

Куцик П. О., Мазуренко О. М.

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА КОНЦЕПЦІЯ
УПРАВЛІННЯ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИМИ
ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА**



ЛЬВІВСЬКА КОМЕРЦІЙНА АКАДЕМІЯ

Куцик П. О., Мазуренко О. М.

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА КОНЦЕПЦІЯ
УПРАВЛІННЯ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИМИ
ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

МОНОГРАФІЯ

Львів
Видавництво «Растр-7»
2014

УДК 657.471:658.0
ББК 65.291.92
К 95

Рецензенти:

- Олійник О. В.** – д.е.н., професор, перший проректор Житомирського державного технологічного університету, професор кафедри аналізу і статистики.
- Остап'юк Н. А.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Черкаського інституту банківської справи Університету банківської справи Національного банку України
- Корягін М. В.** – д. е. н., професор, професор кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії

*Рекомендовано Вченою радою Львівської комерційної академії
(протокол № 1 від 19.09.2014 р.)*

К 95

Куцук П. О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства : монографія / П. О. Куцук, О. М. Мазуренко. – Львів : Видавництво “Растр-7”, 2014. – 288 с.

ISBN 978-617-7045-73-0

Монографія містить дослідження проблем обліково-аналітичного забезпечення управління загальновиробничими витратами підприємств кондитерської галузі. Удосконалено існуючі підходи до організації та методики бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат підприємств. Запропоновано раціональну організацію та поглиблену методику аналізу загальновиробничих витрат. Розглянуто аспекти бюджетування, яке базується на економіко-математичному моделюванні, що підвищує ефективність управління витратами та собівартістю кондитерської продукції вцілому.

Рекомендується для студентів економічних спеціальностей, викладачів вищих навчальних закладів, наукових і практичних працівників.

УДК 657.471:658.0
ББК 65.291.92

ISBN 978-617-7045-73-0

© Куцук П. О.,
Мазуренко О. М., 2014
© Видавництво «Растр-7», 2014

З М І С Т

Вступ	4
Розділ 1. Концептуальні основи обліку загальновиробничих витрат підприємств кондитерської галузі	6
1.1. Стан проблеми обліку загальновиробничих витрат	6
1.2. Загальновиробничі витрати підприємства як об'єкт обліку – економічна суть та класифікаційний підхід	40
1.3. Вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств на побудову обліку	69
Розділ 2. Організація та методика обліку загально виробничих витрат	83
2.1. Організація обліку загальновиробничих витрат за центрами витрат і центрами відповідальності	83
2.2. Формування та розподіл загальновиробничих витрат	95
2.3. Методика бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат	114
Розділ 3. Аналітичне забезпечення управління загальновиробничими витратами	136
3.1. Теоретичні основи аналізу загальновиробничих витрат	136
3.2. Факторний аналіз загальновиробничих витрат	153
3.3. Прогнозний аналіз загальновиробничих витрат	175
Розділ 4. Бюджетування і моделювання загальновиробничих витрат у системі управління підприємством	195
4.1. Бюджетування загальновиробничих витрат	195
4.2. Моделювання загальновиробничих витрат у формуванні собівартості продукції	208
Висновки	237
Список використаних джерел	243
Додатки	261

ВСТУП

У промисловості України п'яту частину загального обсягу продукції виготовляє харчова промисловість. У її структурі найбільш розвиненою є кондитерська галузь. Сьогодні обсяг виробництва кондитерської промисловості становить близько 3 % ВВП країни. При теперішньому стрімкому розвитку кондитерської галузі України постає необхідність дослідження таких змін з тим, щоб оптимізувати цей процес. Для втримання позицій і подальшого нарощення обсягів необхідне кваліфіковане наукове підґрунтя, яке допомагає підібрати потрібні інструменти для виходу на якісно новий та кількісно вищий рівень. І основну увагу тут варто зосередити на удосконаленні процесу управління, зокрема його функцій – бухгалтерського обліку й аналізу, які надають інформацію для прийняття рішень.

Сповільнення темпів нарощення обсягів виробництва, яке спостерігається у кондитерській галузі України протягом останніх років, викликано не лише загальноекономічними чинниками, а й недоліками внутрішнього управління підприємств кондитерської галузі, зокрема управління виробничими витратами. Істотну частку в їх структурі займають загальновиробничі витрати, що об'єднують у своєму складі різні за функціональними напрямками витрати. Традиційно проблеми управління такими витратами вирішують за допомогою належної організації та методики їх обліку, аналізу, внутрішнього контролю, бюджетування та моделювання, які постійно потребують перегляду і вдосконалення з врахуванням особливостей економічного середовища та специфіки галузі.

У більшості випадків облік, аналіз і бюджетування загальновиробничих витрат на підприємствах кондитерської галузі не відповідають необхідному рівню системності, гнучкості, динамічності. На тлі великої кількості розроблених і рекомендованих підходів до їх реалізації є ряд труднощів теоретико-методологічного, методичного й організаційного характеру, що значною мірою викликано такими обставинами, як відсутність механізму формування інформаційних потоків щодо загальновиробничих витрат, складність вибору методів розподілу загальновиробничих витрат і їх реалізації, недосконалість методики аналізу витрат та інші.

Дослідженню непрямих витрат приділили багато уваги закордонні та вітчизняні вчені. Значний внесок у теоретичну та методологічну основу бухгалтерського обліку й аналізу зробили вчені М. А. Вахрушина, В. І. Бачинський, П. С. Безруких, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, Ю. Г. Давидов, В. Б. Івашкевич, І. Д. Лазаришина, В. О. Ластовецький, Н. М. Малюга, Л. Г. Медвіль, Л. В. Нападовська, В. О. Озеран, О. В. Олійник, В. Ф. Палій, М. С. Пушкар, К. І. Редченко, М. Г. Чумаченко, Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, І. Шумпетер і ряд ін.

У зарубіжній та вітчизняній науковій літературі докладно висвітлено можливі методики внутрішньогосподарського обліку й аналізу витрат, зокрема непрямих. У своїх дослідженнях попередникам вдалося досягти вагомих результатів, що спрямовані на врахування складного характеру формування і різного функціонального напрямку непрямих витрат, удосконалення способів розподілу та більш точне включення цих витрат до собівартості виготовлених виробів.

Більша частина праць стосується питань формування економічної інформації про витрати на промислових підприємствах загалом. Але специфіка виробництва кондитерської галузі висуває ряд вимог до формування обліково-аналітичної інформації. Проблеми обліку й аналізу витрат на підприємствах кондитерської галузі продовж останніх років знаходили своє висвітлення у наших працях, а також у роботах вчених М. В. Корягіна, А. В. Озеран, Е. В. Васильєвої та ін. Але їх дослідження зорієнтовані на всі виробничі витрати. Щодо питань організації та методики обліку й аналізу загальновиробничих витрат підприємств кондитерської галузі, то вони на даний час потребують комплексного вдосконалення.

Вагоме наукове та практичне зацікавлення вказаними проблемами викликано потребою створення дієвої системи формування оперативної обліково-економічної інформації про загальновиробничі витрати, яка забезпечувала б вирішення управлінських завдань, що постають перед підприємствами кондитерської галузі. Вищезазначені проблеми є важливими як для наукового пізнання, так і для практичного впровадження, а їх вирішенню присвячено дану монографію.

Автори роботи висловлюють щире подяку рецензентам монографії.

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ

ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ

КОНДИТЕРСЬКОЇ ГАЛУЗІ

1.1. Стан проблеми обліку загальновиробничих витрат

Стрімкий розвиток кондитерської галузі України вимагає ефективного управління процесом виробництва. Для здійснення його на високому рівні постає питання методичного, організаційного й інформаційного забезпечення. Відомо, що надання інформації для прийняття рішень – прерогатива бухгалтерського обліку, тому він і посідає визначальне місце в процесі управління. Зміна умов господарювання, яка характерна для кондитерської галузі впродовж останніх років, посилює важливість вивчення нормативної бази, літературних джерел і стану теорії та практики обліку виробничих витрат із тим, щоб визначити коло дискусійних питань, котрі потребують дослідження та вирішення для здійснення ефективного управління. Галузеві особливості кондитерської промисловості потребують належного організаційного та методичного забезпечення обліку процесу виробництва, тобто обліку витрат ресурсів, котрі затрачаються на виготовлення кондитерських виробів. Для дослідження даного питання проаналізуємо нормативне забезпечення та наукові підходи провідних вчених.

І. А. Басманов процес обліку виробничих витрат на підприємстві розглядав як два взаємопов'язаних та взаємообумовлених етапи: 1) облік витрат за об'єктами виробництва і місцями виникнення витрат; 2) калькулювання собівартості продукції [8]. Реалізація цих етапів відбувається відповідності до вимог обраного методу калькулювання. У науковій літературі вчені виділяють різні методи калькулювання (табл. 1.1), до того ж немає однастайності й у підходах до вибору методу розподілу загальновиробничих витрат. З цього приводу є безліч дискусій.

Таблиця 1.1

**Методи обліку витрат і калькулювання собівартості виробів
у працях різних авторів (сформовано авторами)**

Методи	Автори, які виділяють методи калькулювання собівартості продукції							
	К. М. Гаріфупін [34, с. 71]	А. Ш. Маргуліс [126, с. 177]	М.Х. Жебрак [57]	С. А. Щенков	В. Б. Івашкевич [62]	І. А. Басманов [8, с. 64]	В. Ф. Палій, [161, с. 231]	І. І. Поклад [166]
Простий	+		+	+				
Попередільний	+	+	+	+	+	+	+	+
Позамовний	+	+	+	+	+	+		+
Попроцесний		+					+	
Подетально-операційний	+							
Поперехідний		+						
Повиробний						+	+	
Подетальний							+	
Нормативний	+	+	+	+	+	+	+	+
Ненормативний	+					+		
Напівфабрикатний	+							
Безнапівфабрикатний	+							
Вцілому за підприємством	+							
Індивідуальні (неперіодичні)							+	
Масові (періодичні)							+	

При цьому, з наданням права вибору методу калькулювання підприємству на власний розсуд, такі дискусії ще більше посилилися. Вибір методу калькулювання зобов'язує дотримуватись притаманних йому етапів, а саме: визначення об'єкту калькулювання (обліку витрат); необхідність розподілу непрямих витрат між об'єктами калькулювання; порядок розробки норм і нормативів витрат; періодичність калькулювання собівартості виробів.

Систематизувавши підходи науковців [8, 14, 34, 42, 140, 226], можна виділити види методів за певними критеріями класифікації

(рис.1.1). У такій обширній класифікації знаходять своє відображення і повнота включення витрат, і методи розподілу непрямих витрат, і спосіб виробництва (напівфабрикатний та безнапівфабрикатний). А це призводить до неможливості зробити групування, у якому б не перетиналися види калькулювання.

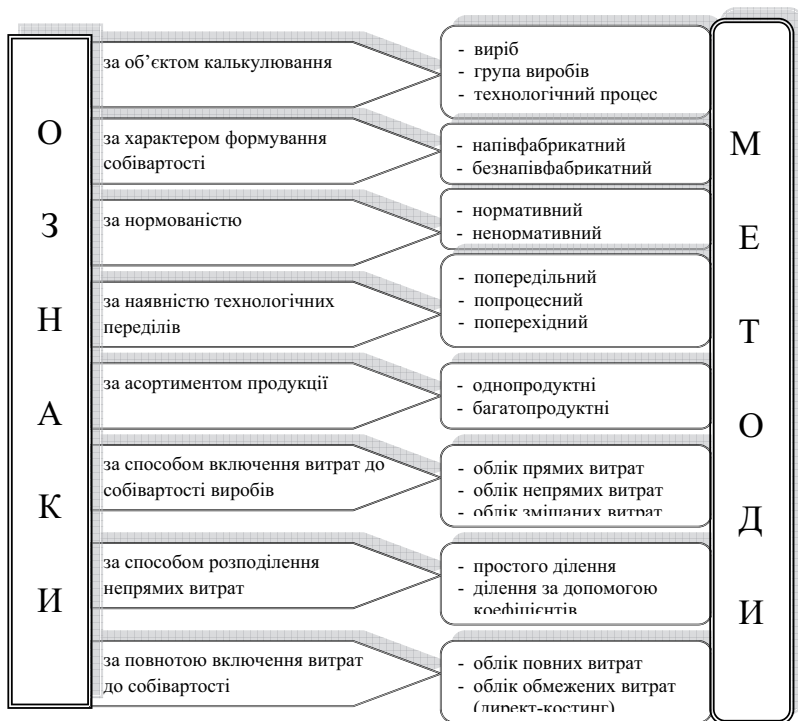


Рис. 1.1. Загальна класифікація методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (сформовано авторами)

На сьогоднішній день калькулювання продукції дозволяє вирішувати не лише традиційні завдання, а й прогнозувати економічні наслідки різноманітних ситуацій, до яких належить: доцільність подальшого випуску тієї чи іншої продукції; вибір найвигіднішого асортименту продукції; доцільність оновлення технології та обладнання; оцінка якості роботи керівного персоналу [140].

Калькулювання полягає в обчисленні собівартості одиниці продукції. Поняття “собівартість” трактується неоднозначно (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Визначення поняття “собівартість” у різних літературних джерелах

(сформовано авторами)

Джерело	Визначення
Типове положення № 473 [198]	<i>Собівартість промислової продукції</i> – це відображені у грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво та збут
І. І. Поклад [166]	<i>Собівартість продукції</i> – це частина суспільних витрат виробництва виражена в грошовій формі, яка покриває витрати підприємства на витрачені засоби виробництва і заробітної плати (продукт, створений для себе)
І. А. Басманов [8, с. 14]	<i>Собівартість</i> – це виражена в грошовій формі частина загальних витрат виробництва, включаючи вартість витрачених засобів виробництва і вартість продукту, створених необхідною працею
І. А. Басманов [6, с. 3]	<i>Собівартість</i> – це грошовий вираз витрачених на виготовлення продукції засобів виробництва та на оплату праці
А. І. Валуєв [25, с. 6]	<i>Собівартість</i> – це сума всіх витрат виробничого підприємства, викликаних виробництвом даної продукції і її реалізації
В. Б. Івашкевич [63, с. 3]	<i>Собівартість</i> – це виражені в грошовій формі витрати на виготовлення і реалізацію продукції
П. С. Безруких [24, с. 167]	<i>Собівартість продукції</i> – частина вартості цієї продукції, що включає спожиті засоби, предмети праці, послуги сторонніх організацій і заробітну плату працівників, виражені в грошовій формі
В. С. Марцин [129, с.355]	<i>Собівартістю промислової продукції</i> – виражені у грошовій формі затрати підприємства, пов’язані з виробництвом і реалізацією промислової продукції
В. В. Сопко [191, с. 341]	<i>Собівартість</i> - грошовий вираз суми затрат на виробництво конкретного продукту
М. Х. Корецький [74, с. 53]	<i>Собівартість</i> - сукупність витрат, пов’язаних з виробництвом або придбанням певного активу
І. С. Мацкевічюс [131]	<i>Собівартість</i> – частина вартості, рівна вартості використаних засобів виробництва, частина вартості необхідного продукту, яка виступає в грошовій формі і представляє частину ціни продукту, за рахунок якої відшкодовуються витрати на його освоєння, виробництво і реалізацію і яка відображає визначені виробничі відносини
В. Ф. Палій [161]	<i>Собівартість</i> – перетворена форма суспільних витрат виробництва і відокремлена частина вартості продукту, яка відображає витрати засобів виробництва та заробітної плати на його створення і забезпечує їх відшкодування для продовження процесу відтворення

Представники політекономії під собівартістю розуміють грошовий вираз витрат на виробництво і реалізацію продукції підприємства або суспільні витрати виробництва, пов'язані з виготовленням та реалізацією продукції у грошовій формі. Статистика визначає собівартість як суму виражених у грошовій формі витрат, пов'язаних із випуском продукції певного обсягу та складу. У працях із бухгалтерського обліку й аналізу собівартість є важливим якісним показником діяльності підприємства, який виражає затрати підприємства, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції. Однак неприпустимо розглядати собівартість тільки як відшкодування витрат підприємства або як вираження у грошовій формі витрат підприємства. Такі твердження дуже вузько передають її суть і зводять саме поняття до простого виміру витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції. Вважаємо, що під собівартістю слід розуміти синтезований показник, який виражає витрати ресурсів (предметів праці, засобів виробництва, праці) на створення кінцевого продукту.

До реформування бухгалтерського обліку обов'язковим був підрахунок повної собівартості з дотриманням вимог Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [198], що досить чітко визначає склад виробничих витрат, методи планування та обліку цих витрат, а також калькулювання собівартості продукції на всіх виробничих підприємствах. На сьогоднішній день ці документи є незамінні під час формування облікової політики підприємства і можуть бути використані у частині, що не суперечить чинному законодавству. У Методологічних рекомендаціях [136] подана детальна структура калькуляційних статей собівартості, методика й організація витрат за позамовним і попередільним методом. Однак невідповідність даного документу П(С)БО 16 “Витрати” та ряд неточностей знижують його важливість [168].

У П(С)БО 16 “Витрати” визначено два варіанти підрахунку собівартості. За першим процес калькулювання наближений до зарубіжної системи “директ-костинг” і передбачає поділ витрат на постійні та змінні, а також підрахунок неповної собівартості.

Розподілена частина загальновиробничих витрат включається до виробничої собівартості продукції, аналогічно і у МСБО непрямі постійні виробничі витрати включаються до витрат на переробку. Відповідно до МСБО при завантаженості виробництва нижче нормальної потужності непрямі постійні виробничі витрати, розподілені на одиницю виготовленої продукції, не збільшується. Такий принцип визначав і П(С)БО 16 “Витрати”.

У процесі намагання наблизити бухгалтерський облік до податкового П(С)БО 16 був доповнений пп. 11.1, який практично дослівно повторює п. 138.8 Податкового кодексу України [164] та передбачають підрахунок виробничої собівартості за прямими витратами, а усі загальновиробничі витрати без розподілу визнаються витратами періоду.

Рекомендація П(С)БО 16 частково включати загальновиробничі витрати до виробничої собівартості продукції викликала як схвальні, так і негативні відгуки. Ряд авторів вважають, що віднесення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат до собівартості реалізованої продукції є економічно обґрунтованим, оскільки виробнича собівартість продукції не повинна підлягати різним коливанням, а витрати, виходячи з принципу обачності, не занижуються, а відображаються в тому періоді, коли були понесені.

В. О. Ластовецький переконує, що цей метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на практиці застосовувати не слід [112]. Негативною стороною реформування бухгалтерського обліку України виступає сліпе копіювання західних концепцій та принципів, які докорінно відрізняються від звичних нам методів обліку витрат виробництва та не враховують національних особливостей.

Із реформуванням системи бухгалтерського обліку розроблені раніше методи обліку та аналізу загальновиробничих витрат призупинили свій розвиток і втратили актуальність. Натомість варто було б проаналізувати вітчизняні літературні джерела, які є більш прийнятними для власної специфіки бухгалтерського обліку, вивчити пропозиції та рекомендації науковців, оцінити і доповнити з урахуванням передового

досвіду та специфіки галузі. Лише вдале поєднання вітчизняного та зарубіжного досвіду дасть змогу адаптувати методiku й організацію виробничого обліку до сучасних умов господарювання.

Я. В. Соколов переконує, що точна бухгалтерська калькуляція неможлива та непотрібна. Власні аргументи він узагальнив у 10 пунктах [190]. Однак вчений не заперечує той факт, що підрахунок калькуляції взагалі можливий. Ми і не намагаємося стверджувати про підрахунок собівартості зі стовідсотковою точністю, адже не можна віднайти єдино правильний шлях розв'язання такого питання. Ні, скоріше дамо загальну схему, базові принципи, чіткі роз'яснення, скориставшись якими, кожен практикуючий бухгалтер зможе кваліфіковано та на високому рівні здійснювати облік, контроль, аналіз і планування процесу виробництва.

Б. І. Валуєв вважає, що бухгалтерська калькуляція виробничої собівартості продукції взагалі не має сенсу. Оскільки вона неадекватна реальній собівартості, а тому ніяк не може використовуватися в практичному управлінні. Достатньо мати обґрунтовану планову калькуляцію і розвинену систему бухгалтерського аналітичного обліку [27].

Але, на нашу думку, без інформації про фактичну собівартість неможливо підрахувати прибутковість кожного виду виготовленої продукції, здійснити аналіз за статтями витрат, визначити фактори, що впливають на собівартість, виявити прорахунки, можливості покращення показників діяльності та у подальшому удосконалити планову калькуляцію для потреб управління.

Беззаперечним є той факт, що в останні роки недооцінюється значення собівартості як практикуючими бухгалтерами, управлінським персоналом, так і науковцями. Це обумовлено рядом факторів. По-перше, існує думка, нібито байдуже, скільки затрат понесено на виготовлення продукції, ціна все одно продиктована ринком як результат взаємодії попиту та пропозиції. А в умовах значної інфляції за часів економічної кризи 90-х років в Україні, максимізувати прибуток вдавалося за рахунок постійного підвищення цін. По-друге, для визначення об'єкта оподаткування відповідно до чинного законодавства [200] до уваги бралися лише “валові витрати”, а величина собівартості

взагалі не мала жодного значення. А згідно з Податковим кодексом собівартість включає лише прямі витрати [164]. По-третє, П(С)БО ж встановлено, що підприємства, залежно від специфіки діяльності, структурних розмірів і потреб управління, самостійно встановлюють перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат і самостійно обирають методику розподілу цих витрат [168].

Потреба в калькулюванні собівартості в умовах ринкових відносин для підприємств кондитерської галузі набуває особливої актуальності. Відсутність на кондитерських підприємствах систематичної роботи щодо зниження собівартості продукції в останні роки призвела до падіння рентабельності виробництва. Сучасний стан економіки України вимагає особливої уваги до собівартості продукції (робіт, послуг) для формування ефективного механізму управління витратами підприємств.

Собівартість продукції є видозміненою формою виробничих витрат. Неточне відображення у ній окремих витрат аж ніяк не знижує дієвості даного показника як одного з найважливіших при оцінці ефективності виробництва. Сьогодні недостатньо лише того, щоб керівники підприємств знали, скільки коштує продукція, яку вони виробляють. Вони мають знати, як зробити, щоб це виробництво було вигідним. Відкидаючи потребу в калькулюванні, ми зводимо облік до простого підрахунку витрат виробництва, що унеможливило отримання корисної інформації, звужує можливості управління. А це є неприпустимим. Для ефективного управління необхідна інформація про витрати підприємства від різних видів діяльності. До того ж калькулювання собівартості дає змогу визначити нижню межу ціни на продукцію, її асортимент, виявити та реалізувати резерви виробництва, з'ясувати вади в організації та технології виробничого процесу.

Достовірність і точність калькулювання безпосередньо залежить від організації та методики обліку витрат. Труднощів з віднесенням прямих витрат до собівартості продукції практично не виникає. Але цього не можна сказати про загальновиробничі витрати, котрі включаються до собівартості продукції непрямих шляхом. Зміна підходу до обліку загальновиробничих витрат та їх включення до собівартості

виготовленої продукції відбулася відповідно до реформування національної системи обліку, яке викликало ще більше полеміки та дискусій вчених. Спірні моменти сучасного стану обліку загальновиробничих витрат зводяться до наступного:

1. Відсутність визначення поняття “загальновиробничі витрати”. Сьогодні чіткого визначення поняття “загальновиробничі витрати” немає. У П(С)БО 16 “Витрати”, що регулює методику обліку, наведено лише перелік статей, які формують такі витрати. Це призводить до некоректного відображення у їх складі витрат, що за своєю економічною природою не належать до загальновиробничих. Тому для подальшого дослідження насамперед необхідно визначити суть цього поняття, проаналізувавши думки сучасних науковців, та сформулювати твердження, котре б розкривало суть загальновиробничих витрат.

2. Різноманітність класифікаційних підходів. Питання класифікації витрат знаходить своє висвітлення в працях багатьох науковців, зокрема І. І. Поклада, А. Ш. Маргуліса, В. Ф. Палія, П. П. Новіченка, М. С. Белоусова, Б. А. Тітова, В. О. Озерана, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, Ю. С. Цал-Цалка, С. Ф. Голова, В. П. Завгороднього, І. Є. Давидовича, В. І. Бачинського, Л. Г. Медвідь та інших (додаток А).

Науково обґрунтована класифікація – це метод дослідження загальновиробничих витрат, який полягає у розділенні їх на класи за певними ознаками в такий спосіб, щоб класи складали узагальнену впорядковану систему. Вона (класифікація) є могутнім засобом пізнання суті, призначення, змісту, ступеня відмінності складових та інших важливих рис цих витрат. Класифікація повинна бути вихідним підґрунтям, що забезпечуватиме реалізацію економічних завдань підприємства на високому рівні. Класифікації витрат, запропоновані попередниками, хоч і не присвячені власне загальновиробничим витратам (не спрямовувалися на вирішення головної мети нашого дослідження), але можуть бути використані як достатня, інформативна й узагальнена база для групування загальновиробничих витрат кондитерського підприємства.

Зрозуміло, що неможна обмежитись однією ознакою класифікації. Але вдаватися до крайнощів тут теж не доречно. Адже часто зустрічається хибний підхід “різні витрати для різних цілей” [3, 161] або “чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об’єктів” [140, 167].

Провівши дослідження підходів науковців до класифікації витрат (додаток А), ми з’ясували, що виділяють усього 62 критеріїв класифікації, а у кожному з них по кілька видів самих витрат, точніше термінів, якими називають одні й ті ж витрати. На нашу думку, така деталізація є необґрунтованою. Крім того виділення окремих видів витрат взагалі є безпідставне та непотрібне на практиці. А важливість їх виокремлення для суто теоретичного дослідження теж можна поставити під сумнів. Це схоже на своєрідне змагання: хто визначить більше ознак класифікації та видів самих витрат. Адже в кожній новій науковій праці з’являється все ширший перелік [3, 74, 178]. Натомість потрібно пам’ятати, що надмірне розбиття загальновиробничих витрат призводить до втрати інформативності та корисності облікових даних, а головне ж призначення класифікації – у підготовці інформації для аналізу витрат та прийняття управлінських рішень.

Все частіше зустрічаються пропозиції науковців поділу витрат за певними напрямками, для кожного з яких виділяють окремі, властивий лише йому перелік ознак групування. Але і такий підхід викликає осуд. На практиці це потребуватиме додаткових затрат праці та робочого часу для групування однієї і тієї ж інформації для різних цілей за різними критеріями, в яких, крім того, не завжди є потреба.

Основна увага вчених приділяється витратам загалом, а що стосується загальновиробничих, то подається лише їх поділ на постійні та змінні, а рідше номенклатура статей. Такий недолік цілком реально ліквідувати, виділивши ознаки, які б дозволили поділити загальновиробничі витрати для раціональної організації облікового процесу, обґрунтованого калькулювання собівартості продукції, здійснення ефективного глибинного аналізу, досягнення оперативності при прийнятті управлінських рішень і в той же час не виникало

труднощів при підготовці інформації для зовнішньої фінансової та податкової звітності.

Заслуговує на увагу шлях вирішення питання класифікації непрямих витрат запропонований Б. І. Валусвим та А. А. Бекренєвою [32]. Вченими доводиться необхідність поділу непрямих витрат за сферами діяльності з подальшим розбиттям за статтями. Вони доводять, що головна ціль не у тому, щоб виділити витрати кожної сфери, а у тому, щоб класифікувати їх за основною, важливою для даного випадку ознакою і розкрити їх зміст у статтях, які відображають належність до конкретної сфери [26]. Таку необхідність вбачав М. Х. Жебрак [57, с. 8]. Важливо знати цільове призначення витрат підприємства та обліковувати їх не тільки за елементами, але й за призначенням, незалежно від того, з яких елементів формуються окремі з них. Такий підхід кардинально відрізняється від того, який визначений П(С)БО 16, Методичними рекомендаціями, Типовим положенням, і є дещо глибшим.

Постає питання: чи виправдовує себе така подвійна робота з групування витрат за однією класифікацією для складання звітності згідно з П(С)БО, а потім за іншою – для внутрішніх цілей. Ми вважаємо такий підхід невиправданим. Тому варто віднайти таке рішення, щоб групування витрат відповідало П(С)БО, і водночас задовольняло внутрішніх користувачів інформативністю та зручністю використання.

3. Перегрупування витрат та зміна складу загальновиробничих витрат. Співставлення П(С)БО 16 “Витрати” з додатками № 6-8 Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.96 р. № 473, та з додатками № 1-2 Методичних рекомендацій із формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (від 02 лютого 2001 р. № 47, котрі на сьогоднішній день втратили чинність) у яких подано номенклатуру статей витрат загальновиробничого призначення (табл. 1.3) дає змогу виявити, що склад загальновиробничих витрат зазнав змін. Додано витрати на медичне страхування працівників апарату управління цехами, дільницями та іншого загальновиробничого персоналу; витрати на ремонтні роботи.

Таблиця 1.3

Співставлення статей загальноновиробничих витрат у нормативних документах

Типове положення [198]	Методичні рекомендації [136]	П(С)БО 16 "Витрати" [168]
Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	Загальноновиробничі витрати
Витрати на повне відновлення та капітальний ремонт основних виробничих фондів (устаткування, транспортних засобів)	-	-
Витрати на експлуатацію устаткування (технічний огляд і обслуговування)	Витрати на утримання і експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів (технічний огляд і технічне обслуговування)	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних активів загальноновиробничого призначення
-	Витрати на утримання цехових транспортних засобів	
Витрати на проведення поточного ремонту устаткування і транспортних засобів	Витрати на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів	
Витрати на внутрішньозаводське переміщення вантажів	-	-
Знос малоцінних і швидкозношуваних інструментів та пристроїв (нещільового призначення)	-	-
Прокенти (винагороди) за користування основними фондами	Сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами	-
Інші витрати	Інші витрати	-
Загальноновиробничі витрати	Загальноновиробничі витрати	
Витрати, пов'язані з управлінням виробництвом	Витрати на управління виробництвом	Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування та соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відраджень персоналу цехів, дільниць тощо)
Витрати, пов'язані з оплатою службових відраджень	-	
Амортизаційні відрахування	-	Амортизація основних засобів загальноновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення Амортизація нематеріальних активів загальноновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення

Типове положення [198]	Методичні рекомендації [136]	ПСБО 16 "Витрати" [168]
Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організацією виробництва	Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організацією виробництва	Витрати на вдосконалення технологій й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технологій й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо)
Витрати на обслуговування виробничого процесу	Витрати на обслуговування виробничого процесу	-
Витрати на пожежу та сторожову охорону	Витрати, пов'язані із забезпеченням пожежної та сторожової охорони	-
Знос малоцінних і швидкозношуваних предметів	-	-
Платежі з обов'язкового страхування	-	-
Сума сплачених процентів (винясродів) за надані в оперативну та фінансову оренду основні фонди	Сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами та нематеріальними активами загальногосподарського призначення	-
-	Витрати на охорону праці	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища
-	Витрати, пов'язані з використанням та обслуговуванням засобів сигналізації, за послуги телефонного зв'язку	-
-	Витрати на виплату надбавок до зарплатної плати працівникам цеху, постійна робота яких проходить у дорозі або має роз'їзний характер	-
-	Відрахування на створення резервного фонду для забезпечення гарантійних зобов'язань на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції	-
-	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень
Інші витрати	-	-
Загальногосподарські витрати	-	-
Витрати на обслуговування виробничого процесу	-	Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальногосподарського персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг)

Продовж. табл. 1.3

Типове положення [198]	Методичні рекомендації [136]	П(С)БО 16 "Витрати" [168]
Витрати, пов'язані із забезпеченням пожежної та сторожової охорони	-	-
Поточні витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення	Витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення	-
Службові відраження у межах норм, передбачених законодавством	-	-
Витрати, пов'язані з управлінням виробництвом	-	-
Витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів	Витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою за профілем виробництва працівників, пов'язаних з виробничою діяльністю	-
Витрати, пов'язані з набором робочої сили	-	-
Витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад	Витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад	-
Витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом	Витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом	-
Платежі з обов'язкового страхування майна підприємства та цивільної відповідальності	Платежі зі страхування ризиків цивільної відповідальності	-
Витрати на сплату процентів за кредитами	-	-
Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ	-	-
Витрати на утримання приміщень, що надаються безоплатно підприємствам громадського харчування	-	-
Нарахування на заробітну плату і авторські винагороди творчих працівників	-	-
Амортизаційні відрахування	-	-
Сума сплачених процентів (винагороди) за надані в оперативну та фінансову оренду основні фонди	-	-
Податки, збори та інші обов'язкові платежі	Податки, збори та інші обов'язкові платежі	-
Вартість безкоштовно наданих комунальних послуг	-	-
Інші витрати	Інші витрати	Інші витрати

Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання раніше становили окрему статтю, але відповідно до П(С)БО такі витрати тепер належать до складу загальновиробничих, хоча їх частка на виробничих підприємствах є доволі великою і надалі буде рости, що обумовлено постійним оновленням матеріально-технічної бази, автоматизацією виробничого процесу, ускладненням технології виробництва. Нове обладнання, новітні технології потребують значних витрат ресурсів – праці, матеріалів. Економічний зміст, цільове призначення та природа таких витрат, є відмінними від загальновиробничих витрат. Тому таке включення, на нашу думку, не є обґрунтованим.

Об'єднання у складі загальновиробничих витрат (різних за економічними елементами, за цільовим спрямуванням та за природою виникнення) за критерієм непрямого включення у собівартість виробів не є, на нашу думку, обґрунтованим. За таких умов губиться важлива інформація, створюється загальний масив, котрий немає цінності для управління, втрачається можливість виявлення вартості окремих робіт (вартість ремонтних робіт, вартість підготовчих процесів та інші). Крім того, для цілей фінансової звітності необхідна інформація у розрізі економічних елементів, однак у діючій нормативній базі немає механізму формування такої інформації. Відсутність чіткої систематизації окремих складових витрат знижує цінність такої інформації.

Раніше деталізація загальновиробничих витрат відкидалася, оскільки це вимагало додаткових витрат часу та праці, особливо коли ведення обліку відбувалося ручним способом, але сьогодні автоматизована система обліку дозволяє здійснювати групування витрат із потрібною деталізацією.

Неточне відображення витрат на початковому етапі унеможливорює подальше опрацювання інформації. Необхідно виділити номенклатуру статей загальновиробничих витрат для систематизації економічної інформації з потрібною глибиною,

одночасно щоб не виникало труднощів із групуванням цієї ж інформації за економічними елементами, яка задовольняла б потреби інших користувачів, зокрема управлінський персонал.

4. Процес створення, відображення та зберігання в бухгалтерському обліку документації в Україні визначений у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 з відповідними змінами), у якому зазначається, що первинні документи повинні складатися на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України. Як свідчить дослідження, на кондитерських підприємствах для оформлення операцій загальновиробничого характеру використовуються документи, що не повною мірою відповідають вимогам, які висуваються до економічної інформації. Вони часто дублюють інформацію, містять зайві реквізити, не забезпечують оперативність, а їх форми не пристосовані для цілей управління. Тому постає потреба в їх вдосконаленні та уніфікації відповідно до особливостей кондитерського виробництва.

Накопичення інформації, її групування відбувається вподальшому у відомостях, регістрах обліку. Форма накопичення загальновиробничих витрат повинна бути інформативною, пристосованою для систематизації інформації й адаптованою для цілей калькулювання. Належним чином відображена та згрупована інформація про загальновиробничі витрати у первинних носіях, а далі у відомостях – є надійним і достовірним джерелом для цілей управління. Тому відомості накопичення загальновиробничих витрат повинні відповідати вимогам: формуватися за центрами виникнення витрат; групувати витрати за статтями калькуляції, за економічними елементами; виділяти постійну та змінну частини у кожній статті витрат; зберігати єдність методики на усіх місцях накопичення витрат.

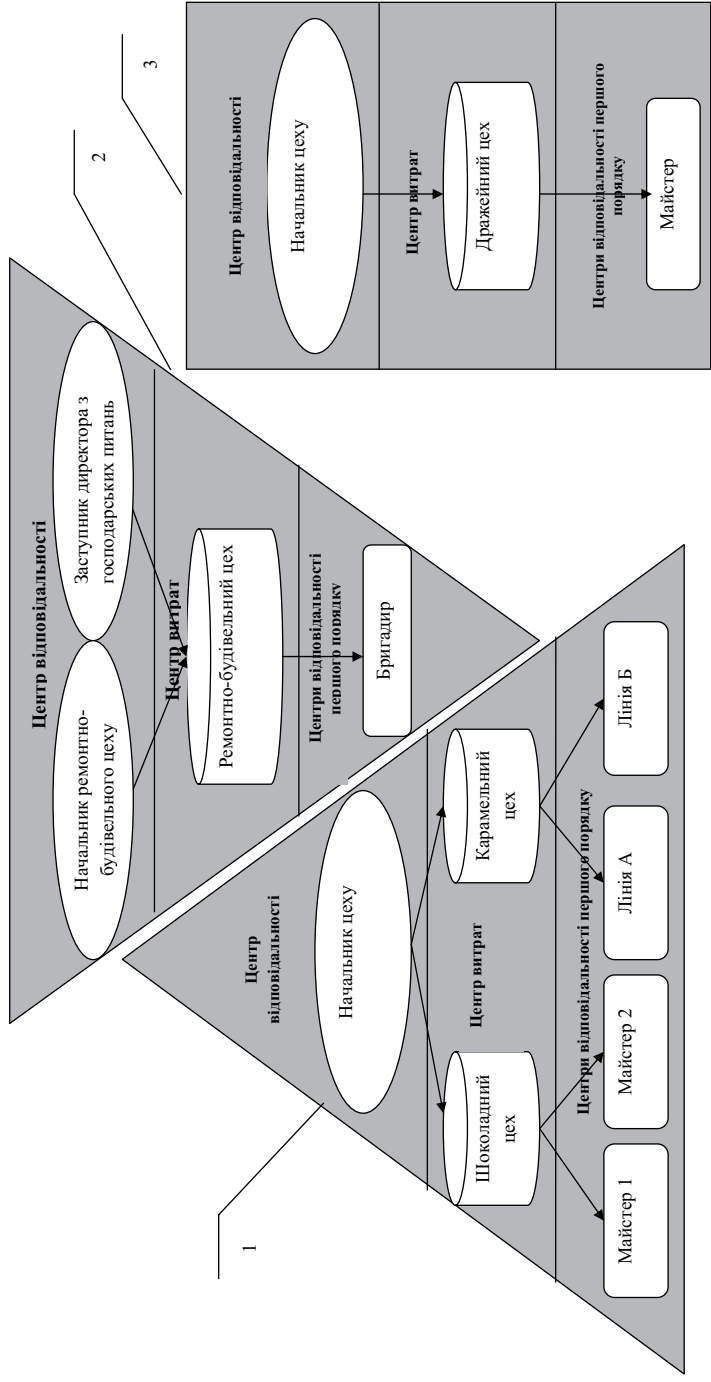
5. Згідно П(С)БО 16 “Витрати” до загальноновиробничих входять витрати, що стосуються різних сфер і знаходяться в різних центрах витрат та центрах відповідальності. Побудова системи обліку як функції управління не відповідає сформованій організаційній структурі кондитерських підприємств і не забезпечує в необхідній мірі покладених на неї завдань накопичення, відображення та списання загальноновиробничих витрат. У результаті цього відсутні взаємоузгодження та порушенні взаємозв’язки між структурними підрозділами цехів, дільниць.

Проведені дослідження свідчать, що процес накопичення загальноновиробничих витрат на кондитерських підприємствах здійснюється без потрібної деталізації. У більшості випадків витрати збираються за підприємством в цілому, рідше виділяються окремі цехи. Такий недолік є причиною неможливості віднайдення в подальшому бази для розподілу витрат, адже неможливо знайти фактор, котрий би змінювався відповідно до зміни витрат, у складі яких є різноманітні за складом та напрямом витрати, котрі понесені на різного роду роботи, виготовлення продукції. Тому постає завдання накопичення загальноновиробничих витрат за місцями витрат, центрами витрат, центрами відповідальності при одночасному дотриманні умови розумної деталізації та локалізації витрат.

Актуальність і гострота проблеми організації обліку непрямих витрат за центрами відповідальності та центрами витрат спонукали науковців до дослідження цієї теми [62, 111, 224]. Деякі автори доводять важливість ведення обліку за сферами діяльності з виділенням у кожній локалізованих витрат структурних підрозділів [36, 29, 213].

Деталізація передбачає підвищення однорідності загальноновиробничих витрат за змістом, видом і складом, у результаті чого підвищується достовірність калькуляційних розрахунків. Під деталізацією організації обліку розуміють розосередження обліку витрат за місцями та центрами витрат. Під

локалізацією в облікових процесах розуміють пряме віднесення витрат за місцями їх виникнення, центрами витрат. Вимога локалізації впливає з припущення про те, що ряд непрямих витрат виникає на окремих ділянках виробництва, а не викликаний сукупною діяльністю виробництва. Пряме віднесення локалізованих витрат на вироби або їх розподіл між обмеженим колом продукції створює кращі умови для контролю витрат і калькулювання собівартості продукції. Локалізація загальновиробничих витрат є дієвим інструментом управління, оскільки сприяє недопущенню розсіювання непрямих витрат на весь асортимент продукції. Покращення ідентифікації витрат дає можливість виявити неприбуткові види продукції, підвищити якість аналізу, ефективність управління. Ще одним вагомим аргументом важливості локалізації загальновиробничих витрат є підвищення точності розподілу. Це дає можливість підібрати більш відповідні бази для здійснення розподілу. Тобто витрати діляниць з меншою автоматизацією виробничих процесів можуть розподілятися відповідно до одних баз розподілу (наприклад, години роботи працівників), а більш автоматизовані – відповідно до інших (наприклад, години роботи обладнання). Деталізація та локалізація є взаємопов'язаними і взаємодоповнюючими інструментами управління. Уміле поєднання цих двох процесів – необхідна умова здійснення калькулювання собівартості кондитерських виробів на високому рівні. Організація обліку загальновиробничих витрат повинна відбуватися з врахуванням організаційної побудови у відповідності до горизонтальних та вертикальних зв'язків, які визначаються технологією виробництва. Для цього виділяються центри витрат, центри відповідальності та місця витрат (рис. 1.2).



- 1 – центр відповідальності об'єднує кілька центрів витрат і центрів відповідальності першого порядку;
 2 – центр відповідальності першого порядку та центр витрат об'єднують кілька центрів відповідальності;
 3 – центру відповідальності відповідає центр витрат і центр відповідальності першого порядку.

Рис. 1.2. Співвідношення центрів витрат та центрів відповідальності (розроблено авторами)

З'ясуємо суть понять – центр витрат і центр відповідальності. Окремі вчені ототожнюють поняття “центр витрат” та “центр відповідальності” (табл. 1.4). Ми дотримуємося позиції Ф. Ф. Бутинця, І. Є. Давидовича та інших, котрі розділяють ці поняття. Центри відповідальності формуються відповідно до організаційної структури управління кондитерського підприємства. Ними можуть бути технолог, майстер, начальник цеху.

Таблиця 1.4

Співставлення тлумачень понять “місце витрат”, “центр витрат” і “центр відповідальності” у наукових джерелах¹

Автори	Тлумачення поняття		
	“центри відповідальності”	“центри витрат”	“місце витрат”
П. С. Безруких [10]	-	-	Розглядає місця виникнення витрат окремо від об'єктів витрат. Відмічає, що витрати виробництва слід групувати за “місцями виникнення витрат (за цехами та іншими структурними підрозділами), а потім за об'єктами обліку (фазами, переділами, стадіями тощо) та об'єктами калькулювання...”
В. Б. Івашкевич [62]	-	Групування витрат за групами устаткування, машинами, робочими місцями.	Місця виникнення витрат – диференціація витрат за виробництвами, цехами, ділянками, відділами. Місце витрат - це сукупність первинних центрів виникнення витрат у сфері виробництва
В. Ф. Палій [161]	-	Центри витрат – первинні виробничі і обслуговуючі одиниці, які відрізняються єдністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності і організації праці, напрямом витрат. Їх виділяють як об'єкти обліку витрат з метою більшої деталізації витрат, посилення контролю за витратами та точності калькулювання	Місця виникнення витрат – це структурні підрозділи підприємства, за якими організовується планування, нормування та облік витрат виробництва для контролю й управління витратами виробничих ресурсів та поглиблення господарського розрахунку. У промисловому підприємстві виділяють виробництва, цехи, дільниці, відділи, бригади

Автори	Тлумачення поняття		
	“центри відповідальності”	“центри витрат”	“місце витрат”
Ф. Ф. Бутинець [22]	Центр відповідальності – це сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати	Центри виникнення витрат – це окремі структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання	Місце виникнення витрат – це сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати
І. Є. Давидович [45]	Центр відповідальності – це структурний підрозділ підприємства, який очолює керуючий (менеджер), що володіє делегованими повноваженнями, самостійно приймає управлінські рішення в межах своїх повноважень і відповідає за результати роботи цю підрозділу, тобто це місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів	Центр витрат – це первинні виробничі та обслуговуючі одиниці, що характеризуються одноманітністю функцій і виробничих операцій, приблизним рівнем технічної оснащеності та організації, направленістю (спрямуванням) витрат	Місце виникнення витрат – місце, де вони фактично утворилися
А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило [199]	Центр відповідальності – структурний підрозділ підприємства, котрий очолює певна особа (менеджер), яка самостійно приймає управлінські рішення в межах своїх повноважень і несе персональну відповідальність за виконання встановлених планом показників діяльності		Місце виникнення витрат – робоче місце або група організаційно поєднаних місць (бригада, дільниця, цех)
Об’єднання понять			
М. Г. Чумаченко [209]	Центр витрат являє собою первісну виробничу ділянку, яка отримує матеріали й послуги від інших центрів, здійснює власні витрати і може передавати матеріали й послуги, що виробляються ними, іншим центрам. Центр витрат може співпадати з організаційною одиницею (цехом, ділянкою, відділом) або може бути більш дрібним підрозділом цих організаційних одиниць. Основною виділення центрів витрат є єдність устаткування, яке використовуються, для виконання операцій або функцій		

В. Г. Линник [114]	Центри витрат встановлюються в межах місць виникнення витрат, і з їх допомогою узагальнюються витрати за окремими робочим місцями, видами витрат або конкретними виконавцями виробничих процесів. “Центри витрат...необхідно розглядати лише як внутрішньовиробничі одиниці обліку і контролю, які відіграють важливу роль на рівні самого підрозділу та не відображаються в системі аналітичного обліку по підприємству”
О. С. Бородкін [17]	Центр витрат або місце їх виникнення не можуть бути розподілені, так як витрати виробництва неоднакові за роллю в процесі виробництва та належністю до продукції, що випускається, та послуг, які надаються. В одних випадках витрати виникають безпосередньо на робочих місцях, а в інших – відносяться безпосередньо, наприклад, до цеху як єдиному структурному підрозділу. Відпуск матеріалів в цех для обробки на відповідних верстатах показують що вартість майбутньої продукції по даному елементу формується безпосередньо на робочому місці а нарахована зарплата керівництву цеху відноситься до загально цехових витрат виробництва. І в першому , і в другому випадку ми маємо справу не з центрами витрат (місцями виникнення), але з різним ступенем деталізації витрат
С. Ф. Голов [38]	Центр витрат – центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходів й інвестицій в активи центру. Центр відповідальності – сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює

¹Примітка. Сформовано авторами.

При виділенні центрів витрат головне значення має однорідність обладнання, тобто це може бути група обладнання, за допомогою якого здійснюються технологічні однотипні операції та функції. Як свідчать дослідження, на кондитерських підприємствах центрами витрат доцільно виділити технологічні лінії з виробництва шоколадної глазури, приготування начинок, формування корпусів та інші цехи і дільниці основного та допоміжного виробництв. Головна різниця цих двох понять полягає у тому, що центр витрат виділяється для обліку, калькулювання собівартості виготовлених кондитерських виробів, а поняття центру відповідальності застосовується для регулювання обсягу виникнення витрат, визначення відповідального за відхилення, для здійснення контролю.

На кондитерських підприємствах цехи є досить великими, кожен із них включає кілька виробничих ліній (дільниць, підрозділів), на яких виготовляється широкий асортимент

кондитерських виробів. Звідси витрати загальновиробничого призначення мають великий обсяг, комплексний характер, складну природу формування, різноманітний склад. У зв'язку з цим, для підвищення достовірності калькуляційних розрахунків доцільно виділити більшу кількість місць і центрів витрат за рахунок деталізації обліку всередині цехів та інших підрозділів.

Деталізуючи облік за більш дрібними центрами витрат – виробничими лініями, дільницями, підрозділами, ми, насамперед, зможемо частину витрат ідентифікувати з виробництвом конкретного виробу, підвищити однорідність витрат за змістом і складом, спростити процес розподілу та включення витрат у собівартість виготовленої продукції. Тобто загальновиробничі витрати певної виробничої лінії будуть розподілені лише на вироби, які були виготовлені на такій лінії, а це суттєво підвищить точність калькуляційних розрахунків і формування виробничої собівартості.

Аналогічне бачення цієї проблеми має В. Б. Івашкевич, який вважає, що для підвищення точності калькулювання непрямі витрати повинні за можливістю локалізуватися, тобто прямо відноситися за місцем виникнення, а якщо останні співпадають з одним видом продукції – то і за виробами [62, с. 7]. І. А. Басманов також підкреслює необхідність прямого віднесення витрат за місцями виникнення, а якщо останнє співпадає з одним видом продукції – то і за виробами [7, с. 97]. У результаті – зниження похибки при розподілі загальновиробничих витрат, розширення можливостей комбінації способів включення до собівартості кондитерських виробів таких витрат, а також підвищення точності калькулювання.

Ступінь деталізації витрат за місцями їх виникнення для кожного підприємства індивідуальна. На нашу думку, основними критеріями для її обґрунтування повинні бути розмір витрат, безпосередньо від них залежних, періодичність отримання даних, точність і повнота інформації. Оскільки вказані критерії на різних підприємствах різні, оптимальне рішення може бути знайдено після

детального аналізу конкретних умов і потреб управління обслуговування виробництва та специфіки діяльності того чи іншого підрозділу [10, с. 141].

Тому важливо організувати облік витрат, спочатку виділивши центри витрат та центри відповідальності. Недостатнім, на нашу думку, є групування загальновиробничих витрат лише за цехами чи виробничими переділами, що спостерігається на кондитерських підприємствах. Це призводить до зниження достовірності калькуляційних розрахунків і неможливості здійснення ефективного управління витратами та діяльністю загалом. Для усунення такого недоліку необхідно загальновиробничі витрати збирати за місцями виникнення (дільниці, виробничі лінії). У такий спосіб загальновиробничі витрати будуть зібрані і розподілені між видами продукції, на виготовлення яких вони були дійсно понесені. Виходячи з проведених досліджень, для кондитерських підприємств вважаємо доцільним організувати групування витрат за центрами відповідальності та центрами витрат, що дасть змогу чітко встановити приналежність витрат до конкретного місця, встановити коло факторів, котрі спричиняють їх виникнення (табл. 1.5). Таке групування дає змогу систематизувати місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності за виробничими процесами та комплексами робіт. Відповідно, постає необхідність організації облікових робіт за виділеними центрами з врахуванням технологічних процесів кондитерського виробництва на кожному з них.

6. Поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні. Відповідно до П(С)БО 16 до собівартості виготовленої продукції включаються не всі загальновиробничі витрати, а лише їх розподілена частина. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Що стосується постійних, то частина їх у межах нормальної виробничої потужності шляхом розподілу включається до виробничої собівартості продукції, а частина списується на собівартість реалізованої продукції.

Оскільки сума змінних витрат залежить від обсягу виробленої продукції, такі витрати повністю включаються до собівартості продукції. Що стосується постійних витрат, то тут ситуація дещо інша. Враховуючи концепцію “постійних витрат”, яка полягає у тому, що при зменшенні обсягу діяльності, сума постійних витрат не змінюється, їх величина на одиницю продукції буде завищена порівняно з нормальною потужністю. При цьому частина таких витрат буде понаднормативною, тож вона не повинна відноситися на собівартість продукції. Саме тому постійні загальновиробничі витрати розподіляються з використанням бази розподілу при нормальній виробничій потужності.

Розподіл постійних загальновиробничих витрат за нормальною потужністю необхідний для того, щоб сума таких витрат, яка перевищує норматив, не включалася до собівартості запасів. У зв’язку з цим нерозподілена сума таких витрат виникне, якщо рівень виробництва у звітному періоді буде меншим, ніж при нормальній потужності. У цьому випадку загальна сума постійних витрат не зміниться, а обсяг виробленої продукції зменшиться, тому питома вага постійних загальновиробничих витрат на одиницю продукції буде вища звичайної, що призведе до завищення вартості запасів (до включення до собівартості понаднормативних витрат). Тобто постійні загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості повністю тільки в тому випадку, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність. У даному випадку слід зауважити, що підприємства кондитерської галузі України (як зазначається у параграфі 1.3) не використовують повністю власну потужність. Тобто фактична потужність нижча нормативної. А це говорить про те, що загальновиробничі витрати у повній сумі включаються до виробничої собівартості продукції.

При цьому під нормальною потужністю розуміють очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування

виробництва. У визначенні, яке наводиться в П(С)БО 16 [168], сказано, що нормальна потужність – це обсяг діяльності.

Сучасні науковці запевняють, що нормальною потужністю слід вважати середній рівень прийнятої на підприємстві бази розподілу. Але така позиція видається не зовсім логічною. Обсяг виготовлення продукції відображає потужність виробництва, ступінь його завантаження. Тому він є найкращим показником для виміру потужності.

Коли підприємство тільки розпочинає свою діяльність, доцільно прийняти планові (прогнозні) величини обсягу діяльності. При розрахунку нормальної потужності необхідно врахувати максимальну кількість чинників, що на неї впливають: технічний потенціал обладнання, змінний режим роботи, тенденції попиту на продукцію тощо.

Необхідно, проаналізувавши базу розподілу, визначити середній її розмір. Обсяг виробництва, який відповідає величині середньої бази розподілу, і буде нормальною потужністю підприємства. Керуючись цим, не виникає жодних труднощів при визначенні бази розподілу. Кожне підприємство зобов'язане самостійно визначити величину нормальної виробничої потужності та закріпити її в обліковій політиці.

Поділ витрат на постійні та змінні не є таким простим, як здається на перший погляд. Як зазначав А. Міневський [137, с. 65-66], зв'язок між витратами та обсягом діяльності не залишається постійним, він змінюється, посилюючи вплив на загальну суму то одного, то іншого виду комплексних витрат.

Сучасні науковці пропонують не ділити всі статті загальновиробничих витрат чітко на постійні та змінні, а встановити у кожній умовну частку [6, с. 38]. М. Г. Чумаченко пропонує здійснювати такий поділ із використанням науково обґрунтованих методів, що буде детально розглянуто у параграфі 2.2.

Недоліком традиційної системи калькулювання є нехтування фактором сезонності. Кондитерському виробництву, як зазначається у параграфі 1.2, властиві сезонні коливання обсягу діяльності. Загальновиробничі витрати, такі як витрати на управління процесом

виробництва, вважають витратами періоду та відносять на собівартість у місяці виникнення. У результаті в місяці, коли відбулося зниження обсягу діяльності, собівартість виготовленої продукції буде необґрунтовано завищена. І навпаки.

Поділ витрат на постійні та змінні є однією з основних складових вирішення поставленого нами завдання. Лише кваліфікований та обґрунтований підхід забезпечить правильність подальших розрахунків.

7. Розподіл загальновиробничих витрат передбачає обрання бази розподілу. П(С)БО 16 демонструє у додатку приклад, де за базу розподілу прийнято години роботи. Але це є один із варіантів. У науковій літературі пропонується велика кількість баз розподілу та доводяться переваги і недоліки кожної з них. База розподілу повинна бути в тісному взаємозв'язку з самими витратами для адекватного визначення частки витрат, що підлягає включення до вартості виробу. В. Ф. Палій [161, с. 183] виділив бази розподілу, що застосовуються залежно від особливостей відповідних виробництв: основна заробітна плата виробничих робітників без прогресивно-преміальних доплат (може бути використана виключно на підприємствах з однаковим рівнем механізації і автоматизації виробництва (швейна, взуттєва, шкіряна, консервна промисловості)); витрати на переробку (хімічна, нафтопереробна промисловість); кількість (маса) виготовленої продукції (металургія, виробництво будівельних матеріалів, гірничодобувна промисловість); час роботи об'єднання тощо.

Складний характер взаємозв'язку між комплексними витратами і об'єктами, до яких вони відносяться, викликає необхідність застосування для їх розподілу таких баз, які дають можливість врахувати вплив багатьох факторів на рівень загальновиробничих витрат. Врахування технологічних особливостей є необхідною, але не достатньою умовою.

При виготовленні широкого асортименту виробів із різною трудомісткістю, матеріаломісткістю, застосування єдиної бази для

розподілу загальновиробничих витрат не дає змогу достовірно визначити собівартість виробів. Крім того для визначення частки загальновиробничих витрат, що повинна включатися до собівартості конкретного виробу, база розподілу повинна змінюватися відповідно до зміни самих витрат, тобто знаходитися у тісному взаємозв'язку. Враховуючи комплексність загальновиробничих витрат, стверджуємо про неможливість обрання єдиної бази для розподілу.

В. Б. Івашкевич, А. Ш. Маргулис, А. Міневський, П. С. Безруких, наголошують, що база розподілу повинна знаходитись в тісному взаємозв'язку з самими витратами. Така необхідність підкреслювалася нами у попередніх дослідженнях [94], у ході яких були визначенні критерії, якими необхідно керуватися при виборі бази розподілу:

- причинно-наслідкова залежність, мається на увазі розподіл витрат у залежності від їх рівня, що легко встановити, якщо є прямі виробничі витрати (прямі витрати сировини й матеріалів, прямі витрати на оплату праці, прямі витрати з відрахувань на соціальні заходи тощо), при цьому встановлення такої залежності дозволяє співвіднести об'єкт витрат із понесеними витратами;

- можливість забезпечення покриття витрат, де прикладом є розподіл непрямих витрат пропорційно заробітній платі основних виробничих працівників;

- здобуті вигоди, тобто витрати розподіляються, виходячи з отриманих при їх понесенні вигод, а саме: витрати на утримання обладнання реально розподіляти за його вартістю;

- рівність, яка, наприклад, може виражатися в однаковому обсязі витрачених матеріальних ресурсів, часу тощо.

І. А. Басманов, узагальнюючи дослідження своїх попередників, дійшов висновку, що найоптимальнішими показниками розподілу витрат є: 1) для витрат на поточний ремонт обладнання – одиниці ремонтної складності обладнання; 2) для витрат на внутрішньозаводське переміщення матеріалів, напівфабрикатів і готових виробів – кошторисна ставка, розрахована за часткою матеріалів і напівфабрикатів, що витрачаються на виготовлення

виробу з врахуванням тривалості виробничого маршруту; 3) для витрат на покриття зносу малоцінних і швидкозношуваних інструментів – основний машинний час на виготовлення виробів; 4) для амортизації обладнання – кошторисна ставка, розрахована на витрати на одну годинну роботи з наступним переведенням через коефіцієнто-годинни; 5) для витрат на утримання обладнання та робочих місць – кошторисна ставка [7, с. 96].

Розподіл загальновиробничих витрат відповідно до одиниць ремонтної складності детально описаний у працях І. А. Басманова та А. Міневського [7, с. 96, 137, с. 20]. Оскільки, одиниці ремонтної складності не пов'язані з більшістю елементів, що складають витрати на утримання і експлуатацію обладнання; вони мають зв'язок лише з витратами на ремонт. Одиниці ремонтної складності можуть бути використанні в якості бази розподілу лише для витрат на ремонт [137, с. 20].

У нормативних документах, а також у літературних джерелах наведено приклад розподілу непрямих витрат відповідно до заробітної плати працівників. Але застосування цієї бази не дасть змогу достовірно визначити собівартість виготовленої продукції, такої ж думки дотримується ряд вчених [16, 112, 137]. Насамперед це аргументується рівнем механізації виробничих процесів. Раніше застосування цієї бази було дійсно виправданим, оскільки виробництво здійснювалося переважно ручним способом і прямо залежало від кількості працюючих робітників. У свою чергу кількість працюючих впливала безпосередньо на величину приміщень, а, отже, на витрати на утримання приміщення. Тобто зберігався досить тісний зв'язок загальновиробничих витрат із заробітною платою робітників. На сьогодні ця залежність втрачена. Скоріше навпаки, в частині витрат на утримання обладнання такі витрати знаходяться в оберненій залежності від величини оплати праці. Адже, що вищий ступінь механізації, то менше робітників задіяно у виробничому процесі. По-друге, на сьогодні виплата заробітної плати на підприємствах є офіційною не в повній сумі.

Л. В. Нападовська виділяє інші бази для розподілу загальновиробничих витрат [140], серед яких: людино-години, відпрацьовані виробничими робітниками (використання цієї бази можливо за наявності інформації в нарядах на виконання робіт); прямі затрати (згідно з цією базою вважається, що непрямі затрати мають бути розподілені прямо пропорційно прямим затратам, тобто чим більше прямих затрат, тим більше непрямих затрат відносять на об'єкт; кошторисні (нормативні) ставки; ця ставка визначається на основі попередньо розробленого кошторису для загальновиробничих витрат); ринкові ціни (вибір цієї бази зумовлений попитом на продукцію; вважається, що чим вищі ціни, тим більшу частку загальновиробничих витрат слід відносити на цей продукт).

Як свідчать проведені дослідження, час роботи обладнання може бути використано в якості бази розподілу витрат на утримання й експлуатацію обладнання за умови, що всі вироби проходять однаковий цикл обробки на одному і тому ж (або на аналогічному) обладнанні. В іншому разі час обробки не може бути базою розподілу, оскільки експлуатація різних видів обладнання пов'язана з різними витратами часу, тобто час роботи обладнання за рівнем експлуатаційних витрат нерівноцінний [137, с. 18].

У науковій літературі зустрічаються пропозиції використання в якості бази розподілу вартості основних матеріалів і суми прямих витрат. На нашу думку, основні матеріали можуть виконувати функцію бази розподілу лише при стабільному їх використанні. Щоб обґрунтувати можливість розподілу пропорційно вартості матеріалів, необхідно дослідити умови їх витрачання і зв'язок між ними та загальновиробничими витратами за більш або менш тривалий період.

Найбільш обґрунтованою базою розподілу при виробництві однотипної продукції є вага основної сировини. Основним критерієм є – однакова матеріаломісткість продукції. А таке трапляється досить рідко. Крім того цей параметр розподілу втрачає свої переваги при виробництві широкої номенклатури виробів, котрі потребують різної сировини та технології їх обробки.

В. Ф. Палій обґрунтував і довів основні принципи розподілу непрямих витрат [161, с. 181]. На сьогодні ці принципи потрібно, на нашу думку, доповнити такими:

- взаємозв'язок бази розподілу з витратами, які підлягають розподілу;

- адекватність обраного показника (заробітна плата не може бути використана, зважаючи на причини, які були писані вище; при низькій продуктивності, необґрунтовано завищений (або занижений) кількості працівників розподіл відповідно до такого показника викривить показник собівартості);

- управлінський персонал повинен володіти інформацією про процес розподілу і його методику (допускається здійснення розподілу для окремих конкретних цілей, які ставить управління).

Здійснення розподілу загальновиробничих витрат передбачає певну ступінь умовності в більшій або меншій мірі, що залежить від кваліфікації працівників облікового персоналу.

Виходячи з вищевикладеного, основні зауваження до запропонованого у П(С)БО 16 розподілу полягають у:

- незрозумілості порядку (принципу) поділу витрат на постійні та змінні (не усі загальновиробничі витрати пов'язані з обсягом діяльності);

- необґрунтованості застосування єдиної бази для розподілу різних за економічним змістом, складом та напрямом понесення витрат;

- відсутності порядку визначення та застосування бази розподілу;

- неврахуванні сезонності виробництва;

- вимозі врахування нормальної та фактичної потужностей (відсутність визначення та порядку визначення);

- непередбаченні галузевих особливостей виробництва.

Потреба у вдосконаленні методів розподілу загальновиробничих витрат кондитерських підприємств викликана такими обставинами: зростання частки непрямих витрат; розгалуженість структурних підрозділів, різна їх спеціалізація; підвищення автоматизації виробничих процесів; масовий характер виробництва (підвищення обсягів виробництва); підвищення складності виробництва; потреба у

обґрунтованому ціноутворенні; розширення асортименту продукції; конкуренція у ринковому середовищі.

Розподіл загальновиробничих витрат повинен здійснюватися за обґрунтованою методикою, про що свідчать проведені дослідження теорії та практики обліку. Неможна недооцінювати його значення. Навіть при уміло побудованому оперативному обліку, фактична інформація щодо собівартості виготовленої продукції формується після завершення процесу виробництва. І тоді вже пізно вживати відповідних заходів для оптимізації її величини, але не пізно здійснити обґрунтований розподіл для правильного визначення собівартості видів виробів, щоб не допустити виникнення негативних явищ у майбутньому.

8. Дослідження практики ведення обліку на кондитерських підприємствах свідчить, що методика обліку загальновиробничих витрат не повною мірою відповідає сучасним вимогам. Відсутність чіткості у законодавстві породжує велику кількість дискусій у наукових працях із даних питань. На практиці їх вирішують кожен у свій спосіб. Переважно таке вирішення зводиться до спрощення облікових робіт – пристосування до вимог законодавства, здебільшого до податкового, нехтування розподілом витрат і максимального укрупнення центрів формування витрат. Крім того на підприємствах облік не реалізує себе як функцію управління, сформована процедура документообігу та взаємозв'язків працівників різних відділів не дає можливості доповнити один одного, а навпаки містить протиріччя, котрі необхідно усунути. Відсутність чіткої підпорядкованості в контексті здійснення облікових процедур призводить до дублювання окремих функцій, до паралельного подвійного впливу на нижні центри відповідальності, або ж до неконтрольованості. Тобто має бути основна ціль: кожен відділ підприємства повинен виконувати часткові завдання, котрі спрямовані на досягнення головної мети – максимізації прибутку.

Основними недоліками практики ведення обліку загальновиробничих витрат на кондитерських підприємствах є:

1) відсутність оперативного обліку, неможливість в оперативному порядку управлінському персоналу реагувати на процес виробництва;

2) неузгодженість ведення обліку різними структурними підрозділами, відсутність єдності підходу, що викликано відсутністю централізовано розробленої організації облікового процесу;

3) спрямування ведення обліку для складання звітності (фінансової, податкової, статистичної та іншої);

4) недостатня аналітичність статей калькуляції досліджуваних витрат;

5) труднощі з поділом витрат на постійні та змінні;

6) застосування необґрунтованих методів розподілу загальновиробничих витрат (а на більшості підприємств взагалі списання загальновиробничих витрат у повному розмірі на собівартість реалізованої продукції);

7) застосування необґрунтовано великих одиниць калькулювання;

8) включення до складу загальновиробничих адміністративних витрат;

9) несвоєчасність подання інформації в розрізі видів продукції, відхилення в процесі виробництва, інформації про використання потужностей;

10) неналагодженість та неузгодженість співпраці структурних підрозділів.

Отже, сформована методика обліку витрат, яка використовується на кондитерських підприємствах, не враховує сьогоденні вимоги, котрі висуваються до неї системою управління. Необхідність комплексного дослідження та вирішення вказаних проблем викликані потребою підвищення ефективності управління, реалізації обліку як функції управління. Науково обґрунтований підхід, набір теоретично концептуальних рішень є передумовою для покращення стану бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат, запровадження якого на кондитерських підприємствах суттєво підвищить якість управління, що розглянуто у розділі 2.

1.2. Загальновиробничі витрати підприємства як об'єкт обліку – економічна суть та класифікаційний підхід

Зростаюча невизначеність умов виробництва в Україні, що виражається у нестабільності ринкового середовища, висуває підвищені вимоги до управління підприємством та пошуку додаткових можливостей його удосконалення. Помилки системи управління внаслідок прийняття рішення, неадекватного умовам ринку, пов'язані з нераціональним розподілом і споживанням ресурсів за напрямками та призводять до зниження результату діяльності, обумовленого зростанням рівня виробничих витрат, зокрема загальновиробничих. Уникнення таких помилок можливе при раціональному підході до обліку загальновиробничих витрат, що потребує насамперед визначення їх економічної суті.

Усі витрати підприємства, відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”, залежно від видів діяльності можна розподілити на дві великі групи: витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, та витрати, що виникають у процесі надзвичайних подій [168]. У свою чергу витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності, містять витрати від операційної діяльності, до яких входять виробничі витрати. Виробничими вважають витрати понесені при виготовленні продукції (робіт, послуг). До складу виробничих витрат входять як прямі витрати, так і непрямі. Непрямими є загальновиробничі витрати. Чіткого визначення цього поняття в П(С)БО немає, лише наводиться перелік статей, які формують такі витрати. Це негативно позначається на веденні обліку виробничих витрат на кондитерських підприємствах та призводить до некоректного їх відображення у складі витрат, що за економічною природою не належать до загальновиробничих. Тому, для подальшого дослідження загальновиробничих витрат насамперед необхідно визначити суть цього поняття, проаналізувавши думки сучасних вчених, та сформулювати твердження, котре б розкривало їх суть (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

**Визначення поняття “загальновиробничі витрати”
в економічній літературі**

№ з/п	Визначення	Джерело
1	<i>Загальновиробничі витрати</i> , як складова частина виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), не мають безпосереднього зв'язку з технологічним процесом основних і допоміжних структурних підрозділів підприємства, а пов'язані лише з його організацією й обслуговуванням і створенням для підрозділів необхідних умов виробництва та здійснення управління	Ю.С. Цал-Цалко [204, с. 62]
2	<i>Загальновиробничі витрати</i> – це витрати на обслуговування роботи цехів основного і допоміжного виробництва та управління ними, а також витрати на організацію та координацію виробничого процесу в них	М.С. Пушкар [177, с. 330]
3	<i>Загальновиробничими</i> (накладними) є ті <i>витрати</i> , які не відносяться до основних витрат, обумовлених технологією виробництва; тих які формують технологічну вартість (собівартість) продукції (робіт, послуг): витрати на технологічні матеріали, робочу силу і на експлуатацію засобів праці. Це – всі інші витрати цехів, дільниць, які являються організаційно-управлінськими, додатковими, тобто виробничими накладними витратами. Це витрати підрозділів на організацію виробництва і управління виробничими процесами	В.О. Ластовецький [112, с. 78]
4	Виробничі витрати на організацію виробництва і управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництв, а також витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання, інші витрати, пов'язані з процесом виробництва, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат називають <i>загальновиробничими витратами</i>	Т. Войтенко, Н. Вороная [32, с.130]

Ю. С. Цал-Цалко так пояснює суть даних витрат: “Загальновиробничі витрати, як складова частина виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), не мають безпосереднього зв'язку з технологічним процесом основних і допоміжних структурних підрозділів підприємства, а пов'язані лише з його організацією й обслуговуванням і створенням для підрозділів необхідних умов виробництва та здійснення управління” [204, с. 62]. Під таке тлумачення можна віднести й адміністративні витрати, витрати на збут та інші.

Схвальні відгуки заслуговує визначення, запропоноване М. С. Пушкарем [177, с. 330]. Н. Вороная формулює більш поширене

визначення [32, с. 130], яке схоже на перелік основних статей витрат, котрі були визначенні Типовим положенням [198], а відповідно до П(С)БО об'єднуються в загальновиробничі витрати [168]. Ширше визначення загальновиробничих витрат дає В. О. Ластовецький [112, с. 78].

Узагальнюючи наведенні думки, ми рекомендуємо загальновиробничими вважати витрати цехів, дільниць, підрозділів на організацію та управління процесом виробництва, витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання, будівель, які не можна прямо віднести на конкретний об'єкт витрат.

Як свідчать проведені дослідження, загальновиробничі витрати є досить різноманітними, що обумовлено специфікою діяльності кондитерських підприємств, особливостями виробничого процесу, величиною підприємства та кількістю видів кондитерських виробів, що виготовляються. Для раціональної організації облікового процесу, обґрунтованого калькулювання собівартості продукції, здійснення глибинного аналізу, прийняття ефективних рішень необхідно визначити критерії класифікації витрат.

Загальновиробничі витрати за своєю природою є витратами, що стосуються всього процесу виробництва в цілому, а тому є непрямими. Згідно з П(С)БО 16 “Витрати”, непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом [168]. Аналогічно й у Методичних рекомендаціях ознакою класифікації виступає спосіб віднесення витрат на кінцевий продукт, витрати поділяються на прямі та непрямі в залежності від можливості безсереднього віднесення до певного об'єкту витрат економічно можливим шляхом [136, п. 11].

Раніше до уваги брався ще й підрахунок собівартості одиниці продукції. Адже Типове положення визначало, що до непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (витрати на утримання та експлуатацію устаткування, загальновиробничі, загальногосподарські витрати), що включаються до собівартості за допомогою спеціальних методів [198, п.10] (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Визначення поняття “непрямих витрат” у нормативних документах

Визначення	Класифікаційна ознака	Джерело
Непрямі витрати – ті, що пов’язані з виробництвом кількох видів продукції (витрати на утримання та експлуатацію устаткування, загальновиробничі, загальногосподарські витрати), що включаються до собівартості за допомогою спеціальних методів	Спосіб віднесення витрат на кінцевий продукт та підрахунок собівартості	Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [198, п.10]
Прямі та непрямі витрати поділяються залежно від можливості безпосереднього віднесення до певного об’єкту витрат економічно можливим шляхом	Спосіб віднесення витрат на кінцевий продукт	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [136, п. 11]
Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкту витрат економічно-доцільним шляхом	Спосіб віднесення витрат на кінцевий продукт	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [168, п. 4]

Така розбіжність трактувань спостерігається і в поглядах науковців: одні при поділі на прямі та непрямі керуються способом віднесення витрат на кінцевий продукт [29, с.213; 32, с. 21; 38, с. 63; 137, с. 8; 179, с. 39; 204, с. 19], інші – способом віднесення на собівартість продукції [24, с. 175; 126, с. 10; 161, с. 92; 185, с. 97], а також – способом віднесення на виробничу собівартість та об’єктом обліку витрат [7, с. 28; 191, с. 350]. Поділ витрат на прямі та непрямі за способом віднесення на собівартість продукції спостерігається лише у виданнях, коли врахування вимог Типового положення [198] було обов’язковим.

О. В. Белінська звертає увагу на те, що поділ на прямі та непрямі є доцільним лише при позамовному методі, а при попередільному суть його губиться, оскільки калькулюється не замовлення, а виробничий процес [11, с. 38]. Звичайно, з цим твердженням не можливо не погодитись. Однак ми повинні керуватися основним принципом бухгалтерського обліку – превалювання сутності над формою. Відповідно до цього принципу операції мають

обліковуватись згідно з їхньою сутністю, а не лише виходячи з юридичної форми.

На малих кондитерських підприємствах, де виготовляється один вид продукції, витрати виробництва (основні та інші витрати виробництва) можна вважати прямими, однак це недопустимо на великих, де в одному виробничому процесі виготовляється кілька видів продукції. У такому випадку витрати, що стосуються всього виробничого процесу розподіляються між видами продукції (наприклад, освітлення цеху, в якому виготовляється кілька видів продукції). Навіть основні витрати (наприклад, основні і допоміжні матеріали) можуть розподілятися непрямым шляхом. Так у виробництвах, що використовують один вид матеріалів для виготовлення декількох видів продукції, основні матеріали повинні розподілятися [137, с. 9].

Тому важливо ще і не ототожнювати поділ на прямі та непрямі й на основні та накладні. Оскільки на кондитерських підприємствах іноді основні витрати підлягають розподілу, а накладні відносяться на собівартість прямо. Надзвичайно важливим є правильне розуміння економічної природи основних та накладних витрат. Через відсутність чіткої регламентації у цьому питанні науковці не можуть дійти згоди. Одні поділяють витрати на основні та накладні за роллю і характером витрат [191], інші – за відношенням до процесу виробництва [24, с. 175; 29, с. 212; 32; 112, с. 35; 161, с. 92; 185, с. 98] та за призначенням [7, с. 26]. Деякі помилково ототожнюють накладні витрати з непрямыми [141, с. 429-430; 178, с. 330]. В радянський період у нашій країні зустрічалися і пропозиції зменшувати величину непрямих витрат. Вважалося, нібито вони є непродуктивними, оскільки складаються із витрат на управління виробничим процесом [167, с. 57]. Але накладні витрати є невід’ємною частиною господарської діяльності. Спробуємо це довести.

Варто зрозуміти суть цих витрат. А вона полягає у тому, що основними є витрати, обумовленні технологією виробництва (виробничою потребою), - це витрати, без яких саме виробництво

продукції стає неможливим. А накладними є додаткові витрати, що пов'язані з управлінням підприємством. І лише відношення до технологічного процесу відіграє тут визначальну роль. Основні включають, окрім прямих, витрати, пов'язані з використанням виробничих основних засобів і необоротних матеріальних активів (знос, ремонт, освітлення, теплопостачання). А вже загальновиробничі витрати за своїм змістом є додатковими, накладними [112, с. 40]. В. О. Ластовецький наголошує, що навіть, якщо деякі з цих витрат могли б відноситись за прямою ознакою, не слід їх визнавати основними [112, с. 40].

Така позиція науковців є, на нашу думку, єдино правильною. Для нормального функціонування виробничого обладнання необхідно здійснювати періодичні ремонти, технічне обслуговування. Без витрат на такі роботи неможлива експлуатація обладнання. Тому їх слід визнавати основними. Вони є неодмінними складовими виробничого процесу. Аналогічно витрати на оплату праці виробничих працівників, витрати на підвищення кваліфікації, підготовку кадрів та інші є основними витратами (без них неможливе здійснення виробничого процесу). Одночасно вищезазначені витрати неможливо ідентифікувати з окремим видом продукції. Вони є непрямыми – загальновиробничими.

Зустрічаються пропозиції поділяти витрати на прямі та непрямі лише для цілей внутрішнього обліку з точки зору списання витрат і здійснення розподілу, а для фінансової звітності розділяти на основні та накладні, які за своєю суттю (а не методом розподілу) не мають безпосереднього зв'язку з виробництвом кінцевого продукту [206]. Однак із нашого боку викликає осуд поділяти класифікації витрат для різних цілей (що розглянуто нижче). Тому зупинятися на даному питанні без потреби. Уточнимо лише, що обидві ознаки є надзвичайно важливі й обидві заслуговують на включення до класифікації витрат.

Зосередимо увагу безпосередньо на групуванні загальновиробничих витрат. Основними класифікаційними ознаками, що виділяють науковці (додаток А), є такі:

1. За місцем виникнення загальновиробничі витрати виділяють за цехами, дільницями, бригадами, відділами, робочими місцями, виробничими лініями, змінами, службами, іншими підрозділами [10; 32, с. 21; 126, с. 10; 177, с. 330; 191, с. 354; 204, с. 20]. Для кондитерських підприємств такий поділ дозволяє вже на початковому етапі диференціювати витрати за центрами відповідальності, що відіграє визначальну роль при плануванні, нормуванні й обліку витрат для аналізу, управління та підрахунку собівартості продукції. Центри відповідальності формуються у чіткій відповідності до організаційної структури підприємства. Кожному структурному підрозділу в свою чергу підпорядковуються цехи, цехам дільниці, а дільницям бригади. Деталізація загальновиробничих витрат за цими місцями залежить від величини виробничих підрозділів і доцільності виділення об'єктів із точки зору ефективності та корисності одержаної інформації.

2. За економічним змістом загальновиробничі витрати поділяють на елементи. Це важлива ознака класифікації, однак її зазвичай застосовують до прямих витрат, упускаючи те, що загальновиробничі складаються з таких же елементів, які в основі своїй далі не діляться: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, амортизація й інші операційні витрати [185, с. 85; 204, с. 20]. Така класифікація відіграє надзвичайно важливу роль, адже за її допомогою складають кошторис загальновиробничих витрат; розробляють калькуляції; проводять аналіз факторів виробництва; здійснюють аналіз динаміки структури загальновиробничих витрат; відображають інформацію про витрати у фінансовій звітності. Групування витрат за економічними елементами показує, що витрачено на виробництво продукції, яка частка того чи іншого елемента в загальній сумі витрат.

3. За зв'язком з обсягом виробництва у П(С)БО 16 виділяються постійні та змінні витрати. До постійних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними або майже незмінними при зміні обсягу

діяльності. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо або майже прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. П(С)БО 16 надає право визначення переліку та складу змінних і постійних загальновиробничих витрат підприємству [168].

Для підприємств кондитерської галузі даний поділ є найважливішим при підрахунку собівартості виготовленої продукції, управлінні операційним прибутком, оскільки дозволяє досягти гнучкості планування обсягів виробництва різних видів продукції, оперативності при перерахунку планових витрат та обчисленні прогнозованого прибутку, при прийнятті того чи іншого рішення. Однак слід мати на увазі, що витрати можуть бути постійними лише в короткотерміновому періоді. У довготерміновому періоді усі витрати є змінними. Постійним витратам властива сталість. Тільки при вагомих змінах обсягів виробництва, реструктуризації підприємства величина постійних витрат різко змінюється і залишається на новому рівні. Ці витрати мають місце навіть при зупинці виробничої діяльності.

Деякі автори допускають помилки, називаючи змінними витратами – витрати, сума яких пропорційно змінюється залежно від зміни обсягу виробництва [3, с. 39]. Насправді величина витрат не завжди змінюється пропорційно. Чимало авторів (особливо науковці сфери економіки, управлінського обліку та західні теоретики) виділяють у складі змінних загальновиробничих витрат витрати за ступенем залежності від обсягів виробництва: пропорційні, непропорційні, які змінюються швидшими темпами чи повільнішими, прогресивні, регресивні й інші (табл. 1.8).

Таке детальне розбиття можливо і має право на існування в теорії. Але на практиці для цілей виробничого обліку та складання калькуляції, на нашу думку, це є не виправданим, і несе за собою додатковий тягар. О. В. Белінська пропонує не ділити всі елементи загальновиробничих витрат чітко на постійні та змінні, а встановити в кожному елементі умовну частку [11, с. 38].

Н. Л. Правдюк та А. П. Кривий поділяють змінні і постійні витрати за періодом часу та формою участі у процесі виробництва, що є некоректним в економічній теорії [171, с. 48]. А також стверджують, що змінні витрати характеризуються безпосереднім віднесенням на конкретний вид продукції. На нашу думку, це твердження можна поставити під сумнів, оскільки, як відомо, загальновиробничі витрати містять постійну та змінну частини, і ні в якому разі змінні загальновиробничі витрати не відносяться на конкретний вид продукції безпосередньо. Автори називають ще змінні витрати експлуатаційними, що теж позбавлено логіки. Адже до змінних витрат відносяться в першу чергу матеріали, а до експлуатаційних – амортизація, витрати на обслуговування машин, обладнання. Тому допустимо було б назвати експлуатаційними постійні витрати, але аж ніяк не змінні.

Слід мати на увазі, що поділ на постійні та змінні є умовним. На кондитерських підприємствах часто виникають непередбачувані ситуації – недопоставка сировини, розірвання контрактів на поставку готової продукції, за яких підприємствам доводиться заощаджувати. І переважно це роблять за рахунок зменшення постійних витрат: не проводять взагалі або проводять не в повному обсязі ремонтні роботи. Тобто величина постійних витрат насправді не є сталою. Вона залежить від обсягів діяльності, стабільності зовнішнього середовища.

Проведені дослідження свідчать, що з поля зору вчених упускаються витрати, які мають епізодичний характер. Наприклад, витрати на відрядження працівників загальновиробничого призначення. Такі витрати, не мають жодного зв'язку з обсягом

виробництва, та і до постійних витрат їх не можна відвести. У цій ситуації погоджуємося з поділом накладних витрат, запропонованим М. Сгенези, який виділяв такі види витрат: 1) постійні, розмір яких встановлений на рік; 2) постійні, розмір яких встановлюється помісячно; 3) змінні, розмір яких обраховується за середнім значенням [190, с. 173].

Така класифікація, на нашу думку, підходить до прогнозування. Ми ж вважаємо, що загальновиробничі витрати доцільно поділяти на: 1) постійні витрати, які стосуються року загалом або операційного циклу та розподіляються щомісячно; 2) постійні щомісячні витрати; 3) непостійні витрати; 4) змінні витрати.

4. Витрати за структурою вченими поділяються на: 1) одноелементні (економічно однорідні); 2) комплексні (різнорідні витрати у статтях калькуляції) [7, с. 175; 126, с. 10; 161, с. 92; 178, с. 330; 185, с. 98; 204, с.20]. Комплексними витратами вважають витрати різноманітні за змістом, але, як правило, єдині за напрямом витрат [62, с. 32]. Загальновиробничі витрати за спрямуванням стосуються усього процесу виробництва, але містять у собі різноманітні за змістом елементи. Тому загалом загальновиробничі витрати є комплексними. У свою чергу до їх складу входять статті витрат, одні з яких є однорідні (амортизація), а інші комплексні (витрати на охорону).

5. За періодичністю виникнення науковці поділяють витрати на: поточні й одночасні витрати [24, с. 175], або за календарним періодом: одноразові і поточні [174, с. 330]. В. Ф. Палій виділив за календарним періодом: поточні витрати, витрати майбутніх періодів та витрати минулих періодів [161, с. 92]. Сучасні науковці розглядають поглиблено залежність витрат від часу виникнення [32, с. 24]: 1) поточні, такі що мають бути включені до собівартості продукції, виготовленої протягом звітного періоду, вони принесли дохід тепер і втратили можливість приносити його в майбутньому; 2) витрати майбутнього періоду, такі що понесені в поточному звітному

періоді, але підлягають включенню до складу собівартості в майбутньому); 3) майбутні витрати.

Зрозумілим є виділення поточних витрат та тих, котрі мають бути включені в собівартість у майбутньому періоді. Незрозуміло, чому в такому разі не виділено витрати, котрі були понесенні в минулому, а підлягають включенню до собівартості продукції в поточному періоді. Зважаючи на цей недолік, пропонуємо класифікувати загальновиробничі витрати стосовно періодів на – витрати минулих періодів, витрати поточного періоду, витрати майбутніх періодів. Аналогічну думку щодо даного питання має і В. В. Сопко [191, с. 496].

6. За ступенем контролюваності витрати поділяють на контрольовані та неконтрольовані [38; 74, с. 53; 179, с. 47; 191, с. 496]. Поділ витрат за даною ознакою є суперечливим. Адже контрольованість є відносним поняттям. Нерегульованими витратами Ю. Г. Давидов вважає витрати, розмір яких залежить від розміру планової потужності (амортизація, витрати на страхування і заробітну плату обслуговуючого персоналу) [43]. Коли потужність вже визначена, абсолютний розмір витрат практично не залежить від того, наскільки потужність фактично використовується. При зміні обсягів виробництва буває важко або взагалі неможливо в короткий термін змінити ці витрати. Регульовані витрати залежать від керівництва підприємства (підвищення кваліфікації працівників). Ці витрати відображають політику адміністрації і не мають будь-якого зв'язку з поточними змінами обсягу виробництва. Особливістю таких витрат вчений вважає те, що їх розмір у критичний момент може бути зменшений без зміни обсягу виробництва та реалізації [43].

Інакший погляд на це питання в Б. І. Валуєва та О. В. Шелковнікової [28], які доводять, що поділ на контрольовані та неконтрольовані витрати заперечує класифікацію за центрами відповідальності, бо існування неконтрольованих витрат виключає можливість їх введення до будь-якого центру. Натомість у науковій літературі можна знайти

пропозиції щодо виділення нейтральних витрат, тобто тих, що не можна пов'язати з роботою конкретних підрозділів.

Вважаємо, що витрати в будь-якому випадку залежать від побудови облікової політики, від прийняття управлінських рішень. Ми не заперечуємо, що існують витрати, котрі обов'язково повинні бути понесені. Так, розглядаючи витрати у частині нарахованої амортизації, тут доцільніше говорити про контрольованість розміру амортизаційних відрахувань, адже він може варіюватися залежно від методів нарахування зносу. З другого боку контрольованість витрат можна розглядати відповідно до рівня управління, тобто якщо на нижчому рівні управління витрати є неконтрольованими, то на вищому – вони однозначно стають контрольованими. Тому усі витрати є контрольованими і потреби поділу за даною ознакою не виникає.

7. За залежністю від менеджерів витрати поділяють на релевантні та нерелевантні [38, 178, с. 330; 179, с. 40]. Очікувані (релевантні) витрати – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінських рішень. Точніше, це витрати, що відрізняють одну альтернативу від іншої. Безповоротні (нерелевантні) витрати – це витрати, які не можуть бути змінені в результаті прийнятого рішення, тобто минулі витрати [74, с. 53]. П. Й. Атамас, досліджуючи релевантні і нерелевантні витрати, навів критерії, яким повинні відповідати релевантні витрати: зміцнення благополуччя власників, залежать від управлінського рішення, а також вважаються майбутніми, так як минулі витрати залишаються незмінними [3, с. 38]. Перші два стосуються усіх витрат. А щодо третього критерію, то, відстоюючи позицію – “всі витрати є контрольовані та мають місце в результаті прийняття того чи іншого управлінського рішення”, він втрачає свою значимість.

8. За доцільністю витрачання витрати поділяють на: продуктивні – це витрати, що передбачаються технологією й організацією виробництва; непродуктивні – це необов'язкові, що виникають у

результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

Цю ознаку виділяють у своїх працях багато вчених [7, с. 26; 24, с. 175; 161, с. 92; 191, с. 496; 204, с. 21], крім того такий поділ наводиться і в Методичних рекомендаціях [136]. Хоча у цьому документі виділений і третій вид витрат – надзвичайні. Але, на нашу думку, це є недоцільно, оскільки надзвичайні витрати варто виділяти стосовно видів діяльності, крім того, дані витрати в свою чергу можуть поділятися на продуктивні та непродуктивні. В економічній літературі зустрічається й інша назва цих витрат – ефективні та неефективні [32, с. 25] або ж корисні та некорисні.

9. За ступенем узагальнення витрати зазвичай поділяють на загальні (на випуск продукції) та середні (на одиницю продукції). Дана ознака класифікації по відношенню до загальновиробничих витрат набуває дещо іншого змісту. Усереднене значення загальновиробничих витрат до усього випуску продукції є недостовірним та не відображає повною мірою дійсний рівень витрат. Натомість доцільно досліджувати загальновиробничі витрати у вартості кожного конкретного виду продукції. Можливим є дослідження частки загальновиробничих витрат у собівартості виробу. Тому поділ загальновиробничих витрат на середні є безпідставним та недоцільним. Вважаємо доцільним виділити за ступенем узагальнення загальні витрати та витрати у собівартості конкретного виду продукції.

10. В економічній літературі витрати групуються за часом виникнення: фактичні (визначені на основі даних обліку), прогнозовані (розраховані на тривалий період); за зв'язком із планом: планові, непланові [24, с. 175; 161, с. 92; 178, с. 330; 191, с. 496]; за ступенем нормування: нормовані (визначені на основі затверджених норм), ненормовані (не охоплені нормуванням) [161, с. 92; 191, с. 496; 178, с. 330]. Дані ознаки класифікації для загальновиробничих витрат можна розглядати дещо спрощено.

Однозначно, нормування – важливий та невід’ємний засіб для прогнозування виробничої діяльності на кондитерських підприємствах. Більше того при здійсненні розподілу з використанням нормативних ставок у кінці року можуть виникати відхилення між величиною розподілених загальновиробничих витрат і фактичною їх величиною. Тому постає необхідність поділу загальновиробничих витрат за відношенням до нормативних витрат: витрати понад норми, витрати нижче норм і витрати рівні нормам.

11. Найважливішою однакою класифікації для усіх без виключення виробничих підприємств, включаючи кондитерські, є поділ витрат за статтями калькуляції. Адже за цими статтями здійснюється узагальнення інформації для цілей калькулювання собівартості виготовленої продукції.

У П(С)БО 16 “Витрати” наведено орієнтований перелік статей загальновиробничих витрат (табл. 1.3), який є не досить чітким, не враховує галузеві особливості та містить обширні статті, котрі не дають змогу достовірно здійснити калькуляційні розрахунки, а в результаті ефективно управляти величиною собівартості продукції. Визначення переліку статей калькулювання покладається на власний розсуд підприємства, що, як свідчать проведені дослідження, є негативним фактором практики ведення обліку. Детальний перелік статей загальновиробничих витрат наводиться у Методичних рекомендаціях, застосування яких раніше було обов’язковим на промислових підприємствах (табл. 1.3). У наукових працях минулого століття детально досліджувалися непрямі витрати [112, 136, 167]. Але перегрупування статей витрат, котре відбулося шляхом затвердження П(С)БО унеможливує застосування вдало розроблених пропозицій і спонукає до дослідження цього питання.

Провівши дослідження, ми з’ясували, що на підприємствах кондитерської галузі використовується доволі мала кількість статей (додаток Б). Номенклатури витрат не враховують організаційно-технологічні особливості галузі, а відповідно не можуть задовольнити потреби управління кондитерських підприємств. Вважаємо, що

вирішення цієї проблеми знаходиться у підвищенні однорідності загальновиробничих витрат шляхом обґрунтованого їх групування за статтями калькуляції.

Однією із основних складових таких витрат на кондитерських підприємствах є витрати на утримання і експлуатацію необоротних активів загальновиробничого призначення. Включення їх на загальній основі до складових загальновиробничих витрат, вважаємо невиправданим. По-перше, витрати на утримання необоротних активів є доволі великими, їх частка в загальній структурі становить до 50%. По-друге, витрати на утримання приміщень та витрати на утримання виробничої лінії є різними за функціональним призначенням і по-різному впливають на собівартість виготовлених виробів. По-третє, на кондитерських підприємствах є обладнання, котре використовується при виготовленні усіх (або майже усіх) видів виробів та спеціальне устаткування і машини призначенні для окремих груп чи видів виробів. Тому пропонуємо розмежувати витрати на утримання машин та обладнання основного призначення, витрати на експлуатацію й утримання спеціального обладнання та інших основних засобів, витрати на утримання будівель і споруд виробничого призначення.

I. Загальновиробничі витрати на утримання й експлуатацію основних машин і обладнання. Виробничі цехи кондитерських підприємств оснащені технологічним обладнанням, виробничими лініями, на яких здійснюється виробництво багатьох видів кондитерських виробів. Витрати на експлуатацію основних машин та обладнань включають такі статті: амортизація, витрати на ремонт, паливо й енергія, основна та додаткова заробітна плата, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, утримання обладнання, утримання малоцінних і швидкозношуваних предметів, інструментів та інвентаря й інші (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

Номенклатура статей загальновиробничих витрат на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання¹

№ з/п	Статті витрат	Характеристика статті
1	Амортизація основних машин та обладнання	Амортизаційні відрахування відповідно до обраного методу їх нарахування
2	Витрати на ремонт	Витрати на ремонт основних машин та обладнання, які групуються за економічними елементами
3	Паливо та енергія	Вартість витраченого палива, електроенергії, води, пару, стиснутого повітря тощо на приведення в дію та експлуатацію основних машин та обладнання, враховуються паливо та енергія, які отримані від допоміжних підрозділів, а також ті, що надійшли від постачальників
4	Основна та додаткова заробітна плата	Нарахована робочим основна та додаткова заробітна плата, що обслуговують основні машини і обладнання, налаштувальників, змашувальників, електромонтерів, слюсарів та інших робочих
5	Відрахування на соціальні заходи	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на заробітну плату робочих, що обслуговують основні машини і обладнання, налаштувальників, змашувальників, електромонтерів, слюсарів та інших
6	Утримання обладнання	Вартість змашувальних матеріалів, емульсій на охолодження та інших допоміжних матеріалів, потрібних для догляду за обладнанням і підтриманням (утриманням) його у робочому стані
7	Утримання малоцінних і швидкозношуваних предметів, інструментів та інвентарю	Вартість ремонту малоцінного інвентарю, інструментів та устаткування, а також вартість малоцінних предметів і інструментів при передачі їх зі складу в експлуатацію та інструментів, що входять до комплектів, котрі використовуються безпосередньо в процесі експлуатації основних машин та обладнання
8	Інші витрати	Інші витрати з утримання і експлуатації основних машин і обладнання, не передбачені зазначеними статтями

¹ **Примітка.** Розроблено авторами для підприємств кондитерської галузі України.

Амортизація машин та обладнання загального призначення нараховується відповідно до обраного методу її нарахування. Як свідчать дослідження, на кондитерських підприємствах застосовується податковий метод. Вважаємо, що такий метод не відповідає вимогам, котрі висуваються виробничими підприємствами до облікової інформації. Доцільним є застосування виробничого

методу, оскільки зношення основних засобів безпосередньо залежить від того скільки годин вони працювали, скільки продукції на них виготовили тощо. Однак для узгодження з вимогами податкового законодавства, а також уникнення подвоєння робіт, допустимо застосовувати податковий метод.

Машини, обладнання й устаткування загального призначення потребують проведення періодичного технічного огляду та технічного обслуговування, витрат на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єктів у робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод (153, п. 15). Проведення технічного огляду регулюється нормативними документами або технічними вимогами. Як свідчать проведені дослідження, на кондитерських підприємствах цей процес чітко контролюється: встановлюється періодичність і перелік операцій, що проводяться при конкретному технічному огляді, їх трудомісткість, контрольно-діагностичні, кріпильні, регулювальні, змащувальні й очисні роботи. Сума загальновиробничих витрат на такі роботи визначається на рік. І списувати її доцільно рівномірними частинами протягом року, або періоду, на який розрахований такий ремонт. Поточний ремонт, як правило, не призводить до збільшення економічних вигод, а отже у бухгалтерському обліку витрати на його проведення включають до загальновиробничих витрат.

Якщо на підприємстві ремонтні роботи виконуються допоміжними цехами (наприклад, ремонтно-механічним цехом), то витрати на ремонт, що не пов'язані зі збільшенням майбутніх економічних вигод об'єктів основних засобів, спочатку накопичуються на відповідному замовленні цього допоміжного цеху, а потім виробнича собівартість ремонтних робіт включається до складу загальновиробничих витрат цеху-замовника.

II. Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію спеціального обладнання й інших основних засобів. До цієї групи витрат входять витрати на експлуатацію машин та обладнання, крім тих витрат, що стосуються основних машин та обладнання (група I), а

також витрат на утримання будівель, споруд і транспортних засобів (групи III та IV). Формування та характеристика статей аналогічна як і для машин та обладнання загального призначення (табл. 1.10).

Таблиця 1.10

Номенклатура статей загальновиробничих витрат на експлуатацію спеціального обладнання та інших основних засобів¹

№ з/п	Статті витрат	Характеристика статей
1	Амортизація машин і обладнання та інших основних засобів	Амортизаційні відрахування відповідно до обраного методу їх нарахування, амортизація малоцінних і швидкозношуваних предметів
2	Витрати на ремонт	Витрати на ремонт основних засобів, витрати на утримання та експлуатацію малоцінних предметів, інструментів та устаткувань (вартість запасних частин, матеріалів, витрачених на ремонт, заробітна плата працівників, тощо)
3	Паливо та енергія	Вартість палива й енергії, витрачених на приведення в дію допоміжних машин і обладнання
4	Основна та додаткова заробітна плата	Нарахована робітникам основна та додаткова заробітна плата, що обслуговують допоміжні машини і обладнання
5	Відрахування на соціальні заходи	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на заробітну плату робочих, що обслуговують допоміжні машини і обладнання
6	Утримання обладнання	Вартість змащувальних матеріалів, емульсій на охолодження та інших допоміжних матеріалів, потрібних для догляду за обладнанням і підтриманням (утриманням) його у робочому стані
7	Утримання допоміжного обладнання, оснащення та пристосувань, малоцінних та швидкозношуваних предметів й інструментів	Вартість заточок і ремонту інструментів та устаткувань, вартість малоцінних предметів та інструментів при передачі їх зі складу в експлуатацію, а також вартість мастильних та інших матеріалів, що використовуються для догляду за допоміжним обладнанням, оснащенням і пристосуваннями
8	Інші витрати	Інші витрати з утримання й експлуатації допоміжного обладнання, не передбачені зазначеними статтями

¹**Примітка.** Розроблено авторами для підприємств кондитерської галузі України.

III. Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію внутрішньозаводського транспорту. До складу загальновиробничих витрат входять витрати на транспортування вантажів (сировини, матеріалів тощо), котрі не можна ідентифікувати з конкретним видом продукції. До цієї статті витрат необхідно включати лише витрати на

транспортування власного транспорту. Не слід у її складі відображати витрати на такого роду роботи сторонніх організацій. Вважаємо, що витрати на транспортування сировини, напівфабрикатів, що здійснювалося сторонніми організаціями доцільно відображати у складі транспортно-заготівельних витрат на доставку сировини, матеріалів, палива тощо. Таку позицію відстоював і В. О. Ластовецький [111, с. 81]. Крім того, витрати, пов'язані з використанням внутрішнього транспорту для перевезення готової продукції, доцільно включати до витрат на збут. А до статі загальновиробничих витрат на утримання й експлуатацію транспорту повинні включатися лише витрати на переміщення сировини та матеріалів зі складів у цехи і на переміщення напівфабрикатів між цехами (табл. 1.11).

Таблиця 1.11

Номенклатура статей загальновиробничих витрат на експлуатацію внутрішньозаводського транспорту¹

№ з/п	Статті витрат	Характеристика статей
1	Амортизація транспортних засобів	Амортизаційні відрахування відповідно до обраного методу їх нарахування, амортизація малоцінних і швидкозношуваних предметів
2	Паливно-змащувальні матеріали	Вартість палива, змащувальних матеріалів, витрачених і експлуатацію транспортних засобів, зарядження акумуляторів тощо
3	Витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	Вартість ремонту та технічного обслуговування транспортних засобів
4	Основна та додаткова заробітна плата	Основна та додаткова заробітна плата працівникам (водіям, механікам тощо) внутрішньозаводського транспорту
5	Відрахування на соціальні заходи	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на заробітну плату працівникам внутрішньозаводського транспорту
6	Інші витрати	Інші витрати з утримання й експлуатації транспортних засобів, не передбачені зазначеними статтями

¹ **Примітка.** Розроблено авторами для підприємств кондитерської галузі України.

IV. Загальновиробничі витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення. До четвертої групи загальновиробничих витрат включаються витрати на утримання будівель та споруд

виробничого призначення. Виділення в окрему групу таких витрат обумовлено їх функціональним призначенням. Сьогодні на кондитерських підприємствах вони складають істотну питому вагу в собівартості виготовлених виробів. Тому відображення їх у загальному складі витрат на утримання основних засобів призводить до неможливості отримання достовірної та необхідної деталізованої інформації. Витрати, що включаються до такої групи наведено у таблиці 1.12.

Таблиця 1.12

Номенклатура статей загальновиробничих витрат на утримання будівель та споруд виробничого призначення¹

№ з/п	Статті витрат	Характеристика статей
1	Амортизація будівель та споруд	Амортизаційні відрахування відповідно до обраного методу їх нарахування, амортизація малоцінних і швидкозношуваних предметів
2	Витрати на ремонт будівель та споруд	Вартість ремонту будівель та споруд, котрі не збільшують первісної вартості об'єкту
3	Витрати на утримання будівель та споруд	Вартість матеріалів та інші витрати на утримання електромережі, опаловальної системи, водопостачання, каналізації, витрати на утримання будівель і споруд в чистоті, вартість палива, витраченого на опалення тощо
4	Основна та додаткова заробітна плата	Заробітна плата, нарахована працівникам, зайнятим обслуговуванням опаловальної системи, димоходів, на прибирання приміщень тощо
5	Відрахування на соціальні заходи	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на заробітну плату працівників, зайнятим обслуговуванням опаловальної системи, димоходів, на прибирання приміщень тощо
6	Інші витрати	Інші витрати на утримання будівель та споруд, не передбачені зазначеними статтями

¹ **Примітка.** Запропоновано авторами для підприємств кондитерської галузі України.

V. Загальновиробничі витрати на оплату праці виробничих працівників. Як свідчать проведені дослідження, на кондитерських підприємствах неможливо ідентифікувати витрати на оплату праці виробничого персоналу з виготовленням конкретного виду виробів, тому такі витрати на усіх підприємствах включаються до собівартості виготовленої продукції непрямым шляхом. Такі витрати включають

витрати на оплату праці, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інші (табл. 1.13). Витрати на підвищення кваліфікації, підготовку (перепідготовку) кадрів, спрямовані на підвищення продуктивності праці, покращення процесу виробництва кондитерського підприємства, мають загальновиробничий характер. Списання їх здійснюється відповідно до обсягу виготовленої продукції.

Таблиця 1.13

Номенклатура статей загальновиробничих витрат на оплату праці виробничих працівників¹

№ з/п	Статті витрат	Характеристика статей
1	Основна та додаткова заробітна плата	Заробітна плата виробничих працівників
2	Відрахування на соціальні заходи	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на заробітну плату виробничих працівників
3	Витрати на підготовку кадрів	Витрати на підготовку (перепідготовку) кадрів, спрямовані на підвищення продуктивності праці
4	Інші витрати	Інші витрати на оплату праці виробничих працівників, не передбачені зазначеними статтями

¹ **Примітка.** Розроблено авторами для підприємств кондитерської галузі України.

VI. Загальновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва. Виробничий процес вимагає взаємоузгодженості окремих складових (робіт). Наявність у складі кондитерських підприємств підрозділів різного функціонального призначення вимагає координації їх роботи та взаємоузгодженості. Тому для нормального здійснення процесу виробництва передбачається група спеціалістів, котрі виконують функції управління. Організація роботи цехів, окремих дільниць, ліній вимагає понесення витрат ресурсів, матеріалів тощо. Такі витрати не є прямими, вони обумовлені виробничим процесом, але спрямовані на організацію, управління та підготовку виробничих процесів.

Процеси організації, управління та підготовки виробництва мають різні функціональні призначення. Організація кондитерського виробництва визначається типами виробничих процесів (масове,

індивідуальне, серійне тощо) та наявністю підрозділів основного і допоміжного виробництв, цехів процесу підготовки, підсобно-виробничих цехів, цехів обробки, наявністю різних виробничих ліній. Проте економічний зміст вказаних процесів різний. Процес обслуговування, підготовки, налагодження обладнання, постачання ресурсів у цехи та лінії є за своєю суттю організаційними. Процес же управління більше наближений до таких функцій як облік, аналіз і контроль. Це не є технологічний процес. Тому вважаємо слушною пропозицію В. О. Ластовецького відокремити витрати на організацію та обслуговування виробництва від витрат на управління виробництвом [111, с. 94].

Витрати на здійснення таких робіт можуть ґрадуватися за рівнями: рівень підприємства і рівні окремих цехів, дільниць, центрів витрат, центрів відповідальності. Номенклатура статей загальновиробничих витрат на організацію та обслуговування виробництва наведена у табл. 1.14.

VII. Загальновиробничі витрати на управління виробничим процесом. Виділення в окрему статтю витрат на управління виробництвом обумовлено функціональним змістом понесення таких витрат. Управління необхідно розглядати як окремий комплекс робіт і виділяти його на усіх рівнях. Складна організаційна структура кондитерських підприємств (наявність структурних підрозділів різного функціонального призначення) обумовлює виділення відносно самостійних одиниць всередині підприємства, котрим властиві індивідуальні особливості при виконанні своїх виробничих функцій. Такі одиниці очолюються відповідальними особами, якими є директори, начальники, керівники, бригадири, і працівники, яких формують самостійний колектив.

Таблиця 1.14

Номенклатура статей загальновиробничих витрат на організацію та обслуговування виробництва¹

№ з/п	Статті витрат	Характеристика статей
1	Витрати на підготовку та освоєння виробництва	Вартість сировини та матеріалів витрачених на підготовку та освоєння виробництва
2	Досліди, технічне удосконалення і утримання загальновиробничих лабораторій	<ul style="list-style-type: none"> - вартість матеріалів витрачених для здійснення дослідів - вартість реактивів, напівфабрикатів, готової продукції для лабораторій, аналізів - заробітна плата працівників, зайятих дослідями, технічним удосконаленням тощо - єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування працівників, зайятих дослідями, технічним удосконаленням тощо - вартість послуг (робіт) наданих іншими цехами; оплата послуг сторонніх організацій; витрати на досліді та експертизи, призначені для визначення якості придбаних сировини та напівфабрикатів - інші витрати на досліді, технічне удосконалення і утримання загальновиробничих лабораторій
3	Витрати на утримання загальновиробничих складів	<ul style="list-style-type: none"> - вартість мастильних матеріалів, палива, енергії використаних для устаткування та іншого обладнання - заробітна плата працівників, що обслуговують такі цехи (комірники тощо) - єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування працівників, що обслуговують такі цехи (комірники тощо) - амортизація будівель, споруд і обладнання таких складів - витрати на ремонт складів - витрати на оренду будівель і приміщень - витрати на утримання дворів, складів тощо - інші витрати на утримання загальновиробничих цехів
4	Витрати на охорону праці та техніку безпеки	Вартість матеріалів, малоцінних і швидкозношуваних предметів витрачених на охорону праці та техніку безпеки; вартість запобіжних заходів і інших робіт (послуг) пов'язаних з охороною праці та технікою безпеки
5	Інші витрати	Інші витрати на організацію й обслуговування виробництва, не передбачені зазначеними статтями

¹Примітка. Розроблено авторами для підприємств кондитерської галузі України.

Впродовж останніх років на кондитерських підприємствах посилюється значення охорони навколишнього середовища та раціональності використання ресурсів. Витрати на проведення такого роду заходів здійснюються протягом усього виробничого циклу, сюди включаються витрати, починаючи від пошуку до повного використання запасів у місцях виробництва, а в деяких випадках і

усунення наслідків виробничої діяльності з метою охорони навколишнього середовища. Такі витрати пропонуємо збирати в окрему статтю “Витрати на охорону навколишнього середовища”, до яких включаються амортизація основних засобів, призначених для охорони навколишнього середовища, витрати на утримання таких об’єктів основних засобів, плата за використання природних ресурсів та ін.

Статті витрат, що доцільно включати до групи “Загальновиробничі витрати на управління виробничим процесом”, наведено у таблиці 1.15. Об’єднання загальновиробничих витрат кондитерських підприємств за статтями та групами, запропонованими авторами, дає змогу підвищити однорідність та згрупувати витрати за функціональним напрямом.

Таблиця 1.15

Номенклатура статей загальновиробничих витрат на управління виробничим процесом¹

№ з/п	Статті витрат	Характеристика статей
1	Утримання апарату управління	- заробітна плата персоналу управління цеху (дільниці) - єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування персоналу управління цеху (дільниці) - витрати на оплату відряджень - інші витрати на утримання апарату управління
2	Утримання іншого цехового персоналу	- заробітна плата працівників цехів - єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування працівників цехів - інші витрати на утримання цехового персоналу
3	Амортизація основних засобів	Амортизаційні відрахування за виробничими приміщеннями, основними засобами (обладнання, меблі, інвентар тощо) цехів, дільниць, підрозділів
4	Витрати на ремонт	Витрати на ремонт приміщень виробничого призначення
5	Витрати на охорону навколишнього середовища	- плата за використання природними ресурсами - витрати на утримання об’єктів, призначених для охорони навколишнього середовища - амортизація об’єктів, призначених для охорони навколишнього середовища - інші витрати на охорону навколишнього середовища
6	Інші витрати	Інші витрати на управління цехами й іншими підрозділами, не передбачені зазначеними статтями

¹ **Примітка.** Розроблено авторами для підприємств кондитерської галузі України.

Запропонована авторами класифікація загальновиробничих витрат розроблена з врахуванням галузевих особливостей кондитерського виробництва, обмежена вимогами, котрі необхідні для групування саме цих витрат, містить ознаки та види витрат, які необхідні для вирішення завдань обліку, калькулювання, аналізу та управління (рис. 1.3).

Кожна із статей загальновиробничих витрат у свою чергу містить дрібніші складові, які дозволяють групувати витрати за елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, амортизація та інші витрати операційної діяльності. Це дозволить підвищити ефективність аналізу, забезпечить точність калькулювання собівартості кондитерських виробів.

Запропонована модель систематизації загальновиробничих витрат дасть змогу згрупувати витрати за статтями, за економічними елементами, а також виділити постійні та змінні витрати (табл. 1.16).

Це сприятиме покращенню управління кондитерським виробництвом загалом, адже, з одного боку, суттєво підвищується оперативність обліку й аналізу за статтями та елементами витрат, з другого – підвищується достовірність інформації для процесу калькулювання, а також не виникає труднощів з групуванням витрат при підготовці фінансової звітності. Як результат – підвищення ефективності управлінських рішень.

У результаті ступінь однорідності загальновиробничих витрат значно підвищиться, а їх дослідження буде результативнішим і суттєвішим. За таких умов можливим є встановлення зв'язку з обсягом виробництва та іншими параметрами, адже такий зв'язок стає передбачуваним і очевидним, а його показник конкретним. Відтак вирішується одне з важливих завдань. При цьому полегшується вибір бази розподілу витрат, а результати отримуємо більш точні та достовірні. Чим вища виявлена залежність окремої статті витрат із показником розподілу, тим точнішим буде показник собівартості виготовленої продукції.

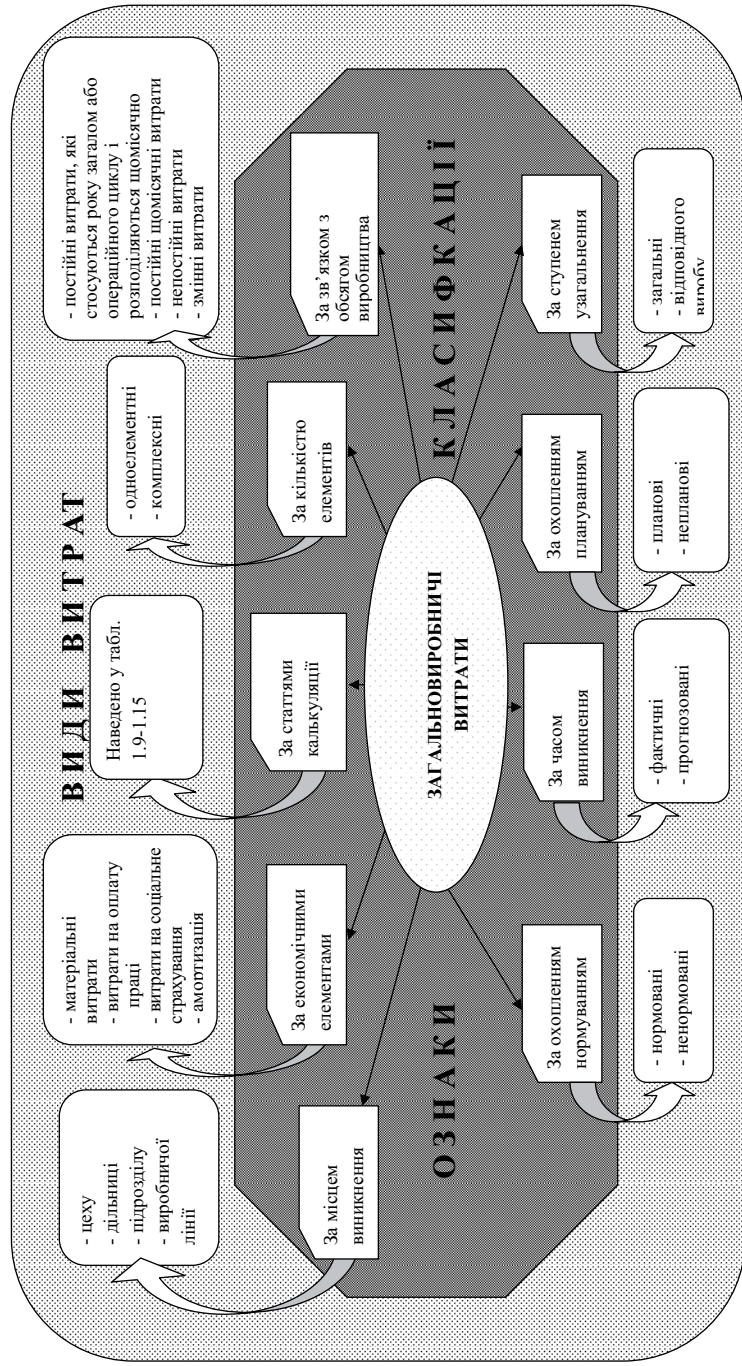


Рис. 1.3. Класифікація загальновиробничих витрат для підприємств кондитерської галузі України
(розроблено авторами)

Таблиця 1.16

**Модель відповідності статей загальновиробничих витрат
економічним елементам витрат для підприємств кондитерської
галузі України¹**

№ з/п	Статті загальновиробничих витрат	Загальновиробничі витрати за елементами					Разом загальновиробничих витрат	Загальновиробничі витрати	
		Матеріальні заходи	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати		Змінні	Постійні
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Витрати на управління виробництвом:								
	оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо	—	a ₁₂	—	—	—	Σa _{1n}	Σca	Σва
	відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями	—	—	a ₁₃	—	—	Σa _{1n}	Σca	Σва
	витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо	—	—	—	—	a ₁₅	Σa _{1n}	Σca	Σва
	інші витрати на поштово-телеграфні послуги, послуги зв'язку, канцелярське приладдя, оплату послуг щодо участі в семінарах, витрати на придбання періодичних видань і спеціальної літератури та інші витрати, пов'язані з управлінням виробництвом	—	—	—	—	a ₁₅	Σa _{1n}	Σca	Σва
2	Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	—	—	—	a ₂₄	—	Σa _{2n}	Σca	Σва
3	Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного) призначення	—	—	—	a ₃₄	—	Σa _{3n}	Σca	Σва
4	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів:								
	витрати на утримання та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення	a ₄₁	a ₄₂	a ₄₃	—	a ₄₅	Σa _{4n}	Σca	Σва
	витрати пов'язані з утриманням пожежної та сторожової охорони	a ₄₁	a ₄₂	a ₄₃	—	a ₄₅	Σa _{4n}	Σca	Σва
	витрати на ремонт основних засобів загальновиробничого призначення	a ₄₁	a ₄₂	a ₄₃	—	a ₄₅	Σa _{4n}	Σca	Σва
	витрати на утримання, експлуатацію та ремонт об'єктів необоротних матеріальних активів, що знаходяться в оперативній оренді	a ₄₁	a ₄₂	a ₄₃	—	a ₄₅	Σa _{4n}	Σca	Σва
5	Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва:								

Продовж. табл. 1.16

А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8
	витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, витрачених на проведення дослідів, випробувань і раціоналізаторських пропозицій	a_{51}	—	—	—	—	Σa_{5n}	Σca	Σba
	оплата праці працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі	—	a_{52}	—	—	—	Σa_{5n}	Σca	Σba
	відрахування на соціальні заходи	—	—	a_{53}	—	—	Σa_{5n}	Σca	Σba
	оплата послуг сторонніх організацій (у тому числі експертиз і консультацій) тощо	—	—	—	—	a_{55}	Σa_{5n}	Σca	Σba
6	Витрати на обслуговування виробничого процесу:								
	оплата праці загальнопромислового персоналу, зайнятого обслуговуванням та управлінням виробничого процесу	—	a_{62}	—	—	—	Σa_{6n}	Σca	Σba
	відрахування на соціальні заходи та медичне страхування працівників	—	—	a_{63}	—	—	Σa_{6n}	Σca	Σba
	витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг	a_{61}	—	—	—	a_{65}	Σa_{6n}	Σca	Σba
7	Витрати на охорону праці та техніку безпеки	a_{71}	a_{72}	a_{73}	—	a_{75}	Σa_{7n}	Σca	Σba
8	Витрати на охорону навколишнього природного середовища	a_{81}	a_{82}	a_{83}	—	a_{85}	Σa_{8n}	Σca	Σba
9	Податки, збори (обов'язкові платежі)	—	—	—	—	a_{95}	Σa_{9n}	Σca	Σba
10	Інші витрати	a_{101}	a_{102}	a_{103}	—	a_{105}	Σa_{10n}	Σca	Σba
Разом		Σa_{m1}	Σa_{m2}	Σa_{m3}	Σa_{m4}	Σa_{m5}	Σa_{mn}	Σca	Σba

¹Примітка. Розроблено авторами для підприємств кондитерської галузі України.

Отже, методичне закріплення вище розглянутого групування загальнопромислових витрат забезпечить отримання інформації в найбільш вигідній формі з врахуванням умов їх формування, особливостей виробничого процесу кондитерської промисловості, поглибить економічний аналіз, полегшить процес калькулювання собівартості виготовленої продукції, дасть можливість більш точного обчислення собівартості та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

1.3. Вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств на побудову обліку

Визначальним фактором при побудові обліку загальновиробничих витрат є належність підприємства до певної галузі. Виробничий процес кондитерських виробів має ряд характерних ознак, врахування яких є обов'язковим для реалізації завдання нашого дослідження. Виготовлення кондитерських виробів відбувається у кондитерських цехах оснащених новітніми високо механізованим обладнанням та устаткуванням. Технологічні процеси виробництва карамелі, мармеладу, халви, цукерок, шоколадних виробів, вафель відрізняються один від одного, і включають різні процеси приготування та обробки сировини (додатки В та Д). Як свідчать проведені дослідження, кондитерське виробництво здебільшого є серійним, тобто через певні проміжки часу здійснюється виробництво конкретних видів виробів (серій, партій, окремих партій цукерок, карамелі, печива). Проте є підприємства, підрозділи яких виготовляють продукцію з коротким виробничим циклом, меншим за тривалість однієї зміни. Таке виробництво є дрібносерійним.

Цукерки та карамелі виготовляються найдрібнішими серіями, шоколад і бісквіти більшими. Переважно на кожній лінії виробляють один сорт (гатунок) за зміну. Виробництво халви та пастильно-мармеладних виробів здійснюється у спеціалізованих цехах практично постійно. Тому виробничий процес є масовим.

На таких підприємствах до побудови обліку загальновиробничих витрат потрібно підходити з особливою відповідальністю та професіоналізмом. Адже непрямі витрати необхідно належним чином відобразити та економічно обґрунтовано розподілити між виробами, що в результаті позначиться на величині собівартості продукції.

Як показують проведенні дослідження, на багатьох кондитерських підприємствах разом з масовим і серійним виробництвом виготовляється невелика кількість таких видів кондитерських виробів, як торти, цукерки. Номенклатура таких виробів широка (наприклад, торти на замовлення), повторюваність їх

незначна. У процесі їх виготовлення застосовується велика кількість ручних операцій. Це виробництво можна віднести до дрібносерійного та навіть індивідуального. На таких підприємствах процес розподілу загальновиробничих витрат відчутно спрощується. При виробництві одного виду виробу усі загальновиробничі витрати відносяться до його собівартості. Постає лише необхідність їх розподілення між виробничою та собівартістю реалізації.

У процесі дослідження встановлено, що великі фабрики містять у своєму складі ряд цехів, які спеціалізуються на виготовленні різних видів продукції (рис. 1.4). Дрібні виробники кондитерських виробів, хлібозаводи оснащені лініями для виробництва печива, тортів та інших борошняних виробів (рис. Е.3 додатку Е).

Кондитерське підприємство залежно від того, який асортимент продукції виготовляє, містить у своєму складі цехи різного функціонального призначення. До складу ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” входять карамельний цех, цукерковий цех № 1, цукерковий цех № 2, бісквітний цех, цех напівфабрикатів, цех допоміжних матеріалів, цех желейних цукерок, у якому є дільниця з виготовлення шоколадних плиток (рис. Е.1 додатку Е). Кондитерська фабрика ПАТ “ТерА” (м. Тернопіль) містить у своєму складі три виробничих цехи, до яких входять різні за призначенням лінії та відділення (рис. Е.2 додатку Е). Як свідчать проведені дослідження, у структурі кондитерських підприємств можна виділити основні, допоміжні, підсобно-виробничі, заготівельні та обробні цехи.

Основними називають цехи, що зайняті виготовленням продукції та напівфабрикатів, які визначають вид підприємства (карамельний, шоколадний, бісквітний та ін.). До основних відносять такі процеси, у результаті яких сировина і матеріали послідовно перетворюються в готову продукцію – процес приготування цукрового сиропу, варіння карамельної маси, формування корпусів цукерок, процес приготування тіста, прокатка, формування тіста, випічка виробів, завершення кондитерських виробів та ін.

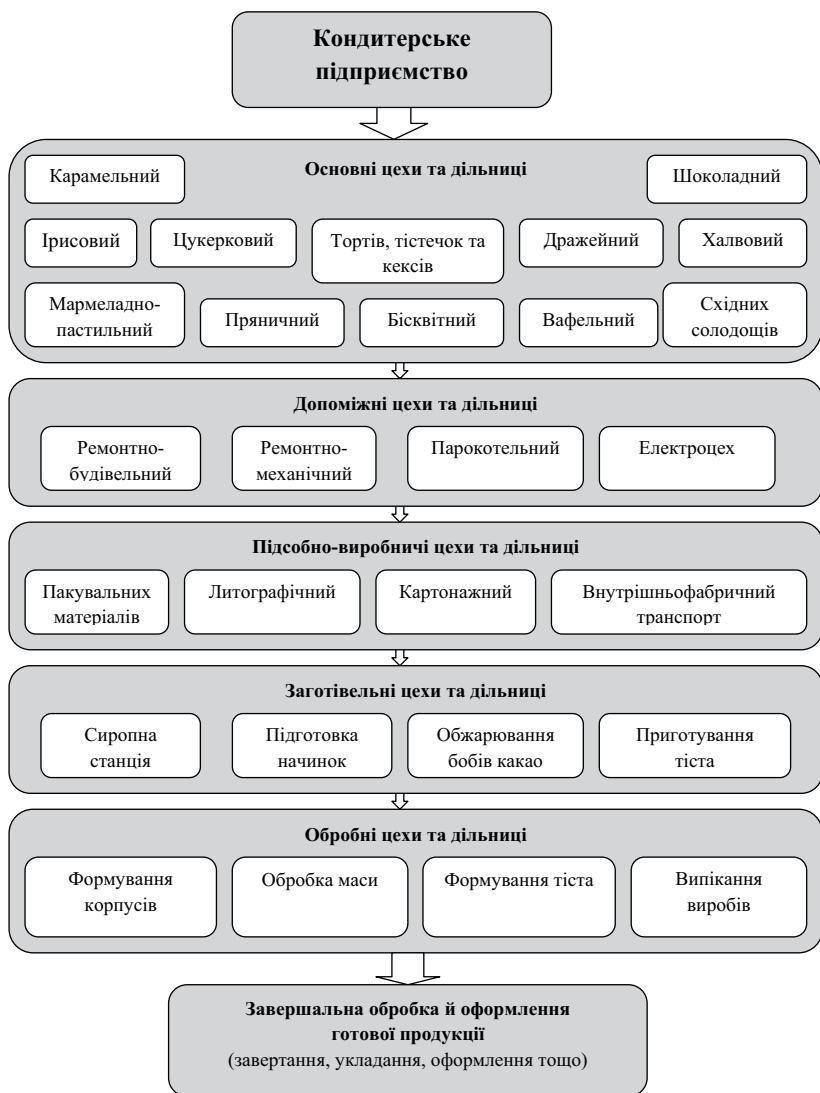


Рис. 1.4. Загальна організаційно-виробнича структура кондитерського підприємства

Основні процеси поділяються на технологічні, тобто безпосередньо пов'язані з переробкою або обробкою сировини,

матеріалів, напівфабрикатів, і природні, в ході яких вироби піддаються фізичним або хімічним змінам під дією сил природи – вистоювання корпусів цукерок та зефіру, садка мармеладу, вистигання печива та інші [29, с. 67].

Проведені дослідження показали, що лише незначна частина витрат, котрі виникають у даних цехах, є прямими. Переважно тут формуються витрати, котрі стосуються виробництва загалом і котрі не можна віднести на собівартість виробу прямо. Це загальновиробничі витрати. До собівартості виробів прямим шляхом на підприємствах включаються лише витрати основної та допоміжної сировини і матеріалів, тара, усі решта – непрямим шляхом. Це витрати на оплату праці виробничих працівників, нарахування до фондів загальнообов'язкового соціального страхування, витрати палива, витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання, інші. Тому доля таких витрат у собівартості кондитерських виробів є значною. На підприємстві ТзОВ “Яричів” непрямі витрати у собівартості виробів складають від 6,95% до 37,66% (табл. 1.16), на ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” – від 29,91% до 31,00%, на ПуАТ “Львівська кондитерська фірма “Світоч” – від 26,75% до 73,64% (додаток Ж).

На дрібних кондитерських підприємствах, непрямим шляхом включається набагато менша частина витрат, так як створено можливості прямого включення витрат до вартості виробів. Тому для великих кондитерських підприємств постає завдання групувати загальновиробничі витрати із ознакою належності до конкретного місця виникнення – цеху. Коли така вимога буде додержана, достовірність визначення собівартості виготовленої продукції суттєво підвищиться.

У допоміжних цехах виготовляють продукцію або виконують роботи, необхідні для нормальної діяльності всіх підрозділів підприємства (ремонтно-механічний, ремонтно-будівельний, парокотельний, електроцех та ін.). Витрати допоміжних цехів є загальновиробничими. До них належать витрати на ремонт і налагодження обладнання, витрати на вироблення пару, холоду.

Таблиця 1.16

Структура собівартості окремих виробів
ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” за березень 2014 року

(%)

№ з/п	Статті витрат	Печиво “Надія”	Печиво “Кокетка з арахісом”	Печиво “Марія з молоком і кальцієм”
1	Прямі витрати	68,34	62,34	93,05
2	Витрати загальновиробничого характеру:	31,66	37,66	6,95
2.1	енергія	7,90	9,39	0,15
2.2	інші загальногосподарські витрати	0,03	0,04	0,01
2.3	загальновиробничі матеріальні витрати	0,98	1,16	0,28
2.4	зарплата виробничого персоналу	9,11	10,84	2,61
2.5	послуги інших організацій	0,04	0,05	0,01
2.6	інші загальновиробничі витрати	0,15	0,17	0,04
2.7	амортизація загальновиробничих основних засобів	9,90	11,77	2,84
2.8	транспортно-заготівельні витрати	0,17	0,20	0,05
2.9	соціальні нарахування на заробітну плату виробничого персоналу	3,38	4,02	0,97
	Разом	100,00	100,00	100,00

Підсобно-виробничі – це цехи, які зайняті виробництвом допоміжних матеріалів, тари й іншої продукції, необхідної для основного виробництва (цехи пакувальних матеріалів, літографічні, картонажні, а також внутрішньофабричний транспорт). У ході підсобно-виробничих робіт виникають витрати, які мають загальновиробничий характер. Це витрати на транспортні послуги, що забезпечують переміщення сировини, матеріалів, напівфабрикатів від одного робочого місця до другого, із цеху в цех, від робочого місця на склад та інші; витрати на експедиційно-складські роботи, витрати на забезпечення контролю якості готової продукції, витрати на нагляд за правильним веденням технологічного процесу.

Основні виробничі цехи виконують окремі стадії технологічного процесу. Відповідно, вони поділяються на три групи. Заготівельні цехи є підготовчими. В них здійснюється первинна обробка сировини та матеріалів, що потім спрямовуються на виробництво продукції

(наприклад, сиропна станція в карамельному виробництві, цех підготовки начинок у карамельному виробництві та виробництві цукерок, цех обжарювання бобів какао в шоколадному виробництві, цех приготування тіста в бісквітному виробництві). Обробні цехи призначені для обробки карамельної маси та маси цукерок, заповнення начинкою або глазурування корпусів, формування виробів. На бісквітних фабриках у таких цехах здійснюється формування тіста, випічка борошняних кондитерських виробів. В оформлюючих цехах здійснюється остаточне оформлення продукції (наприклад завертання і складання виробів, оформлення деяких видів цукерок, тортів, тістечок та ін.).

Як свідчать дослідження, кондитерські підприємства мають цехову структуру виробництва. Виключенням є лише вузькоспеціалізовані, котрі у промисловості України представлені в малій кількості. У залежності від обсягу виробництва й асортименту продукції, що виготовляється, призначення цехів, а також їх кількість на підприємствах кондитерської галузі різняться (додаток Е). При цеховій структурі виробництва загальновиробничі витрати спочатку доцільно розподілити між цехами (дільницями, переділами), а вже потім між продукцією яка виготовляється у кожному з них.

На деяких спеціалізованих підприємствах виробничі дільниці називаються відділами. Дослідження показують, що за останні роки поширюється безцехова структура виробництва (рис. Е.3 додатку Е). Вона характеризується розбиттям підприємства безпосередньо на виробничі дільниці та забезпечує концентрацію виробництва і більш чітку спеціалізацію, впровадження передових форм організації виробництва, покращує управління, забезпечує більшу самостійність майстра або керуючого дільниці у вирішенні організаційних, технічних та економічних питань, сприяє оперативному управлінню виробничим процесом.

Безцехова структура виробництва виправдовує себе за наявності вузького асортименту. Загальновиробничі витрати у даному випадку узагальнюються вцілому за підприємством, їх розподіл між

виробами є доволі громіздким процесом, вимагає високої кваліфікації облікових працівників, затрат часу та праці, а достовірність показника собівартості при цьому знижується.

Особливості виробництва обумовлюють і відповідну організаційну структуру кондитерських підприємств. Її оптимальна побудова сприяє ефективності виробництва, оптимізації взаємозв'язків підрозділів (цехів, дільниць), а також зменшує величину непрямих витрат. Одночасно, надміру ускладнена її розгалуженість призводить до ускладнення виробничого процесу (порушення внутрішніх зв'язків, неритмічності роботи), необґрунтовано завищених витрат, створення додаткових цехів, підрозділів (цехів, дільниць).

Необхідно визначити: цех, як організаційна одиниця, співпадає з виробництвом в цілому, з окремим переділом (чи фазою) технологічного процесу або ж об'єднує декілька переділів. Утворення внутрішньогосподарських підрозділів залежить від спеціалізації технологічних переділів і можливості реалізації напівфабрикатів на сторону [192, с. 31]. При цьому, як свідчать проведені дослідження, можуть виділятися підрозділи двох видів: технологічні – у ході технологічного процесу виготовляється напівфабрикати, призначені тільки для внутрішнього споживання; попредметні – виготовляються напівфабрикати, які можуть бути також реалізовані на сторону.

Однією з умов високої організації рівномірного виробництва є узгодженість у роботі цехів із виготовлення продукції. Між окремими цехами кондитерського підприємства існують тісні технологічні зв'язки. Так, у шоколадному цеху готують шоколадні та горіхові напівфабрикати, котрі потім надходять не тільки в цех шоколадних виробів, але і в інші цехи (цукерок, карамельні). У багатьох випадках існує безпосередній технологічний зв'язок між карамельним цехом і цехом цукерок. Виробничі зв'язки виникають і між фабриками. Наприклад, ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”, що входить до складу корпорації “Рошен” спеціалізується на підготуванні напівфабрикатів для подальшого виробництва кондитерських виробів

фабриками цієї ж корпорації. Шоколадний цех фабрики постачає кувертюр (шоколадну глазур) цеху цукерок іншої фабрики, на якій немає шоколадного цеху. Такі зв'язки існують і в питаннях тари, етикеток, про що вже зазначалось вище. Це дозволяє більшою мірою використовувати виробничі потужності основних і допоміжних цехів кондитерських підприємств. В окремих випадках наявність тісних зв'язків між цехами дає можливість їх об'єднувати й організовувати цукерно-шоколадні та карамельно-цукерні цехи.

Здійснювати розподіл загальновиробничих витрат, котрі понесені на виготовлення таких напівфабрикатів, потрібно вже на першій стадії, коли він повністю закінчений технологічною обробкою. А в подальшому даний напівфабрикат вже є сировиною для виготовлення кінцевого продукту, тому повинен включатися до прямих витрат на його виготовлення за підрахованою собівартістю.

Важливий вплив на побудову обліку має широта асортименту продукції. Чим він ширший, тим складніша організація облікових процесів, тим більша кількість процедур розподілу загальновиробничих витрат, тим складніша сама методика. Для виготовлення кожного виду продукції застосовують різні технологічні процеси, які суттєво різняться між собою (додаток Д). Наприклад, технологія карамелі зовсім не схожа на технологію печива або тістечок, а технології халви та мармеладу, різні між собою та не мають нічого спільного з технологією шоколаду. Це значно ускладнює обліковий процес, який має охопити усі виробничі процеси, такі як механічне перемішування, нагрівання й охолодження, випарювання та кристалізація, студнеутворення тощо.

Певна технологічна процедура обробки може застосовуватись для приготування одного або декількох видів продукції. Загальновиробничі витрати на таку обробку повинні обґрунтовано відноситись на собівартість кожного виду.

Важливим аспектом є наявність перерв у технологічному процесі. Безперервне виробництво характеризується постійною обробкою сировини і матеріалів – від моменту завантаження до

отримання готової продукції (наприклад, виробництво печива, вафель тощо). Кожна стадія такого виробничого процесу чітко визначена в часі. Перерва у роботі таких підприємств призводить до браку та псуття сировини, винятком є лише випадки, коли технологія виробництва потребує здійснення природних процесів, тобто вистоювання, витримання, охолодження тощо. Якщо ж перерви виробничого процесу не викликають таких наслідків, то його називають перервним (наприклад, шоколадне виробництво). При перервному процесі виробництво здійснюється з перервами та нерівномірне за часом. Обробка ведеться переважно партіями. Результатом переділу є напівфабрикат, що дає можливість організувати підрахунок собівартості за переділами.

Якщо замір кількості продукції можна здійснити лише після завершення усього виробничого процесу, то організація обліку виробничих витрат відповідно до фаз технологічного процесу є неможливою. У таких випадках перевага надається однопередільному методу. Здебільшого кондитерське виробництво є однопередільним, рідше багатопередільним, із нетривалим виробничим циклом.

Характерним для кондитерської галузі є те, що продукція підлягає фізичним і хімічним змінам під дією сил природи (вистоювання корпусів цукерок і зефіру, садка мармеладу, охолодження печива тощо) [187]. Витрати на такі процеси потребують належного відображення в обліку.

При організації обліку загальновиробничих витрат важливе значення має наявність незавершеного виробництва на звітну дату. Дослідження показують, що для кондитерської галузі характерним є відсутність або відносно мала величина незавершеного виробництва порівняно з обсягами виробництва. Тому його вартість визначають за вартістю вихідної сировини з врахуванням ступеня обробки, а не підраховують за калькуляційними статтями.

За умови використання спеціалізованого обладнання для виготовлення конкретного виду продукції, важливо витрати на обслуговування такого обладнання виокремити та віднести на

собівартість цього виду продукції. Коли таке обладнання не використовувалося, то витрати на його утримання доцільно віднести на результати періоду, а не на собівартість продукції. Витрати на приведення в дію основних засобів і витрати на їх поточне обслуговування слід відносити на собівартість тих видів виробів, для виготовлення, яких вони використовувались [112, с. 112].

Однією із важливих ділянок роботи кондитерського підприємства є ремонт. Під ним розуміють роботи, які виконуються для збереження або відновлення належного стану обладнання, транспортних засобів, будівель, споруд. До ремонту також відносять профілактичні заходи, направлені на підтримку обладнання, будівель і споруд у справному стані та попереджені передчасного їх зносу (чистка, змазка, усунення дрібних пошкоджень). Виробнича потужність кондитерського підприємства, а також якість його продукції в значній мірі залежить від стану виробничих ліній. Тому на них ретельно слідкують за належним станом обладнання, своєчасно замінюють зношені деталі, відновлюють його потужності. Ці роботи обов'язково враховуються при організації роботи кондитерського підприємства.

Для кожного типу обладнання підприємствами-виробниками або підприємствами-користувачами залежно від режиму роботи й умов його експлуатації встановлюється певна кількість годин роботи, після яких здійснюється профілактичний огляд і різні види планових ремонтів.

Малий ремонт – заміна або ремонт швидкозношуваних деталей обладнання і регулювання механізмів – різновид поточного ремонту; середній ремонт – заміна або відновлення зношених деталей, часткове розбирання машини, поновлення її основних параметрів, передбачених технічними вимогами, а також супутнє проведення малого ремонту; капітальний ремонт – повне розбирання машини із заміною зношених базових частин, поновлення справності деталей, що не знімаються.

У ході господарської діяльності також має місце комплекс робіт, близьких до ремонту, а саме: поточний догляд за обладнанням – змащення, чищення, підтримання чистоти тощо, міжремонтне обслуговування – регулювання, усунення дрібних дефектів; огляди, перевірка точності, промивання вузлів і деталей, заміна масла в змащувальних ємностях та ін. Сюди ж належать дрібні ремонтні операції, наприклад при огляді механізмів машини нерідко здійснюють заміну окремих швидкозношуваних деталей (контактів і кнопкових пристроїв пуску та зупинки обладнання тощо).

Як уже зазначалося вище, на організацію обліку загальновиробничих витрат великий вплив має сезонний характер кондитерського виробництва. Протягом року деякі цехи можуть взагалі не працювати. На такий час плануються щорічні ремонтні роботи. Деякі цехи працюють протягом року, але з різною напруженістю. Тому величина загальновиробничих витрат теж залежить від сезонності кондитерського виробництва. Щоб уникнути необґрунтованого завищення вартості продукції, важливо такі статті загальновиробничих витрат розподіляти рівномірно протягом року, або відповідно до обсягу виготовленої продукції. Це стосується таких витрат, які мають місце раз у рік, але величина їх досить значна. Так, витрати на ремонт обладнання будуть понесені в одному місяці, але вигоди від такого ремонту будуть отримуватись протягом усього року. Крім того при ремонтних роботах обсяг виготовленої продукції істотно зменшується, що може призвести до небажаних наслідків.

Масове виробництво на кондитерській фабриці можливе лише за умови застосування різних видів енергії, насамперед електроенергії, пару, гарячої води, холоду та стиснутого повітря. У зв'язку з цим підприємства кондитерської галузі мають складне енергетичне господарство (додаток Е), що складається з котельних установок, які дають пар та гарячу воду, різних електродвигунів, які приводять у дію обладнання та механізми, освітлюваних електроприладів, які забезпечують необхідне освітлення виробничих та допоміжних приміщень, холодильних обладнань, які створюють

низьку температуру в холодильних камерах, компресорних станцій, які виробляють стиснуте повітря. Кондитерське підприємство є порівняно великим споживачем електроенергії, пару та гарячої води, тому вироблення і витрачання їх нормується та планується. І незважаючи на їх значний обсяг та різноплановість, усі зазначені витрати входять до складу загальновиробничих, що в черговий раз підкреслює важливість належного їх обліку й аналізу.

З ціллю збереження необхідної якості сировини, напівфабрикатів і готової продукції кондитерські підприємства мають складські приміщення, в яких повинні підтримуватися визначена відносна вологість, температура, циркуляція повітря. Наприклад, складські приміщення для зберігання бобів какао повинні бути світлими та сухими, а також ізольованими від виробничих приміщень. Невелика відносна вологість приміщення (не більше 70%) складського приміщення захищає від появи на бобах какао плісняви при тривалому їх зберіганні. Ізоляція складів бобів какао від виробничих приміщень необхідна для перешкоди зараженню готової продукції і напівфабрикатів шкідниками, котрі часто з'являються на бобах какао.

На кондитерських підприємствах, що використовуються в якості сировини різні плоди або плодово-ягідні заготовки, є спеціальні пристрої для їх зберігання. Так, для зберігання сульфатованих плодів використовуються дерев'яні, сталеві або бетонні резервуари, покриті зсередини кислотостійкими матеріалами. Витрати на утримання складських приміщень та створення відповідного мікроклімату входять до складу загальновиробничих.

На кондитерські фабрики систематично у великих кількостях доставляються сировина, матеріали і паливо. Всередині підприємства сировина і матеріали, напівфабрикати та готова продукція переміщуються між цехами, робочими дільницями, складами. Встановити до якого саме виду продукції належать транспортні витрати неможливо, такі витрати здебільшого є загальновиробничими.

На формування непрямих витрат безпосередньо впливає концентрація та спеціалізація виробництва. Під концентрацією розуміють процес укрупнення виробництва, зосередження його на все більших підприємствах. Організація великих підприємств і виробничих об'єднань дає можливість ефективно використовувати нову високопродуктивну техніку і найсучасніші технології, прогресивні форми організації виробництва та праці. Концентрація виробництва є одним із важливих важелів підвищення темпів науково-технічного прогресу і удосконалення матеріально-технічної бази виробництва.

Як показують дослідження, спеціалізація підприємств кондитерської галузі промисловості можлива як попредметна, так і технологічна. Попредметна – та, де результатом виробничого циклу є певний вид продукції, тобто по його завершенні отримується готовий виріб. А технологічна спеціалізація полягає у тому, що продукт проходить лише певний етап обробки, тому на таких підприємствах виокремлюється певна стадія технологічного процесу.

Отже, на даному етапі підприємства кондитерської галузі мають сприятливі умови для нарощування своїх виробничих потужностей, що зумовлює жорстку конкуренцію на внутрішньому ринку. Галузь є перспективною та дедалі більше набуває стратегічного значення для економіки України загалом. На сьогоднішній день українським кондитерським фабрикам вдалося залучити значні інвестиції, оновити матеріально-технічну базу, організувати безперебійне забезпечення сировинними ресурсами, розширити та оптимізувати асортимент виробництва, налагодити реалізацію продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках тощо.

Результати дослідження дають можливість окреслити ряд факторів, котрі є визначальними при побудові обліку загальновиробничих витрат, їх аналізі та при калькулюванні собівартості кондитерської продукції, зважаючи на організаційні і технологічні особливості галузі, а саме: величина підприємства, його потужність, кількість у його складі цехів; рівень виробничого оснащення, виконання робіт на новітніх

високотехнологічних лініях або ручним способом; характер виробництва (серійне, масове, дрібносерійне чи індивідуальне); однопередільне виробництво (рідше багатопередільне) з нетривалим виробничим циклом; кількість змін на конкретному підприємстві; нерівномірність роботи протягом року; наявність чи відсутність технологічних перерв; відсутність незавершеного виробництва (допускається незавершене виробництво на звітну дату, але для цілей нашого дослідження ним нехтується, оскільки оцінка кондитерських виробів, незакінчених обробкою, здійснюється за вартістю сировини); широта асортименту кондитерських виробів; використання специфічної сировини, безперебійність її постачання, умови зберігання сировини та готової продукції.

При цьому, стрімкий розвиток галузі, вдосконалення технологій й організації кондитерського виробництва вимагають відповідного трансформування і структури управління виробництвом. Особливо гостро постає питання реформування системи бухгалтерського обліку й аналізу як функцій управління.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

2.1. Організація бухгалтерського обліку загальновиrobничих витрат за центрами витрат і центрами відповідальності

Комплекс загальновиrobничих витрат на кондитерських підприємствах України потребує кваліфікованої систематизації та встановлення зв'язків окремих його елементів. Недосконалість організації обліку спричиняє втрату частини інформації, змісту і призначення, викривлення суті, зниження достовірності, унеможливлення дослідження та управління. Це ставить завдання якомога правильніше обліковувати витрати із застосуванням прийомів і методів організації, розроблених та вдосконалених науковцями, у поєднанні з вимогами, котрі диктує кондитерське виробництво. Побудова обліку не визначається нормативними документами, а повинна організовуватися відповідно до потреб управління, враховуючи галузеві особливості: організаційну структуру, тип та технологію виробництва, систему оплати праці різних категорій працівників тощо.

Організація бухгалтерського обліку – науково обґрунтована сукупність умов, за яких найбільш економно та раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації. Сучасні науковці визначають організацію бухгалтерського обліку як упорядкування усіх елементів системи шляхом цілеспрямованого вдосконалення механізму структури та процесів обліку. Відповідно, раціональна організація обліку – система практичного здійснення прийомів і способів відображення господарських операцій, які забезпечують дійовий контроль та всебічний аналіз із мінімальними затратами [81, с. 12].

Побудова обліку на підприємствах здійснюється шляхом затвердження облікової політики, розподілу обов'язків між

працівниками, передбачення узгодженості роботи на усіх ділянках обліку, обрання форм (або їх розробки), визначення термінів виконання робіт (рис. 2.1). Організація бухгалтерського обліку знаходиться у процесі постійного удосконалення відповідно до змін економічного середовища та відносин. Як свідчать дослідження, організація обліку загальновиrobничих витрат на кондитерських підприємствах не задовольняє вимог управління. Тому постає завдання її удосконалення з врахуванням сучасних досягнень науки і практики та адаптації до галузевих особливостей.



Рис. 2.1. Завдання раціональної організації обліку загальновиrobничих витрат кондитерського підприємства

До складових організації бухгалтерського обліку на підприємстві відносяться раціональна документація операцій і

документооборот, план рахунків, форми та методи обліку, форми організації розрахункових робіт тощо [94].

Як свідчать дослідження, в економічній літературі доведено необхідність та розроблено організацію обліку витрат основного виробництва за центрами витрат і центрами відповідальності [17, 63, 111], обґрунтовано важливість виділення витрат за функціями, які вони виконують, до якого фактору виробництва вони належать, чим обумовлена необхідність тих чи інших витрат [111, с. 45].

В. О. Ластовецький довів необхідність дотримання принципів формування інформації щодо витрат [111, с. 45-50]: охоплення усіх виробничих процесів; розмежування витрат основного та допоміжного виробництва; виділення витрат основного виробництва за факторами; відмежування в окрему групу витрат на організацію, обслуговування, технічну та технологічну підготовку виробництва; групування витрат за центрами відповідальності (бригади, цехи тощо); виділення витрат невикробничих витрат в окрему групу.

Саме організаційна структура та технологічні умови кондитерського виробництва є визначальними при організації обліку загальновиробничих витрат за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності. Проведені дослідження галузі дають підстави стверджувати, що у кондитерських цехах, де є кілька виробничих ліній, центрами витрат слід виділити кожен таку лінію. Відповідальні за процес виробництва на лінії – технологи, майстри – утворюватимуть центри відповідальності першого порядку, начальники цеху – центри витрат другого порядку і т.д. Чим вищий щабель управління, тим більше центрів відповідальності він буде об'єднувати. Одночасно центр відповідальності найвищого рівня включає кілька дрібніших підрозділів – центрів витрат.

Для кондитерських підприємств нами запропонована матриця розподілу непрямих витрат (табл. 2.1). Вона одночасно відображає дані про витрати за центрами відповідальності та центрами витрат. За стовбцями у матриці відображені цехи і дільниці кондитерського підприємства, за рядками – прямі та загальновиробничі витрати.

Уникаючи громіздкості, у матриці упущена деталізація за статтями. Запропонована матриця є узагальненою і відображає облік витрат за кількома рівнями управління – центрами відповідальності. Одночасно кожний центр витрат у матриці може підрозділятися на дрібніші підматриці. Цілю є виділення оптимальної кількості центрів, але ні в якому разі не можна допустити надмірного ускладнення структури, оскільки це призведе до штучного завищення витрат, створення додаткових підрозділів (дільниць), необґрунтованого збільшення облікових робіт, а в результаті й витрат.

Тому, виділяючи центри витрат, необхідно не обтяжувати їх надмірною деталізацією та дотримуватися основних принципів: всеохоплюючий характер; чітке групування та систематизація центрів витрат і центрів відповідальності з метою дотримання повноти відображення та уникнення подвійного включення витрат; виділення центрів витрат і центрів відповідальності повинно базуватися на організаційній структурі підприємства з врахуванням технологічних особливостей кондитерського виробництва; оптимальна кількість центрів витрат – дотримання принципів достатності та ефективності (тут обов'язково варто слідкувати за величиною частки витрат у собівартості виробу, дотримуватися принципу суттєвості, економічної вигоди); ступінь подібності операцій та процесів; частота та кількість здійснюваних робіт у межах одного центру витрат.

У матриці чітко відображено послідовність розподілу накопичених витрат, якої варто дотримуватися аби не допустити неточностей у розрахунках, подвоєння або недовключення сум. Одночасно організація обліку за центрами відповідальності спрямована до недопущення безконтрольного витрачання ресурсів. Кожен центр відповідальності – це працівник, котрий відповідає за підконтрольований йому об'єкт.

Однак не слід допускати поєднання функцій управління й організації в одому працівнику. Наприклад, начальник цеху несе відповідальність за управління роботою цеху, але не за витрачання матеріальних ресурсів за окремою виробничою лінією. Тому вважаємо

недостатнім виділення центрів відповідальності за структурними підрозділами кондитерського підприємства. Відповідальність за витрачання ресурсів необхідно конкретизувати за відповідними спеціалістами та посадовими особами, котрі несуть відповідальність за витрачання матеріальних ресурсів, робочого часу, за роботу машин та обладнання, за дотриманням умов їх експлуатації тощо. Такими відповідальними особами мають бути – майстер, помічник майстра, технолог та інші працівники, що безпосередньо контролюють витрачання ресурсів або безпосередньо відповідають за виконання визначеної роботи, завдання. Але чи потрібна надмірна деталізація обліку до первинних операцій? Вважаємо, що визначення центрів витрат необхідно здійснювати за комплексом операцій, за якими виявляють якість проведеної роботи, відбувається планування діяльності та є можливість фіксування їх у відповідній документації.

В. О. Ластовецький дійшов висновку, що необхідно визначити місця витрат, що відповідають центрам витрат, на основі яких можна встановити центри відповідальності [111, с. 103]. Центри витрат кондитерського підприємства повинні виділятися за такими принципами: за бригадами, змінами; за дільницями, лініями; за цехами; за видами виробництв; за вищим керівництвом – начальником виробництва. Організація обліку загальновиробничих витрат повинна відбуватися “знизу-вверх” – від безпосередніх виконавців до керівників вищого рівня (рис. 2.2).

Враховуючи організаційно-технологічні особливості кондитерського виробництва, вважаємо доцільним формування первинних центрів відповідальності на рівні бригад, котрі складаються із спеціалістів, що виконують визначені технологічні операції. Працівники з обслуговування машин й обладнання, об’єднуються в окремі бригади на рівні цехів або на рівні підприємства вцілому. Бригади, котрі виконують технологічні процеси, формують центри відповідальності для контролю величини ресурсів як матеріальних, так і трудових.

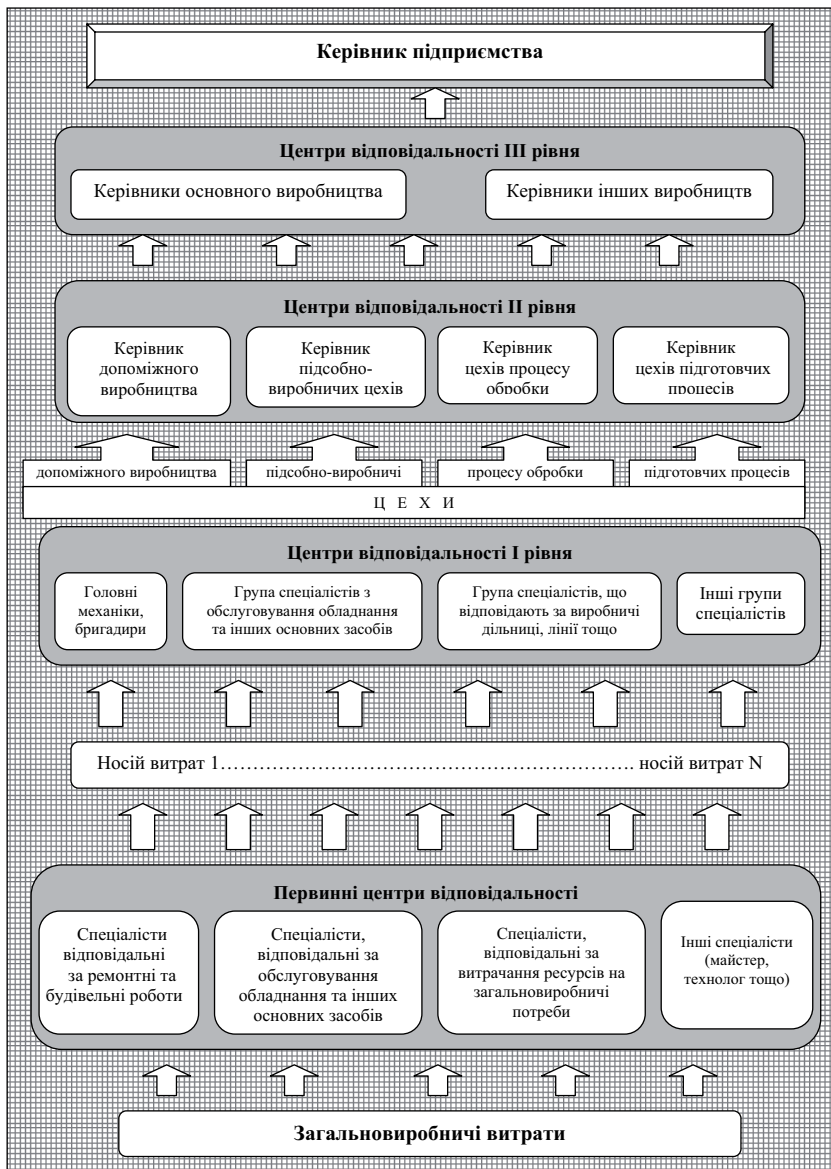


Рис. 2.2. Процес формування та узагальнення загальновиробничих витрат кондитерських підприємств України (сформовано авторами)

Виділення кожного комплексу робіт і фіксація результатів його здійснення у відповідній документації відбувається на нижчих щаблях за носіями витрат.

Накопичення інформації відбувається шляхом групування комплексів робіт. Одночасно структурні підрозділи вищих рівнів несуть і витрати на здійснення своїх функцій. Тому формування інформації про загальновиробничі витрати відбувається в ієрархічній послідовності.

Зібрані за кожним центром загальновиробничі витрати за звітний період або операційний цикл розподіляються між тими виробами, що пройшли обробку на даній виробничій лінії (дільниці, підрозділі), у якій були понесені такі витрати. Тут варто звернути увагу на можливості здійснення розподілу витрат, котрі будуть отримані при побудові обліку відповідно до запропонованої схеми. По-перше, локалізація витрат дозволить розподілити витрати кожного центру за індивідуально визначеним коефіцієнтом розподілу, а не за загальним по підприємству. По-друге, застосувати найбільш відповідні бази розподілу. По-третє, розподіляти витрати лише між тими виробами, які пройшли обробку на цьому центрі витрат. Узагальнення інформації за такою матрицею дає відповіді на такі питання: де виникли витрати (центр витрат), які ресурси були витрачені (елементи витрат), яка величина витрат за центром і за підприємством вцілому?

Багато суперечок навколо методики розподілу загальновиробничих витрат зводиться до неможливості його здійснення з абсолютною точністю. Але нашою цілю є найбільш обґрунтоване віднесення витрат на собівартість продукції, справедливість і достовірність показника собівартості виготовлення продукції для того, щоб надати управлінському персоналу інформацію для прийняття ефективних рішень.

До витрат загальновиробничого характеру цеху відносяться і вартість наданих послуг іншим цехом (структурним підрозділом підприємства). Процес документального оформлення та облікових

процедур надання взаємних послуг цехами має бути чітко контрольованим із метою недопущення подвійного відображення витрат на такі послуги – в цеху-виконавця та в цеху-замовника. Потреба у послугах оформляється вимогою на виконання робіт. Наприклад, цех із виготовлення карамелі для ремонту виробничої лінії повинен надати вимогу-замовлення ремонтно-механічній дільниці. Ремонтно-механічна дільниця – цех-виконавець – формує звіт про виконанні роботи та надає його цеху з виготовлення карамелі – цеху-замовнику. У цеху-замовника відповідальна особа за величину загальновиробничих витрат (переважно, такі функції виконує начальник цеху) приймає виконані роботи (за якістю, вартістю тощо). Цей етап має важливе значення для управління такими витратами. Встановлення відповідальності за формуванням статей витрат (тим більше загальновиробничих, за якими важко прослідкувати причини перевитрат у зворотному напрямі) спонукає до постійного слідкування за витрачанням ресурсів. Після погодження виконаних робіт, звіт подається до бухгалтерії для відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Витрати на здійснення таких робіт перегруповуються: із ремонтно-механічної дільниці вартість виконаних робіт списується, але така вартість включається до витрат цеху з виготовлення карамелі. В останнього вони включаються у загальній сумі (комплексно) до витрат на утримання й експлуатацію машин та обладнання за статтею “Витрати на ремонт”.

Процес віднесення витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів на підрозділи основного виробництва повинен відбуватися на основі обґрунтованої методики шляхом розподілу та перерозподілу між відповідними підрозділами допоміжного виробництва. Тому рекомендуємо застосовувати такі методичні прийоми: методи прямого розрахунку, послідовного розподілу, взаємних послуг, одночасного розподілу, а також їх комбінації.

Метод прямого розрахунку полягає у розподілі витрат обслуговуючих підрозділів шляхом їх віднесення безпосередньо на

витрати основних виробничих підрозділів. Такий метод є простим і тому часто використовується на практиці. Однак варто пам'ятати, що він не завжди є виправданим. Наприклад, цехи допоміжного виробництва (ремонтно-будівельний, електроцех та інші) можуть надавати послуги усім без виключення підрозділам кондитерського виробництва. Тому можливим є застосування такого методу лише при невеликих обсягах діяльності допоміжних підрозділів.

Послідовний розподіл відбувається шляхом розподілу витрат обслуговуючих підрозділів послідовно на всі підрозділи, за винятком тих, витрати яких уже розподілені. Спочатку здійснюється розподіл витрат того підрозділу, що надає найбільше послуг, але отримує найменшу їх кількість. Такий підрозділ не приймає участі у подальшому розподілі. Аналогічно здійснюється розподілення витрат усіх підрозділів (рис. 2.3). Насамперед розподіляються витрати допоміжного виробництва (1), потім відповідно витрати підсобно-виробничих підрозділів (2), підготовчих цехів (3), цехів обробки (4) та загальновиробничі витрати основного виробництва (5).

Метод взаємних послуг – метод розподілу витрат шляхом розподілення витрат кожного обслуговуючого підрозділу послідовно з урахуванням взаємних послуг. Тобто спочатку необхідно врахувати, які послуги надавалися (виконувалися роботи, використовувалися продукти) підрозділами допоміжного виробництва один одному, здійснити перерозподіл витрат, а вже потім сукупні витрати кожного допоміжного підрозділу відносити на підрозділи основного виробництва за методом прямого розрахунку. Даний метод є порівняно трудомістким, але дає точніші результати. Його варто застосовувати при значній величині витрат на послуги (роботи, продукти), котрі взаємно надаються підрозділами. На кондитерському підприємстві такий метод доцільно застосовувати при розподілі витрат окремих цехів у складі структурного підрозділу (наприклад, при наданні взаємних послуг електроцеху та ремонтно-будівельного цеху).

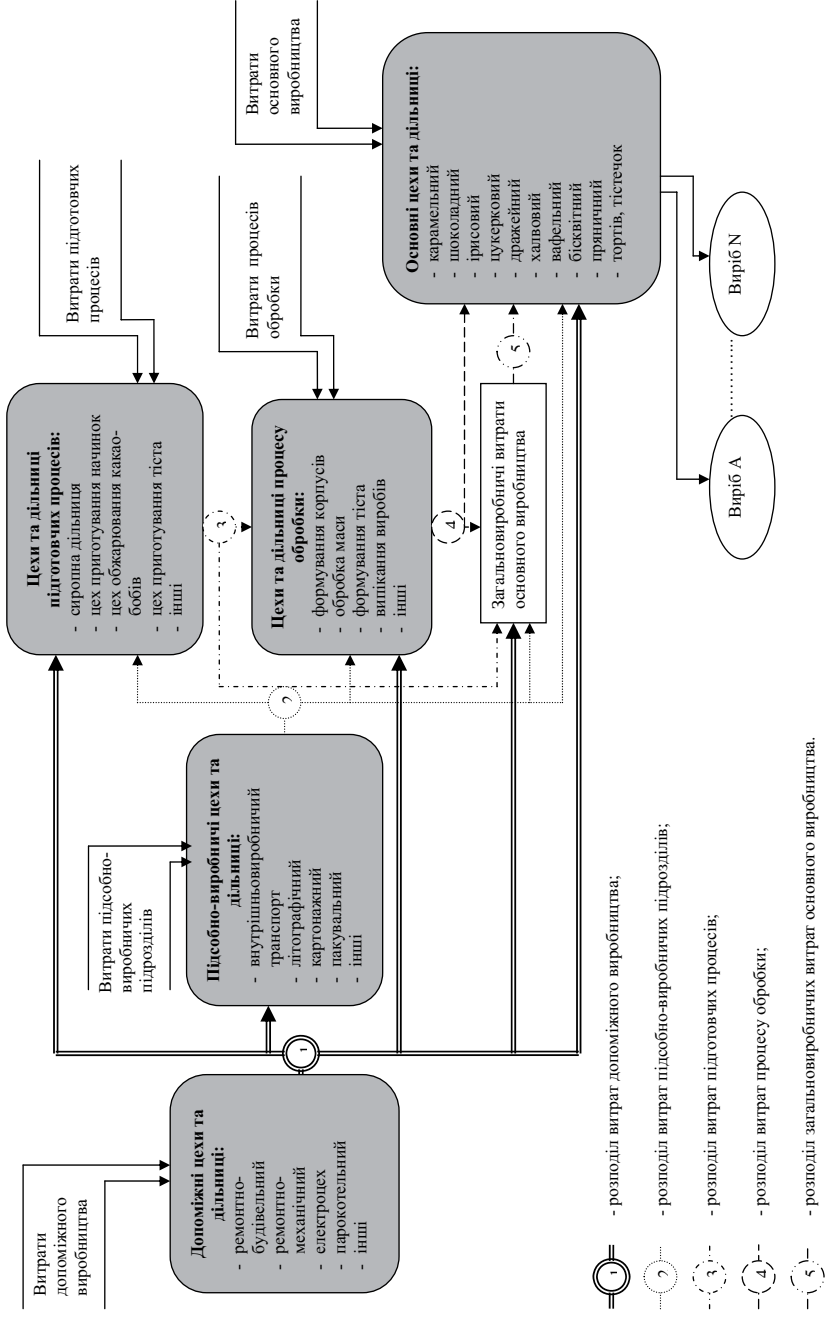


Рис. 2.3. Процес розподілу витрат допоміжних підрозділів кондитерського виробництва (розроблено авторами)

Метод одночасного розподілу передбачає застосування системи рівнянь для розподілу витрат обслуговуючих підрозділів. Для цього необхідно сформулювати систему рівнянь для кожного структурного підрозділу, на основі якої здійснюється перерозподіл витрат. Цей метод вимагає висококваліфікованого підходу. Коли складена обґрунтована система рівнянь він стає дієвим інструментом визначення собівартості виробів, оскільки не потребує великих затрат часу та праці і суттєво спрощує розрахунки.

Метод одночасного розподілу може застосовуватися як цілому для кондитерського підприємства так і для окремих підрозділів. Витрати допоміжних підрозділів (електроцеху, парокотельні та інших цехів) варто розподіляти відповідно до наданих ними послуг (виконаних робіт) у натуральних вимірниках (кВт/год електроенергії, тонн пару та інші). Витрати, котрі можна ідентифікувати з виробництвом конкретного продукту потрібно відносити безпосередньо до прямих витрат. Але здебільшого прямий зв'язок тут встановити досить важко. Тому такі витрати включаються до загальновиробничих. Разом із тим допоміжні підрозділи надають послуги не лише підрозділам основного виробництва. Тому рекомендуємо їх розподіляти насамперед і між усіма структурними підрозділами для яких надавалися послуги (1). Технологічні особливості кондитерської галузі дозволяють побудувати чітку схему виробничих процесів, згрупувавши підрозділи у такі групи: допоміжні, підсобно-виробничі, підготовчі, обробки й основні. Такого групування варто дотримуватися при формуванні витрат. Чітка послідовність віднесення загальновиробничих витрат дасть змогу достовірно визначити собівартість виробів. Тому здійснювати розподіл загальновиробничих витрат на підприємствах кондитерської галузі, як показали проведені дослідження, доцільно за такими етапами: розподіл витрат допоміжного виробництва (1); розподіл витрат підсобно-виробничих підрозділів (2); розподіл витрат підготовчих процесів (3); розподіл витрат процесу обробки (4); розподіл загальновиробничих витрат основного виробництва (5).

Такий процес розподілу відбувається за методом послідовного розрахунку. Одночасно у кожному підрозділі виникають витрати, котрі є загальними щодо цехів. Такі витрати рекомендуємо розподіляти, застосовуючи метод прямого розподілу (при невеликих обсягах), взаємних послуг (при використанні послуг суміжних підрозділів), одночасного розподілу (при сталих і досліджених взаємозв'язках між суміжними підрозділами).

Отже, розглянутий порядок формування витрат побудований з урахування особливостей діяльності підприємств кондитерської галузі. Він дозволить розглядати загальновиробничі витрати з точки зору часткових складових – витрат окремих підрозділів, а це дасть змогу встановити, для яких цілей вони були здійсненні, та обирати найбільш доцільно-ефективний метод розподілу. Проведення розподілу (перерозподілу) загальновиробничих витрат за запропонованою схемою підвищить аналітичність й оперативність обліку, достовірність інформації, точність калькулювання та дозволить виявити шляхи оптимізації діяльності підрозділів і покращити ефективність управління кондитерським виробництвом.

2.2. Формування та розподіл загальновиробничих витрат

Процеси формування та розподілу загальновиробничих витрат є складовою двох процесів: виробничого обліку і калькулювання собівартості виготовлених виробів. Для їх удосконалення необхідно вирішити такі завдання: поділ витрат на постійні та змінні, розподіл між видами виробництв (підрозділами), включення до собівартості видів виробів.

Дослідженням залежності витрат від обсягу виробництва та способів їх поділу займалися П. Й. Атамас, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, М. В. Корягін, Л. Г. Медвідь, В. О. Озеран та інші [93, 112, 126, 137, 140, 178, 185, 191, 195, 204, 205]. Проведений аналіз наукових праць свідчить, що загальновиробничі витрати умовно можна поділити на

постійні, змінні та ті, що не залежать від обсягів діяльності (параграф 1.2). І навіть такий поділ є досить умовним, адже залежно від обставин один вид може переходити в інший, а залежність між обсягом виробництва та величиною витрат піддається постійним змінам (параграфи 1.1 і 1.2).

Науковообґрунтовані методи поділу загальновиробничих витрат запропоновані М. Г. Чумаченком: метод найвищого та найнижчого значення; статистичний метод кореляції; метод найменших квадратів; спрощений статистичний метод; аналітичний метод [210].

Виходячи з проведених досліджень, для кондитерських підприємств доцільно розглядати поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні з використанням методу вищого і нижчого значення та лінійної залежності витрат ($y=ax + b$). Насамперед необхідно визначити найбільший обсяг виробництва (OB_{max}), якому відповідає величина витрат ($3BB_{OB_{max}}$) та найнижчий обсяг виробництва (OB_{min}), якому відповідає величина витрат ($3BB_{OB_{min}}$). На наступному етапі розраховується ставка змінних загальновиробничих витрат на 1 тонну виготовленої продукції ($СтЗмЗВВ1m$) шляхом відношення різниці величини витрат до різниці обсягів виробництва:

$$СтЗмЗВВ1m = \frac{3BB_{OB_{max}} - 3BB_{OB_{min}}}{OB_{max} - OB_{min}}. \quad (2.1)$$

Далі обчислюється величина змінних загальновиробничих витрат за найбільшого обсягу виробництва ($ЗмЗВВ_{OB_{max}}$):

$$ЗмЗВВ_{OB_{max}} = OB_{max} \times СтЗмЗВВ1m, \quad (2.2)$$

та за найнижчого обсягу виробництва ($ЗмЗВВ_{OB_{min}}$):

$$ЗмЗВВ_{OB_{min}} = OB_{min} \times СтЗмЗВВ1m. \quad (2.3)$$

Звідси розраховується величина постійних витрат при найбільшому обсязі виробництва ($ПостЗВВ_{OB_{max}}$):

$$ПостЗВВ_{OB_{max}} = 3BB_{OB_{max}} - ЗмЗВВ_{OB_{max}}. \quad (2.4)$$

Враховуючи сталість таких витрат, приймаємо цю величину як незмінну для усіх періодів. Тому функція загальновиробничих витрат матиме вигляд ($y=ax + b$):

$$ЗВВ = С_{тЗмЗВВ1т} * ВП + ПостЗВВ_{ОВ\max}, \quad (2.5)$$

де $ЗВВ$ – загальна величина загальновиробничих витрат, грн;

$ВП$ – обсяг виготовленої продукції, тонн.

Отримавши функцію загальновиробничих витрат, можна знайти змінну та постійну частини.

Складність розподілення загальновиробничих витрат посилюється при врахуванні властивостей кожної статті бути як постійною, так і змінною або ж містити постійну та змінну частини. Наприклад, витрати на газ (дизпаливо, вугілля, електроенергію), в частині, що використовується на опалення (освітлення) цехів як основного, так і допоміжного виробництв, мають постійний характер, а в частині, що використовується для роботи духових шаф для випікання кондитерських виробів, мають змінний характер. Навіть розглядаючи витрати на роботу обладнання, можна виділити постійну та змінну частини. Постійною буде величина, що витрачається на підготовку такої духової шафи до роботи (розігрів), а змінними лише витрати безпосередньо на випікання виробів.

Тому ми вважаємо за необхідність, застосовувати такий метод розподілу до кожної статті загальновиробничих витрат. Крім того із функції витрат потрібно вилучити постійну складову ($ПостЗВВ1...ПостЗВВn$). Тоді функція матиме вигляд:

$$y = С_{тЗмЗВВ1т} x + (ПостЗВВ_{ОВ\max} - ПостЗВВ1 - ... - ПостЗВВn). \quad (2.6)$$

Такий спосіб дослідження є аргументований та науково обґрунтований.

Деякі зі статей загальновиробничих витрат можна поділити, застосовуючи аналітичний підхід. Дослідження зв'язку величини статті “Амортизація машин та обладнання загальновиробничого призначення” та обсягу виготовлення продукції не потребує застосування математичних формул. Залежно від того, який метод амортизації використовується на підприємстві, можна встановити чи впливає обсяг виробництва на обсяг амортизації. Змінними витрати на амортизацію обладнання загальновиробничого призначення будуть при застосуванні виробничого методу нарахування. Як свідчать проведені дослідження,

сьогодні кондитерські підприємства застосовують податковий метод нарахування амортизації. Тобто сума буде поступово зменшуватися з кожним кварталом, за винятком, коли в експлуатацію буде введено нове обладнання. У таких випадках із наступного кварталу буде додатково амортизуватися і вартість такого обладнання. Тому сума амортизаційних відрахувань зростає, але не в значній мірі. Дослідження дозволяють зробити висновок, що витрати на амортизацію обладнання загальновиробничого призначення можна вважати постійними.

Такі статті як витрати на оплату праці працівників загальновиробничого призначення можуть містити у собі постійну та змінну частини. У тих випадках, коли встановлено погодинну оплату праці плюс преміальні. В такому разі доцільно у одній статті виділити постійну та змінну частини. Як показують дослідження, на кондитерських підприємствах витрати на оплату праці виробничих працівників є змінними, а працівників, що зайняті обслуговуванням обладнання – постійні.

Витрати на ремонт приміщень цехів, виробничого обладнання, на технічний огляд основних засобів, на медичний огляд працівників та інші виникають раз на рік. А включення їх величини у місяці здійснення такого роду робіт призведе до необґрунтованого завищення собівартості кондитерських виробів. Тому їх величину доцільно розподілити на помісячні суми, виходячи із запланованої їх величини, адже такі витрати обов'язково підлягають плануванню, навіть на тих кондитерських підприємствах, де воно практично відсутнє. Розподілення витрат на ремонт варто проводити рівномірно протягом року (в такому разі вони будуть постійними) або відповідно до обсягу діяльності (в такому разі витрати будуть змінними).

Нерівномірні протягом року витрати, такі як витрати на опалення, мають сезонний характер. Їх величина зростає у холодний період. Тоді як обсяг виробництва кондитерських виробів теж носить сезонний характер, але з іншим коливанням. Для достовірного визначення собівартості виготовленої продукції з метою необґрунтованого завищення собівартості у періоді, коли здійснювалося опалення, та

заниження у періоді коли таких робіт не проводилося (а обсяг виробництва був значний) доцільно загальну величину річних витрат рівномірно розподілити протягом року (витрати будуть постійними) або відповідно до обсягу виробництва (витрати будуть змінними).

Вважаємо доцільним, нерівномірні витрати протягом року розподіляти рівними сумами між місяцями. Тоді вони належатимуть до постійних, що одночасно дасть змогу уникнути необґрунтованого завищення собівартості, та більш точно визначити її показник. Крім того, якщо доля статті у загальній величині загальновиробничих витрат є незначною, то її повністю можна віднести до постійних витрат, не затрачаючи часу на проведення громіздких розрахунків. Одночасно статті з великою часткою у загальній величині загальновиробничих витрат, котрі не мають істотного зв'язку з обсягом виробництва, теж допустимо відносити до складу постійних витрат. Поділ витрат на постійні та змінні наведено у табл. 2.2.

Запропонований метод є спрощеним, порівняно із застосуванням економіко-математичних методів розрахунку. Однак, як свідчать дослідження, на кондитерських підприємствах встановлення залежності (або відсутності залежності) витрат від обсягів діяльності можна здійснювати за пропонованою методикою. Поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні є важливим і необхідним, а отримана інформація є незамінною та достовірною базою для калькулювання собівартості виробів, аналізу, прогнозування й управління діяльністю кондитерської галузі.

У кінці місяця згруповані загальновиробничі витрати (за статтями, за групами, за підрозділами, за цехами) підлягають розподіленню пропорційно до обраної бази та включенню до вартості виготовлених виробів. Розподіл витрат є досить трудомісткий процес, який вимагає кваліфікованого підходу й одночасно допускає деяку умовність. Існує тісна залежність: чим вища точність розрахунків, тим більше витрат потребує процес їх здійснення. Такий зв'язок пояснюється багатоетапністю розподілу непрямих витрат. Першочерговим завданням постає вибір обґрунтованої бази розподілу.

Таблиця 2.2

Поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні¹

№ з/п	Види та статті витрат	Постійні	Змінні
Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання:			
1)	амортизація основних машин та обладнання	+	
2)	витрати на ремонт	+	
3)	паливо та енергія	+	+
4)	основна та додаткова заробітна плата	+	
5)	нарахування загальнообов'язкових соціальних страхових внесків (зборів)	+	
6)	утримання обладнання	+	
7)	утримання малоцінних та швидкозношуваних предметів, інструментів та інвентаря	+	
8)	інші витрати	+	
Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію спеціального обладнання та інших основних засобів:			
1)	амортизація машин та обладнання та інших основних засобів	+	
2)	витрати на ремонт	+	
3)	паливо та енергія	+	+
4)	основна та додаткова заробітна плата	+	
5)	нарахування загальнообов'язкових соціальних страхових внесків (зборів)	+	
6)	утримання обладнання	+	
7)	утримання допоміжного обладнання, оснащення та пристосувань, малоцінних та швидкозношуваних предметів й інструментів	+	
8)	інші витрати	+	
Загальновиробничі витрати на експлуатацію внутрішньозаводського транспорту:			
1)	амортизація транспортних засобів	+	
2)	паливно-змащувальні матеріали	+	+
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	+	
4)	основна та додаткова заробітна плата	+	
5)	нарахування загальнообов'язкових соціальних страхових внесків (зборів)	+	
6)	інші витрати	+	
Загальновиробничі витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення:			
1)	амортизація транспортних засобів	+	
2)	паливно-мастильні матеріали	+	
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	+	
4)	основна та додаткова заробітна плата		+
5)	нарахування загальнообов'язкових соціальних страхових внесків (зборів)		+
6)	інші витрати	+	
Загальновиробничі витрати на оплату праці виробничих працівників:			
1)	основна та додаткова заробітна плата		+
2)	нарахування загальнообов'язкових соціальних страхових внесків (зборів)		+
3)	витрати на підготовку кадрів	+	
4)	інші витрати	+	
Загальновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва:			
1)	витрати на підготовку та освоєння виробництва	+	
2)	досліди, технічне удосконалення і утримання загальновиробничих лабораторій	+	
3)	витрати на утримання загальновиробничих складів	+	
4)	витрати на охорону праці та техніку безпеки	+	
5)	інші витрати	+	
Загальновиробничі витрати на управління виробничим процесом:			
1)	утримання апарату управління	+	
2)	утримання іншого цехового персоналу		
3)	амортизацій основних засобів	+	
4)	витрати на ремонт основних засобів	+	
5)	витрати на охорону навколишнього середовища	+	
6)	податки, збори, інші обов'язкові платежі	+	
7)	інші витрати	+	

¹Примітка. Запропоновано авторами для застосування на підприємствах кондитерської галузі України.

База розподілу безпосередньо впливає на величину витрат, що будуть включені до собівартості конкретного виду виробів. У науковій літературі багато досліджень спрямовано на пошук оптимальної, науково обґрунтованої бази розподілу загальновиробничих витрат [17, 62, 111, 126, 137, 167]. У літературі обґрунтовані методи розподілу непрямих витрат пропорційно: заробітній платі виробничих працівників за вирахуванням прогресивно-преміальних доплат; кількості виготовленої продукції в перерахунку на умовні одиниці; основним витратам без сировини та напівфабрикатів; витратам на обробку, не враховуючи вартості основних матеріалів і напівфабрикатів; кількості машинно (станко)- годинам роботи обладнання; кошторисним ставкам (нормам), розрахованим на основі коефіцієнто-машинно-годин однорідних груп обладнання; цеховій собівартості; кількості видобутої продукції або вазі переробленої сировини тощо (табл 2.3).

М. В. Корягін, В. І. Бачинський, В. Е. Ластовецький та інші стверджують, що застосування заробітної плати як бази розподілу не дає змогу визначити собівартість виготовленої продукції достовірно [77, 111, 126, 167, 192]. Підвищення рівня механізації та автоматизації виробничих процесів скоріше потребує обрання фактора, що безпосередньо обумовлює формування непрямих витрат.

В. В. Сопко притримується позиції розподіляти комплексні умовно-змінні витрати пропорційно виготовленій продукції, а умовно-постійні включати відповідно до виконання плану [192, с. 106]. Такий підхід є обґрунтованим, однак вважаємо, що загальновиробничі витрати часто не можна поділити за залежністю від обсягу діяльності. Навіть вчений не називає їх постійними та змінними, а додає “умовно”. Це свідчить про те, що допускаються неточності у розподілі.

Складний характер взаємозв’язку між витратами й об’єктами, до яких вони відносяться, викликає необхідність застосування для їх розподілу таких баз, які дають можливість врахувати вплив багатьох факторів на рівень загальновиробничих витрат. При виготовленні широкого асортименту виробів із різною трудомісткістю,

матеріаломісткістю, застосування єдиної бази для розподілу загальновиробничих витрат є невиправданим (параграф 1.1). Навпаки. Ми погоджуємося з такими науковцями як І. А. Басманов, В. Б. Івашкевич, А. Ш. Маргуліс, А. Міневський, П. С. Безруких, В. О. Ластовецький [7, 24, 62, 111, 126, 137], котрі у своїх працях наголошують, що база розподілу повинна знаходитись у тісному взаємозв'язку з самими витратами. А тому, зважаючи на зміст та природу загальновиробничих витрат, враховуючи ступінь їх комплексності, стверджуємо про неможливість обрання єдиної бази для усіх статей.

Доцільно загальновиробничі витрати розподілити постатейно, при цьому для кожної статті обрати свою базу розподілу з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків. Ширша гама баз розподілу дозволяє досягти найбільш точного калькулювання собівартості окремих видів кондитерських виробів.

При пошуку оптимальної бази розподілу для кожної статті загальновиробничих витрат потрібно чітко дослідити її кореляційну залежність із базою розподілу. Згруповані витрати за запропонованими групами (статтями) дають можливість обрати бази, що знаходяться в тісному взаємозв'язку з витратами. Крім того, формування загальновиробничих витрат за центрами відповідальності та центрами витрат (структурними підрозділами) відкриває додаткові можливості для визначення такої бази.

Формування витрат за ремонтно-механічною дільницею дасть змогу визначити вартість ремонтних робіт, котра буде містити частку загальновиробничих витрат цієї дільниці. І списання вартості наданих послуг іншим цехам буде здійснюватися у сумі, що включатиме частку загальновиробничих витрат ремонтно-механічної дільниці. Такий підхід є набагато обґрунтованішим порівняно з формуванням витрат вцілому за підприємством і розподіленням їх на увесь випуск продукції за загальною базою. Витрати ремонтних цехів розподіляються за прямою ознакою. Створюється можливість обрання індивідуальних методів розподілення загальновиробничих витрат.

Таблиця 2.3
Бази розподілу загальновиrobничих витрат для підприємств кондитерської галузі України¹

Формула бази розподілу ¹	Складові формули ²	Характеристика складових формули ³	Сфера застосування ⁴	Переваги ⁵	Недоліки ⁶
$B_j^1 = \frac{ЗПовн_j пр}{\sum Зповн}$	$ЗПовн_j пр$ $\sum ЗПовн$	Заробітна плата основних виробничих працівників на виробництво j-го виду продукції Загальна сума заробітної плати основних працівників	Виробництва, де застосовуються єдині тарифні ставки та видрядні розцінки	-при високій трудомісткості виробничих процесів -при високій частці загальновиrobничих витрат - при вузькому асортименті продукції	-при низькій трудомісткості виробничих процесів -при високій частці загальновиrobничих витрат - при широкому асортименті продукції
$B_o^2 = \frac{ВСМосн_j}{\sum ВСМосн}$	$ВСМосн_j$ $\sum ВСМосн$	Витрати сировини й основних матеріалів на виробництво j-го виду продукції Загальні витрати сировини й матеріалів за місяць	Виробництва, де у собівартості виробів витрати сировини та матеріалів складають значну п'ятому частку	Придатна при стабільному споживанні матеріалів з незмінною фактичною собівартістю, коли не можна встановити зв'язок з часом (транспортних витрат, палива, витрат води)	Непридатна при значних різницях у вартості сировини та матеріалів, що споживаються у процесі виробництва
$B_j^3 = \frac{ГРО_j}{\sum ГРО}$	$ГРО_j$ $\sum ГРО$	Години роботи на обладнання j-го виду продукції Загальні години роботи обладнання	Виробництва, де залучені значні капіталовкладення і ЗВВ пов'язані із використанням устаткування і техніки, де є можливість фіксації часу, витраченого на виробництво виробів або використання наперед визначеної норми часу	Придатна для підприємств, де організований суворий облік годин роботи обладнання	Не враховує обсяг ручної праці, структуру обладнання, не дозволяє відобразити в собівартості конкретної продукції відмінності в його експлуатаційних витратах
$B_j^4 = \frac{ГРовн_j}{\sum ГРовн}$	$ГРовн_j$ $\sum ГРовн$	Години роботи основних виробничих робітників на виробництво j-го виду продукції Загальні години роботи основних виробничих робітників	Виробництва, де використовується ручна праця, організований облік робочого часу	Придатна для розподілу витрат на освітлення, опалення, охорону, витрати на управління	Трудомісткість, визначення часу на виробництво продукції, не враховано продуктивність праці. Необхідно визначити час, витрачений на виробництво окремих найменувань продукції

1	2	3	4	5	6
$B_j^5 = \frac{ПВ_{\epsilon_j}}{\sum ПВ_{\epsilon}}$	$ПВ_{\epsilon_j}$	Прямі витрати, а саме: матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи, які відносяться до j-го виду продукції	У виробництвах, де значну питому вагу складають прямі витрати, а зв'язку з іншими базами дослідити неможливо	Придатна для застосування при незначних загально-виробничих витратах, при відносно рівномірній вартості продукції	Не враховує особливості машин та обладнання загально-виробничого призначення. Визначальною є вартість продукції, а у випадку виготовлення дешевих і дорогих видів - застосування необрунтоване
	$\sum ПВ_{\epsilon}$	Загальна сума прямих витрат			
$B_j^6 = \frac{ЧП_j}{\sum ЧП}$	$ЧП_j$	Чисельність j-ї групи працівників	Витрати, котрі залежать від кількості працівників	Придатна для виробництва з переважаною ручною працею, великою кількістю працюючих, визначає витрати на організацію виробництва, управління тощо	Втрачає зміст при механізації виробничих процесів
	$\sum ЧП$	Загальна чисельність робітників і службовців цеху			
$B_j^7 = \frac{Бво_{\epsilon_j}}{\sum Бво}$	$Бво_{\epsilon_j}$	Балансова вартість i-ї групи обладнання, що використовується для виробництва j-го виду продукції	Витрати, що пов'язані з утриманням та експлуатацією машин та обладнання	Придатна для виробництва з високим ступенем механізації й автоматизації виробничих процесів, для розподілу витрат на утримання й експлуатацію машин та обладнання (I та II групи) тощо	Непридатна при застосуванні в процесі виробництва ручної праці
	$\sum Бво$	Загальна сума балансової вартості обладнання з виробництва всієї продукції			
$B_j^8 = \frac{КП_j}{\sum КП}$	$КП_j$	Корисна площа, яку займає обладнання	Витрати пов'язані з площею, яку займає підрозділ (наприклад служба охорони, склади тощо)	Придатна для розподілу витрат на утримання будівель та споруд, експлуатацію машин та обладнання (I, II, IV групи) тощо	Непридатна для розподілу витрат на оплату праці тощо
	$\sum КП$	Загальна корисна площа, яку займає обладнання для виробництва j-го виду продукції			
$B_j^9 = \frac{КВП_j}{\sum КВП}$	$КВП_j$	Кількість виготовленої продукції j-го виду	Виробництво однієї продукції при калькуляції	Придатна при великих різницях у ціні продукції, але порівняно рівній вазі виробів	Непридатна для виробництва, де виготовляються різні за вагою вироби
	$\sum КВП$	Загальна кількість виготовленої продукції			

Примітка. Розроблено авторами для підприємств кондитерської галузі.

Витрати пов'язані з експлуатацією машин та обладнання В. О. Ластовецький пропонує включати до собівартості виготовленої продукції пропорційно їх роботі – машино-годинам [111, с. 70]. Якщо у цеху використовується один тип основного обладнання, то витрати доцільно розподілити пропорційно годинам роботи або обсягу робіт, які здійснювалися на такому обладнанні. За умови використання в цеху двох або більш різновидів основних засобів розподіл потрібно здійснювати двома етапами:

1) визначення суми витрат на утримання й експлуатацію основних машин та обладнання шляхом сумування їх за видами виробів (комплексу технологічних операцій), що виконуються в цеху;

2) включення до собівартості виготовлених виробів пропорційно прямим витратам [111, с. 78].

Вдалою, на наш погляд, є пропозиція групування машин та обладнання за видами продукції (або за видами здійснюваних робіт) і розподілення витрат на їх утримання й експлуатацію відповідно до годин роботи, адже розмір таких витрат знаходиться у прямій залежності від вказаного фактору. Однак виникає питання: чому у другому випадку пропорційно прямим витратам. Якщо вартість сировини і матеріалів (прямі витрати) є дорогими для окремого виду кондитерських виробів, то це не означає, що на їх виготовлення затрачено найбільше непрямих витрат. І якщо вартість сировини та матеріалів є дешевими, то непрямі витрати поглинаються виробництвом у малих розмірах. Чому собівартість дорогих видів кондитерських виробів буде свідомо завищена, а дешевих занижена? Вважаємо, що для кондитерських підприємств застосування прямих витрат для розподілу загальновиробничих у більшості випадків є непридатним.

О. С. Бородкін запропонував розподіляти витрати на утримання й експлуатацію машин і обладнання пропорційно витратам на одну годину роботи обладнання та величини затрат часу на виготовлення окремих видів виробів [17, с. 83]. Вважаємо таку базу обґрунтованою та придатною для застосування на кондитерських підприємствах. Негативною стороною є трудомісткість її застосування. Особливо на

тих підприємствах, де не можна чітко простежити процес проходження виробів за переділами, а також на тих, де не ведеться облік робочого часу обладнання. Але й на тих, де такий облік ведеться, обладнання є різної продуктивності.

Планування діяльності кондитерських підприємств дозволяє застосувати спрощений метод розподілу. Для цього планову величину загальновиробничих витрат потрібно розділити на плановий обсяг діяльності. Оскільки застосування годин роботи обладнання тут є неможливим, так як їх неможливо (або досить складно) запланувати. Таким чином отримуємо планову ставку розподілу, пропорційно до якої загальновиробничі витрати будуть включатися до собівартості.

Варто врахувати, що визначення бази здійснюється за цехами, ділянками, лініями, структурними підрозділами, оскільки величина витрат на утримання та експлуатацію різного виду обладнання є різною й обсяг виготовлених різних видів виробів не може бути визначений шляхом арифметичного додавання. Запропонований метод є простим у застосуванні, а позитивний результат від його реалізації очевидний.

Як свідчать проведені дослідження, величина витрат на утримання й експлуатацію внутрішньозаводського транспорту безпосередньо залежить від кількості перевезень та ваги (або габаритів) вантажів. Якщо перевезення здійснюються для виготовлення окремого виду продукції, то такі витрати списуються у собівартість такого виду виробів і виключаються із загальної величини. Решта суми витрат за підрозділом внутрішньозаводського транспорту доцільно розподілити залежно від цілей, для яких були здійсненні такі роботи, кількості ходок (рейсів), обсягів перевезених вантажів.

Витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення у науковій літературі пропонують розподіляти пропорційно витратам на утримання й експлуатацію машин та обладнання. Але, на нашу думку, залежності між цими витратами немає. Якщо у приміщенні розташоване обладнання, що потребує

великих витрат на його утримання та експлуатацію, то це не означає що вартість виробів повинна включати більше витрат на утримання приміщень, де виготовляється. Чому собівартість кондитерських виробів, що виготовляються на обладнанні, котре потребує великих витрат, повинна включати велику частку витрат на утримання будівлі? І чому собівартість кондитерських виробів, що виготовляються на величезній за габаритами лінії, але витрати на її утримання є досить малими, включатиме незначну суму витрат на утримання приміщень? Такий підхід вважаємо невиправданим для кондитерської галузі.

Науковці пропонують застосовувати для розподілення таких витрат години роботи, використану потужність, площу приміщень, показники лічильників. Залежність, на наш погляд, є від величини машин, обладнання та устаткування, котрі і визначають розмір будівель та споруд, що в свою чергу визначає і розміри витрат на їх утримання.

Витрати на оплату праці виробничих працівників пропонується включати до собівартості виготовленої продукції відповідно до обсягу виготовленої продукції, кількості робочих місць [111], чисельності працівників, кількості виконаних робіт, кількості годин роботи.

Як свідчать дослідження, оплата праці виробничих працівників кондитерських підприємств здійснюється відповідно до обсягів виробництва або відповідно до годин роботи. Тому вважаємо доцільним такі витрати розподіляти відповідно до кількості виготовленої продукції або до кількості годин роботи.

Організація роботи цехів, окремих ділень, ліній залежить від обсягів виробництва. І. А. Басманов [7, с. 99] вважає, що такі витрати не можна відносити пропорційно одному параметру, а їх комплексу. В якості таких комплексів автор пропонує обирати суму заробітної плати робітників і витрати на утримання та експлуатацію обладнання, нормативні або планові витрати цеху на обробку тощо [7, с. 98].

Вважаємо, що для кондитерських підприємств виправданим є застосування для загальновиробничих витрат на організацію та обслуговування виробництва – витрати робочого часу, години роботи

виробничого обладнання, кількість виробничих ліній тощо. Крім того такі витрати пов'язані з виробництвом продукції, тому логічним є розподіл відповідно до обсягу виробництва.

Для спрощення розрахунків можна визначити планову суму та помісячно включати до вартості виготовлених виробів відповідно до обсягів виробництва (у натуральному вимірнику).

Загальновиробничі витрати на управління виробничим процесом пропонується розподіляти за окремими видами діяльності пропорційно вартості обробки без сировини, а за окремими видами продукції – пропорційно заробітній платі основних виробничих працівників і частці витрат на утримання й експлуатацію машин та обладнання [192, с. 119].

Вважаємо, що параметр “вартість обробки” є необґрунтованим. Оскільки обробка пов'язана лише з управлінням цехами, що призначення для процесів обробки. Тим більше вказано вартість обробки. Вважаємо грошовий вимірник тут використовувати недоречно та необґрунтовано.

Використання частки витрат на утримання й експлуатацію машин та обладнання є більш обґрунтованим. Але знову ж грошовий вимірник не може впливати на відсоток включення витрат до собівартості продукції. Тому, на нашу думку, доцільним є використання годин роботи обладнання, оскільки управління спрямоване на виробничий процес, і залежність тут тісніша. Чим більше годин триває виробничий процес, тим більше витрат на його управління припадає.

Таку базу доцільно використовувати у виробничому процесі, в якому значною мірою задіяні машини, обладнання, устаткування, тобто механізованому й автоматизованому. В разі здійснення виробництва із значним використанням ручної праці, для розподілу загальновиробничих витрат потрібно використовувати кількість працівників, години їх роботи.

Крім того витрати на управління є постійними витратами. Їх розподіл допускається здійснювати відповідно до виконання плану виготовлення продукції.

Поглиблення розподілу потрібно здійснювати у напрямі дослідження кожної складової та визначення обґрунтованих параметрів для їх розподілу. Так, наприклад, для витрат, пов'язаних із працею, базою розподілу можуть бути кількість працюючих, години праці, для витрат, пов'язаних із обслуговуванням устаткування, – години обслуговування, вартість устаткування, для витрат, пов'язаних із енергозбереженням, – показники лічильників, потужність, технічні оцінки і т. д. Витрати на опалення залежать від площі приміщення, тому доцільно дану статтю витрат розподілити, використовуючи в якості бази розподілу площу приміщення або години роботи (відпрацьовані години). Заробітну плату при відрядній формі оплати праці варто розподіляти відповідно до виробітку, а при погодинній – відповідно до годин роботи. Розподіл витрат відповідно до прямих витрат найбільше підходить до статей витрат, пов'язаних з обробкою матеріалів.

Витрати на паливо та енергію для виробничих цілей варто розподіляти, використовуючи показники лічильників або потужність обладнання та відпрацьовані години.

Амортизація основних засобів більш точно буде розподілена відносно площі, яку займає підприємство та відпрацьованих годин. Амортизація нематеріальних активів – відносно кількості готових певних видів.

У додатку запропоновані бази розподілу для кожної групи (статті) загальновиробничих витрат (табл. 2.4). Застосування пропонованих баз розподілу повинно супроводжуватися відповідними розрахунками їх параметрів. У кінці місяця інформація групується у табличній формі (додаток 3.1), де вказується за кожним видом виробів, що виготовляється у цеху, показники баз розподілу, а також обраховується ставка розподілу. Крім того необхідно з'ясувати, чи усі загальновиробничі витрати підлягають включенню до виробничої собівартості виробів. Для цього нормативна потужність порівнюється з фактичною, що необхідно оформити розрахунком (додаток 3.2).

Таблиця 2.4

**Бази для розподілу загальновиробничих витрат
запропоновані авторами¹**

№ з/п	Група (стаття) загальновиробничих витрат	База розподілу
За групами		
1	Витрати пов'язані з експлуатацією основних машин та обладнання	- години роботи обладнання - обсяг виготовленої продукції (в натуральних показниках) - показники лічильників
2	Витрати пов'язані з експлуатацією спеціальних машин та обладнання	- години роботи обладнання - обсяг виготовленої продукції (в натуральних показниках) - показники лічильників
3	Витрати на утримання та експлуатацію внутрішньозаводського транспорту	- вага вантажів - обсяг вантажів - кількість рейсів (ходок)
4	Витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення	- розміри обладнання - вага виготовленої продукції (для розподілу між виробами, що виготовляються на одному обладнанні)
5	Витрати на оплату праці виробничих працівників	- чисельність працівників (при відрядній оплаті праці) - кількість виконаних робіт (при погодинній оплаті праці) - кількість годин роботи
6	Загальновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва	- години роботи - кількість виконаних робіт - обсяг виготовленої продукції - кількість годин роботи обладнання
7	Загальновиробничі витрати на управління виробничим процесом	- чисельність працівників - години роботи працівників - кількість виконаних робіт - кількість годин роботи обладнання
За статтями		
1	Витрати пов'язані з оплатою праці	- чисельність працівників (при відрядній оплаті праці) - кількість виконаних робіт (при погодинній оплаті праці) - кількість годин роботи
2	Витрати матеріалів	- кількість матеріалів - вага витрачених матеріалів
3	Витрати пов'язані з обслуговуванням машин та обладнання	- години обслуговування - вартість устаткування - кількість машин - кількість замовлень (здійснень переналагоджень)
4	Витрати на утримання машин та обладнання	- кількість технічних оглядів - кількість періодичних ремонтів - кількість машин та обладнання - вартість машин та обладнання
5	Витрати на утримання приміщень	- години роботи - використана потужність - площа приміщень - показники лічильників
6	Амортизація	- площа приміщень та кількість відпрацьованих годин - кількість виготовлених виробів (нематеріальні активи)

¹**Примітка.** Розроблено авторами за результатами дослідження для підприємств кондитерської галузі.

Для збереження інформативності інформації доцільно розподіл здійснювати розгорнуто за кожною статтею загальновиробничих витрат. Визначення долі загальновиробничих витрат, яка підлягає включенню до собівартості карамелі “Яблуко”, що виготовлена у карамельному цеху ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” продемонстрована у табл. 2.4. Для постійних витрат враховуються використання потужності та ставка розподілу, а для змінних – лише ставка розподілу. Такий розрахунок дає змогу з потрібною деталізацією визначити величину витрат, які підлягають включенню до собівартості виробу. За аналогічним принципом здійснюється розрахунки і за іншими виробами.

Коли така деталізація не потрібна, доцільно застосувати спрощене відображення розподілу, де вказувати загальновиробничі витрати за групами без розбиття на статті (додаток 3.3-3.4). Такий розрахунок можна використовувати для малих кондитерських підприємств, але для великих таке спрощення призведе до втрати корисності отриманих даних. Також, велика кількість розподілів і перерозподілів витрат допоміжних підрозділів (параграф 2.1) вимагає здійснення їх за визначеними статтями загальновиробничих витрат. Це дасть змогу володіти достовірною, деталізованою інформацією, котру можна проаналізувати, а також ефективно використовувати в процесі управління. Тому дотримання деталізації за статтями загальновиробничих витрат вважаємо принциповим.

Остаточний підрахунок собівартості виготовлених виробів відбувається шляхом групування витрат за статтями калькуляції. Виходячи з проведених досліджень, для кондитерських підприємств загальновиробничі витрати доцільно об'єднувати за такими статтями калькуляції: паливно-змашувальні матеріали; заробітна плата виробничих працівників; заробітна плата інших працівників; відрахування на соціальне страхування; амортизація; утримання та ремонт основних засобів і малоцінних швидкозношуваних предметів; інші (рис. 2.5).

Таблиця 2.5

Розрахунок включення загальновиробничих витрат за статтями до собівартості кондитерських виробів

Підприємство ПАТ "Вінницька кондитерська фабрика"
(назва)
Структурний підрозділ Карамельний цех 02
(назва) (код)
Кондитерський виріб Карамель "Яблуко"
(назва)

Період : березень 2014 року
Нормальна потужність: 4000000 кг
Фактична потужність: 3384538 кг
Зміни розподілені витрати: 148162,09 грн
Постійні розподілені витрати: 299340,32 грн

№ з/п	Статті загальновиробничих витрат	Загальновиробничі витрати карамельного цеху, грн	Постійні загальновиробничі витрати				Змінні загальновиробничі витрати				Разом постійні та змінні розподілені витрати, що включаются до собівартості виробу, грн
			Постійні загальновиробничі витрати карамельного цеху, грн	Випливаючі з потужностей, %	Ставка розподілу, %	Постійні витрати, що включаются до собівартості виробу, грн	Змінні загальновиробничі витрати карамельного цеху, грн	Ставка розподілу, %	Змінні витрати, що включаются до собівартості виробу, грн		
Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання:		1701756,22	1568805,03	89,6	10,10	141970,58	132951,19	10,10	13428,07	155398,65	
1)	амортизація основних машин та обладнання	1001856,33	1001856,33	89,6	10,10	90663,99				90663,99	
2)	витрати на ремонт	232423,20	232423,20	89,6	10,10	21033,37				21033,37	
3)	паливо та енергія	132951,19					132951,19	10,10	13428,07	13428,07	
4)	основа та додаткова заробітна плата	87252,92	87252,92	89,6	10,10	7896,04				7896,04	
5)	відрахування на соціальне страхування	24747,72	24747,72	89,6	10,10	2239,57				2239,57	
6)	утримання обладнання	123624,91	123624,91	89,6	10,10	11187,56				11187,56	
7)	утримання мазозинних та швидкозимоуванних предметів, інструментів та інвентаря	59339,97	59339,97	89,6	10,10	5370,03				5370,03	
8)	інші витрати	39559,98	39559,98	89,6	10,10	3580,02				3580,02	
Загальновиробничі витрати на експлуатацію внутрішньозаводського транспорту:		139610,30	134786,65	89,6	9,37	13116,04	4823,65	9,37	4519,76	15835,80	
1)	амортизація транспортних засобів	48436,55	48436,55	89,6	9,37	4066,50				4066,50	
2)	паливно-мастильні матеріали	4823,65					4823,65	9,37	4519,76	4519,76	
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	37311,80	37311,80	89,6	9,37	3132,52				3132,52	
4)	основа та додаткова заробітна плата	36245,76	36245,76	89,6	9,37	3043,02				3043,02	
5)	відрахування на соціальне страхування	10660,45	10660,45	89,6	9,37	895,00				895,00	
6)	інші витрати	2132,09	2132,09	89,6	9,37	179,00				179,00	
Загальновиробничі витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення:		356494,42	356494,42	89,6	9,37	29929,56				29929,56	
1)	амортизація транспортних засобів	101723,30	101723,30	89,6	9,37	8540,20				8540,20	
2)	паливно-мастильні матеріали	69281,25	69281,25	89,6	9,37	5816,53				5816,53	
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	90614,28	90614,28	89,6	9,37	7607,54				7607,54	
4)	основа та додаткова заробітна плата	47438,63	47438,63	89,6	9,37	3982,72				3982,72	
5)	відрахування на соціальне страхування	15455,39	15455,39	89,6	9,37	1297,56				1297,56	
6)	інші витрати	31981,46	31981,46	89,6	9,37	2685,01				2685,01	
Загальновиробничі витрати на оплату праці виробничих працівників:		191100,76	293462,32	89,6	8,05	21166,85	1617568,45	8,05	130214,26	151381,11	
1)	основа та додаткова заробітна плата	1228991,80					1228991,80	8,05	98933,84	98933,84	
2)	відрахування на соціальне страхування	388576,65					388576,65	8,05	31280,42	31280,42	
3)	витрати на підготовку кадрів	184887,56	184887,56	89,6	8,05	13335,57				13335,57	
4)	інші витрати	108574,76	108574,76	89,6	8,05	7831,28				7831,28	
Загальновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва:		572396,02	572396,02	89,6	8,05	41285,78				41285,78	
1)	витрати на підготовку та освоєння виробництва	169309,01	169309,01	89,6	8,05	12211,92				12211,92	
2)	дослід, технічне удосконалення і утримання загальновиробничих лабораторій	127492,79	127492,79				8,05	9195,80		9195,80	
3)	витрати на утримання загальновиробничих складів	126691,44	126691,44	89,6	8,05	9138,00				9138,00	
4)	витрати на оренду праці та техніку безпеки	80655,64	80655,64	89,6	8,05	5817,53				5817,53	
5)	інші витрати	68247,14	68247,14	89,6	8,05	4922,53				4922,53	
Загальновиробничі витрати на управління виробничим процесом:		744114,77	744114,77	89,6	8,05	53671,51				53671,51	
1)	утримання апарату управління	80877,05	80877,05	89,6	8,05	5833,50				5833,50	
2)	утримання іншого цехового персоналу	84378,19	84378,19	89,6	8,05	6086,03				6086,03	
3)	амортизація основних засобів	186128,41	186128,41	89,6	8,05	13425,07				13425,07	
4)	витрати на ремонт	142698,54	142698,54	89,6	8,05	10292,56				10292,56	
5)	витрати на оренду навколишнього середовища	63904,03	63904,03	89,6	8,05	4609,27				4609,27	
6)	податки, збори, інші обов'язкові платежі	63887,57	63887,57	89,6	8,05	4967,28				4967,28	
7)	інші витрати	117260,98	117260,98	89,6	8,05	8457,80				8457,80	
Всього		542540,48	367089,20	x	x	299340,32	1755343,29	x	148162,09	447502,41	

"31" березня 2014 року
(дата складання)

Склав _____ підпис _____

Перевірив _____ підпис _____

Сидоренко С.С.

(Пізвище та ініціали)

Іваненко І.І.

(Пізвище та ініціали)

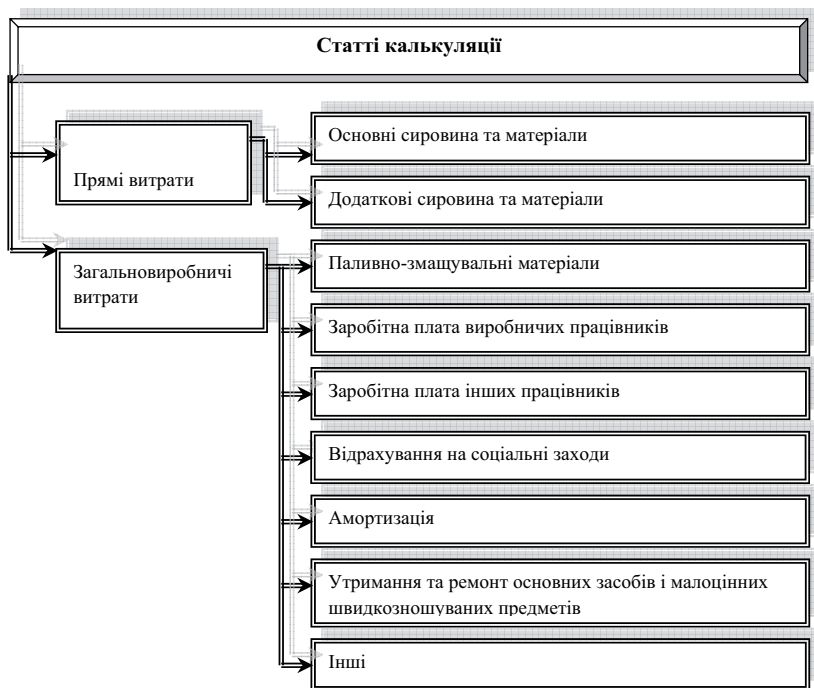


Рис. 2.4. Номенклатура статей калькулювання собівартості кондитерських виробів

Здійснення розподілу запропонованим методом дасть змогу отримати інформацію щодо формування собівартості, яка б задовольняла потреби внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень.

Послідовно здійснюючи усі запропоновані вище кроки узагальнення, групування та розподілення інформації про загальновиробничі витрати, заповнення калькуляційного розрахунку не потребує додаткових розрахунків і великих затрат часу. Калькуляція містить інформацію про прямі витрати, а також загальновиробничі витрати за пропонованою номенклатурою (додаток 3.5).

Переваги запропонованого підходу до відображення, групування, розподілу та калькулювання собівартості кондитерських виробів такі:

зведення до мінімуму непрямих витрат; кожній запропонованій групі (статті) загальноновиробничих витрат обраний параметр розподілу; більш тісний взаємозв'язок витрат із вибраною базою розподілу; більш тісніший взаємозв'язок витрат певних підрозділів із вибраною базою розподілу; обрання найбільш обґрунтованого параметру для розподілу; дослідження витрат у розрізі центрів витрат надає інформацію для цілей управління. Недоліки запропонованого підходу: потребує затрат часу, праці, облікових робіт (хоча усі роботи спрямовані на підвищення достовірності інформації для управління дають ефект набагато більший, ніж затрати на здійснення таких робіт); умовність розподілу (хоча в порівнянні з іншими методами запропонований є більш точним).

2.3. Методика бухгалтерського обліку загальноновиробничих витрат

Понесення загальноновиробничих витрат підлягає суцільному та безперервному документуванню господарських операцій і процесів, пов'язаних із використанням матеріальних, трудових та інших ресурсів на загальноновиробничі потреби, що оформляється первинними документами. Проблема досконалого документування – одна з найважливіших, оскільки документ має юридичну силу і підтверджує достовірність облікової інформації, тобто забезпечує досягнення основної мети обліку – продукування достовірної, неупередженої результативної інформації [81, с. 37]. Відображення у первинній документації може відбуватися безпосередньо під час здійснення господарської операції, або в процесі дослідження змін, що відбуваються в її ході, або ж після її завершення. Лише зафіксована належним чином на (паперових або електронних) носіях інформація є юридичним підтвердженням понесення витрат, а також підставою для відображення в обліку.

На носіях інформації відображаються процеси переміщення, надходження і вибуття, стан матеріальних ресурсів, понесення трудових та інших загальновиробничих ресурсів. Комплексність загальновиробничих витрат обумовлює великий обсяг і різноманітність економічних явищ та процесів, а відповідно і документів для їх відображення. Тому постає необхідність їх систематизації для створення можливості належного відображення їх у документах стандартизованих форм (рис. 2.5). Інформація з первинних документів, звітів та іншої документації підлягає подальшому групуванню й узагальненню. Для цього застосовуються регістри обліку, у яких згруповані дані первинної документації відображаються у грошовому вимірнику за відповідним рахунком бухгалтерського обліку. Відповідно до форм обліку відображення та накопичення інформації щодо загальновиробничих витрат здійснюється у відповідних регістрах обліку.

Дослідження обліку витрат кондитерських підприємств свідчить, що загальновиробничі витрати відображаються цілому за підприємством. Тому вони є не розмежованими за функціональним призначенням, що неодноразово підкреслювалося нами (параграф 1.1).

Регістр обліку загальновиробничих витрат повинен відображати інформацію за групами, напрямками понесення витрат, структурними одиницями, а також групувати й узагальнювати загальновиробничі витрати на рівні підприємства. Тому, враховуючи галузеві особливості кондитерських підприємств, нами розроблено та запропоновано для використання на підприємствах кондитерської галузі регістри обліку загальновиробничих витрат за групами (табл. 2.6), накопичувально-групувальна відомість обліку за групою загальновиробничих витрат за кожною структурною одиницею (табл. 2.7, зведена відомість обліку за групою загальновиробничих витрат цілому за підприємством (табл. 2.8), зведена відомість за рахунком 91 “Загальновиробничі витрати” (табл. 2.9).

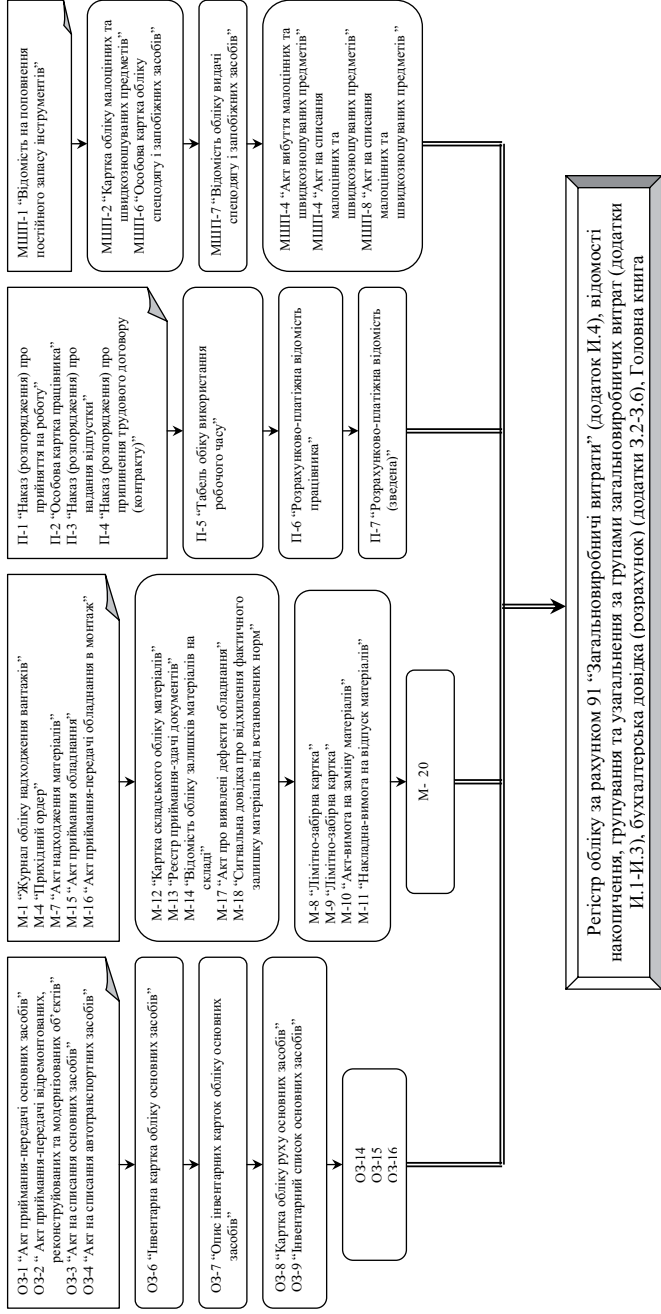


Рис. 2.5. Послідовність відображення операцій загальновиробничого характеру на підприємствах кондитерської галузі

Таблиця 2.6

Накопичувально-групувальна відомість обліку загальноновиробничих витрат за групами

Підприємство ПАТ "Вінницька кондитерська фабрика" (назва)
Структурний підрозділ Кармельський цех (назва) 02 (код)

Дебет рахунку 91 "Загальноновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання" за березень 2014 року (період)

Номер та назви статей		20	22	13	63	65	66	68	47	Всього	Рахом з початку року	Постійні витрати	Змінні витрати
I Постійні загальноновиробничі витрати													
1	Амортизація основних машин та обладнання									1001856,33	11781726,56	1001856,33	
2	Витрати на ремонт	130547,12	23156,97					53955,88	24763,23	232423,20	2482279,78	232423,20	
3	Основна та додаткова заробітня плата					24747,72	87252,92			87252,92	994683,30	87252,92	
4	Нарахування загальнообов'язкових страхових внесків (обов'яз)									24747,72	249470,76	24747,72	
5	Утримання обладнання	85342,32	11847,23					26435,36		123624,91	1349984,07	123624,91	
6	Утримання машинних та швидкозмішуваних пристроїв, інструментів та інвентаря	11135,74	38799,23					9405,00		59339,97	652962,77	59339,97	
7	Інші витрати	2307,56	17914,66	2003,54				17334,22		39559,98	455730,92	39559,98	
Рахом постійних витрат		229332,74	91718,09	1001856,33	2003,54	24747,72	87252,92	107130,46	24763,23	1568805,03	17966838,16	1568805,03	
II Змінні загальноновиробничі витрати													
1	Паливо та енергія	80760,56						52190,63		13295,19	1929781,21		132951,19
2	Інші витрати	80760,56								136001,93	2065783,14		132951,19
Рахом змінних витрат		161521,12								268956,12	3995564,35		265446,32
Всього витрат		310093,86	91718,09	1001856,33	2003,54	24747,72	87252,92	159321,09	24763,23	1770756,22	20032621,30	1568805,03	132951,19

Кредит субрахунку 91 "Загальноновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання"	У дебет рахунків		39 "Витрати майбутніх періодів"		7912 "Результат іншої основної операційної діяльності"	
	91 "Загальноновиробничі витрати"	23 "Допоміжне виробництво"				
	Вартість наливних продуктів, продукції для інших підрозділів					
	Постійні розподілені витрати	1405649,31				
	Постійні перерозподілені витрати					
Витрати, пов'язані з виробництвом продукції, отримання доходу від реалізації яких очікується в майбутньому	Змінні витрати	132951,19				

"21" березня 2014 року
(дата складання)

Склад _____ Сидоренко С.С.
(підпис та ініціал)
Перевірив _____ Іванченко І.І.
(підпис та ініціал)

Таблиця 2.8

Шановний

Зведена відомість обліку загальновиrobничих витрат за групою вцілому

ПАТ "Вінницька кондитерська фабрика"

(плати)

Дебет рахунку 911 "Загальновиrobничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання"

за березень 2014 року

(період)

Назва та назви статей		Підприємство		Цехи основних виробництва		Цехи підготовчих виробництва		Цехи процесу виробництва		Цехи допоміжних виробництва		Цехи основних виробництва		Цехи підготовчих виробництва		Інші		Всього	Раєм з початку року	Постійні витрати	Змінні витрати
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16				
Код виду виробництва, структурного підрозділу																					
Назва виду виробництва, структурного підрозділу																					
Постійні загальновиrobничі витрати																					
I	1	Амортизація основних машин та обладнання	147809,73	2392534,16														105071,54	2645405,43	31427410,51	2645405,43
	2	Витрати на ремонт	34290,75	555047,77														24375,81	613714,34	675406,31	613714,34
	3	Основа та доплата заробітня плата	12874,00	208385,18														9151,57	230410,75	278861,36	230410,75
	4	Нарахування загальнооброб.якових страхових внесків	3651,18	59099,81														2595,46	65346,45	760632,69	65346,45
	5	Утримання обладнання	18239,11	295227,54														12965,39	326432,04	3529381,22	326432,04
	6	Утримання малоцінних і швидкозношуваних предметів, інструментів та інвентаря	8754,77	141709,25														6223,39	156687,42	1786236,59	156687,42
	7	Інші витрати	5836,52	94472,84														4148,93	104458,28	1090544,44	104458,28
		Рамом постійних витрат	231454,98	3746449,30														164531,34	4142435,62	48158425,12	4142435,62
Змінні загальновиrobничі витрати																					
II	1	Паливо та енергія	19615,07	317499,55														13943,50	351058,12	4568923,14	351058,12
	2	Інші витрати	19615,07	317499,55														109732,29	351058,12	4678655,43	351058,12
		Рамом змінних витрат	251070,05	4063948,95														13943,50	351058,12	4678655,43	351058,12
		Всього витрат																178474,84	4493493,74	52837080,55	4142435,62

Кредит субрахунку 911 "Загальновиrobничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання"				У дебет рахунків			
91 "Загальновиrobничі витрати"		23 "Допоміжне виробництво"	23 "Виробництво"	7912 "Результат ліній основної операційної діяльності"			
Вартість наданих послуг, продукції для інших підрозділів		19634,76	3474394,28				
Постійні розподілені витрати							
Постійні вирободілені витрати							
Змінні витрати			351058,12	428508,68			
Витрати, пов'язані з виробництвом продукції, отримання доходу від реалізації яких очікується в майбутньому				194309,56			

"31" березня 2014 року
(дата складання)

Склав _____ підпис _____
(Підписати та ініціали)

Перевіряв _____ підпис _____
(Підписати та ініціали)

Сидоренко С.С.
(Підписати та ініціали)

Іванченко І.І.
(Підписати та ініціали)

Дебет рахунку 91 "Загальноновиробничі витрати"

за березень 2014 року

(період)

Номер та назви статей	Код виду виробництва, структурного підрозділу	(період)							Розрахунок по частці року	Постійні витрати	Змінні витрати
		1	2	3	4	5	6	7			
I	Загальноновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання	Підприємство	Ціна основного виробництва	Ціна підготовчих робіт	Ціна допоміжного виробництва	Ціна основних виробничих витрат	Ціна інших витрат	Ціна інших витрат			
II	Загальноновиробничі витрати на утримання та експлуатацію спеціального обладнання та інших основних засобів	25 070,05	4063 948,85		1 78474,84				4493 493,74	49631300,43	3 087893,01
III	Загальноновиробничі витрати на експлуатацію внутрішньозаводського транспорту	1 7099,11	2 76774,94		12155,02				306029 06	4406800,45	89640,40
IV	Загальноновиробничі витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення	2 2000,32	356 108,44		1563 9,07				393 747,83	4469825,37	134786,65
V	Загальноновиробничі витрати на оплату праці виробничих працівників	56177,73	909321,67		39934,32				1005433,73	11220630,92	1005433,73
VI	Загальноновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва	301147,43	4874527,02		214072,69				5389747,14	74378510,53	203137,02
VII	Загальноновиробничі витрати на управління виробничим процесом	90200,32	1460028,76		64119,51				1614 348,59	18132363,36	1614348,59
		117260,41	1898037,24						2098653,01	24277218,02	2098653,01
		854955,37	13838746,92						15301453,10	186536649,08	6551600,13
Всього витрат											

Кредит субрахунку 91 "Загальноновиробничі витрати"	У дебет рахунків				79/2 "Результат іншої основної операційної діяльності"
	91 "Загальноновиробничі витрати"	23 "Допоміжне виробництво"	22 "Виробництво"	39 "Витрати майбутніх періодів"	
Вартість наданих в оренду, проануїт для інших підрозділів	154421,41	186405,35			
Постійні розподілені витрати			5225740,01		
Постійні перерозподілені витрати					727028,64
Змінні витрати					
Витрати, пов'язані з виробництвом продукції, отримання доходу від реалізації яких обумовлюється в майбутньому			8749852,97		
				258004,72	

"31" березня 2014 року

(дата складання)

Склав

підпис

(підписати та підписати)

Сидоренко С.С.

(підписати та підписати)

Перевірив

підпис

(підписати та підписати)

Іванченко П.І.

(підписати та підписати)

Варто зауважити, що тут йдеться не лише про фіксацію, але й про належне їх відображення за місцями виникнення (цехи, дільниці, підрозділи, бригади тощо) – тобто групування загальновиробничих витрат для більш точного визначення собівартості кожного виду продукції. Більше того, на кожному центрі витрат слід використовувати документацію однакової форми, з метою дотримання єдиної номенклатури статей витрат, а також методики їх узагальнення. Запропоновані відомості призначені для безпосереднього обліку груп витрат за кожним підрозділом (структурними одиницями, виробничими процесами), для цілей калькулювання, контролю, аналізу й управління виробництвом. Таке розмежування загальновиробничих витрат між місцями їх виникнення підвищить точність калькулювання, дасть змогу розподіляти загальновиробничі витрати лише між тими виробами, на виробництво яких вони були дійсно понесені, підвищити достовірність собівартості видів продукції.

Відомість за групою загальновиробничих витрат відкривається та ведеться за кожною виділеною структурною одиницею (табл. 2.6). Відповідно вказується назва структурного підрозділу та код (нумерація структурних одиниць є принциповою для формування коректної інформації) (додаток И.1).

У формах відомостей передбачені відповідні статті для кожної групи загальновиробничих витрат, за якими здійснюється відображення економічної інформації. Списання сум загальновиробничих витрат відбувається шляхом бухгалтерських розрахунків за кредитом рахунку та відображається у нижній частині відомості, для чого передбачено відповідні рядки.

Щомісячно відомості формуються за групою витрат за структурними підрозділами, яким наданий код. Далі інформація цих відомостей заноситься до накопичувально-групувальні відомостей за цехами. Накопичувально-групувальні відомості відкриваються за цехом на кожен групу загальновиробничих витрат у відповідності до передбаченої номенклатури і призначені для збору інформації усіх

підрозділів цеху (табл. 2.6). У подальшому інформація заноситься до відомості за групами загальновиробничих витрат. Відомість відкривається на кожну групу та збирає інформацію усіх цехів за групою витрат. Завершальним етапом є занесення інформації відомостей до узагальнюючої відомості за рахунком 91 “Загальновиробничі витрати”.

Як свідчать проведені дослідження, формування інформації за запропонованими регістрами потребує закріплення обов’язків його складання за конкретною особою. Крім того необхідно чітко визначити термін отримання таких регістрів бухгалтерією. Адже часто на кондитерських підприємствах спостерігається незлагодженість у часі, протермінування подання внутрішньої документації. Організація документообігу полягає у розробленні найбільш раціональних шляхів руху документів від їх складання до передачі в архів із зазначенням інстанцій, через які має проходити документ, мети і конкретного часу надходження та вибуття документів на кожній інстанції, а також назви посади виконавця, що складає, перевіряє й опрацьовує документ у формі таблиці [81, с. 50]. Виходячи з викладеного вище, постає завдання організації у часі та за виконавцями документообігу на кондитерських підприємствах у частині загальновиробничих витрат. Доцільним є представлення графіку та переліку документів у табличній формі із зазначенням посади виконавця, термінів складання й подання у розрізі груп загальновиробничих витрат і структурних підрозділів (табл. 2.10).

Складна організаційна структура кондитерського підприємства потребує організації облікових робіт за окремими підрозділами. Вважаємо, що переміщення функцій обліку та групування витрат за структурним підрозділом необхідно покласти на безпосередніх осіб, котрі є виконавцями робіт загальновиробничого характеру або керують групою таких виконавців (рівень дільниць, цехів тощо). У такому разі вони самі зможуть слідкувати за витрачанням ресурсів на загальновиробничі цілі, що є своєрідним методом аналізу та контролю. Характер загальновиробничих витрат обумовлює

Таблиця 2.10

Систематизація облікових номенклатур загальноновиробничих витрат¹

№ з/п	Назва загальноновиробничих витрат	Регістр обліку	Джерело отримання інформації (первинний носій)	Структурна одиниця (підрозділ)	Виконавець (відповідальний за формування та подання реєстру до бухгалтерії)	Термін подання
1.1	Загальноновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання за підрозділами	Регістр обліку за рахунками 9111, 911202-911421,..., 9117 (табл. 2.6)	Первинна документація (рис. 2.5)	Виробничі лінії, дільниці, підрозділи	Відповідальна особа, спеціаліст з обліку витрат	
1.2	Загальноновиробничі витрати на утримання та експлуатацію спеціального обладнання та інших основних засобів за підрозділами	Регістр обліку за рахунками 9121, 912202-912629,..., 9127	Первинна документація (рис. 2.5)	Виробничі лінії, дільниці, підрозділи	Відповідальна особа, спеціаліст з обліку витрат	
1.3	Загальноновиробничі витрати на експлуатацію внутрішньозаводського транспорту	Регістр обліку за рахунками 913626, 9137	Первинна документація (рис. 2.5)	Виробничі лінії, дільниці, підрозділи	Відповідальна особа, спеціаліст з обліку витрат	
1.4	Загальноновиробничі витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення	Регістр обліку за рахунками 9141, 914202-914629,..., 9147	Первинна документація (рис. 2.5)	Виробничі лінії, дільниці, підрозділи	Відповідальна особа, спеціаліст з обліку витрат	
1.5	Загальноновиробничі витрати на оплату праці виробничих працівників	Регістр обліку за рахунками 9151, 915202-915421,..., 9157	Первинна документація (рис. 2.5)	Виробничі лінії, дільниці, підрозділи	Відповідальна особа, спеціаліст з обліку витрат	
1.6	Витрати на організацію та обслуговування виробництва	Регістр обліку за рахунками 9161-9167	Первинна документація (рис. 2.5)	Виробничі лінії, дільниці, підрозділи	Відповідальна особа, спеціаліст з обліку витрат	
1.7	Витрати на управління виробничим процесом	Регістр обліку за рахунками 9171-9177	Первинна документація (рис. 2.5)	Виробничі лінії, дільниці, підрозділи	Відповідальна особа, спеціаліст з обліку витрат	
2.1	Загальноновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання за цехом	Регістр обліку за рахунками 9111-9117 (табл. 2.7)	Регістр обліку за рахунками 9111, 911202-911421,..., 9117 (табл. 2.6)	Цехи	Відповідальна особа, спеціаліст з обліку витрат	
2.2	Загальноновиробничі витрати на утримання та експлуатацію спеціального обладнання та інших основних засобів за цехом	Регістр обліку за рахунками 9121-9127	Регістр обліку за рахунками 9121, 912202-912629,..., 9127	Цехи	Відповідальна особа, спеціаліст з обліку витрат	
...
3.1	Загальноновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання	Регістр обліку за рахунком 911 (табл. 2.8)	Регістр обліку за рахунками 9111-9117 (табл. 2.7)	Підприємство	Бухгалтер, відповідальна особа, спеціаліст з обліку витрат	...
...
4.1	Загальноновиробничі витрати	Регістр обліку за рахунком 91 (табл. 2.9)	Регістр обліку за рахунком 911-917 (табл. 2.7)	Підприємство	Бухгалтер, обліковець з обліку витрат	...

¹ Примітка. Розроблено авторами для підприємств кондитерської галузі.

виникнення помилкового уявлення, нібито підприємство несе відповідальність за їх розмір. Тобто витрати носять загальний характер і тому винуватців встановити не можна. Запровадження звітності окремих підрозділів за витрачання ресурсів закріплює відповідальність за їх розмір за відповідальною особою. А це значно підвищує раціональність витрачання ресурсів (робочого часу, матеріалів тощо), оскільки відповідальною особою постійно буде здійснюватися нагляд.

Розподілення облікових робіт із запропонованою деталізацією сприяє підвищенню професійної спеціалізації. Відповідальний за формування за окремим функціональним підрозділом працівник повинен спеціалізуватися на конкретній вузькій ділянці, що підвищить якість виконання складних облікових та аналітичних розрахунків. А вище керівництво, директор підприємства, начальники цехів, будуть отримувати уже згруповану інформацію, яка необхідна їм для цілей управління відповідного рівня. Аналогічно буде формуватися інформація для начальника цеху або іншої відповідальної особи за роботу структурного підрозділу з метою оперативного управління.

Підготовка відомостей здійснюється на ділянці, якою були понесені витрати. А вже згрупована та систематизована інформація у відомостях подається до бухгалтерії, де підлягає перевірці, подальшому узагальненню тощо (рис. 2.6).

Належним чином відображена та згрупована інформація про витрати у первинних носіях, а далі у відомостях – є надійним і достовірним джерелом для цілей управління, що сприятиме покращенню управління кондитерським виробництвом загалом, адже, по-перше, суттєво підвищиться оперативність обліку, по-друге, можливо буде здійснити поточний аналіз за статтями та елементами витрат, по-третє, зросте достовірність інформації для процесу калькулювання, по-четверте, не виникне труднощів із групуванням витрат при підготовці фінансової звітності. Як результат – підвищення ефективності управлінських рішень.

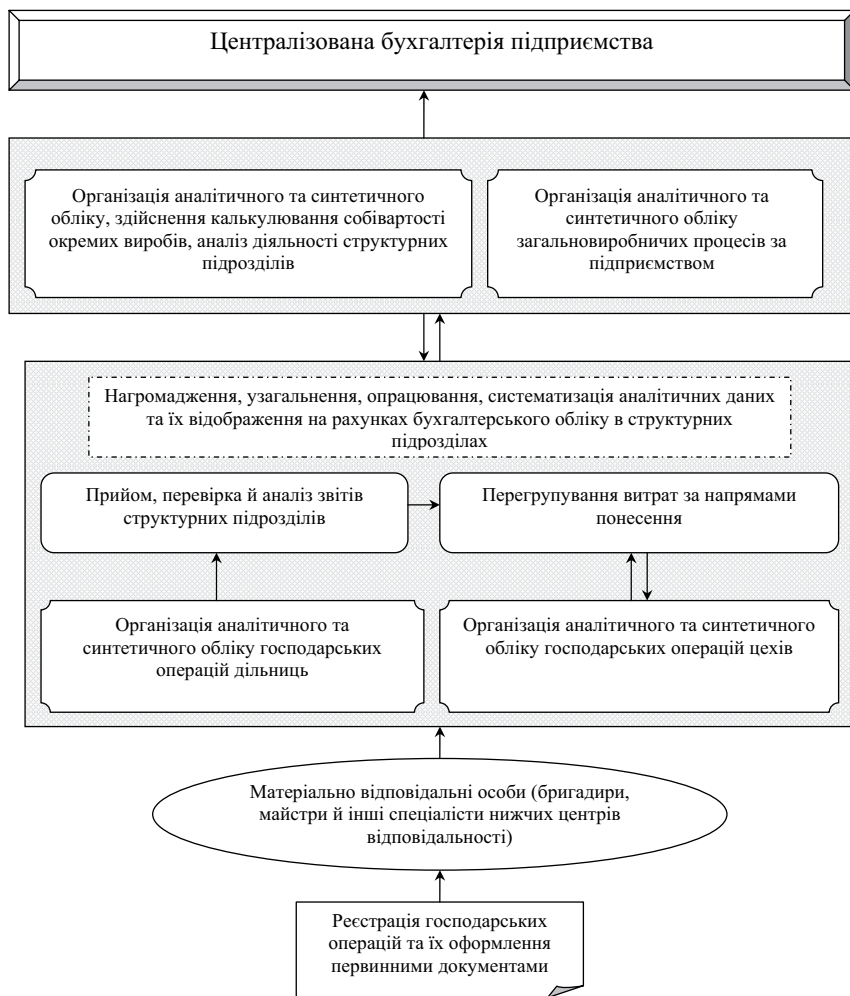


Рис. 2.6. Організація облікових та аналітичних робіт загальновиробничих витрат підприємств кондитерської галузі
(розроблено авторами)

Облік виробничих витрат може здійснюватися трьома способами: калькулювання собівартості за цехами, а потім вцілому

за підприємством; організація обліку за цехами, але калькулювання за підприємством вцілому; організація обліку вцілому за підприємством без врахування окремих підрозділів.

Виходячи з проведених досліджень, на великих кондитерських підприємствах (ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”, ПАТ “Львівська кондитерська фірма “Світоч”) доцільним є побудова системи обліку загальновиробничих витрат за кожним цехом, дільницею та іншими підрозділами (параграф 2.1). У такому разі загальновиробничі витрати цеху списуються безпосередньо на собівартість продукції, що виготовляється у такому цеху. Невключені до цехової собівартості загальновиробничі витрати узагальнюються вцілому за підприємством. Це є найбільш трудомісткий варіант, але найбільш достовірний та точний. Для малих і середніх кондитерських підприємств допустимо спростити процес у частині меншого виділення структурних підрозділів або відмовитися від калькулювання цехової собівартості. Але при здійсненні управління неодмінно треба враховувати такі упущення. Процес обробки економічної інформації загальновиробничих витрат кондитерських підприємств має бути взаємоузгодженим у часі та у виконанні (табл. 2.10).

Спочатку інформація групується за центрами відповідальності, аналізується, перегрупується за напрямками витрачання. Потім відбувається аналітичне та синтетичне відображення на рахунках обліку основних цехів, допоміжних цехів, дільниць, служб та ін. Остаточний підрахунок собівартості виготовлених виробів відбувається у бухгалтерії.

Облік загальновиробничих витрат потребує поетапного його здійснення, що викликано не лише складністю, а й потребою кращої організації, правильного відбору параметрів розподілу, систематизації розрахунків, котрих є дуже багато на кожній ділянці. Першим етапом є здійснення операції, оформлення її документально та відображення на рахунках обліку. Другий етап передбачає сумування, розрахунки, розподілення, групування для визначення витрат за окремими комплексами, за якими можна встановити

відповідальну особу. Третім є перегрупування витрат. Четвертим – калькулювання собівартості та синтетичний облік.

Відображення інформації про загальновиробничі витрати кондитерських підприємств на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється відповідно до затвердженого Плану рахунків [163], у якому передбачено рахунки класу 8 “Витрати за елементами” і рахунки класу 9 “Витрати діяльності”. 8-ий клас призначений для накопичення інформації про витрати за економічними елементами, яка в подальшому використовується для складання другого розділу Звіту про фінансові результати. 9-ий клас призначений для систематизації інформації про витрати за функціональними ознаками. Відображення на рахунках 8-го класу є загальновідомим та достатньо висвітленим в економічній літературі, тому вважаємо, що зупинятися на ньому немає потреби.

Згідно з Планом рахунків [163] загальновиробничі витрати обліковуються на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. Протягом звітного періоду ці витрати накопичуються за дебетом рахунку 91, а потім підлягають списанню з кредиту рахунку на собівартість виготовленої продукції та на собівартість реалізації. Незважаючи на комплексність статей загальновиробничих витрат, їх формування та облік відбувається за одним взірцем: спочатку витрати обліковуються за кожною статтею загальновиробничих витрат у розрізі елементів, далі за визначеним параметром відбувається їх розподіл за напрямками. Узагальнення інформації повинно здійснюватися так, щоб в оперативному порядку можна було отримати інформацію за кожним елементом витрат (за окремою статтею витрат).

Як свідчать дослідження, методика обліку не задовольняє управлінські потреби в групуванні та наданні інформації, що спонукає вдосконалити аналітичний та синтетичний облік загальновиробничих витрат. Комплексність статей загальновиробничих витрат, а також складний характер їх формування обумовлюють важливість деталізації цього рахунку. Для кондитерських підприємств недостатньо обліковувати загальновиробничі витрати на одному рахунку. На

підприємстві ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” до рахунку відкрито субрахунки другого, третього, четвертого та п’ятого порядків, яких загалом налічується сімнадцять. На підприємстві ПАТ “Львівська кондитерська фірма “Світоч” таких аналітичних рахунків – п’ятнадцять. А на дрібних підприємствах усі витрати відображаються без деталізації, що не задовольняє вимоги управління.

Особливої ваги набуває удосконалення аналітичного обліку загальновиробничих витрат, який на підприємствах кондитерської галузі покликаний вирішити такі завдання: відображення витрат загальновиробничого призначення; накопичення витрат за аналітичними рахунками; систематизація витрат за центрами витрат і центрами відповідальності. При деталізації рахунків бухгалтерського обліку необхідно слідкувати за її оптимальністю. Адже надмірна деталізація призводить лише до ускладнення та громіздкості облікових робіт. Одночасно недостатня деталізація призводить до масиву інформації, яку не можна проаналізувати та правильно розподілити між видами продукції.

Таким чином для запропонованих статей витрат (параграф 1.2) вважаємо доцільним відкрити аналітичні рахунки, враховуючи технологічні особливості кондитерської галузі та організаційну структуру таких підприємств. Рахунки аналітичного обліку відкриваються до синтетичних рахунків фінансового обліку шляхом ієрархічного додавання до коду послідовних цифр. Кожному номеру відповідає певна назва класифікаційного групування (рис. 2.7).

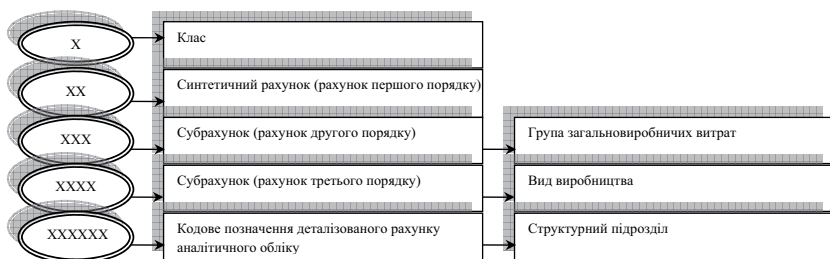


Рис. 2.7. Структура кодів рахунків бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат для підприємств кондитерської галузі

Для охоплення в повному обсязі, групування та систематизації інформації для кондитерських підприємств нами розроблено робочий план рахунків загальновиробничих витрат, у якому передбачені аналітичні рахунки з врахуванням організаційно-технологічних особливостей галузі (додаток И.2).

За дебетом рахунку 911 “Загальновиробничі витрати на утримання й експлуатацію основних машин та обладнання” відображають такі витрати звітного періоду: амортизація основних машин та обладнання, витрати на ремонт, паливо й енергія, основна та додаткова заробітна плата, нарахування загальнообов’язкових страхових внесків (зборів), утримання обладнання, утримання малоцінних і швидкозношуваних предметів, інструментів і інвентарю та інші витрати на утримання й експлуатацію основних машин та обладнання.

П(С)БО 16 “Витрати” передбачає два варіанти списання загальновиробничих витрат. Згідно з першим – загальновиробничі витрати у частині змінних та постійних розподілених щомісяця списують на рахунок обліку витрат на виробництво і включають до собівартості випуску продукції (робіт, послуг) (дебет рахунку 23 “Виробництво”). Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати відносять на собівартість реалізованої готової продукції (дебет субрахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”). При реалізації виготовленої продукції ці витрати формують рядок Звіту про фінансові результати “Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)”

За другим варіантом загальновиробничі витрати можуть загальною сумою включатися до собівартості реалізації в тому періоді, у якому були понесені. Для відображення їх у Звіті про фінансові результати передбачено окремий рядок 045 “Загальновиробничі витрати”.

Порівнюючи результати діяльності, підраховані за цими варіантами, стає зрозуміло, що вони будуть різнитися. При виготовленні більшого обсягу продукції у звітному періоді, ніж було реалізовано, за першим варіантом результат діяльності буде вищим. І навпаки.

Останні зміни пов'язують загальновиробничі витрати з періодом їх здійснення. Тому результат діяльності при реалізації більшого обсягу продукції, ніж було виготовлено, буде значно вищим. Не зрозуміло, чому усі загальновиробничі витрати включаються до інших витрат періоду, без хоча б якогось розподілу та включення до собівартості виробів. Такий підхід в управлінському обліку називають простим директ-костингом, який полягає у обчисленні скороченої собівартості продукції – лише за прямими змінними витратами. Однак, враховуючи, що на кондитерських підприємствах значну частину витрат не можна ідентифікувати з конкретним видом виробів, але які мають виробниче призначення, та які належать до складу загальновиробничих, визначений результат діяльності за другим варіантом обліку не відповідатиме дійсності та унеможливить ефективний процес управління.

Порівнюючи два варіанти обліку, запропоновані П(С)БО 16 “Витрати”, перший має ряд переваг, однак і його методика викликає принципові зауваження.

По-перше, вважаємо доцільним відкрити аналітичні рахунки до рахунку 23 “Виробництво” та 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” у відповідності до кодів структурних підрозділів (цехів основного виробництва та інших, котрі виготовляють продукцію (послуги) для реалізації на сторону) (додаток И.1). При цьому доцільним є використання плану рахунків бухгалтерського обліку для системи споживчої кооперації України, розробленого для багатогалузевої господарсько-фінансової діяльності підприємств та організацій. Пропонований план рахунків складений у відповідності до Плану рахунків бухгалтерського обліку [163], але є глибшим та ґрунтовнішим, оскільки у ньому вдало здійснено деталізацію рахунків (субрахунків) спрямовану на виділення діяльності основних галузей і основних процесів, котрі вимагають окремого узагальнення та групування на рахунках. Витрати промислових підприємств на виробництво продукції відображаються за однойменним субрахунком 231 до рахунку 23 “Виробництво”. До рахунку 901 “Собівартість реалізованої продукції”

виділено аналітичний рахунок 9016 “Собівартість реалізованої готової продукції інших промислових виробництв”.

Доцільно відкрити до зазначених рахунків аналітичні рахунки у відповідності до кодифікації підрозділів: 231202 “Виробництво продукції карамельного цеху”; 9016202 “Собівартість реалізованої готової продукції карамельного цеху”.

Це дасть змогу поглибити деталізацію за усіма цехами та виробництвами, але це тема іншого дослідження.

Списання загальновиробничих витрат карамельного цеху здійснюється з відображенням за кредитом субрахунків 911202 “Загальновиробничі витрати на утримання й експлуатацію основних машин та обладнання”, 912202 “Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію спеціального обладнання та інших основних засобів”, 914202 “Загальновиробничі витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення”, 915202 “Загальновиробничі витрати на оплату праці виробничих працівників” та інші у дебет рахунків 231202 “Виробництво продукції карамельного цеху” і 9016202 “Собівартість реалізованої готової продукції карамельного цеху”.

По-друге, враховуючи надання послуг, виготовлення продукції підрозділами один одному, постає необхідність списання таких витрат з рахунку цеху-виконавця на рахунок цеха-замовника. Якщо останнім є цех допоміжного виробництва, витрати якого узагальнюються на аналітичному рахунку до рахунка 23 “Виробництво”, то це потребує відповідного відображення за дебетом такого рахунку. Якщо останнім є структурний підрозділ, котрий за своїм призначенням є загальновиробничим, витрати списуються у дебет рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” за відповідним аналітичним рахунком.

По-третє, якщо протягом місяця виробництво продукції не здійснювалося, але витрати на утримання машин та обладнання, будівель і споруд та інші (переважно такими є постійні витрати) були понесенні. Згідно з діючою методикою потужність не була використана, тому до виробничої собівартості такі витрати не відносяться. А підлягають

включенню до собівартості реалізації... Як може утворитися собівартість реалізації, коли самого виробництва не здійснювалося та й реалізації не було? Таке зауваження вважаємо принциповим. Вважаємо, що такі витрати треба визнавати витратами періоду. А тому їх необхідно списувати у дебет субрахунку 791 “Результат операційної діяльності”. Для недопущення викривлення інформації про результати діяльності, доцільно до нього відкрити аналітичний рахунок 7912 “Результат іншої основної операційної діяльності”.



По-четверте, при здійсненні виробництва з неповним завантаженням виробничих потужностей нерозподілена частина загальновиробничих витрат підлягає списанню на собівартість реалізованої продукції. Однак, припустимо, що відвантаження (продажу, реалізації) не відбулося. Продукція залишилася на складах підприємства. Реалізації фактично немає, а витрати на реалізацію є? Далі у Звіт про фінансові результати потрапляють понесені витрати, а доходу відповідно немає, і тоді результатом діяльності буде збиток. У результаті інформація є викривленою та не відповідає суті.

Аналізуючи далі, підприємство планує реалізувати виготовлену продукцію. Але в наступному періоді. Відповідно і витрати повинні списуватися у місяці, коли відображається дохід від реалізації продукції, на виробництво якої були понесені ці витрати. Тому вважаємо загальновиробничі витрати, котрі пов'язані з виробництвом тієї продукції, отримання доходу від реалізації якої очікується у майбутньому, доцільно відносити у дебет рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” (за відповідними аналітичними рахунками). Хоча П(С)БО 16 та планом рахунків не передбачено його використання для таких цілей і не враховано вищезазначених варіантів діяльності, призначення даного рахунку відповідає потребам дослідження. Для цього доцільно відкрити субрахунок 392 “Загальновиробничі витрати майбутніх періодів” (за видами продукції).

На досліджуваному підприємстві у звітному періоді здійснювалося виробництво цукерок “Південна ніч”, реалізація яких планується у наступному періоді. Розподілені витрати підлягають включенню до виробничої собівартості. А нерозподілені витрати, пов'язані з виробництвом цукерок “Південна ніч”, реалізації яких не було у звітному періоду, вважаємо доцільним віднести на рахунок 392204 “Загальновиробничі витрати майбутніх періодів. Цукерки “Південна ніч” (рис. 2.9). У результаті загальновиробничі витрати за відповідними ставками включаються до витрат виробництва та витрат майбутніх періодів.

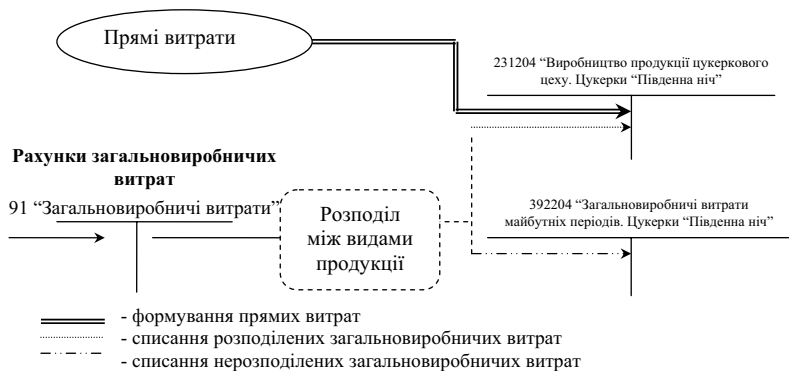


Рис. 2.9. Схема обліку загальноновиробничих витрат за виготовленою, нереалізованою продукцією у звітному періоді

У наступному періоді, коли реалізація такої продукції відбудеться, витрати, що зібралися на рахунок 392 "Загальноновиробничі витрати майбутніх періодів" за визначеним видом продукції (або цехом, підрозділом) підлягатимуть включенню до результату іншої операційної діяльності за визначеним видом продукції (або цехом, підрозділом) (рис. 2.10).



Рис. 2.10. Схема обліку загальноновиробничих витрат при реалізації продукції, виготовленої у минулому періоді

У результаті списання загальновиробничих витрат здійснюється на рахунки: 91 “Загальновиробничі витрати” (за відповідними аналітичними рахунками); 23 “Виробництво” (за відповідними аналітичними рахунками допоміжного виробництва); 23 “Виробництво” (за відповідними аналітичними рахунками основного виробництва); 392 “Витрати майбутніх періодів” (за відповідними аналітичними рахунками); 7912 “Результат іншої основної операційної діяльності”(за відповідним аналітичним рахунками).

По-п'яте, врахування нерівномірності понесення витрат протягом року (параграфи 1.2-1.3) обумовлює їх щомісячне списання відповідно до обсягів виробництва кондитерських виробів (параграфи 2.1-2.2). На цій основі пропонуємо застосовувати рахунок 47 “Забезпечення майбутніх виплат і платежів” субрахунок 474 “Забезпечення інших витрат і платежів” (за відповідними аналітичними рахунками). Суми таких витрат щомісячно відображаються за кредитом вказаного субрахунку та дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” (за відповідними аналітичними рахунками), тобто формується своєрідний резерв, який протягом звітного періоду використовується.

Таким чином, здійснення обліку відповідно до виділених рахунків дасть змогу отримати повну та достовірну інформацію про загальновиробничі процеси з дотриманням виділених важливих ознак: за виробами, за підрозділами тощо (додаток К).

Отже, запропонована методика обліку загальновиробничих витрат на основі науково обґрунтованого підходу дає змогу згрупувати витрати за залежністю від обсягів діяльності, розподілити їх більш точно між видами продукції і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку, виходячи з економічного змісту операцій та процесів виробництва кондитерських виробів.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИМИ ВИТРАТАМИ

3.1. Теоретичні основи аналізу загальновиробничих витрат

Традиційно вченими високо оцінювалося значення аналітичних процедур у процесі управління [1, 2, 5, 86, 121, 135, 138, 35, 197, 210]. Виходячи з проведених досліджень наукових праць, підходи до аналізу витрат вітчизняної економічної школи, спрямовані на достатньо глибоке дослідження витрат, в останні десятиліття поглиблюються сучасними вченими з використанням західних методик.

Насамперед, варто врахувати, що зміст поняття “аналіз” у закордонних джерелах відрізняється від вітчизняних. У роботах П. Самуельсона та І. Шумпетера економічний аналіз розглядається як синонім терміна “економічна теорія” [223, 225]. С. Б. Бернгольц, М. І. Баканов, Т. О. Герасименко та інші [13, 6, 35] визначають аналіз як сукупність методів та процедур аналітичних розрахунків на рівні підприємства. Це дає підстави зробити висновок, що у вітчизняній науці аналіз є вужчим поняттям. Сформована вітчизняна методика аналізу витрат характеризується такими особливостями: має здебільшого ретроспективний характер; спрямований на визначення виконання планових показників; базується на чітко детермінованому факторному аналізі; проведення розрахунків із використанням математичних моделей та формул; розроблений для централізованої економіки та не враховує ринкові механізми господарювання.

Але, як свідчать проведені дослідження, в останні роки спостерігається неповноцінне застосування аналізу у практичній діяльності кондитерських підприємств, оскільки цей процес не регламентовано жодним спеціальним документом, тобто підприємство з власної ініціативи або ж скоріше з власної зацікавленості проводить аналіз у довільній формі та за методикою обраною, керуючись при цьому лише власним досвідом, виходячи з особливостей виробництва, вимог та потреб власників, переслідуючи мету отримання максимального прибутку.

Вченими розроблені методи та прийоми аналізу виробничих процесів. Вагомий вклад у їх розвиток і вдосконалення зробили В. Е. Адамов, Д. І. Деркач, А. Д. Шеремет, І. І. Каракоз, Л. А. Ротштейн, М. І. Баканов, І. І. Поклад, М. І. Басманов, Н. Р. Вейцман, І. Г. Венецький, А. Н. Кашаев, Г. І. Кіндрацька, А. М. Кузьмінський, І. С. Мацкевичюс, А. Міневський, Є. В. Мних [1, 5, 55, 77, 70, 73, 84, 132, 137, 138, 167, 184]. Основна увага їх спрямовувалася на аналіз прямих виробничих витрат, лише деякі з зазначених авторів ґрунтовно досліджували аналіз непрямих витрат [39, 62, 132, 137, 140, 201].

Дослідження стану практики аналізу загальноновиробничих витрат на кондитерському підприємстві змушує визнати недооцінення його значення. Організація та методика на деяких підприємствах краща, на деяких гірша, а на окремих взагалі відсутня. Так чи інакше, але стан аналізу не можна назвати досконалим на жодному з досліджених підприємств. Переважно його проводять у частині дослідження динаміки загальноновиробничих витрат. На підприємствах кондитерської галузі не досліджується динаміка показників загальноновиробничих витрат за кілька років, на окремих зустрічається порівняння за два суміжні. На деяких підприємствах хоч і здійснюється розрахунок структури витрат, але без подальшого узагальнення та здійснення висновків, що теж не дає бажаних результатів. З поля зору упускається вимір величини впливу факторів, які впливають на величину досліджуваних витрат, залежність величини собівартості від обрання тих чи інших методик калькулювання. Як показують дослідження, на більшості кондитерських підприємств увага зосереджена на аналізі звітності, у той час коли її слід акцентувати на аналізі часткових складових, зокрема загальноновиробничих витрат, інформація про які відображається у документах і регістрах виробничого обліку та у процесі калькулювання. Таких аналітичних робіт на сьогодні недостатньо, адже вони не дають змоги виявити причини, які обумовили відхилення, запобігти негативним явищам у майбутньому тощо. Основні недоліки аналізу загальноновиробничих витрат полягають у недосконалості методики аналізу та відсутності його систематичного проведення.

Причини вказаних недоліків можна шукати у недоконалості методики, відсутності рекомендацій з аналізу загальновиробничих витрат. Виходячи з цього, постає необхідність удосконалення методики аналізу для проведення усестороннього дослідження загальновиробничих витрат та отримання комплексної інформації щодо ефективності виробничого процесу, покращенні показників діяльності.

Аналіз, будучи однією з основних функцій управління, займає проміжне місце між збором інформації та прийняттям управлінських рішень (рис. 3.1) і вимагає високої її якості, достовірності та деталізації.

Результати аналітичного дослідження у поєднанні з врахуванням впливу зовнішніх факторів дають можливість обрати найбільш оптимальний шлях розвитку підприємства. витрат підприємств кондитерської галузі.



Рис. 3.1. Схема прийняття управлінських рішень щодо загальновиробничих витрат (*пропозиція авторів*)

Методичні основи аналізу витрат достатньо висвітлені у наукових працях [1, 5, 16, 47, 69, 70, 73, 84, 132, 137, 138, 167, 184], але потребують конкретизації стосовно цілей дослідження. Тому нами визначені базові складові методики аналізу загальновиробничих витрат кондитерських підприємств, котрі у своїй сукупності формують систему взаємоузгоджених елементів та, доповнюючи один одного, є надійним і чітким підґрунтям реалізації завдань аналізу (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Базові складові аналізу загальновиробничих витрат кондитерського підприємства *(сформовано авторами)*

Як основний інструмент управління аналіз зобов'язаний надавати повну, деталізовану та достовірну інформацію про загальновиробничі витрати кондитерського підприємства, тому до її

формування висуваються жорсткі вимоги (рис. 3.3). Систематизація масиву економічної інформації, що використовується для цілей аналізу, дає змогу згрупувати її за видами (рис. 3.4).

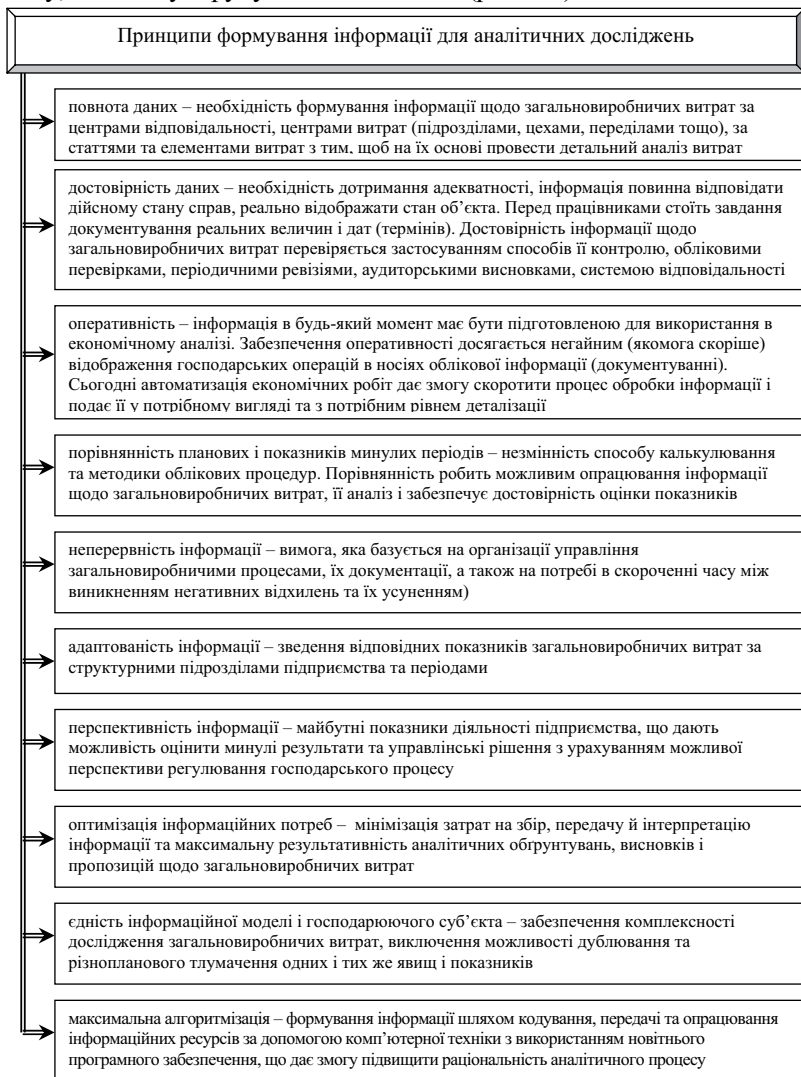


Рис. 3.3. Вимоги до формування інформації для потреб аналізу загальновиробничих витрат підприємства (сформовано авторами)

Ознака класифікації	Види інформації	Характеристика виду інформації
За функціональним призначенням	планова	Перспективні, поточні, оперативні та інші види планів
	обліково-статистична	Фінансова, статистична, податкова та інша звітність
	не облікова	Матеріали перевірок, ревізій, пояснювальні записки, матеріали преси тощо
За змінністю	постійна	Інформація про минулі витрати
	умовно-постійна	Інформація, що може змінюватися відповідно до чинників
	змінна	Інформація, якій властива нестійкість
За рівнем узагальнення	первинна	Інформація деталізована в значній мірі
	зведена	Інформація з високим ступенем узагальнення
За способом отримання	первісна	Інформація, отримана відповідно до поставленої мети
	вторинна	Інформація з раніше отриманих внутрішніх та зовнішніх джерел
За місцем отримання	внутрішня	Інформація отримана безпосередньо на підприємстві
	зовнішня	Інформація тримана поза підприємством
За стадією опрацювання	вхідна	Первинна інформація призначена для проведення аналітичних досліджень
	вихідна	Інформація отримана за результатами опрацювання вхідної
За носієм інформації	електронна	Інформація на електронних носіях (дискети, диски тощо)
	неелектронна	Інформація на паперових носіях, надана в усній формі тощо
За способом подання	текстова	Інформація у вигляді тексту
	цифрова	Інформація у вигляді цифр
	графічна	Інформація у вигляді графічного зображення, схем, графіків тощо
За рівнем оброблення	первісна	Інформація отримана з первинних документів для дослідження
	проміжкова	Інформація, що частково пройшла дослідження
	результуюча	Інформація отримана за результатами аналізу
За насиченістю реквізитами	достатня	Мінімальний обсяг інформації, який необхідний для дослідження
	надлишкова	Зайва, дублююча, непотрібна інформація тощо
За змістом	комплексна	Інформація, що характеризує усі сфери діяльності підприємства
	тематична	Інформація, що характеризує окремий процес
За часом використання	оперативна	Інформація, що носить оперативний характер
	поточна	Інформація поточної діяльності
	перспективна	Плани, прогнози, бюджети тощо

Рис. 3.4. Загальна класифікація економічної інформації для аналітичного дослідження загальновиробничих витрат кондитерського підприємства

Здійснення аналізу загальновиробничих витрат кондитерського підприємства вимагає врахування ознак, притаманним таким витратам: комплексний характер формування; вони не відносяться безпосередньо на виробництво конкретних видів продукції, а розподіляються на собівартість продукції спеціальними методами; виникають поза основним виробництвом, зміни у виробничій програмі не призводять до зниження цих витрат; впливають на фінансовий результат операційної діяльності; частина з них залежить від обсягу виробленої і проданої продукції, хоча їх зміна не прямо пропорційна; друга їх частина практично не залежить від обсягу випуску та продажу продукції, а визначається політикою адміністрації підприємства. Виходячи з цього, перед аналізом загальновиробничих витрат висуваються завдання, котрі необхідно вирішити для підвищення ефективності виробничої діяльності вцілому (рис. 3.5). Аналіз реалізує себе як функція управління при вирішенні питань щодо загальновиробничих витрат на двох рівнях: операційному (тактичному) та стратегічному. Операційний рівень полягає у з'ясуванні доцільності й ефективності витрачання ресурсів на загальновиробничі цілі, місця таких витрат у собівартості виготовленої продукції. На цьому етапі постає завдання вдосконалення методики оперативного аналізу, його спрямування на оцінку теперішнього стану з врахуванням минулих управлінських рішень. На стратегічному рівні аналіз передбачає визначення прогнозованої величини загальновиробничих витрат, моделювання ситуацій із врахуванням минулої діяльності. Тут важливим є врахування методики обліку таких витрат та їх включення до собівартості виготовленої продукції. Інформація про майбутнє створює додаткові можливості для управління та ставить його на вищий щабель.

Здійснення аналізу загальновиробничих витрат на підприємствах кондитерської галузі повинно знаходити своє вираження в окресленні подальших шляхів господарювання, підвищенні ефективності понесених витрат, пошуку резервів їх зниження з метою зниження собівартості виготовленої продукції та її конкурентноздатності.

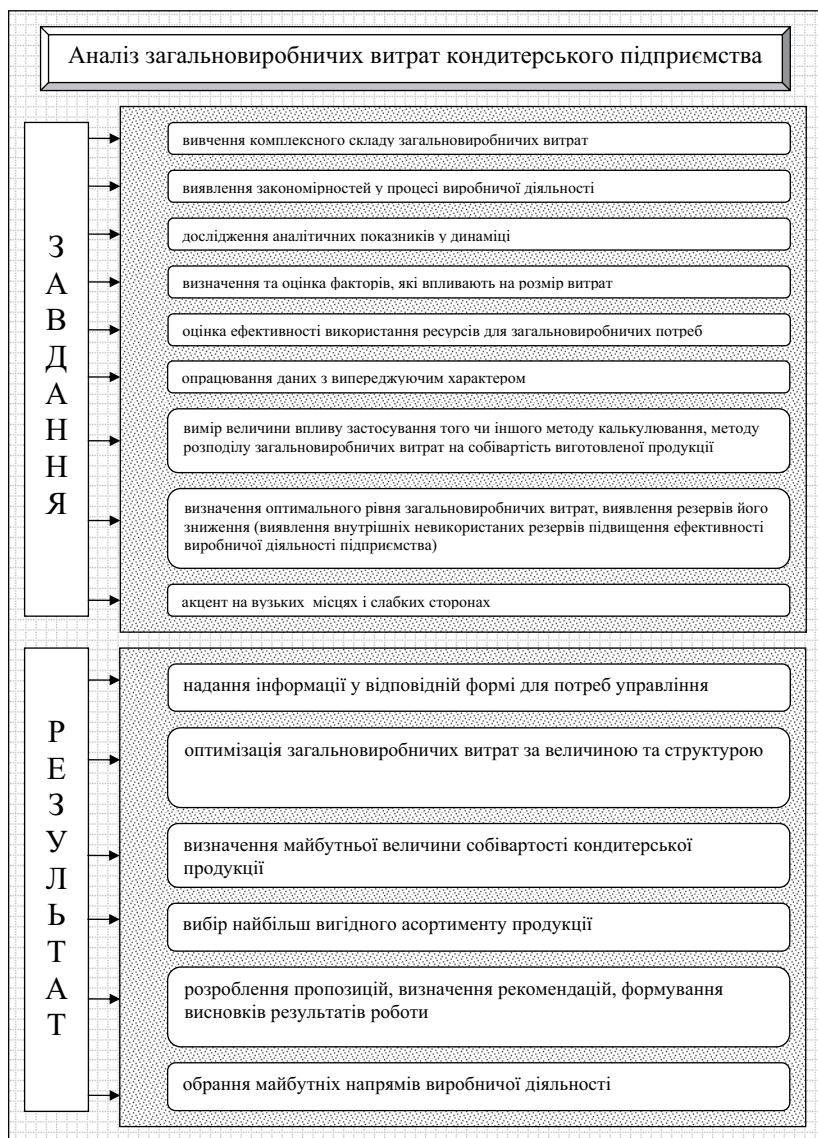


Рис. 3.5. Завдання та результати аналізу загальновиробничих витрат кондитерського підприємства

Реалізація таких завдань відбувається шляхом поетапного вирішення комплексів задач, котрі об'єднуються у блоки: аналіз динаміки та структури загальновиробничих витрат, аналіз витрат за статтями та групами; факторний аналіз; аналіз за видами загальновиробничих процесів; моделювання загальновиробничих витрат; стратегічний аналіз; аналіз відхилень від планових показників; аналіз загальновиробничих витрат у складі собівартості виготовлених виробів та узагальнююча оцінка загальновиробничих процесів й аналіз їх ефективності (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Послідовність аналізу загальновиробничих витрат кондитерського підприємства (пропозиція авторів)

Виділення вищезазначених блоків здійснено відповідно до традиційного підходу до аналізу витрат вітчизняної школи [3, 25, 167, 210], але не обмежено ним. Для поглиблення результатів здійснення аналітичних розрахунків їх доповнено методами, котрі розроблені закордонними вченими [4, 202, 215] та успішно використовуються на виробничих підприємствах західних країн.

Дослідження свідчать, що необхідно здійснити вдосконалення прийомів аналізу на кожному виділеному блоці, що обумовлено характерними особливостями загальновиробничих витрат, специфікою кондитерських підприємств та вимогами сучасного ринкового середовища. Важливим напрямом вдосконалення економічного аналізу загальновиробничих витрат є широке застосування математичних методів, що на сучасному етапі дає змогу скоротити строки проведення аналізу, більш повно охопити впливи факторів на результати діяльності, замінити наближені або спрощені розрахунки більш точними, ставити та вирішувати складні багатовимірні задачі аналізу, які практично неможливо здійснити вручну або традиційними методами.

Складність здійснення аналізу загальновиробничих витрат кондитерських підприємств посилюється, що пов'язано з особливостями їх формування. Вирішення такої проблеми полягає у виділенні рівнів, за якими доцільно проводити аналітичні роботи. Відповідно до галузевих особливостей (параграф 1.3) та організації облікових робіт (параграфи 2.1-2.3) такими рівнями мають бути структурні одиниці, які визначені центрами відповідальності та центрами витрат. Визначення результатів роботи структурної одиниці дасть змогу підвищити деталізацію та створити додаткові можливості покращення показників безпосередньо у місцях формування витрат. Тому ми виділили площини (рис. 3.7), за якими доцільно проводити аналіз загальновиробничих витрат кондитерських підприємств. Площини, перетинаючись, взаємодоповнюють одна одну та дозволяють організувати аналіз, що суттєво підвищує його ефективність завдяки участі спеціалістів різних рівнів.

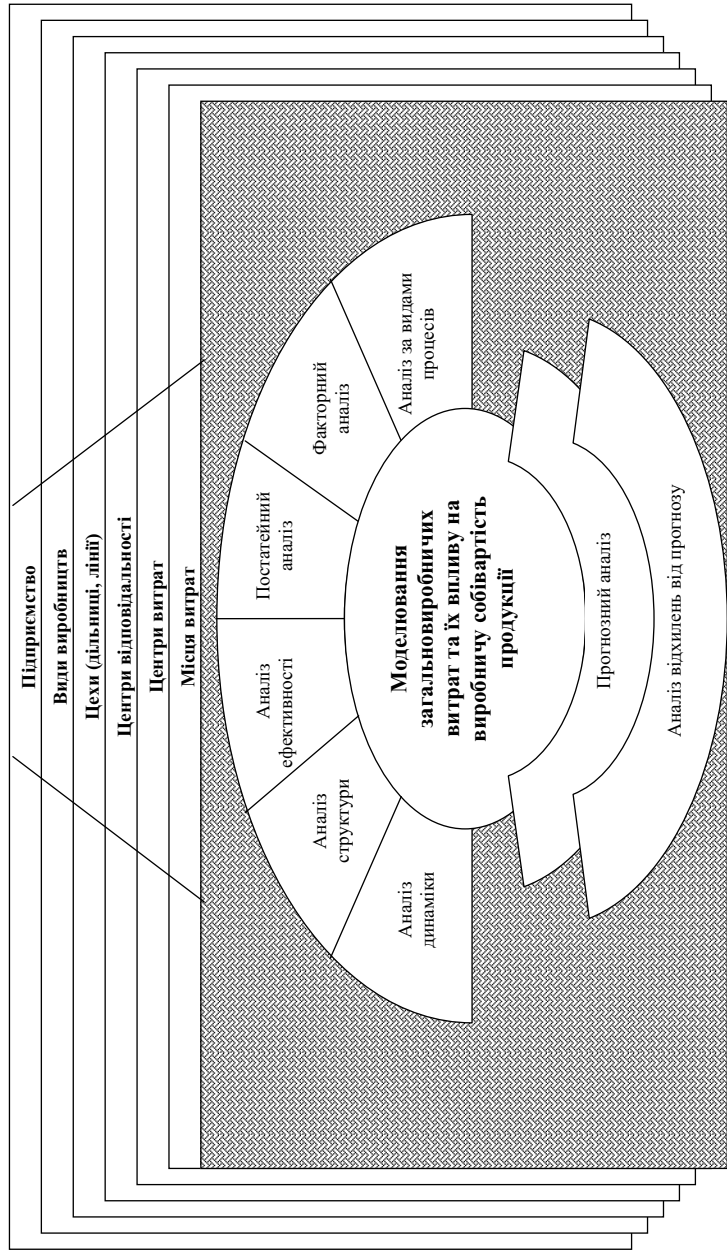


Рис. 3.7. Схема аналізу загальноновиробничих витрат кондитерських підприємств за рівнями та процедурами (розроблено авторами)

Інтегроване використання отриманої інформації шляхом здійснення пропонуванних методів аналізу на кожному виділеному рівні створює єдине інформаційне поле. Уникнення багаторівневості при аналізі загальноновиробничих витрат призведе до розширення бази даних, збільшення витрат праці та часу на її опрацювання, зниження корисності та оперативності, що неминуче вплине на успішність діяльності підприємства. Таким чином, вважаємо, що знизити гостроту проблеми необхідно шляхом поєднання методів аналізу (оперативного, поточного та стратегічного характеру) з усіма центрами формування витрат. Це забезпечить безперервність аналізу й управління, взаємозв'язок техніко-економічних факторів за підприємством в цілому та його структурними підрозділами зокрема. Дотримання принципів неперервності управління дозволить, з одного боку, своєчасно контролювати планові завдання, регулювати рівень та структуру показників, з другого боку, впливати на фактори, що забезпечують ефективність використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства.

Характерні особливості загальноновиробничих витрат кондитерських підприємств при здійсненні аналізу потребують врахування залежності їх розміру від обсягів виробництва (див. табл. 2.2). Різною є поведінка рівня витрат і величини витрат при зміні обсягів діяльності (рис. 3.8).

Ще однією важливою особливістю загальноновиробничих витрат є їх непрямий зв'язок із собівартістю виготовлених виробів. Такі витрати включаються до собівартості продукції відповідно до прийнятої методики їх розподілу (параграф 2.2). Тому аналізуючи виробничу собівартість кондитерських виробів, слід врахувати, що вона не включає нерозподілені постійні загальноновиробничі витрати. При аналізі загальної суми операційних витрат на виробництво продукції всі ці витрати слід враховувати.

Величина загальноновиробничих витрат та її частка у собівартості кондитерських виробів залежить від: абсолютної їх величини за окремими статтями витрат незалежно від обсягу виробництва; ступеня виконання виробничого завдання (оскільки постійні витрати при нарощенні обсягу виробництва залишаються сталими).

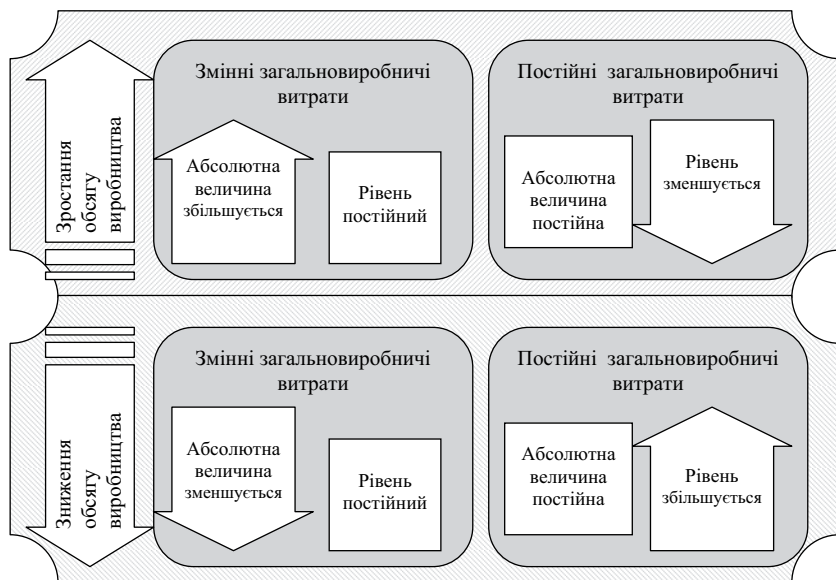


Рис. 3.8. Поведінка загальновиробничих витрат відповідно до зміни обсягу виробництва

Для виявлення закономірностей у зміні загальновиробничих витрат та визначення можливостей їх оптимізації першочерговим завданням аналітичного дослідження є порівняння фактичних даних із плановими (для перевірки дотримання встановлених завдань) та з даними попередніх періодів (для визначення напрямку розвитку підприємства). При чому, враховуючи характерні особливості формування загальновиробничих витрат, пропонуємо для ліквідації впливу обсягу виробництва досліджувати величину кожної статті постійних загальновиробничих витрат у розрахунку на одиницю продукції (табл. 3.1), а змінних в абсолютній величині (табл. 3.2). Проведене дослідження групи загальновиробничих витрат у собівартості окремого виробу ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” за вересень 2013 року дало змогу встановити величину відхилень за статтями окремо змінних і постійних витрат, при цьому ліквідувавши вплив зміни обсягу діяльності.

Таблиця 3.1

Оцінка постійних загальновиробничих витрат за загальним обсягом і структурою у виробничій собівартості карамелі “Яблуко”

ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”

за березень 2014 року

Підприємство ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”Структурний підрозділ Карамельний цех 02Кондитерський виріб Карамель “Яблуко”

№ з/п	Статті загальновиробничих витрат	Сума, грн	Кількість виготовлених виробів, кг	Витрати на 1000 кг виготовлених виробів, грн			Структура витрат, %		
				фактично	за планом	відхилення (+,-)	фактично	за планом	відхилення (+,-)
Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання:		141970,58	336000	422,53	432,00	-9,47	47,43	52,49	-5,06
1)	амортизація основних машин та обладнання	90663,99	336000	269,83	270,00	-0,17	30,29	32,81	-2,52
2)	витрати на ремонт	21033,37	336000	62,60	63,00	-0,40	7,03	7,65	-0,63
3)	основна та додаткова заробітна плата	7896,04	336000	23,50	28,00	-4,50	2,64	3,40	-0,76
4)	відрахування на соціальне страхування	2239,57	336000	6,67	8,00	-1,33	0,75	0,97	-0,22
5)	утримання обладнання	11187,56	336000	33,30	30,00	3,30	3,74	3,65	0,09
6)	утримання малоцінних та швидкозношуваних предметів, інструментів та інвентаря	5370,03	336000	15,98	25,00	-9,02	1,79	3,04	-1,24
7)	інші витрати	3580,02	336000	10,65	8,00	2,65	1,20	0,97	0,22
Загальновиробничі витрати на експлуатацію внутрішньозаводського транспорту:		11316,04	336000	33,68	38,00	-4,32	3,78	4,62	-0,84
1)	амортизація транспортних засобів	4066,50	336000	12,10	15,00	-2,90	1,36	1,82	-0,46
2)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	3132,52	336000	9,32	13,00	-3,68	1,05	1,58	-0,53
3)	основна та додаткова заробітна плата	3043,02	336000	9,06	7,00	2,06	1,02	0,85	0,17
4)	відрахування на соціальне страхування	895,00	336000	2,66	2,00	0,66	0,30	0,24	0,06
5)	інші витрати	179,00	336000	0,53	1,00	-0,47	0,06	0,12	-0,06
Загальновиробничі витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення:		29929,56	336000	89,08	71,00	18,08	10,00	8,63	1,37
1)	амортизація транспортних засобів	8540,20	336000	25,42	20,00	5,42	2,85	2,43	0,42
2)	паливно-мастильні матеріали	5816,53	336000	17,31	16,00	1,31	1,94	1,94	0,00
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	7607,54	336000	22,64	20,00	2,64	2,54	2,43	0,11
4)	основна та додаткова заробітна плата	3982,72	336000	11,85	10,00	1,85	1,33	1,22	0,12
5)	відрахування на соціальне страхування	1297,56	336000	3,86	3,00	0,86	0,43	0,36	0,07
6)	інші витрати	2685,01	336000	7,99	2,00	5,99	0,90	0,24	0,65
Загальновиробничі витрати на оплату праці виробничих працівників:		21166,85	336000	63,00	55,00	8,00	7,07	6,68	0,39
1)	витрати на підготовку кадрів	13335,57	336000	39,69	45,00	-5,31	4,45	5,47	-1,01
2)	інші витрати	7831,28	336000	23,31	10,00	13,31	2,62	1,22	1,40
Загальновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва:		41285,78	336000	122,87	103,00	19,87	13,79	12,52	1,28
1)	витрати на підготовку та освоєння виробництва	12211,92	336000	36,35	42,00	-5,66	4,08	5,10	-1,02
2)	дослідн., технічне удосконалення і утримання загальновиробничих лабораторій	9195,80	336000	27,37	32,00	-4,63	3,07	3,89	-0,82
3)	витрати на утримання загальновиробничих складів	9138,00	336000	27,20	15,00	12,20	3,05	1,82	1,23
4)	витрати на охорону праці та техніку безпеки	5817,53	336000	17,31	12,00	5,31	1,94	1,46	0,49
5)	інші витрати	4922,53	336000	14,65	2,00	12,65	1,64	0,24	1,40
Загальновиробничі витрати на управління виробничим процесом:		53671,51	336000	159,74	124,00	35,74	17,93	15,07	2,86
1)	утримання апарату управління	5833,50	336000	17,36	25,00	-7,64	1,95	3,04	-1,09
2)	утримання іншого цехового персоналу	6086,03	336000	18,11	17,00	1,11	2,03	2,07	-0,03
3)	амортизація основних засобів	13425,07	336000	39,96	28,00	11,96	4,48	3,40	1,08
4)	витрати на ремонт	10292,56	336000	30,63	25,00	5,63	3,44	3,04	0,40
5)	витрати на охорону навколишнього середовища	4609,27	336000	13,72	12,00	1,72	1,54	1,46	0,08
6)	податки, збори, інші обов'язкові платежі	4967,28	336000	14,78	5,00	9,78	1,66	0,61	1,05
7)	інші витрати	8457,80	336000	25,17	12,00	13,17	2,83	1,46	1,37
Всього		299340,32	336000	890,89	823,00	67,89	100,00	100,00	X

“21” березня 2014 року
(дата складання)

Склав

(підпис)Сидоренко С.С.
(Підпис та ініціали)

Таблиця 3.2

**Оцінка змінних загальновиробничих витрат за загальним
обсягом і структурою у виробничій собівартості карамелі
“Яблуко” ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”
за березень 2014 року**

Підприємство ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”
(назва)
Структурний підрозділ Карамельний цех 02
(назва) (код)
Кондитерський виріб Карамель “Яблуко”
(назва)

№ з/п	Статті загальновиробничих витрат	Сума, грн			Структура, %		
		фактично	за планом	відхилення (+, -)	фактично	за планом	відхилення (+, -)
	Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання:	13428,0	15000,0	-1571,9	9,0	10,5	-1,4
1)	паливо та енергія	13428,0	15000,0	-1571,9	9,0	10,5	-1,4
	Загальновиробничі витрати на експлуатацію внутрішньозаводського транспорту:	4519,7	4200,0	319,7	3,0	2,9	0,1
1)	паливно-змащувальні матеріали	4519,7	4200,0	319,7	3,0	2,9	0,1
	Загальновиробничі витрати на оплату праці виробничих працівників:	130214,2	123300,0	6914,2	87,8	86,5	1,3
1)	основна та додаткова заробітна плата	98933,8	98300,0	633,8	66,7	68,9	-2,2
2)	відрахування на соціальне страхування	31280,4	25000,0	6280,4	21,1	17,5	3,5
	ВСЬОГО	148162,0	142500,0	5662,0	100,0	100,0	X

“31” березня 2014 року
(дата складання)

Склав підпис Сидоренко С.С.
(підпис) (Прізвище та ініціали)
Перевірив підпис Іванченко І.І.
(підпис) (Прізвище та ініціали)

Зважаючи на комплексність загальновиробничих витрат, для підвищення достовірності та корисності результатів аналізу необхідно кожен статтю розглядати окремо з врахуванням зв'язку витрат із обсягом діяльності. Для цього тісноту зв'язку доцільно визначати за допомогою дослідження кореляційної залежності між величиною окремих витрат та обсягом виготовлення продукції або ж виходячи з логічних міркувань (за умови неможливості використання першого варіанту). Встановивши за кожною статтею коефіцієнт

залежності (K_3), потрібно перерахувати планові витрати на фактичний випуск продукції за допомогою формули:

$$ЗВВ_{ск} = \frac{ЗВВ_{пл}(100 + \Delta ВПл\% \times K_3)}{100}, \quad (3.1)$$

де $ЗВВ_{ск}$ – загальновиробничі витрати скориговані на фактичний випуск продукції, грн.;

$ЗВВ_{пл}$ – загальновиробничі витрати планові, грн.;

$\Delta ВПл\%$ – перевиконання (недовиконання) плану виготовлення продукції, %;

K_3 – коефіцієнт залежності загальновиробничих витрат від обсягу виготовленої продукції.

Проведені розрахунки доцільно відображати у табличній формі (табл. 3.3).

На основі аналізу за запропонованою методикою стає можливо визначити ступінь впливу зміни величини витрат: якою мірою вплинула зміна обсягу виготовлення продукції та якою мірою вплинула зміна рівня самих витрат.

Отже, здійснення аналітичних досліджень загальновиробничих витрат за викладеною методикою дасть змогу отримати інформацію про величину відхилень витрат за статтями (за структурою) від планових (попередніх) величин, визначити рівень витрат, а також визначити економічність загальновиробничих процесів. Такий аналіз дасть змогу виявити зміни величини таких витрат та вчасно проінформувати управління про них для вживання відповідних заходів.

Таблиця 3.3

**Розрахунок впливу обсягу діяльності та коефіцієнту залежності
на зміну загальновиробничих витрат у виробничій собівартості
карамелі “Яблуко” ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”
за березень 2014 року**

Підприємство ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”
(назва)
Структурний підрозділ Карамельний цех 02
(назва) (код)
Кондитерський виріб Карамель “Яблуко”
(назва)

№ з/п	Статті загальновиробничих витрат	Кз	Сума, грн		Планові витрати скориговані на фактичний випуск продукції, грн	Відхилення від плану (+,-)			
			фактично	за планом		загальне	за рахунок зміни обсягу виробництва	за рахунок зміни рівня витрат	
Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання:			х	155398,65	160152,00	х	-4753,35	х	Х
1)	амортизація основних машин та обладнання	0,23	90663,99	90720,00	91763,28	-56,01	-1099,29	1043,28	
2)	витрати на ремонт	0,34	21033,37	21168,00	21527,86	-134,63	-494,49	359,86	
3)	паливо та енергія	0,84	13428,07	15000,00	15630,00	-1571,93	-2201,93	630,00	
4)	основна та додаткова заробітна плата	0,54	7896,04	9408,00	9662,02	-1511,96	-1765,98	254,02	
5)	відрахування на соціальне страхування	0,34	2239,57	2688,00	2733,70	-448,43	-494,13	45,70	
6)	утримання обладнання	0,34	11187,56	10080,00	10251,36	1107,56	936,20	171,36	
7)	утримання малоцінних та швидкозношуваних предметів, інструментів та інвентаря	0,25	5370,03	8400,00	8505,00	-3029,97	-3134,97	105,00	
8)	інші витрати	0,16	3580,02	2688,00	2709,50	892,02	870,52	21,50	
Загальновиробничі витрати на експлуатацію внутрішньозаводського транспорту:			х	15835,80	16968,00	х	-1132,20	х	Х
1)	амортизація транспортних засобів	0,37	4066,50	5040,00	5133,24	-973,50	-1066,74	93,24	
2)	паливно-мастильні матеріали	0,89	4519,76	4200,00	4386,90	319,76	132,86	186,90	
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	0,68	3132,52	4368,00	4516,51	-1235,48	-1383,99	148,51	
4)	основна та додаткова заробітна плата	0,39	3043,02	2352,00	2397,86	691,02	645,16	45,86	
5)	відрахування на соціальне страхування	0,12	895,00	672,00	676,03	223,00	218,97	4,03	
6)	інші витрати	0,20	179,00	336,00	339,36	-157,00	-160,36	3,36	
Загальновиробничі витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення:			х	29929,56	23856,00	х	6073,56	х	Х
1)	амортизація транспортних засобів	0,34	8540,20	6720,00	6834,24	1820,20	1705,96	114,24	
2)	паливно-мастильні матеріали	0,65	5816,53	5376,00	5550,72	440,53	265,81	174,72	
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	0,49	7607,54	6720,00	6884,64	887,54	722,90	164,64	
4)	основна та додаткова заробітна плата	0,34	3982,72	3360,00	3417,12	622,72	565,60	57,12	
5)	відрахування на соціальне страхування	0,34	1297,56	1008,00	1025,14	289,56	272,42	17,14	
6)	інші витрати	0,12	2685,01	672,00	676,03	2013,01	2008,98	4,03	
Загальновиробничі витрати на оплату праці виробничих працівників:			х	151381,11	120140,00	х	31241,11	х	Х
1)	основна та додаткова заробітна плата	0,93	98933,84	98300,00	102870,95	633,84	-3937,11	4570,95	
2)	відрахування на соціальне страхування	0,93	31280,42	3360,00	3516,24	27920,42	2764,18	156,24	
3)	витрати на підготовку кадрів	0,51	13335,57	15120,00	15505,56	-1784,43	-2169,99	385,56	
4)	інші витрати	0,12	7831,28	3360,00	3380,16	4471,28	4451,12	20,16	
Загальновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва:			х	41285,78	34608,00	х	6677,78	х	Х
1)	витрати на підготовку та освоєння виробництва	0,30	12211,92	14112,00	14323,68	-1900,08	-2111,76	211,68	
2)	дослідн. технічне удосконалення та утримання загальновиробничих лабораторій	0,23	9195,80	10752,00	10875,65	-1556,20	-1679,85	123,65	
3)	витрати на утримання загальновиробничих складів	0,17	9138,00	5040,00	5082,84	4098,00	4055,16	42,84	
4)	витрати на охорону праці та техніку безпеки	0,34	5817,53	4032,00	4100,54	1785,53	1716,99	68,54	
5)	інші витрати	0,23	4922,53	672,00	679,73	4250,53	4242,80	7,73	
Загальновиробничі витрати на управління виробничим процесом:			х	53671,51	41664,00	х	12007,51	х	Х
1)	утримання апарату управління	0,17	5833,50	8400,00	8471,40	-2566,50	-2637,90	71,40	
2)	утримання іншого цехового персоналу	0,22	6086,03	5712,00	5774,83	374,03	311,20	62,83	
3)	амортизація основних засобів	0,18	13425,07	9408,00	9492,67	4017,07	3932,40	84,67	
4)	витрати на ремонт	0,10	10292,56	8400,00	8442,00	1892,56	1850,56	42,00	
5)	витрати на охорону навколишнього середовища	0,54	4609,27	4032,00	4140,86	577,27	468,41	108,86	
6)	податки, збори, інші обов'язкові платежі	0,12	4967,28	1680,00	1690,08	3287,28	3277,20	10,08	
7)	інші витрати	0,18	8457,80	4032,00	4068,29	4425,80	4389,51	36,29	
ВСЬОГО			х	447502,41	397388,00	х	50114,41	х	Х

“31” березня 2014 року
(дата складання)

Склав _____ підпис _____

Сидоренко С.С.

(Підпис та ініціал)

Перевірив _____ підпис _____

Іванченко І.І.

(Підпис та ініціал)

3.2. Факторний аналіз загальновиробничих витрат

Величина загальновиробничих витрат на підприємствах кондитерської галузі визначається дією окремих складових (статей): вартістю матеріалів, витратами на оплату праці, вартістю паливно-мастильних матеріалів, спецодягу, інструментів, амортизаційних відрахувань тощо. Кожна стаття в свою чергу обумовлюється кількістю ресурсу та його вартістю. Важливо при аналізі розглядати окремо вплив таких факторів для уникнення необ'єктивності й отримання реальних результатів. Як свідчать проведені дослідження, якість аналізу вдається суттєво підвищити за умови врахування більшої кількості факторів, або хоча б кількох, але найбільш значимих. Сукупність факторів, що впливають на величину загальновиробничих витрат є доволі широкою. Для систематизації їх доцільно класифікувати за відповідними ознаками (рис. 3.9).

Для з'ясування причин перевитрат або економії, оцінки ефективності діяльності, створення надійного підґрунтя для управління та планування доцільно поглибити аналіз загальновиробничих витрат постатейним дослідженням. Вченими розроблено методику аналізу, яка полягає у представленні величини витрат через часткові складові.

Для потреб дослідження ми здійснили адаптацію аналітичних розрахунків, враховуючи формування статей загальновиробничих витрат на кондитерських підприємствах. Кожна стаття досліджуваних витрат виражена за допомогою математичної моделі (табл. 3.4).

Проведені дослідження кондитерських підприємств свідчать про значну питому вагу витрат поточного ремонту обладнання загальновиробничого призначення. Тому аналіз таких витрат доцільно поглибити шляхом дослідження вартості і кількості списаних матеріалів на такі види робіт, їх обсяг та повноту виконання. Економія витрат за цією статтею може свідчити про невиконання обсягу необхідних робіт (обумовлених технічною документацією). Тому важливість факторного аналізу тут особливо актуальна. Аналіз витрат на ремонт повинен встановити не лише розходження з плановими показниками або показниками минулих періодів, а й встановити причини.

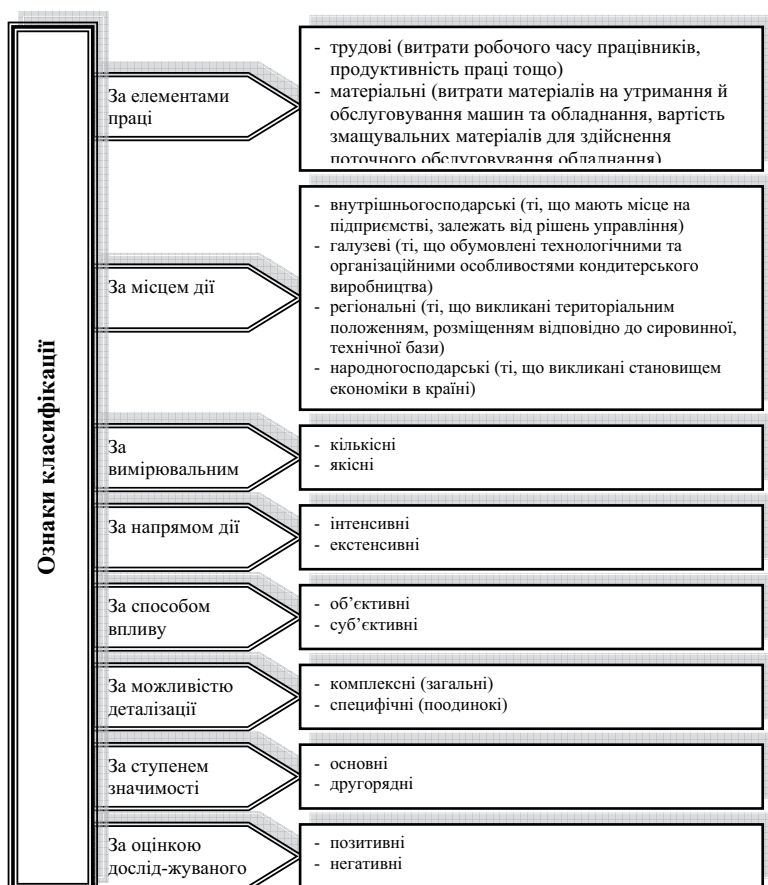


Рис. 3.9. Класифікація факторів, які впливають на загальновиробничі витрати кондитерського підприємства *(сформовано авторами)*

При дослідженні витрат на амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення важливим є врахування введення в експлуатацію нових основних засобів. Оскільки це викликає значне підвищення витрат за такою статтею (по-перше, за рахунок збільшення балансової вартості, а по-друге, у зв'язку з великою вартістю нового обладнання на даний час). Тому аналіз зміни величини загальновиробничих витрат за цією статтею починається з визначення вартості об'єктів, що введені в експлуатацію, та об'єктів, що вибули.

Таблиця 3.4

Система показників факторного аналізу загальноновиробничих витрат кондитерського підприємства¹

Стаття витрат	Формула розрахунку впливу факторів	Складові формули (фактори впливу)	Характеристика складових формули (факторів впливу)
Витрати на освітлення, опалення, водопостачання	$MB = Ocr \times \Pi$	Ocr	Обсяг споживання ресурсу
		Π	Тариф (ціна) ресурсу, що споживається
Витрати на оплату праці	$BOП = ЧП \times ПО$ $BOП = \frac{BП}{ППП} \times ПО$	ЧП	Чисельність працівників
		ПО	Посадовий оклад
		ВП	Обсяг виготовленої продукції
		ППП	Продуктивність праці
Амортизація	$A = OЗ \times Ha$	OЗ	Вартість основних засобів
		Ha	Норма амортизації
Витрати на ремонт	$Br = Op \times \Pi$	Op	Обсяг робіт
		Π	Ціна одиниці роботи
Витрати на утримання машин, обладнання, устаткування	$BUMO = Km \times BY$	Km	Кількість машин
		BY	Витрати на утримання однієї машини
Витрати на відрядження	$Bv = Kv \times \overline{T} \times \overline{Bдoб}$	Kv	Кількість відряджень
		\overline{T}	Середня тривалість одного відрядження
		$\overline{Bдoб}$	Середні добові витрати
Витрати на охорону	$Box = Kлюд.-год. \times \Pi$	Kлюд.-год.	Кількість людино-годин у періоді
		Π	Ціна однієї людино-години роботи охоронця
Оплата простоїв	$Вп = Kлюд.-дн. \times ОПдпр$	Kлюд.-дн.	Кількість людино-днів простоїв
		ОПдпр	Оплата за один день простою
Витрати на охорону праці	$Воп = Op \times \Pi$	Op	Обсяг робіт по охороні праці
		Π	Ціна одиниці роботи
Податки і збори, що відносяться до загальноновиробничих потреб	$Впод = Б \times С$	Б	База оподаткування
		С	Ставка податку

¹**Примітка.** Запропоновано авторами для застосування при проведенні аналізу загальноновиробничих витрат підприємств кондитерської галузі.

Таблиця 3.5

Система показників ефективності загальновиробничих процесів підприємств кондитерської галузі¹

Показник	Формула для розрахунку	Складові формули	Характеристика складових формули
Питома вага чисельності працівників загальновиробничого призначення у загальній чисельності персоналу підприємства	$A_{\text{ЧП}} = \frac{\text{ЧП}_{\text{ЗВВ}}}{\text{ЧП}} \times 100\%$	ЧП _{ЗВВ}	Чисельність працівників загальновиробничого призначення
		ЧП	Чисельність персоналу підприємства
Питома вага витрат на оплату праці працівників загальновиробничого призначення у загальній сумі витрат на оплату праці підприємства	$A_{\text{В ОП}} = \frac{\text{В ОП}_{\text{ЗВВ}}}{\text{В ОП}} \times 100\%$	В ОП _{ЗВВ}	Витрати на оплату праці працівників загальновиробничого призначення
		В ОП	Загальна сума витрат на оплату праці підприємства
Динаміка загальновиробничих витрат	$D = \frac{\text{ЗВВ}_1}{\text{ЗВВ}_0} \times 100\%$	ЗВВ ₁	Загальновиробничі витрати поточного періоду
		ЗВВ ₀	Загальновиробничі витрати попереднього періоду
Витратомісткість загальновиробничих витрат	$\text{ЗВВ на 1 грн. ВП} = \frac{\text{ЗВВ}}{\text{ВП}}$	ЗВВ	Загальновиробничі витрати
		ВП	Обсяг виготовленої продукції
Віддача загальновиробничих витрат	$\text{ВЗВВ} = \frac{\text{ВП}}{\text{ЗВВ}}$	ВП	Обсяг виготовленої продукції
		ЗВВ	Загальновиробничі витрати
Продуктивність праці працівників загальновиробничого призначення	$\text{ПП}_{\text{ЗВВ}} = \frac{\text{ВП}}{\text{ЧП}_{\text{ЗВВ}}}$	ВП	Обсяг виготовленої продукції
		ЧП _{ЗВВ}	Чисельність працівників загальновиробничого призначення
Прибуток на одного працівника загальновиробничого призначення	$\text{Приб. на 1 прац. ЗВВ} = \frac{\text{Вал. приб.}}{\text{ЧП}_{\text{ЗВВ}}}$	Вал. приб.	Валовий прибуток
		ЧП _{ЗВВ}	Чисельність працівників загальновиробничого призначення
Інтегральний показник ефективності роботи працівників загальновиробничого призначення	$I_{\text{еф ЗВВ}} = \sqrt{\text{ПП} \times \text{Вал. приб. на 1 прац.}}$	ПП	Продуктивність праці працівників загальновиробничого призначення
		Вал. приб. на 1 прац	Валовий прибуток на одного працівника загальновиробничого призначення
і так далі			

¹ **Примітка.** Запропоновано авторами для застосування при проведенні аналізу загальновиробничих витрат підприємств кондитерської галузі.

Зважаючи на проведене дослідження, вважаємо, що загальновиробничі витрати кондитерського підприємства потрібно аналізувати з точки зору ефективності їх понесення. Для цього нами визначено показники ефективності загальновиробничих процесів (табл. 3.5), які дають змогу дослідити вплив техніко-економічних чинників, виявити причини відхилень отримані на початковому етапі аналізу, підрахувати непродуктивні втрати, розробити заходи для використання резервів.

Для комплексного дослідження аналіз показників загальновиробничих витрат кондитерського підприємства потребує подальшого поглиблення шляхом розрахунку впливу факторів на їх величину. Проведення факторного аналізу загальновиробничих витрат дає змогу поступово переходити від вихідної факторної системи до кінцевої факторної системи, розкрити повний набір прямих і кількісно вимірюваних факторів, що здійснюють вплив на їх розмір.

У наукових джерелах виділяють два типи зв'язку [1, 36, 201]. Функціонально-детермінований зв'язок – це зв'язок, при якому кожному значенню факторної ознаки відповідає цілком невинятокве значення результативного показника – величини загальновиробничих витрат. Зв'язок, при якому кожному значенню факторної ознаки відповідає множина значень результативного показника (тобто визначене статистичне розподілення) – стохастичний (ймовірний) зв'язок. Відповідно до типу зв'язку аналітичні прийоми та способи поділяють на методи детермінованого та стохастичного факторного аналізу (табл. Л.1 додаток Л) та (табл. 3.6).

В основі детермінованого моделювання факторної системи лежить можливість побудови формули економічного показника за теоретично обраним прямим зв'язком результативного показника з факторами. Детермінований факторний аналіз – це методика дослідження впливу факторів, зв'язок яких із результативним показником має функціональний характер, тобто може бути виражений математичною залежністю. Детерміновані моделі можуть бути різного типу (знову ж таки, залежно від характеру зв'язку): адитивні, мультиплікативні, кратні, змішані [36, 201].

Таблиця 3.6

**Методи детермінованого факторного аналізу
загальновиробничих витрат кондитерського підприємства¹**

№ з/п	Назва методу	Суть методу	Базова формула
1	2	3	4
1	Аддитивна модель	Алгебраїчна сума показників. Застосовується при простому сумуванні часткових складових одного цілого. За такою моделлю можна побудувати залежність між елементами витрат і величиною загальновиробничих витрат, між первинними сумами та величиною окремої статті загальновиробничих витрат тощо	$y = \sum_{i=1}^n x_i$
2	Мультиплікативна модель	Похідна факторів. Застосування такої моделі доцільно при побудові залежності витрат на оплату праці загальновиробничого персоналу від чисельності працівників та їх заробітної плати, витрат на амортизацію від вартості основних засобів і відповідної норми амортизації тощо	$y = \prod_{i=1}^n x_i$
3	Кратна модель	Відношення факторів. Застосовується для побудови залежності віддачі витрат ресурсів на загальновиробничі цілі від обсягу виготовлення кондитерських виробів та вартості витрачених ресурсів на загальновиробничі цілі тощо	$Z = \frac{x}{y}$
4	Змішана модель	Поєднання усіх перерахованих вище моделей або окремих з них, утворюючи математичну інтерпретацію досліджуваного процесу. Наприклад, розрахунок інтегрального показника ефективності роботи працівників загальновиробничого призначення	п. 1 та/або п.2 та/або п.3
5	Логарифмічний спосіб	Застосовується до кратних і мультиплікативних моделей. Базується на логарифмуванні відхилень звітного та базисного значень результативного показника, рівного відношенню відповідних похідних факторів, так як зміна показників може бути оцінена за допомогою як абсолютних так і відносних показників	$\lg z = \lg x \times \lg y$ $\lg \frac{z_1}{z_0} = \lg \frac{x_1}{x_0} \times \lg \frac{y_1}{y_0}$
6	Спосіб дольової участі	Визначення долі кожного фактору в загальній сумі їх приростів, яка потім множиться на загальний приріст сукупного показника. Цей метод застосовується до адитивних моделей і частіше всього для оцінки факторів другого або третього порядку. Наприклад, модель залежності витрат на оплату праці від середньої заробітної плати і чисельності персоналу, в подальшому повинна досліджуватися вираженням середньої заробітної плати через адитивну модель середніх виплат за тарифними ставками, доплат, надбавок та додаткової заробітної плати	

1	2	3	4
7	Індексний метод	Послідовне елімінування впливу окремих факторів на сукупний показник. Дозволяє розкласти за факторами не тільки абсолютну зміну показника, але й відносну, що особливо важливо при вивченні факторних динамічних рядів. Наприклад, чисельність загальноувиробничого персоналу підприємства є співвідношенням чисельності окремих категорій робітників чи робочих різних розрядів. Зміна обсягу випуску продукції відбувається не тільки під впливом чисельності та продуктивності праці, а й структурних змін в складі персоналу	$I^N = \frac{\sum D_1 R_1}{\sum D_0 R_0};$ $I^N = \frac{\sum D_0 R_1}{\sum D_0 R_0} \times \frac{\sum D_1 R_1}{\sum D_0 R_1};$ $I^N = I^R \cdot I^D$
8	Інтегральний спосіб	Дозволяє досягти повного розкладання результативного показника по факторам і застосовується до мультиплікативних, кратних та змішаних моделей	$A_x^\infty = \lim_{n \rightarrow \infty} \sum f'_x(x_0 + i\Delta x, y_0 + i\Delta y)$ $\Delta x = \int_{x_0}^{x_1} dx$ $A_y^\infty = \lim_{n \rightarrow \infty} \sum f'_y(x_0 + i\Delta x, y_0 + i\Delta y)$ $\Delta y = \int_{y_0}^{y_1} dy$ $\Delta y_{ij} = \int f(x_1, x_2, \dots, x_i) dx$
9	Ланцюгові підстановки	Визначення ряду проміжних значень результативного показника шляхом послідовної заміни базисних значень факторів на звітні	$y = abc$ $\Delta y_a = a_1 \theta_0 c_0 - a_0 \theta_0 c_0$ $\Delta y_\theta = a_1 \theta_1 c_0 - a_1 \theta_0 c_0$ $\Delta y_c = a_1 \theta_1 c_1 - a_1 \theta_1 c_0$
10	Абсолютні різниці	Зміна результативного показника за рахунок кожного фактору визначається як вираження абсолютного приросту фактора, що використовується, на базисну величину факторів, котрі знаходяться справа від нього та звітну величину факторів, розташованих зліва від нього в моделі	$y_0 = a_0 + \theta_0 + c_0;$ $\Delta y_a = \Delta a + \theta_0 + c_0;$ $\Delta y_\theta = a_1 + \Delta \theta + c_0;$ $\Delta y_c = a_1 + \theta_1 + \Delta c;$ $y_1 = a_1 + \theta_1 + c_1;$ $\Delta y = \Delta y_a + \Delta y_\theta + \Delta y_c$
11	Відносні різниці	Застосовується для виміру впливу факторів на приріст результативного показника в мультиплікативних моделях, у випадках, коли вихідні дані містять визначені раніше відносні відхилення факторних показників	$\Delta a\% = \frac{a_\phi - a_{n1}}{a_{n1}} \times 100\%;$ $\Delta \theta\% = \frac{\theta_\phi - \theta_{n1}}{\theta_{n1}} \times 100\%;$ $\Delta c\% = \frac{c_\phi - c_{n1}}{c_{n1}} \times 100\%;$ $\Delta y_a = \frac{y_{n1} \times \Delta a\%}{100};$ $\Delta y_\theta = \frac{(y_{n1} + \Delta y_a) \times \Delta \theta\%}{100};$ $\Delta y_c = \frac{(y_{n1} + \Delta y_a + \Delta y_\theta) \times \Delta c\%}{100}$

¹ **Примітка.** Запропоновано авторами для застосування при проведенні аналізу загальноувиробничих витрат кондитерських підприємств.

Стохастичний факторний аналіз спрямований на дослідження непрямих зв'язків, тобто опосередкованих факторів (у випадку неможливості визначення неперервного ланцюга прямого зв'язку). Стохастичний аналіз є інструментом поглиблення детермінованого аналізу факторів, за якими неможна побудувати детерміновану модель. Основна особливість стохастичного факторного аналізу полягає у тому, що при його застосуванні неможна сформулювати модель шляхом якісного теоретичного аналізу, необхідний кількісний аналіз емпіричних даних.

Вибір технічних прийомів при цьому здебільшого залежить від характеру зв'язків між явищами. Для виявлення закономірностей потрібно порівнювати показники за останні роки, а також фактичні показники з плановими, базисні з попередніми [36, 201]. Здійснення факторного аналізу загальновиробничих витрат кондитерських підприємств дасть змогу виявити причини відхилень та кількісно виміряти величину впливу кожного фактору. З цією метою нами запропоновано систему показників факторного аналізу для дослідження статей загальновиробничих витрат (табл. 3.7).

Подальший аналіз на кондитерських підприємствах необхідно здійснювати шляхом співставлення фактичної величини загальновиробничих витрат на 1 грн. виготовленої продукції в динаміці. Таке співставлення відображає, як змінилася їх частка у вартості виготовленої продукції і яка спостерігається тенденція – зростання чи спад. У процесі таких розрахунків виявляють причини, які викликали абсолютну або відносну зміну загальновиробничих витрат.

Здійснення подальших аналітичних розрахунків необхідно спрямовувати на встановлення у кількісному вираженні величини впливу факторів на розмір витрат. Розрахунки можливо здійснювати як на одиницю виготовленої кондитерської продукції або ж на весь її обсяг.

Продовж. табл. 3.7

Показник, що аналізується	Формула розрахунку впливу факторів	Складові формули (фактори впливу)	Характеристика складових формул (факторів впливу)	Що дають змогу дослідити
Темп зміни загальної середньої продуктивності праці по підприємству	$T_{\Delta\Pi\Pi3ar} = \frac{A_1 - A_0}{100 - A_0} \times 100\% ;$	$T_{\Delta\Pi\Pi3ar}$	Темп зміни загальної середньої продуктивності праці за підприємством	На скільки зміна частки працівників загальновиробничого призначення вплинула на зміну загальної продуктивності праці
		A	Питома вага чисельності працівників загальновиробничого призначення у загальній чисельності працівників	
Загальновиробничі витрати	$ЗВВ_{СК} = ЗВВ_{пл} (100 + \Delta ВП_{пл} \% \times K_3) / 100$	ЗВВ	Загальновиробничі витрати	На скільки зміна обсягу виготовлення продукції вплинула на зміну загальновиробничих витрат
Витрати на оренду	$ВО = \sum оренд.пл.ф - (\sum оренд.пл.ф : I_{оренд.пл.})$	$\Delta ВП_{пл} \%$ K_3	Відносне відхилення виконання плану виготовлення продукції Коефіцієнт залежності ЗВВ	На скільки зміна оренди платіжів вплинула на оренду
Витрати на електроенергію	$ВЕ = \sum опл.електроен.ф - (\sum опл.електроен.ф : I_{тарифзаелектроен.ф})$	$оренд.пл.ф$ $I_{оренд.пл.}$	Величина орендних платіжів за оренди Зміна ставок орендних платіжів	На скільки зміна тарифу з електроенергії вплинула на величину витрат на електроенергію

Продовж. табл. 3.7

Показник, що аналізується	Формула розрахунку впливу факторів	Складові формули (фактори впливу)	Характеристика складових формул (факторів впливу)	Що дають змогу дослідити
Витрати на оплату праці	$\text{ЧП} \times \overline{\text{ВОП}} = \frac{\text{ВП}}{\text{ПП}} \times \overline{\text{ВОП}}$	ЧП	Чисельність працівників загальновиrobничого призначення	На скільки чисельність працівників загальновиrobничого призначення, їх заробітна плата та продуктивність впливають на витрати на оплату праці
		$\overline{\text{ВОП}}$	Середня заробітна плата таких працівників	
		ВП	Обсяг виготовлення кондитерської продукції	
		ПП	Продуктивність праці	
Витрати на амортизацію машин та обладнання, що використовуються для виробництва певного виду продукції	$A_0 = \sum MO_0 \times \overline{B}_0 \times H_{A0};$ $A_{\text{ек1}} = \sum MO_1 \times \overline{B}_0 \times H_{A0};$ $A_{\text{ек2}} = \sum MO_1 \times \overline{B}_1 \times H_{A0};$ $A_1 = \sum k_1 \times MO_1 \times \overline{B}_1 \times H_{A1};$ $\pm \Delta MO \rightarrow \Delta A = A_{\text{ек1}} - A_0;$ $\pm \Delta \overline{B} \rightarrow \Delta A = A_{\text{ек2}} - A_{\text{ек1}};$ $\pm \Delta H_{A1} \rightarrow \Delta A = A_1 - A_{\text{ек2}}$	МО	Частка машин та обладнання, що використовуються для виробництва певного виду продукції	На скільки зміна машин та обладнання, що використовуються для виготовлення певного виду продукції, їх вартість та норма амортизації вплинули на витрати на амортизацію у
		\overline{B}	Середня вартість машин та обладнання кожної групи	
		H_A	Норма амортизації за кожною групою	

Продовж. табл. 3.7

Показник, що аналізується	Формула розрахунку впливу факторів	Складові формули (фактори впливу)	Характеристика складових формули (факторів впливу)	Що дають змогу дослідити
Частка амортизації на одиницю виготовлених кондитерських виробів (у натуральному або у грошовому вираженні)	$\begin{aligned} Ана1ВП_0 &= \frac{A_0}{ВП_0}; \\ Ана1ВП_{сгд} &= \frac{A_1}{ВП_0}; \\ Ана1ВП_1 &= \frac{A_1}{ВП_1}; \\ \pm \Delta A &\rightarrow \Delta Ана1ВП = Ана1ВП_{сгд} - Ана1ВП_0; \\ \pm \Delta ВП &\rightarrow \Delta Ана1ВП = Ана1ВП_1 - Ана1ВП_{сгд} \end{aligned}$	A	Амортизація основних засобів загальнови-робничого призначення	На скільки зміна витрат на амортизацію та зміна обсягу виготовлення продукції вплинули на змїну витрат на амортизацію на одиницю виготовленої продукції
		ВП	Обсяг виготовлення кондитерської продукції (у натуральному або у грошовому вираженні)	
Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання загальнови-робничого призначення	$\begin{aligned} ВУЕМО_0 &= \sum k_0 \times t_0 \times 3ВВ1_{М} - z_0; \\ ВУЕМО_{сгд} &= \sum k_1 \times t_0 \times 3ВВ1_{М} - z_0; \\ ВУЕМО_{сгд2} &= \sum k_1 \times t_1 \times 3ВВ1_{М} - z_0; \\ ВУЕМО_1 &= \sum k_1 \times t_1 \times 3ВВ1_{М} - z_1; \\ \pm \Delta k &\rightarrow \Delta ВУЕМО = ВУЕМО_{сгд} - ВУЕМО_0; \\ \pm \Delta t &\rightarrow \Delta ВУЕМО = ВУЕМО_{сгд2} - ВУЕМО_{сгд}; \\ \pm \Delta 3ВВ1_{М} - z &\rightarrow \Delta ВУЕМО = ВУЕМО_1 - ВУЕМО_{сгд2} \end{aligned}$	k	Кількість об'єктів загальнови-робничого призначення в експлуатації	На скільки зміна кількості об'єктів загальнови-робничого призначення, зміна
		t	Години роботи таких об'єктів	годин їх роботи, зміна витрат на одну машинно-годину
		3ВВ1 _М -г	Витрати на одну машинно-годину роботи	вплинули на змїну витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання

Продовж. табл. 3.7

Показник, що аналізується	Формула розрахунку впливу факторів	Складові формули (фактори впливу)	Характеристика складових формули (факторів впливу)	Що дають змогу дослідити
Витрати на ремонт	$ \begin{aligned} &BP_0 = \Sigma BPP_0 \times e_0 \times s_0 \times F_0; \\ &BP_{\alpha 1} = \Sigma BPP_1 \times e_0 \times s_0 \times F_0; \\ &BP_{\alpha 2} = \Sigma BPP_1 \times e_1 \times s_0 \times F_0; \\ &BP_{\alpha 3} = \Sigma BPP_1 \times e_1 \times s_1 \times F_0; \\ &BP_1 = \Sigma BPP_1 \times e_1 \times s_1 \times F_1; \\ &\pm \Delta BPP \rightarrow \Delta BP = BP_{\alpha 1} - BP_0; \\ &\pm \Delta e \rightarrow \Delta BP = BP_{\alpha 2} - BP_{\alpha 1}; \\ &\pm \Delta s \rightarrow \Delta BP = BP_{\alpha 3} - BP_{\alpha 2}; \\ &\pm \Delta F \rightarrow \Delta BP = BP_1 - BP_{\alpha 3} \end{aligned} $	s	Ступінь складності ремонтних робіт	На скільки змінюється обсяг ремонтних робіт, змінюється їх складність, змінюється ступінь зносу основних засобів, змінюється вартість запасних частин та інших матеріалів витрачених на ремонт
		F		Ступінь зносу основних засобів
		BPP		Вартість запасних частин та інших матеріалів витрачених на ремонт
		ε		Ефективність використання таких матеріалів
				На скільки змінюється обсяг ремонтних робіт, змінюється ступінь зносу основних засобів, змінюється вартість запасних частин та інших матеріалів витрачених на ремонт
Витрати на внутрішнє переміщення вантажів	$ \begin{aligned} &BVT_0 = \Sigma VT_0 \times P_0 \times Вик.пл. \times e_0; \\ &BVT_{\alpha 1} = \Sigma VT_1 \times P_0 \times Вик.пл. \times e_0; \\ &BVT_{\alpha 2} = \Sigma VT_1 \times P_1 \times Вик.пл. \times e_0; \\ &BVT_{\alpha 3} = \Sigma VT_1 \times P_1 \times Вик.пл. \times e_1; \\ &BVT_1 = \Sigma VT_1 \times P_1 \times Вик.пл. \times e_1; \\ &\pm \Delta VT_0 \rightarrow \Delta BVT = BVT_{\alpha 1} - BVT_0; \\ &\pm \Delta P \rightarrow \Delta BVT = BVT_{\alpha 2} - BVT_{\alpha 1}; \\ &\pm \Delta Вик.пл. \rightarrow \Delta BVT = BVT_{\alpha 3} - BVT_{\alpha 2}; \\ &\pm \Delta e \rightarrow \Delta BVT = BVT_1 - BVT_{\alpha 3} \end{aligned} $	BТЗ	Витрати на утримання транспортного засобу	На скільки змінюється обсяг транспортних засобів, змінюється повнота його використання, змінюється планового завдання, змінюється економічність роботи економічності роботи вплинули на зміню витрат на внутрішнє переміщення вантажів
		P	Повнота використання транспортного засобу	Використання планового завдання, змінюється економічність роботи економічності роботи вплинули на зміню витрат на внутрішнє переміщення вантажів
		Вик.пл.	Використання планового завдання	Використання планового завдання, змінюється економічність роботи економічності роботи вплинули на зміню витрат на внутрішнє переміщення вантажів
		ε	Ефективність використання та експлуатації рухомого складу	Ефективність використання та експлуатації рухомого складу
				На скільки змінюється обсяг транспортних засобів, змінюється повнота його використання, змінюється планового завдання, змінюється економічність роботи економічності роботи вплинули на зміню витрат на внутрішнє переміщення вантажів

Загальновиробничі витрати на одну гривню виготовленої продукції:

$$ЗВВна1грнВП = \frac{ЗВВ}{ВП} = \frac{\sum q \times \bar{ab}}{\sum q \times \bar{p}}, \quad (3.2)$$

де q – обсяг продукції у натуральних одиницях;

\bar{ab} – середня величина загальновиробничих витрат на одиницю продукції, грн;

\bar{p} – середні ціни підприємства на одиницю продукції, грн.

Вищезазначені розрахунки доцільно оформляти у табличній формі, при чому порівнювати слід відповідні місяці за різні роки (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Показники загальновиробничих витрат на 1 грн випуску продукції ПАТ “ТерА” за липень 2013 і 2014 років

(тис. грн)

Показники	Березень 2013 року	Березень 2014 року		
		При витратах і цінах на одиницю продукції попереднього року	При фактичній середній величині ЗВВ на одиницю продукції і цінах попереднього року	При фактичних витратах і фактично діючих цінах
Загальновиробничі витрати	402,11	$\sum q_1 \times \bar{ab}_0$ 450,36	$\sum q_1 \times \bar{ab}_1$ 447,50	$\sum q_1 \times \bar{ab}_1$ 447,50
Обсяг виготовленої продукції в цінах підприємства	3030,00	$\sum q_1 \times \bar{p}_0$ 3393,60	$\sum q_1 \times \bar{p}_0$ 3393,60	$\sum q_1 \times \bar{p}_1$ 3729,60
Загальновиробничі витрати на одну гривню виготовленої продукції	0,1327	СК1 0,1327	СК2 0,1319	0,1200

За наведеною взаємозалежністю на зміну витрат на одну гривню випуску продукції впливають: 1) зміна асортименту продукції та його структури; 2) зміна середньої величини загальновиробничих витрат на одиницю продукції; 3) зміна середніх цін на одиницю продукції. Розрахунок впливу кожного фактора можна здійснити за способом

ланцюгових підстановок, який, у свою чергу, передбачає визначення скоригованих показників витрат на одну гривню випуску продукції:

$$ЗВВна1грн.ВП_{СК1} = \frac{\sum q_1 * \bar{ab}_0}{\sum q_1 * p_0}; \quad (3.3)$$

1) як зміна асортименту та структури продукції вплинула на величину витрат:

$$\pm \Delta_{ас. і стр.} \rightarrow \pm \Delta ЗВВна1грн.ВП = ЗВВна1грн.ВП_{СК1} - ЗВВна1грн.ВП_0; \quad (3.4)$$

$$\Delta_{ас. і стр.} \rightarrow \Delta ЗВВна1грн.ВП = 0,1327 - 0,1327 = 0.$$

Вплив структури й асортименту для досліджуваного підприємства рівний нулю, оскільки для розрахунку використовувалася лише інформація за одним виробом:

$$ЗВВна1грн.ВП_{СК2} = \frac{\sum q_1 \times \bar{ab}_1}{\sum q_1 \times p_0}; \quad (3.5)$$

2) як зміна середньої величини загальновиробничих витрат на одиницю продукції вплинула на величину витрат:

$$\pm \Delta_{\bar{ab}} \rightarrow \pm \Delta ЗВВна1грн.ВП = ЗВВна1грн.ВП_{СК2} - ЗВВна1грн.ВП_{СК1}; \quad (3.6)$$

$$\pm \Delta_{\bar{ab}} \rightarrow \pm \Delta ЗВВна1грн.ВП = 0,1319 - 0,1327 = -0,0008;$$

3) як зміна середніх цін на продукцію вплинула на величину загальновиробничих витрат:

$$\pm \Delta_{\bar{p}} \rightarrow \pm \Delta ЗВВна1грн.ВП = ЗВВна1грн.ВП_{ф} - ЗВВна1грн.ВП_{СК2}; \quad (3.7)$$

$$\pm \Delta_{\bar{p}} \rightarrow \pm \Delta ЗВВна1грн.ВП = 0,1200 - 0,1319 = -0,0119.$$

Такий аналіз дасть змогу співставити величину загальновиробничих витрат з обсягом випуску продукції та з'ясувати, які фактори впливають на їх величину в загальному. Для більш поглибленого аналізу необхідно враховувати методику розподілу загальновиробничих витрат та способи включення їх до собівартості кондитерських виробів (розглянуто у параграфі 2.2). Для цього етапу аналізу використовують інформацію аналітичного обліку підприємства, а саме: постійні загальновиробничі витрати, змінні загальновиробничі витрати, бази розподілу за кожною статтею, а також частки статей у собівартості виготовленої продукції.

Наприклад, можна проаналізувати вплив двох статей на собівартість виготовленої продукції – витрати на амортизацію основних машин та обладнання (постійні) і витрати на оплату праці виробничих працівників (змінні) (табл. 3.9). Перші розподіляють відповідно до кількості машино-годин, а другі – до відпрацьованих людино-годин.

Таблиця 3.9

Показники діяльності ПАТ “ТерА” за березень 2013 і 2014 років

Показники	Березень		Відхилення (+,-)
	2013	2014	
Загальна сума загальновиробничих витрат (грн):	189020,00	193149,00	4129,00
- амортизація основних машин та обладнання	90720,00	90664,00	-56,00
- оплата праці виробничих працівників	98300,00	102485,00	4185,00
Години роботи обладнання (год):	168000,00	173450,00	5450,00
- на виробництво цукерок „Червоний мак”	2540,00	3190,00	650,00
Кількість виготовленої продукції (кг):	1276048,00	1374690,00	98642,00
- цукерки „Червоний мак”	17569,00	18449,00	880,00
Людино-години:	102000,00	125000,00	23000,00
- на виробництво цукерок „Червоний мак”	5344,00	6450,00	1106,00
Сума загальновиробничих витрат віднесена на собівартості цукерок „Червоний мак” (грн):	6521,75	6955,67	433,92
- амортизація основних машин та обладнання	1371,60	1667,44	295,84
- оплата праці виробничих працівників	5150,15	5288,23	138,08
Сума загальновиробничих витрат на 1кг цукерок „Червоний мак” (грн):	0,37	0,38	0,01
- амортизація основних машин та обладнання	0,08	0,09	0,01
- оплата праці виробничих працівників	0,29	0,29	-

За результатами проведеного аналізу з’ясовано негативне зростання частки витрат на амортизацію основних машин та обладнання на 1 кг цукерок „Червоний мак” у сумі 0,01 грн. Для встановлення причин зміни доцільно використати факторний аналіз. Для цього будується факторна модель для виміру величини впливу кожного чинника:

$$ЗВВ_n = \frac{ЗВВ_{cm} \times Kp}{ВП_n}, \quad (3.8)$$

$$K_p = \frac{\Pi_n}{\Pi_3}, \quad (3.9)$$

де $ЗВВ_n$ – сума окремої статі загальновиробничих витрат, що включається до собівартості певного виду продукції, грн;

$ЗВВ_{cm}$ – сума статті загальновиробничих витрат, грн;

K_p – коефіцієнт розподілу;

Π_n – параметр розподілу загальновиробничих витрат для виду продукції;

Π_3 – загальна величина параметру розподілу загальновиробничих витрат;

$В\Pi_n$ – обсяг виготовленої продукції певного виду, натуральні одиниці.

$$\pm \Delta ЗВВ_c \rightarrow \Delta ЗВВ_n = \frac{(ЗВВ_{cm1} - ЗВВ_{cm0}) \times K_{p0}}{В\Pi_{n0}}; \quad (3.10)$$

$$\pm \Delta K_p \rightarrow \Delta ЗВВ_n = \frac{ЗВВ_{cm1} \times (K_{p1} - K_{p0})}{В\Pi_{n0}}; \quad (3.11)$$

$$\pm \Delta В\Pi_n \rightarrow \Delta ЗВВ_n = \frac{ЗВВ_{cm1} \times K_{p1}}{В\Pi_{n1} - В\Pi_{n0}}. \quad (3.12)$$

Зміна величини даної статі загальновиробничих витрат на 1 тону продукції зумовлена:

- зміною величини самих витрат:

$$\pm \Delta ЗВВ_{cm} \rightarrow \Delta ЗВВ_n = \frac{(90664,00 - 90720,00) \times 0,015}{17569,00} \approx 0;$$

- зміною частки обладнання зайнятого у виробництві цукерок „Червоний мак”:

$$\pm \Delta K_p \rightarrow \Delta ЗВВ_n = \frac{90664,00 \times (0,018 - 0,015)}{17569,00} = 0,015;$$

- зміною обсягу виробництва цукерок „Червоний мак”:

$$\pm \Delta В\Pi_n \rightarrow \Delta ЗВВ_n = \frac{90664,00 \times 0,018}{880,00} = 1,8545.$$

Отже, зроблені розрахунки дозволяють визначити величину впливу факторів, які зумовлюють зміну загальновиробничих витрат. У такий спосіб доцільно провести аналіз усіх статей даних витрат за кожним видом продукції.

Проте, такий розрахунок має і недолік – у ньому не враховуються усі особливості включення витрат до собівартості кондитерських виробів, а саме – досягнення нормальної потужності.

Для змінних загальновиробничих витрат необхідно враховувати величину впливу бази розподілу та ставки розподілу, а для постійних – обсягу діяльності та сталість самих витрат. У зв'язку з цим формула для розрахунку буде мати такий вигляд:

$$ЗВВ = Kp \times \frac{ЗМЗВВ}{Kp} + ПостЗВВ; \quad (3.13)$$

$$\pm \Delta Kp \rightarrow \Delta ЗВВ = Kp_1 \times \frac{ЗМЗВВ_0}{Kp_0} + ПостЗВВ_0; \quad (3.14)$$

$$\pm \Delta ПостЗВВ \rightarrow \Delta ЗВВ = Kp_1 \times \frac{ЗМЗВВ_0}{Kp_0} + ПостЗВВ_1; \quad (3.15)$$

$$\pm \Delta ВП \rightarrow \Delta ЗВВ = ВП_0 \times \frac{ЗМЗВВ_1}{ВП_1} + ПостЗВВ_1, \quad (3.16)$$

де $ЗВВ$ – загальновиробничі витрати, грн;

$ЗМЗВВ$ – змінні загальновиробничі витрати, грн;

$ПостЗВВ$ – постійні загальновиробничі витрати, грн;

Kp – коефіцієнт розподілу.

Результати дослідження впливу кожного з факторів подано на рис. 3.10. У результаті здійснення такого аналізу досліджується, на скільки змінюються загальновиробничі витрати під дією окремих факторів із врахуванням основних особливостей.

Крім удосконалення традиційних методик аналізу загальновиробничих витрат вважаємо необхідним розширювати методику аналізу шляхом впровадження нових методів, котрі застосовуються широко закордонними підприємствами та набувають все більшої популярності у нашій країні. Одним із таких методів є функціонально-вартісний аналіз витрат, або розподіл витрат за видами діяльності (Activity-Based Costing) [34, 36, 212]. Метод АВС дозволяє з більшою точністю ідентифікувати витрати, відкриває ширші можливості управління ними, адже спрямований як на величину витрат, так і на причини, що обумовлюють їх виникнення. Комплексний підхід до здійснення аналізу полягає у формування моделі з встановленими взаємозв'язками її складових.

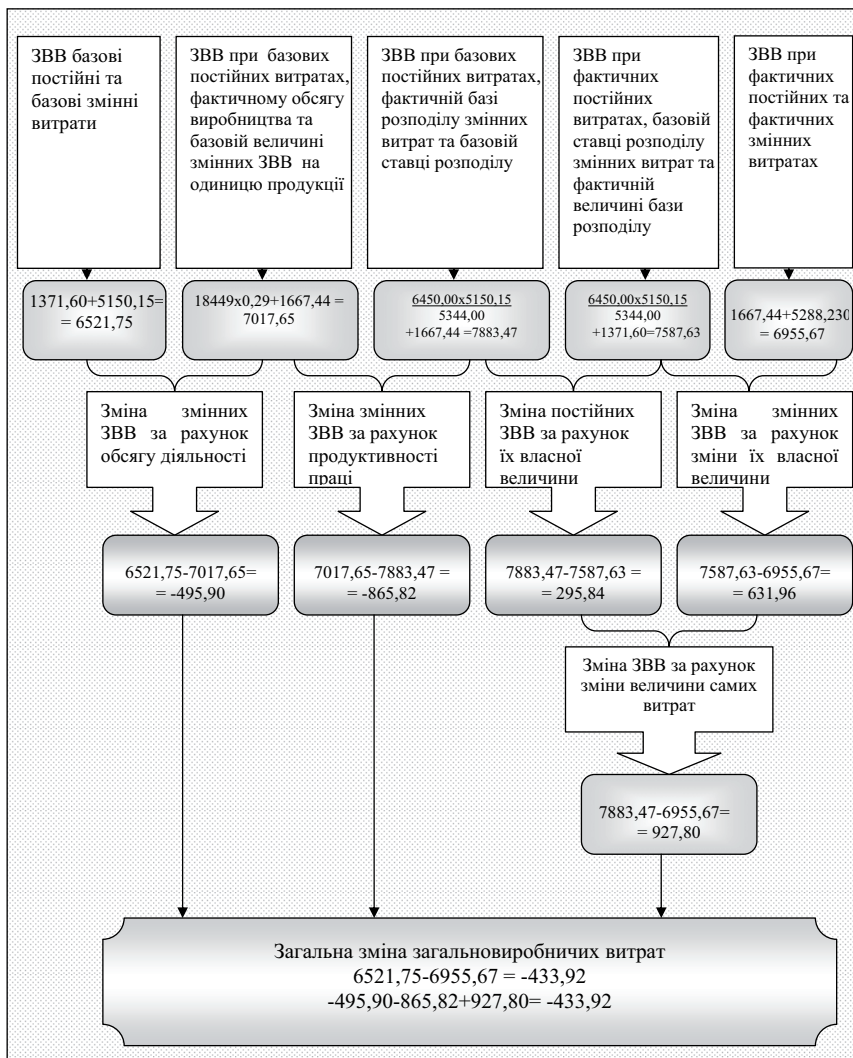


Рис. 3.10. Схема факторного аналізу загальновиробничих витрат ПАТ “ТерА” за березень 2013 і 2014 років

Проведені дослідження дозволяють сформулювати вимоги, які повинні бути дотримані при виділенні факторів для здійснення аналізу за видами діяльності: відповідність факторів витрат виду діяльності; носії

витрат та фактичне поглинання ресурсів повинні знаходитися у тісному кореляційному зв'язку; придатність витрат до вимірювання; мінімізація факторів витрат, котрі потребують додаткової інформації. Для здійснення аналізу загальновиробничих витрат кондитерських підприємств за методом АВС необхідно визначити комплекс операцій, котрі формують такі витрати (налагодження обладнання, поточний ремонт, управління виробничим процесом, відрядження загальновиробничого характеру тощо), а також ресурси, необхідні для здійснення таких операцій. Для кожного комплексу операцій обирають фактори, які обумовлюють збільшення витрат (табл. 3.10-3.11).

Таблиця 3.10

**Показники діяльності ПАТ “Львівська кондитерська фірма
“Світоч” за квітень 2014 року**

№ з/п	Показники	Види продукції			Разом
		Цукерки “Ромашка”	Цукерки “Грильяж”	Цукерки “Білочка”	
1	Обсяг виготовлення, тонн	1 700	900	1 400	4 000
2	Час роботи обладнання, год.	20 000	18 000	20 000	58 000
3	Машинно-годин на 1 тону виробів (р.2 : р.1), маш.-год.	12	20	14	X
4	Час роботи основних робочих працівників, год.	24 000	21 000	23 000	68 000
5	Людино-години на 1 тону виробів (р.4 : р.1)	14	23	16	x
6	Кількість налагоджень обладнання	100	80	95	275

Таблиця 3.11

**Загальновиробничі витрати ПАТ “Львівська кондитерська
фірма “Світоч” за комплексами операцій за квітень 2014 року**

Комплекс операцій	Сума витрат, тис. грн
Операції, що пов'язані з обсягом виробництва	250 000
Операції, що пов'язані з налагодженням обладнання	370 000
Операції, що пов'язані з управлінням виробничим процесом	320 000
Разом	940 000

У подальшому, використовуючи носії витрат, загальновиробничі витрати розподіляються у відповідності до поглинання їх процесом виробництва окремого виду продукції. Для цілей дослідження

застосуємо дві ставки для розподілу загальновиробничих витрат (години роботи обладнання та години роботи виробничого персоналу), але без врахування поділу на комплекси операцій (табл. 3.12-3.13).

Таблиця 3.12

Розподіл загальновиробничих витрат відповідно годинам роботи обладнання ПАТ “Львівська кондитерська фірма “Світоч” за квітень 2014 року

Показники	Розрахунок	Значення, грн	Загальновиробничі витрати, які відносяться на вироб, грн
Загальновиробничі витрати, грн	X	940 000	X
Ставка розподілу на 1 маш.-год., грн/маш.-год.	940 000 : 58 000	16	X
Витрати на 1 тону виробів, грн:	X	x	X
- цукерки “Ромашка”	12 маш.-год. x 16 грн/маш.-год.	192	326 400 (192 x 1700)
- цукерки “Грильяж”	20 маш.-год. x 16 грн/маш.-год.	320	288 000 (320 x 900)
- цукерки “Білочка”	14 маш.-год. x 16 грн/маш.-год.	224	313 600 (224 x 1400)

При здійсненні розподілу за обома ставками на кожен вид продукції припадає майже однакова сума загальновиробничих витрат. Запропонований вище метод демонструє віднесення витрат у залежності від затрат часу роботи обладнання та часу роботи працівників.

Таблиця 3.13

Розподіл загальновиробничих витрат відповідно годинам роботи виробничого персоналу ПАТ “Львівська кондитерська фірма “Світоч” за квітень 2014 року

Показники	Розрахунок	Значення, грн	Витрати, які відносяться на вироб, грн
Загальновиробничі витрати, грн	x	940 000	X
Ставка розподілу на 1 люд.-год., грн/люд.-год.	940 000 : 68 000	14	X
Витрати на 1 тону виробів, грн:	x	x	X
- цукерки “Ромашка”	14 люд.-год. x 14 грн/люд.-год.	196	333 200 (196 x 1700)
- цукерки “Грильяж”	23 люд.-год. x 14 грн/люд.-год.	332	298 800 (332 x 900)
- цукерки “Білочка”	16 люд.-год. x 14 грн/люд.-год.	224	313 600 (224 x 1400)

За методом АВС аналізу передбачається врахування комплексів операцій. Нами виділено три, які пов'язані з обсягом виробництва, налагодженням обладнання та управлінням виробничим процесом (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

**Розподіл загальновиробничих витрат за методом АВС аналізу
ПАТ “Львівська кондитерська фірма “Світоч”
за квітень 2014 року**

Показники	Комплекси операцій			Загальновиробничі витрати, які відносяться на виробу, грн.
	Пов'язані з обсягом виробництва	Пов'язані з налагодженням обладнання	Пов'язані з управлінням виробничим процесом	
Загальновиробничі витрати, грн	250 000	370 000	320 000	X
Носій витрат	4 000 тис. тон	275 налагоджень	58 000 год.	X
Загальновиробничі витрати на 1 носія витрат, грн	62,5 грн/тис. тон	1345,5 грн/налагоджень	5,5 грн/год.	X
Загальновиробничі витрати, які відносяться на виробу, грн:	x	x	X	X
- цукерки “Ромашка”	106 250 (1700 x 62,5)	134 550 (100x1345,5)	110 000 (20 000x5,5)	350 800
- цукерки “Грильяз”	56 250 (900 x 62,5)	107 640 (80x1345,5)	99 000 (18 000x5,5)	262 890
- цукерки “Білочка”	87 500 (1400 x 62,5)	127 822 (95x1345,5)	110 000 (20 000x5,5)	325 322

Як свідчать проведені дослідження, результати здійснення розподілу непрямих витрат за описаними методиками відрізняються (табл. 3.15) та дають підстави стверджувати, що здійснення аналітичних розрахунків за допомогою методу АВС дозволяє точніше визначити собівартість окремого виду продукції.

Таблиця 3.15

Порівняння розподілів загальновиробничих витрат за різними методиками для ПАТ “Львівська кондитерська фірма “Світоч” за квітень 2014 року

(грн)

Загальновиробничі витрати, які відносяться на вироби	База розподілу – години роботи обладнання	База розподілу – години роботи виробничого персоналу	Розподіл методом АВС
Цукерки “Ромашка”	326 400	333 200	350 800
Цукерки “Гриляж”	288 000	298 800	262 890
Цукерки “Білочка”	313 600	313 600	325 322

Отже, здійснення факторного аналізу загальновиробничих витрат на усіх рівнях організаційної структури кондитерського підприємства дозволяє виявити порушення нормального перебігу виробничого процесу на ділянках, котрі часто неможливо помітити шляхом безпосереднього спостереження. Це пояснюється тим, що порушення кореляційних зв'язків між досліджуваними факторами та показниками виникає значно раніше, ніж це порушення проявиться у результатах діяльності. Таке викривлення кореляційних зв'язків виявляється завдяки факторному аналізу. При цьому використання АВС аналізу дає змогу проаналізувати формування величини витрат, враховуючи виробничі процеси, комплекси робіт, що особливо важливо при дослідженні загальновиробничих витрат із метою покращення ефективності управління на підприємствах кондитерської галузі України.

3.3. Прогнозний аналіз загальновиробничих витрат

Основна важливість аналізу загальновиробничих витрат кондитерських підприємств полягає у наданні висновків і пропозицій щодо покращення їх діяльності. І хоча дослідженню підлягають минулі події, суть аналізу і його призначення зверненні у майбутнє. Тобто, вивчаючи явища, що вже відбулися, визначаються

закономірності та фактори, що впливають на ці явища з метою оптимізації діяльності вподальшому.

Сьогодні все більшого значення у діяльності підприємства набуває стратегічне управління. Кожне підприємство зацікавлене в покращенні показників діяльності та швидких темпах розвитку. Досягнення такої мети забезпечує стратегічне планування. У сучасній економічній літературі увага науковців звернена на вдосконалення методики стратегічного планування [38, 39, 134, 212].

Як зазначає С. Ф. Голов, стратегічне планування – це процес визначення дій, необхідних для досягнення стратегічної мети [38, с. 340]. Відповідно до визначеної мети стратегії передбачається формування стратегічного прогнозу, під яким в економічній літературі розуміють емпіричне або науково обґрунтоване судження про можливі стани об'єкта прогнозування в майбутньому, альтернативні шляхи і терміни досягнення цих станів [39].

Прогнозний аналіз загальновиробничих витрат, як свідчать проведені дослідження, є особливо актуальним сьогодні для підприємств кондитерської галузі. Виходячи з аналізу діяльності кондитерських підприємств, значну питому вагу загальновиробничих витрат становлять витрати, що пов'язані з утриманням та експлуатацією машин, обладнання та амортизаційні відрахування (додатки Ж). Закупівля сучасного обладнання спрямована на покращення роботи підприємства та отримання додаткових можливостей нарощення обсягів діяльності. Тому необхідно з'ясувати, коли окупляться витрати та порівняти майбутні вигоди від такої закупівлі з витратами на її здійснення. Це посилює важливість застосування стратегічного аналізу як засобу управління.

Стратегічне планування проводять на тривалі проміжки часу – 3-5 років, а в окремих випадках на 10-15 років. Деталізація на коротші проміжки часу та сфер діяльності відбувається шляхом складання бюджетів, які визначають короткострокові завдання в межах загального стратегічного плану.

Найвдалішим методом для реалізації стратегічного аналізу загальноовиробничих витрат кондитерського підприємства є математичне моделювання. Цей метод вимагає великої кількості складних математичних розрахунків. Але на сьогодні це вже не є проблемою, оскільки рівень розвитку комп'ютерних технологій дозволяє здійснювати такі розрахунки з малими затратами часу та зусиль. Здійснення моделювання загальноовиробничих витрат із використанням сучасного програмування відкриває додаткові можливості для управління та покращення результатів діяльності. Часто на підприємствах кондитерської галузі відмова від стратегічного аналізу полягала саме у високій трудомісткості, громіздкості та неточності. Використання сучасних методів обробки інформації у практиці дозволяє виправити цей недолік.

При побудові математичної моделі загальноовиробничих витрат доцільно враховувати якомога більше змінних, котрі визначають їх поведінку. Менший набір чинників зменшує практичну цінність отриманих результатів, знижується ефективність управління. Сучасні можливості технічного розвитку дозволяють на практиці застосовувати поглиблене економіко-математичне моделювання: метод простої (формальної) екстраполяції, метод трендової моделі, регресійні (факторні) моделі. Метод простої (формальної) екстраполяції полягає у проектуванні на майбутній період минулих і теперішніх тенденцій на базі аналізу динамічного ряду. Даний метод реалізується через відображення інформації у графічній, статистичній, математичній або логічній формі. При здійсненні аналізу загальноовиробничих витрат кондитерського підприємства допускається, що загальноовиробничим процесам властива "інерція" або обов'язкове продовження напрямку їх протікання в найближчому майбутньому. Здійснення аналізу за даним методом вимагає обачності: недостатньо дослідити минулі тенденції, необхідно включити до розрахунку умови та фактори, котрі не були характерні для минулого, але можливо з'являться у майбутньому. Одночасно необхідно виключити фактори та умови, які втратили свою актуальність і вже не здійснюють впливу на загальноовиробничий процес

кондитерського виробництва. Перевагами даного методу є простота та доступність застосування, а недоліком – те, що його застосування виправдане лише на короткий термін, у якому малоімовірна зміна тенденцій. До методів простої екстраполяції відносяться розрахунки еластичності кривої загальновиробничих витрат (або кривих окремих складових таких витрат) у залежності від певного фактору. Економіко-математичні методи базуються на використанні кореляційного та регресійного аналізу, що дозволяє встановити тісноту зв'язку і вид залежності середнього значення конкретної величини загальновиробничих витрат від деякої іншої або декількох інших.

У нашому дослідженні, враховуючи специфіку виробничої діяльності кондитерських підприємств, необхідно встановити: 1) залежність величини кожної зі статей (груп) загальновиробничих витрат від найбільш значимих факторів; 2) залежність величини собівартості від загальновиробничих витрат тощо. Для вирішення цього завдання доцільно застосувати трендові та регресійні моделі.

Регресійні (факторні) моделі загальновиробничих витрат відображають кількісний зв'язок одного показника з іншим або з групою інших (множинна регресія). Кількісними показниками є фактори, які визначають динаміку досліджуваних витрат. Математичну основу побудови моделей складають теорія ймовірності, математичної статистики та вищої математики. Процес побудови складається з послідовних етапів: відбір факторів (вони повинні відображати об'єктивні процеси досліджуваного явища, бути кількісно вимірюваними і незалежними один від одного); розрахунок сили впливу або тісноти зв'язку між факторами і величиною загальновиробничих витрат у базисному періоді (вона визначається за допомогою коефіцієнтів кореляції та критеріїв згоди); вираження математичної формули зв'язку або виду залежності загальновиробничих витрат від факторів, підбір функцій, які найбільш точно описують процес формування загальновиробничих витрат; розрахунок параметрів рівняння (параметри рівняння виражають ступінь і напрямок дії кожного фактору на величину загальновиробничих витрат і розраховується

методом найменших квадратів); оцінка прогнозовної цінності моделі на основі ретроспективних розрахунків.

Економіко-математичне моделювання загальновиробничих витрат для кондитерських підприємств ефективно використовувати при короткотерміновому прогнозуванні. Оскільки сьогоденні умови господарювання не дають змоги виявити і визначити кількість більш-менш стабільних факторів, які впливають на досліджуваний процес.

Економіко-математичне моделювання загальновиробничих витрат є основою економічного прогнозування, адже дозволяє на суворо кількісній основі виявити характер зв'язку між окремими складовими і тими факторами, котрі впливають на процес формування таких витрат. І найважливіше – математичні моделі дають можливість спостерігати, як будуть розвиватися події при тих чи інших початкових припущеннях. Математичні методи допомагають виявити кількісні явища та взаємозв'язки. Але вони лише продовження економічного аналізу, кінцевий результат насамперед залежить від вибору базисного періоду, відбору факторів, від того, чи правильно визначений ступінь стійкості явища.

Одним із найрезультативніших способів виявлення закономірностей та залежностей величини загальновиробничих витрат від сукупності чинників є трендовий аналіз. Трендова модель прогнозування загальновиробничих витрат будується у вигляді рівняння, яке виражає стійкі закономірності їх формування. Така модель застосовуються у випадках, коли спостерігаються найбільш стійкі закономірності. Основний параметр трендових моделей – час, тобто мова йде про екстраполяцію на прогнозний період тенденцій та закономірностей базисного періоду. Для реалізації аналізу за цим методом насамперед необхідно вибрати значення на певних проміжках, та на їх основі побудувати трендовий ряд – ряд, котрий характеризується тенденцією розвитку в часі. Для отримання позитивних результатів трендовий аналіз загальновиробничих витрат кондитерського підприємства необхідно проводити, дотримуючись основних вимог: досліджуваний період повинен бути достатнім для виявлення

закономірностей формування загальновиробничих витрат (чи собівартості вцілому); кореляційна залежність повинна бути швидкозгасаючою (тобто більш пізня інформація чинить сильніший вплив на результативний показник, ніж більш рання); еволюційність трендового ряду, інертність процесу (тобто різка зміна величини витрат можлива лише при тривалому проміжку часу).

Після побудови трендового ряду, подальшим кроком має бути застосування основних прийомів: збільшення часового проміжку для аналізу трендового ряду, що коливається; метод ковзних середніх; метод аналітичного вирівнювання за допомогою функції тренда.

Дослідження загальновиробничих витрат кондитерських підприємств шляхом побудови трендового ряду вимагає застосування методів регресійного аналізу. При аналізі функціональних залежностей можливі такі випадки:

1) рівномірність – за умови сталого приросту наступного значення даних за лінійною залежністю: $y = a_0 + a_1x$, де a_0 – стала; a_1 – коефіцієнт регресії, що визначає напрямок і швидкість (при від’ємному значення – спадання, при додатному – зростання);

2) рівномірноприскорено (рівномірносповільнено) – за умови сталого зростання (спадання) темпу приросту рівнів за параболою другого порядку: $y = a_0 + a_1x + a_2x^2$, де a_0 – стала; a_1 – коефіцієнт регресії, що визначає напрямок та швидкість (при від’ємному значення – спадання, при додатному – зростання); a_2 – коефіцієнт, що виражає сталу зміну темпу розвитку (при додатному значенні – прискорений розвиток, при від’ємному – сповільнений);

3) змінноприскорено (змінносповільнено) – за умови змінного у часі зростанні (спаданні) розвитку за параболою шостого порядку: $y = a_0 + a_1x + a_2x^2 + a_3x^3 + \dots + a_6x^6$;

4) сповільнене зростання (спадання) у кінці періоду, приріст у кінцевих значеннях ряду прямує до нуля за логарифмічною функцією: $y = a_1 \ln t + a_0$;

5) зростання за експоненціальним законом: $y = a_0 e^x$;

6) сталий відносний приріст за степеневую функцією: $y = a_0^x$, $y = a_0 + a_1 \cdot x$.

Для проведення таких розрахунків нами адаптовано програму Microsoft Excel із використанням пакету “Аналіз”. Рекомендуємо при здійсненні таких робіт застосовувати метод ковзних середніх та експоненціального згладжування.

Метод ковзних середніх виправдовує себе при дослідженні процесів, де спостерігається незначне коливання показників протягом конкретного часового проміжку. Для знаходження ковзного середнього необхідно укрупнити інтервали, але при цьому кожен має містити однакову кількість періодів. Кожний наступний проміжок отримується шляхом просування на один крок, починаючи з початкового значення динамічного ряду. Ковзне середнє використовується для прогнозування показників на основі середнього значення. Прогнозовану величину досліджуваного показника можна виразити за допомогою формули:

$$\bar{y}(x) = \frac{\sum_{i=x-n+1}^x y(i)}{n}, \quad (3.17)$$

де n – число попередніх періодів;

$y(i)$ – фактичне значення показників у момент часу i ;

$y(x)$ – прогнозоване значення показників у момент часу x .

Звідси перший інтервал буде включати $y_1, y_2 \dots y_n$; другий - $y_2, y_3 \dots y_{n+1}$ і т. д. Тобто принцип даного методу полягає у своєрідному згладжуванні, ковзанні по динамічному ряді крок за кроком, який рівний одиниці. Отримані результати лежать на середині прийнятого інтервалу, тому зручнішим є формування укрупненого проміжку, вибираючи непарну кількість інтервалів (5, 7, 9 і т. д.). За умови розгляду n парної кількості необхідно буде виконати додаткову процедуру – усереднення (центрування) кожної пари значень.

Здійснення прогнозу загальноновиробничих витрат підприємства ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” дало змогу побудувати функцію витрат і визначити майбутню їх величину у кожному місяці року, на який здійснюється прогноз (рис. 3.11-3.12).

Величина витрат, грн

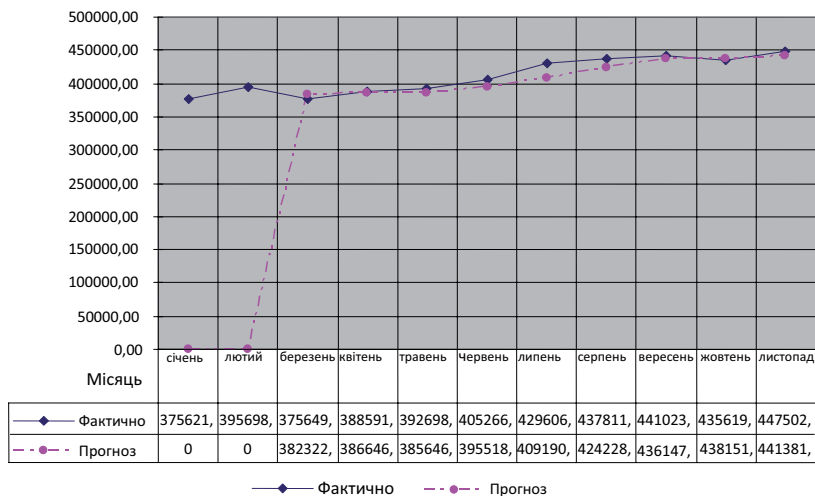


Рис. 3.11. Прогноз загальновиробничих витрат із застосуванням методу ковзного середнього для ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” на 2014 рік¹

Величина витрат, грн.

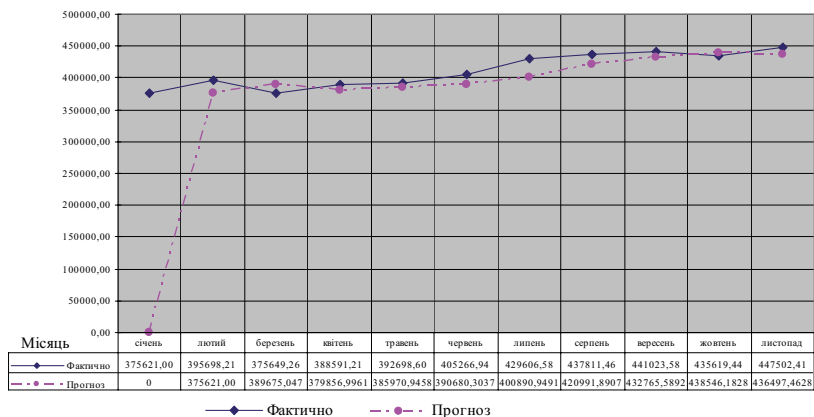


Рис. 3.12. Прогноз загальновиробничих витрат із застосуванням методу експоненціального згладжування для ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” на 2014 рік¹

¹Примітка. Розраховано авторами та запропоновано для застосування на підприємствах кондитерської галузі.

Метод ковзних середніх дає більш повну характеристику тенденцій зміни даних на відміну від простого середнього. Цей метод є емпіричним способом попереднього аналізу показника. Перевагами його застосування є відносна простота та унаочнення отриманих результатів.

Експоненціальні середні значення показників характеризуються більшою стійкістю ніж ковзні середні. У ході реалізації цього методу до уваги беруться усі спостереження вхідного ряду, але з різними вагомими коефіцієнтами, а також із врахуванням більшого впливу значення останніх періодів і меншого впливу початкових періодів:

$$y'_t = (1-\epsilon)y'_{t-1} + \epsilon y_t, \quad (3.18)$$

де y'_t - прогнозне значення показника для періоду часу t ;

y'_{t-1} - прогнозне значення показника для періоду часу $t-1$;

y_t - фактичне значення показника для періоду t ;

ϵ – коефіцієнт експоненціального згладжування, який характеризує вагу t -го періоду (лежить у межах від 0 до 1). Чим вище значення даного коефіцієнта, тим більший вплив коливань ряду значень і навпаки.

Оскільки кондитерському виробництву властиві сезонні коливання, тому цю особливість необхідно врахувати при формуванні формули згладжування. Для врахування умов сезонного виробництва потрібно відштовхуватися від того, що: 1) складова тренду виражає тенденцію в базовій лінії або до підвищення або до зниження; 2) складова сезонності виражає різке зниження чи підвищення піку базової лінії, що відбувається з однаковою періодичністю.

Процес уникнення впливу сезонності здійснюється в два етапи: 1) ініціалізація – визначаються розмір тенденції та величини компонентів сезонності; 2) прогнозування – здійснюються перспективні оцінки.

Застосування методики експоненціального згладжування для прогнозування загальновиробничих витрат ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” дало змогу отримати більш точні результати, порівняно із застосування методу ковзних середніх (рис. 3.11-3.12).

Метод згладжування передбачає переміщення результатів попереднього прогнозу на новий наступний, що дає порівняно кращі результати. У такому разі величина згладжування є самокоригуючою. В економіко-математичному моделюванні загальновиробничих витрат експоненціальне згладжування та прогнозування можуть використовуватися в оперативному (тактичному) управлінні для коригування вже здійснених прогнозів тенденцій таких витрат і останніх даних про них.

Використання зазначених методів на підприємствах кондитерської галузі дає можливість оперативного коригування планових величин загальновиробничих витрат. Вважаємо доцільним застосування методу експоненціального згладжування з метою отримання нових прогнозованих величин на основі старого прогнозу. При цьому коригування повинно здійснюватися у напрямі покращення стратегічних цілей з урахуванням поточних відхилень. Рівняння експоненціального згладжування загальновиробничих витрат кондитерських підприємств має вигляд:

$$ЗВВ_{t+1}^{ns} = \alpha \times ЗВВ_t^{\phi} + (1 - \alpha) \times ЗВВ_t^{ns}, \quad (3.19)$$

де $ЗВВ_{t+1}^{ns}$ - прогнозована величина загальновиробничих витрат за період $t+1$;

$ЗВВ_t^{ns}$ - прогнозована величина загальновиробничих витрат за період t ;

$ЗВВ_t^{\phi}$ - фактична величина загальновиробничих витрат за період t ;

α – константа згладжування ($0 < \alpha < 1$).

Розраховані показники доцільно оформляти у таблиці, що демонструє застосування методу експоненціального згладжування величини загальновиробничих витрат ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” при встановлених розходженням із плановими показниками – 0,2 (табл. 3.16). На основі отриманих коригованих величин вносяться корективи до планів, вживаються заходи щодо досягнення поставлених цілей, враховуючи вплив факторів непередбачених наперед, що часто зустрічається на практиці.

Таблиця 3.16

Методика застосування експоненціального згладжування при аналізі загальновиробничих витрат ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” на 2014 рік ¹

Місяць		Прогнозна величина витрат, тис. грн	Скоригований прогноз витрат, тис. грн ($\alpha=0,2$)
1	Січень	436,0	436,0
2	Лютий	375,6	436,0
3	Березень	390,0	423,9
4	Квітень	379,8	417,1
5	Травень	386,0	409,7
6	Червень	390,7	404,9
7	Липень	400,9	402,1
8	Серпень	421,0	401,9
9	Вересень	432,8	405,7
10	Жовтень	438,5	411,1
11	Листопад	436,5	416,6
12	Грудень	452,3	420,6
Всього на рік		4940,1	4985,5

¹Примітка. Розраховано авторами.

Проведені дослідження свідчать, що виробництво різних кондитерських виробів здійснюється на виробничих лініях, котрі потребують періодичного переналагодження. Для управління постає завдання оптимального співвідношення кількості переналагоджень, кількості людей для здійснення такого роду робіт та обсягу виробництва на одній лінії. Для вирішення такого завдання вважаємо доцільним скористатися табличним представленням залежності обсягу виробництва від вказаних факторів. При побудові такої таблиці необхідно дотримуватися ієрархічності показників. Відповідній кількості працівників та відповідній кількості переналагоджень відповідає визначений обсяг виробництва.

З таблиці 3.17 видно, що на виробництво 120 кг карамелі необхідно: 110 переналагоджень і залучити 15 працівників; 105 переналагоджень і залучити 17 працівників; 80 переналагоджень і залучити 18 працівників.

Таблиця 3.17

**Залежність обсягу виробництва карамелі від кількості
переналагоджень та кількості працівників для виконання певних
робіт ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”**

Кількість працівників, що необхідні для виконання переналагоджень	Кількість переналагоджень лінії на місяць				
	80	90	100	105	110
13	100	102	105	108	110
14	105	107	110	113	117
15	110	111	113	115	120
16	113	115	117	118	121
17	115	117	118	120	124
18	120	122	125	127	130
19	122	125	126	130	132
23	125	129	130	132	135
25	130	132	136	139	140

Функцію залежності обсягу виробництва карамелі від визначених факторів зображено графічно (рис. 3.13). Графік відображає як повинні співвідноситися кількість переналагоджень лінії та кількість працівників для виготовлення 120 кг карамелі.

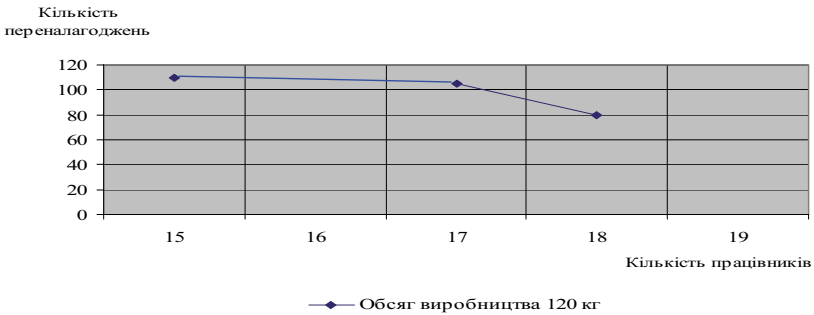


Рис. 3.13. Комбінації кількості працівників і кількості
переналагоджень при обсязі виробництва карамельним цехом 120 кг
карамелі ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”

За умови зміни обсягу виробництва з 120 кг до 132 кг будується графік нових комбінацій факторів (рис. 3.14):

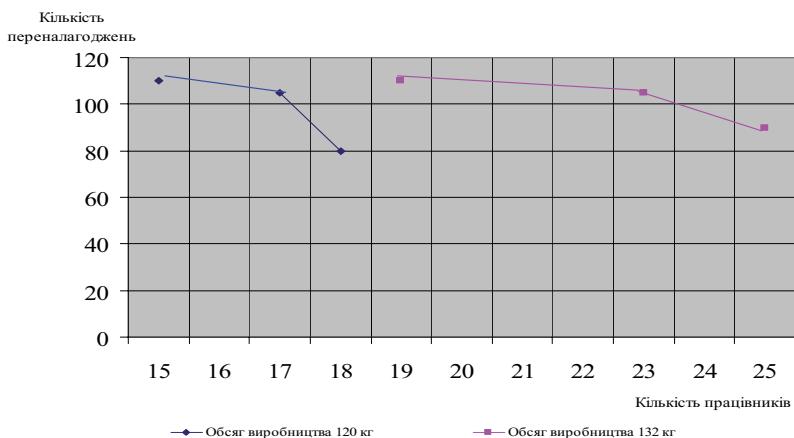


Рис. 3.14. Комбінації кількості працівників і кількості переналагоджень при різних обсягах виробництва карамелі ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”

За результатами здійсненого дослідження, кожному обсягу виробництва відповідає визначена комбінація факторів. За даними такого аналізу визначається оптимальний варіант поєднання ресурсів. Одночасно такий аналіз дає змогу визначити граничну корисність кожної додаткової одиниці виробленої продукції (табл. 3.18). За результатами проведеного дослідження встановлено, скільки необхідно додаткових переналагоджень для виготовлення додаткового обсягу продукції.

Застосування вищевикладеного методу прогнозування для кондитерських підприємств дасть змогу визначити оптимальну комбінацію двох обраних факторів, котрі є взаємообумовленими та взаємодоповнюючими, для визначення третьої величини – результативного показника. А також обрати оптимальний розмір найбільш результативного показника.

Таблиця 3.18

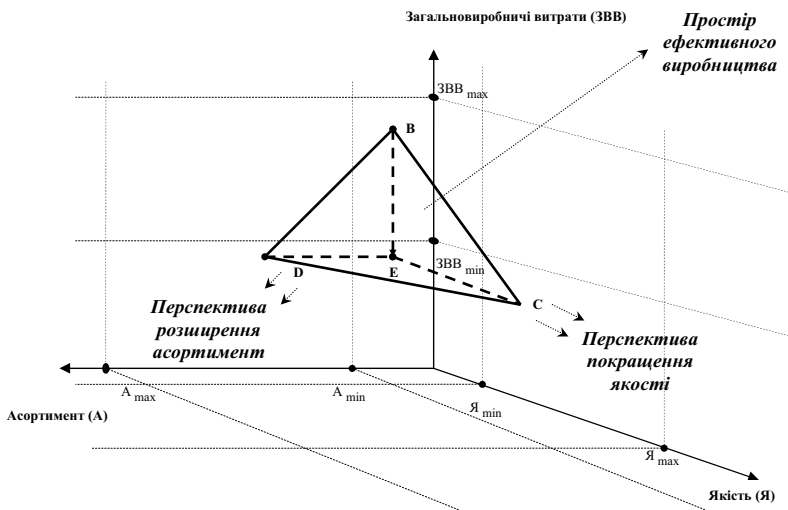
**Розрахунок граничної кількості переналагоджень обладнання
карамельного цеху ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”**

№ з/п	Кількість переналагоджень обладнання	Обсяг виробництва, кг	Розрахунок граничної корисності
1	80	130	$(130-0) : (80-0) = 1,625$
2	90	132	$(132-130) : (90-80) = 0,2$
3	100	136	$(136-132) : (100-90) = 0,4$
4	105	139	$(139-132) : (105-100) = 1,4$
5	110	140	$(140-139) : (110-105) = 0,2$

Сучасні умови господарювання кондитерських підприємств потребують постійного спостереження за конкурентноздатністю продукції на ринку. Здебільшого це завдання реалізується шляхом підвищення якості кондитерських виробів і розширення асортименту для задоволення потреб споживачів. Ці два заходи обмежуються величиною витрат на їх реалізацію. Тому для ефективного управління необхідно визначити оптимальне співвідношення якості продукції, широти асортименту та величини витрат. Враховуючи структуру витрат кондитерського підприємства (параграф 1.3), особливої уваги потребують загальновиробничі витрати, що займають значну питому вагу у собівартості кондитерських виробів. Тому для управління собівартістю виготовлених кондитерських виробів вони є визначальними, а тим більше, коли визначення собівартості виробу базується на цільовій ціні, ціні яку покупці готові заплатити. А тому цільове калькулювання є тим методом, який для оптимального визначення витрат використовує ціну.

Для вирішення поставленого завдання пропонуємо застосувати графічний метод представлення співвідношення якості, асортименту та загальновиробничих витрат, що дасть змогу встановити “простір ефективного виробництва”, котрий характеризується оптимальними розмірами зазначених параметрів. Вироби, котрі потрапляють у визначений простір, будуть такої якості, яка задовольнить потреби споживачів, що означає підвищення результату діяльності.

Побудова такого простору надає можливість пошуку найкращої величини кожного параметру в рамках реалізації загальної стратегії управління кондитерським виробництвом. Для отримання найкращого результату підприємство зацікавлене в мінімізації витрат з одночасним дотриманням високої якості продукції, а також у розширенні асортименту для збільшення величини отриманого доходу, для чого необхідною умовою є визначення найбільш та найменш допустимих значень кожного параметру (рис. 3.15).



Де $ЗВВ_{\min}$ – це мінімальні допустимі значення витрат, нижче якого виробництво неможливе;

$ЗВВ_{\max}$ – найбільша величина витрат, за підвищення якої виробництво стає не вигідним підприємству або не влаштує споживача за вартістю;

$Я_{\min}$ – мінімальний поріг якості, за межами якого товар не буде реалізований на ринку;

$Я_{\max}$ – найвищий поріг якості, який визначається рівнем технологічного та технічного забезпечення кондитерських підприємств;

A_{\min} – найнижча межа асортименту кондитерських виробів, нижче якого підприємство не спроможне покрити свої постійні витрати;

A_{\max} – максимально можливий набір кондитерських виробів, виробництво вище якого потребує додаткового оснащення та розширення підприємства.

Рис. 3.15. Простір ефективного виробництва кондитерських виробів
(розроблено авторами)

Оцінка якості й асортименту кондитерських виробів може бути визначена на основі методу експертних оцінок із залученням працівників підприємства, а також дослідженням вподобань споживачів, у результаті чого визначаються точки граничних значень: т. В ($3BB_{\max}$, $Я_{\max}$, A_{\min}); т. С ($3BB_{\min}$, $Я_{\max}$, A_{\min}); т. D ($3BB_{\min}$, $Я_{\max}$, A_{\max}); т. E ($3BB_{\min}$, $Я_{\min}$, A_{\min}), які утворюють чотири площини: BCE (паралельна $3BBЯ$), BCD (паралельна $3BBA$), CBE (паралельна $АЯ$), BDE (розміщена під кутом). Для кожної з площин будується рівняння:

1) для площини BCE:

$$\det \begin{bmatrix} 3BB - 3BB_{\max} & Я - Я_{\max} & A - A_{\min} \\ 3BB_{\min} - 3BB_{\max} & Я_{\max} - Я_{\max} & A_{\min} - A_{\min} \\ 3BB_{\min} - 3BB_{\max} & Я_{\min} - Я_{\max} & A_{\min} - A_{\min} \end{bmatrix} = 0; \quad (3.20)$$

результат рішення такої рівності: $A = A_{\min}$;

2) для площини BCD:

$$\det \begin{bmatrix} 3BB - 3BB_{\max} & Я - Я_{\max} & A - A_{\min} \\ 3BB_{\min} - 3BB_{\max} & Я_{\max} - Я_{\max} & A_{\min} - A_{\min} \\ 3BB_{\min} - 3BB_{\max} & Я_{\max} - Я_{\max} & A_{\max} - A_{\min} \end{bmatrix} = 0; \quad (3.21)$$

результат рішення такої рівності: $Я = Я_{\max}$;

3) для площини CDE:

$$\det \begin{bmatrix} 3BB - 3BB_{\min} & Я - Я_{\max} & A - A_{\min} \\ 3BB_{\min} - 3BB_{\min} & Я_{\max} - Я_{\max} & A_{\max} - A_{\min} \\ 3BB_{\min} - 3BB_{\min} & Я_{\min} - Я_{\max} & A_{\min} - A_{\min} \end{bmatrix} = 0; \quad (3.22)$$

результат рішення такої рівності: $3BB = 3BB_{\min}$;

4) для площини BDE:

$$\det \begin{bmatrix} 3BB - 3BB_{\max} & Я - Я_{\max} & A - A_{\min} \\ 3BB_{\min} - 3BB_{\max} & Я_{\max} - Я_{\max} & A_{\max} - A_{\min} \\ 3BB_{\min} - 3BB_{\max} & Я_{\min} - Я_{\max} & A_{\min} - A_{\min} \end{bmatrix} = 0; \quad (3.23)$$

така рівність приймає вигляд:

$$(3BB_{\min} - 3BB_{\max})(Я - Я_{\max})(A_{\max} - A_{\min}) + (3BB_{\min} - 3BB_{\max})(Я_{\min} - Я_{\max})(A - A_{\min}) - (3BB - 3BB_{\max})(Я_{\min} - Я_{\max})(A - A_{\min}) = 0; \quad (3.24)$$

Відповідно, функція площини з параметрами загальноновиробничі витрати ($3BB$), якість ($Я$), асортимент (A) має вигляд:

$$f(3BB, Я, A) = (3BB_{\min} - 3BB_{\max})(Я - Я_{\max})(A_{\max} - A_{\min}) + (3BB_{\min} - 3BB_{\max})(Я_{\min} - Я_{\max})(A - A_{\min}) - (3BB - 3BB_{\max})(Я_{\min} - Я_{\max})(A - A_{\min}). \quad (3.25)$$

Завдання аналізу полягає у визначенні параметрів ефективного виробництва, рішення якого здійснюється шляхом поетапного розв'язання часткових складових описаного алгоритму (рис. 3.16).

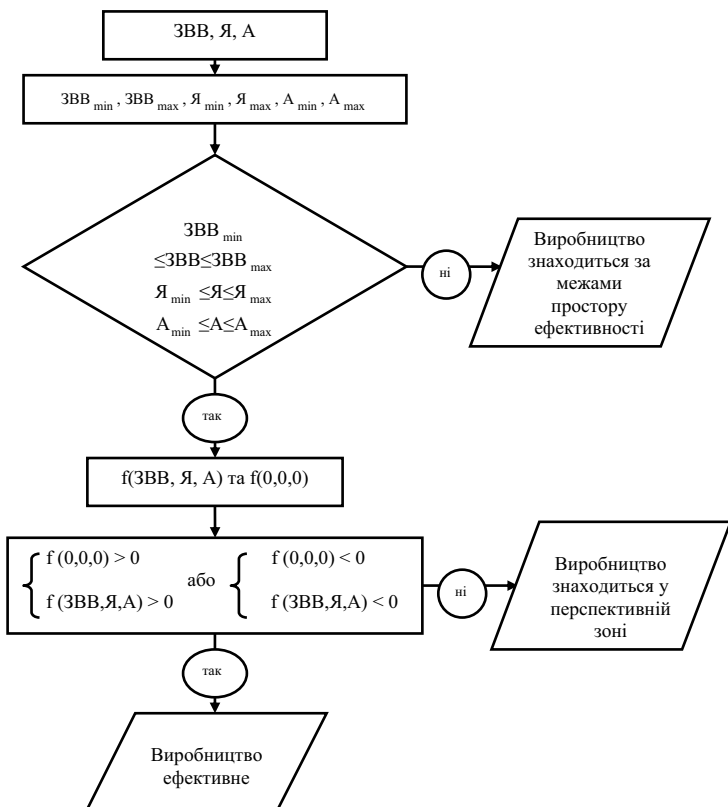


Рис. 3.16. Алгоритм визначення параметрів ефективного виробництва кондитерських виробів (розроблено авторами)

Усі три параметри можуть у процесі виробничої діяльності зменшуватися (\uparrow), збільшуватися (\downarrow) або залишатися незмінними (*const*). Кожне підприємство намагається підвищити якість продукції, розширити асортимент, з одночасним зниженням витрат. Тому при

аналізі недоцільним є дослідження випадків, коли загальновиробничі витрати підвищуються або залишаються сталими (табл. 3.19).

Таблиця 3.19

Можливі комбінації параметрів “простору ефективного виробництва” для кондитерських підприємств

Можливість підвищення ефективності виробництва	Недоцільність дослідження
1) $ЗВВ \downarrow, Я = \text{const}, A = \text{const};$ 2) $ЗВВ \downarrow, Я \downarrow, A = \text{const};$ 3) $ЗВВ \downarrow, Я = \text{const}, A \downarrow;$ 4) $ЗВВ \downarrow, Я \downarrow, A \downarrow;$ 5) $ЗВВ \uparrow, Я \uparrow, A = \text{const};$ 6) $ЗВВ \uparrow, Я = \text{const}, A \uparrow;$ 7) $ЗВВ \uparrow, Я \uparrow, A \uparrow;$ 8) $ЗВВ = \text{const}, Я \uparrow, A \uparrow;$ 9) $ЗВВ = \text{const}, Я = \text{const}, A \uparrow;$ 10) $ЗВВ = \text{const}, Я \uparrow, A = \text{const};$ 11) $ЗВВ \uparrow, Я \downarrow, A \uparrow;$ 12) $ЗВВ \uparrow, Я \uparrow, A \downarrow;$ 13) $ЗВВ \downarrow, Я \uparrow, A \downarrow;$ 14) $ЗВВ \downarrow, Я \downarrow, A \uparrow;$ 15) $ЗВВ \downarrow, Я \uparrow, A = \text{const};$ 16) $ЗВВ \downarrow, Я \uparrow, A \downarrow;$ 17) $ЗВВ \downarrow, Я = \text{const}, A \uparrow;$ 18) $ЗВВ = \text{const}, Я \uparrow, A \downarrow;$ 19) $ЗВВ = \text{const}, Я \downarrow, A \uparrow.$	1) $ЗВВ \uparrow, Я \downarrow, A \downarrow;$ 2) $ЗВВ \uparrow, Я \downarrow, A = \text{const};$ 3) $ЗВВ \uparrow, Я = \text{const}, A = \text{const};$ 4) $ЗВВ \uparrow, Я = \text{const}, A \downarrow;$ 5) $ЗВВ = \text{const}, Я \downarrow, A \downarrow;$ 6) $ЗВВ = \text{const}, Я \downarrow, A = \text{const};$ 7) $ЗВВ = \text{const}, Я = \text{const}, A \downarrow;$ 8) $ЗВВ = \text{const}, Я = \text{const}, A = \text{const}.$

Таким чином, комбінуючи параметри вказаних факторів – якості, асортименту та величини загальновиробничих витрат, можливим стає визначення ефективного виробництва. Це є цінною інформацією для управління, що посилюється обмеженістю ресурсів і підвищенням вимог споживачів до продукції.

За запропонованим підходом процес стратегічного управління загальновиробничими витратами кондитерських підприємств реалізується шляхом рішення поставлених завдань, котрі об’єднуються у групи: визначення стратегічних цілей та напрямів розвитку виробництва кондитерських виробів; формування основи управління загальновиробничими витратами у відповідності до обраної стратегії; застосування ситуаційної моделі управління загальновиробничими витратами; реалізація основних напрямів робіт з організації управління

загальновиробничими витратами; здійснення управління загальновиробничими витратами зі застосуванням елементів стратегічного аналізу (рис. 3.17).

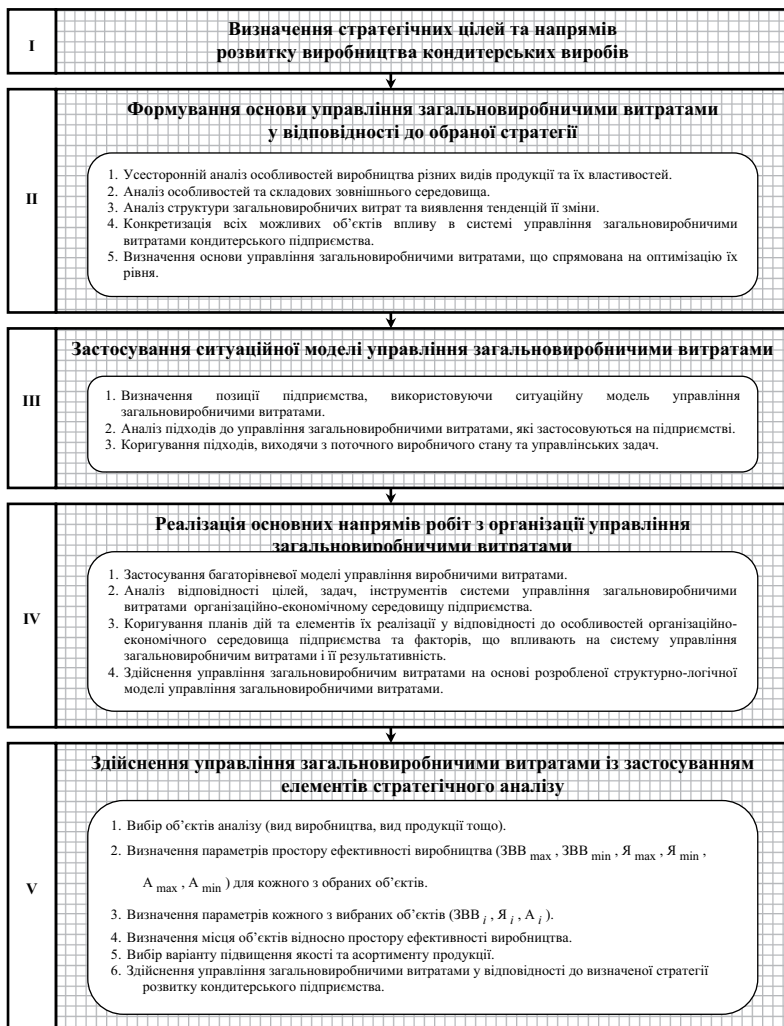


Рис. 3.17. Методика управління загальновиробничими витратами підприємств кондитерської галузі для досягнення стратегічних цілей (пропозиція авторів)

Зони, що викликають особливе зацікавлення (табл. 3.16), – це перспективні можливості підприємства – при знижені величини витрат досягається вища якість продукції та ширший асортимент. Якщо за інших умов у таку зону потрапить виробництво кондитерських виробів, то це свідчитиме про підвищення конкурентоспроможності підприємства на ринку та про формування нового простору.

Отже, в процесі послідовного здійснення вказаних етапів стає можливим виявлення тенденцій та закономірностей формування величини загальновиробничих витрат, з'ясувати міру впливу кожного з визначених факторів. Перенесення на майбутній період минулих і теперішніх взаємозв'язків та залежностей дасть змогу отримати адекватну модель загальновиробничих витрат, за допомогою якої можна спрогнозувати їх розмір при зміні окремих часткових елементів такої моделі. Це дозволить попередити негативні моменти, виявити слабкі місця, порушення виробничого процесу, а також зосередити увагу на розробці комплексу пропозицій та рекомендацій для управлінських цілей підприємства.

РОЗДІЛ 4

БЮДЖЕТУВАННЯ І МОДЕЛЮВАННЯ

ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У СИСТЕМІ

УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

4.1. Бюджетування загальноновиробничих витрат

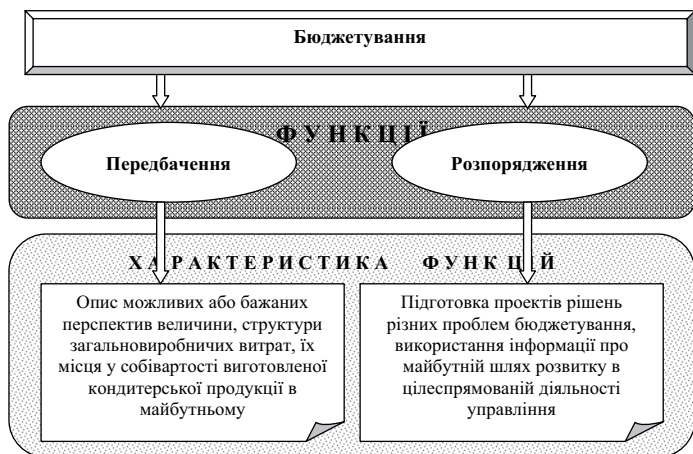
Одним із дієвих інструментів управління є бюджетування, що застосовується для планування та контролю діяльності кондитерських підприємств. Бюджетування тісно пов'язане зі всіма питаннями, розглянутими у попередніх параграфах (параграфи 2-3), та допомагає управлінню краще прогнозувати вплив змін обсягів виробництва на сукупні витрати. Розуміння процесу віднесення загальноновиробничих витрат на об'єкти обліку, розподіл витрат (параграф 2.2) дозволяє управлінському персоналу з більшою точністю прогнозувати майбутні доходи та витрати при складанні бюджету на наступний період.

У роботах вітчизняних та зарубіжних вчених висвітлені концептуальні підходи та запропоновано методи розроблення бюджетів, оцінки їх впливів на результати діяльності підприємством [30, 38, 39, 140, 212].

Під бюджетуванням загальноновиробничих витрат слід розуміти формування раціонального розподілення ресурсів за видами та напрямками їх використання на плановий період, що забезпечує максимізацію прибутку з врахуванням загальної стратегії підприємства. Бюджетом є фінансовий документ, створений для виконання передбачених дій.

Згідно з визначенням Інституту дипломованих бухгалтерів з управлінського обліку США, бюджет – це кількісний план в грошовому вимірі, підготовлений і прийнятий на визначений період, що відображає заплановану величину доходу, яка повинна бути досягнута, та (або) витрати, які повинні бути понесенні протягом цього періоду, та капітал, який необхідно залучити для досягнення цієї цілі.

С. Ф. Голов розглядає бюджет як план майбутніх операцій, виражений у кількісних (здебільшого грошових) вимірниках [38, с. 340].



У процесі бюджетування загальновиробничих витрат кондитерського підприємства здійснюється визначення напряму та цілей подальшої діяльності, визначається набір рекомендованих рішень, альтернативних шляхів, практичних пропозицій та рекомендацій. Бюджетування загальновиробничих витрат складається з послідовних дій (рис. 4.2).

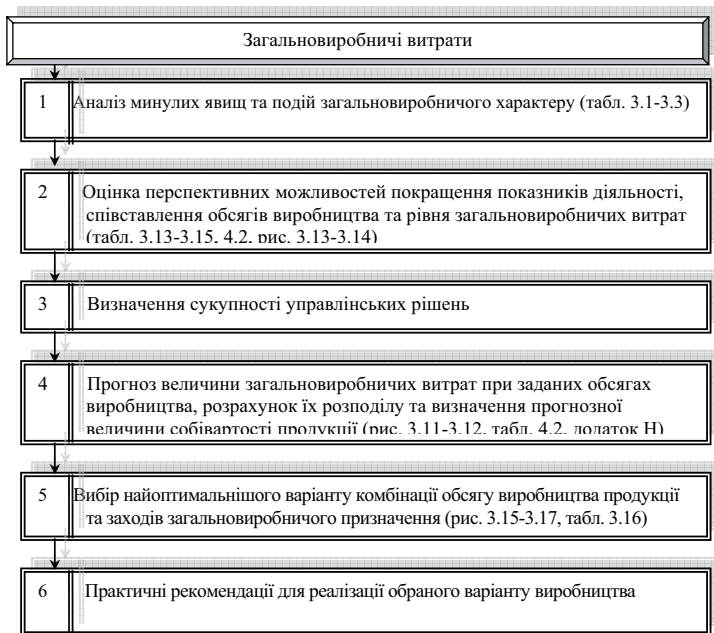


Рис. 4.2. Послідовність здійснення бюджетування загальновиробничих витрат для формування стратегії виробництва *(пропозиція авторів)*

Суть реалізації цієї методики – у виявленні закономірностей та зв'язків формування загальновиробничих витрат кондитерського підприємства у минулому періоді, проектування їх на майбутній період із врахуванням зміни чинників, визначення можливих варіантів подальшого розвитку, розроблення пропозицій і рекомендацій для обрання найкращого (найоптимальнішого) з них. Прогнозне значення визначається шляхом побудови складної

детермінованої моделі, в якій ув'язуються результативний показник із факторами, що на нього впливають. Методика бюджетування загальновиробничих витрат включає основні етапи (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Порядок здійснення бюджетування загальновиробничих витрат кондитерських підприємств

№ з/п	Етап бюджетування	Характеристика аналітичних процедур
1	Оцінка загальновиробничих витрат за поточних умов діяльності підприємства	Визначення величини та структури загальновиробничих витрат, оцінка їх впливу на собівартість продукції, визначення перспектив реалізації виробничої програми; дослідження економічних наслідків управлінських рішень та їх вплив на показники діяльності підприємства, зокрема на рівень загальновиробничих витрат
2	Бюджетування витрат з врахуванням можливих змін умов діяльності (рис. 3.15-3.17)	Відбір варіантів умов виробництва, котрі забезпечують покращення показників бюджету загальновиробничих витрат та виробничого процесу
3	Проектування загальновиробничих витрат на прогнозовані умови	Визначення величини загальновиробничих витрат враховуючи зміни чинників (усіх або частини з них)
4	Визначення оптимальної структури загальновиробничих витрат (табл. 4.4-4.7)	Дотримання збалансованості окремих статей загальновиробничих витрат та одночасне вжиття заходів для уникнення диспропорцій у їх структурі
5	Розробка варіанту зменшення розміру загальновиробничих витрат (рис. 3.11-3.14, табл. 3.16-3.18)	Визначення резервів зниження величини витрат або підтримка на існуючому розмірі за умови дії неврахованих факторів і визначення оптимальних розмірів для усунення комерційного ризику

З одного боку бюджет є складанням фінансових планів та кошторисів, а з іншого – управлінська технологія, призначено для визначення та підвищення фінансової обґрунтованості прийнятих управлінських рішень. Значення бюджетування для кондитерського підприємства полягає у:

- втіленні визначених стратегічних цілей у форму конкретних фінансових показників;
- забезпеченні фінансовими ресурсами закладених у виробничому плані економічних показників розвитку.

Основне призначення бюджетування загальновиробничих витрат полягає у підвищенні фінансово-економічної ефективності та фінансової стійкості кондитерського підприємства шляхом

координації діяльності усіх структурних підрозділів, спрямування їх роботи на досягнення поставлених цілей. Бюджетування загальновиробничих витрат дозволяє:

- складати реальні прогнози діяльності;
- вчасно виявляти вузькі місця та використовувати різні інструменти для їх ліквідації;
- підраховувати економічні ефекти за умови виконання бюджету та визначати можливі наслідки при виникненні відхилень за допомогою побудованих моделей та залежностей, а також приймати ефективні управлінські рішення;
- координувати роботу структурних підрозділів на досягнення поставлених цілей;
- оперативно відстежувати відхилення та своєчасно реагувати на них.

За допомогою бюджетів здійснюється координація та комунікація всередині підприємства. Координація – це об'єднання та збалансування діяльності всіх підрозділів підприємства і виробничих процесів для досягнення цілей підприємства. Комунікація робить ці цілі зрозумілими для працівників різних підрозділів. За допомогою координації встановлюється зв'язок між індивідуальними роботами, підрозділами підприємства, та взаємодії між підприємствами.

Впровадження бюджетування на підприємствах кондитерської галузі дає змогу підвищити ефективність управління, адже створюються додаткові можливості контролю за виконанням бюджету, закріплення повноважень та відповідальності за виконання бюджету, покращення показників діяльності підприємства взагалі та структурних одиниць зокрема.

Бюджет є кількісним вираженням планів діяльності та розвитку підприємства, який координує та конкретизує в цифрах проекти управління. В результаті його складання стає зрозуміло, який результат діяльності отримає підприємство при затвердженні того чи іншого плану розвитку. Здійснення бюджетування загальновиробничих витрат кондитерським підприємством дає наступні переваги:

1) планування виробничих витрат, як стратегічне, так і тактичне, допомагає контролювати виробничу ситуацію. Без наявності плану управлінському персоналу, як правило, залишається реагувати ситуаційно на обставини, замість того щоб їх контролювати. Бюджет загальновиробничих витрат є складовою частиною загального плану кондитерського виробництва та сприяє чіткій та цілеспрямованій діяльності підприємства;

2) бюджет, будучи складовою частиною управлінського контролю, створює об'єктивну основу оцінки результатів діяльності кондитерського підприємства в цілому та його підрозділів зокрема. За відсутності бюджету, при порівнянні показників поточного періоду з попереднім можна припустити помилкових висновків, а саме: показники минулих періодів можуть включати і минулі недоліки (наприклад, результати низькопродуктивної роботи). Покращення цих показників означає, що підприємство стало працювати краще, але свої можливості воно не вичерпало. При використанні показників попередніх періодів не враховуються можливості, що з'явилися, яких не існувало раніше;

3) бюджет як засіб координації роботи різних підрозділів виробничого та загальновиробничого призначення кондитерського підприємства створює можливість керівників окремих структурних підрозділів здійснювати свою діяльність з урахуванням інтересів підприємства в цілому;

4) бюджет – основа для оцінки виконання плану центрами відповідальності та їх керівниками: робота структурних одиниць оцінюється за звітами про виконання бюджету; порівняння фактично досягнутих результатів з даними бюджету показує ділянки, куди слід направити увагу та дії.

С. Ф. Голов виділяє три підходи до формування бюджетів: “згори-донизу”, “знизу-вгору”, “знизу-вгору/згори-вниз” [38, с. 340]. Бюджетування загальновиробничих витрат за підходом “згори-вниз” відбувається шляхом окреслення спершу стратегічних цілей на рівні керівництва, а у відповідності до них плануються витрати

загальновиробничого призначення. У такому процесі не приймають участі працівники, які безпосередньо відповідають за розміри витрат та безпосередньо їх контролюють. Бюджетування загальновиробничих витрат за підходом “знизу-вгору” здійснюються керівниками структурних підрозділів. Наприклад, начальник ремонтно-механічного цеху планує необхідну кількість ресурсів, котрі потрібні для досягнення стратегічних обсягів кондитерського виробництва. Вважаємо, що переміщення завдань на нижчі рівні управління підвищує відповідальність за показники, підвищує точність, покращує результати роботи окремих підрозділів. Як свідчать проведені дослідження, бюджетування загальновиробничих витрат кондитерського підприємства включає планування часткових процесів (планування структурних підрозділів, центрів відповідальності, центрів витрат тощо), тому пропонуємо здійснювати саме за підходом “знизу-вгору” (рис. 4.3). Підхід “знизу-вгору/згори-вниз” поєднує у собі два попередніх і відбувається у тісній співпраці працівників усіх рівнів. Такий бюджет є узгодженим, містить взаємоузгодженні показники та сприяє злагодженню у роботі.

Формування бюджету здійснюється, виходячи з цілей, які потрібно досягти підприємству. Інакшими словами бюджет – це розгорнута система поставлених цілей підприємства на наступний рік. Процес розроблення бюджетів включає декілька рівнів: бюджетування додаткове; бюджетування “з нуля”; бюджетування програм; бюджетування на основі маркетингових досліджень; бюджетування життєвого циклу продукції.

Бюджетування додаткове здійснюється шляхом коригування показників попереднього періоду з врахуванням змін величини майбутніх цін, обсягів виробництва, податкової політики тощо. Перевагами цього бюджетування є низькі витрати на його складання, а недоліком – можливість перенесення на майбутній період вад минулого періоду.

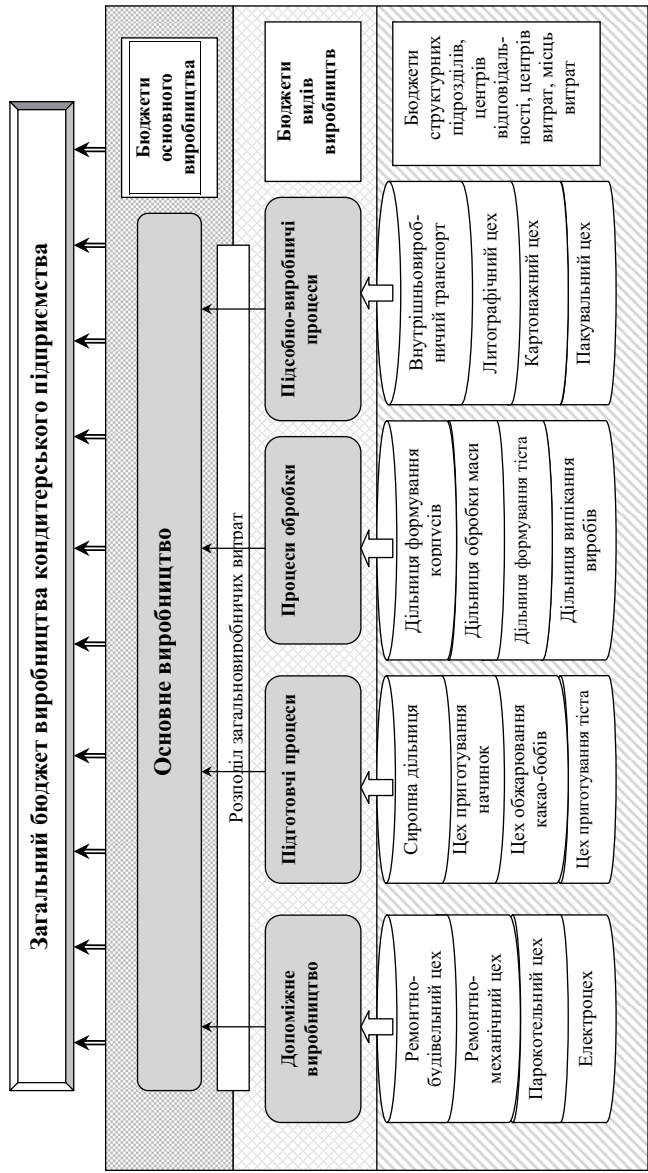


Рис. 4.3. Схема бюджетування загальноновиробничих витрат кондитерського підприємства (“знизу-угору”), запропонована авторами

Бюджетування з “нуля” полягає у розробленні бюджету кожного разу спочатку. Важливою особливістю та перевагою такого бюджету є обґрунтування поставлених цілей, визначення необхідної кількості ресурсів, що здійснюється безпосередньо управлінським персоналом, починаючи з нижчого рівня і до вищого. На вищому рівні складається зведений бюджет, який включає усі попередні. Бюджетування з “нуля” на відмінно від бюджетування додаткового не переносить недоліки попереднього періоду, а створює можливості їх виявлення та ліквідації вже на стадії бюджетування. Але таке бюджетування потребує значних витрат часу та праці на його складання.

Бюджетування програм – це метод, при якому не враховуються організаційні одиниці ці, а базою вважаються окремі продукти або проекти.

При бюджетуванні циклу продукції бюджет формується згідно з життєвим циклом продукту на основі витрат та доходів, отриманих у результаті виробництва різних видів виробів.

Виходячи з проведених досліджень для підприємств кондитерської галузі недоцільно застосовувати один з видів бюджетування у чистому виді. Оскільки для отримання максимальних вигод у процесі здійснення діяльності доцільно розробляти бюджети програм, що окреслюють величину собівартості видів виробів, для визначення майбутньої величини доходу. А враховуючи особливості загальновиробничих витрат, необхідно здійснювати їх бюджетування, розпочинаючи з нижчих рівнів організаційної структури поступово формуючи бюджет загальновиробничих витрат вцілому за підприємством з врахуванням організаційно-технологічних особливостей кондитерського виробництва. Тому, враховуючи характерні особливості кондитерських підприємств, бюджетування загальновиробничих витрат необхідно здійснювати за видами продукції та за виділеними структурними одиницями (параграф 1.3). Результатом здійснення такого роду робіт є формування бюджету загальновиробничих витрат, що відображає необхідну кількість ресурсів, їх розподіл та споживання структурними підрозділами за спеціалізацією, функціональним призначенням та за підприємством вцілому на бюджетний період (рік, квартал, місяць).

Функція бюджету як засобу контролю та оцінки діяльності кондитерського підприємства розкривається тільки тоді, коли прогнозовані показники загальновиробничих витрат порівнюються з фактичними. Іншими словами, по завершенні планового періоду необхідно скласти звіт про виконання бюджету загальновиробничих витрат кондитерського підприємства, в якому будуть порівнюватися прогнозовані та фактичні показники. Щоб віднайти причини відхилень фактичних показників від запланованих доцільним є проведення факторного аналізу, який здійснюється на чотирьох рівнях – нульовому, першому, другому та третьому [30, с. 319]. При бюджетуванні загальновиробничих витрат особливе зацікавлення викликає перший рівень аналізу, оскільки при його здійсненні використовуються дані гнучкого бюджету, який передбачає декілька альтернативних варіантів діяльності (з різними обсягами виготовлення продукції). Гнучкий бюджет загальновиробничих витрат враховує зміни витрат в залежності від змін обсягу виготовлення продукції, він є динамічною базою для порівняння досягнутих результатів з запланованими показниками.

В основі складання гнучкого бюджету лежить розподіл витрат на постійні та змінні. Для формування бюджету змінної частини витрат визначаються ставки на одиницю виготовленої продукції, адже вони відносяться до витрат, що контролюються (мають високий ступінь контролюваності). Постійні витрати, яким властива відносна сталість, хоча і вважаються неконтрольованими, в умовах гнучкого бюджетування підвищують свій рівень контролюваності у достатній мірі (табл. 4.2).

Для визначення величини загальновиробничих витрат за кожним підрозділом підприємства складаються додаткові розрахунки, результати яких зводяться в окремі кошториси. Ці кошториси дозволяють керівникам підрозділів зосередити увагу на контролі тих витрат, за які вони несуть безпосередню персональну відповідальність, а також допомагають керівнику виробництва оцінити діяльність кожного підрозділу і якість роботи його керівника. Для цього достатньо контролювати виконання постатейних кошторисів за місцями виникнення, за якими несе відповідальність керівник (менеджер) центру відповідальності.

Таблиця 4.2

Гнучкий бюджет загальновиробничих витрат для різних обсягів виробництва карамелі “Яблуко” ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” на вересень 2014 року

(грн)

№ з/п	Статті загальновиробничих витрат	Змінні витрати на 1 т продукції	Обсяг виробництва, кг			
			336000	350000	375000	400000
Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання:			160152,00	166200,00	177000,00	187800,00
1)	амортизація основних машин та обладнання	270,00	90720,00	94500,00	101250,00	108000,00
2)	витрати на ремонт	63,00	21168,00	22050,00	23625,00	25200,00
3)	паливо та енергія	x	15000,00	15000,00	15000,00	15000,00
4)	основна та додаткова заробітна плата	28,00	9408,00	9800,00	10500,00	11200,00
5)	відрахування на соціальні заходи	8,00	2688,00	2800,00	3000,00	3200,00
6)	утримання обладнання	30,00	10080,00	10500,00	11250,00	12000,00
7)	утримання малоцінних та швидкозношуваних предметів, інструментів та інвентаря	25,00	8400,00	8750,00	9375,00	10000,00
8)	інші витрати	8,00	2688,00	2800,00	3000,00	3200,00
Загальновиробничі витрати на експлуатацію внутрішньозаводського транспорту:		x	16968,00	17500,00	18450,00	19400,00
1)	амортизація транспортних засобів	15,00	5040,00	5250,00	5625,00	6000,00
2)	паливно-мастильні матеріали	x	4200,00	4200,00	4200,00	4200,00
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	13,00	4368,00	4550,00	4875,00	5200,00
4)	основна та додаткова заробітна плата	7,00	2352,00	2450,00	2625,00	2800,00
5)	відрахування на соціальні заходи	2,00	672,00	700,00	750,00	800,00
6)	інші витрати	1,00	336,00	350,00	375,00	400,00
Загальновиробничі витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення:		x	23856,00	24850,00	26625,00	28400,00
1)	амортизація транспортних засобів	20,00	6720,00	7000,00	7500,00	8000,00
2)	паливно-мастильні матеріали	16,00	5376,00	5600,00	6000,00	6400,00
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	20,00	6720,00	7000,00	7500,00	8000,00
4)	основна та додаткова заробітна плата	10,00	3360,00	3500,00	3750,00	4000,00
5)	відрахування на соціальні заходи	3,00	1008,00	1050,00	1125,00	1200,00
6)	інші витрати	2,00	672,00	700,00	750,00	800,00
Загальновиробничі витрати на оплату праці виробничих працівників:		x	141780,00	142550,00	143925,00	145300,00
1)	основна та додаткова заробітна плата	x	98300,00	98300,00	98300,00	98300,00
2)	відрахування на соціальні заходи	x	25000,00	25000,00	25000,00	25000,00
3)	витрати на підготовку кадрів	45,00	15120,00	15750,00	16875,00	18000,00
4)	інші витрати	10,00	3360,00	3500,00	3750,00	4000,00
Загальновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва:		x	34608,00	36050,00	38625,00	41200,00
1)	витрати на підготовку та освоєння виробництва	42,00	14112,00	14700,00	15750,00	16800,00
2)	досліди, технічне удосконалення і утримання загальновиробничих лабораторій	32,00	10752,00	11200,00	12000,00	12800,00
3)	витрати на утримання загальновиробничих складів	15,00	5040,00	5250,00	5625,00	6000,00
4)	витрати на охорону праці та техніку безпеки	12,00	4032,00	4200,00	4500,00	4800,00
5)	інші витрати	2,00	672,00	700,00	750,00	800,00
Загальновиробничі витрати на управління виробничим процесом:		x	41664,00	43400,00	46500,00	49600,00
1)	утримання апарату управління	25,00	8400,00	8750,00	9375,00	10000,00
2)	утримання іншого цехового персоналу	17,00	5712,00	5950,00	6375,00	6800,00
3)	амортизація основних засобів	28,00	9408,00	9800,00	10500,00	11200,00
4)	витрати на ремонт	25,00	8400,00	8750,00	9375,00	10000,00
5)	витрати на охорону навколишнього середовища	12,00	4032,00	4200,00	4500,00	4800,00
6)	податки, збори, інші обов'язкові платежі	5,00	1680,00	1750,00	1875,00	2000,00
7)	інші витрати	25,17	4032,00	4200,00	4500,00	4800,00
Всього		x	419028,00	430550,00	451125,00	471700,00

У гнучкому бюджеті враховано залежність витрат від обсягу виробництва 336 000 кг, 350 000 кг, 375 000 кг та 400 000 кг карамелі “Яблуко”. Аналіз виконання бюджетів здійснюється на основі звіту, який містить порівняння фактичних показників з бюджетними. Інформація таких звітів забезпечує зворотний зв'язок, який дозволяє в оперативному порядку виявити відхилення, встановити причини та своєчасно здійснити стосовно кожного з них заходи для ліквідації цих відхилень або зменшення негативної дії на досліджуваний показник. При такому аналізі доцільно врахувати вплив зовнішнього середовища та внести необхідні корективи до бюджету.

На наступному етапі здійснюється встановлення причин, що зумовили відхилення, шляхом проведення аналітичних розрахунків (розділ 3). У цьому і полягає цінність складання бюджету. Створюється можливість визначення втрачених вигод та підрахунку упущених можливостей, встановлення винуватців та прорахунків у роботі підрозділів.

Для підвищення ефективності бюджетування як інструменту управління необхідно здійснювати аналіз бюджету загальновиробничих витрат за статтями (табл. 4.3). Такий звіт характеризує виконання бюджету загальновиробничих витрат при фактичному обсязі виробництва. При нижчому або вищому фактичних обсягах виробництва відхилення у величині витрат можна розглядати як позитивні. Лише врахування обсягу виробництва дає змогу оцінити відхилення у величині загальновиробничих витрат. Одночасно відхилення свідчать про неефективність використання ресурсів або про необґрунтованість складеного бюджету. Обидві вказані причини потребують подальшого з'ясування чинників, що викликали такі відхилення.

Таблиця 4.3

**Звіт про виконання бюджету загальновиrobничих витрат на
виготовлення 336 000 кг карамелі “Яблуко” ПАТ “Вінницька
кондитерська фабрика” за вересень 2014 року**

(грн)

№ з/п	Статті загальнови­робничих витрат	Факт	Бюджет	Відхилення		
				загальне (+,-)	позитивне (+)	негативне (-)
Загальнови­робничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання:		155398,65	160152,00	-4753,35	-	-4753,35
1)	амортизація основних машин та обладнання	90663,99	90720,00	-56,01	-	-56,01
2)	витрати на ремонт	21033,37	21168,00	-134,63	-	-134,63
3)	паливо та енергія	13428,07	15000,00	-1571,93	-	-1571,93
4)	основна та додаткова заробітна плата	7896,04	9408,00	-1511,96	-	-1511,96
5)	відрахування на соціальні заходи	2239,57	2688,00	-448,43	-	-448,43
6)	утримання обладнання	11187,56	10080,00	1107,56	1107,56	-
7)	утримання малоцінних та швидкозношуваних предметів, інструментів та інвентаря	5370,03	8400,00	-3029,97	-	-3029,97
8)	інші витрати	3580,02	2688,00	892,02	892,02	-
Загальнови­робничі витрати на експлуатацію внутрішньозаводського транспорту:		15835,80	16968,00	-1132,20	-	-1132,20
1)	амортизація транспортних засобів	4066,50	5040,00	-973,50	-	-973,50
2)	паливно-мастильні матеріали	4519,76	4200,00	319,76	319,76	-
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	3132,52	4368,00	-1235,48	-	-1235,48
4)	основна та додаткова заробітна плата	3043,02	2352,00	691,02	691,02	-
5)	відрахування на соціальні заходи	895,00	672,00	223,00	223,00	-
6)	інші витрати	179,00	336,00	-157,00	-	-157,00
Загальнови­робничі витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення:		29929,56	23856,00	6073,56	6073,56	-
1)	амортизація транспортних засобів	8540,20	6720,00	1820,20	1820,20	-
2)	паливно-мастильні матеріали	5816,53	5376,00	440,53	440,53	-
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	7607,54	6720,00	887,54	887,54	-
4)	основна та додаткова заробітна плата	3982,72	3360,00	622,72	622,72	-
5)	відрахування на соціальні заходи	1297,56	1008,00	289,56	289,56	-
6)	інші витрати	2685,01	672,00	2013,01	2013,01	-
Загальнови­робничі витрати на оплату праці ви­робничих працівників:		151381,11	141780,00	9601,11	9601,11	-
1)	основна та додаткова заробітна плата	98933,84	98300,00	633,84	633,84	-
2)	відрахування на соціальні заходи	31280,42	25000,00	6280,42	6280,42	-
3)	витрати на підготовку кадрів	13335,57	15120,00	-1784,43	-	-1784,43
4)	інші витрати	7831,28	3360,00	4471,28	4471,28	-
Загальнови­робничі витрати на організацію та обслуговування виробництва:		41285,78	34608,00	6677,78	6677,78	-
1)	витрати на підготовку та освоєння виробництва	12211,92	14112,00	-1900,08	-	-1900,08
2)	досліди, технічне удосконалення і утримання загальнови­робничих лабораторій	9195,80	10752,00	-1556,20	-	-1556,20
3)	витрати на утримання загальнови­робничих складів	9138,00	5040,00	4098,00	4098,00	-
4)	витрати на охорону праці та техніку безпеки	5817,53	4032,00	1785,53	1785,53	-
5)	інші витрати	4922,53	672,00	4250,53	4250,53	-
Загальнови­робничі витрати на управління ви­робничим процесом:		53671,51	41664,00	12007,51	12007,51	-
1)	утримання апарату управління	5833,50	8400,00	-2566,50	-	-2566,50
2)	утримання іншого цехового персоналу	6086,03	5712,00	374,03	374,03	-
3)	амортизація основних засобів	13425,07	9408,00	4017,07	4017,07	-
4)	витрати на ремонт	10292,56	8400,00	1892,56	1892,56	-
5)	витрати на охорону навколишнього середовища	4609,27	4032,00	577,27	577,27	-
6)	податки, збори, інші обов'язкові платежі	4967,28	1680,00	3287,28	3287,28	-
7)	інші витрати	8457,80	4032,00	4425,80	4425,80	-
Всього		447502,41	419028,00	28474,41	390553,59	-362079,18

Таким чином, проведені дослідження свідчать про доцільність застосування гнучких бюджетів при бюджетуванні загальновиробничих витрат кондитерських підприємств. Гнучкий бюджет є скоригованим жорстким бюджетом, у якому враховано фактичний обсяг виготовлення продукції. Якісне бюджетування потребує якісного інформаційного забезпечення та компетентності його розробників. Складання гнучких бюджетів сприяє підвищенню ефективності управління, адже створює додаткові можливості впливу на рівень витрат.

Запровадження бюджетування загальновиробничих витрат на підприємствах кондитерської галузі дозволить розширити можливості управління, що забезпечить прийняття більш ефективних рішень для покращення результатів діяльності та стійкого розвитку кондитерських підприємств України.

4.2. Моделювання загальновиробничих витрат у системі формування виробничої собівартості продукції

Успішність діяльності підприємства кондитерської галузі характеризується їх прибутковістю, визначення якої для окремих видів продукції потребує проведення аналізу їх собівартості, що є синтезованим показником, який виражає витрати ресурсів підприємств (засобів виробництва, праці) на створення кінцевого продукту. Ціль дослідження – визначити вплив загальновиробничих витрат на його формування. Рішення поставленого завдання необхідно шукати у розширенні методики аналізу шляхом застосування методу моделювання, як функції управління.

У широкому економіко-математичному значенні “модель” – це об’єкт, що заміщує оригінал і відбиває найважливіші його риси та властивості для даного дослідження за обраної системи гіпотез [36]. П. Л. Гордієнко визначає модель як спрощене та раціональне відображення у вигляді схеми, формули чи дослідного прикладу

основних параметрів і характеристик об'єкта, що виступає як предмет дослідження [39]. У економічному словнику Л. І. Лопатнікова модель трактується як умовний образ об'єкта дослідження, сформований для спрощення цього дослідження [115, с. 307]. Економіко-математична модель – математичний опис досліджуваного економічного процесу чи об'єкта [115, с. 307].

Проведені дослідження свідчать, що модель є засобом представлення економічної інформації у спрощеному вигляді (для кваліфікованого користувача). Тому на сьогодні моделювання постає однією з незамінних функцій аналізу й управління загалом. Як підкреслює В. В. Сопко, “моделювання” – одна з головних особливостей економіко-математичного напрямку розвитку науки взагалі та економічної науки зокрема [192, с. 33]. Вченим доведено доцільність застосування моделювання у нормативному обліку витрат, а також у цьому напрямку здійснено його удосконалення. М. С. Пушкар розглядає “моделювання” як вивчення явищ та процесів не прямо і безпосередньо на конкретному об'єкті дослідження, а на спеціально створених зображеннях об'єкту, що абстрактно показують його образ або дають опис [176, с. 184]. Вдосконаленням та розробкою моделювання виробничих процесів підприємств займалися ряд вчених, які досягли вагомих успіхів у досліджуваному питанні [38, 39, 190]. Так Е. К. Гільде удосконалював моделювання шляхом проектування схеми обліку витрат не на галузь промисловості, а на технологічний тип виробництва, в результаті чого створювалися умови формування єдиної схеми обліку витрат поза зв'язком з галузевими ознаками [190, с. 159].

Особливу зацікавленість даний метод викликає при проектуванні моделі обліку витрат, зокрема загальновиробничих за центрами витрат і центрами відповідальності, оскільки дає змогу отримати для кожного технологічного процесу матрицю, яка дозволить контролювати фактичні витрати за кожною статтею та за кожним центром. Аналіз матриць надасть необхідну інформацію для прийняття альтернативних рішень, пов'язаних з управлінням виробничим процесом. Матричний

облік витрат повинен забезпечувати розумну оперативність відображення в обліку фактів господарського життя. Під розумною оперативністю слід розуміти час між виникненням факту і його реєстрацією, який дозволяє приймати дієві рішення [190].

Можливості використання матриць у цілях обліку й аналізу витрат виробництва показав В. Б. Івашкевич [62]. Агреговані матричні моделі обліку витрат на підприємствах з інформацією більш високих рівнів (з макрообліком) виконали А. Л. Лузін і М. А. Деркач; зв'язок балансу матеріально-фінансових відношень галузі з матрицею витрат підприємства (з мікрообліком) описали В. З. Нікітіна й А. И. Ставчиков. Перші йшли “знизу вверх”, другі – “зверху вниз”. Множинність і паралельність матриць дозволила В. Ф. Палію зробити висновок – виходячи з теоретичної думки про множинність систем аналітичного обліку до кожного синтетичного рахунку, можна легко вирішити задачу отримання інформації про формування собівартості не тільки за видами виробів, елементами, статтями калькуляції, але й за техніко-економічними факторами та їх складовими (окремими організаційно-технологічними заходами), господарськими підрозділами й іншими необхідними для управління ознаками [190].

Значних успіхів із вдосконалення методів математичного моделювання для потреб управління виробничою діяльністю підприємства досягли В. Ф. Палій, М. Г. Чумаченко, П. П. Новиченко, А. Ш. Мацкевичюс, В. Б. Івашкевич, А. Л. Лузін, М. А. Деркач, В. З. Нікітіна, А. И. Ставчиков [43, 57, 121, 122, 201]. В основному їх досягнення були отримані відповідно до галузевих особливостей машинобудівного виробництва, та спрямовані на моделювання виробничих витрат в цілому, лише опосередковано торкалися дослідження непрямих витрат та їх місця у собівартості виробів. Здебільшого моделювання застосовувалося для удосконалення нормативного методу обліку витрат. Проте протягом останніх років дане питання взагалі не досліджувалося в економічній науці. Висвітлені слушні пропозиції науковців минулого століття спонукають до відповідного їх проектування на дослідження

загальновиробничих витрат кондитерської галузі, а також вдосконалення методики їх аналізу в частині управління загальновиробничими витратами.

Найбільш перспективним напрямом дослідження вважаємо створення та застосування математичних моделей, за допомогою яких можливо виразити процес формування загальновиробничих витрат та їх включення у собівартість кондитерської продукції. Такі математичні моделі описують зв'язок необхідного вихідного комплексу ресурсів із визначеними можливими і наявними умовами виробничої діяльності, тобто відбувається формалізація величини витрат, яка знаходить своє вираження у числовому вимірнику.

За допомогою побудованих моделей стають можливими оптимізація досліджуваних витрат, вимір причинних, структурних, кількісних і технологічних впливів на величину собівартості кондитерських виробів. Шляхом знаходження мінімального розміру витрачання ресурсів на загальновиробничі цілі, створену модель принципово максимально наблизити до ідеальної. Важливість такого підходу посилюється при вичерпанні можливостей нарощення обсягів виробництва (покращення показників діяльності за рахунок оптимізації окремих складових).

Звичайно, таких підхід є складним. Моделювання загальновиробничих витрат кондитерського підприємства повинно бути багатокритеріальним, багатофакторним, адекватним (що стосується методу опису) й ефективним. Здійснення моделювання передбачає насамперед визначення методів, для чого треба з'ясувати стан загальновиробничих процесів підприємств кондитерської галузі: стан визначеності – допускається припущення про однозначний стан внутрішнього середовища; стан невизначеності – врахування множинності чинників зовнішнього середовища. Виходячи з проведених досліджень [38, 39, 47, 62, 132, 140, 161], пропонуємо здійснювати моделювання загальновиробничих витрат кондитерського підприємства за трьома типами: фізичні, аналогові, математичні (рис. 4.4).

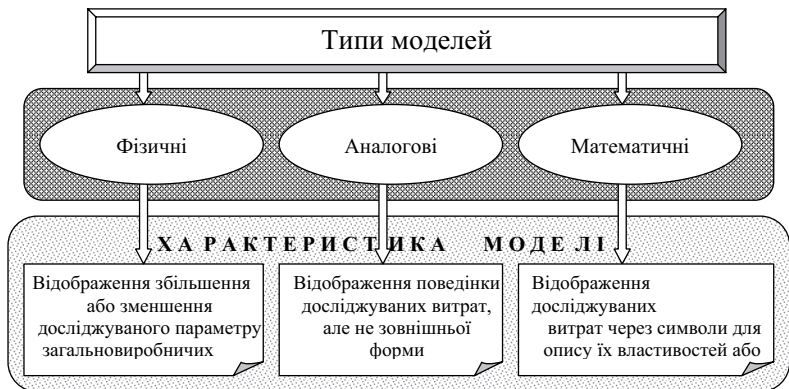


Рис. 4.4. Типи та характеристика економіко-математичних моделей загальновиборничих витрат для кондитерських підприємств

Організаційно-технологічні особливості кондитерської галузі та методика обліку, що розглянуті у параграфах 1.3 і 2.2-2.3, вимагають здійснення моделювання на усіх рівнях формування загальновиборничих витрат за такими напрямками: за елементами витрат; за статтями витрат; за центрами витрат; за центрами відповідальності; за структурними підрозділами; за видами виробництва; за собівартістю кондитерських виробів тощо.

Для створення адекватної моделі необхідним є врахування ступеня впливу окремих факторів, роблячи акцент на більш значимих, абстрагуючись від інших, відображаючи їх лиш приблизно. При цьому використовується вихідна інформація про минулі події, яка отримана в результаті здійснення облікових та аналітичних процедур.

Важливість значення матричних моделей для вдосконалення обліку витрат і калькулювання неодноразово підкреслювалося в економічній літературі. Одним із варіантів застосування вказаного підходу є побудова мультиплікативної моделі, котра є системою лінійних рівнянь. За допомогою такої моделі виражається формування витрат як суми складових: витрати за елементами; витрати за статтями; витрати за видами продукції, робіт тощо.

Отримана модель витрат є вихідною для різних матричних балансових моделей. За допомогою виробничої економічної матриці, всі елементи якої представлені у вартісних показниках, визначається система лінійних рівнянь.

Враховуючи особливості кондитерського виробництва, а саме наявність підрозділів різного призначення, вважаємо необхідним для кожного цеху (кожної виробничої ділянки) процес формування витрат загальновиробничого призначення виразити за допомогою моделі. Така модель є системою лінійних рівнянь, усі елементи якої відображаються у вартісних показниках. Для вираження процесу формування загальновиробничих витрат і часткового віднесення до собівартості виготовлених кондитерських виробів нами пропонується модель:

$$A = (ZBB_{ij}) = \begin{cases} ZBB_{11} & ZBB_{12} & \dots & ZBB_{1m} \\ ZBB_{21} & ZBB_{22} & \dots & ZBB_{2m} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ ZBB_{n1} & ZBB_{n2} & \dots & ZBB_{nm} \end{cases}, \quad (4.1)$$

де ZBB_{ij} – вартість робіт, послуг, продукції i -го цеху, необхідного для виробництва одиниці продукції j -го цеху.

Тоді x_i – вартість продукції i -го цеху. Одночасно у цехах витрачаються ресурси для власних потреб або для виготовлення продукції (послуг, робіт) та реалізації на сторону. Тоді y_i – вартість продукції, що призначена для власних потреб або для реалізації на сторону. Загальновиробничі витрати, що стосуються виробництва такої продукції необхідно виключити з розрахунку, що відображається моделлю:

$$x_i - \sum_j^m ZBB_{ij} x_j = y_i, \quad i=1, 2, \dots, n. \quad (4.2)$$

Шляхом здійснення математичних інтерпретацій така матриця набуває вигляду:

$$x_i = \sum_j^m Z_{ij} y_j, \quad i=1, 2, \dots, n, \quad (4.3)$$

де Z_{ij} – вартість тієї кількості продукції, на яку слід підвищити рівень виробництва i -го цеху, щоб виготовити додаткову одиницю продукції j -го цеху.

За допомогою побудови такої моделі та здійснення аналізу її складу є можливість отримати вирішення одночасно двох важливих завдань, які не вирішуються жодним іншим методом: визначення оптимальної кількості робіт (послуг) загальновиробничого призначення; оптимізація величини витрат (шляхом побудови формули, що прямує до мінімуму).

Як зазначалося вище, умови ринкового середовища, у якому сьогодні господарюють підприємства кондитерської галузі, висувають підвищені вимоги до управління витратами. І здійснювати контроль за величиною витрат, з'ясовувати причини та встановлювати винуватців після завершення виробничого процесу (або звітного періоду) вже пізно. Знизити гостроту проблеми можна шляхом формування моделі витрат, що дасть змогу в оперативному порядку виявити розбіжності між показниками бюджетів витрат (за відповідними періодами), не допустити негативних змін у величині витрат, оперативно вплинути на процес їх формування.

Порядок включення загальновиробничих витрат до собівартості кондитерських виробів є складним, що обумовлюється технологією їх виробництва, організаційною структурою підприємства, потребує застосування різних методик їх вивчення. Тому розглянемо варіанти включення витрат допоміжних підрозділів до собівартості кондитерських виробів: 1) послідовне включення витрат; 2) паралельне включення витрат; 3) змішане включення витрат (взаємні послуги, послідовне та паралельне включення).

Варіант 1. При послідовному віднесенні загальновиробничих витрат спочатку включають витрати допоміжного підрозділу, котрі понесені для забезпечення діяльності цеху підготовчих процесів, а потім витрати цього цеху включаються до витрат цеху основного виробництва. На ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” ремонтна майстерня надає послуги цеху з приготування начинок, у якому відбувається приготування начинок для карамельного та шоколадного цехів (рис. 4.5).

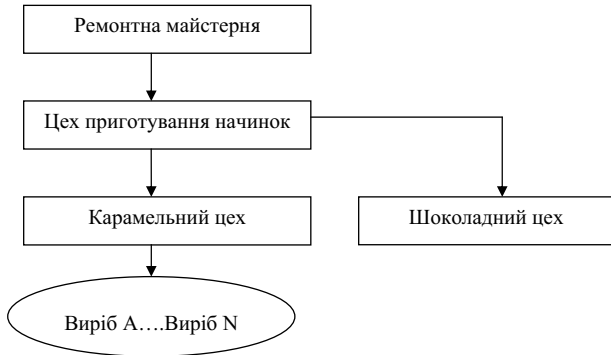


Рис. 4.5. Процес послідовного включення загальновиробничих витрат до собівартості кондитерської продукції ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”

Математичне представлення такої моделі має вигляд:

$$A = \begin{pmatrix} 0 & 3BB_{12} & 0 \\ 0 & 0 & 3BB_{23} \\ 0 & 0 & 0 \end{pmatrix}, \quad (4.4)$$

де $3BB_{12}$ - вартість ремонтних робіт ремонтного цеху, котрі необхідні для виготовлення одиниці продукції лінії цеху приготування начинок;

$3BB_{23}$ - вартість продукції цеху приготування начинок, необхідних для виготовлення одиниці карамельних виробів.

Тоді x_i - вартість продукції i -го цеху при $i = 1, 2, 3$, відповідно y_i - вартість робіт та послуг i -го цеху для власних потреб при $i = 1, 2, 3$. У досліджуваного підприємства: $y_1 = 0$. Виходячи з умов, побудується модель:

$$\begin{cases} x_1 = 3BB_{12}x_2 \\ x_2 = y_2 + 3BB_{23}x_3 \\ x_3 = y_3 \end{cases} \quad (4.5)$$

Шляхом математичної інтерпретації отримуємо:

$$\begin{cases} x_1 = 3BB_{12}y_2 + 3BB_{12}3BB_{23}y_3 \\ x_2 = y_2 + a_{23}y_3 \\ x_3 = y_3 \end{cases} \quad (4.6)$$

Отже, визначення розміру витрат на ремонтні роботи внаслідок такого підходу зводиться до вирішення систем лінійних рівнянь.

Варіант 2. На середніх і великих підприємствах процес формування собівартості кондитерських виробів відбувається шляхом паралельного віднесення витрат, тобто одночасного включення загальновиробничих витрат додаткових підрозділів до витрат цеху основного виробництва. За виробничим процесом ПуАТ “Львівська кондитерська фірма “Світоч” карамельному цеху надають послуги та продукцію підрозділи ремонтно-механічного цеху, парокотельного, цеху приготування начинок (рис. 4.6).

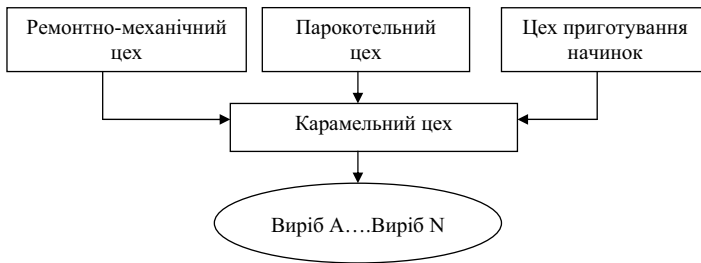


Рис. 4.6. Процес паралельного включення загальновиробничих витрат до собівартості кондитерської продукції ПуАТ “Львівська кондитерська фірма “Світоч”

Для визначення собівартості виробів карамельного цеху при такій організації технологічних процесів виробництва доцільно визначити частку витрат підрозділів (ремонтно-механічного, парокотельного, приготування начинок) у собівартості продукції, що виготовляється у цеху основного виробництва. Модель такого технологічного процесу має вигляд:

$$A = \begin{pmatrix} 0 & 0 & 3BB_{13} \\ 0 & 0 & 3BB_{23} \\ 0 & 0 & 0 \end{pmatrix}, \quad (4.7)$$

Тоді x_i - вартість продукції i -го цеху при $i = 1, 2, 3$. Якщо на кондитерських підприємствах ремонтно-механічний та парокотельний цехи не надають послуг іншим підрозділам, а цех приготування начинок виготовляє продукцію і для інших цехів, тоді y_3 - вартість продукції цеху приготування начинок для інших виробництв (цехів), а $y_1 = 0$ та $y_2 = 0$. Тоді модель набуває вигляду:

$$\begin{cases} x_1 = 3BB_{12}x_2 \\ x_2 = y_2 + 3BB_{23}x_3 \\ x_3 = y_3 \end{cases} \quad (4.8)$$

Варіант 3. Розглядаючи виробничий процес у ширшому баченні, на ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” технологія виробництва кондитерських виробів є значно складнішою, цехи допоміжного виробництва (парокотельний, ремонтно-механічний, ремонтно-будівельний, електроцех) надають послуги один одному, а також надають послуги цехам основного виробництва (шоколадний, карамельний, цукерковий цехи) (рис. 4.7).

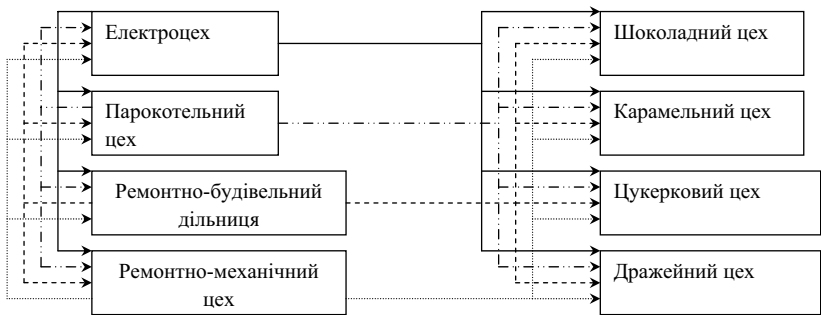


Рис. 4.7. Процес змішаного включення загальновиробничих витрат до собівартості кондитерської продукції, враховуючи надання взаємних послуг ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”

Насамперед слід виключити витрати, котрі підрозділи допоміжного виробництва надають один одному. Якщо x_i вартість послуг i -го допоміжного цеху, d_i - величина власних витрат i -го цеху. Матриця у вартісних показниках набуває вигляду:

$$A = \begin{pmatrix} 0 & d_{12} & \dots & d_{1m} \\ d_{12} & 0 & \dots & d_{2m} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ d_{n1} & d_{n2} & \dots & 0 \end{pmatrix}. \quad (4.9)$$

Звідси $x_i = d_i + \sum_{j=1}^m d_{ij}x_j - x_i \sum_{j=1}^m d_{ij}$, при $i=1, 2, \dots, n$, де $\sum_{j=1}^m d_{ij}x_j$ - вартість послуг, наданих іншими підрозділами; $x_i \sum_{j=1}^m d_{ij}$ - сума витрат, котрі враховані як витрати у інших підрозділах (вартість наданих послуг іншим підрозділам). Тоді $x_i (1 + \sum_{j=1}^m d_{ij}) - \sum_{j=1}^m d_{ij}x_j = d_i$, при $i=1, 2, \dots, n$. Така рівність вирішується за допомогою методів вищої математики, зокрема методу Гасса тощо.

Запровадження моделювання як однієї зі складових аналітичної методики загальноновиробничих витрат на кондитерських підприємствах підносить управління виробничою діяльністю на вищий ступінь ефективності. Моделювання як наукова основа організації виробничого процесу дає можливість отримати інформацію про майбутні потреби у витратах загальноновиробничого призначення не після завершення періоду, навіть не у його часі, а завчасно. І чим більше факторів та чинників буде враховано при побудові моделі, тим точнішою буде визначена величина майбутніх витрат.

Як свідчать дослідження, загальноновиробничі витрати важко аналізувати з позиції їх місця у собівартості виготовлених кондитерських виробів, що обумовлено їх комплексністю, наявністю різного функціонального призначення, формуванням на різноманітних структурних одиницях, складністю розподілу таких витрат і різними методами включення до собівартості виготовлених кондитерських виробів. Тому постає завдання удосконалення

методики аналізу загальновиробничих витрат для управління собівартістю виготовленої продукції.

Доволі вдалою, на наш погляд, є методика аналітичного моделювання, вдосконаленням якої займався вчений В. Б. Івашкевич. Її суть полягає у побудові функцій непрямих витрат із врахуванням місця їх формування та способів включення до собівартості виробів [62, с. 129-138]. Однак пропозиції вченого не набули подальшого розвитку в напрямі загальновиробничих витрат. Крім того, вдосконалення методики повинно опиратися на галузеву специфіку. Вважаємо необхідним застосування запропонованих методів лінійного програмування для аналізу загальновиробничих витрат кондитерських підприємств.

Загальновиробничі витрати за допомогою математичних методів можна представити у вигляді вектора. У свою чергу кожна група досліджуваних витрат складається із статей. Відповідно, кожна група статей розкладається на часткові функції (a – ціна одиниці ресурсу; x – кількість ресурсу), які у сукупності об'єднуються у систему рівнянь. Тому величина досліджуваних витрат може бути подана у вигляді рівняння:

$$a_{11}x_1 + a_{12}x_2 + \dots + a_{1n}x_n = 3BB. \quad (4.10)$$

Враховуючи галузеві особливості кондитерських підприємств, а саме організацію обліку загальновиробничих витрат за центрами витрат, місцями витрат і центрами відповідальності (параграф 2.1), виникає потреба подальшого розподілу (перерозподілу) таких витрат між іншими центрами витрат, місцями витрат і центрами відповідальності. Для цього загальновиробничі витрати окремого підрозділу можна виразити у вигляді вектору:

$$\overline{3BB}_n = \begin{pmatrix} 3BB_n^1 \\ 3BB_n^2 \\ 3BB_n^3 \\ \dots \\ 3BB_n^m \end{pmatrix}, \quad (4.11)$$

де $3BB$ – загальновиробничі витрати;

n – код структурного підрозділу.

Тоді загальновиробничі витрати підприємства, які підлягають розподілу між цехами основного виробництва будуть становити (табл. 4.4):

$$\overline{3BB}_1 = \begin{pmatrix} 37515,63 \\ 56239,03 \\ 43185,96 \\ 50347,07 \end{pmatrix}.$$

Загальновиробничі витрати цехів допоміжного виробництва підлягають розподілу за визначеними ставками між іншими цехами кондитерського підприємства, витрати яких визначаються шляхом сумування. Якщо включенню підлягає уся величина витрат, то сума часток (процентного віднесення) буде рівна 1. Інакше сума, що не підлягає розподіленню повинна виключатися з розрахунку. Віднесення загальновиробничих витрат на окремі підрозділи представлено матрицею:

$$\overline{S} = \begin{pmatrix} S_{11} & S_{12} & \dots & S_{1m} \\ S_{21} & S_{22} & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ S_{n1} & S_{n2} & \dots & S_{nm} \end{pmatrix} = (S_{i3BB}), \quad (4.12)$$

де m – групи витрат (або статті витрат);

n – кількість місць витрат;

S_{i3BB} - частка ЗВВ, що відноситься на i -те місце витрат.

Тоді загальновиробничі витрати, котрі включаються до інших структурних підрозділів (цехів, дільниць інших місць витрат) визначаються шляхом множення частки на величину ЗВВ:

$$\overline{S3BB} = \begin{pmatrix} S_{11} & S_{12} & \dots & S_{1m} \\ S_{21} & S_{22} & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ S_{n1} & S_{n2} & \dots & S_{nm} \end{pmatrix} \begin{pmatrix} 3BB^1 \\ 3BB^2 \\ \dots \\ 3BB^m \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 3BB_S^1 \\ 3BB_S^2 \\ \dots \\ 3BB_S^n \end{pmatrix} = \overline{3BB}_S. \quad (4.13)$$

Величина загальновиробничих витрат підприємства, що підлягають включенню до цехів основного виробництва буде:

$$\overline{S}_1 \overline{3BB} = \begin{pmatrix} 8,45 & 4,57 & 7,16 & 8,35 \\ 3,24 & 9,76 & 5,64 & 6,57 \\ 3,11 & 9,76 & 5,72 & 6,66 \\ 4,77 & 3,81 & 4,26 & 4,96 \\ 0,46 & 2,13 & 0,29 & 0,34 \end{pmatrix} \begin{pmatrix} 37515,63 \\ 56239,03 \\ 43185,96 \\ 50347,07 \end{pmatrix}.$$

Моделювання загальноновиробничих витрат

Назвиство ПАТ "Вінницька кондитерська фабрика" (повн)
Структурний підрозділ Підприємство 01 (код)
(назва) (назва)

Моделювання процесу розподілу загальноновиробничих витрат підприємства між цехами основного виробництва ПАТ "Вінницька кондитерська фабрика" за березень 2014 року (період)

№ з/п	Групи витрат	Ставка розподілу (S), %					Сума витрат (ЗВВ), грн			
		Умовне позначення	Витрати на утримання та експлуатацію вугірсько-фабричного транспорту	Витрати на утримання бюджетів та споруд виробничого призначення	Загальноновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва	Загальноновиробничі витрати на управління виробничим процесом	Витрати на утримання та експлуатацію вугірсько-фабричного транспорту	Витрати на утримання бюджетів та споруд виробничого призначення	Загальноновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва	Загальноновиробничі витрати на управління виробничим процесом
1	Карамельний цех	δ_1	8,45	4,57	7,16	8,35	15835,80	8564,32	13407,65	15630,91
2	Цукерковий цех № 1	δ_2	3,24	9,76	5,64	6,57	6073,78	18272,06	10558,97	12309,86
3	Цукерковий цех № 2	δ_3	3,11	9,76	5,72	6,66	5822,43	18272,06	10705,80	12481,04
4	Бісквітний цех	δ_4	4,77	3,81	4,26	4,96	8924,97	7136,73	7972,13	9294,07
5	Цех желейних цукерок	δ_5	0,46	2,13	0,29	0,34	859,11	3998,60	544,14	634,37
Всього		x		100,00			37515,63	56239,03	43185,96	50347,07

"31" березня 2014 року
(дата складання)

Склад підпис (підпис)
Сидоренко С.С.
(Підпишіть та підпишіть)
Перевірив підпис (підпис)
Винишко І.І.
(Підпишіть та підпишіть)

Для визначення витрат i -го місця витрат $ЗВВ_s^1$ визначається шляхом добутку i -тої стрічки матриці \bar{s} і вектору $\overline{ЗВВ_n}$:

$$ЗВВ_s^1 = S_{11}ЗВВ_n^1 + S_{12}ЗВВ_n^2 + \dots + S_{1m}ЗВВ_n^m = \sum_{\beta=1}^m S_{i\beta}ЗВВ_n^\beta, \quad (4.14)$$

де $ЗВВ_n^\beta$ - загальна величина (абсолютна величина) загальновиробничих витрат;

$S_{i\beta}$ - частка загальновиробничих витрат, що підлягають включенню до i -го місця витрат.

Сума загальновиробничих витрат підприємства, що підлягає включенню до витрат карамельного цеху буде (табл. 4.4):

$$ЗВВ_1^1 = 37515,63 \times 8,45 + 56239,03 \times 4,57 + 43185,96 \times 7,16 + 50347,07 \times 8,35 = 53438,68.$$

При цьому сума часток повинна бути рівною 1:

$$S_{1\beta} + S_{2\beta} + \dots + S_{n\beta} = \sum_{i=1}^n S_{i\beta} = 1. \quad (4.14)$$

Витрати, сформовані за місцями витрат, необхідно розподілити між видами продукції, тобто на кожен виріб необхідно віднести частину витрат загальновиробничого призначення, тоді частка загальновиробничих витрат i -го місця витрат буде відображати показник t_{ik} . Сукупність часток формує матрицю:

$$\bar{T} = \begin{pmatrix} t_{11} & t_{12} & \dots & t_{1m} \\ t_{21} & t_{22} & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ t_{p1} & t_{p2} & \dots & t_{pm} \end{pmatrix} = (t_{ik}), \quad (4.15)$$

де t - частка загальновиробничих витрат;

$1-p$ - кількість видів продукції;

$1-n$ - кількість місць витрат.

Розподілення загальновиробничих витрат підприємства між цехами основного виробництва та видами продукції, що виготовляються у них відображено у табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Моделювання загальновиробничих витрат

Підприємство ПАТ "Вінницька кондитерська фабрика"
(назва)
Структурний підрозділ Підприємство 01
(назва) (код)

Моделювання загальновиробничих витрат з врахуванням двох етапів їх розподілення на ПАТ "Вінницька кондитерська фабрика" за березень 2014 року
(період)

№ з/п	Групи витрат	Умовне позначення	Ставка розподілу, %					Сума витрат, грн				
			Витрати на утримання та експлуатацію внутрішньофабричного транспорту	Витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення	Загальновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробничого процесу	Витрати на утримання та експлуатацію внутрішньофабричного транспорту	Витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення	Загальновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробничого процесу	Витрати на утримання та експлуатацію внутрішньофабричного транспорту	Витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення	Загальновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробничого процесу	Всього
	Карамельний цех	S_1	8,45	4,57	7,16	8,35	15835,80	8564,32	13407,65	15630,91	53438,68	
1	Карамель (яблуко)	t_1	0,79	0,43	0,58	0,67	1484,25	802,71	1079,32	1258,29	4624,38	
2	Карамель (лимон)	t_2	0,79	0,43	0,58	0,67	1484,25	802,71	1079,32	1258,29	4624,38	
3	Карамель (апельсин)	t_3	0,79	0,43	0,58	0,67	1484,25	802,71	1079,32	1258,29	4624,38	
4	Карамель (вишня)	t_4	0,79	0,43	0,58	0,67	1484,25	802,71	1079,32	1258,29	4624,38	
5	Дюшес	t_5	0,72	0,39	0,55	0,64	1351,80	731,08	1028,37	1198,89	4309,96	
6	М'ятна	t_6	0,72	0,39	0,55	0,64	1351,80	731,08	1028,37	1198,89	4309,96	
7	Барбарис	t_7	0,72	0,39	0,55	0,64	1351,80	731,08	1028,37	1198,89	4309,96	
8	Карамель з начинкою (яблуко)	t_8	0,49	0,26	0,53	0,61	910,34	492,33	984,12	1147,31	3533,95	
9	Карамель з начинкою (лимон)	t_9	0,49	0,26	0,53	0,61	910,34	492,33	984,12	1147,31	3533,95	
10	Карамель з начинкою (апельсин)	t_{10}	0,49	0,26	0,53	0,61	910,34	492,33	984,12	1147,31	3533,95	
11	Карамель з начинкою (вишня)	t_{11}	0,49	0,26	0,53	0,61	910,34	492,33	984,12	1147,31	3533,95	
12	Карамель з начинкою (кокос)	t_{12}	0,40	0,21	0,37	0,43	742,13	401,36	694,52	809,68	2647,57	
13	Карамель з начинкою (ківі)	t_{13}	0,38	0,21	0,36	0,42	717,79	388,19	679,77	792,49	2578,12	
14	Карамель з начинкою (полуниця)	t_{14}	0,40	0,21	0,37	0,43	742,13	401,36	694,52	809,68	2647,57	
	Цукерковий цех № 1	S_2	3,24	9,76	5,64	6,57	6073,78	18272,06	10558,97	12309,86	47214,67	
	Цукерковий цех № 2	S_3	3,11	9,76	5,72	6,66	5822,43	18272,06	10705,80	12481,04	47281,33	
	Бісквітний цех	S_4	4,77	3,81	4,26	4,96	8924,97	7136,73	7972,13	9294,07	33327,90	
	Цех желейних цукерок	S_5	0,46	2,13	0,29	0,34	859,11	3998,60	544,14	634,37	6036,22	
	Всього	x	x	x	x	x	37515,63	56239,03	43185,96	50347,07	187287,70	

"31" березня 2014 року
(дата складання)

Склад підпис Сидоренко С. С.
(Підрисне та ініціали)
Перевірив підпис Іваненко І. І.
(Підрисне та ініціали)

Звідси вектор $\overline{3BB}_t$ буде відображати витрати, котрі припадають на t виріб. Виразимо такий вектор шляхом добутку величини на окремих t виріб частки, що включається до такого виробу:

$$\overline{T3BB}_s = \begin{pmatrix} t_{11} & t_{12} & \dots & t_{1m} \\ t_{21} & t_{22} & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ t_{p1} & t_{p2} & \dots & t_{pm} \end{pmatrix} \begin{pmatrix} 3BB_s^1 \\ 3BB_s^2 \\ \dots \\ 3BB_s^n \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 3BB_t^1 \\ 3BB_t^2 \\ \dots \\ 3BB_t^p \end{pmatrix} = \overline{3BB}_t. \quad (4.16)$$

Порівняння отриманих формул (3.38) та (3.42) дає змогу здійснити виключення:

$$\overline{T3BB}_s = \overline{TS3BB}_s = \overline{3BB}_t. \quad (4.17)$$

Моделювання залежності величини загальновиробничих витрат підприємства, їх часток для місця витрат – карамельний цех, часток у собівартості виробів продемонстровано у табл. 4.5.

Вектор носія витрат $\overline{3BB}_t$ виражається як функція видів витрат. Необхідною та достатньою умовою для вирішення цієї задачі є співпадіння стрічок матриці \overline{S} і кількості стовбців \overline{T} . Витрати загальновиробничих витрат допоміжного підрозділу у собівартості виробу t виразимо через добуток загальновиробничих витрат допоміжних підрозділів та добутку обох часток. Добуток часток \overline{TS} представимо як матрицю \overline{A} :

$$\overline{TS} = \overline{A}. \quad (4.18)$$

Кожен елемент матриці \overline{A} матиме вигляд:

$$u_{ik} = \sum_{\beta=1}^n t_{s\beta} S_{\beta 3BB} = \overline{t^i S_{3BB}^k}. \quad (4.19)$$

Тоді матриця \overline{A} має вигляд:

$$\overline{A} = \begin{pmatrix} \overline{t^1 S_1} & \overline{t^1 S_2} & \dots & \overline{t^1 S_m} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ \overline{t^p S_1} & \overline{t^p S_2} & \dots & \overline{t^p S_m} \end{pmatrix}. \quad (4.20)$$

Таким чином, шляхом математичних інтерпретацій, отримано функцію витрат, яка виражає суму загальновиробничих витрат у вартості виду виробу, враховуючи два розподіли: спочатку включення загальновиробничих витрат допоміжного виробництва до витрат цеху

основного виробництва (за ставкою розподілу S), включення цієї величини до собівартості виробу (за ставкою t).

Отримані результати дають змогу виявити та виміряти вплив зміни ставок розподілу, за якими загальноновиробничі витрати включаються до собівартості видів виробів (табл. 4.5). Це є важливим кроком до підвищення управління собівартістю. Адже визначити як вплинули зміна загальноновиробничих витрат і зміна ставок розподілу на собівартість виробів, тим більше враховуючи кілька етапів перерозподілення таких витрат, є неможливо настільки точно здійснити жодним іншим способом, ніж тим, що запропонований вище.

Пропонована методика дослідження загальноновиробничих витрат потребує поглиблення з урахуванням надання взаємних послуг структурними підрозділами. Позначимо g – кількість підрозділів, що надають послуги один одному; a – частка витрат; $звс^1_s$ – первинні витрати підрозділу (котрі підлягають перерозподілу); $ЗВВ$ – сукупні витрати підрозділу. Тоді залежність загальноновиробничих витрат при врахуванні надання взаємних послуг матиме вигляд:

$$ЗВВ_1 = звс^1_s + 0 * ЗВВ_1 + a_{12} ЗВВ_2 + \dots + a_{1g} ЗВВ_g - a_{21} ЗВВ_1 - a_{31} ЗВВ_1 - \dots - a_{g1} ЗВВ_1$$

.

$$ЗВВ_g = звс^g_s + a_{g1} * ЗВВ_1 + a_{g2} ЗВВ_2 + \dots + 0 * ЗВВ_g - a_{1g} ЗВВ_g - a_{2g} ЗВВ_g - \dots - a_{g-1,g} ЗВВ_g .$$

Після математичної інтерпретації отримаємо:

$$звс^1_s = (1 + a_{21} + \dots + a_{g1}) ЗВВ_1 - a_{12} ЗВВ_2 - a_{13} ЗВВ_3 - \dots - a_{1g-1} ЗВВ_{g-1} - a_{1g} ЗВВ_g$$

.

$$звс^g_s = - a_{g1} ЗВВ_1 - a_{g2} ЗВВ_2 - a_{g3} ЗВВ_3 - \dots - a_{gg-1} ЗВВ_{g-1} + (1 + a_{1g} + \dots + a_{g-1,g}) ЗВВ_g .$$

Сукупність рівностей спрощується шляхом підстановки (заміни) замість коефіцієнтів b :

$$звс^1_s = b_{11} ЗВВ_1 + b_{12} ЗВВ_2 + b_{13} ЗВВ_3 + \dots + b_{1g-1} ЗВВ_{g-1} + b_{1g} ЗВВ_g$$

.

$$звс^g_s = b_{g1} ЗВВ_1 + b_{g2} ЗВВ_2 + b_{g3} ЗВВ_3 + \dots + b_{gg-1} ЗВВ_{g-1} + b_{g,g} ЗВВ_g .$$

Матричне представлення таких залежностей матиме вигляд:

$$\overline{B3\theta\theta} = \begin{pmatrix} b_{11} & b_{12} & \dots & b_{1g} \\ b_{21} & b_{22} & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ b_{g1} & b_{g2} & \dots & b_{gg} \end{pmatrix} \begin{pmatrix} 3BB_1 \\ 3BB_2 \\ \dots \\ 3BB_g \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 3\theta\theta_s^1 \\ 3\theta\theta_s^2 \\ \dots \\ 3\theta\theta_s^g \end{pmatrix} = \overline{3\theta\theta_s^g}. \quad (4.21)$$

За n місць витрат, котрі підлягають розподілу, величина, що підлягає включенню до собівартості окремого виду продукції залежить від величини кількості груп витрат (або статей витрат) m . До врахування надання послуг структурними підрозділами один одному рівність мала вигляд: $\overline{3BB_s} = \overline{S3BB_s}$.

Після розподілення така рівність прийме вигляд:

$$\overline{3BB} = \begin{pmatrix} 3BB_1 \\ \dots \\ \dots \\ 3BB_n \end{pmatrix} = B^{-1} \overline{3BB_s} = \begin{pmatrix} \frac{B_{11}}{B} & \frac{B_{12}}{B} & \dots & \frac{B_{n1}}{B} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ \frac{B_{1n}}{B} & \dots & \dots & \frac{B_{nn}}{B} \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} 3\theta\theta_s^1 \\ 3\theta\theta_s^2 \\ \dots \\ 3\theta\theta_s^n \end{pmatrix}. \quad (4.22)$$

Вектор $\overline{3BB}$, визначений на основі вектору первинних витрат за місцями витрат, підставимо у дану матрицю для визначення вектору $\overline{3BB_i}$ носіїв витрат:

$$\overline{T3BB} = \begin{pmatrix} t_{11} & t_{12} & \dots & t_{1n} \\ t_{21} & t_{22} & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ t_{p1} & t_{p2} & \dots & t_{pn} \end{pmatrix} \begin{pmatrix} 3BB_1 \\ 3BB_2 \\ \dots \\ 3BB_n \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 3\theta\theta_i^1 \\ \dots \\ \dots \\ 3\theta\theta_i^p \end{pmatrix} = \overline{3\theta\theta_i^p}. \quad (4.23)$$

Шляхом інтерпретації двох вищезазначених матриць отримаємо рівність, що виражає загальновиробничі витрати для j -го носія витрат:

$$3\theta\theta_i^j = (t_{j1} \ t_{j2} \ \dots \ t_{jn}) \begin{pmatrix} 3BB_1 \\ \dots \\ \dots \\ 3BB_n \end{pmatrix} = t_{j1} 3BB_1 + t_{j2} 3BB_2 + \dots + t_{jn} 3BB_n. \quad (4.24)$$

Заміняючи $3BB_n$ на лінійну функцію $3BB_s^\beta$, отримуємо:

$$3\theta\theta_i^j = \frac{1}{B} (t_{j1} \sum_{\beta=1}^n B_{\beta 1} 3\theta\theta_s^\beta + t_{j2} \sum_{\beta=1}^n B_{\beta 2} 3\theta\theta_s^\beta \dots t_{jn} \sum_{\beta=1}^n B_{\beta n} 3\theta\theta_s^\beta). \quad (4.25)$$

В останню залежність підставимо вираз первинних витрат місць:

$$3\theta\theta_s^j = S_{i1} 3\theta\theta_s^1, \quad (4.26)$$

$$3BB_s^1 = S_{11} 3BB_n^1 + S_{12} 3BB_n^2 + \dots + S_{im} 3BB_n^m = \sum S_{i\sigma} 3BB_n^\sigma. \quad (4.27)$$

Звідси для носія витрат:

$$366_i^j = \frac{1}{B} (t_{j1} \sum_{\beta, \sigma=1}^{n,m} B_{\beta 1} S_{\beta \sigma} 3BB_n^\sigma + \dots + t_{jn} \sum_{\beta, \sigma=1}^{n,m} B_{\beta n} S_{\beta \sigma} 3BB_n^\sigma). \quad (4.28)$$

Після спрощення залежність набуває вигляду:

$$366_i^j = \frac{1}{B} \sum_{\beta, \sigma, \lambda}^{n,m} t_{j\lambda} S_{\beta \sigma} 3BB_n^\sigma B_{\beta \lambda}. \quad (4.29)$$

Отже, отримано залежність, котра дає змогу виявити вплив загальноновиробничих витрат на собівартість виготовленого виробу, за рахунок зміни ставки розподілу, враховуючи надання взаємних послуг підрозділами та їх формування за різними структурними підрозділами. Відповідно для l -ї групи витрат, у методі розподілення якої відбувалися зміни, можна дослідити за допомогою (враховуючи, що сума часток рівна 1):

$$\sum_{j=1}^n S_{jl} = 1. \quad (4.30)$$

При зміні бази розподілу змінюються і частки загальноновиробничих витрат l -ї групи, котрі припадають на місце витрат n . Їх можна позначити через $\Delta S_{1l}, \Delta S_{2l}, \dots, \Delta S_{nl}$. Основним моментом тут є те, що сума таких відхилень рівна 0. Оскільки, це є відхилення за частками, сума яких повинна дорівнювати 1. Тому:

$$\sum_{j=1}^n (S_{jl} + \Delta S_{jl}) = 1. \quad (4.31)$$

За відповідною методикою варто аналізувати і вплив кількісних змін ставок розподілу загальноновиробничих витрат при підрахунку собівартості окремих видів виробів.

Поглибленням і вдосконаленням методів аналізу за відхиленнями займалися М. Г. Чумаченко [210, с. 39] і І. С. Мацкевичюс [132]. Науковцями досліджувалися процеси формування собівартості та контролю відхилень її величини від нормативної. Виникнення відхилень у процесі діяльності свідчить про порушення запланованої моделі (збої у виконанні планових завдань, порушення стратегії розвитку). Відхилення на початкових етапах формування витрат загальноновиробничого

характеру впливають у подальшому на зміну величини витрат, на собівартість виготовленої продукції та на величину отриманого доходу. Як зазначає М. Г. Чумаченко, управління за відхиленнями – це організація управління, за якої рішення про коректуючі впливи на систему приймаються на кожному рівні на основі інформації про відхилення від заданих параметрів [210, с. 42].

Проведені дослідження виробничих процесів на кондитерських підприємствах свідчать, що виникнення відхилень у процесі діяльності є наслідком порушення запланованої моделі (збої у виконанні планових завдань, порушення стратегії розвитку тощо). Відхилення на початкових етапах формування витрат загальновиробничого характеру впливають у подальшому на зміну величини витрат, на собівартість виготовленої продукції та на величину отриманого доходу. При цьому дослідження підтверджують, що для кондитерських підприємств деталізацію доцільно здійснювати за статтями, за економічними елементами, за підрозділами, за центрами відповідальності, за центрами витрат, за видами виробництв тощо. У найбільш загальному вигляді функція загальновиробничих витрат має вигляд:

$$ЗВВ = f(ЗВВ_1, ЗВВ_2, ..., ЗВВ_n), \quad (4.32)$$

де $ЗВВ$ – сукупні загальновиробничі витрати;

$ЗВВ_1, ЗВВ_2, ..., ЗВВ_n$ – загальновиробничі витрати за статтями (або за іншою вищевказаною деталізацією).

Для з'ясування в оперативному порядку стан перебігу виробничого процесу в частині понесення витрат потрібно порівняти планову величину витрат з фактичною. Для цього визначається сума фактичних і планових витрат:

$$ЗВВ^\phi = f(ЗВВ_1^\phi, ЗВВ_2^\phi, ..., ЗВВ_n^\phi), \quad (4.33)$$

$$ЗВВ^{nz} = f'(ЗВВ_1^{nz}, ЗВВ_2^{nz}, ..., ЗВВ_n^{nz}). \quad (4.34)$$

Для визначення величини відхилення фактичної величини витрат від планової $\Delta ЗВВ$: $\Delta ЗВВ = ЗВВ^\phi - ЗВВ^{nz} = f(ЗВВ_1^\phi, ЗВВ_2^\phi, ..., ЗВВ_n^\phi) - f'(ЗВВ_1^{nz}, ЗВВ_2^{nz}, ..., ЗВВ_n^{nz})$. Для детального дослідження

відхилень доцільно у розрахунку виділити постійну частину загальновиробничих витрат ($ПЗВВ$), оскільки їх дія на показник собівартості виготовлених кондитерських виробів має інакший характер, ніж змінна ($ЗВВ$). Тому модель набуває вигляду:

$$\Delta ЗВВ = ЗВВ^{\phi} - ЗВВ^{нз} = f(ПЗВВ^{\phi}, ЗВВ_1^{\phi}, ЗВВ_2^{\phi}, ..., ЗВВ_n^{\phi}) - f'(ПЗВВ^{нз}, ЗВВ_1^{нз}, ЗВВ_2^{нз}, ..., ЗВВ_n^{нз}).$$

Це дасть змогу в оперативному порядку слідкувати за ходом виробничого процесу, виявляти розбіжності з запланованими показниками, а управлінню в свою чергу своєчасно реагувати на негативні відхилення.

Для дослідження впливу відхилень за загальновиробничими витратами на собівартість виготовлених кондитерських виробів, доцільно представити величину собівартості через складові. Як відомо: $СВ = ПВ + ЗВВ$, де $СВ$ – собівартість виробів; $ПВ$ – прямі витрати; $ЗВВ$ – загальновиробничі витрати.

Функціональна залежність собівартості від вказаних складових буде виражена:

$$СВ = f(ПВ, ЗВВ_1, ЗВВ_2, ..., ЗВВ_n). \quad (4.35)$$

Тоді собівартість виготовленого конкретного виду кондитерського виробу буде матиме вигляд (тут свідомо прямі витрати вказуються однією величиною, оскільки не є об'єктом дослідження): $СВ_i = f(ПВ_i, ЗВВ_{1i}, ЗВВ_{2i}, ..., ЗВВ_{ni})$, де $СВ_i$ – собівартість i -го виду кондитерського виробу; $ПВ_i$ – прямі витрати на виготовлення i -го виду кондитерського виробу; $ЗВВ_{1i}, ЗВВ_{2i}, ..., ЗВВ_{ni}$ – загальновиробничі витрати на виготовлення i -го виду кондитерського виробу.

Для з'ясування в оперативному порядку стан перебігу виробничого процесу в частині впливу зміни загальновиробничих витрат доцільно порівняти планову величину витрат із фактичною:

$$СВ^{\phi} = f(ПВ^{\phi}, ЗВВ_1^{\phi}, ЗВВ_2^{\phi}, ..., ЗВВ_n^{\phi}), \quad (4.36)$$

$$СВ^{нз} = f'(ПВ^{нз}, ЗВВ_1^{нз}, ЗВВ_2^{нз}, ..., ЗВВ_n^{нз}), \quad (4.37)$$

CB^{nl} - планова собівартість кондитерської продукції.

$$\Delta CB = CB^\phi - CB^{n\bar{1}} = f(\Pi B^\phi, 3BB_1^\phi, 3BB_2^\phi, \dots, 3BB_n^\phi) - f'(\Pi B^{n\bar{1}}, 3BB_1^{n\bar{1}}, 3BB_2^{n\bar{1}}, \dots, 3BB_n^{n\bar{1}}).$$
$$\Delta CB_i = CB_i^\phi - CB_i^{n3} = f(\Pi B_i^\phi, 3BB_{i1}^\phi, 3BB_{i2}^\phi, \dots, 3BB_{in}^\phi) - f'(\Pi B_i^{n3}, 3BB_{i1}^{n3}, 3BB_{i2}^{n3}, \dots, 3BB_{in}^{n3}).$$
$$\Delta CB = CB^\phi - CB^{n3} = f(PIB^\phi, PI3BB^\phi, 3BB_1^\phi, 3BB_2^\phi, \dots, 3BB_n^\phi) - f'(PIB^{n3}, PI3BB^{n3}, 3BB_1^{n3}, 3BB_2^{n3}, \dots, 3BB_n^{n3}).$$
$$\left\{ \begin{aligned} \Delta CB_{3B_1} &= [f(OB^\phi, PB^\psi, P3BB^\phi, 33BB_1^\phi) + \varphi(OB^\phi, PB^\psi, P3BB^\phi, 33BB_1^\phi, 33BB_2^\phi, ..., 33BB_n^\phi)] - \\ &\quad [-[f'(OB^{n1}, PB^{n1}, P3BB^{n1}, 33BB_1^{n1}) + \varphi'(OB^{n1}, PB^{n1}, P3BB^{n1}, 33BB_2^{n1}, 33BB_3^{n1}, ..., 33BB_n^{n1})]] \\ \Delta CB_{3B_2} &= [f(OB^\phi, PB^\psi, P3BB^\phi, 33BB_2^\phi) + \varphi(OB^\phi, PB^\psi, P3BB^\phi, 33BB_2^\phi, 33BB_3^\phi, ..., 33BB_n^\phi)] - \\ &\quad [-[f''(OB^{n1}, PB^{n1}, P3BB^{n1}, 33BB_2^{n1}) + \varphi'(OB^{n1}, PB^{n1}, P3BB^{n1}, 33BB_1^{n1}, 33BB_3^{n1}, ..., 33BB_n^{n1})]] \\ \dots\dots\dots \\ \Delta CB_{3B_n} &= [f(OB^\phi, PB^\psi, P3BB^\phi, 33BB_n^\phi) + \varphi(OB^\phi, PB^\psi, P3BB^\phi, 33BB_1^\phi, 33BB_2^\phi, ..., 33BB_{n-1}^\phi)] - \\ &\quad [-[f'(OB^{n1}, PB^{n1}, P3BB^{n1}, 33BB_n^\phi) + \varphi'(OB^{n1}, PB^{n1}, P3BB^{n1}, 33BB_1^{n1}, 33BB_2^{n1}, ..., 33BB_{n-1}^{n1})]] \end{aligned} \right.$$

230

загальновиробничих витрат у результаті зміни $33BB_1, 33BB_2, \dots, 33BB_n$ (заміни технологічний процесів, заміни ресурсів, зміни вартості ресурсів, зміни продуктивності праці, зміни обсягу робіт тощо). Відповідно, функції $\varphi (OB^\phi, ПВ^\phi, ПЗВВ^\phi, 33BB_1^\phi, 33BB_2^\phi, \dots, 33BB_n^\phi)$ та $\varphi' (OB^{n\phi}, ПВ^{n\phi}, ПЗВВ^{n\phi}, 33BB_1^{n\phi}, 33BB_2^{n\phi}, \dots, 33BB_n^{n\phi})$ відображають фактичний та плановий вплив вказаних змін, але опосередковано – через інші статті витрат. Тобто в результаті можливо визначити як внаслідок зміни окремої статті загальновиробничих витрат змінюються інші статі витрат або повинні змінитися (табл. 4.6).

Формування інформації за відхиленнями від передбачуваних показників загальновиробничих процесів кондитерського підприємства є важливою базою для ефективного управління собівартістю виготовленої продукції. Вирішення в оперативному порядку розбіжностей дає змогу вчасно зреагувати та виправити стан, що може відбуватися за такими напрямками: компенсація виникаючих відхилень за рахунок інших джерел для досягнення встановленого завдання (заміна зіпсованого обладнання, заміна працівників тощо); заміна одних робіт іншими (перегляд графіку ремонтних робіт, поточних технічних оглядів, заміна черговості запуску виробничих ліній тощо) [134].

Отримані в ході аналізу результати є цінними для усіх рівнів менеджменту підприємства: починаючи від робітників загальновиробничого призначення, начальників цехів до генерального директора. Але у кожного з них потреба у таких даних за розміром і за змістом різна, тому сповіщення про розходження з плановими показниками усі ланки виробничого процесу стає не тільки не потрібним, але й зайвим. Переобтяження інформацією працівників призводить до її громіздкості, дублювання або до втрати важливості. Тому постає питання розмежування відповідальності за відхилення. Відповідальна особа повинна контролювати інформацію про стан формування загальновиробничих витрат дільниці (лінії, цеху тощо), за яку вона відповідає і вчасно реагувати на відхилення (коли є розбіжності від одного або кількох заданих параметрів).

Таблиця 4.6

Порівняння результатів розподілу загальновиробничих витрат при використанні різних ставок розподілу на ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” за березень 2014 року

Підприємство		ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”					(період)		Підприємство		01	
Структурний підрозділ		(назва)					(код)		(назва)		(код)	
№ з/п	Групи витрат	Розподіл загальновиробничих витрат за пропонованою методикою						Розподіл загальновиробничих витрат за методикою, що застосовується на кондитерських підприємствах			Відхилення, грн (+ -)	
		Умове позначення	Ставка розподілу, %					Всього, грн	Ставка розподілу, %	Всього, грн		
			Витрати на утримання та експлуатацію внутрішньофабричного транспорту	Витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення	Загальновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва	Загальновиробничі витрати на управління виробничим процесом						
	Карамельний цех	S ₁	8,45	4,57	7,16	8,35	53435,51	31,05	58145,93	-4710,42		
1	Карамель (яблуко)	t ₁	0,79	0,43	0,58	0,67	4624,38	2,50	4681,30	-56,92		
2	Карамель (лимон)	t ₂	0,79	0,43	0,58	0,67	4624,38	2,50	4681,30	-56,92		
3	Карамель (апельсин)	t ₃	0,79	0,43	0,58	0,67	4624,38	2,50	4681,30	-56,92		
4	Карамель (вишня)	t ₄	0,79	0,43	0,58	0,67	4624,38	2,50	4681,30	-56,92		
5	Дюшес	t ₅	0,72	0,39	0,55	0,64	4309,96	2,38	4460,32	-150,36		
6	М'ятна	t ₆	0,72	0,39	0,55	0,64	4309,96	2,38	4460,32	-150,36		
7	Барбарис	t ₇	0,72	0,39	0,55	0,64	4309,96	2,38	4460,32	-150,36		
8	Карамель з начинкою (яблуко)	t ₈	0,49	0,26	0,53	0,61	3533,95	2,28	4268,42	-734,47		
9	Карамель з начинкою (лимон)	t ₉	0,49	0,26	0,53	0,61	3533,95	2,28	4268,42	-734,47		
10	Карамель з начинкою (апельсин)	t ₁₀	0,49	0,26	0,53	0,61	3533,95	2,28	4268,42	-734,47		
11	Карамель з начинкою (вишня)	t ₁₁	0,49	0,26	0,53	0,61	3533,95	2,28	4268,42	-734,47		
12	Карамель з начинкою (кокос)	t ₁₂	0,40	0,21	0,37	0,43	2647,57	1,61	3012,32	-364,75		
13	Карамель з начинкою (ківі)	t ₁₃	0,38	0,21	0,36	0,42	2578,12	1,57	2948,35	-370,23		
14	Карамель з начинкою (полуниця)	t ₁₄	0,40	0,21	0,37	0,43	2647,57	1,61	3012,32	-364,75		
	Цукерковий цех № 1	S ₂	3,24	9,76	5,64	6,57	47214,67	24,45	45788,17	1426,50		
	Цукерковий цех № 2	S ₃	3,11	9,76	5,72	6,66	47281,33	24,79	46421,71	859,62		
	Бісквітний цех	S ₄	4,77	3,81	4,26	4,96	33327,90	18,46	34567,63	-1239,73		
	Цех желейних цукерок	S ₅	0,46	2,13	0,29	0,34	6036,22	1,26	2364,263	3671,96		
	Всього	x	x	x	x	x	187287,70	100,00	187287,7	0,00		

“31” березня 2014 року
(дата складання)

Склад підпис Сидоренко С. С.
(підпис) (Прізвище та ініціали)

Перевірив підпис Іваненко І. І.
(підпис) (Прізвище та ініціали)

Крім того доцільно визначити періодичність проведення аналітичні розрахунків. А. Л. Лузін вважає необхідним співставлення моделей витрат епізодично (від випадку до випадку), періодично (у вигляді звітності за визначений період або на визначений період часу), поточно (безпосередньо в ході процесів).

Вважаємо для кондитерських підприємств доцільно здійснювати постійний аналіз відхилень, що дають можливість сучасні комп'ютерні технології. Лише фіксація відхилень загальновиробничих витрат в оперативному порядку дозволить такі витрати постійно контролювати, а також вживати управлінських заходів щодо покращення ходу загальновиробничих процесів.

Розглядаючи загальновиробничі витрати як сукупність складових, можна визначити причини, що впливають на зміну їх загальної величини. Для цього потрібно володіти достовірною інформацією з достатньою деталізацією. Однак, як свідчать проведені дослідження практики, слабка методика обліку загальновиробничих витрат унеможливує здійснення якісного й оперативного аналізу. При цьому аналіз загальновиробничих витрат повинен бути спрямований на: 1) мінімізацію величини загальновиробничих витрат; 2) мінімізацію загальновиробничих витрат за статтями витрат; 3) мінімізацію витрат за центрами витрат; 4) мінімізацію витрат за центрами відповідальності; 5) мінімізацію кількості ресурсів, заміну їх дешевшими (без втрати якості); 6) мінімізацію кількості робіт, складних операцій, оптимізацію набору робіт, заміну їх дешевшими (без зниження якості).

Для мінімізації витрат за центрами витрат з врахуванням організації обліку загальновиробничих (параграф 2) і галузевих особливостей досліджуваних підприємств (параграф 1) необхідним є побудова моделі формування загальновиробничих витрат за кожною статтею:

[illegible]

де x – кількість ресурсу;

c – ціна ресурсу;

R – кількість ресурсу, обмеження яке необхідно накласти на функцію.

Тобто вирішення такого завдання зводиться до пошуку невід'ємних значень x , які б задовольняли дану умову. Дане завдання спрямоване на оптимізацію величини загальновиробничих витрат. Сильною (позитивною) стороною такого підходу є врахування максимальної кількості зв'язків процесу формування собівартості, напрям побудованої функції та обмежена кількість ресурсів. Таке дослідження варто здійснювати за кожним виділеним рівнем дослідження (за центрами витрат, центрами відповідальності, виробничим процесами, за статтями тощо). Поглиблення аналізу в частині деталізації за видами кондитерських виробів дасть точніші та вагоміші результати, дасть можливість встановити, які витрати загальновиробничого призначення потрібні для виготовлення одиниці продукції.

Для вирішення завдань мінімізації витрат на виробництво продукції одного виду в науковій економічній літературі пропонується застосовувати метод, що базується на використанні таблиці чутливості [133, с. 157-169]. Вважаємо, що застосування такого методу при управлінні кондитерським виробництвом є доцільним і дозволить мінімізувати величину витрат для окремого виду роботи (налагодження обладнання, ремонтні роботи тощо), враховуючи, що B_0, B_1, \dots, B_n – склад бригад; q_{0i} – кількість годин роботи бригади B_0 необхідних для виконання роботи P_1 ; P_m – вид ремонтних робіт; m – кількість видів робіт; n – кількість бригад (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

**Абсолютна чуттєвість вартості ремонтних робіт
загальновиробничого призначення залежно від складу
відповідної бригади (пропозиція авторів)**

Об'єкт впливу		Вид ремонтних робіт загальновиробничого призначення							Сукупний вплив
Суб'єкт впливу		P ₁	P ₂	...	P _j	P _{j+1}	...	P _m	
Бригада, прийнята за базисну	B ₀	q ₀₁	q ₀₂	...	q _{0j}	q _{0j+1}	...	q _{0m}	$\sum_{j=1}^m q_{0j}$
Бригади-замінники	B ₁	a ₁₁	a ₁₂	...	a _{1j}	a _{1j+1}	...	a _{1m}	$\sum_{j=1}^m a_{1j}$
	B ₂	a ₂₁	a ₂₂	...	a _{2j}	a _{2j+1}	...	a _{2m}	$\sum_{j=1}^m a_{2j}$

	B _i	a _{i1}	a _{i2}	...	a _{ij}	a _{ij+1}	...	a _{im}	$\sum_{j=1}^m a_{ij}$
	B _{i+1}	a _{i+11}	a _{i+12}	...	a _{i+1j}	a _{i+1j+1}	...	a _{i+1m}	$\sum_{j=1}^m a_{i+1j}$

	B _n	a _{n1}	a _{n2}	...	a _{nj}	a _{nj+1}	...	a _{nm}	$\sum_{j=1}^m a_{nj}$

Якщо позначити необхідну кількість ремонтних робіт як $x_j = N_j$, а оплата години роботи кожної бригади відповідно c_{ij} , $i = 1, n$, то визначення витрат на ремонтні роботи можна представити у вигляді формули, котру, зрозуміло, необхідно мінімізувати:

$$x_j (a_{11} c_{1j}) + x_j (a_{12} c_{1j}) + \dots + x_j (a_{ij} c_{1j}) + \dots + x_m (a_{im} c_{1j}) \rightarrow \min. \quad (4.39)$$

На великих кондитерських підприємствах крім витрат є обладнання різного за технологічними характеристиками, на якому можуть виготовлятися різні вироби. Тому виникає завдання визначення оптимальної їх експлуатації з дотриманням виробничої програми. Для знаходження мінімального розміру витрат на утримання та експлуатацію виробничого обладнання пропонуємо побудувати модель, котра прямує до мінімуму:

$$\sum_{k=1}^K \sum_{i=1}^I c_{ki} x_{ki} \rightarrow \min, x_{ki} \geq 0 \quad (k = \overline{1, K}; i = \overline{1, I}), \quad (4.40)$$

де i – вид обладнання ($i = \overline{1, I}$);

k – вид продукції ($k = \overline{1, K}$);

c_{ki} - витрати на утримання та експлуатацію обладнання, необхідні для виготовлення k -го виду продукції на i -му обладнанні;

x_{ki} - обсяг продукції k -го виду, о виготовлене на i -му обладнанні.

Часові обмеження корисного використання обладнання вимагає накладання меж на побудовану модель:

$$\sum_{k=1}^K a_{ji}^k x_{ki} \leq b_{ji} \quad (i = \overline{1, I}; j = \overline{1, J}), \quad (4.41)$$

де j – номер виробничої лінії ($j = \overline{1, J}$);

a_{ji}^k - норма витрачання машинного часу j -го виробничої лінії i -го обладнання на виготовлення k -го виду продукції;

b_{ji} - корисний час роботи j -го виробничої лінії i -го обладнання.

Оптимізація виробництва спрямована на виготовлення обсягу продукції, котрі передбачені плануванням, тоді:

$$\sum_{i=1}^I x_{ki} = N_k \quad (k = \overline{1, K}), \quad (4.42)$$

де N_k - плановий обсяг виготовлення продукції k -го виду.

Отже, аналіз визначення впливу загальновиробничих витрат на собівартість продукції дає змогу визначити вартість виробництва одиниці конкретного виробу в оперативному порядку, встановити оптимальний набір ресурсів, мінімізувати витрати на виробництво. Тобто, починаючи від виникнення витрат до формування на кожному центрі витрат, моделювання дасть змогу в оперативному порядку виявити прорахунки та відхилення в ході виробничого процесу, а це у свою чергу дає змогу приймати тактичні управлінські рішення.

ВИСНОВКИ

У монографії здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних і розробці практичних рекомендацій з удосконалення системи обліку та аналізу загальновиробничих витрат підприємств кондитерської галузі. Результати проведеного дослідження, полягають у наступному:

1. Вивчення сучасного стану обліку витрат на підприємствах кондитерської галузі свідчить про низьку якість економічної інформації, котра зумовлена недосконалістю форм управлінських облікових регістрів, необґрунтованим укрупненням центрів витрат, недостатньою аналітичністю статей загальновиробничих витрат тощо.

2. Відсутність одностайного трактування поняття “загальновиробничі витрати” спонукає до чіткого визначення сутті та складу таких витрат для потреб чіткого відображення інформації в обліку та використання її в аналітичних процедурах. На цій основі для правильного розуміння економічного значення та ролі досліджуваних витрат авторами рекомендовано вважати загальновиробничими витрати цехів, дільниць, підрозділів на організацію та управління процесом виробництва, витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання, будівель, які не можна прямо віднести на конкретний об’єкт обліку.

3. Встановлено надмірність класифікаційних характеристик витрат у наукових джерелах, які є достатньою інформативною базою для виділення необхідної й оптимальної кількості ознак групування та видів загальновиробничих витрат. Доведено важливість формування витрат за спільними характеристиками, що дасть змогу правильно визначити методику обліку та прийоми аналізу. З метою правильного розуміння призначення витрат, їх обліково-технологічних особливостей та інших властивостей авторами розроблено класифікацію загальновиробничих витрат, яка забезпечує групування інформації відповідно до їх формування, особливостей виробничого процесу та поглиблює

ефективне управління ними. Обґрунтовано доцільність поділу загальновиробничих витрат кондитерських підприємств за групами: загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин і обладнання; загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію спеціального обладнання і інших основних засобів; загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію внутрішньофабричного транспорту; загальновиробничі витрати на утримання будівель та споруд виробного призначення; загальновиробничі витрати на оплату праці виробничих працівників; загальновиробничі витрати на організацію й обслуговування виробництва; загальновиробничі витрати на управління виробничим процесом. Кожна із запропонованих груп включає номенклатуру статей витрат, що підвищує ступінь однорідності витрат та оперативність їх подальшого опрацювання.

4. При побудові обліку загальновиробничих витрат визначальними є технологічні й організаційні особливості галузі, а саме: величина підприємства, його потужність, кількість наявних у його складі цехів; рівень виробничого оснащення; характер виробництва (серійне, масове, дрібносерійне чи індивідуальне); однопередільність виробництва (рідше багатопередільність) із нетривалим виробничим циклом; кількість змін на конкретному підприємстві; нерівномірність роботи протягом року; наявність та відсутність технологічних перерв; відсутність незавершеного виробництва; широта асортименту кондитерських виробів; використання специфічної сировини, безперервність її постачання, умови зберігання сировини та готової продукції. Ці фактори обумовлюють включення до собівартості продукції прямим шляхом лише витрат на сировину та матеріали, решта включається непрямим шляхом, у зв'язку з чим частка загальновиробничих витрат у собівартості кондитерських виробів складає близько 30%.

5. Досліджено та систематизовано підходи до організації обліку витрат з позиції їх ролі в управлінні загальновиробничими витратами та можливості успішної інтеграції. На цій основі запропоновано організацію системи обліку загальновиробничих витрат, яка базується на

розробленій авторами матриці, що визначає чітку підпорядкованість в організаційній структурі підприємства та відображає процес формування витрат за центрами витрат і центрами відповідальності із закріпленням відповідальності за виконання завдань, що підвищує аналітичність, точність та оперативність інформації для цілей калькулювання, аналізу й управління.

6. Запропоновано удосконалення методики бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат, що базується на інтеграції положень вітчизняної економічної школи з сучасними концепціями управлінського обліку. На цій основі адаптовано методичні прийоми включення загальновиробничих витрат до собівартості кондитерських виробів, що передбачає застосування: методу вищого-нижчого значення та лінійної залежності витрат з виділенням постійної та змінної частин у складі кожної статті для поділу витрат за залежністю від обсягів виробництва; індивідуального показника для кожної статті (групи статей), котрий знаходиться з нею у тісному взаємозв'язку для розподілу між видами продукції; методів прямого розрахунку, послідовного розподілу, взаємних послуг, одночасного розподілу та їх комбінації (для включення витрат допоміжних підрозділів). Ця методика дозволяє зменшити дію фактору умовності розподілу витрат, а сам розподіл стає більш економічно обґрунтованим.

7. Для управлінських цілей та підвищення якості роботи кондитерських підприємств авторами запропоновані регістри обліку загальновиробничих витрат за групами (за статтями калькуляції) і напрямками понесення витрат (накопичувально-групувальні відомості обліку загальновиробничих витрат за структурними одиницями та зведені відомості обліку загальновиробничих витрат). Використання регістрів, адаптованих до сучасних інформаційних технологій, із закріпленням відповідальності за визначеними особами, дає змогу в оперативному порядку контролювати й управляти процесом формування загальновиробничих витрат.

8. Для раціональної методики й організації бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат та відповідно до сформованої її структурно-

логічної моделі авторами деталізовано рахунки обліку за виділеними групами загальновиробничих витрат, напрямками їх понесення та структурними одиницями. Це дає можливість належного групування інформації для подальшого визначення собівартості окремих видів готової продукції.

9. Дотримуючись принципу відповідності доходів і витрат, для більш достовірного визначення результату виробництва окремих видів готової продукції авторами рекомендовано загальновиробничі витрати кондитерських підприємств у частині невикористання потужностей вважати витратами періоду та списувати на результат іншої основної операційної діяльності, у частині очікування отримання доходу від реалізації продукції у майбутніх періодах списувати на субрахунок 392 “Загальновиробничі витрати періоду” (за видами продукції); а витрати, які нерівномірні та пов’язані з кількома звітними періодами, щомісячно включати до собівартості продукції відповідно до обсягів її виробництва з формуванням резерву, що обліковується на субрахунок 474 “Забезпечення інших витрат і платежів”.

10. Виявлення у ході дослідження незадовільного стану аналітичних процедур загальновиробничих витрат на кондитерських підприємствах, спонукали авторів до пошуку шляхів усунення таких недоліків. Виходячи з цього, нами доведено необхідність та можливість удосконалення поточного, ретроспективного і прогностичного аналізу та запропоновано методику поетапного аналізу, яка базується на основі системного та ситуаційного підходів і призначена для вирішення завдань оптимізації та зниження загальновиробничих витрат.

11. Відповідно до технологічних особливостей кондитерських підприємств пропонується здійснювати аналіз загальновиробничих витрат за структурними одиницями, виділеними відповідно до горизонтальних і вертикальних взаємозв’язків. Така багаторівневість сприяє підвищенню корисності, оперативності та надійності отриманих результатів, забезпечує безперервність аналізу й управління, взаємозв’язок техніко-економічних факторів за підприємством у цілому та його структурними підрозділами зокрема. Дотримання принципів

неперервності управління дозволить, з одного боку, своєчасно контролювати планові завдання, регулювати рівень і структуру показників, з іншого, впливати на фактори, що забезпечують ефективність використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства.

12. З метою удосконалення аналітичного процесу авторами запропоновано: проведення дослідження загальновиробничих витрат за статтями (табл. 3.4), схему співвідношення видів аналізу за рівнями та процедурами (рис. 3.9), уточнений перелік чинників і методика розрахунку їх впливу на загальновиробничі процеси та формування собівартості виготовлених виробів, систему показників ефективності загальновиробничих процесів. Адаптована методика дослідження впливу загальновиробничих витрат на собівартість виготовленої продукції у частині врахування змінності витрат та бази, за якою такі витрати розподіляться, що дає змогу виявити причини, котрі впливають на величину собівартості виготовленої продукції. З метою покращення результатів дослідження діяльності кондитерських підприємств нами адаптовано методику АВС аналізу, яка передбачає проведення розрахунків з врахуванням наявності у складі загальновиробничих витрат різного цільового призначення, що підвищує точність, надійність та достовірність отриманих результатів.

13. Одним із варіантів підвищення ефективності управління загальновиробничими витратами на кондитерських підприємствах є застосування методів прогностного аналізу. Запропоновано застосування математичного моделювання для визначення прогностичних показників, зокрема методу експоненціального згладжування для отримання більш точного прогнозу.

14. Авторами запропоновано новий метод управління загальновиробничими витратами, що ґрунтується на окресленні “простору ефективності виробництва”, який характеризується показниками якості, широти асортименту та величиною загальновиробничих витрат. Визначені критерії формують діапазон, у який повинна потрапляти комбінація цих трьох параметрів для

ефективності діяльності. Відповідно створюються можливості визначення найбільш успішного варіанту виробництва. Застосування запропонованого методу “простору ефективності виробництва” дозволяє оцінити роботу підприємства та розробити стратегію дій для управління загальновиробничими витратами.

15. Одним із основних інструментів управління кондитерським підприємством є бюджетування загальновиробничих витрат. Запропоновано його здійснення за багаторівневою структурою, що підвищить точність і реальність планових завдань та створить додаткові можливості для поточного контролю, своєчасного виявлення і ліквідації негативних розбіжностей, швидкого реагування на відхилення у процесі діяльності та попередження їх виникнення у майбутньому.

16. Застосування економіко-математичних методів дало змогу авторам розробити моделі визначення впливу загальновиробничих витрат на собівартість виготовлених виробів із врахуванням надання послуг допоміжних підрозділів і методів розподілення витрат. Запропоновані моделі призначені не лише для діагностики загальновиробничих процесів кондитерських підприємств, а й для оптимізації величини собівартості і визначення впливу зміни загальновиробничих витрат на величину собівартості конкретного виробу.

17. Авторами розроблено модель загальновиробничих витрат, котра дає можливість виявити та виміряти вплив зміни ставок розподілу на формування собівартості окремих видів продукції. Це є важливим інструментом підвищення ефективності управління, оскільки дає змогу з достатньою точністю визначити, як вплинули зміна загальновиробничих витрат і зміна ставок розподілу на собівартість виробів, враховуючи кілька етапів перерозподілення цих витрат. Також, розроблена модель управління витратами за відхиленнями, котра базується на визначенні фактичних і планових впливів загальновиробничих витрат на собівартість кондитерських виробів та виміру величини змін таких впливів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамов В. Е. Факторный индексный анализ : [научн. издание] / В. Е. Адамов. – М. : Статистика, 1977. – 199 с.
2. Анализ и оценка результатов деятельности производственных систем : [научн. издание] / под ред. Е. Венцовски, С. Е. Каменицера ; [перевод с польского канд. экон. наук С. А. Стуков]. – М. : Финансы, 1978. – 320 с.
3. Атамас П. Й. Управлінський облік : [навч. посібник] / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
4. Аткинсон Энтони А. Управленческий учет : [научн. издание] / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг ; [пер. с англ.]. – [3-е изд.]. – М. : Издательский дом “Вильямс”, 2005. – 873 с.
5. Бабинець О. В. Основи організації бухгалтерського обліку на підприємств / О.В. Бабинець // Кримський економічний вісник : науковий журнал, 2013. – № 2 (3). – Ч. 1. – С. 21-23.
6. Баканов М. И. Экономический анализ. (Теория, история, современное состояние, перспективы) : [научн. издание] / М. И. Баканов, А. Н. Кашаев, А. Д. Шеремет. – М. : Финансы, 1976. – 264 с.
7. Басманов И. А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции : [научн. издание] / И. А. Басманов. – Минск : Вышэйшая школа, 1973. – 296 с.
8. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции : [научное издание] / И. А. Басманов ; [под ред. проф. В. А. Новака]. – М. : Финансы, 1970. – 167 с.
9. Безруких П. С. Учет затрат и калькулирование в промышленности (вопросы теории, методологии и организации) / П. С. Безруких, А. Н. Кашаев, П. И. Комиссарова. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
10. Безруких П. С. Учет и калькулирование себестоимости продукции : [научн. издание] / П. С. Безруких. – М. : Финансы, 1974. – 320 с.
11. Белінська О. В. Дискусійні питання обліку виробничих витрат / О. В. Белінська, Н. П. Люхіна // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2005. – Вип. 14. – С. 37–40.
12. Белобородова В. А. Калькуляция себестоимости в промышленности / В. А. Белобородова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 277 с.
13. Бернгольц Я. М. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: [навч. посібник] / Я. М. Бернгольц. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – К. : Вища школа, 1991. – 294 с.
14. Білоусова І. Проблеми розвитку управлінського обліку в Україні / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2.

15. Боднар В. О. Проблеми обліку та управління відходами виробництва / В. О. Боднар // Проблеми теорії і методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць / Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз / Відповід. ред. д. е. н. Ф. Ф. Бутинець. – Вип. 3 (21), Ч. 1. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – С. 48 – 54.
16. Болюх М. А. Економічний аналіз : [навч. посібник] / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатюк ; [під ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченька]. – К. : КНЕУ, 2001. – 540 с.
17. Бородин О. С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета / О. С. Бородин. – К. : Вища школа, 1975. – 232 с.
18. Бородин О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов / О. Бородин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 3.
19. Бутова О. М. Удосконалення обліку витрат в умовах ринкових відносин / О. М. Бутова, О. А. Сібілева : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://mdu.edu.ua/spaw2/uploads/files/9_10.pdf
20. Бурчевський В. Проблеми сучасної концепції стратегічного аналізу / В. Бурчевський // Теорія і практика економічного аналізу : сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – С. 44 – 46.
21. Бутинець Т. А. Бухгалтерський облік : [навч. посібник] / Т. А. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза ; [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 672 с.
22. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : [підручник] / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська ; [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – Житомир : Рута, 2005. – 480 с.
23. Бутинець Ф. Ф. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті практикум : [навч. посібник] / Ф. Ф. Бутинець, І. В. Замула, М. М. Шигун, С. Ф. Легенчук ; [за ред. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 148с.
24. Бухгалтерский учет в промышленности: ученик / [П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, А. Н. Кашаев и др.]; [под ред. П. С. Безруких]. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 263 с.
25. Валуев А. И. Себестоимость продукции социалистического предприятия и пути ее снижения / А. И. Валуев. – Свердловск : Свердловское книжное издательство, 1953. – 31 с.
26. Валуев Б. И. Непрямые расходы промышленных предприятий – группировка по сферам деятельности и целевому назначению / Б. И. Валуев, А. А. Бекренева // Наукові праці Кіровоградського національного

- університету : Економічні науки. – Кіровоград : КНТУ, 2005. – Випуск 7. – Ч. 1. – С. 3-6.
27. Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности : [научн. издание] / Б. И. Валуев. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
28. Валуєв Б. І. Системний підхід до розвитку обліку витрат виробництва промислового підприємства / Б. І. Валуєв, О. В. Шелковнікова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2004. – Випуск 16.
29. Васильева Е. В. Основы экономики, организации и планирования кондитерского производства / Е. В. Васильева. – М. : Пищевая промышленность, 1970. – 240 с.
30. Вахрушина М. А. Бухгалтерський управленческий учет : [учебник]; [2-е изд., доп. и пер.] / М. А. Вахрушина. – М. : Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.
31. Водотика О. М. Акціонування підприємства кондитерської галузі промисловості із залученням закордонного інвестора і забезпечення його конкурентоздатності в умовах трансформації економіки України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.. техн. наук : спец. 08.02.03 / О. М. Водотика. – Харків, 1998. — 16 с.
32. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві : [наук. видання] / Т. Войтенко, Н. Ворона. – Х. : Фактор, 2005. – 266 с.
33. Галкин А. Ф. Теория бухгалтерского учета : [научн. издание] / А. Ф. Галкин и др. – [изд. 2-е, доп. и перераб.]. – М. : Статистика, 1976. – 335 с.
34. Гарифуллин К. М. Учет и калькулирование в автоматизированной подсистеме управления себестоимостью продукции : [научн. издание] / К. М. Гарифуллин. – Казань : Издательство Казанского университета, 1986. – 235 с.
35. Герасименко Т. О. До питання визначення предметної сфери економічного аналізу / Т. О. Герасименко // Інтеграційні економіко-правові напрями розвитку України та країн близького зарубіжжя : матеріали І міжнародної науково-практичної Інтернет конференції. – Львів : ЛКА, 2012. – С. 15 – 17.
36. Глушик М. М. Математичне програмування : [підручник] / М. М. Глушик, І. М. Копич, В. М. Сороківський. – Львів : Вид-во “Новий світ – 2000”, 2009. – 280 с.
37. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
38. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підручник] / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
39. Гордієнко П. Л. Стратегічний аналіз : [навч. посібник] / П. Л. Гордієнко, Л. Г. Дідковська, Н. В. Яшкіна. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К. : Алеута, 2008. – 478 с.

40. Государственное управление экономикой в Украине: опыт, проблемы, решения / [Н. Г. Чумаченко, Л. Г. Чернова, Л. М. Кузьменко и др.]. – Донецк : ИЭП НАН Украины. – 1999. – 484 с.
41. Грещак М. Г. Управління витратами : [навч. посібник] / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.
42. Гуцайлюк З. В. Учет в управлении предприятиями и объединениями пищевой промышленности / З. В. Гуцайлюк. – М. : Агропромиздат, 1988. – 133 с.
43. Давидов Ю. Г. Удосконалення обліку непрямих витрат на підприємствах харчової промисловості України // Демографія, економіка праці та соціальна політика, збірник наукових праць – 1999. - №7.- С.123-128
44. Давидов Ю. Г. Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Ю. Г. Давидов. – К., 2002. – 23 с.
45. Давидович І. Є. Управління витратами : [навч. посібник] / І. Є. Давидович. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
46. Демянчук В. Состояние и основные проблемы пищевой промышленности в Украине / В. Демянчук, Н. Сеперович // Фондовый рынок. – 2004. – № 39.
47. Деркач Д. И. Анализ производственно-хозяйственной деятельности промышленных предприятий / Д. И. Деркач. – [2-е изд., доп. и перераб.]. – М.: Статистика, 1975. – 328 с.
48. Дорошенко Я. П. Чи буде солодке життя у українських кондитерів? / Я. П. Дорошенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2003 р. – № 9.
49. Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://www.agroperspectiva.com/ru/news/31976>.
50. Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://www.delo.ua/news/economics/ukraine/info-60893.html>.
51. Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://www.delo.ua/news/economics/ukraine/info-47455.html>.
52. Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://www.economica.com.ua/print/agro/article/102600.html>.
53. Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://www.ei.by>.
54. Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://www.rynok.biz>.
55. Єріна А. М. Статистичне моделювання та прогнозування : [навч. посібник] / А. М. Єріна. – К. : КНЕУ, 2001. – 170 с.
56. Жарикова Л. А. Управленческий учет : [научн. издание] / Л. А. Жарикова. – Тамбов : Издательство ТГТУ, 2004. – 87 с.
57. Жебрак М. Х. Курс промышленного учета : [научное издание] / М. Х. Жебрак. – М. : Государственное статистическое издательство, 1955. – 384 с.

58. Завгородний В. П. Бухгалтерський учет в Украине (с использ. нац. стандартов) : [учеб. пособие] / В. П. Завгородний. – [5-е изд., доп. и перераб.]. – К. : А.С.К., 2003. – 847 с.
59. Завялков А. Г. Планирование и калькулирование себестоимости продукции : [научное издание] / А. Г. Завялков. – Минск : Беларусь, 1978. – 160 с.
60. Зелікман В. Д. Обґрунтування метод обліку витрат в умовах діяльності вітчизняних промислових підприємств / В. Д. Зелікман, Р.Б. Сокальська, О. С. Котько // Вісник Львівської комерційної академії : збірник наукових праць / [ред. кол. : Башнянин Г.І., Апопій В.В., Вовчак О.Д. та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35 – С. 140 – 148.
61. Зоріна О. А. Уніфікація обліку з метою проведення аналізу / О. А. Зоріна // Вісник Донецького національного університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського / [гол. ред. : О. О. Шубін]. – Донецьк : редакційно-видавничий відділ НШТ, 2011. – Вип. 3/2 (51) – С. 42 – 48.
62. Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции : [научное издание] / В. Б. Ивашкевич. – М. : Финансы, 1974. – 159 с.
63. Ивашкевич В. Б. Что такое себестоимость продукции / В. Б. Ивашкевич. – М. : Экономика, 1972. – 54 с.
64. Іваніна С. Облік комплексних витрат виробництва та їх розподілення між видами продукції / С. Іваніна // Вісник КНЕУ. – 2005. – № 3.
65. Камінська Т. Г. Бухгалтерський облік виробництва як основного етапу кругообороту капіталу / Т. Г. Камінська // “Економіка розвитку” (Economics of Development), 2013. – № 2 (66). – С. 86-90.
66. Канак Й. В. Облікова політика підприємства та її вплив на результати діяльності в сучасних умовах господарювання : [колективна монографія] / Й. В. Канак, Н. Б. Фірко // Соціально-економічні координати розвитку підприємницької діяльності / [Під ред. д.е.н., професора Ю. О. Нестерчук]. – Умань : Візаві, 2014. – Ч. 2. – 212 с.
67. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : [монографія] / О. В. Карпенко. – Полтава : РВУ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
68. Кашаев А. Н. Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях : [научное издание] / А. Н. Кашаев. – М. : Финансы и статистика, 1986. – 192 с.
69. Кашаев А. Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях : [научное издание] / А. Н. Кашаев. – М. : Финансы, 1978. – 224 с.

70. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз: теорія і практика : [підручник] / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній; [за ред. проф. А. Г. Загороднього]. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – Львів : Магнолія 2006, 2008. – 440 с.
71. Коваль Л. І. Об'єкт та суб'єкт в економічному аналізі / Л. І. Коваль, Т. О. Герасименко // Інтеграційні фінансово-економічні напрями розвитку України : зб. матеріалів 2-ї наук.-практ. Інтернет-конф. – Львів : ЛКА. – 2013. – 244 с.
72. Кодимська Т. Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах / Т. Ю. Кодимська // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 1 (6). – 196-200.
73. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : [монографія] / [Є. В. Мних, С. В. Бардаш, О. А. Шевчук та ін.]; за ред. Є. В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
74. Корецький М. Х. Управлінський облік : [навч. посібник] / М. Х. Корецький, Н. В. Дачій, Л. В. Пельтек. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 296 с.
75. Корягін М.В. Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика : [монографія] / за ред. П .Й. Атамас. – Дніпропетровськ : ФОП Дробязко С. І., 2014. – Т. 2 – 408 с.
76. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції : [монографія] / М. В. Корягін. – Львів : ЛКА, 2012, – 389 с.
77. Корягін М. В. Варіанти побудови обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на хлібопекарних підприємствах / М. В. Корягін // Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання. Матеріали міжвуз. наук.-практ. конф. 15 – 16 травня 1997 року. – Львів : Львівська комерційна академія, 1997. – 298 с.
78. Корягін М. В. Удосконалення методології бухгалтерського обліку / М. В. Корягін // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, Ю. А. Дайновський та ін.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2013. – Вип. 43. – Серія економічна. – С. 107-112.
79. Корягін М. Система управлінського обліку (її використання на кондитерських підприємствах України) / М. Корягін, А. Озеран // Бухгалтерський облік: проблеми та судження. – 2000. – № 9.
80. Котляренко В. О. Євроінтеграційна модель харчової промисловості XXI ст.: можливості для України / В. О. Котляренко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. – № 3.
81. Кудря-Висоцька О. П. Організація обліку : [навч. посібник] / О. П. Кудря-Висоцька. – К. : Алерта, 2007. – 223 с.

82. Кузнецова А. С. Совершенствование управления производственными затратами на промышленных предприятиях: автореф. дис. на соискание учебной степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05 “Экономика и управление народным хозяйством: экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами (промышленность)” / А. С. Кузнецова. – Набережные Челны, 2006. – 23 с.
83. Кузнецова Р. В. Машинная обработка информации по учету затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции на кондитерской фирме “Светоч” : [научн. издание] / Р. В. Кузнецова, А. П. Борисова. – М. : Министерство пищевой промышленности СССР Центральный научно-исследовательский институт информации и технико-экономических исследований пищевой промышленности, 1973. – 63 с.
84. Кузьминский А. Н. Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности : [научн. издание] / А. Н. Кузьминский, В. В. Сопко. – К. : Вища шк., 1986. – 256 с.
85. Кулинич М. Б. Облік і аналіз в системі управління собівартістю продукції (на прикладі підприємств хімічної промисловості України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / М. Б. Кулинич. – К., 2006. — 21 с.
86. Куцик П. О. Аналіз – ключова функція управління загальновиробничими витратами в кондитерській галузі України: теоретичні аспекти / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей: матеріали V-ї міжнар. наукової конференції. – Частина 1 (Краматорськ-Житомир, 9-10 вересня 2009 р.) / М-во освіти та науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир : ПП “Рута”, 2009. – С. 177 – 182.
87. Куцик П. О. Внутрішня стандартизація інтегрованого обліку корпоративного об’єднання / П. О. Куцик // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці : зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 70-річчю кафедри підприємницької діяльності ; 3-4 квіт. 2014 р. – К. : КНЕУ, 2014. – 376 с. – С. 95-97.
88. Куцик П. О. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств : [монографія] / С. А. Кошкарів, В. І. Бачинський, П. О. Куцик. – Чернівці : Золоті литаври, 2012. – 264 с.
89. Куцик П. О. Економіко-математичне моделювання в управлінні витратами та собівартістю послуг / П. О. Куцик, О. М. Чабанюк // Бухгалтерський облік,

- контроль і аналіз: проблеми теорії та методології [Текст] : монографія / під заг. ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – К., 2013. – 605 с. – С. 509-522.
90. Куцик П. О. Економіко-математичне моделювання в управлінні загальновиробничими витратами та собівартістю продукції / П. О. Куцик // Теорія і практика економічного аналізу : сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – С. 181 – 183.
91. Куцик П. О. Загальновиробничі витрати: порядок формування та розподілу // П. О. Куцик, О. М. Чабанюк // Вісник Львівської комерційної академії : збірник наукових праць / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35 – С. 206 – 212.
92. Куцик П. О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П. О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4(62). – С. 52-59.
93. Куцик П. О. Методи розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах кондитерської галузі України – управлінський аспект / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку / [відп. ред. О. Є. Кузьмін]. – Львів: в-во Національного університету “Львівська політехніка”, 2009. – № 647. – С. 99 – 102.
94. Куцик П. О. Методика і організація обліку та розподілу непрямих витрат: теорія і практика / П. О. Куцик // Регіональні перспективи. – 2003 – № 2 – 3. – С. 66 – 70.
95. Куцик П. О. Місце концепцій бізнес-аналітики та управління знаннями у розвитку облікових систем корпорацій / П. О. Куцик // Сучасні тенденції розвитку обліково-економічної науки : тези Міжнар. наук.-практ. конф., 3-4 лист. 2013 р. / [відп. ред. Ф. Ф. Бутинець]. – К. : Рута, 2013. – С. 217-218.
96. Куцик П. О. Моделювання загальновиробничих витрат як метод управління собівартістю кондитерських виробів за відхиленнями / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація. Збірник тез доповідей учасників VIII міжнародної наукової конференції (26 березня 2010 р.). – Київ, 2010. – С. 84 – 89.
97. Куцик П. О. Облік витрат за центрами відповідальності / П. О. Куцик // Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання : матеріали міжвузівської науково-практичної конф. – Львів, 1997. – С. 205 – 207.
98. Куцик П. О. Облік загальновиробничих витрат підприємств кондитерської галузі: удосконалення методики / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко // Вісник

- Львівської комерційної академії : збірник наукових праць / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 36 – С. 215 – 218.
99. Куцик П. О. Облік і контроль виробничих витрат в об'єднаннях кооперативної промисловості (на матеріалах споживчої кооперації України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / П.О. Куцик. – Львів, 2000. – 17 с.
100. Куцик П. О. Облік і контроль витрат за центрами відповідальності / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії (Серія економічна). – Львів : вид-во “Коопосвіта”, 1999. – Випуск 6. – С. 254 – 258.
101. Куцик П. О. Оптимізація документообороту в обліково-контрольному контурі управління / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії (Серія економічна) / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, П. О. Куцик, В. О. Шевчук та ін.]. – Львів, 2014. – Вип. 44. – 176 с. – С. 11-20.
102. Куцик П. О. Організація руху носіїв інформації в корпоративному об'єднанні: сучасний підхід / П. О. Куцик // Фінансово-економічний розвиток України в умовах глобалізаційно-інтеграційних процесів : зб. матеріалів III Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. ; 28 лют. 2014 р. – Львів : ЛКА, 2014. – 284 с. – С. 47-49.
103. Куцик П. О. Поділ загальноновиробничих витрат підприємств кондитерської галузі України на постійні та змінні / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко // Збірник наукових праць. Міжнародна науково-практичної конференції на тему: “Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні: сучасний стан, тенденції та перспективи розвитку (24 – 25 вересня 2009 р.). – Кам'янець-Подільський, 2009. – Випуск 17. – Т. 2. – С. 201 – 204.
104. Куцик П. О. Проблеми обліку витрат на виробничих підприємствах споживчої кооперації / П. О. Куцик // Збірник наукових праць “Проблеми економіки України”, Тернопільський інститут народного господарства. – Тернопіль, 1992. – С. 67 – 69.
105. Куцик П. О. Проблеми організації обліку витрат на виробництво та використання облікової інформації в управлінні / П. О. Куцик // Обласна науково-практична конференція “Методологія бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності”, ТІНГ. – Тернопіль, 1992. – С. 73 – 74.
106. Куцик П. О. Простір ефективності виробництва – метод управління загальноновиробничими витратами кондитерських підприємств / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – № 3 (53). – Ч. 1. – С. 258 – 260.

107. Куцык П. А. Преимущества и недостатки учетно-контрольных процедур при использовании технологий реального времени и облачных вычислений / П. А. Куцык // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 25 (319). – С. 47-54.
108. Куцык П. А. Развитие учётных систем на основе концепций бизнес-аналитики и управления знаниями / П. А. Куцык // Вестник Астраханского государственного технического университета (Сер. : Экономика). – 2013. – № 2 (декабрь). – С. 207-212.
109. Куцык П. А. Разработка внутренней корпоративной отчётности / П. А. Куцык // Проблемы современной науки : сбор. науч. трудов. – Ставрополь : Логос, 2013. – Вып.10 (ч.2). – 124 с. – С. 93-103.
110. Лазаришина І. Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика : [монографія] / І. Д. Лазаришина. – Рівне : НУВГП, 2005. – 369 с.
111. Ластовецкий В. Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности / В. Е. Ластовецкий. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 165 с.
112. Ластовецкий В. О. Галузевий бухгалтерський облік : проблеми теорії і практики : [наук. видання] / В. О. Ластовецкий. – Чернівці : Прут, 2005. – 200с.
113. Лень В. С. Управлінський облік : [навч. посібник] / В. С. Лень. – [2-ге вид., випр.]. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
114. Линник В. Г. Учет и контроль производственной деятельности при различных формах хозяйствования (на материалах сельскохозяйственных формирований Украинской ССР) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В. Г. Линник. – К., 1991. – 21 с.
115. Лопатников Л. И. Краткий экономико-математический словарь / Л. И. Лопотников. – М. : Наука, 1979. – 358 с.
116. Мазуренко О. М. Вплив технологічних та організаційних особливостей кондитерського виробництва на побудову обліку загальновиробничих витрат / О. М. Мазуренко // Вісник Львівської комерційної академії: зб. наук. пр. (Серія економічна) / [ред. кол. Г. І. Башнянин, Ю. А. Дайновський, В. І. Єлейно та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2007. – Випуск 25. – С. 591 – 594.
117. Мазуренко О. М. До питання розподілу загальновиробничих витрат підприємств кондитерської галузі України / О. М. Мазуренко // Вісник Львівської комерційної академії зб. наук. пр. (Серія економічна) / [ред. кол. Г. І. Башнянин, Ю. А. Дайновський, В. І. Єлейно та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2008. – Випуск 28. – С. 608 – 614.
118. Мазуренко О. М. Математичне моделювання як метод аналізу загальновиробничих витрат на підприємствах кондитерської галузі

- промисловості України / О. М. Мазуренко // Облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: теорія і практика: матеріали III Всеукраїнської наук.-практ. конф. – [відп. ред. З. В. Герасимчук]. – Луцьк : РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. – С. 164 – 166.
119. Мазуренко О. М. Облік загальновиробничих витрат у системі управління підприємством / О. М. Мазуренко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. збірник наук. праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – [відп. ред. д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутинець]. – Житомир : ЖДТУ. – 2008. – Випуск 3 (12). – С. 324 – 331.
120. Мазуренко О. М. Організація обліку на підприємствах кондитерської галузі за центрами витрат і центрами відповідальності / О. М. Мазуренко // Торгівля, комерція, підприємництво : збірник наукових праць / [ред. кол. В. В. Апопій, Ю. А. Дайновський, С. В. Скибінський та ін.]. – Львів : вид-во Львівської комерційної академії, 2009. – Випуск 10. – С. 144 – 148.
121. Мазуренко О. М. Особливості прогностичного аналізу загальновиробничих витрат на підприємствах кондитерської галузі / О. М. Мазуренко // Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції “Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління”. – Львів : в-во Львівської комерційної академії, 2011. – С. 259 – 261.
122. Мазуренко О. М. Первинний облік в управлінні витратами: теорія, практика / О. М. Мазуренко // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємства : матеріали V науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених [відп. за вип. В. І. Бачинський]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2010. – С. 27 – 29.
123. Мазуренко О. М. Стан та перспективи розвитку кондитерського виробництва в Україні / О. М. Мазуренко // Вісник Львівської комерційної академії: зб. наук. пр. (Серія економічна) / [ред. кол. Г. І. Башнянин, Ю. А. Дайновський, В. І. Єлейно та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2007. – Випуск 24. – С. 405 – 410.
124. Макарук Ф. Ф. Внутрішній контроль витрат діяльності ринків: організаційно-управлінський аспект / Ф. Ф. Макарук, О. О. Куцик // Вісник НУ “Львівська Політехніка”. – 2012. – № 721. – С. 138-142.
125. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : [монографія] / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
126. Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства : [научное издание] / А. Ш. Маргулис. – [6-е изд., перераб.]. – М. : Финансы, 1979. – 414 с.

127. Марценюк Р. А. Внутрішня звітність у системі контролю підприємства / Р. А. Марценюк // Wykształcenie i nauka bez granic : mater. VIII międzyn. nauk.-prakt. konf. (m. Przemysł, 7-15 grudń. 2012 r.). – Przemysł : Nauka i studia, 2012. – Volume 8. Ekonomiczne nauki. – S. 30-32
128. Марценюк Р. А. Організація обліку на заготівельних підприємствах за центрами відповідальності: теоретичний аспект / Р. А. Марценюк // Проблеми після кризової економічної політики в Україні : матеріали наук. конф. проф.-викл. складу і аспір. навч.-наук. компл. “Академія”. (м. Львів, 06-07 квіт. 2011 р.). – Львів : ЛКА, 2011 – С. 186.
129. Марцин В. С. Економіка споживчої кооперації: [підручник] / В. С. Марцин, І. Т. Петрук, М. В. Панасюк. – [за ред. проф. В. С. Марцина]. – К. : Либідь, 1996. – 400 с.
130. Матвійчук М. З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві / М. З. Матвійчук // Інноваційна економіка : Всеукраїнський науково-виробничий журнал, 2013. – Вип. 6 (44). – С. 299-305.
131. Мацкевичюс И. Калькулирование себестоимости продукции (исторический аспект) / И. Мацкевичюс. – Вильнюс : Вайздас, 1974. – 212 с.
132. Мацкевичюс И. С. Анализ калькулирования себестоимости продукции в странах СЭВ : [научн. издание] / И. С. Мацкевичюс. – М. : Финансы, 1977. – 112 с.
133. Мацкевичюс И. С. Управление затратами в АСУП : [научное издание] / И. С. Мацкевичюс, Г. Л. Кальчинская. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 221 с.
134. Метод та технічні прийоми економічного аналізу / [М. Г. Чумаченко, В. І. Самборський, В. М. Шевкопяс, І. А. Луценко, В. С. Львовчкін і ін.]; [під ред. М. Г. Чумаченка]. – К. : Лабораторія учбово-методичних посібників Київського інституту народного господарства ім. Д. С. Коротченка, 1972. – 192 с.
135. Методика экономического анализа деятельности производственного предприятия [под ред. А. И. Бужинского, А. Д. Шеремета]. – М. : Финансы, 1978. – 224 с.
136. Методичні рекомендації із формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : наказ Державного комітету з промислової політики України від 02 лютого 2001 р. № 47 : [Електронний ресурс] – Режим доступу: / <http://zakon2.rada.gov.ua>.
137. Миневский А. Учет и анализ комплексных затрат в промышленности : [научн. издание] / А. Миневский. – М. : Финансы, 1966. – 112 с.
138. Мних Є. В. Економічний аналіз на промисловому підприємстві : [навч. посібник] / Є. В. Мних, П. Ю. Буряк. – Львів : Світ, 1998. – 208 с.
139. Мошенський С. З. Економічний аналіз : [підручник] / С. З. Мошенський, О. В. Олійник. – [за ред. д.е.н., проф., Ф. Ф. Бутинця]. – [2-ге вид., доп. і перероб]. – Ж. : Рута, 2007. – 704 с.

140. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [монографія] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
141. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета : [научное издание] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; [пер. с англ., под ред. Я.В. Солокова]. – [2-е изд.]. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
142. Общая теория бухгалтерского учета : [под общ. ред. Б. И. Гаврилова]. – Минск : Вышэйшая школа, 1970. – 224 с.
143. Озеран А. В. Управлінський облік витрат на підприємствах кондитерської галузі України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / А. В. Озеран. – К., 2000. – 21 с.
144. Озеран А. В. Актуальні питання обліку матеріальних витрат кондитерського підприємства / А. В. Озеран // Труды Одесского политехнического университета: Научный и производственно-практический сборник по техническим и естественным наукам. – Одесса, 2000. - Вып.3 (12). – С.273-277.
145. Озеран А. В. Напрями удосконалення обліку загальновиробничих витрат на хлібопекарських підприємствах України / А. В. Озеран, Ж. С. Труфіна. // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 15. – С. 293-300.
146. Озеран В. О. Модель обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами періоду / В. О. Озеран, Т. М. Бойчук // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць. – К. : ДАСОА, 2013. – Вип. 2(12). – С. 278-282.
147. Офіційний web-сайт ДП “Кондитерська корпорація “Рошен” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.roshen.com/ukr>.
148. Офіційний web-сайт ЗАТ “Укркондитер” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrkonditer.kiev.ua>.
149. Офіційний web-сайт компанії Рейнфорд : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.chocolate.rainford.ua>.
150. Офіційний web-сайт Корпорації “Бісквіт-Шоколад” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.biscuit.com.ua>.
151. Офіційний web-сайт КФ “Лагода” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lagoda.com.ua>.
152. Офіційний web-сайт Міністерства аграрної політики України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minagro.gov.ua>.
153. Офіційний web-сайт Міністерства фінансів України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mfa.gov.ua>.
154. Офіційний web-сайт ПАТ “Крафт Фудз Україна” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kraftfoods.com.ua>.

155. Офіційний web-сайт ПАТ “Одеса” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.odessalux.com>.
156. Офіційний web-сайт ПАТ “ПО “Київ-Конті” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.konti.com>.
157. Офіційний web-сайт ПуАТ “АВК” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.avk.ua/ukr>.
158. Офіційний web-сайт ПуАТ “Житомирські ласощі” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sladocti.com.ua>.
159. Офіційний web-сайт ПуАТ “Львівська кондитерська фабрика “Світоч” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nestle.ua>.
160. Офіційний web-сайт ТОВ “Світ ласощів” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://petrus.com.ua>.
161. Палий В. Ф. Основы калькулирования : [научн. издание] / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
162. Патрин Г. О. Управлінський облік : [навч. посібник] / Г. О. Патрин, А. Г. Загородній, А. І. Ясінська. – К. : Знання, 2006. – 235 с.
163. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
164. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
165. Поклад И. Вопросы методологии учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции : [научн. издание] / И. Поклад. – М. : Госиздат, 1960. – 227 с.
166. Поклад И. И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции : [научное издание] / И. И. Поклад. – М. : Финансы, 1966. – 255 с.
167. Поклад И. И. Экономический анализ производственно-финансовой деятельности предприятий (на примере машиностроения) : [научн. издание] / И. И. Поклад. – М. : Госфиниздат, 1956. – 376 с.
168. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
169. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : наказ Міністерства Фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

170. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
171. Правдюк Н. Л. Виробничі витрати та їх місце в управлінському обліку / Н. Л. Правдюк, А. П. Кривий // Економіка АПК. – 1999. – № 4.
172. Приходько М. Кондитерська промисловість України в контексті глобалізації світової економіки / М. Приходько // Економіка. Фінанси. Право. – 2000. – № 9.
173. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України. від 16 липня 1999 р. № 999-XIV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
174. Прокопенко И. Ф. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятий с применением ПК : [учеб. пособие] / И. Ф. Прокопенко, И. В. Ганин, В. В. Москаленко. – К. : Центр учебной литературы, 2006. – 336 с.
175. Прошина К. В. Центри відповідальності за витратами на підприємстві / К. В. Прошина // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції. – Чернігів : ЧДТУ, 2013. – С. 91-93.
176. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.
177. Пушкар М. С. Філософія обліку : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 156 с.
178. Пушкар М. С. Фінансовий облік : [підручник] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
179. Радецька Л. П. Управлінський облік : [навч. посібник] / Л. П. Радецька, Л. В. Овод. – Хмельницький : ХДУ, 2004. – 275 с.
180. Рашитов Р. С. Моделирование как метод бухгалтерского учета : [учеб. пособие] / Р. С. Рашитов, Я. В. Соколов. – Ленинград : Министерство торговли РСФСР, 1987. – 281 с.
181. Ревуцька Н. В. Харчова промисловість України: оцінка діючих бізнес-моделей в галузі / Н. В. Ревуцька // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 12.
182. Реслер М. В. Управлінський облік в інформаційному забезпеченні контролінгу / М. В. Реслер // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування, 2013. – 1 (61). – С. 193-202.
183. Романків І. Я. Особливості бухгалтерського обліку і економічного контролю витрат виробництва / І. Я. Романків // Інноваційна економіка : Всеукраїнський науково-виробничий журнал, 2013. – Вип. 10 (48). – С. 141-147.

184. Ротштейн Л. А. Финансовое планирование на промышленных предприятиях (методология составления баланса доходов и расходов) : [научн. издание] / Л. А. Ротштейн. – М. : Финансы, 1970. – 255 с.
185. Сви́дерский Е. И. Секреты бухгалтерии. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях различных организационных формы : [научн. издание] / Е. И. Сви́дерский. – К. : Факт, 1997. – 250 с.
186. Серебренников Г. Г. Управление затратами на предприятии : [учеб. пособие] / Г. Г. Серебренников. – Тамбов : Узд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. – 80 с.
187. Сирохман І. В. Товарознавство продовольчих товарів : [підручник] / І. В. Сирохман, І. М. Задорожний, П. Х. Пономарьов. – [4-е вид., переробл. і доп.]. – К. : Лібра, 2007. – 600 с.
188. Слюсарчук Л. І. Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції. (методолого-прикладний аспект) : [наук. видання] / Л. І. Слюсарчук. – К. : Альтерпрес, 2001. – 258 с.
189. Соколов Ю. А. Формирование себестоимости продукции в бухгалтерском и налоговом учете : [научн. издание] / Ю. А. Соколов. – М. : Альфа-Пресс, 2004. – 125 с.
190. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от источников до наших дней : [научн. издание] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
191. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : [навч. посібник] / В. В. Сопко. – [3-е вид., перероб. і доп.] – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
192. Сопко В. В. Нормативный метод планирования и учета в пищевой промышленности : [научн. издание] / В. В. Сопко, А. М. Герасимович, М. С. Игнатенко. – К. : Урожай, 1990. – 160 с.
193. Сопко В. В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку затрат і доходів діяльності (контролінг) / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 10. – С. 2 – 10.
194. Сопко В. В. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности / В. В. Сопко, А. Н. Патрик. – К. : Тэхника, 1988. – 122 с.
195. Сорина Л. З. Бухгалтерский учет в легкой и текстильной промышленности : [учебник] / Л. З. Сорина. – М. : Легкая индустрия, 1980. – 192 с.
196. Суржик В. Г. Світовий досвід планування та обліку накладних витрат / В. Г. Суржик // Фінанси України. – 1999. – № 7.
197. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства : [навчальне видання] / Н. В. Тарасенко. – Львів : ЛБІ НБУ, 2000. – 485 с.
198. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : постанова Кабінету Міністрів

- України від 26 квітня 1996 р. № 473 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
199. Турило А. М. Управління витратами підприємства : [навч. посібник] / А. М. Турило А. М., Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
200. Управленческий учет : [монография] / под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила. – М. : ИНФРА, 1997. – 480 с.
201. Хома І. Б. Економіко-математичні методи аналізу діяльності підприємств : [навч. посібник] / І. Б. Хома, В. В. Турко. – Львів : Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2008. – 328 с.
202. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : [пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова]. / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
203. Хорнгрен Ч. Управленческий учет : [10-е изд.] ; [пер. с англ.] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.
204. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : [навч. посібник] / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
205. Чабанюк О. М. Методика Обліку прямих витрат: проблеми та напрями їх вирішення / О. М. Чабанюк // Вісник Львівської комерційної академії : збірник наукових праць / [ред. кол. : Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 38 – С. 222 – 226.
206. Чалий І. Класифікація непрямих витрат та їх галузева специфіка на прикладі будівництва / І. Чалий, Т. Молот // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2002. – № 1 – 2.
207. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік: розвиток методології, професійне навчання : [монографія] / Л. В. Чижевська. – Ж. : ЖДТУ, 2006. – 304 с.
208. Чік М. Ю. Теорія трансакційних витрат у сучасних умовах господарювання / М. Ю. Чік, Ф. Ф. Макарук // Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : Збірник матеріалів II Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції “Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів” / [відповідальний за випуск: проф. П.О. Куцук] – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2013. – С. 62-64.
209. Чумаченко Н. Г. Внутривзаводской экономической анализ : [научн. издание] / Н. Г. Чумаченко. – К. : Техніка, 1968. – 288 с.
210. Чумаченко Н. Г. Функционально-стоимосный анализ : [научн. издание] / Н. Г. Чумаченко, В. М. Дегтярева, Ю. С. Игунов. – К. : Вища школа, Головное издательство, 1985. – 223 с.

211. Шапошников А. А. Классификационные модели в бухгалтерском учете : [научн. издание] / А. А. Шапошников. – М. : Финансы и статистика, 1982. – 144 с.
212. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік : [навч. посібник] / В. Шевчук. – [за ред. О. М. Ковалюка]. – К. : Алеута, 2009. – 179 с.
213. Шелковнікова О. В. Поглиблення інтеграційних можливостей обліку в управлінні формування витрат підприємств водопровідно-каналізаційного господарства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. В. Шелковнікова. – Кіровоград, 2005. – 23 с.
214. Шляхов Є. В. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції в управлінні хлібопекарними підприємствами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Є. В. Шляхов. – Одеса, 2007. – 24 с.
215. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран ; [пер. с польск. предисловие Я.В.Соколова]. / А. Яругова. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
216. Berrada M. Cours de comptabilite analytique / M. Berrada. – Casablanca : Sochexpress, 1938.
217. Broun I. L. Managerial Accounting and Finance / I. L. Broun, L.R. Howard. – Flymth : McDonald and Evens Ltd, 1982.
218. Fedak Z. Rachunek kosztow produkcji przemyslowej. Zagadnienia wybrane. PWE / Z. Fedak. – Warszawa, 1962.
219. Garrison R. Managerial Accounting / R. Garrison. – Homeward : BRIE Irvine. – 1988.
220. Gray I. Cost and Managerial Accounting / I. Gray, D. Rickets. – Canada : McGraw-Hill, 1982.
221. Horngren C. T. Cost Accounting: a Managerial Emphasis / C. T. Horngren; [2d ed.]. – C. T. Horngren. – New Jersey : Prentice-Hall, 1967.
222. Mellerovicz K. Kosten und Kostenrechnung, t.1, Theorie der Kosten. Walter de Gruyter Co / K. Mellerovicz. – Berlin, 1963.
223. Samuelson P. A. Foundations of Economic Analysis / P. A. Samuelson. – Cambridge, 1947.
224. Schonfeld H. M. Kostenrechnung, 7 Avt., Poeschel Verlag / H. M. Schonfeld. – Stuttgart, 1974.
225. Schumpeter J. A History of Economic Analysis / J. Schumpeter. – New York : Oxford University Press, 1954.

Продовж. додатку А

№ п/п	Ознаки класифікації	Автори, що класифікують витрати за технічними ознаками
37	Сторок планування	Лоскав Л. І [166, с.54-58]
38	Довжестроми	Мартинук А. III [120, с.10]
39	Рівність класифікації витрат за ознакою планування	Ламин В. Ф. [160, с.85-94]
40	Особливості планування (експертного)	Попчук М. С. [174, с.330-332]
41	Витрати на планування	Конюх В. В. [191, с.253-255]
42	Витрати на планування (експертного)	Попчук М. С. [174, с.330-332]
43	Витрати на планування (експертного)	Попчук М. С. [174, с.330-332]
44	Витрати на планування (експертного)	Попчук М. С. [174, с.330-332]
45	Витрати на планування (експертного)	Попчук М. С. [174, с.330-332]
46	Витрати на планування (експертного)	Попчук М. С. [174, с.330-332]
47	Витрати на планування (експертного)	Попчук М. С. [174, с.330-332]
48	Витрати на планування (експертного)	Попчук М. С. [174, с.330-332]
49	Витрати на планування (експертного)	Попчук М. С. [174, с.330-332]
50	Витрати на планування (експертного)	Попчук М. С. [174, с.330-332]
51	Витрати на планування (експертного)	Попчук М. С. [174, с.330-332]
52	Витрати на планування (експертного)	Попчук М. С. [174, с.330-332]
53	Витрати на планування (експертного)	Попчук М. С. [174, с.330-332]

Продовж. додатку А

		Одиниці класифікації		Автори, що класифікують витрати за певними ознаками	
№ з/п	Напрямок витрат	1	2		
54	Напрямок витрат	Витрати на матеріальні витрати	Витрати на матеріальні витрати	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на матеріальні витрати	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на матеріальні витрати	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
55	Витрати на виробництво	Витрати на виробництво	Витрати на виробництво	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на виробництво	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на виробництво	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
56	Витрати на управління	Витрати на управління	Витрати на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
57	Цілі на управління	Цілі на управління	Цілі на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Цілі на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Цілі на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
58	Управління витратами	Управління витратами	Управління витратами	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Управління витратами	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Управління витратами	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
59	Витрати на виробництво	Витрати на виробництво	Витрати на виробництво	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на виробництво	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на виробництво	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
60	Витрати на управління	Витрати на управління	Витрати на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
61	Витрати на управління	Витрати на управління	Витрати на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
62	Витрати на управління	Витрати на управління	Витрати на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]
			Витрати на управління	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]	Григорів Ю. М. [13, с. 219-221]

Примітка. Складено авторами за результатами проведеного дослідження.

Продовж. Додатку Б

1	2	3	4	5	6	7	8
3)	витрати на ремонт основних засобів: - витрати на ремонт будівель та споруд;	вартість витрачених будівельних матеріалів і запасних частин					
		- оплата праці робітників, які виконують ремонтні роботи					
		- відрахування на соціальні заходи й медичне страхування робітників, які виконують ремонтні роботи					
		- вартість послуг ремонтних цехів					
4)	витрати на ремонт виробничого обладнання, устаткування, інструментів і транспортних засобів;	- вартість послуг сторонніх організацій з ремонту будівель і споруд					
		- вартість запасних частин та інших матеріалів, витрачених при ремонті виробничого обладнання, устаткування, інструментів і транспортних засобів	+	+			+
		- оплата праці робітників, які виконують ремонтні роботи (слюсарів, верстатників та інших)	+	+			+
		- вартість послуг ремонтних цехів та інших допоміжних виробництв з ремонту обладнання, устаткування, інструментів і транспортних засобів	+	+			+
5)	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт об'єктів необоротних матеріальних активів, що знаходяться в оперативній оренді	- вартість запасних частин та інших матеріалів, витрачених на утримання, експлуатацію та ремонт об'єктів необоротних матеріальних активів, що знаходяться в оперативній оренді					
		- оплата праці працівників, які зайняті роботами з утримання, експлуатації та ремонту об'єктів необоротних матеріальних активів, що знаходяться в оперативній оренді					
		- відрахування на соціальні заходи й медичне страхування таких працівників					
		- вартість послуг цехів та допоміжних виробництв для утримання, експлуатації та ремонту об'єктів необоротних матеріальних активів, що знаходяться в оперативній оренді					
6)	Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва	- вартість послуг сторонніх організацій на утримання, експлуатацію та ремонт об'єктів необоротних матеріальних активів, що знаходяться в оперативній оренді					
		- витрати матеріалів, купівельних комплексуючих виробів і напівфабрикатів	+	+			+
		- оплата праці працівників, зайнятих удосконаленням технологій та організацією виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших характеристик у виробничому процесі	+	+			+
		- відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням та організацією виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності та інших характеристик у виробничому процесі	+	+			+
7)	Витрати на обслуговування виробничого процесу	- вартість послуг допоміжних цехів					
		- оплата послуг сторонніх організацій					
		- витрати матеріалів, купівельних комплексуючих виробів і напівфабрикатів			+	+	
		- оплата праці загальнозаводського персоналу	+	+	+	+	+
8)	Витрати на охорону навколишнього середовища	- відрахування на соціальні заходи, медичне страхування загальнозаводського персоналу	+	+			
		- витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг	+	+			+
		- транспортно-загосподарські витрати			+		
		- оплата послуг сторонніх організацій			+	+	
9)	Податки, збори (обов'язкові платежі)	- витрати пов'язані з охороною та технікою безпеки	+				+
		- витрати пов'язані з охороною навколишнього середовища	+				
		- витрати на податки, збори, обов'язкові платежі					
		- інші витрати					
10	Інші витрати		+	+	+	+	+

¹Примітка. Складено авторами за даними аналітичного обліку об'єктів дослідження.

Додаток В

Таблиця В.1

Види та характеристика кондитерського виробництва

Вид кондитерського виробництва	Група кондитерських виробів	Назва кондитерських виробів
Карамельне	Карамель	Карамель з начинками, карамель-льодяник
Дражейне	Драже	Драже з різними корпусами
Цукеркове	Цукерки м'які	Цукерки з різними корпусами та начинками, глазуrowані шоколадом, цукерки глазуrowані жирОВОЮ глазуР'Ю, цукерки неглазуrowані
Шоколадне	1. Шоколад і шоколадні вироби 2. Шоколадні напівфабрикати	Шоколад плитковий, шоколад з начинками, шоколад у порошок, какао порошок Шоколадна глазуР, терте какао, масло какао, жмИХ та какао порошок тощо
Ірисове	Ірис	Ірис м'який, напівтвердий тощо
ХалвовЕ	Халва	Халва сонЯШНИКОВА, арахісова, кунжУтна, горіхова тощо
Мармеладно-пастильне	Мармелад, пастила, зефір	Мармелад фруктово-ягідний та желеЙний, пастила та зефір, цукати та глазуrowані фрукти
Бісквітне	Печиво	Печиво цукристе і затижне, крекери та галети, здобне печиво
ПрЯничне	ПрЯники	ПрЯники та коврижкИ
Східних солодошів	1. Східні солодоші –карамель 2. Східні солодоші – м'які цукерки 3. Східні солодоші – борошняні вироби	Казинак, грильЯж, мигдаль в цукрі, парварда, фешмак, навоТ, ногуЛ Рахат-лукум, шербет, нуга, ойла, чурчхела Пахлава, кята, нан, назук
Тортів, тістечок та кексів	Торти, тістечка та кекси	Торти, тістечка, кекси, ромові баба, рулети
Вафельне	Вафлі	Вафлі з начинками, вафельні пласти

Додаток Д

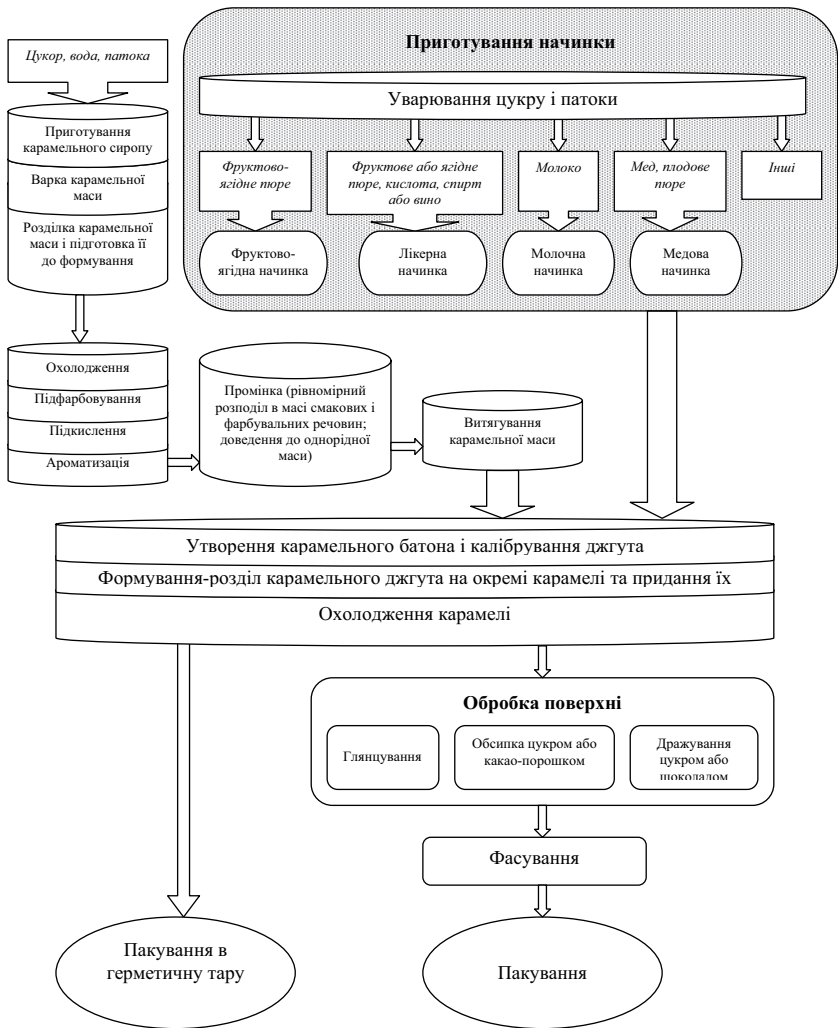


Рис. Д.1. Технологічний процес виробництва карамелі

Продовж. додатку Д

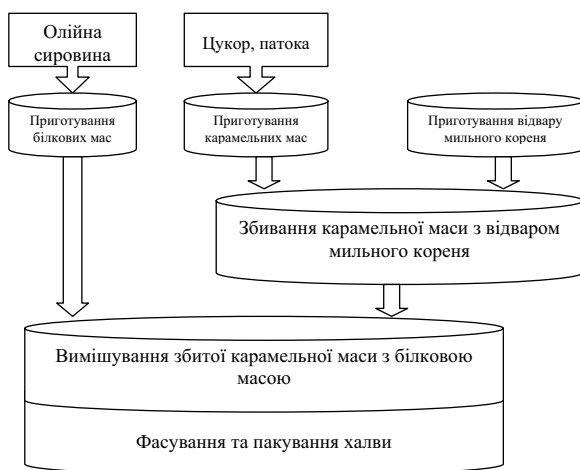


Рис. Д.2. Технологічний процес виробництва халви

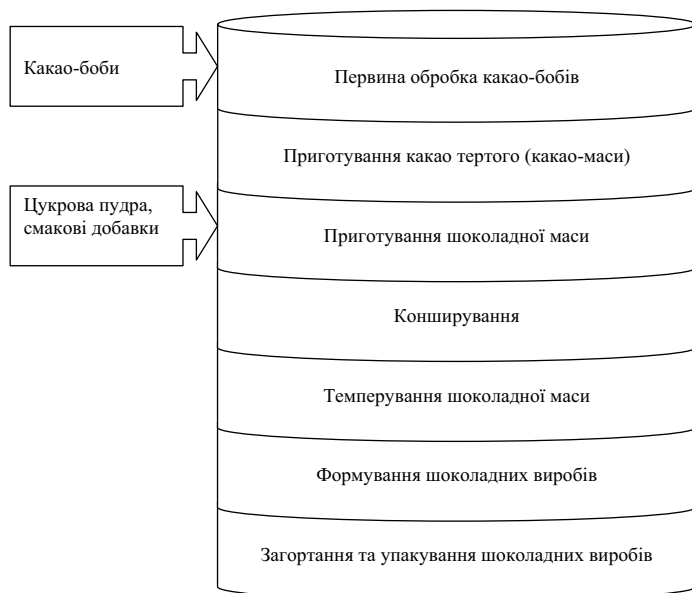


Рис. Д.3. Технологічний процес виробництва шоколадних виробів

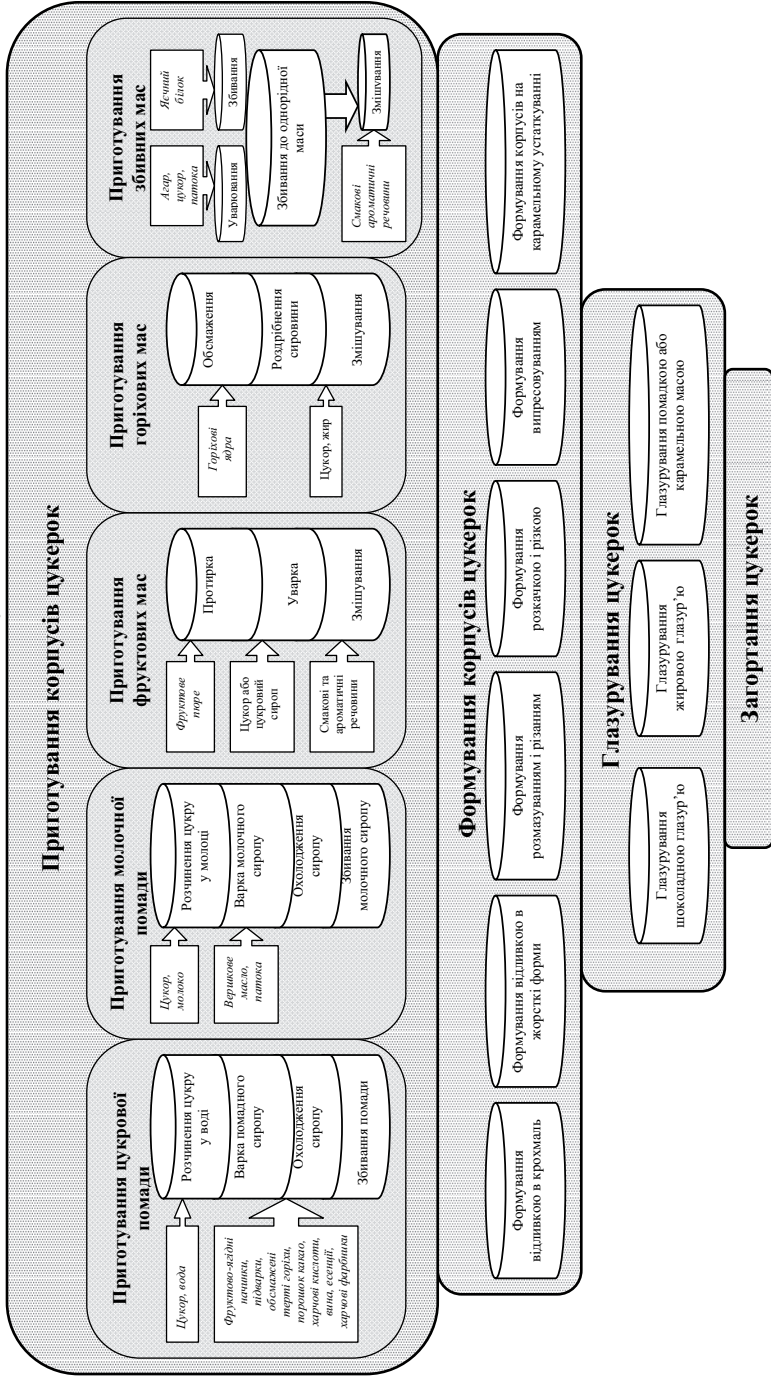


Рис. Д.4. Технологічний процес виробництва відливних цукерок

Продовж. додатку Д

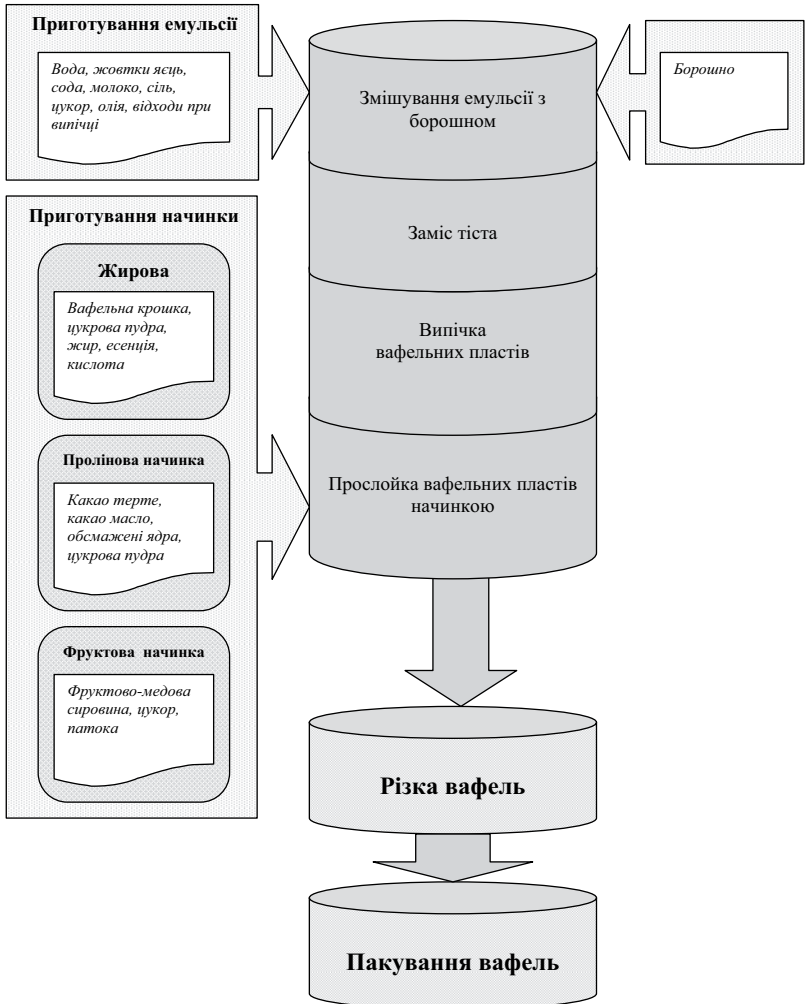


Рис. Д.5. Технологічний процес виробництва вафель

Додаток Е
Організаційно-виробнича структура кондитерських підприємств

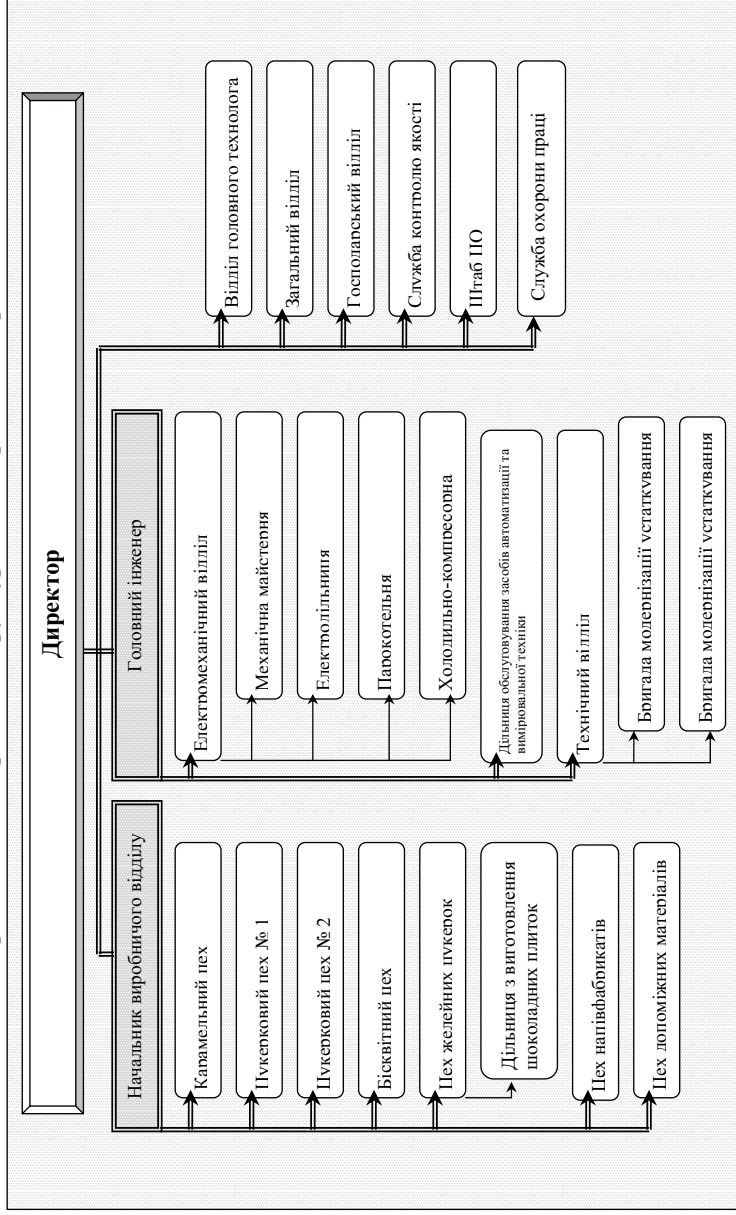


Рис. Е.1. Організаційна структура ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”

Продовж. додатку Е

Начальник виробничого відділу

Виробничий відділ

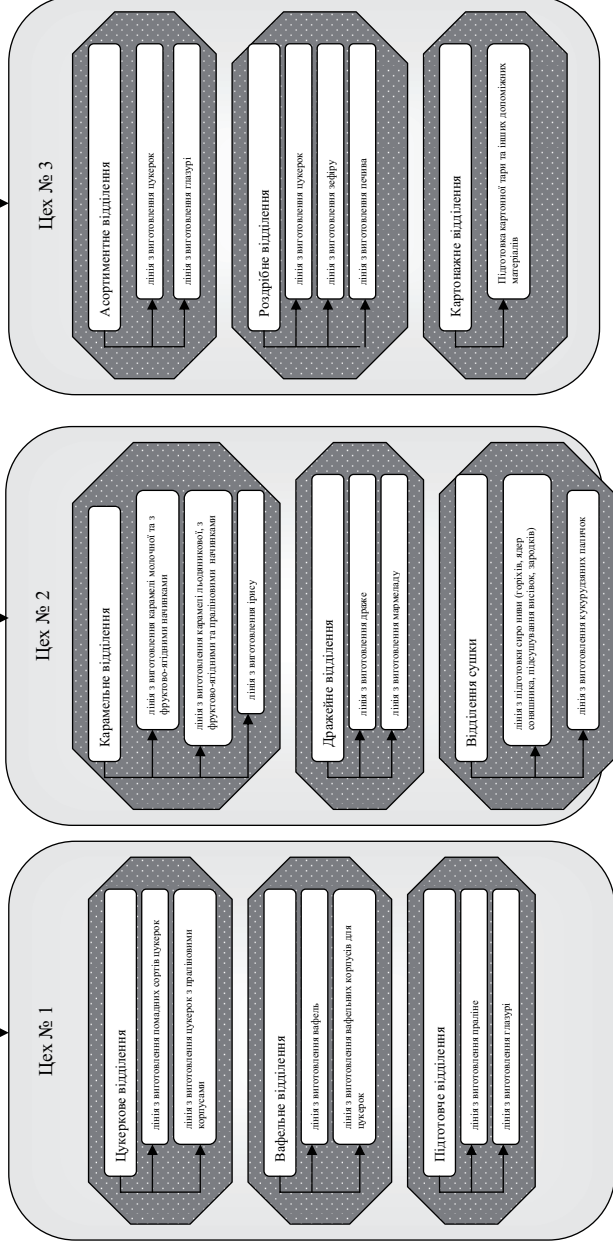


Рис. Е.2. Організаційна структура ПАТ "ТерА"

Додаток Ж
Структура виробничих витрат кондитерських підприємств

Таблиця Ж.1

Структура собівартості виготовленої продукції
ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика” за 2011-2013 роки

(%)

№ з/п	Статті калькуляції	Роки		
		2011	2012	2013
	Прямі витрати	69,00	69,52	70,06
	Витрати загальнопромислового характеру, з них:	31,00	30,48	29,94
1)	паливо, електроенергія на технологічні цілі	3,13	3,11	3,23
2)	основна заробітна плата	5,62	5,54	5,38
3)	додаткова заробітна плата	2,21	2,18	2,15
4)	відрахування на соціальні заходи	2,90	2,86	2,79
5)	витрати на утримання та експлуатацію устаткування	5,42	5,33	5,10
6)	цехові витрати	2,08	2,06	2,12
7)	загальнозаводські витрати	8,57	8,36	8,20
8)	транспортні витрати	1,07	1,05	0,97
	Всього	100,00	100,00	100,00

Таблиця Ж.2

Структура собівартості окремих виробів
ПАТ “Львівська кондитерська фірма “Світоч” за 2013 рік

(%)

№ з/п	Статті витрат	Цукерки "Білочка"	Цукерки "Ромашка"	Вафлі "Артек"
	Прямі витрати	67,41	26,36	73,25
	Витрати загальнопромислового характеру, з них:	32,59	73,64	26,75
1)	паливо	1,14	0,40	2,47
2)	електроенергія	0,67	0,20	1,23
3)	основна заробітна плата	3,65	7,93	2,50
4)	допоміжна заробітна плата	2,36	4,99	1,58
5)	відрахування на соціальні заходи	2,25	5,49	1,73
6)	витрати на утримання устаткування	4,15	7,47	2,36
7)	цехові витрати	4,56	12,73	4,02
8)	загальногосподарські витрати	13,82	34,41	10,86
	Разом	100,00	100,00	100,00

Продовж. додатку Ж

Таблиця Ж.3

Структура витрат на виробництво продукції кондитерських підприємств України за 2013 рік¹

(%)

№ з/п	Підприємство	Витрати за економічними елементами					інші витрати
		матеріальні затрати	амортизація	витрати на оплату праці	відрахування на соціальні заходи		
1	ПАТ "Вінницька кондитерська фабрика"	71,54	1,12	8,39	2,75	15,30	
2	ПАТ "Кондитерська фабрика А.В.К."						
3	(м. Луганськ)	72,01	1,09	9,54	3,68	13,69	
4	ПАТ "Львівська кондитерська фірма "Світоч"	82,63	3,64	5,11	1,92	6,70	
5	АТЗТ "Харківська бісквітна фабрика"	81,24	2,88	6,80	2,53	6,54	
6	ПАТ "ПО "Київ-Конті"	85,84	1,08	7,65	2,86	2,57	
7	ПАТ "Полтавакондитер"	82,99	1,01	5,45	2,01	8,54	
8	ПАТ "Івано-Франківська кондитерська фабрика "Ласощі"	72,86	4,60	9,32	3,41	9,80	
9	ПАТ "Житомирські ласощі"	79,58	1,05	7,74	2,83	8,80	
10	ПАТ "Запорізька кондитерська фабрика"	81,86	1,66	6,14	2,30	8,03	
11	АВКТБТ "Рівненська кондитерська фабрика"	39,53	6,33	31,79	11,87	10,49	
12	ПАТ "Маріупольська кондитерська фабрика"	25,54	8,48	45,32	14,87	5,78	

¹ Примітка. Складено авторами за даними дослідження.

Додаток 3.2

Розрахунок суми загальновиробничих витрат, що підлягає розподілу,
враховуючи фактичну потужність ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”
за березень 2014 року
(період)

Підприємство ПАТ “Вінницька кондитерська фабрика”
(назва)

Структурний підрозділ Карамельний цех 02
(назва) (код)

№ з/п	Показник	Значення
1	Нормальна потужність, кг	4 000 000,00
2	Фактична потужність, кг	3 584 858,00
3	Використання потужності, %	89,62
4	Постійні загальновиробничі витрати, у тому числі:	3 670 059,20
4.1)	постійні розподілені	-
4.2)	постійні нерозподілені	3 289 160,27
5	Змінні загальновиробничі витрати	380 898,93
		1 755 343,29

Додаток 3.3

Розподіл загальновиrobничих витрат між готовими виробами

Розподіл загальновиrobничих витрат між готовими виробами карамельного цеху ПАТ "Вінницька кондитерська фабрика"

за березень 2014 року
(період)

Групи загальновиrobничих витрат		Базис розподілу за видами витрат												Загальновиrobничі витрати на управління виробничим процесом		Всього загальновиrobничих витрат, що включаються у собівартість виробу					
		Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання				Витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення				Витрати на оплату праці виробничих працівників								Загальновиrobничі витрати на організацію та обслуговування виробництва			
		Години роботи виробничого обладнання		Вата вантажів		Кількість виготовленої продукції		Години роботи працівників основного виробництва		Години роботи працівників основного виробництва		Години роботи працівників основного виробництва						Години роботи працівників основного виробництва			
№ з/п	Назва виробу	%	сума, грн	%	сума, грн	%	сума, грн	%	сума, грн	%	сума, грн	%	сума, грн	%	сума, грн	%	сума, грн				
1	Карамель (яблуко)	10,10	155398,65	9,37	15835,80	9,37	29929,57	8,05	151381,11	8,05	41285,78	8,05	53671,51	8,05	53671,51	8,05	53671,51				
2	Карамель (лимон)	10,10	155398,65	9,37	15835,80	9,37	29929,57	8,05	151381,11	8,05	41285,78	8,05	53671,51	8,05	53671,51	8,05	53671,51				
3	Карамель (апельсин)	10,10	155398,65	9,37	15835,80	9,37	29929,57	8,05	151381,11	8,05	41285,78	8,05	53671,51	8,05	53671,51	8,05	53671,51				
4	Карамель (вишня)	10,10	155398,65	9,37	15835,80	9,37	29929,57	8,05	151381,11	8,05	41285,78	8,05	53671,51	8,05	53671,51	8,05	53671,51				
5	Дюшес	6,60	101547,63	8,54	14422,64	8,54	27258,71	7,67	144235,17	7,67	39336,88	7,67	51137,95	7,67	51137,95	7,67	51137,95				
6	М'ята	6,60	101547,63	8,54	14422,64	8,54	27258,71	7,67	144235,17	7,67	39336,88	7,67	51137,95	7,67	51137,95	7,67	51137,95				
7	Барбарис	6,60	101547,63	8,54	14422,64	8,54	27258,71	7,67	144235,17	7,67	39336,88	7,67	51137,95	7,67	51137,95	7,67	51137,95				
8	Карамель з яч. (яблуко)	6,20	95393,23	5,75	9712,62	5,75	18356,80	7,34	138029,48	7,34	37644,42	7,34	48937,75	7,34	48937,75	7,34	48937,75				
9	Карамель з яч. (лимон)	6,20	95393,23	5,75	9712,62	5,75	18356,80	7,34	138029,48	7,34	37644,42	7,34	48937,75	7,34	48937,75	7,34	48937,75				
10	Карамель з яч. (апельсин)	6,20	95393,23	5,75	9712,62	5,75	18356,80	7,34	138029,48	7,34	37644,42	7,34	48937,75	7,34	48937,75	7,34	48937,75				
11	Карамель з яч. (вишня)	6,20	95393,23	5,75	9712,62	5,75	18356,80	7,34	138029,48	7,34	37644,42	7,34	48937,75	7,34	48937,75	7,34	48937,75				
12	Карамель з яч (кокос)	5,00	76930,02	4,69	7917,90	4,69	14964,79	5,18	97410,45	5,18	26566,50	5,18	34536,45	5,18	34536,45	5,18	34536,45				
13	Карамель з яч. (квін)	5,00	76930,02	4,53	7658,21	4,53	14473,98	5,07	95341,89	5,07	26002,35	5,07	33803,05	5,07	33803,05	5,07	33803,05				
14	Карамель з яч. (полуниця)	5,00	76930,02	4,69	7917,90	4,69	14964,79	5,18	97410,45	5,18	26566,50	5,18	34536,45	5,18	34536,45	5,18	34536,45				
Всього за цехом		100,00	1538600,49	100,00	168955,61	100,00	319325,19	100,00	1880510,63	100,00	512866,81	100,00	666726,85	100,00	666726,85	100,00	666726,85				

“31” березня 2014 року
(дата складання)

Склав

підпис
(підпис)

Сидоренко С.С.
(Підпис та ініціал)

Перевірив

підпис
(підпис)

Іванченко Л.І.
(Підпис та ініціал)

Підприємство

ПАТ "Вінницька кондитерська фабрика"
(назва)

Додаток 3.4

Розподіл загальноновиробничих витрат між цехами основного виробництва ПАТ "Вінницька кондитерська фабрика"
за березень 2014 року
(період)

Групи загальноновиробничих витрат		Витрати на утримання та експлуатацію внутрішньозаводського транспорту		Витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення		Загальноновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва		Загальноновиробничі втрати на управління виробничим процесом	
		Вага вантажів		Розмір приміщення		Години роботи працівників основного виробництва		Години роботи працівників основного виробництва	
№ з/п	Назва цеху	тонни	%	метри квадратні	%	люди.-год.	%	люди.-год.	%
1	Карамельний цех	3 584 858	42,21	120,00	15,23	95817,00	31,05	95817,00	31,05
2	Цукерковий цех № 1	1374690,00	16,19	256,00	32,49	75453,00	24,45	75453,00	24,45
3	Цукерковий цех № 2	1318424,00	15,52	256,00	32,49	76497,00	24,79	76497,00	24,79
4	Бісквітний цех	2020521,00	23,79	100,00	12,69	56963,00	18,46	56963,00	18,46
5	Цех желейних цукерок	194177,00	2,29	56,00	7,11	3896,00	1,26	3896,00	1,26
Всього за цехом		8492670,00	100,00	788,00	100,00	308626,00	100,00	308626,00	100,00

"31" березня 2014 року
(дата складання)

Склад _____ Сидоренко С.С.
(Підпис та посада)
Перевіряю _____ Іванченко І.І.
(Підпис та посада)

Додаток 3.5

Підприємство ПАТ "Вінницька кондитерська фабрика"
 (назва)
 Структурний підрозділ Карамельний цех 02
 (назва) (код)
 Кондитерський виріб Карамель "Яблуко"
 (назва)

Калькуляція собівартості кондитерського виробу за березень 2014 року (період)

Виготовлено за місяць: 336000 кг
 Виробнича собівартість: 4,44 грн

№ з/п	Статті калькуляції	Прямі витрати		Загальновиробничі витрати								Резом
		Основні сировина та матеріали	Додаткові сировина та матеріали	Усього	Паливно-мастильні матеріали	Заробітна плата основних виробничих працівників	Заробітна плата інших працівників	Відрахування на соціальне страхування	Амортизація	Утримання та ремонт основних засобів і малоцінних швидкозношуваних предметів	Інші	
	Статті витрат загальновиробничих витрат на експлуатацію основних машин та обладнання:			155398,65	13428,07	0,00	7896,04	2239,57	90663,99	37590,96	3580,02	155398,65
1)	амортизація основних машин та обладнання			90663,99					90663,99			90663,99
2)	витрати на ремонт			21033,37						21033,37		21033,37
3)	паливо та енергія			13428,07	13428,07							13428,07
4)	основна та додаткова заробітна плата			7896,04			7896,04					7896,04
5)	відрахування на соціальне страхування			2239,57				2239,57				2239,57
6)	утримання обладнання			11187,56						11187,56		11187,56
7)	утримання малоцінних та швидкозношуваних предметів, інструментів та інвентаря			5370,03							5370,03	5370,03
8)	інші витрати			3580,02							3580,02	3580,02
	Загальновиробничі витрати на експлуатацію внутрішньозаводського транспорту:			15835,80	4519,76	0,00	3043,02	895,00	4066,50	3132,52	179,00	15835,80
1)	амортизація транспортних засобів			4066,50					4066,50			4066,50
2)	паливно-мастильні матеріали			4519,76	4519,76							4519,76
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів			3132,52						3132,52		3132,52
4)	основна та додаткова заробітна плата			3043,02			3043,02					3043,02
5)	відрахування на соціальне страхування			895,00				895,00				895,00
6)	інші витрати			179,00							179,00	179,00
	Загальновиробничі витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення:			29932,56	5819,53	0,00	3982,72	1297,56	8540,20	7607,54	2685,01	29932,56
1)	амортизація транспортних засобів			8540,20					8540,20			8540,20
2)	паливно-мастильні матеріали			5819,53	5819,53							5819,53
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів			7607,54						7607,54		7607,54
4)	основна та додаткова заробітна плата			3982,72			3982,72					3982,72
5)	відрахування на соціальне страхування			1297,56				1297,56				1297,56
6)	інші витрати			2685,01							2685,01	2685,01
	Загальновиробничі витрати на оплату праці виробничих працівників:			151281,11	0,00	98933,84	0,00	31280,42	0,00	0,00	21166,85	151281,11
1)	основна та додаткова заробітна плата			98933,84		98933,84		31280,42				98933,84
2)	відрахування на соціальне страхування			31280,42				31280,42				31280,42
3)	витрати на підготовку кадрів			13335,57							13335,57	13335,57
4)	інші витрати			7831,28							7831,28	7831,28
	Загальновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва:			41285,78	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9138,00	32147,78	41285,78
	виробництва:			12211,92							12211,92	12211,92
1)	дослідн, технічне удосконалення і утримання загальновиробничих підприємств			9195,80							9195,80	9195,80
2)	витрати на утримання загальновиробничих складів			9138,00						9138,00		9138,00
3)	витрати на охорону праці та техніку безпеки			5817,53							5817,53	5817,53
4)	інші витрати			4922,53							4922,53	4922,53
	Загальновиробничі витрати на управління виробничим процесом:			53671,51	0,00	0,00	7791,34	2510,78	13425,07	10292,56	19651,76	53671,51
1)	утримання апарату управління			5833,50			3789,00	1201,76			842,74	5833,50
2)	утримання іншого цехового персоналу			6086,03			4002,34	1309,02			774,67	6086,03
3)	амортизація основних засобів			13425,07					13425,07			13425,07
4)	витрати на ремонт			10292,56						10292,56		10292,56
5)	витрати на охорону навколишнього середовища			4609,27							4609,27	4609,27
6)	податки, збори, інші обов'язкові платежі			4967,28							4967,28	4967,28
7)	інші витрати			8457,80							8457,80	8457,80
	Всього	721918,06	322261,26	447505,41	23767,36	98933,84	22713,12	38223,33	116695,76	67761,58	79410,42	1491684,74

"31" березня 2014 року
 (дата складання)

Склад підпис
 (підпис)
 Перевірив підпис
 (підпис)

Сидоренко С.С.
 (Прізвище та ініціали)
Іваненко І.І.
 (Прізвище та ініціали)

Додаток И
Деталізація рахунків бухгалтерського обліку загальноновиробничих витрат
для підприємств кондитерської галузі
Додаток И.1

Побудова кодів структурних підрозділів кондитерських підприємств
для потреб організації аналітичного та синтетичного обліку

Цехи, дільниці		Структурні підрозділи	
Код	Назва	Код	Назва
1	Підприємство	01	Підприємство
2	Цехи основного виробництва	02	Карамельний цех
		03	Шоколадний цех
		04	Цукерковий цех
		05	Дражейний цех
		06	Ірисовий цех
		07	Бісквітний цех
		08	Халвовий цех
		09	Мармеладно-пастильний цех
		10	Цех тортів, тістечок та кексів
		11	Пряничний цех
		12	Цех східних солодошів
		13	Вафельний цех
3	Цехи підготовчих процесів	14	Сиропна дільниця
		15	Цех приготування начинок
		16	Цех обжарювання какао-бобів
		17	Цех приготування тіста
4	Цехи процесу обробки	18	Дільниця формування корпусів
		19	Дільниця обробки маси
		20	Дільниця формування тіста
		21	Дільниця випікання виробів
5	Цехи допоміжного виробництва	22	Ремонтно-будівельний цех
		23	Ремонтно-механічний цех
		24	Парокотельний цех
		25	Електроцех
6	Підсобно-виробничі цехи	26	Внутрішньо-фабричний транспорт
		27	Литографічний цех
		28	Картонажний цех
		29	Пакувальний цех

Додаток И.2

Фрагмент робочого плану рахунків внутрішньогосподарського обліку
загальноновиробничих витрат для підприємств кондитерської галузі України¹

Клас	Синтетичний рахунок (рахунок першого порядку)		Рахунок другого порядку		Рахунок третього порядку		Рахунок четвертого порядку	
	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4	5	6	7	8	9
9	91	Загальноновиробничі витрати	911	Загальноновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання	9111	Підприємство		
					9112	Цехи основного виробництва	911202	Карамельний цех
							911203	Шоколадний цех
							911204	Цукерковий цех
							911205	Дражейний цех
							911206	Ірисовий цех
							911207	Бісквітний цех
							911208	Халвовий цех
							911209	Мармеладно-пастильний цех
							911210	Цех тортів, тістечок та кексів
							911211	Пряничний цех
							911212	Цех східних солодошів
							911213	Вафельний цех
					9113	Цехи підготовчих процесів	911314	Сиропна дільниця
							911315	Цех приготування начинок
							911316	Цех обжарювання какао-бобів
							911317	Цех приготування тіста
					9114	Цехи процесу обробки	911418	Дільниця формування корпусів
							911419	Дільниця обробки маси
							911420	Дільниця формування тіста
							911421	Дільниця випікання виробів
					...			
					9117	Інші		
			912	Загальноновиробничі витрати на утримання та експлуатацію спеціального обладнання та інших основних засобів	9121	Підприємство		
					9122	Цехи основного виробництва	912202	Карамельний цех
							912203	Шоколадний цех
							912204	Цукерковий цех
							912205	Дражейний цех
							912206	Ірисовий цех
							912207	Бісквітний цех
							912208	Халвовий цех
							912209	Мармеладно-пастильний цех
							912210	Цех тортів, тістечок та кексів
							912211	Пряничний цех
							912212	Цех східних солодошів
							912213	Вафельний цех
					9123	Цехи підготовчих процесів	912314	Сиропна дільниця
							912315	Цех приготування начинок
							912316	Цех обжарювання какао-бобів
							912317	Цех приготування тіста

Продовж. додатку И.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
9	91	Загальновиробничі витрати	912	Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію спеціального обладнання та інших основних засобів	9124	Цехи процесу обробки	912418 912419 912420 912421	Дільниця формування корпусів Дільниця обробки маси Дільниця формування тіста Дільниця випікання виробів
					9125	Цехи допоміжного виробництва	912522 912523 912524 912525 ...	Ремонтно-будівельний цех Ремонтно-механічний цех Парокотельний цех Електроцех
					9126	Підсобно-виробничі цехи	912627 912628 912629	Литографічний цех Картонажний цех Пакувальний цех
					9127	Інші		
			913	Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію внутрішньозаводського	
					9136	Підсобно-виробничі цехи	913626	Внутрішньо-фабричний транспорт
					9137	Інші		
			914	Загальновиробничі витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення	9141	Підприємство		
					9142	Цехи основного виробництва	914202 914203 914204 914205 914206 914207 914208 914209 914210 914211 914212 914213 914314	Карамельний цех Шоколадний цех Цукерковий цех Дражейний цех Ірисовий цех Бісквітний цех Халвовий цех Мармеладно-пастильний цех Цех тортів, тістечок та кексів Пряничний цех Цех східних солодощів Вафельний цех Сиропна дільниця
							914315 914316 914317	Цех приготування начинок Цех обжарювання какао-бобів Цех приготування тіста
							914418 914419 914420 914421	Дільниця формування корпусів Дільниця обробки маси Дільниця формування тіста Дільниця випікання виробів
							914522 914523 914524 914525	Ремонтно-будівельний цех Ремонтно-механічний цех Парокотельний цех Електроцех
							914626 914627 914628 914629	Внутрішньо-фабричний транспорт Литографічний цех Картонажний цех Пакувальний цех
					9145	Цехи допоміжного виробництва		
					9146	Підсобно-виробничі цехи		
					9147	Інші		

Продовж. додатку И.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
9	91	Загальновиборничі витрати	915	Загальновиборничі витрати на оплату праці виробничих працівників	9151	Підприємство		
					9152	Цехи основного виробництва	915202	Карамельний цех
							915203	Шоколадний цех
							915204	Цукерковий цех
							915205	Дражейний цех
							915206	Ірисовий цех
							915207	Бісквітний цех
							915208	Халвовий цех
							915209	Мармеладно-пастильний цех
							915210	Цех тортів, тістечок та кексів
							915211	Пряничний цех
							915212	Цех східних солодошів
							915213	Вафельний цех
					9153	Цехи підготовчих процесів	915314	Сиропна дільниця
							915315	Цех приготування начинок
							915316	Цех обжарювання какао-бобів
							915317	Цех приготування тіста
				9154	Цехи процесу обробки		915418	Дільниця формування корпусів
							915419	Дільниця обробки маси
							915420	Дільниця формування тіста
							915421	Дільниця випікання виробів
					...			
					9157	Інші		
			916	Загальновиборничі витрати на організацію та обслуговування виробництва	9161	Підприємство		
					9162	Основне виробництво		
					9163	Допоміжне виробництво		
					9164	Підсобно-виробничі цехи		
					9165	Цехи процесу обробки		
					9166	Цехи підготовчих процесів		
					9167	Інші		
			917	Загальновиборничі витрати на управління виробничим процесом	9171	Підприємство		
					9172	Основне виробництво		
					9173	Допоміжне виробництво		
					9174	Підсобно-виробничі цехи		
					9175	Цехи процесу обробки		
					9176	Цехи підготовчих процесів		
					9177	Інші		

¹ **Примітка.** Розроблено авторами для підприємств кондитерської галузі України

Додаток К

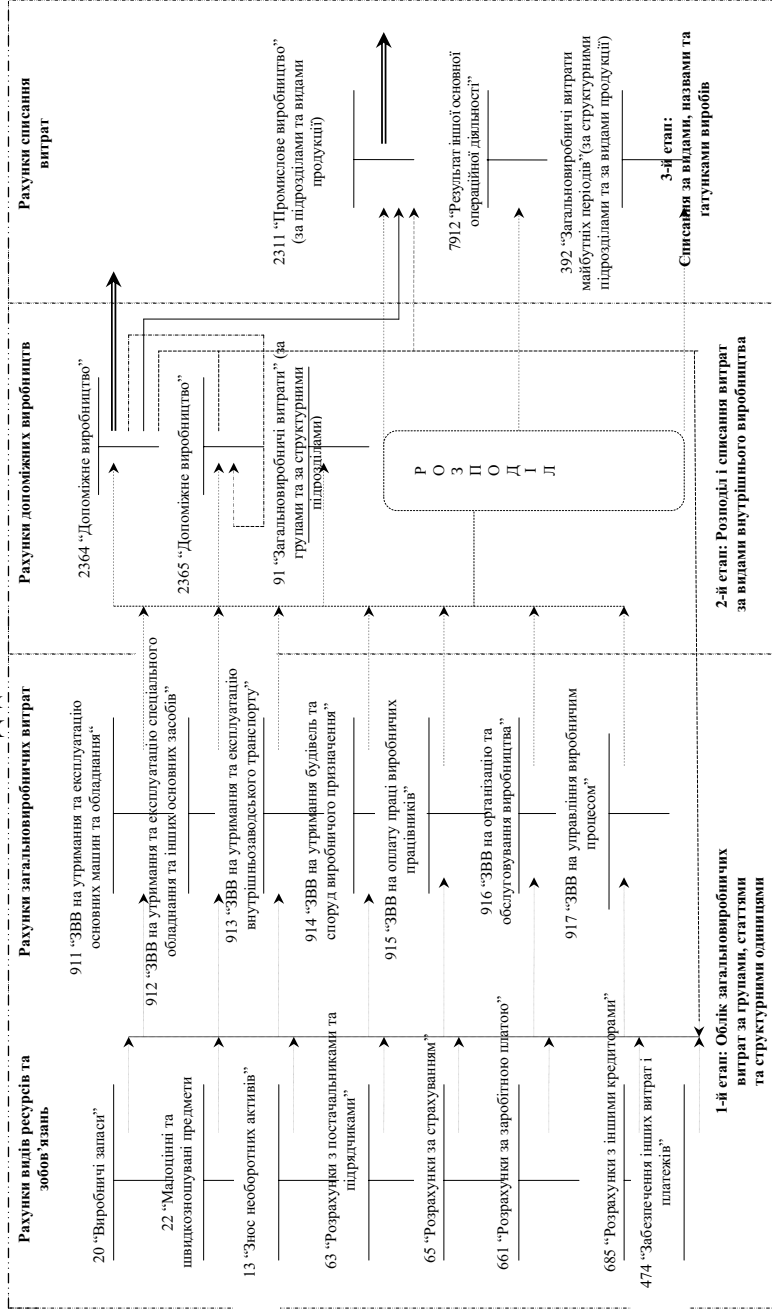


Рис. К.1. Схема обліку загальновиборничих витрат для підприємств кондитерської галузі України

Додаток Л

Методика факторного аналізу загальноновиробничих витрат кондитерського підприємства

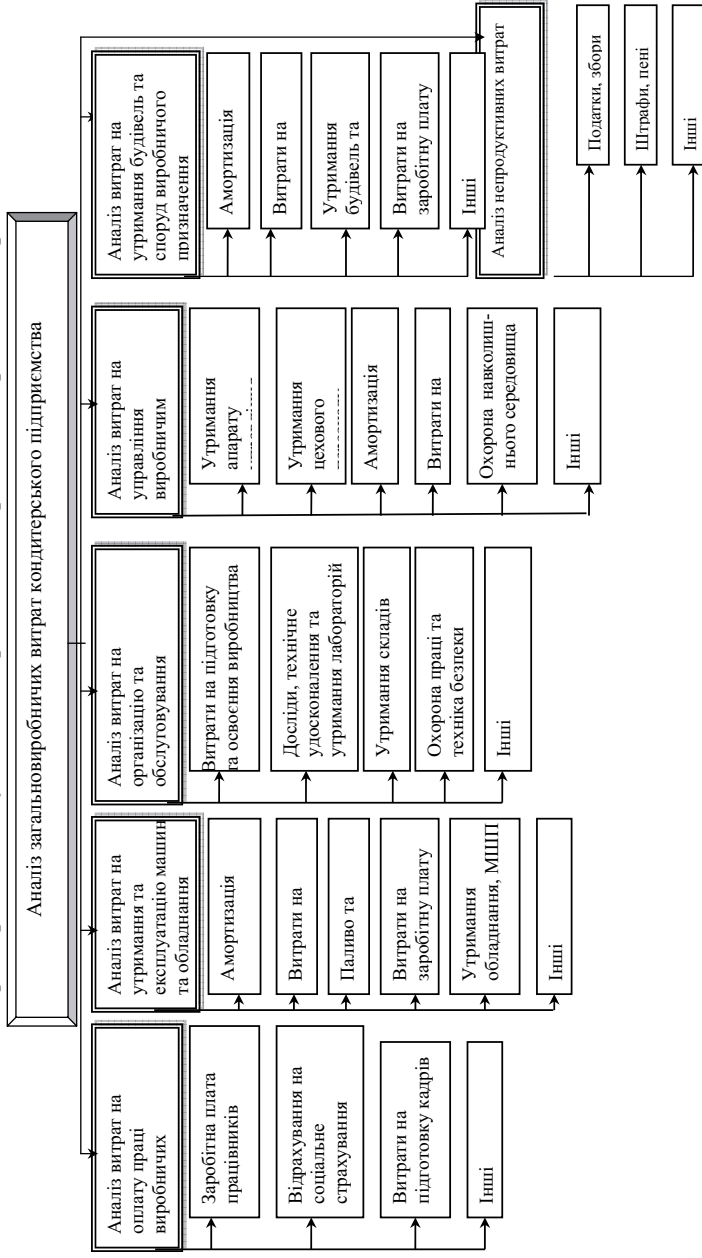


Рис. Л.1. Схема напрямів аналізу загальноновиробничих витрат кондитерського підприємства за їх групами

Методи стохастичного факторного аналізу та їх характеристика

№ з/п	Назва методу	Суть методу
1	Спосіб парної кореляції	Метод кореляційного і регресійного (стохастичного) аналізу широко використовується для визначення тісноти зв'язку між показниками, які не знаходяться у функціональній залежності, тобто зв'язок проявляється не в кожному окремому випадку, а у визначеній залежності. За допомогою кореляції вирішується два головні завдання: 1) складова модель діючих факторів (рівняння регресії) 2) дається кількісна оцінка тісноти зв'язків (коефіцієнт кореляції)
2	Матричні моделі	Схематичне відображення економічного явища чи процесу за допомогою наукової абстракції. Найбільше поширення має метод аналізу "витрати-випуск", який будується за шаховою схемою та який дозволяє в найбільш компактній формі відобразити взаємозв'язок витрат і результатів діяльності
3	Матричне програмування	Основний засіб вирішення задач з оптимізації виробничо-господарської діяльності
4	Метод дослідження операцій	Вивчення економічних систем, у тому числі виробничо-господарської діяльності підприємства, з ціллю визначення такої комбінації структурних взаємозв'язаних елементів систем, котра в найбільшій степені дозволить визначити найкращий економічний показник із ряду можливих
5	Теорія ігор	Теорія математичних моделей оптимальних рішень в умовах невизначеності або конфлікту декількох сторін, які мають різні інтереси

Наукове видання

**Куцик Петро Олексійович
Мазуренко Ольга Миколаївна**

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА КОНЦЕПЦІЯ
УПРАВЛІННЯ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИМИ
ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

МОНОГРАФІЯ

Підписано до друку 25.09.2014.
Формат 60х84/16. Папір офсетний.
Друк офсетний. Гарнітура Times.
Ум. друк. арк. 16,74. Обл-вид. арк. 14,63.
Наклад 300 прим.

Видавець і виготовлювач:
ТзОВ «РАСТР-7»
79005, м. Львів, вул. Кн. Романа 9/1
тел./факс: (032) 235-52-05
e-mail: rastr-sim@mail.ru www.rastr-7.com.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ЛВ №22 від 19.11.2002 р.

