3290,72	3290,72		
Зарплата			13122,31	13122,31		
Соцстрах			4652,08	4652,08		
Канц.товари			85	85		
Охорона праці			217,68	217,68		
Витрати на лабораторію			10,00	10,00		
Транспортні витрати			780	780		
Інші загальногосп. витрати			1228,29	1228,29		
Разом			27827,43	27827,43		

Схема кореспонденцій по рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” на підприємстві наведена на рис. 3.2.1

Таким чином, формування та накопичення загальновиробничих витрат починається з їх первинного обліку, проходить етап відображення на рахунках облікових регістрів. Накопичені на рахунках бухгалтерського обліку загальновиробничі витрати підлягають розподілу. Прослідкуємо етапи розподілу загальновиробничих витрат на ВАТ “Сумська кондитерська фабрика”

На відміну від теоретичних основ на ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” загальновиробничі витрати не розподіляються на постійні та змінні

Рахунок 91 „Загальновиробничі витрати”

Дебет рахунку 91	Кредит рахунку 91
13 „Знос основних засобів”	23”Виробництво”
20 „Виробничі запаси”	
22 „МШП”	
372 „Розрахунки з підзвітними особами”	
661 „Розрахунки по оплаті праці”	
65 „Розрахунки зі страхування”	
685 „Розрахунки з іншими кредиторами”	

Рис 3.2.1. Схема кореспонденцій по рахунку 91 „Загальновиробничі витрати”

не визначається нормальна потужність підприємства і взагалі теоретичний механізм розподілу загальновиробничих витрат не застосовується через складність та трудомісткість розрахунків. Тому механізм розподілу загальновиробничих витрат максимально спрощений, в результаті чого всі загальновиробничі витрати прямо списуються на рахунок 23 „Виробництво” (на аналітичний рахунок в залежності від виду виробництва) шляхом бухгалтерського запису:

Дебет 23.1.0 „Взагалі виробництво ”

Кредит 91 „Загальновиробничі витрати”.

Тобто нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, які списуються на рахунок 90 „Собівартість реалізації”, не виникає, оскільки загальновиробничі витрати не поділяються на постійні та змінні. Тому вважаємо доцільним поділяти загальновиробничі витрати поділяти на змінні та постійні, оскільки серед загальновиробничих витрат існують загальновиробничі витрати, які не залежать від обсягів виробництва (амортизація, оренда). Наші дослідження показали, що на ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” загальновиробничі витрати розподіляються у наступній послідовності.

В якості бази розподілу загальновиробничих витрат використовується основна і додаткова заробітна плата.

При визначенні коефіцієнта розподілу загальновиробничих витрат береться відношення суми основної та додаткової заробітної плати по окремому виду продукції до загальної суми основної і додаткової заробітної плати вцілому по всім видам виробленої продукції:

$$K = 132,20 : 58437,98 = 0,002262$$

Далі отриманий коефіцієнт помножується на загальну суму загальновиробничих витрат вцілому по всім видам виробленої продукції:

$$27827,43 * 0,002262 = 62,95$$

Таким чином ми отримуємо розподілені загальновиробничі витрати на один вид продукції.

Такий розподіл загальновиробничих витрат виконується комп'ютером за допомогою встановленої програми, тобто зменшуються витрати праці та часу робітників бухгалтерії.

Таким чином, загальновиробничі витрати на ВАТ "Сумська кондитерська фабрика" розподіляються на кожен найменування продукції за допомогою бази розподілу, в якості якої використовується основна і додаткова заробітна плата. Такий метод розподілу загальновиробничих витрат, на наш погляд, для даного підприємства є не досить ефективним та доцільним, оскільки при такому розподілі значно перекручується собівартість продукції та послуг, в результаті чого підприємство не доотримує прибуток.

2.4. Аналіз та аудит загальновиробничих витрат

Важливо не лише вести облік та розподіляти загальновиробничі витрати, а і проводити їх аналіз, оскільки це дуже важливо для керівництва для прийняття ефективних управлінських рішень. Інформаційною базою в даному випадку виступають дані бухгалтерського обліку.

Проаналізуємо загальновиробничі витрати у динаміці за останні дев'ять місяців поточного року.

Таблиця 2. 4.1

Загальновиробничі витрати та собівартість реалізованої продукції за останні дев'ять місяців поточного року

Місяці 2005-2006рр.	Сума загальновиробничих витрат, грн	Собівартість реалізованої продукції, грн	питома вага загальновиробничих витрат у собівартості реалізованої продукції(%)
Липень	22812,73	486482,15	4,689
Серпень	21318,91	490251,62	4,349
Вересень	25540,41	599981,95	4,395
Жовтень	28037,06	651340,43	4,305
Листопад	12244,54	249820,17	4,901
Грудень	30674,10	640239,73	4,791
Січень	31301,16	660539,68	4,738
Лютий	24003,58	535685,51	4,481
Березень	27827,43	645793,73	4,309

Отримані результати можна подати наочно (рис.2.4.1).

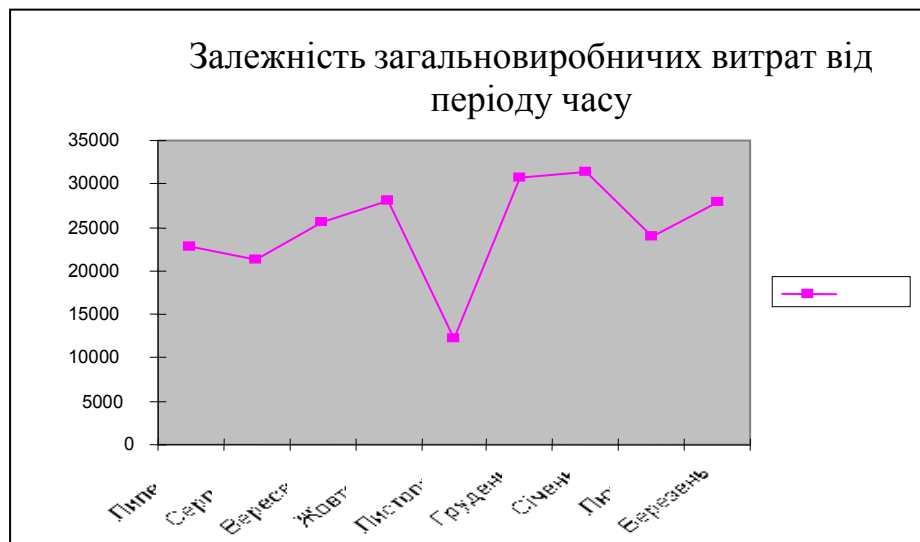


Рис.2. 4.1 Графік залежності загальновиробничих витрат від періоду часу.

Крім того, можна провести аналіз складових частин загальноновиробничих витрат по статтям. Отримані результати наведені у таблиці 2.4.2

Таблиця 2.4.2

Аналіз складових загальноновиробничих витрат

№ з/п	Стаття загальноновиробничих витрат	Сума, грн.	Питома вага, %
1	Амортизація	4441,17	15,96
2	Витрати на лабораторію	10	0,036
3	Зар.плата	13122,31	47,16
4	Соцстрах	4652,08	16,72
5	Канц.товари	85	0,305
6	Охорона праці	217,68	0,78
7	Транспортні витрати	780	2,803
8	Утриман.ОЗ	3290,72	11,83
9	Інші загальногосп.витрати	1228,29	4,41
	Разом	27827,43	100

Отже, найбільшу питому вагу у складі загальноновиробничих витрат займає заробітна плата – 47,16%, що є не досить нормальним явищем, враховуючи специфіку діяльності підприємства.

Отримані результати можна подати наочно (рис 2.4.2).

Таким чином, можна дійти висновку, що облік загальноновиробничих витрат на ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” ведеться згідно з вимогами чинного законодавства України, а зменшення питомої ваги загальноновиробничих витрат у собівартості реалізованих послуг повинно позитивно вплинути на фінансовий результат діяльності підприємства. Хоча незначна питома вага загальноновиробничих витрат у собівартості реалізованих послуг не завжди є позитивним явищем, оскільки в такому випадку частина непрямих витрат прямо списується на рахунок 23 „Виробництво” і таким чином собівартість послуг значно перекручується, що в свою чергу впливає на формування фінансового результату діяльності підприємства.

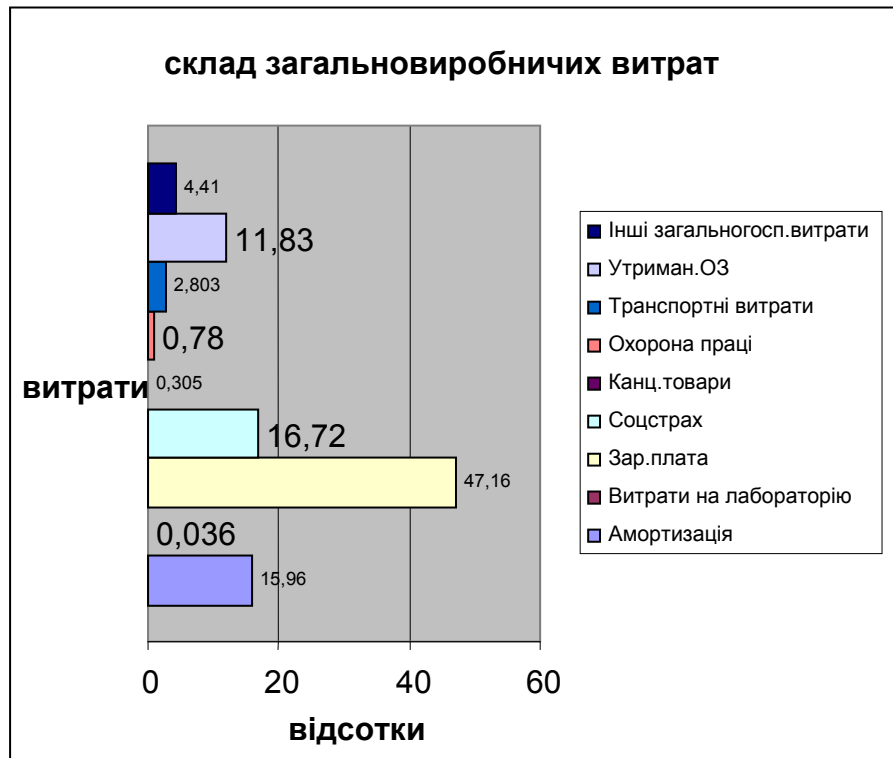


Рис 2.4.2 Складові загально виробничих витрат

Найважливішим аспектом управління загально виробничими витратами є їх аудит. При аудиті загально виробничих витрат необхідно встановити правильність та незмінність протягом звітного періоду методики розподілу непрямих витрат на окремі види продукції. Необхідно також перевірити достовірність розподілу вартості послуг допоміжного виробництва.

Особливу увагу слід звернути на витрати, на які встановлені норми. Крім того встановлюється також правильність кореспонденції рахунків, що відображають витрати та їх реальність.

Отже, після проведення аудиту загально виробничих витрат, можна зробити висновок, що методика обліку та розподіл загально виробничих витрат на ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” залишалася незмінною протягом першого кварталу 2006 року, хоча методика розподілу можна дещо змінити та необхідно звернути увагу на низьку питому вагу загально виробничих витрат у собівартості послуг, оскільки незначна питома вага (в середньому 5%) свідчить про навмисне приховування

загальновиробничих витрат та пряме списання частки непрямих витрат безпосередньо на рахунок 23 „Виробництво”.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

3.1. Вдосконалення нормативно-правового забезпечення з питань визначення, обліку та розподілу загальновиробничих витрат

В рамках виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку, затвердженою Постановою Кабінетів Міністрів України від 28 жовтня 1998 року №1706, Державним комітетом з промислової політики України розроблено та затверджено Наказом №47 від 2 лютого 2001 року Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості за № 47.

На нашу думку, у Методичних рекомендаціях №47 має місце деяка їх невідповідність Національним стандартам (положенням) бухгалтерського обліку.

Так, не завжди обґрунтованим, як ми вважаємо, є включення до складу загальновиробничих витрат нестачі незавершеного виробництва. Такого роду витрати повинні враховуватися у складі інших операційних витрат, як цього вимагає П(С)БО 16 „Витрати”.

Введення Національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку дозволяє зробити фінансову звітність підприємств більш прозорою та здатною об’єктивно надавати інформацію про фінансовий стан підприємства. Проте дослідження показують, що нормативна база містить ряд нерегульованих моментів, які потребують вирішення. Це стосується і П(С)БО 16 „Витрати”. Так, в положенні дається визначення тільки прямих витрат – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкту витрат економічно доцільним шляхом. При цьому чітке визначення поняття „економічно доцільним шляхом” відсутнє.

Недоліком П(С)БО 16 „Витрати” та Методичних рекомендаціях №47 є також те, що класифікація прямих та непрямих витрат орієнтована на позамовний метод обліку витрат. Саме по відношенню до окремого замовлення можна з точністю говорити, що витрати сировини, матеріалів, оплати праці робітників, зайнятих виробництвом окремих замовлень чи декількох видів діяльності є непрями витратами.

При попередільному методі калькулювання облік здійснюється по кожному виробничому процесу (переділ, стадія). І тому стосовно до переділу частину загальновиробничих витрат можна вважати прямою. Але взагалі необхідно керуватися одним із принципів бухгалтерського обліку – превалювання сутності над формою, коли операції повинні обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише виходячи із юридичної форми.

Існують також неврегульовані моменти в порядку розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні. Так, згідно з П(С)БО 16 „Витрати” до змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягів діяльності. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Аналізуючи дані визначення, можна відзначити некоректність формулювань. Перш за все це те, що вже самим визначенням постійних витрат допускається деяка залежність від обсягу виробництва формулюванням „майже незмінні” (у Методичних рекомендаціях №47 вжито інший термін – „суттєво не змінюються”). У визначенні змінних витрат є деяка невідповідність зв'язку із зміною обсягів виробництва внаслідок формулювання „майже прямо” (у Методичних рекомендаціях №47 визначено тільки напрямок зміни таких витрат (збільшуються із зростанням обсягу випуску продукції та зменшуються із його зниженням), але не характер цієї залежності). При цьому ступінь невизначеності (слова „майже”

або „суттєво” можуть означати і 99% і 70%) зв'язку із зміною обсягу виробництва або чинними нормативними актами не регламентовано [19].

Виходячи з економічної суті витрат, тільки амортизаційні витрати можуть вважатися постійними витратами. В інших елементах витрат в тій чи іншій мірі присутня частка змінних чи постійних витрат. Тому більш правильно говорити про умовно-постійні та умовно-змінні витрати. На наш погляд, правильніше буде не ділити всі елементи на постійні та змінні, а встановлювати в кожному елементі частку умовно-постійних або умовно-змінних витрат.

На думку деяких вчених, є несправедливим те, що поділ на постійні та змінні витрати стосується лише загальновиробничих витрат [29, с.48]. В дійсності постійними чи змінними можуть бути як прямі, так і непрямі витрати. Виділення умовно-постійних та умовно-змінних витрат перш за все потрібне при організації управлінського обліку. Для фінансового обліку та складання звітності П(С)БО 16 „Витрати” вимагає класифікувати на постійні та змінні тільки загальновиробничі витрати. Поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні і окремий розподіл їх на об'єкти витрат за різними базами розподілу покликані уникнути значних коливань виробничої собівартості продукції в умовах коливань обсягів виробництва (діяльності). Проте слід відзначити, що такі коливання властиві не всім підприємствам, і тому методику, запропоновану П(С)БО 16 „Витрати” можна вважати одним із методів розподілу витрат. Якщо ж обсяги виробництва є сталими, то такий порядок розподілу є трудомістким [11].

Сьогодні поширена ситуація, коли вартість продукції (робіт, послуг) коливається у широких межах залежно від форм розрахунку (грошові кошти, вексель із подальшим дисконтом, бартер, товарний кредит тощо). Уже внаслідок цього фактична питома вага постійних елементів у загальній сумі загальновиробничих витрат може суттєво відрізнятись від планового рівня.

Крім того, у разі збоїв під час виробництва (недоставка сировини, розірвання контрактів на поставку готової продукції, аварійні ситуації тощо) підприємство, насамперед, економить саме на постійних витратах.

Тобто, насправді, сума постійних витрат не така вже й постійна, а залежить від рівня цін (форми розрахунків) на ресурси, які використовують, та від ділової активності, та (опосередковано) від обсягів діяльності.

Запропонований у П(С)БО 16 “Витрати” алгоритм розподілу загальновиробничих витрат орієнтовано на стабільні ціни і на те, що всі витрати, які враховано під час планування, буде здійснено повною мірою. Тільки в цьому випадку сума умовно-постійних витрат буде дійсно постійною. На практиці збіг планової (тобто відповідної нормальної потужності) та фактичної суми постійних витрат – це виняток, а не правило.

Із зазначеного вище можна зробити два висновки. По-перше, сума умовно-постійних загальновиробничих витрат – це величина змінна та повинна визначатися у кожному плановому періоді незалежно від того, змінюється нормальна потужність підприємства чи ні. Для визначення суми нерозподілених постійних загальновиробничих витрат підприємство, крім нормальної потужності, повинно встановлювати суму постійних загальновиробничих витрат, які відповідають такому рівню нормальної потужності.

По-друге, якщо орієнтуватися на стабільні ціни, то запропонований алгоритм виглядає занадто громіздким. Оскільки всі витрати є саме умовно-постійними та умовно-змінними, то в принципі, не суттєво, яка сума умовно-постійних витрат у загальновиробничих витратах.

У відповідності з даним стандартом розподілені змінні і постійні витрати рекомендується відносити на рахунки “Виробництво”, а нерозподілені – на “Собівартість реалізованої продукції”. Як ми бачимо, тут не вистачає відповідних уточнень: що робити з витратами, які знаходяться поза межами розподілу, а також відхиленнями, які виникли зі змінними накладними витратами? А це є дуже важливим моментом, тому що відхилення можуть

бути значними. Тому б доцільно було б вести облік загальних виробничих витрат за допомогою рахунків:

- 91.1 "Загально виробничі витрати в межах норм";
- 91.2 "Загально виробничі витрати поза нормами".

На протязі місяця витрати, що були понесені в межах норм будуть списуватись в дебет рахунку 91.1, а відхилення по цим видам витрат – в дебет рахунку 91.2. тоді в кінці місяця обороти по рахунку 91.1 віднесуть на собівартість виробленої продукції, а по рахунку 91.2 - на собівартість реалізованої продукції. Дана методика дозволить: здійснювати оперативний контроль за відхиленнями загально виробничих витрат від норм; мати інформацію про джерела виникнення цих відхилень, тобто про ті види витрат в складі загально виробничих, за рахунок яких вони відбулися; встановити більш тісний взаємозв'язок між відхиленнями, собівартістю реалізованої продукції та фінансовими результатами; встановивши причини відхилень, розробляти комплекс заходів щодо їх запобігання. Разом з цим, проблеми розподілу виробничих витрат до кінця не вирішуються, тому що необхідно враховувати поведінку цих затрат, їх природу включення в собівартість продукції.

3.2. Пропозиції щодо вдосконалення обліку та управління загальновиробничими витратами на ВАТ “Сумська кондитерська фабрика”

Дослідивши практику обліку та розподілу загальновиробничих витрат на ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” виявили суттєві недоліки, які негативно впливають на формування фінансового результату діяльності підприємства та прийняття ефективних управлінських рішень.

По-перше, оборотно-сальдова відомість аналітичного обліку по рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” має певний недолік. А саме: по

видам витрат не вказується кореспонденція рахунків, у відповідності до якої виникають загальновиробничі витрати, в результаті чого ускладнюється обробка та розуміння складу загальновиробничих витрат. Тому ми пропонуємо внести певні зміни до цієї відомості, тим самим покращити її розуміння. У зв'язку з цим оборотно-сальдова відомість буде мати наступний вигляд (табл. 3.2.1):

Таблиця 3.2.1

Оборотно-сальдова відомість по рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” за березень 2006 року.

Рахунок	Субконто	Сальдо на початок		Обороти за період		Сальдо на кінець	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
13	Амортизація			4441,17	4441,17		
20	Утриман.ОЗ			3290,72	3290,72		
66	Зарплата			13122,31	13122,31		
65	Соцстрах			4652,08	4652,08		
20	Канц.товари			85	85		
20	Охорона праці			217,68	217,68		
68	Витрати на лабораторію			10,00	10,00		
68	Транспортні витрати			780	780		
68	Інші загальногосп. витрати			1228,29	1228,29		
	Разом			27827,43	27827,43		

Оборотно-сальдова відомість по рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” у такому вигляді буде сприяти покращенню розуміння складу загальновиробничих витрат та поліпшенню якості її обробки.

Крім того, не є зрозумілим склад загальновиробничих витрат. По-перше, не є зрозумілим склад інших загальногосподарських витрат, оскільки їх питома вага досить суттєва, а перелік витрат, які включаються до цієї статті витрат ніде не наводиться.

По-друге, механізм розподілу загальновиробничих витрат є не досить

ефективним для даного підприємства, враховуючи фінансовий результат його діяльності.

Серед всіх розглянутих раніше варіантів розподілу загальновиробничих витрат, на нашу думку, для ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” найбільш оптимальним та доцільним є система калькулювання на основі діяльності, при якій всі загальновиробничі витрати спочатку групуються по основним видам діяльності, а потім розподіляються на між видами продукції, виходячи із того, які види діяльності необхідні для виробництва цієї продукції. Тому для початку необхідно розділити всі загальновиробничі витрати на сукупність однорідних груп. В результаті отримуємо групи, які наведені в таблиці 3.2.2

Таблиця 3 .2.2

Розподіл загальновиробничих витрат на однорідні групи

№ з/п	Склад однорідних груп	Сума, грн.
I	Витрати, пов'язані з використанням робочої сили:	
	- заробітна плата	13122,31
	- соцстрах	4652,08
	Разом по групі I	17774,39
	Витрати по експлуатації та утриманню обладнання:	
	- амортизація	4441,17
	- утримання О.З, НМА	3290,90
	- транспортні витрати	780,00
	Разом по групі II	8512,07
	Витрати на вдосконалення та управління виробництвом:	
	- витрати на лабораторію	10,00
	- канцелярські товари	85,00
	- охорона праці	217,68
	- інші витрати	1228,29
	Разом по групі III	1540,97
4	Разом	27827,43

Далі для кожної групи однорідних витрат обираємо базу розподілу та шляхом ділення кожної однорідної групи на базу розподілу отримуємо ставку розподілу. Дані розрахунку наведені в таблиці 3.2.3.

Таблиця 3.2.3

Бази та ставки розподілу загальновиробничих витрат

№ з/п	Групи однорідних	Сума,	База розподілу	Ставка
-------	------------------	-------	----------------	--------

	загальновиробничих витрат	грн.		розподілу
1	Витрати, пов'язані з використанням робочої сили	17774,39	5000 людино-годин	0,281
2	Витрати по експлуатації та утриманню обладнання	8512,07	2500 машино-годин	0,293
3	Витрати на управління виробництвом	1540,97	30 чоловік	0,019

Далі кожна група загальновиробничих витрат розподіляється на кожен вид продукції через ставку розподілу виходячи з того, які витрати були понесені при виробництві цієї продукції. Наприклад, при виробництві біло-рожевого зефіру були понесені витрати, пов'язані з використанням робочої сили та витрати по експлуатації та утриманню обладнання, тому для розподілу загальновиробничих витрат необхідно помножити відповідні ставки розподілу загальновиробничих витрат 0,281 та 0,293 на відповідні показники та отримуємо результат 10014,80 грн., а при методиці, яку використовує ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” даний показник становив 11082,43 грн., що на 1067,63 грн. більше.

Таким чином, розподіл загальновиробничих витрат на основі діяльності є більш радикальним та ефективним, внаслідок чого зменшується собівартість продукції за рахунок того, що витрати, які фактично не були понесені при виробництві певного виду продукції не включаються до її собівартості. А зниження собівартості продукції в свою чергу призводить до збільшення прибутку, що на даному етапі для ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” є необхідним для стабілізації економічного стану підприємства та покриття збитків.

Ми пропонуємо розподіляти загальновиробничі витрати згідно з П(С)БО 16. Дані наведені у таблиці 3.2.4.

Відповідно до п.16 П(С)БО 16 „Витрати” загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен

об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності.

Таблиця 3.2.4

Розподіл загальновиробничих витрат на постійні та змінні

№ з/п	Загальновиробничі витрати	Сума, грн
1	Постійні:	8044,57
1.1	амортизацію загальновиробничу О.З., НМА та ін;	4441,17
1.2	утримання О.З та НМА.	3290,72
1.3	канцелярські товари;	85,00
1.4	охорона праці;	217,68
1.5	витрати на лабораторію	10,00
2	Змінні:	19354,92
2.1	заробітну плату загальновиробничого персоналу;	13122,31
2.2	соцстрах;	4652,08
2.3	інші загальновиробничі витрати;	1228,29
2.4	транспортні витрати.	780,00
	Разом	27827,43

Крім того, ми вважаємо за доцільне розподіляти загальновиробничі витрати на постійні та змінні з використанням кореляційно-регресивного аналізу.

Важливою складовою кореляційно-регресивного аналізу є визначення форми зв'язку між чинниковою та результативними оцінками.

Для дослідження форми зв'язку між обсягами загальнопромислових витрат (результативна ознака y) та обсягами виробництва (факторна ознака x) використано графічний метод. Лінійний зв'язок між показниками описується рівнянням прямої лінії з коефіцієнтами регресії a , b :

$$y = a + b \cdot x \quad (3.8)$$

Лінійній моделі відповідає система рівнянь з двома невідомими:

$$\sum_{i=1}^n y_i = a \cdot n + b \cdot \sum_{i=1}^n x_i \quad (3.9)$$

$$\sum_{i=1}^n x_i \cdot y_i = a \cdot \sum_{i=1}^n x_i + b \cdot \sum_{i=1}^n x_i^2$$

де n – кількість співвідношень показників (одиниць сукупності);

y – сума загальнопромислових витрат за місяць;

x – обсяг виробництва за місяць.

Вихідні розрахункові дані для розв'язання системи рівнянь наведені у таблиці 3.2.5

Таблиці 3.2.5.

Розрахункова таблиця для визначення коефіцієнтів регресії (a , b)

№ з/п	Сума загальнопромислових витрат (y), тис. грн.	Обсяг виробництва (x), тис. грн.	$x \cdot y$	x^2
1	22,8	711	16210,8	505521
2	21,3	773,4	16473,42	598147,56
3	25,5	910,2	23210,1	828464,04
4	28	852	23856	725904
5	12,2	832,2	10152,84	692556,84
6	30,8	770,5	23731,4	593670,25
7	31,3	647	20251,1	418609
8	24	662,2	15892,8	438508,84
9	27,8	670,8	18648,24	449972,64
Разом	223,7	6829,3	168426,7	5251354,17

Використовуючи дані табл. 3.2.5 приведемо систему рівнянь до вигляду:

$$223,7 = 9a + 6829,3b \quad (3.10)$$

$$168426,7 = 6829,3a + 5251354,17b$$

Розв'язавши систему рівнянь (3.10), одержимо лінійне рівняння залежності загальновиробничих витрат від обсягів виробництва:

$$Y = 20,363 + 0,0059x \quad (3.11)$$

Параметр $a = 20,363$ у рівнянні (3.11) характеризує постійні загальновиробничі витрати. Економічна сутність параметру b , який називають кутовим коефіцієнтом регресії, полягає в тому, що він показує, на скільки одиниць y середньому змінюється y (сума загальновиробничих витрат) при зміні x (обсяг виробництва) на одиницю. У ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” вони складають 0,0059 тис. грн. на 1 тис. грн. обсягу виробництва.

Розроблена модель може бути використана не тільки для розподілу загальновиробничих витрат на постійні та змінні, але і для їх планування та аналізу.

Таким чином, розроблені пропозиції щодо покращення обліку та розподілу загальновиробничих витрат сприятимуть підвищенню якості облікового процесу на ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” та повинні позитивно вплинути на фінансовий результат діяльності підприємства

ВИСНОВКИ

Необхідність удосконалення методики бухгалтерського обліку, практична потреба у нових підходах до організації обліково-аналітичних процедур, недостатність теоретико-методологічних та організаційно-методичних розробок щодо обліку, контролю та планування загальновиробничих витрат ставлять загальновиробничі витрати в коло проблем.

Тому чітко налагоджений бухгалтерський облік, правильний розподіл загальновиробничих витрат має серйозне значення, оскільки від цього залежить точність обчислення собівартості окремих видів продукції, а також розв'язання цілого ряду інших практичних завдань, які нерідко виникають перед економічними службами підприємств.

Проведені дослідження на прикладі ВАТ “Сумська кондитерська фабрика” дозволяють зробити наступні висновки.

1. Підприємство є середнім, яке спеціалізується на виробництві кондитерських виробів, а саме: зефіру, вафлею, мармеладу, драже, іриски, гірчиці, торти шоколадно-вафельні та ін. Для виробництва застосовується виключно натуральна сировина без консервантів. В результаті проведеного економічного аналізу фінансовий стан підприємства можна оцінити як нестійкий, відбувається поступове погіршення фінансового стану підприємства.

2. Одним із факторів, які впливають на фінансове положення є стан бухгалтерського обліку, який на підприємстві ведеться по журнально – ордерної формі з використанням з комп'ютерної програми - “1С Підприємство”. Оперативність отримання інформації, насамперед про витрати, повинно сприяти їх зниженню.

3. Загальновиробничих витрати складаються із різномірних статей та трудомісткого механізму розподілу. Первинний, аналітичний та синтетичний облік цих витрат в основному ведеться відповідно до вимог законодавчо - нормативних документів. Але, у відомості аналітичного обліку відсутня кореспонденція рахунків, що ускладнює ведення бухгалтерського обліку. Тому нами діюча відомість була вдосконалена та запропонована для впровадження у практичну діяльність.

4. Нормативно – законодавча база, як показали дослідження, є недосконалою. Зокрема, П(С)БО 16 “Витрати” та Методичні рекомендації № 47 не співпадають по визначенню загальновиробничих витрат, їх складу, класифікації, а також розподілу. Ми пропонуємо на підприємстві врахувати ці недоліки та розробити конкретні положення щодо загальновиробничих витрат та відобразити їх у обліковій політиці.

5. На підприємстві розподіл загальновиробничих витрат здійснюється пропорційно до єдиної бази розподілу, в якості якої виступає заробітна плата, такий метод розподілу витрат є недоцільним, неефективним та перевернується собівартість продукції.

6. Сучасні методи розподілу загальновиробничих витрат свідчать, про необхідність класифікації їх на змінні та постійні, що відсутнє на підприємстві, а також здійснювати їх розподіл у розрізі цих груп. Рациональним є розробка нормативів загальновиробничих витрат та порівняння їх з фактичним рівнем витрат та знаходженням відхилень від норм. Такому підходу у зарубіжній практиці приділяється значна увага, оскільки це дозволяє знизити рівень цих витрат.

7. Найчастіше буває складно розподілити витрати на постійні та змінні, тому нами був застосований кореляційно – регресивний аналіз, який, на нашу думку, дозволить більш точно класифікувати витрати.

8. Серед всіх зарубіжних методів розподілу непрямих витрат найбільш ефективним є калькуляція на основі діяльності, в результаті чого змінюється єдиний підхід до розподілу, а вводиться взаємозв'язок операції – процеси – продукція, тобто по кожній операції слід встановлювати фактор витрат та розподіляти витрати відносно його. Це дозволяє підвищити контроль за витратами, виявляти відхилення в момент операції та їх регулювати.

Таким чином, усунення виявлених недоліків та реалізація запропонованих пропозицій в діяльність підприємства спрямоване на зменшення собівартості продукції, підвищення якості управління загальновиробничими витратами та прийняття ефективних управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” Закон України від 16.07.99 № 996-XIV // Все про бухгалтерський облік. – 2000. - № 311 (436). – С. 3-6.
2. « Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»: Інструкція, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. №291. // Все про бухгалтерський облік. – 2003. - № 17 (805). – С. 48-54.
3. «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджене наказом Мінфіну від 31 березня 1999 року №87// Податки та бухгалтерський облік. – 2005.- № 8 (128). - С. 1-3
4. «Основні засоби»: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Мінфіну від 31 березня 1999 року №87// Податки та бухгалтерський облік. – 2005.- № 8 (128). - С. 24-29
5. «Витрати»: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Мінфіну від 31 березня 1999 року №87// Податки та бухгалтерський облік. – 2005.- № 8 (128). - С. 65-70
6. Типове положення з планування, обліку, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. Постановою Кабінетів Міністрів України від 26.04.96р. № 473

7. Методичні рекомендації із формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. наказом Державного комітету з промислової політики України від 2.02.2001р. № 47

8. Байдык О. Учет общепроизводственных расходов в соответствии с П(С)БУ 16 „Расходы” // Бухгалтерия. – 2000. - № 20 (383), С. 41-44.

9. Білик М.Д., Полятикiна Л.І. Основи аудиту. – Суми: Видавництво „Слобожанщина”, 1999. – 296 с.

10. Бородкін О. Внутрігосподарський (управлінський) облік. Концепція та організація // Бухгалтерський облік та аудит. – 2002. - № 2. - С. 45-48.

11. Бурдько О.В. Методичні аспекти обліку витрат з метою визначення фінансового результату на металургійних підприємствах України // Держава і регіони. – 2002. - № 4. - С. 206-209.

12. Бутинець Ф.Ф., Чижевський Л.В., Герасимчук А.В. Бухгалтерський управлінський облік: Курс лекцій. – Житомир: ПП „Рута”, 2000. – 445с.

13. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік. – Житомир: - ПП „Рута”, 2000. – 477 с.

14. Вітренко О.В. Проблеми обліку витрат і управління ними в умовах застосування П(С)БО 16 „Витрати” // Держава і регіони. – 2002. - № 4. - С.206-209.

15. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерський учет. – К.: СКАРБИ, 1998. – 384 с.

16. Давидов Ю.Г. Удосконалення обліку та розподілу непрямих витрат// Збірник науково-практичної конференції, Ч. II: ЖІТІ, 2002. – С. 45-50.

17. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, 1994. – 557с.

18. Ерижев М.К. Развитие методов управления затратами, учета и калькулирования себестоимости // Менеджмент в России и за рубежом (рус.).- 2003.- № 6.- С.113-116

19. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту. – К.: А. С. К., 1998. – 768 с.
20. Иванов Ю., Котляров Е. Реформированная себестоимость (калькулирование в промышленности) // Бухгалтерия. – 2001. - № 20/1 (435). – С. 45-51.
21. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. / Бутинець Ф.Ф., Івахненко С.В., Давидюк Т.В., Шахрайчук Т.В. За ред. проф. Бутинця Ф.Ф.; 2-е вид, перероб. і доп. – Житомир: - ПП „Рута”, 2002. – 544 с.
22. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч. I: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. /2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: - ПП „Рута”, 2001. – 512 с.
23. Карпенко О.В. Проблеми обліку та контролю накладних витрат будівельних організацій // Збірник науково-практичної конференції, Ч. II: ЖІТІ, 2002. – С. 118-123.
24. Карпенко О.В. Можливості методу АВС - калькулювання // Регіональні перспективи. – 2001. - № 2-3 (15-16). – С. 121-123.
25. Карпова В. Об учете малышам // Бухгалтер. – 2000. - № 21. – С. 36-37.
26. Кміть В.М. Організація управління накладними витратами на промислових підприємствах // Фінанси України. – 2001. - № 9. – С.72-78.
27. Коновалова Г.И., Новикова А.В. Требования к информационной системе управления затратами на промышленном предприятии // Менеджмент в России и за рубежом (рус.).- 2006.- № 2.- С.41-45
28. Котляров Є., Іванов Ю. Розподіл загальновиробничих витрат // Бухгалтерія. – 2001. - № 37/1 (452). – С. 41-47.
29. Котляров Є., Іванов Ю. Особливості калькулювання в умовах комплексного виробництва // Бухгалтерія. – 2001. - № 36/1 (451). – С. 44-47.

30. Котляров Є., Іванов Ю. Класифікація витрат за статтями калькуляції: непрямі та інші // Бухгалтерія. – 2001. - № 24/1 (439). – С. 45-50.
31. Кузьмін О.Є., Мельник О.Г. Методичні положення щодо контролювання та регулювання витрат підприємства // Економіка і прогнозування (укр.).- 2005.- № 1.- С.134-145
32. Нападівська Л.В. Управлінський облік. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
33. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсон Х., Кодуэлл: Пер. с англ. / Под ред.Соколова Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 496 с.
34. Нуреев Р.М. Курс микроэкономики: Учебник для ВУЗов. – М.: Изд. группа НОРМА – ИНФРА – М, 1998. – 567 с.
35. Озеран О.В. Облік загальнопромислових витрат на промислових підприємствах України // Регіональні перспективи. – 2001. - № 2-3 (15-16). – С. 123-125.
36. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. / . За ред. проф. Бутинця Ф.Ф. – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: - ПП „Рута”, 2002. – 592 с.
37. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект: Монографія: Наукове видання.- Тернопіль: Астон, 2005.- 288 с.
38. Пантелейчук Л.Распределение общепроизводственных расходов // бухгалтерия. – 2000. - № 47 (410). – С. 47-50.
39. Партин Г.О. Проблеми обліку і розподілу витрат // Збірник науково-практичної конференції, Ч. II: ЖІТІ, 2002. – С.232-233.
40. Позов А. Проблеми методичного забезпечення обліку витрат // Баланс. – 2001. - № 51 (384). - С. 23-24.
41. Прийма Л. Складання калькуляції та визначення ціни // Дебет-Кредит (укр.).- 2006.- № 5.- С.21-27

42. Риндя А., Солошенко Л. Калькулювання собівартості // Податки та бухгалтерський облік. Спеціальний випуск.- 2006.- № 2.- С.2-11
43. Сахарцева І.І. Облік і управління витратами підприємства // Держава і регіони. – 2002. - № 4. - С.174-182.
44. Слуцкин М.Л. Влияние способов распределения накладных расходов на принятие управленческих решений // Финансовый менеджмент. – 2002. - № 4. – С. 65-72.
45. Слюсарюк Л. Методы распределения комплексных затрат // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. - № 10. - С. 25-29.
46. Слюсарюк Л. Методы распределения общепроизводственных расходов позаказной калькуляции // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. - № 8. - С. 41-45.
47. Стоян В.І. Проблеми методології обліку непрямих витрат // Фінанси України. – 1997. - № 11. – С. 30-37.
48. Суржик В.Г. Світовий досвід планування та обліку накладних витрат // Фінанси України. – 1999. - № 7. – С. 74-80.
49. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства: Навчальний посібник / НБУ; ЛБІ. – Київ – Львів: 2000. – 485 с.
50. Хернгрэн Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Соколова Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1995.- 416 с.
51. Чалый И. Фишка № 91 // Бухгалтер. – 2000. - № 3. – С.18-19.
52. Череп А.В., Лазнева І.О. Методи управління витратами виробництва продукції та їх порівняльний аналіз // Формування ринкових відносин в Україні (укр.).- 2005.- № 11.- С.67-72
53. Щур О.В., Щур В.П., Зубаха О.П. Методика розподілу витрат з використанням кореляційно-регресивного аналізу // Регіональні перспективи. – 2001. - № 2-3 (15-16). – С. 234-236.
54. Цал-Цалко Ю.С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз: Навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: ЦУЛ, 2002. – 360 с.

55. Экономика предприятия: Уч. пос./ Под ред. д. э. н., проф. Мельника.
Сумы: - ИТД „Университетская книга”, 2002. – 632 с.

56. Экономикс. Принципы, проблемы и политика. В 2-х т. Т. 1.:
Издательство „Туран”, 1996. – 399 с.