МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І ФІНАНСІВ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

Олег Олександрович Орищук

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА БАКАЛАВРА

на тему

“ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ”

Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”

Науковий керівник
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Ганна ХОМЕНКО
_____
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Житомир
2024 р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ	5
1.1. Економічна сутність виробничих витрат як об'єкта бухгалтерського обліку та аналізу	5
1.2. Анотований огляд вітчизняного законодавства та періодичної літератури з обліку та аналізу виробничих витрат	12
1.3. Міжнародні стандарти фінансової звітності, що регулюють облік операцій виробничих витрат	21
1.4. Динаміка розвитку галузі та місце обраного підприємства в ній	24
Висновки до розділу 1	31
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ ХАРЧОВОЇ ГАЛУЗІ	33
2.1. Економічно-організаційна характеристика ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод" та організація бухгалтерського обліку на ньому	33
2.2. Організаційне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку виробничих витрат на ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод"	39
2.3. Оподаткування операцій з обліком виробничих витрат	45
2.4. Відображення виробничих витрат в звітності ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод"	48
Висновки до розділу 2	52
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ ХАРЧОВОЇ ГАЛУЗІ	54
3.1. Оцінка основних аналітичних показників діяльності ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод"	54
3.2. Інформаційне та методичне забезпечення економічного аналізу виробничих витрат на ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод"	57
3.3. Аналіз виробничих витрат на ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод"	61
Висновки до розділу 3	68
ВИСНОВКИ	70
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	74
ДОДАТКИ	79

ВСТУП

Сьогодні умови глобалізації економіки та посилення конкуренції вимагають від підприємств зосередитись на оптимізації витрат та підвищенні ефективності виробництва. У зв'язку з цим, облік виробничих витрат стає одним з найважливіших інструментів управління підприємствами.

Актуальність обліку витрат виробничих витрат полягає в тому, що це є однією з ключових функцій управління виробництвом, оскільки забезпечує збалансоване використання ресурсів та максимальну ефективність діяльності підприємства. Правильний облік виробничих витрат дає змогу точно визначити собівартість продукції, забезпечити контроль за затратами та планувати їх на майбутнє. З урахуванням того, що в сучасних умовах економічної нестабільності інформація про витрати є дуже важливою для виробничого підприємства, вивчення цієї теми набуває особливої актуальності.

Крім того, облік виробничих витрат є складним процесом і вимагає певного рівня знань та навичок з боку фахівців з обліку. Дослідження та аналіз сучасних методів обліку витрат, а також вивчення досвіду виробничих підприємств дозволять розробити ефективніші підходи до обліку витрат, що дозволить підприємству підвищити свою конкурентоспроможність та знизити витрати на виробництво продукції.

Тема обліку виробничих витрат вивчається в багатьох наукових працях та дослідженнях, що свідчить про її важливість та актуальність для підприємств. Незважаючи на наявність значної кількості наукових досліджень з цієї тематики [1; 2; 4; 8-13; 16-19;23], все ще існує потреба в розробці нових підходів та методів обліку витрат, оскільки умови ринку та виробництва постійно змінюються.

Дослідженнями проблем удосконалення виробництва хліба і виробів із тіста займалися такі наукові діячі, як: А.Н. Васильченко, Ж.А. Говоруха, Ю.В. Давидюк, Н.І. Костецька, І.Ю. Ладико, Н.Ю. Самойленко, С.В. Пеструха, М.Ф. Плотнікова та інші.

Метою дипломної роботи є дослідження організації та методики бухгалтерського обліку та аналізу виробничих витрат підприємства харчової промисловості.

Завдання дипломної роботи:

– розкрити теоретичні положення бухгалтерського обліку та аналізу виробничих витрат підприємств;

– дослідити організацію методичне забезпечення бухгалтерського обліку об’єкту дослідження на підприємстві харчової галузі;

– проаналізувати організаційно-методичне забезпечення аналізу виробничих витрат на підприємстві харчової галузі

Предметом дослідження є процес бухгалтерського обліку і аналізу виробничих витрат, а об'єктом дослідження є механізми бухгалтерського обліку і аналізу виробничих витрат на прикладі ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод”.

Для досягнення поставленої мети будуть використані такі методи дослідження, як аналіз наукових джерел, порівняння теоретичних підходів до обліку виробничих витрат, аналіз організації та методики обліку витрат, а також методи калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг, а також аналіз фінансових звітів підприємства.

У цілому, дипломна робота покликана сприяти підвищенню ефективності бухгалтерського обліку та аналізу виробничих витрат підприємств та розробці нових підходів до обліку витрат для подальшого розвитку підприємства. Використання нових методів та інструментів обліку витрат може допомогти знизити витрати на виробництво та підвищити якість продукції.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічна сутність виробничих витрат як об’єкта бухгалтерського обліку та аналізу

Для розв'язання проблем, пов'язаних з дослідженням сутності, формуванням, обліком, контролем та аналізом виробничих витрат, було проведено багато наукових досліджень у вітчизняній та зарубіжній науковій спільноті. Роботи таких вчених, як М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, А.М. Герасимович, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Ю.Я. Литвин, Є.І. Пилипенко, В.В. Сопка, Л.К. Сука, Р. Ентоні та Д. Фостер, виявилися особливо корисними для розуміння зв'язку між методами обліку витрат та методами калькулювання собівартості продукції, що зумовлено технологічними особливостями виробництва.

У роботі Ф.Ф. Бутинця [3] описано нерозривний зв'язок між методами обліку витрат та методами калькулювання собівартості продукції, що було виявлено завдяки технологічним особливостям виробництва. Об'єктом дослідження Т.Ю. Бондаренко [4] були загальновиробничі витрати, а автор запропонувала методику аналітичного обліку, що забезпечує єдність інформаційних потреб всіх користувачів інформації. У своїх наукових працях Г.М. Давидов [28] досліджує методологічні аспекти обліку витрат на збут та їх відображення у фінансовій звітності. Однак, існують певні складнощі як теоретичного, так і практичного характеру, пов'язані з фінансовим, управлінським та податковим обліком витрат, що свідчить про важливість цієї теми та необхідність проведення подальших досліджень.

Виробничі витрати - це сукупність витрат, пов'язаних з виготовленням продукту або наданням послуги, включаючи витрати на матеріали, працю, енергію, амортизацію обладнання та інші витрати (табл.1.1)

Таблиця 1.1

Підходи до визначення сутності поняття «витрати виробництва»

№	Джерело інформації	Визначення
1	НП(С)БО16 «Витрати»	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [25]
2	М.С. Пушкар	Сума факторів виробництва (ресурсів), спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг [34]
3	І.А. Волкова	Важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки, що відтворює у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції [7]
4	О.В. Кравченко	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності [16]

Дослідження сутності поняття «виробничі витрати» продовжимо в аспекті розкриття сутності різних видів витрат. За місцем виникнення:

Прямі витрати - це витрати, які пов'язані безпосередньо з виготовленням продукту, наприклад, зарплата робітників, матеріали та інші витрати, що відносяться до виробничого процесу.

Непрямі витрати - це витрати, які не пов'язані безпосередньо з виробництвом продукту, наприклад, витрати на управління, оренду приміщень та інші витрати, що не відносяться до виробничого процесу.

Виробничі запаси - це запаси, які зберігаються на підприємстві з метою забезпечення стабільності виробництва.

Оборотні засоби - це ресурси, які використовуються в процесі виробництва і мають обмежений термін експлуатації, наприклад, матеріали, паливо, електроенергія та інші.

Класифікація витрат:

За видами діяльності:

Витрати на матеріали - витрати, пов'язані з закупівлею і використанням матеріалів для виробництва продукту або надання послуги.

Витрати на оплату праці - витрати, пов'язані з оплатою праці працівників, які беруть участь у виробництві продукту або наданні послуги.

Витрати на енергію - витрати, пов'язані з використанням електроенергії, палива та інших джерел енергії для забезпечення виробництва.

Витрати на амортизацію - витрати, пов'язані зі зменшенням вартості основних засобів, які використовуються в процесі виробництва.

За характером виробництва:

Варіабельні витрати - витрати, які змінюються в залежності від кількості виробленого продукту або послуги.

Фіксовані витрати - витрати, які не змінюються незалежно від кількості виробленого продукту або послуги.

Потенційні витрати - витрати, які можуть виникнути у разі виникнення небажаного події, наприклад, витрати на страхування.

Важливо враховувати, що облік витрат основного виробництва є складною процедурою і вимагає відповідальності та уважного підходу до деталей.

До деталей процесу обліку витрат основного виробництва можна віднести такі поняття [1]:

Нормативна собівартість - це витрати, які включаються в собівартість продукту на основі нормативних даних, що визначаються технологічними картами і нормативами витрат. Вона включає в себе витрати на матеріали, оплату праці, енергію, амортизацію та інші витрати.

Фактична собівартість - це витрати, які фактично були здійснені на виробництві продукту. Її визначення полягає в зіставленні нормативної собівартості з фактичною, з урахуванням відхилень.

Відхилення від нормативної собівартості - різниця між нормативною та фактичною собівартістю. Відхилення можуть бути позитивними (якщо фактичні витрати менші за нормативні) або негативними (якщо фактичні витрати більші за нормативні).

Методи обліку витрат - існує кілька методів обліку витрат, таких як метод прямих витрат, метод повного виробництва, метод неповного виробництва та інші.

Облік витрат основного виробництва є дуже важливим елементом управління підприємством, оскільки дозволяє визначити вартість продукту, визначити рентабельність виробництва та приймати рішення щодо оптимізації витрат.

Поняття виробничих та невиробничих витрат та прямих та непрямих витрат - це різні поняття, які хоча і пов'язані між собою, але не можуть бути взаємозамінними. [2]

Виробничі витрати - це витрати, пов'язані з виробництвом продукту або послуги, наприклад, витрати на сировину, матеріали, енергію, оплату праці виробничого персоналу, амортизацію обладнання та інше. Виробничі витрати можуть бути як прямі (безпосередньо пов'язані з виробництвом продукту), так і непрямі (непов'язані безпосередньо з виробництвом продукту, наприклад, загальнодержавні податки, витрати на управління підприємством тощо). [29]

Прямі витрати - це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретного продукту або послуги, наприклад, витрати на матеріали, що входять до складу продукту, або оплату праці працівників, які безпосередньо займаються виробництвом цього продукту. [30]

Непрямі витрати - це витрати, які не можна прямо пов'язати з виробництвом конкретного продукту або послуги, але необхідні для

забезпечення функціонування підприємства в цілому, наприклад, витрати на управління підприємством, загальнодержавні податки тощо. [30]

Отже, поняття виробничих та невиробничих витрат та прямих та непрямих витрат - це неоднакові поняття, але вони пов'язані між собою. Виробничі витрати можуть включати як прямі, так і непрямі витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукту або послуги. Наприклад, витрати на зарплату виробничих працівників є прямими витратами, тоді як витрати на електроенергію, що використовується для роботи виробничого обладнання, є непрямими витратами.

Таким чином, сутність поняття "виробничі витрати" полягає в тому, що це сукупність витрат, пов'язаних з виробництвом товарів або послуг. Вони включають всі витрати, що виникають на різних етапах виробництва, від закупівлі сировини та матеріалів до виготовлення готової продукції.[11]

Класифікація витрат включає розподіл витрат на різні категорії в залежності від їх характеристик, таких як функціональне призначення, місце виникнення, спосіб врахування в обліку та інші фактори. Це дозволяє підприємствам більш деталізовано аналізувати витрати та встановлювати їх взаємозв'язок з різними аспектами виробництва.

Класифікація виробничих витрат:

Сировинні витрати: Це витрати, пов'язані з придбанням та переробкою сировини або матеріалів, необхідних для виробництва продукції.

Операційні витрати: Це витрати, пов'язані з веденням виробничої діяльності, такі як заробітна плата працівників, витрати на енергію, воду, витрати на утримання техніки, амортизація обладнання та інші витрати, пов'язані з виробництвом продукції.

Витрати на виробництво продукції: Це витрати, які безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, такі як заробітна плата виробничих робітників, витрати на матеріали та компоненти, витрати на операції з обробки, збирання, зберігання та транспортування продукції.

Витрати на управління виробництвом: Це витрати, пов'язані з організацією та управлінням виробничим процесом, такі як заробітна плата менеджерів виробництва, витрати на планування, контроль та координацію виробництва.

Витрати на дослідження та розробку: Це витрати, пов'язані з дослідженням, розробкою нових продуктів, технологій, процесів виробництва, включаючи заробітну плату дослідників, витрати на обладнання, матеріали, патенти та ліцензії.

Витрати на якість: Це витрати, пов'язані з контролем якості виробництва, включаючи витрати на випробування продукції, сертифікацію та витрати на забезпечення якості.

Адміністративні витрати: Це витрати, пов'язані з управлінням загальною діяльністю організації, такі як заробітна плата керівників, витрати на управлінську інфраструктуру, оренду, амортизацію офісного обладнання та інші адміністративні витрати.

Окрім вищезгаданих категорій, існують ще деякі специфічні види витрат, які можуть бути враховані у виробництві, такі як:

– Витрати на логістику: Це витрати, пов'язані з переміщенням матеріалів, компонентів, готової продукції, включаючи витрати на транспортування, складське господарство, логістичний менеджмент та інші пов'язані витрати.

– Витрати на екологію та охорону довкілля: Це витрати, пов'язані з відповідністю виробництва вимогам екологічного законодавства, включаючи витрати на відновлення природних ресурсів, охорону довкілля, реалізацію екологічних заходів та інші витрати, пов'язані з екологічно відповідним виробництвом.

– Витрати на соціальні заходи: Це витрати, пов'язані зі забезпеченням соціальних гарантій та заходів для працівників, такі як виплати на соціальне страхування, медичне обслуговування, пенсійні внески, соціальні програми, корпоративні заходи та інші подібні витрати.

– Витрати на виробничий контроль та автоматизацію: Це витрати, пов'язані з впровадженням систем виробничого контролю, автоматизації виробничих

процесів, включаючи витрати на обладнання, програмне забезпечення, навчання персоналу, налагодження та підтримку автоматизованих систем.

Класифікація виробничих витрат допомагає виробникам краще розуміти складові витрат на виробництво, а також контролювати та оптимізувати їх для досягнення ефективної виробничої діяльності та досягнення стратегічних цілей підприємства.

Виробничі витрати є важливим елементом у фінансовому управлінні підприємством, оскільки вони впливають на вартість виробництва, рентабельність продукції та кінцевий прибуток. Ефективний облік виробничих витрат дозволяє підприємствам здійснювати контроль за витратами, аналізувати витратну структуру, виявляти резерви зниження витрат та приймати обґрунтовані рішення з питань виробництва, ціноутворення, розробки стратегій та планування діяльності.

Особливості обліку виробничих витрат включають:

Класифікація витрат: Виробничі витрати можуть бути класифіковані за різними критеріями, такими як функціональне призначення (сировина, матеріали, трудові витрати, оплата енергії тощо), за видами виробництва (основні витрати, допоміжні витрати, загальновиробничі витрати) або за характером діяльності (постійні витрати, змінні витрати).

Взаємодія з іншими обліковими системами: Облік виробничих витрат пов'язаний з багатьма іншими обліковими системами, такими як облік сировини та матеріалів, облік заробітної плати, облік основних засобів та інших складових виробництва. Це вимагає забезпечення взаємодії між різними системами обліку для забезпечення точності та цілісності фінансової інформації.

Врахування особливостей виробничого процесу: Виробничі витрати можуть мати свої особливості в залежності від конкретної галузі та типу виробництва. Наприклад, витрати на дослідження та розробку нового продукту можуть бути важливою складовою виробничих витрат у високотехнологічному секторі, тоді як витрати на опалення або вентиляцію можуть бути значними виробничими витратами у виробництві продуктів харчування.

Облік за вартісними елементами: Виробничі витрати можуть бути обліковані за вартісними елементами, такими як виробничі поточні витрати, виробничі постійні витрати, амортизація основних засобів, витрати на науково-технічну розробку тощо. Це дозволяє встановлювати взаємозв'язки між різними елементами виробничих витрат та аналізувати їх вплив на вартість продукції та прибуток підприємства.

Забезпечення контролю за витратами: Облік виробничих витрат допомагає забезпечувати контроль за витратами на різних етапах виробництва. Це дозволяє вчасно виявляти витратні відхилення, розпізнавати причини витрат та вживати заходів щодо їх оптимізації.

Отже, виробничі витрати є важливим елементом обліку, який дозволяє підприємствам контролювати витрати, аналізувати витратну структуру, приймати обґрунтовані рішення щодо оптимізації виробничих процесів, забезпечувати точний облік витрат, а також взаємодію між різними системами обліку. Врахування особливостей виробничого процесу, облік за вартісними елементами та забезпечення контролю за витратами є важливими аспектами виробничого обліку. Це допомагає підприємствам ефективно використовувати ресурси, підвищувати рентабельність виробництва та досягати конкурентних переваг на ринку.

1.2. Анотований огляд вітчизняного законодавства та періодичної літератури з обліку та аналізу виробничих витрат

В сучасних умовах глобалізації, зростання конкуренції та швидкої зміни ринкових умов, ефективне управління витратами стає критично важливим для підприємств. Виробничі витрати становлять значну частину загальних витрат підприємства, тому вони потребують особливої уваги в процесі управління.

Сутність обліку виробничих витрат полягає в систематичному зборі, обробці, аналізі та використанні інформації про витрати, пов'язані з виробництвом продукції або наданням послуг. Облік та аналіз виробничих

витрат допомагає встановити оптимальний рівень витрат на виробництво, контролювати їх розподіл на окремі види витрат, виявляти резерви зниження витрат та підвищення рентабельності виробництва.

Аналізуючи нормативно-правове забезпечення обліку витрат, можна відзначити значну кількість нормативно-правових документів, в яких розкривається зміст категорії «витрати».

Так, у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та в Методичних рекомендаціях щодо формування фінансової звітності визначено, що витрати - це зменшення економічних вигод у форма вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) [24; 22].

У ст. 14 Податкового кодексу України (ПКУ) витрати - це сума будь-яких витрат, понесених платником податку на провадження господарської діяльності в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, які супроводжуються зменшенням економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком змін капіталу власниками у вигляді його вилучення або розподілу) [33].

Відповідно до п. 6 (НП(С)БО) 16 «Витрати» до витрат звітного періоду відноситься як зменшення активів, так і збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу в результаті його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [25].

Відповідно до (НП(С)БО) 16 «Витрати» не визнаються витратами та не включаються до звіту про фінансові результати платежі за договорами комісії, агентськими та іншими подібними договорами на користь комітента, довірителя тощо (зведений звіт про доходи); попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення отриманих кредитів; інше зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають характеристикам, зазначеним у пункті 6

вищезазначеного положення; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [25].

Вивчення наукової економічної літератури підтверджує відсутність єдиної думки щодо досліджуваного визначення поняття «витрати» (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Методичні підходи до тлумачення поняття «витрати»

Підхід до визначення	Характеристика категорії
управління підхід	Обсяг ресурсів, використаних у грошовому вимірі до досягнення певних цілей.
	Вартість ресурсів (матеріальних і трудових), які використовуються для виробництва продукції, отримання прибутку або досягнення іншої мети організації.
	Поточні витрати праці, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції виражаються в грошовій формі.
	Вартісний вираз абсолютної величини застосованих і спожитих ресурсів, необхідних для здійснення підприємством виробничо-господарської діяльності та досягнення ним поставленої мети.
Бухгалтерський облік підхід	Зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
	Вибуття або інше використання активів та (або) виникнення кредиторської заборгованості внаслідок відвантаження чи виробництва товарів, надання послуг чи здійснення інших операцій, що є основою діяльності суб’єкта господарювання.
	Зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів всередині підприємства.

Джерело: сформовано за даними [6, с. 667]

Наведемо наочно кілька прикладів публікацій вчених в ретроспективному аспекті (табл.1.3), які досліджували тематику обліку та аналізу виробничих витрат.

Ці публікації є прикладами різноманітних досліджень та думок вчених щодо управлінського обліку та бюджетування виробничих витрат.

Основні теоретичні аспекти управлінського обліку і бюджетування виробничих витрат включають класифікацію витрат, методи обліку витрат, засоби вимірювання витрат, аналіз витратної структури, планування та контроль витрат, а також використання бюджетування в управлінні виробничими витратами.

Таблиця 1.3

Приклади публікацій закордонних вчених з дослідження відповідної тематики

Автори	Назва публікації (мовою оригіналу)	Рік видання	Основний зміст дослідження
1	2	3	4
Otley, D.T.	"The Role of Budgeting in Management Control Systems: A L contingency Approach"	1978	ця публікація висвітлює роль бюджетування в системах управління, зокрема з контингентного підходу, враховуючи різноманітні фактори, такі як організаційна культура, структура, стратегія та зовнішнє середовище
Cooper, R.	"Target Costing and Value Engineering"	1993	ця публікація розглядає підходи до управління витратами, такі як "цільове вартісне проектування" (target costing) та "інжиніринг вартості" (value engineering), які включають бюджетування виробничих витрат як один з ключових елементів у процесі визначення цінових цілей та контролю витрат

Продовження табл.1.3

1	2	3	4
Kaplan, R.S. Cooper, R.	"Integrated Cost Management: A Framework for Analyzing the Cost Effectiveness of Organizational Processes"	1998	ця публікація розглядає інтегрований підхід до управління витратами, що включає в себе бюджетування, управління витратами, аналіз ефективності процесів та стратегічне управління витратами
Kaplan, R.S. Anderson, S.R.	"Activity-Based Costing and Activity-Based Management for Health Care"	2001	ця публікація висвітлює застосування методу ABC (Activity-Based Costing) та ABM (Activity-Based Management) в галузі охорони здоров'я, зокрема управлінням витратами на медичні послуги
Hope, J. Fraser, R.	"Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap"	2003	ця публікація досліджує альтернативні підходи до бюджетування, такі як "за межами бюджету", які дозволяють організаціям більш гнучко управляти витратами та досягати кращих результатів
Duffy, J.	"Contemporary Management Accounting Practices in UK Manufacturing"	2000	ця публікація проводить аналіз практик управлінського обліку в британському виробничому секторі, включаючи питання бюджетування виробничих витрат та його взаємодії з управлінським обліком
Horngren, C.T.	"Budgeting: A Comprehensive Guide"	2012	ця публікація є комплексним довідником з питань бюджетування, включаючи теоретичні аспекти, різноманітні методи та практичні рекомендації щодо управління витратами та бюджетуванням

Закінчення табл.3.1

1	2	3	4
Kyj, L., Cauvin, E. Duffy, J.	"Budgeting Practices and Performance in Small Healthcare Businesses"	2016	ця публікація проводить дослідження практик бюджетування в малих бізнесах у галузі охорони здоров'я та їх взаємозв'язок з результативністю підприємств
Atkinson, A.A., Kaplan, R.S., Matsumura, E.M. та Young, S.M.	"Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution"	2018	ця публікація розглядає різні аспекти управлінського обліку, включаючи бюджетування виробничих витрат, як важливий інструмент прийняття рішень та виконання стратегії

Джерела:[43-51]

Таким чином, в наведених публікаціях сформовано основне теоретичне «поле» понять стосовно зазначеної проблематики.

Українські науковці також дуже докладно вивчали тему управлінського обліку і бюджетування виробничих витрат. Ось кілька прикладів публікацій, які містять інформацію про цю тему (табл.1.4)

Таблиця 1.4

Приклади публікацій українських вчених з дослідження відповідної тематики

Автори	Назва публікації	Рік та вид видання	Основний зміст дослідження
1	2	3	4
Мороз М.О., Петрик О.О.	Управлінський облік виробничих витрат	2016, монографія	У монографії автори досліджують теоретичні та практичні аспекти управлінського обліку виробничих витрат, включаючи бюджетування витрат, методи оцінки виробничих витрат, зв'язок між управлінським обліком та бюджетуванням

Продовження табл.1.4

1	2	3	4
Шевченко О.В., Котельникова Ю.М.	Бюджетування витрат на підприємстві: теорія та практика	2018, наукова стаття в журналі "Економічний аналіз"	У цій статті автори розглядають питання бюджетування витрат на підприємстві, включаючи виробничі витрати, аналізують методи бюджетування витрат та їх роль у системі управління підприємством
Гаврилова Л.І.	Управління виробничими витратами підприємства: теорія та практика	2019, наукова монографія	Автор досліджує теоретичні та практичні аспекти управління виробничими витратами підприємства, включаючи методи бюджетування витрат, організацію управлінського обліку витрат та їх аналіз
Кобець О.В., Пантєлєєва Л.В.	Управлінський облік в системі економічного аналізу суб'єктів господарювання	2017, наукова стаття в журналі "Економіка: реалії часу"	Автори досліджують роль управлінського обліку в системі економічного аналізу суб'єктів господарювання, включаючи аспекти бюджетування виробничих витрат та їх контролю.
Грищенко В.М.	Управління витратами в системі бюджетування на підприємствах роздрібної торгівлі	2018, наукова стаття в журналі "Економіка регіону"	Автор досліджує питання управління витратами в системі бюджетування на підприємствах роздрібної торгівлі, включаючи аспекти виробничих витрат та їх контролю
Ширяєва А.С., Євченко О.М.	Бюджетування витрат на підприємствах сфери обслуговування	2019, наукова стаття в журналі "Економіка та управління"	Автори розглядають особливості бюджетування витрат на підприємствах сфери обслуговування, включаючи аспекти виробничих витрат та їх управління

Джерела:[8;9;15;23;40;41]

Ці публікації є прикладами наукових досліджень в українському контексті, що розкривають теоретичні аспекти управлінського обліку та бюджетування виробничих витрат.

Загальна систематизація сучасних наукових праць з теми дослідження узагальнена у наступній таблиці.

Таблиця 1.5

Систематизація наукових праць по темі дослідження

№	Джерело		Основні аспекти, які відносяться до теми	Власні судження
	Автор, назва, вид видання	Рік видання		
1	2	3	4	5
1	Алексєєва А. В. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції, ***стаття***	2019	Досліджено економічну сутність понять «витрати» та «управління витратами» як одних із найважливіших категорій, які мають прямий вплив на результати діяльності підприємства, тобто її ефективність.	Визначено основне призначення калькулювання, яке необхідне для організації та управління бізнесом, контролю над рівнем витрат, визначення прибуткових, другорядних і збиткових сегментів діяльності
2	Бондаренко Т.Ю., Руденко О.В. Основи визначення загальновиробничих витрат в умовах діяльності гірничо-збагачувальних підприємств, ***стаття***	2020	Відзначено, що класифікація прямих витрат орієнтована виключно на позамовний метод обліку. Доцільним визнаний альтернативний підхід, що ґрунтується на дослідженні специфіки виробництва щодо формування та поведінки накладних витрат.	Цікавим є критичне дослідження представлених в економічній літературі поглядів щодо визначення загальновиробничих витрат. Доведено, що економічно доцільною є класифікація загальновиробничих витрат як накладних

Продовження табл.1.5

1	2	3	4	5
3	Дубиніна С.М. Формування векторів управління витратами промислових підприємств, ***дисертація***	2020	1.1. Теорія управління витратами виробництва 1.2. Сучасні напрямки теорії управління витратами 1.3. Методичні підходи до визначення вит-рат виробництва	Узагальнений наочний вигляд класифікації витрат на виробництво– дуже зручний для розуміння; та інформативною є загальна система управління витратами
4	Дубиніна, С.М., Удосконалення методики формування собівартості за економічними елементами витрат на промислових підприємствах, ***монографія***	2020	Детальна характеристика групування витрат за економічними елементами; Сутність метод. підходів до визначення витрат	Узагальнено статті витрат у формі 2 з використанням рахунків різних класів, що дуже зручно для опрацювання на практиці бухгалтерам діючих підприємств
5	Сук, Л.К., Сук, П.Л. Облік витрат за елементами і статтями, ***стаття***	2019	Розкрито поря-док формування технологічної, виробничої та повної собівар-тості продукції. Виявлено, що якщо на підприємстві виробляють один вид продукції, то всі понесені витрати по суті є прямими. Якщо об’єктів обліку декілька, то непрямі витрати підлягають розподілу	Виявлено, що в галузевих метод. рекомендаціях міститься різна кількість статей витрат, які не співпадають по назві і змісту. Відтак в обліку доцільно виділяти статті відповідно до визначених елементів витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати

1.3. Міжнародні стандарти фінансової звітності, що регулюють облік операцій виробничих витрат

Міжнародні стандарти не передбачають окремого стандарту, який би розкривав методологічні засади формування інформації про витрати підприємства в бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності. Але поняття «витрати», їх визнання, оцінка та класифікація розкривається в Концептуальних засадах підготовки та подання фінансової звітності Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби».

Порівняльна характеристика визначення, класифікації та оцінки витрат відповідно до вимог Міжнародних та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку наведена в табл. 1.6

Таблиця 1.6

Порівняння змісту витрат за (НП(С)БО) та МСБО

Згідно (НП(С)БУ)	Відповідно до (IAS)
1	2
Стандарт, який регламентує (визначає)	
(НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та (НП(С)БО) 16 «Витрати».	Відповідно до міжнародних стандартів єдиного спеціалізованого стандарту не існує.
Визначення термінів (понять)	
Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками).	Витрати – зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду, що відбувається у вигляді відтоку або зменшення активів чи збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення капіталу, не пов'язаного з його розподілом між акціонерами.
Витрати класифікуються в залежності за видом діяльності, з якої вони виникли, за економічними елементами та статтями витрат. Розподіл прямих і непрямих витрат, змінних і постійних….	МСФЗ базуються на існуванні загальноприйнятої практики виділення у звітності статей витрат, які виникають у процесі діяльності суб'єкта господарювання.

Продовження табл.1.6

1	2
Елементи витрат	
– собівартість реалізованої продукції; – витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізації: адміністративні витрати; Витрати на збут; Інші операційні витрати; – фінансові витрати; – втрати від участі в капіталі; – інші активні витрати.	МСБО 1 визначає класифікацію: – за характером витрат: амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати; – за функціями витрат: собівартість реалізованої продукції, продаж витрати, адміністративні витрати та інші витрати.
Визнання витрат	
Витрати визнаються у фінансовій звітності під час вибуття активу або збільшення зобов'язання, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі їх систематичного та раціонального розподілу протягом тих звітних періодів, коли отримані відповідні економічні вигоди. отримано.	Відповідно до МСФЗ витрати визнаються на основі прямого порівняння понесених витрат і прибутків за конкретними статтями доходів, що передбачає одночасне визнання прибутків і витрат, які виникають безпосередньо та спільно в результаті одних і тих самих операцій або інших подій.
Оцінка вартості	
У (НП(С)БО) правила щодо оцінки витрат підприємства викладено окремим стандартом, але в стандартах зазначено деякі особливості оцінки витрат під час операцій з активами, зобов’язаннями та капіталом.	У МСФЗ немає правил, спеціально викладених в окремому стандарті щодо оцінки витрат, але деякі стандарти містять положення, які визначають оцінку відповідних витрат, визнаних у Звіті про прибутки та збитки.

Джерело: [12; 19]

Аналіз табл.1.6 показує, що визначення вартості, наведені в національних стандартах, майже ідентичні тим, що наведені в міжнародних стандартах. Це підтверджує адаптацію національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних вимог.

На основі проведеного ретроспективного аналізу можна зазначити, що вчені характеризують витрати як грошові та матеріальні ресурси, які використовуються протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також як показник ефективності діяльності суб'єкта господарювання. Таке визначення є виправданим, оскільки витрати характеризують собівартість виробничо-господарської діяльності підприємства та виражають реальні виробничі відносини в ринковому середовищі.

Облік витрат основного виробництва є важливою складовою ефективного управління підприємством, яке має виробничий профіль. Зарубіжний досвід обліку витрат основного виробництва може бути цікавим для України, оскільки він може надати корисні ідеї та рекомендації для удосконалення обліку витрат на виробництві.

Один з прикладів зарубіжного досвіду обліку витрат основного виробництва є система вартісного обліку витрат, яку застосовують у США та країнах Європи.[12] За цією системою, витрати на основне виробництво включаються у собі витрати на капітальні інвестиції, амортизацію, ремонт та технічне обслуговування обладнання, енергію та інші непрямі витрати. Також важливим елементом цієї системи є розподіл витрат на окремі продукти або послуги, що дозволяє визначити їх собівартість та встановити ефективність виробничих процесів.

Інший приклад зарубіжного досвіду - це система керування витратами на виробництві (Manufacturing Cost Management System), що застосовується у Японії. [19] За цією системою, витрати на основне виробництво детально аналізуються та класифікуються в залежності від їх типу та впливу на кінцевий продукт. Крім того, важливою складовою цієї системи є постійне вдосконалення виробничих процесів та зниження витрат, що дозволяє досягти максимальної ефективності виробництва.

Зарубіжний досвід обліку витрат основного виробництва може також включати застосування новітніх технологій виробництва та автоматизації процесів, що дозволить зменшити ручну працю та збільшити точність обліку

витрат. Крім того, застосування таких методів, як Activity-Based Costing (ABC) та Lean Manufacturing [19;52], дозволяє підприємствам уникнути перенакопичення запасів, покращити логістику та управління ланцюжком постачання, що також сприятиме зниженню собівартості продукції та збільшенню ефективності виробничих процесів.

До того ж, зарубіжний досвід може включати застосування методу Total Quality Management (TQM), що дозволяє підвищити якість продукції та задоволеність клієнтів, що також позитивно вплине на конкурентоспроможність підприємств на міжнародному ринку. Крім того, застосування методів зеленого виробництва (Green Manufacturing) та сталого розвитку (Sustainable Development) можуть допомогти зменшити витрати на використання ресурсів та знизити вплив на довкілля, що є важливим фактором у сучасному світі.

Отже, зарубіжний досвід обліку витрат основного виробництва може бути корисним для України в багатьох аспектах, що дозволить підприємствам підвищити ефективність виробництва та підвищити їхню конкурентоспроможність на міжнародному ринку.

1.4. Динаміка розвитку галузі та місце обраного підприємства в ній

Ринок продуктів харчування, зокрема хліба та випічки, є однією з найсуттєвіших галузей економіки, яка має значний потенціал і забезпечує населення основними життєво важливими продуктами.

Сучасна хлібопекарська галузь України, завдяки своїм виробничим можливостям, автоматизації технологічних процесів та розширенню асортименту, здатна задовольняти потреби населення у різноманітних хлібобулочних виробах за доступною ціною.

Харчова цінність цих продуктів має велике значення, оскільки вони забезпечують більше половини денної енергетичної потреби людини і близько трьох четвертин потреби у рослинному білку.

На ринку України присутній великий відсоток вітчизняних підприємств, але також важлива частка продовольчих товарів імпортується. Варто зазначити, що особливість ринку хліба та випічки України полягає у високому рівні самодостатку, коли майже усі потреби забезпечуються вітчизняними виробниками через обмежений термін придатності цих продуктів та складнощі їх доставки на великі відстані. Це забезпечує стійкість внутрішнього ринку до імпортних конкурентів і сприяє збереженню конкурентоспроможності місцевих виробників. Одночасно високі стандарти якості продукції ставлять перед хлібопекарськими підприємствами вимоги щодо збалансованості обсягів виробництва та споживання продукції.

Хлібопекарна галузь в Україні в останні десятиліття пройшла складний шлях розвитку, вплив на який мали як внутрішні, так і зовнішні фактори. Основні етапи динаміки розвитку цієї галузі можна умовно поділити на кілька періодів:

Період після незалежності (1991-2000 рр.): Після отримання незалежності України хлібопекарна галузь зазнала значних змін. Зокрема, було проведено приватизацію державних підприємств, що призвело до появи приватних хлібозаводів і пекарень.

Період кризи і реформ (2000-2010 рр.): У цей період галузь зазнала складнощів через економічну кризу та потребу в модернізації. Багато підприємств зазнали фінансових проблем, але ті, хто змогли вижити, почали впроваджувати нові технології та стандарти якості.

Період стабілізації та розвитку (2010-2020 рр.): Зростання економіки та покращення інвестиційного клімату сприяли стабілізації галузі. Хлібопекарні почали активно впроваджувати сучасні технології, автоматизувати виробництво і підвищувати якість продукції.

Сучасний період (після 2020 р.): У сучасному світлі хлібопекарна галузь України стала більш конкурентоспроможною на міжнародному ринку. Підприємства активно використовують інноваційні технології, зокрема в області енергоефективності та використання нових сировин.

Хліб та вироби з тіста є основною харчовою продукцією, яку споживають усі верстви населення, незалежно від місця проживання, статусу чи доходу. Тому промисловість, що виробляє ці продукти, має велике стратегічне значення для забезпечення життєво важливих потреб суспільства та гарантування продовольчої безпеки країни.

Період найбільшого розквіту хлібопекарської промисловості в Україні припадає на 70-ті роки минулого століття, коли відбувалося активне будівництво хлібозаводів з сучасним обладнанням та технологіями для виробництва різноманітних хлібобулочних виробів, які постійно удосконалювалися. Україна в той час займала провідні позиції за обсягами виробництва якісного хліба та випічки завдяки активному розвитку та постійному удосконаленню науково-технічного потенціалу цієї галузі.

Хлібопекарна сфера завжди була і є однією з найстійкіших галузей національної економіки України.

Аналіз показує, що інтенсивний розвиток хлібопекарної галузі в Україні уповільнюють такі проблеми:

зменшення споживання хліба в Україні, що щорічно призводить до скорочення виробництва хлібу на 60 тисяч тонн;

щорічне зниження частки зерна з високими хлібопекарськими властивостями, значне збільшення домішок та погіршення якісних і смакових характеристик хліба;

зростання цін на хліб;

моральне та фізичне застаріння хлібопекарського обладнання на вітчизняних підприємствах;

відсутність якісних і доступних інгредієнтів для виробництва хлібопродуктів;

жорстке державне регулювання цін на хліб та хлібобулочні вироби, що призводить до низької рентабельності виробників;

відносно короткий термін зберігання хліба;

майже повна відсутність впровадження нових технологій, особливо у виробництві заморожених напівфабрикатів, які потребують додаткового приготування; обмежена фінансова та економічна підтримка галузі з боку державних органів, що сповільнює темпи розвитку хлібопекарської промисловості; відсутність ефективних інвесторів, які могли б підтримати інноваційну діяльність на підприємствах галузі та державного регулювання як у фінансовому, так і правовому аспектах.

Український ринок хліба та хлібобулочних виробів переважно належить вітчизняному виробництву, що становить приблизно 99% від усієї пропозиції. Споживчий попит у національній хлібопекарській сфері майже рівний пропозиції.

На сьогоднішній день на ринку хлібопекарської продукції спостерігається тенденція до укрупнення та концентрації виробництва, що виражається у формуванні вертикально інтегрованих структур з відкритим циклом виробництва, починаючи від виготовлення борошна і до випуску готової продукції.

На сучасному етапі розвитку, ринок хлібних виробів демонструє широке охоплення території та регіонів, як і раніше – виробництво хлібних товарів відбувається у всіх куточках України, в тому числі завдяки активності великих холдингів, які розширюють свою присутність та мережу збуту. Проте, процеси перерозподілу власності, конкуренції на ринку та економічні кризи призвели до зменшення кількості промислових підприємств, які спеціалізуються на виробництві хлібних і борошняних виробів. Протягом останніх семи років їхнє число скоротилося на третину, до 1007 одиниць, що також призвело до зменшення чисельності робочої сили. Великі виробничі потужності хлібозаводів переважно зосереджені у передмістях таких міст, як Київ та Харків, що сприяє розвитку сільських територій та розширенню зон постачання хлібних товарів на відстань до 150–200 км. Нині у галузі хлібопечіння основну долю виробництва хлібних товарів припадає на інтегровані компанії: концерн "Хлібпром" (Львів) – 15,6%, ПАТ "Київхліб" (Київ) – 13,5%, ТОВ "ХК "Хлібні інвестиції" (Київ) –

11,1%, "Кулиничі" (Харків) – 9,4%, "Формула смаку" (Кропивницький) – 8,8%, "Хлібодар" (Запоріжжя) – 5,9%.

Ці виробники забезпечують понад 75% хлібопродукції на ринку. На відміну від інших галузей, хлібопекарська індустрія здатна забезпечувати продукцію на рівні фізіологічних потреб споживачів, що відображає високу важливість галузі у продовольчій системі країни. Така структура ринку хліба та випічки створює різноманітність виробників із різними долями на ринку – промислові підприємства володіють не більше 40% ринку, понад половину розділяють міні-пекарні та пекарні торгових мереж, а решта випадає на підприємства громадського харчування.

На сучасному етапі розвитку ринку хліба й хлібобулочних виробів України можна виділити три основні групи учасників: традиційні великі та середні виробники, міні-пекарні та мережні роздрібні торговельні компанії, які спеціалізуються на виробництві хлібобулочних виробів з напівфабрикатів. Кожна з цих груп має свою специфіку та орієнтацію на різні сегменти ринку.

Ситуація з конкуренцією в галузі хлібопекарства в основному є місцевою та міжрегіональною. Більшість виробників обслуговують певну територію (місто, район, область) через обмеженість терміну зберігання хлібних виробів, що впливає на радіус їхньої поставки. Ефективна доставка на відстань понад 150 км застосовна головним чином для продуктів з тривалим терміном зберігання, оскільки подовження часу транспортування хліба може призвести до погіршення якості продукції при доставці до покупців, що зменшує її конкурентоспроможність.

На ринку хліба та хлібобулочних виробів в Україні активно конкурують продукти, виготовлені у пекарнях торгових мереж, з промисловою продукцією, призначеною для реалізації. У європейському секторі торговельні мережі почали знову акцентувати увагу на партнерствах з виробниками через зростання витрат на обслуговування обладнання та його модернізацію.

Основними учасниками українського ринку хлібних виробів є великі промислові компанії:

ТОВ "Кулиничи" з 10 спеціалізованими хлібопекарськими комплексами в Харківській, Київській та Полтавській областях з потужністю 650 тонн продукції на добу;

ПрАТ "Київхліб" з 9 виробничими майданчиками у Києві та області, які здатні виробляти понад 400 тонн хлібних виробів та 10 тонн хлібних смаколиків на добу;

ПАТ "Холдингова компанія "Хлібні інвестиції" з 6 підприємствами у різних областях, які володіють 8% часткою ринку під брендами "Цар Хліб", "Майстерня смакоти", "Чанта", "Теремно";

ПрАТ "Концерн "Хлібпром" з 5 переробними підприємствами у Львівській та Вінницькій областях, які виготовляють хліб, хлібобулочні та кондитерські вироби під ТМ "Agrola", "Вінницхліб", "Bandinelli", "2go", "Panerini", "Любляна" та "Джуні";

Національна група компаній HD-Group, що володіє заводами з виробництва хлібобулочних та борошняних виробів у Запорізькій та Чернівецькій областях з потужністю 200 тонн на добу під ТМ "Хлібодар";

Підприємства з різних областей, такі як Дніпропетровська, Черкаська, Миколаївська та Чернігівська, що виготовляють продукцію під ТМ "Формула смаку" з потужністю 10 тис. тонн хлібобулочних виробів.

Після аналізу харчових звичок домогосподарств виявлено, що хліб та хлібні вироби займають третє місце у раціоні українців за обсягами споживання. Перше місце належить молоку та молочним продуктам, друге – овочам і баштанним культурам. За статистикою, середньомісячне споживання хліба та хлібних виробів становить 8,1 кг на особу, у той час як м’яса – 5,1 кг, молока та молочних продуктів – 19,1 кг, яєць – 20 штук, риби – 1,5 кг, цукру – 2,6 кг, олії та рослинних жирів – 1,4 кг, картоплі – 6,2 кг, овочів та баштанних культур – 8,8 кг, фруктів, ягід, горіхів та винограду – 4 кг.

Споживчий кошик українця передбачає споживання дорослою працездатною особою 62 кг пшеничного хліба на рік та 39 кг житнього. Хліб розглядають як ключовий елемент продовольчої безпеки, оскільки він доступний

всім верствам населення. У зв'язку з цим важливо звернути увагу на розширення асортименту хлібобулочних виробів, щоб надати людям найповніше харчове задоволення, враховуючи їхні потреби в білках, жирах, вуглеводах та мікронутрієнтах, таких як вітаміни та мінеральні речовини.

Зростання зацікавленості у здоровому способі життя спричинило попит на продукти, які відповідають цим вимогам, наприклад, низькокалорійний хліб, хліб з грубого помелу борошна, з насінням, сухофруктами, гречаний хліб та інші подібні варіанти.

На сучасному етапі, ринок хлібних виробів продовжує мати широкий географічний охоплення через наявність хлібопекарських підприємств у всіх областях України. Особливо це стосується великих холдингів, які активно розширюють свої здатності та мережу збуту. Проте, процеси реструктуризації власності, зростаюча конкуренція на ринку і економічні кризи спричинили скорочення кількості промислових підприємств, які виробляють хлібобулочну продукцію. Протягом останніх п'яти років їхнє число зменшилося на третину, до 1007 підприємств, що призвело також до скорочення чисельності працівників.

Головні промислові потужності хлібних заводів розміщуються переважно у передмістях великих міст, таких як Київ, Харків та інші. Це сприяє збільшенню робочих місць у сільських районах та розширенню зони постачання хліба на відстань до 150–200 кілометрів. На сьогоднішній день більшість виробництва хлібних виробів припадає на вертикально-інтегровані компанії, такі як концерн "Хлібпром" (м. Львів), ПАТ "Київхліб" (м. Київ), ТОВ "ХК «Хлібні інвестиції» (м. Київ) та інші.

Ці компанії виробляють понад три чверті хлібної продукції країни. Хлібопекарська галузь відіграє важливу роль у забезпеченні продукцією за фізіологічними нормами споживання. Слід зазначити, що ринок хліба і хлібобулочних виробів має різноманітну структуру, де промислове виробництво складає близько 40% обсягу, а більшість – 50–60% – припадає на приватні міні-пекарні та мережі торгівлі, а також цехи громадського харчування.

Висновки до розділу 1

Було докладно розглянуто теоретичні положення бухгалтерського обліку та аналізу виробничих витрат підприємств.

Досліджена сутність поняття "виробничі витрати" полягає в тому, що це сукупність витрат, пов'язаних з виробництвом товарів або послуг. Вони включають всі витрати, що виникають на різних етапах виробництва, від закупівлі сировини та матеріалів до виготовлення готової продукції.

Класифікація витрат включає розподіл витрат на різні категорії в залежності від їх характеристик, таких як функціональне призначення, місце виникнення, спосіб врахування в обліку та інші фактори. Це дозволяє підприємствам більш деталізовано аналізувати витрати та встановлювати їх взаємозв'язок з різними аспектами виробництва.

Сутність обліку виробничих витрат полягає в систематичному зборі, обробці, аналізі та використанні інформації про витрати, пов'язані з виробництвом продукції або наданням послуг.

Облік та аналіз виробничих витрат допомагає встановити оптимальний рівень витрат на виробництво, контролювати їх розподіл на окремі види витрат, виявляти резерви зниження витрат та підвищення рентабельності виробництва.

Всі теоретичні «постулати» мали своє підтвердження в огляді вітчизняного законодавства та періодичної літератури з обліку та аналізу виробничих витрат.

З’ясовано, що міжнародні стандарти не передбачають окремого стандарту, який би розкривав методологічні засади формування інформації про витрати підприємства в бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності.

Але поняття «витрати», їх визнання, оцінка та класифікація розкривається в Концептуальних засадах підготовки та подання фінансової звітності Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби».

На основі проведеного ретроспективного аналізу можна зазначити, що вчені характеризують витрати як грошові та матеріальні ресурси, які

використовуються протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також як показник ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

Досліджено, що зарубіжний досвід обліку витрат основного виробництва може бути корисним для України в багатьох аспектах, що дозволить підприємствам підвищити ефективність виробництва та підвищити їхню конкурентоспроможність на міжнародному ринку.

Стосовно розвитку хлібопекарної галузі, можливо зазначити наступне. Приблизно 60% обсягу промислового виробництва хліба та хлібних виробів українського ринку контролюється шістьма провідними компаніями:

ПАТ "Київхліб", ТОВ "Хлібний холдинг «Хлібні інвестиції», ПАТ "Концерн «Хлібпром», ТОВ "Хлібокомбінат «Кулиничі», ГК "Формула смаку", ГК "Хліботар", та холдинг "Золотий урожай" Lauffer Group.

Приблизно 10% продукції хлібних виробів створюють міні-пекарні, тоді як решта 30% українського виробництва хлібних товарів відходить на понад 100 хлібопекарських заводів по всій країні.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ ХАРЧОВОЇ ГАЛУЗІ

2.1. Економічно-організаційна характеристика ТзОВ «Кузнецовський хлібозавод" та організація бухгалтерського обліку на ньому

ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод" створене відповідно до наказу Регіонального відділення Фонду державного майна України №749 від 07.07.1998 року. З 8 серпня 2012 року була здійснена реєстрація товариства з додатковою відповідальністю у зв'язку з реорганізацією підприємства.

Форма власності ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод"- колективна приватна власність. Філій та дочірніх підприємств товариство не має. Адреса: 34400 м. Вараш Рівненської області, Промислово-комунальна зона, буд. 1. ТзОВ «Кузнецовський хлібозавод» вже більше 20 років успішно працює в м. Вараш.

Метою діяльності Товариства є задоволення суспільних потреб, товарів народного споживання, продукції виробничо-технічного та іншого призначення, робіт, послуг, з метою отримання прибутку, реалізації на його основі економічних та соціальних інтересів.

Середньооблікова чисельність працюючих становить – 240 чоловік.

Персонал товариства укомплектований кваліфікованими фахівцями, зайнятими виготовленням хлібобулочних та кондитерських виробів.

Основними видами господарської діяльності Товариства є виробництво і реалізація хлібобулочних та кондитерських виробів (біля 80 найменувань), а також інших товарів народного споживання. Основну питому вагу в асортименті продукції, що виробляє Товариство, займає виробництво хлібобулочних виробів.

Основні види хлібів є : хліб Літній та Сімейний, батони Львівський та Слобожанський; здоба : «Витушка з крихтою», "Слов'янка з повидлом", "Хала плетена".

Основними видами кондитерських виробів є Торти : «Есмеральда», «Пломбір в шоколаді», «Едем», ; Тістечка : «Заварне», «Карпати». Вже багато років в асортиментній групі продукції підприємства мають місце порізані хліба та хліба покращених смакових властивостей, елітні хліба.

Планується і надалі розширяти асортимент для більш повного задоволення смакових уподобань споживачів.

Для покращання смакових якостей продукції використовуються спеціальні рецептури. Технологія виробництва передбачає використання новопридбаного обладнання фірми «Revent» - виробника устаткування зі світовим ім'ям для виробництва хліба та батоних виробів вищої якості .

Товариство входить до структури об'єднання підприємств хлібопекарської промисловості "Укрхлібпром" (м. Київ), яке надає інформаційно-методичне забезпечення виробничої, матеріально-технічної, та науково-технічної діяльності.

Виробнича потужність обсягу випуску продукції становить до 15 тон в день. Станом на сьогоднішній день нашими клієнтами є більше 400 підприємств, організацій , підприємців.

Продукція реалізується на території міста Вараш, м. Сарни, Володимирецького району Рівненської області та деяких районів Волинської області.

Загальна схема організаційної структури ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод" представлена на рис.2.1.

Керівник кожного відділу відповідає за діяльність свого підрозділу, доводить кожному працівнику його посадові обов'язки. Кадрова стратегія підприємства – набір висококваліфікованих працівників та по можливості регулярні заходи по навчанню для підвищення кваліфікації працівників.



Рис.2.1. *Організаційна структура підприємства ТЗОВ „КУЗНЕЦОВСЬКИЙ ХЛІБОЗАВОД”*

Для забезпечення безперебійної роботи на ТзОВ «Кузнецовський хлібозавод» створені: хлібобулочний та кондитерський цехи, експедиція, лабораторія, відділ матеріально-технічного постачання , відділи маркетингу та менеджменту. В 2012 році введено на підприємстві нову лінію по виробництву печива і налагоджено випуск слойоного печива з тривалим терміном зберігання. Для успішного ведення виробництва надзвичайно важлива наявність досвідчених фахівців по виробництву та реалізації хлібобулочної та кондитерської продукції. Знання рецептури та технології приготування відіграє вирішальну роль у процесі формування високої якості виробів.

Організаційна структура підприємства складається з основних виробничих цехів: хлібобулочного та кондитерського; адміністративно-управлінського та обслуговуючого персоналу; додаткових відділів: відділів маркетингу та менеджменту, експедиції, лабораторії, планово-економічного відділу та бухгалтерії (рис.2.2). Поставки хлібобулочних виробів в основному здійснюються самостійно автотранспортом ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод”, який нараховує 17 одиниць

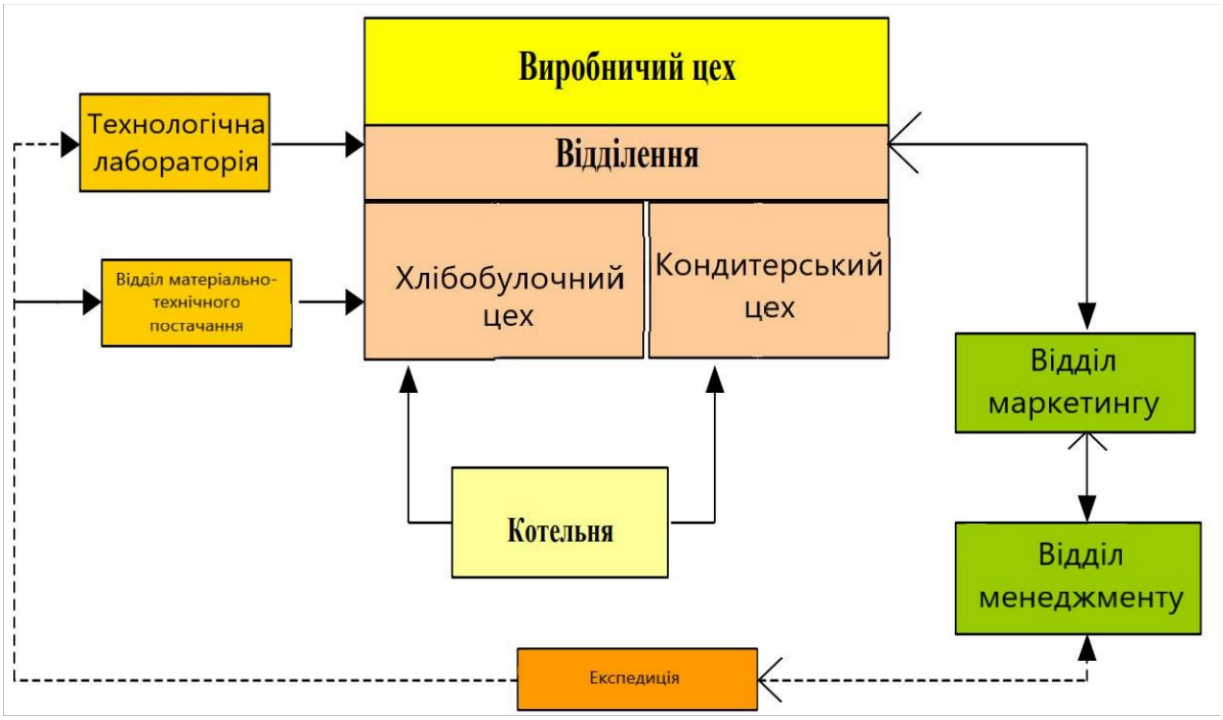


Рис.2.2. *Організаційно-технологічна структура виробництва і реалізації продукції ТЗОВ „КУЗНЕЦОВСЬКИЙ ХЛІБОЗАВОД”*

Проведена повна модернізація обладнання на підприємстві. Завдяки новітньому обладнанню і технологіям, спеціальним рецептурам розширився асортимент і якість хлібобулочних, здобних та кондитерських виробів, значно збільшилися обсяги виробництва і, як наслідок – продукція здобула гідне конкурентоспроможне місце на ринку.

Відповідно до вимог Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” на підприємстві діє наказ “Про облікову політику в Товаристві”, згідно з яким ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності здійснюється у відповідності з принципами і методами затвердженими Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. На підприємстві застосовується журнально-ордерна система обліку. Згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", підприємства зобов'язані вести бухгалтерський облік згідно зі

стандартами бухгалтерського обліку, які затверджені відповідними органами влади.

Бухгалтерська служба Товариства з обмеженою відповідальністю «Кузнецовський хлібозавод» складається з декількох спеціалістів з різним рівнем кваліфікації та стажем роботи. Основним завданням бухгалтерської служби є забезпечення точності та своєчасності фінансового обліку підприємства.

Головний бухгалтер керує роботою бухгалтерської служби та забезпечує виконання завдань з обліку та звітності перед керівництвом та державними органами.

До інших працівників бухгалтерії є певні вимоги: Стаж роботи: від 2 років. Освіта: вища економічна освіта зі спеціалізацією в галузі обліку і аудиту.

Основні посадові обов'язки працівників бухгалтерії ТзОВ «Кузнецовський хлібозавод» наступні:

Бухгалтер з оподаткування:

- облік податків та зборів;
- складання та подання податкових декларацій;
- здійснення контролю за виконанням податкового законодавства;
- взаємодія з податковими органами.

Бухгалтер зі звітності:

- облік фінансових операцій підприємства;
- складання звітності для керівництва та державних органів;
- підготовка фінансових звітів та балансу;
- взаємодія з аудиторськими компаніями.

Бухгалтер зі зарплати та кадрів:

- облік та нарахування зарплати та інших виплат працівникам;
- ведення кадрової документації;
- складання звітності про працю та зарплату;
- взаємодія з органами соціального захисту.

Бухгалтер з товарно-матеріальних цінностей:

- Забезпечення ведення обліку та контролю за рухом товарів на складах і в торгових точках компанії.
- Здійснення контролю за проведенням інвентаризаційних робіт, підготовка документації щодо їх результатів.
- Контроль за рухом інвентарних карток, складських накладних, актів списання, відвантаження і приймання товарів.
- Розробка планів відвантаження товарів і їх виробництва, ведення статистичної звітності по руху товарів.
- Контроль за дотриманням складської дисципліни, веденням складської облікової документації та рухом коштів на складі.

Бухгалтер з податків та звітності

- Облік податкових платежів, включаючи ПДВ, податок на прибуток та інші податки, що сплачуються підприємством.
- Підготовка та подання звітності до податкової служби, включаючи декларації ПДВ, податкові розрахунки та інші звіти.
- Контроль за дотриманням податкового законодавства та вчасним сплатою податкових платежів.
- Взаємодія з податковою службою та вирішення податкових питань.
- Аналіз податкової звітності та рекомендації щодо покращення податкової ефективності.

Бухгалтерська служба ТзОВ «Кузнецовський хлібозавод» має ключову роль у забезпеченні ефективної діяльності підприємства. Головний бухгалтер має велику відповідальність за точність та своєчасність ведення фінансової звітності та податкової звітності компанії. Бухгалтер з товарно-матеріальних цінностей має важливу роль у контролі за рухом товарів на складах та точках продажу, а також у забезпеченні ефективного використання матеріальних ресурсів підприємства. Для успішної роботи бухгалтерської служби необхідно мати висококваліфікованих фахівців зі спеціалізацією в галузі обліку та аудиту,

які знають вимоги законодавства щодо бухгалтерського обліку, здатні вести ефективну взаємодію з іншими відділами підприємства та мають досвід роботи зі складською обліковою документацією.

2.2. Організаційне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку виробничих витрат на ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод”

В ТзОВ «Кузнецовський хлібозавод» бухгалтерський облік ведеться відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996-XIV (далі - Закон про бухгалтерський облік) та затверджених Міністерством Фінансів України положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО). За відсутності необхідних норм у вітчизняних П(С)БО, застосовуються аналогічні норми системи міжнародних стандартів фінансової звітності МСБО–МСФЗ (IAS–IFRS), на підставі того, що національні стандарти не можуть суперечити міжнародним.

Облікова політика підприємства формується з використанням наступних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності: автономність; обачність (обережність); повне висвітлення (відображення); послідовність; безперервність; нарахування і відповідність доходів та витрат; превалювання (перевага) сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність.

Витрати, пов'язані із виготовленням продукції власного виробництва, відображають на рахунку 23 «Виробництво» за статтями витрат: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати. Сировина і продукти, що використовують для приготування їжі, під час надходження на підприємство обліковують на рахунку 20 «Запаси», а в разі використання у виробництві списують на рахунок 23 за статтею «Прямі матеріальні витрати». До статті «Прямі витрати на оплату праці», зокрема, відносять суми нарахованої заробітної плати пекарів і відповідних відрахувань тощо. Наприкінці звітного періоду собівартість виготовленої готової продукції

списують у дебет рахунка 26 «Готова продукція», а після реалізації продукції — у дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» з кредиту рахунка 26. Відпуск готової продукції з виробництва в реалізацію оформляють денними забірними листами, накладними, а в разі відпуску готової продукції стороннім організаціям - накладними на від пуск на сторону.

Оскільки основною господарською діяльністю Товариства є виробництво та реалізація хлібобулочних та кондитерських виробів, управлінський облік прямих витрат є дуже важливим для планування виробництва, визначення прибутковості продукції та управління витратами. Облік прямих витрат дозволяє забезпечити точність визначення собівартості продукції, що дозволяє визначати оптимальну ціну на продукцію та забезпечувати конкурентоспроможність підприємства на ринку.

Крім того, облік прямих витрат ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод” дозволяє здійснювати контроль за витратами на виробництво продукції та ефективністю використання ресурсів підприємства. Це дає змогу здійснювати оперативне прийняття управлінських рішень щодо планування виробництва, оптимізації витрат та забезпечення рентабельності підприємства.

Оцінка методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг є важливим питанням для ефективного управління господарською діяльністю ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод”. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості допомагають визначити точну вартість виробництва продукції, робіт, послуг та відповідно встановити ціну на них. В наказі про облікову політику Товариства вказано, що в основному для виробництва застосовується позамовний метод з елементами нормативного методу обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної собівартості виробничої продукції.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво полягає в розрахунку загальної вартості виробництва на основі нормативів витрат на одиницю продукції. За цим методом обліку, витрати на виробництво розподіляються на прямі та непрямі. Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом

продукції (наприклад, витрати на сировину, матеріали, працю), а непрямі витрати не пов'язані з виробництвом продукції, але необхідні для його здійснення (наприклад, витрати на оплату оренди, електроенергію, комунікації).

Нормативний метод обліку витрат полягає в розрахунку нормативу витрат на одиницю продукції та їх подальшому використанні для визначення загальної вартості виробництва продукції.

Даний метод застосовується для визначення вартості продукції, робіт, послуг, коли склад виробів залишається стабільним, а рівень витрат на виробництво можна передбачити на основі попереднього досвіду та нормативів. Для ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод" позамовний метод із застосуванням елементів нормативного методу обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної собівартості виробничої продукції є досить ефективним, оскільки основні витрати заздалегідь передбачувані та можуть бути враховані в затвердженій нормативно-технічній документації.

Застосування даного методу обліку дозволяє більш точно визначити собівартість продукції, робіт, послуг, зокрема, застосування нормативно-технічної документації дозволяє передбачати витрати на виробництво та виключити можливі помилки при їх калькулюванні.

Собівартість реалізованого хліба складається з його виробничої собівартості, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат (п. 11 НП(С)БО 16 "Витрати").

Виробнича собівартість промислової продукції (робіт, послуг) - це виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво (п. 3 Рекомендацій № 47). Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюються підприємством самостійно.

Рекомендації № 47 - основний документ, яким повинні користуватися промислові підприємства, у тому числі й підприємства хлібопекарської промисловості, при формуванні собівартості виготовлення продукції (виконання робіт і послуг).

Названий документ можна вважати "базовим": оскільки він розроблений з урахуванням багатьох вимог П(С)БО, то, у свою чергу, служить основою (базою) для складання галузевих рекомендацій.

У 2004 році об'єднанням підприємств хлібопекарської промисловості "Укрхлібпромом" розроблені Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) хлібопекарської промисловості (затверджені наказом Державного департаменту продовольства Міністерства аграрної політики України від 20.04.04 р. № 17).

Рекомендації враховують особливості формування собівартості при виготовленні хліба і хлібобулочних виробів. Призначені як для великих хлібокомбінатів, хлібозаводів України, так і для невеликих приватних пекарень.

Виробництво хліба - процес матеріаломісткий. Вартість тільки основної сировини - борошна становить 60 - 70 % від суми витрат, понесених підприємством на виготовлення продукту.

Норми витрати борошна та інших основних і допоміжних продуктів підприємство розраховує самостійно, використовуючи різні ГОСТи та ТУ.

Калькулювання здійснюють на основі рецептур. Досі підприємства хлібопекарської промисловості для набору рецептур використовують Збірник рецептур на хліб і хлібобулочні вироби, затверджений Головним управлінням хлібопекарської та макаронної промисловості Мінхлібпрому СРСР 23.01.86 р.

На нові види виробів згідно з ГОСТами розробляються нові рецептури і затверджуються в установленому порядку. Наприклад, рецептури може затверджувати Дегустаційна комісія об'єднання підприємств хлібопекарської промисловості "Укрхлібпром".

Нижче пропонується умовний зразок формування собівартості для продукції з назвою "Бублик апетитний".

Таблиця 2.1

Калькуляція собівартості продукції
"Бублик апетитний". Вага 100 г. Рецептура 7001.
Запроваджується з 01.11.04 р.

№ п/п	Найменування статей затрат (у розрахунку на 1 000 кг продукції)	Сума, грн.
1.	Сировина й основні матеріали	1 336,36
2.	Транспортні витрати	6,45
3.	Паливо, електроенергія, вода	63,98
4.	Фонд оплати праці	198,25
5.	Відрахування на страхування (пенсійне, соціальне)	71,73
6.	Відрахування до Фонду на випадок безробіття	3,76
7.	Загальновиробничі витрати	227,47
	Виробнича собівартість	1 908,00
8.	Адміністративні витрати	111,7
9.	Витрати на збут	673,17
10.	Інші витрати	15,39
	Повна собівартість	2 708,33
11.	Прибуток	211,66
	Повна вартість	2919,99
12.	ПДВ	584,00
	Відпускна ціна продукції за тонну	3 503,99
	Відпускна ціна продукції за одиницю (1 шт.)	0,35

Журнально-ордерна форма обліку непрямих витрат, яку застосовує ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод”, дозволяє точно відстежувати всі витрати на виробництво, зберігаючи документальне підтвердження кожної операції.

Оцінка методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг є важливим етапом управління виробництвом, оскільки вона дозволяє підвищувати ефективність виробництва, зменшувати витрати та збільшувати прибуток.

Таблиця 2.2

Типова кореспонденція рахунків з обліку виробництва хліба, (грн.)

Зміст операції	Бухгалтерський облік		
	Дт	Кт	Сума
Оприбутковане борошно в кількості 4 т (1 125 х 4)	2011	631	4500
Оприбутковані дріжджі, цукор	2012	631	2500
Списана вартість транспортування 4 т борошна (6,45 х 4)	2011	631	25,8
Відображена сума податкового кредиту з ПДВ (4 500 х 20 % + 2 500 х 20 % + 25,8 х 20 %)	641	631	1405,16
Списана собівартість сировини, витраченої на виробництво 1 т виробів: - борошна (821,17 + 6,45) - інших продуктів (дріжджі, цукор тощо) (83,62 +1,18+1 14,96 + 315,43)	23	2011	827,62
	23	2012	515,19
Списані витрати на оплату праці працівників, зайнятих виготовленням виробів	23	661	198,25
Списана сума обов'язкових нарахувань на фонд оплати праці (71,73 + 3,76)	23	651,652, 653,656	75,49
Списана вартість витраченої води, електроенергії	23	631	63,98
Відображена амортизація обладнання цеху	91	131,132	177

Продовження табл.2.2

Нараховані інші загальновиробничі витрати (227,47** - 177)	91	661, 65 та ін.	50,47
Списані в порядку розподілу загальновиробничі витрати підприємства	23	91	227,47
Оприбуткована готова продукція - "Бублик апетитний" у кількості 10 000 шт. (827,62 + 515,19 + 198,25 + 75,49 + 63,98 + 227,47)	26	23	1908***

Крім того, у наказі про облікову політику можуть бути вказані інші методи обліку витрат та калькулювання собівартості, такі як методи виробничої собівартості, директ-костінг, повна собівартість, стандартна собівартість тощо. Кожен з цих методів має свої особливості та може бути використаний в різних ситуаціях в залежності від виду продукції, складу витрат та стратегії підприємства.

Оцінка методів обліку витрат та калькулювання собівартості є важливою складовою ефективного управління підприємством, оскільки від цього залежить якість прийнятих управлінських рішень. Тому, підприємство повинно ретельно аналізувати та оцінювати різні методи обліку витрат та калькулювання собівартості, визначати їх переваги та недоліки та вибирати найбільш ефективний для своєї діяльності.

2.3. Оподаткування операцій з обліком виробничих витрат

ТзОВ «Кузнецовський хлібозавод» сплачує такі податки:

- Податок на додану вартість (20%)
- Податок на прибуток підприємства (18%)
- Військовий збір (1,5%)

Процес оподаткування операцій з обліком виробничих витрат підприємства та контроль за його виконанням є важливим елементом управління фінансовою діяльністю підприємства і сприяє досягненню стратегічних цілей.

Нижче наведемо фрагмент схеми бухгалтерських проведень, якими відображається реалізація продукції хлібопекарськими підприємствами, що перебувають на загальній системі оподаткування з використанням системи бюджетування, що існує на підприємстві.

Таблиця 2.3

Схема бюджетування при виготовленні "Бублика апетитного, грн.

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	Відображена реалізація виробу "Бублик апетитний" (10 000 шт. х 0,35 грн.)	361	701	3500
2.	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ (2 917 х 20 %)	701	641	583
3.	Відображені витрати на збут продукції	93	661, 65	673, 17
4.	Списана сума витрат на збут	791	93	673, 17
5.	Списана собівартість реалізованого хліба	901	26	1908
6.	Списані адміністративні витрати	791	92*	111 , 77
7.	Списана собівартість реалізованої продукції	791	901	1908
8.	Списані інші витрати	791	94*	15,39
9.	Списаний на фінансовий результат дохід	701	791	2917

Система оподаткування операцій з обліком виробничих витрат, формування якої відображено у табл.2.3, містить наступні елементи:

Реалізація продукції. Відображається сума доходу від реалізації продукції, яка була продана.

Податкові зобов'язання з ПДВ. Відображається сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету.

Витрати на збут продукції. Відображається сума витрат, пов'язаних зі збутом продукції.

Списання витрат на збут. Відображається сума списання витрат на збут продукції з рахунку підприємства.

Собівартість реалізованої продукції. Відображається сума витрат на виробництво та збут продукції.

Адміністративні витрати. Відображається сума витрат на адміністрування підприємства.

Списання собівартості реалізованої продукції. Відображається сума списання собівартості продукції з рахунку підприємства.

Інші витрати. Відображається сума витрат, які не відносяться до витрат на збут та адміністрування.

Фінансовий результат. Відображається дохід або збиток підприємства після врахування витрат та податків.

Ці елементи складають систему бюджетування доходів, витрат і фінансових результатів підприємства, яка допомагає керівникам приймати рішення щодо управління фінансовими ресурсами і планування бюджету на майбутні періоди.

Елементи системи бюджетування можуть бути проаналізовані та вдосконалені для системи управління наступними способами:

Аналіз точності прогнозування: При бюджетуванні важливо прогнозувати дохід і витрати з достатньою точністю, щоб забезпечити стабільність фінансових показників. При аналізі точності прогнозування можна оцінити, наскільки добре підприємство прогнозувало свої фінансові показники в минулому, і внести відповідні виправлення в майбутнє.

Аналіз виконання: Після того, як бюджет був створений і реалізований, можна проаналізувати, наскільки точно він виконується, порівнявши прогнозовані доходи та витрати з фактичними. Якщо фактичні показники відхиляються від прогнозованих, можна внести відповідні корективи в майбутній бюджет.

Аналіз ефективності: Бюджетування можна використовувати для оцінки ефективності різних фінансових стратегій та проектів. При цьому можна порівняти фінансові показники після впровадження стратегії з прогнозованими показниками, щоб оцінити її ефективність.

Вдосконалення процесу бюджетування: Якщо аналіз показує, що процес бюджетування не є ефективним, його можна вдосконалити, змінивши методику бюджетування, враховуючи нові фактори, додавши більше деталей або збільшивши частоту бюджетування.

Покращення звітності: Звіти про бюджетні витрати та доходи можуть бути використані для покращення ефективності та ефективності управління бюджетними ресурсами. Ці звіти надають важливу інформацію про те, як були використані бюджетні кошти, які були доходи та витрати, та де були здійснені найбільші витрати. Ця інформація дозволяє оцінити ефективність витрачання бюджетних ресурсів, здійснити аналіз тенденцій та зробити прогнози для майбутнього.

2.4. Відображення виробничих витрат в звітності ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод”

Загальні правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.08.99 № 996-XIV. Узагальнимо перелік фінансової та статистичної звітності, яку формує підприємство у табл.2.4

Таблиця 2.4

Перелік фінансової та статистичної звітності ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод”

№ з/п	Назва форми	Коротка назва форми
Фінансова звітність		
1	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	№ 1 (річна, квартальна)
2	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	№2 (річна, квартальна)
3	Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)	№ 3 (річна)
4	Звіт про власний капітал	№ 4 (річна)
5	Примітки до річної фінансової звітності	№ 5 (річна)
Статистична звітність		
1	Звіт з праці	№ 1-ПВ (місячна, квартальна)
2	Структурне обстеження підприємства	№ 1-підприємництво (річна)

Облікова політика застосовується таким чином, щоб фінансові звіти повністю відповідали вимогам Закону про бухгалтерський облік та кожному конкретному П(С)БО. Застосовувати насамперед ті підходи та методи, для ведення бухгалтерського обліку і надання інформації у фінансових звітах, які передбачені П(С)БО і найбільш адаптовані до діяльності підприємства.

Згідно з НП(С)БО 1, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансових звітів (крім Звіту про рух грошових коштів) проводити відповідно до принципу нарахування так, щоб результати операцій та інших подій відображались в облікових регістрах і фінансових звітах тоді, коли вони мали місце, а не тоді, коли підприємство отримує чи сплачує кошти.

Доходи в Звіті про прибутки та збитки відображаються в тому періоді, коли вони були одержані, а витрати - на основі відповідності цим доходам, що забезпечить визначення фінансового результату звітного періоду співставленням доходів звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів.

Встановлена наступна межа суттєвості для:

− окремих об'єктів обліку, що належать до активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства – 5% підсумку всіх активів, зобов'язань і власного капіталу відповідно;

− окремих видів доходів і витрат – 5% від суми наведених у звітах;

− проведення переоцінки або зменшення корисності об'єктів основних засобів – відхилення залишкової вартості від їхньої справедливої вартості у розмірі 10% такого відхилення;

− визначення подібних активів – різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 5%;

− статей фінансової звітності – 500 грн.

Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. За інші періоди проміжну фінзвітність не складають.

Наприклад, представімо бюджетування Звіту про фінансові результати (табл.2.5) на основі сформованих на підприємстві планових показників.

Таблиця 2.5

Бюджетний звіт про фінансові результати

за 3 квартал 2023 року

Стаття	**Код рядка**	**За 3 квартал 2023 року**
1	2	3
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	37878
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	24775
Валовий прибуток	2090	13103
збиток		
Інші операційні доходи	2120	400
Адміністративні витрати	2130	2520
Витрати на збут	2150	9825
Інші операційні витрати	3330	957
Фінансові результати від операційної діяльності:		
Прибуток	2190	199
Збиток		
Дохід від участі в капіталі		
Інші фінансові доходи	2220	136
Інші доходи	23	6
Фінансові витрати	2250	256

Продовження табл.2.5

1	2	3
Втрати від участі в капіталі		
Інші витрати		
Фінансовий результат до оподаткування		
Прибуток	2290	86
Збиток		
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	15
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування		
Чистий фінансовий результат		
Прибуток	2350	71
Збиток		

На основі цих звітів можна розробити стратегії зниження витрат та покращення управління фінансами, а також встановити цілі та метрики, щоб оцінювати ефективність досягнення цих цілей. Покращення звітності допоможе збільшити прозорість управління бюджетними ресурсами, зменшити корупцію та забезпечити кращу управлінську рішучість.

Однак, для того, щоб звіти про бюджетні витрати та доходи були дійсно корисними для покращення управління, вони повинні бути чіткими, зрозумілими та повними. Також важливо враховувати контекст та специфіку кожного окремого випадку, щоб звіти дійсно відображали ситуацію та надавали корисну інформацію для управління.

Висновки до розділу 2

По результатах дослідження організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод” можна зробити наступні висновки.

Основними видами господарської діяльності ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод” є виробництво і реалізація хлібобулочних та кондитерських виробів, а також інших товарів народного споживання.

Організаційна структура підприємства складається з основних виробничих цехів: хлібобулочного та кондитерського; адміністративно- управлінського та обслуговуючого персоналу; додаткових відділів: відділів маркетингу та менеджменту, експедиції, лабораторії, планово-економічного відділу та бухгалтерії.

Відповідно до вимог Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” на підприємстві діє наказ “Про облікову політику в Товаристві”, згідно з яким ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності здійснюється у відповідності з принципами і методами затвердженими Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. На підприємстві застосовується журнально-ордерна система обліку.

Оскільки основною господарською діяльністю Товариства є виробництво та реалізація хлібобулочних та кондитерських виробів, управлінський облік прямих витрат є дуже важливим для планування виробництва, визначення прибутковості продукції та управління витратами. В наказі про облікову політику Товариства вказано, що в основному для виробництва застосовується позамовний метод з елементами нормативного методу обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної собівартості виробничої продукції.

Собівартість реалізованого хліба складається з його виробничої собівартості, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат (п. 11 НП(С)БО 16 "Витрати"). Виробнича собівартість промислової продукції (робіт, послуг) - це виражені у грошовій

формі поточні витрати підприємства на її виробництво (п. 3 Рекомендацій № 47). Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюються підприємством самостійно.

Процес оподаткування операцій з обліком виробничих витрат підприємства та контроль за його виконанням є важливим елементом управління фінансовою діяльністю підприємства і сприяє досягненню стратегічних цілей. В розділі наведено фрагмент схеми бухгалтерських проведень, якими відображається реалізація продукції хлібопекарськими підприємствами, що перебувають на загальній системі оподаткування.

Витрати в Звіті про прибутки та збитки відображаються на основі відповідності доходам, що забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду співставленням доходів звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ ХАРЧОВОЇ ГАЛУЗІ

3.1. Оцінка основних аналітичних показників діяльності ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод”

Загальну характеристику економічної діяльності підприємство проаналізуємо за допомогою показників табл. 3.1. За період з 2020 по 2022 рік зареєстрований капітал збільшився на 172,5337%. Такий значний ріст капіталу може свідчити про успішну фінансову діяльність підприємства. За вказаний період первісна вартість основних засобів збільшилась на 139,0769%.

Таблиця 3.1

Економічні показники діяльності підприємства ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод” за 2020-2022 роки

Показник	Од. виміру	Значення показниківу відповідному періоді			Темпи росту за роками, %		
		2020	2021	2022	2021/ 2020	2022/ 2021	2022/ 2020
1	2	3	4	5	6	7	8
Зареєстрований капітал	тис. грн.	17334	23383	29907	134,8967	127,9006	172,5337
Первісна вартість основних засобів	тис. грн.	38391	48375	53393	126,0061	110,3731	139,0769
Знос основних засобів	тис. грн.	17132	23419	26990	136,6974	115,2483	157,5414
Виробничі запаси	тис. грн.	5930	12678	15086	213,7943	118,9935	254,4013
Дохід (виручка від реалізації)	тис. грн.	69006	109005	131750	157,9645	120,866	190,9254
Дохід від іншої діяльності	тис. грн.	119	1733	1394	1456,303	80,43855	1171,429
Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	47440	70540	86176	148,6931	122,1661	181,6526
Витрати на виробництво продукції	тис. грн.	40717	58371	70629	143,3578	121,0002	173,4632
Інші витрати	тис. грн.	2854	8900	15943	311,843	179,1348	558,6195
Чистий прибуток	тис. грн.	362	1115	245	308,011	21,97309	67,67956
Середньоолбікова чисельність працівників	чол.	196	214	232	109,1837	108,4112	118,3673
Річний фонд оплати праці	тис. грн.	19147	30754	33504	160,6205	108,9419	174,983
Дебіторська заборгованість	тис. грн.	7974	12501	16045	156,772	128,3497	201,2165
Кредиторська заборгованість	тис. грн.	12979	14222	12889	109,577	90,6272	99,30657
Валюта балансу на кінець періоду	тис. грн.	39501	57296	62807	145,0495	109,6185	159,001
Сума власних засобів	тис. грн.	24606	32274	43918	131,1631	136,0786	178,4849
Рентабельність продукції	%	0,76	1,58	0,28	207,8947	17,72152	36,84211

Джерело: дані фінансової звітності підприємства

Такий ріст свідчить про те, що підприємство веде активну інвестиційну діяльність та розвиває свої виробничі потужності. Знос основних засобів

збільшився на 157,5414%. Такий ріст може свідчити про те, що підприємство не здійснює достатнього обслуговування та ремонту свого основного обладнання, що може негативно вплинути на продуктивність та якість виробництва.

За період з 2020 по 2022 рік виробничі запаси збільшилися на 254,4013%. Такий значний ріст може свідчити про те, що підприємство не ефективно управляє своїми запасами, що може призвести до збитків через непродаж товару вчасно.

Отже, можна зробити проміжні висновки, що підприємство має успішну фінансову діяльність та розвиває свої виробничі потужності, проте необхідно звернути увагу на обслуговування та ремонт основних засобів та ефективне управління запасами. За таблицею видно, що підприємство "Кузнецовський хлібозавод" зросло за останні три роки в більшості показників: зареєстрований капітал, первісна вартість основних засобів... Зростання виробничих запасів може свідчити про збільшення обсягів виробництва, або зниження обсягів продажу. Також можна зазначити, що дохід (виручка від реалізації) зросла на 90,84% в 2021 році порівняно з 2020 роком, що свідчить про підвищення попиту на продукцію підприємства. Проте, у 2022 році дохід зрос на 20,71% порівняно з 2021 роком, що може свідчити про зменшення темпів зростання попиту на продукцію.

Собівартість реалізованої продукції зросла на 181,65% в 2022 році порівняно з 2020 роком, що може свідчити про збільшення витрат на виробництво продукції. Витрати на виробництво продукції зросли на 173,46% в 2022 році порівняно з 2020 роком, що може свідчити про збільшення обсягів виробництва або зростання витрат на виробництво або зі зростанням цін на сировину та інші витратні матеріали.

За розрахунками, чистий прибуток підприємства зменшився на 67,68% в 2022 році порівняно з 2021 роком. Це може бути пов'язано зі збільшенням витрат на виробництво та інші витрати. Однак, загальний приріст чистого прибутку з 2020 по 2022 рік становить 67,68%, що свідчить про стабільне фінансове становище підприємства.

За період з 2020 по 2022 роки середньооблікова чисельність працівників зросла на 18 осіб або 9,18%. У той же час річний фонд оплати праці збільшився на 74,84% в 2021 році порівняно з 2020 роком, але зменшився на 43,12% в 2022 році порівняно з 2021 роком. Це може свідчити про збільшення заробітної плати в 2021 році, але зниження її рівня в 2022 році.

Дебіторська заборгованість зросла на 80,22% за період з 2020 по 2022 роки, що може свідчити про збільшення строків оплати для покупців або про збільшення кількості неплатоспроможних клієнтів.

Кредиторська заборгованість зменшилася на 0,69% в 2021 році порівняно з 2020 роком і на 9,37% в 2022 році порівняно з 2021 роком, що може свідчити про покращення фінансової стійкості підприємства і зменшення строків погашення заборгованості перед постачальниками. Однак, необхідно враховувати, що заборгованість залишається на високому рівні, що може негативно вплинути на ліквідність підприємства в майбутньому.

Збільшення валюти балансу на кінець періоду відбулося на 59,4% з 2020 року до 62807 тис. грн. в 2022 році, що може свідчити про стабільне фінансове становище підприємства. Сума власних засобів збільшилася на 43,1% з 2020 року до 43918 тис. грн. в 2022 році, що може свідчити про ефективність фінансового управління підприємства. Рентабельність продукції в 2022 році становила 0,28%, що є низьким показником. Проте, порівняно з 2020 роком (0,76%) та 2019 роком (1,58%), рентабельність продукції значно знизилася. Це може бути наслідком збільшення витрат на інші види діяльності та збільшення середньої чисельності працівників. Підприємство має ретельно проаналізувати ці показники та розглянути можливі шляхи їх поліпшення.

Аналізуючи дані таблиці, можна зробити наступні узагальнюючі висновки. Підприємство збільшує свій дохід від реалізації продукції та іншої діяльності. Вартість виробництва продукції збільшується, проте рентабельність продукції показує нестабільність. Кількість працівників підприємства збільшується протягом останніх 3 років, але фонд оплати праці збільшився не так істотно, як можна було б очікувати. Дебіторська заборгованість та кредиторська

заборгованість показують різне динаміку зміни, що може впливати на фінансовий стан підприємства. Загальна сума власних засобів підприємства збільшується, що позитивно впливає на його фінансову стійкість. Загалом, збільшення доходу від реалізації і збільшення середньооблікової чисельності працівників може свідчити про успішне розвиток підприємства. Проте, збільшення витрат і зменшення рентабельності продукції може бути зв'язане зі зростанням конкуренції на ринку і/або зі збільшенням витрат на діяльність підприємства. Для підприємства важливо звернути увагу на зменшення кредиторської заборгованості, оскільки це може вплинути на фінансову стабільність компанії в майбутньому. Також слід звернути увагу на збільшення дебіторської заборгованості, оскільки це може бути ознакою погіршення управління кредитами та заборгованостями підприємства.

3.2. Інформаційне та методичне забезпечення економічного аналізу виробничих витрат на ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод”

Аналіз виробничих витрат є важливим етапом у діяльності будь-якого підприємства, оскільки він дозволяє оцінити ефективність використання ресурсів та здійснити корекцію стратегії витрат.

У зв'язку зі специфікою процесу виробництва хліба, на підприємстві важлива документація, пов'язана з закупівлею сировини (борошно, дріжджі, підливки тощо) та матеріалів для упаковки хлібобулочних виробів. Повсякчас створюються запити на отримання матеріалів та послуг для виробництва хліба, укладаються договори з постачальниками та контролювати доставку та прийом матеріалів.

Виробничі витрати є витратами, пов'язаними з виробництвом товарів або послуг і складаються з таких елементів як: сировина, матеріали, зарплата робітників, електроенергія, водопостачання, оренда виробничих приміщень тощо. Аналіз виробничих витрат передбачає визначення вартості виробництва продукції та її впливу на фінансові результати підприємства.

Рівень виробничих витрат може впливати на показники діяльності підприємства. Зниження витрат може призвести до збільшення чистого прибутку, але при цьому необхідно враховувати інші фактори, такі як якість продукції, конкурентоспроможність, вплив на стійкість підприємства тощо. Також важливо відзначити, що зниження витрат може мати негативний вплив на якість продукції та зменшення задоволеності клієнтів, тому необхідно збалансувати зниження витрат з підтримкою високої якості продукції та рівня задоволеності клієнтів.

Крім того, аналіз виробничих витрат повинен проводитись регулярно для виявлення можливостей для оптимізації та покращення ефективності діяльності підприємства.

Такий аналіз може допомогти управлінню підприємства приймати обґрунтовані рішення щодо зниження витрат, збільшення прибутку та поліпшення якості продукції, що сприятиме розвитку та успішному функціонуванню підприємства.

Особливості обліку прямих витрат ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод" полягають у застосуванні позамовних методів обліку витрат на виробництво. Позамовний метод полягає у встановленні фактичних витрат на виробництво з врахуванням нормативів витрат на кожний вид продукції та використання елементів нормативного методу обліку витрат.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво є одним із методів обліку витрат, що використовується в підприємницькій практиці для визначення собівартості продукції. Сутність цього методу полягає в тому, що витрати на виробництво фіксуються безпосередньо на підприємстві шляхом їх безпосереднього обліку за допомогою ведення калькуляційних карток. Цей метод базується на безпосередньому вимірюванні витрат на виробництво кожної одиниці продукції.

Основною особливістю позамовного методу обліку витрат є те, що він не використовує нормативних показників для розподілу витрат на окремі виробничі операції. Замість цього, витрати на кожну виробничу операцію обліковуються

безпосередньо та окремо, що дозволяє забезпечити більш точне визначення собівартості продукції та контроль за витратами на кожному етапі виробництва.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво передбачає визначення вартості виробництва за допомогою обліку фактичних витрат на виробництво продукції. Для ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод", це означає, що витрати на виробництво хлібобулочних та кондитерських виробів будуть обліковуватись окремо від витрат на інші операції товариства.

Підсумки фактичних витрат муки та інших матеріалів на випічку хліба і хлібобулочних виробів обчислюють у журналі (відомості), форму якого розробляють залежно від асортименту виробів, обсягів виробництва і змінності роботи бригад пекарів. Витрати на робочу силу - заробітну плату пекарів з відрахуваннями - слід нагромаджувати протягом місяця у відомості. Що стосується витрат на засоби праці - основні засоби і малоцінні необоротні матеріальні активи (хлібні форми та інші), - то їх слід обліковувати за встановленою підприємством номенклатурою статей на окремому субрахунку до 9 рахунка 23 «Виробництво» або відокремлено групою цих статей у складі рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

Розподіл цих витрат в розрізі видів виробів слід проводити пропорційно витратам муки. Враховуючи специфіку хлібопекарного виробництва, проміжні, внутрімісячні - за кожну зміну, добу чи інший проміжок часу, - витрати на засоби праці слід визначати у розмірах, передбачених кошторисом цих витрат на місяць. Проміжні внутрімісячні підсумки витрат технологічних матеріалів - муки і допоміжних матеріалів - на робочу силу і на засоби праці записуються у підсумкову відомість.

Таким чином забезпечується отримання проміжної, внутрімісячної інформації про витрати центрів на матеріали, робочу силу і засоби праці і підсумкової інформації про витрати за місяць -технологічну і окремо виробничу собівартість продукції.

Оскільки основною господарською діяльністю Товариства є виробництво та реалізація хлібобулочних та кондитерських виробів, управлінський облік прямих

витрат є дуже важливим для планування виробництва, визначення прибутковості продукції та управління витратами. Управлінський облік прямих витрат дозволяє забезпечити точність визначення собівартості продукції, що дозволяє визначати оптимальну ціну на продукцію та забезпечувати конкурентоспроможність підприємства на ринку.

Непрямі витрати - це витрати, пов'язані з виробництвом продукції, але не пов'язані з конкретними продуктами чи послугами. Це можуть бути загальні витрати на виробництво, наприклад, оренда приміщень, витрати на комунікації, зарплата керівництва, і так далі.

Одним із основних видів непрямих витрат є витрати на управління підприємством, які включають в себе зарплату керівників, витрати на оренду та утримання офісу, витрати на юридичні та бухгалтерські послуги тощо. Витрати на маркетинг та рекламу також відносяться до непрямих витрат, оскільки вони не безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції або послуг, але важливі для залучення нових клієнтів та розширення ринків збуту.

Для ефективного управління такими витратами необхідно використовувати систему розподілу витрат, яка базується на ключових показниках. Це означає, що витрати розподіляються між виробничими одиницями, проектами, відділами тощо на основі спеціальних показників, таких як кількість вироблених одиниць продукції, кількість годин роботи, обсяг витрат на зарплату тощо.

У ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод” непрямі витрати також є значущим елементом витрат на виробництво. Для їх розподілу використовують методи аналізу витрат. Основним методом розподілу непрямих витрат є метод вартісного ключа, за яким витрати розподіляються між виробничими одиницями відповідно до їх відносного вкладу у вартість виробленої продукції.

Наприклад, якщо витрати на оренду приміщення складають 20% від вартості виробленої продукції, то вони розподіляються між виробничими одиницями у відповідних пропорціях. Для забезпечення ефективного управління непрямими витратами необхідно вести їх облік та аналіз, що дозволяє зрозуміти,

які витрати необхідні для розвитку бізнесу, які можуть бути зменшені, а які - збільшені, а також забезпечує можливість вчасно коригувати стратегію витрат.

Одна з особливостей обліку непрямих витрат полягає в тому, що вони не прямо пов'язані з виробництвом продукції або послуг, тому їх розподіл між виробами та послугами є досить складним процесом. Розподіл непрямих витрат зазвичай здійснюється на основі різних методів, таких як методи об'єктивного розподілу, методи відносної ваги, тощо.

Для кожної операції вказується дата, номер журналу-ордера, дебетовий та кредитовий рахунки, сума операції та опис операції. Ці дані необхідні для подальшого контролю та аналізу непрямих витрат. Основна мета управлінського обліку непрямих витрат полягає в тому, щоб забезпечити ефективну управлінську діяльність підприємства шляхом аналізу та оптимізації витрат, а також розробки стратегій витрат. Для досягнення цієї мети необхідно мати якісну та точну інформацію про всі види витрат, включаючи непрямі, і проводити їх аналіз на регулярній основі.

3.3. Аналіз виробничих витрат на ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод”

Аналіз виробничих витрат є важливим етапом управління діяльністю підприємства. Витрати на виробництво продукції можуть бути різними за характером та обсягом, тому їх детальний аналіз дає можливість зрозуміти, які елементи впливають на собівартість продукції та як можна знизити витрати.

У виробництві хлібобулочних та кондитерських виробів, ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод” застосовує позамовний метод обліку витрат на виробництво з елементами нормативного методу та калькулювання фактичної собівартості продукції. Це означає, що для визначення собівартості продукції використовуються норми витрат на виробництво, але фактичні витрати також враховуються у розрахунках.

Аналіз виробничих витрат дозволяє з'ясувати, які матеріали та інструменти необхідні для виробництва продукції, які процеси виробництва займають найбільше часу та ресурсів.

Наприклад, витрати на сировину можуть залежати від сезонності, якщо підприємство виробляє продукцію зі свіжих ягід чи фруктів. Також можна проаналізувати витрати на техніку та устаткування, які можуть бути збільшені в разі впровадження нових технологій.

Аналіз невиробничих витрат (витрат на управління, рекламу, збут та ін.) дає можливість зрозуміти, які елементи впливають на загальну собівартість продукції та прибутковість підприємства.

Наприклад, витрати на рекламу можуть залежати на показники продажів, тоді як витрати на обладнання та матеріали можуть впливати на якість та кількість виробленої продукції. Тому для ефективного управління діяльністю підприємства необхідно розглядати як виробничі, так і невиробничі витрати та їх взаємозв'язок.

Аналіз виробничих і невиробничих витрат може допомогти підприємству виявити проблемні місця та визначити шляхи їх вирішення.

Наприклад, підприємство може зрозуміти, що витрати на рекламу не ефективні та замість цього краще інвестувати гроші у розвиток продукту, щоб підвищити його якість та конкурентоспроможність. Аналіз невиробничих витрат також може допомогти підприємству зменшити загальні витрати та підвищити рентабельність.

Наведемо фрагмент схеми бухгалтерських проведень виготовлення хлібопекарської продукції для розуміння загального процесу формування витрат.

Таблиця 3.2

Облік виробництва хліба, (грн.)

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1.	Оприбутковане борошно в кількості 4 т (1 125 х 4)	2011	631	4500
2.	Оприбутковані дріжджі, цукор тощо	2012	631	2500
3.	Списана вартість транспортування 4 т борошна (6,45 х 4)	2011	631	25,8
4.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ (4 500 х 20 % + 2 500 х 20 % + 25,8 х 20 %)	641	631	1405,16
5.	Списана собівартість сировини, витраченої на виробництво 1 т виробів: - борошна (821,17 + 6,45) - інших продуктів (дріжджі, цукор тощо) (83,62 +1,18+1 14,96 + 315,43)	23	2011	827,62
		23	2012	515,19
6.	Списані витрати на оплату праці працівників, зайнятих виготовленням виробів	23	661	198,25
7.	Списана сума обов'язкових нарахувань на фонд оплати праці (71,73 + 3,76)	23	651,652, 653,656	75,49
8.	Списана вартість витраченої води, електроенергії	23	631	63,98

9.	Відображена амортизація обладнання цеху	91	131,132	177
10.	Нараховані інші загальновиробничі витрати (227,47** - 177)	91	661, 65 та ін.	50,47
11.	Списані в порядку розподілу загальновиробничі витрати підприємства	23	91	227,47
12.	Оприбуткована готова продукція - "Бублик апетитний" у кількості 10 000 шт. (827,62 + 515,19 + 198,25 + 75,49 + 63,98 + 227,47)	26	23	1908***

У цьому контексті, застосування позамовних методів обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної собівартості виробничої продукції може бути ефективним інструментом управління витратами підприємства. Це дозволяє докладно проаналізувати виробничі витрати та визначити їх вплив на собівартість продукції, що дає змогу планувати та контролювати їх рівень.

Загальна динаміка показників діяльності підприємства за три роки була зростаючою (табл.2.1). Проте, окремі показники, які є важливими для виробничої та фінансової діяльності підприємства, мають різний вплив на результати.

Виробничі запаси зростали протягом трьох років з високими темпами, що може свідчити про збільшення обсягів виробництва і підвищення готовності до відгуку на збільшення попиту на продукцію. За той же період, знос основних засобів збільшився, що може свідчити про необхідність заміни застарілої обладнання або недостатнього утримання і ремонту, що може вплинути на ефективність виробництва.

Дохід від реалізації продукції та собівартість її виробництва зростали, що свідчить про збільшення обсягів продажів. Проте, витрати на виробництво і інші

витрати також збільшилися з високими темпами, що може свідчити про високу конкуренцію на ринку і викликати зниження рентабельності продукції.

Крім того, кількість працівників і фонд оплати праці збільшувалися, що може свідчити про збільшення обсягів виробництва, проте це може збільшувати невиробничі витрати.

Дебіторська та кредиторська заборгованість зростали, що може свідчити про неефективне управління грошовими потоками. Валюта балансу також зростала, що може бути показником збільшення обсягів експорту або залежності від імпортних товарів.

Отже, вплив виробничих та невиробничих витрат на результати діяльності підприємства ТзОВ "Кузнецовський хлібозавод" за 2020-2022 роки може бути описаний наступним чином.

Вартість основних засобів та виробничих запасів зростала з кожним роком, що може свідчити про збільшення виробничих можливостей підприємства.

Виручка від реалізації та дохід від іншої діяльності також зростали з кожним роком, що свідчить про підвищення рівня продажів та розширення діяльності підприємства.

Собівартість реалізованої продукції та витрати на виробництво продукції також зростали, але не в таких темпах, як дохід, що свідчить про покращення рентабельності продукції.

Інші витрати значно зросли з 2020 року, що може свідчити про розширення невиробничих витрат підприємства.

Незважаючи на зростання доходів, чистий прибуток підприємства зменшився в 2021 та 2022 роках порівняно з 2020 роком, що може свідчити про недостатню ефективність управління витратами підприємства.

Рентабельність продукції зросла в 2021 році, але знизилася в 2022 році порівняно з 2021 роком, що свідчить про нестабільність підприємства.

Розрахуємо калькулювання змінних витрат по декільком видам продукції (табл.3.3)

Таблиця 3.3

Звіт про фінансові результати за системою калькулювання змінних витрат

№	Показники	Всього	У розрізі видів готової продукції						
			1	2	3	4	5	6	7
1	Об'єм реалізації (кг)	315122	30484	79839	40165	13869	13649	33764	20394
2	Відсоток в загальній суміреалізованих одиниць	100%	14	27	13	7	6	8	4
3	Виручка від реалізації готової продукції за мінусом вирахувань здоходу (грн.)	5136128	729846	1417572	686409	359200	327300	400778	193587
4	Змінні виробничі витрати на од. (грн.)	X	18.84	10.00	12.73	16.23	16.60	8.38	8.47
	Виробничий маржинальний дохід наодиницю продукції (грн.) (р.3/р.1)- р.4.1)	X	46.14	14.94	45.01	17.24	8.12	21.20	2.13
	Середньозважений виробничий маржинальний дохід (од. продукції)(р.4*р.2)/100	3,68	6.46	4.03	12.15	1.20	0.49	1.70	0.09
5	Виробничий загальний маржинальний дохід (грн.) (р.3-р.4*р.1)	1152509,62	712166.94	1012306.29	1035352.60	161604.44	104725.36	461118.92	24674.51
6	Змінні загальновиробничі витрати(грн.)	184454,99	587001.60	85039.40	515623.65	225872.28	113848.40	285246.32	12370.75
	Загальний маржинальний дохід на од.(р.5-р.6)/р.1	X	7.66	11.07	19.35	7.39	3.90	6.03	5.56
	Середньозважений загальний маржинальний дохід (р.7*р.2)/100	3,1	0,27	1,467	0,261	0,432	0,261	0,144	-0,009
7	Загальний маржинальний дохід(р.5-р.6)	968046,62	64162	474232	86689	95687	62778	69185	6264
8	Коефіцієнт маржинального доходу *(ряд.7 / ряд. 3 х 100 %)*	19,96	7,9	22,39	11,09	19,82	15,32	14,73	-3,44
9	Постійні операційні витрати (грн.)	413406	X	X	X	X	X	X	X
10	Операційний прибуток (збиток)	17316,9	X	X	X	X	X	X	X

Для розрахунку точки беззбитковості необхідно використати формулу:

Точка беззбитковості = Постійні витрати / Середньозважений маржинальний дохід

З таблиці ми бачимо, що відсоток в загальній сумі реалізованих одиниць продукції для всіх видів складає 100%, тому можемо обчислити середньозважений маржинальний дохід як зважену середню величину маржинального доходу для кожного виду продукції:

Середньозважений маржинальний дохід = (виробничий маржинальний дохід * відсоток реалізації) / 100%

Таким чином, отримаємо:

Середньозважений маржинальний дохід = (46.1414 + 14.9427 + 45.0113 + 17.247 + 8.126 + 21.208 + 2.13*4) / 100 = 26.58 грн/од.

Постійні витрати відповідно до структури продажів складають:

Постійні витрати = 413406 грн.

Тому, за формулою, маємо:

Точка беззбитковості = 413406 грн / 26.58 грн/од = 15542.3 од.

Для розрахунку запасу міцності можна використати формулу:

Запас міцності = Об'єм реалізації - Точка беззбитковості

Отже, маємо:

Запас міцності = 315122 - 15542.3 = 299579.7 од.

За даними таблиці, ми можемо розрахувати точку беззбитковості для кожного виду продукції наступним чином:

Для виду продукції №1:

Точка беззбитковості = Постійні витрати / Середньозважений маржинальний дохід

= 413406 грн / 46.14 грн/кг

≈ 8958.73 кг

Запас міцності = Об'єм реалізації - Точка беззбитковості

= 315122 кг - 8958.73 кг

≈ 306163.27 кг

Для виду продукції №2:

Постійні витрати = 413406

Середньозважений маржинальний дохід = 6.46

Об'єм реалізації = 30484

Точка беззбитковості (одиниць продукції) = 413406 / (6.46 / 30484) = 122,930.8

Для виду продукції №3:

Постійні витрати = 413406

Середньозважений маржинальний дохід = 4.03

Об'єм реалізації = 79839

Точка беззбитковості (одиниць продукції) = 413406 / (4.03 / 79839) = 1,640,751.9

Для виду продукції №4:

Постійні витрати = 413406

Середньозважений маржинальний дохід = 12.15

Об'єм реалізації = 40165

Точка беззбитковості (одиниць продукції) = 413406 / (12.15 / 40165) = 137,938.1

Аналогічні розрахунки можна проводити для усіх видів продукції.

Отже, ефективне управління виробничими та невиробничими витратами є критично важливим для забезпечення стійкого розвитку підприємства та збільшення його прибутковості.

Висновки до розділу 3

Аналізуючи аналітичні показники діяльності ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод", можна зробити наступні узагальнюючі висновки. Підприємство збільшує свій дохід від реалізації продукції та іншої діяльності. Вартість виробництва продукції збільшується, проте рентабельність продукції показує нестабільність. Кількість працівників підприємства збільшується протягом останніх 3 років, але фонд оплати праці збільшився не так істотно, як можна було б очікувати. Дебіторська заборгованість та кредиторська заборгованість показують різне динаміку зміни, що може впливати на фінансовий стан підприємства. Загальна сума власних засобів підприємства збільшується, що позитивно впливає на його фінансову стійкість. Загалом, збільшення доходу від реалізації і збільшення середньооблікової чисельності працівників може свідчити про успішне розвиток підприємства. Проте, збільшення витрат і зменшення рентабельності продукції може бути зв'язане зі зростанням конкуренції на ринку і/або зі збільшенням витрат на діяльність підприємства. Для підприємства важливо звернути увагу на зменшення кредиторської заборгованості, оскільки це може вплинути на фінансову стабільність компанії в майбутньому. Також слід звернути увагу на збільшення дебіторської заборгованості, оскільки це може бути ознакою погіршення управління кредитами та заборгованостями підприємства.

Аналіз виробничих і невиробничих витрат є важливим етапом у дослідженні діяльності будь-якого підприємства. Зробивши аналіз, можна визначити ефективність використання ресурсів, а також виявити проблемні місця, де можна зменшити витрати.

У виробництві хлібобулочних та кондитерських виробів, ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод” застосовує позамовний метод обліку витрат на виробництво з елементами нормативного методу та калькулювання фактичної собівартості продукції. Це означає, що для визначення собівартості продукції використовуються норми витрат на виробництво, але фактичні витрати також враховуються у розрахунках.

Виробничі витрати є складовою частиною собівартості продукції і впливають на її ціну. Проведений аналіз виробничих витрат дозволив визначити собівартість кожного виду продукції, а також точку беззбитковості, що є важливими показниками для прийняття рішень щодо ціноутворення.

Вплив виробничих витрат на результати діяльності підприємства ТзОВ "Кузнецовський хлібозавод" може бути описаний наступним чином. Вартість основних засобів та виробничих запасів зростала з кожним роком, що може свідчити про збільшення виробничих можливостей підприємства. Собівартість реалізованої продукції та витрати на виробництво продукції також зростали, але не в таких темпах, як дохід, що свідчить про покращення рентабельності продукції. Інші витрати значно зросли з 2020 року, що може свідчити про розширення невиробничих витрат підприємства. Незважаючи на зростання доходів, чистий прибуток підприємства зменшився в 2021 та 2022 роках порівняно з 2020 роком, що може свідчити про недостатню ефективність управління витратами підприємства.

Отже, аналіз виробничих витрат є важливим етапом у дослідженні діяльності підприємства і дозволяє визначити напрямки оптимізації витрат для підвищення ефективності діяльності та отримання більшого прибутку.

ВИСНОВКИ

По результатах проведеного дослідження організації обліку та аналізу витрат можна зробити наступні висновки.

Сутність поняття "виробничі витрати" полягає в тому, що це сукупність витрат, пов'язаних з виробництвом товарів або послуг. Вони включають всі витрати, що виникають на різних етапах виробництва, від закупівлі сировини та матеріалів до виготовлення готової продукції.

Класифікація витрат включає розподіл витрат на різні категорії в залежності від їх характеристик, таких як функціональне призначення, місце виникнення, спосіб врахування в обліку та інші фактори. Це дозволяє підприємствам більш деталізовано аналізувати витрати та встановлювати їх взаємозв'язок з різними аспектами виробництва.

Сутність обліку виробничих витрат полягає в систематичному зборі, обробці, аналізі та використанні інформації про витрати, пов'язані з виробництвом продукції або наданням послуг.

Облік та аналіз виробничих витрат допомагає встановити оптимальний рівень витрат на виробництво, контролювати їх розподіл на окремі види витрат, виявляти резерви зниження витрат та підвищення рентабельності виробництва.

Поняття «витрати», їх визнання, оцінка та класифікація розкривається в Концептуальних засадах підготовки та подання фінансової звітності Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби».

На основі проведеного ретроспективного аналізу можна зазначити, що вчені характеризують витрати як грошові та матеріальні ресурси, які використовуються протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також як показник ефективності діяльності суб’єкта господарювання.

Приблизно 60% обсягу промислового виробництва хліба та хлібних виробів українського ринку контролюється шістьма провідними компаніями: ПАТ "Київхліб", ТОВ "Хлібний холдинг «Хлібні інвестиції», ПАТ "Концерн «Хлібпром», ТОВ "Хлібокомбінат «Кулиничі», ГК "Формула смаку", ГК "Хлібодар", та холдинг "Золотий урожай" Lauffer Group. Приблизно 10% продукції хлібних виробів створюють міні-пекарні, тоді як решта 30% українського виробництва хлібних товарів відходить на понад 100 хлібопекарських заводів по всій країні.

Основними видами господарської діяльності ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод" є виробництво і реалізація хлібобулочних та кондитерських виробів, а також інших товарів народного споживання.

Організаційна структура підприємства складається з основних виробничих цехів: хлібобулочного та кондитерського; адміністративно-управлінського та обслуговуючого персоналу; додаткових відділів: відділів маркетингу та менеджменту, експедиції, лабораторії, планово-економічного відділу та бухгалтерії.

Відповідно до вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" на підприємстві діє наказ "Про облікову політику в Товаристві", згідно з яким ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності здійснюється у відповідності з принципами і методами затвердженими Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. На підприємстві застосовується журнально-ордерна система обліку.

В наказі про облікову політику Товариства вказано, що в основному для виробництва застосовується позамовний метод з елементами нормативного методу обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної собівартості виробничої продукції.

Собівартість реалізованого хліба складається з його виробничої собівартості, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. Виробнича собівартість промислової продукції (робіт, послуг) - це виражені у грошовій формі поточні витрати

підприємства на її виробництво (п. 3 Рекомендацій № 47). Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюються підприємством самостійно.

Процес оподаткування операцій з обліком виробничих витрат підприємства та контроль за його виконанням є важливим елементом управління фінансовою діяльністю підприємства і сприяє досягненню стратегічних цілей. В розділі наведено фрагмент схеми бухгалтерських проведень, якими відображається реалізація продукції хлібопекарськими підприємствами, що перебувають на загальній системі оподаткування.

Витрати в Звіті про прибутки та збитки відображаються на основі відповідності доходам, що забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду співставленням доходів звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів.

В цілому на базі аналізу аналітичних показників для ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод" важливо звернути увагу на зменшення кредиторської заборгованості, оскільки це може вплинути на фінансову стабільність компанії в майбутньому. Також слід звернути увагу на збільшення дебіторської заборгованості, оскільки це може бути ознакою погіршення управління кредитами та заборгованостями підприємства.

Аналіз виробничих і невиробничих витрат є важливим етапом у дослідженні діяльності будь-якого підприємства. Зробивши аналіз, можна визначити ефективність використання ресурсів, а також виявити проблемні місця, де можна зменшити витрати.

У виробництві хлібобулочних та кондитерських виробів, ТзОВ „Кузнецовський хлібозавод" застосовує позамовний метод обліку витрат на виробництво з елементами нормативного методу та калькулювання фактичної собівартості продукції. Це означає, що для визначення собівартості продукції використовуються норми витрат на виробництво, але фактичні витрати також враховуються у розрахунках.

Вплив виробничих витрат на результати діяльності підприємства ТзОВ "Кузнецовський хлібозавод" може бути описаний наступним чином. Вартість основних засобів та виробничих запасів зростала з кожним роком, що може свідчити про збільшення виробничих можливостей підприємства. Собівартість реалізованої продукції та витрати на виробництво продукції також зростали, але не в таких темпах, як дохід, що свідчить про покращення рентабельності продукції. Інші витрати значно зросли з 2020 року, що може свідчити про розширення невиробничих витрат підприємства. Незважаючи на зростання доходів, чистий прибуток підприємства зменшився в 2021 та 2022 роках порівняно з 2020 роком, що може свідчити про недостатню ефективність управління витратами підприємства.

Отже, аналіз виробничих витрат є важливим етапом у дослідженні діяльності підприємства і дозволяє визначити напрямки оптимізації витрат для підвищення ефективності діяльності та отримання більшого прибутку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексєєва А. В. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції / Алексєєва А. В., Васильєва В. Г.// Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2019. Випуск 23, частина 1. С.5-9. URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/25469/1/%d0%90%d0%bb%d0%b5%d0%ba%d1%81%d1%94%d1%94%d0%b2%d0%b0%20%d0%90.%20%d0%92.%2c%20%d0%92%d0%90%d1%81%d0%b8%d0%bb%d1%8c%d1%94%d0%b2%d0%b0%20%d0%92.%20%d0%93..pdf (дата звернення: 12.05.2023)

2. Андросенко О.О., 2016. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент, Вип. 15, с.122-126.

3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник. 8-ме видання. Житомир: ПП Рута, 2010. 912 с.

4. Бондаренко Т. Ю. Класифікація загальновиробничих витрат та підходи до їх поділу на постійні та змінні / Т. Ю. Бондаренко. // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(1). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(1)__10.

5. Бондаренко Т.Ю., Руденко О.В. Основи визначення загальновиробничих витрат в умовах діяльності гірничо-збагачувальних підприємств // Приазовський економічний вісник: Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Випуск 2(19). 2020. С.245-248. URL: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2020/2_19_ukr/43.pdf

6. Букало Н. А., Данилюк Н. В. (2016). Вдосконалення обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства та особливості податкової звітності. Удосконалення обліку витрат на виробництво продукції сільськогосподарського підприємства та особливості податкової звітності. Економіка і суспільство – Економіка і суспільство. 2, стор. 666–671.

7. Волкова І.А. Фінансовий облік. Частина ІІ. К.: Центр учбової літератури, 2009. 224 с.

8. Гаврилова Л.І. Управління виробничими витратами підприємства: теорія та практика: наукова монографія, 2019

9. Грищенко В.М. Управління витратами в системі бюджетування на підприємствах роздрібної торгівлі// Економіка регіону, 2018

10. Гриньова В. М., Салун М. М. Оптимізація вартості складових ресурсного потенціалу підприємства : монографія. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 236 с.

11. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. 2-ге вид., переробл. і доповн. К. : ЦУЛ, 2016. 424 с.

12. Дороженко Л.І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2014. № 2. С. 72–76.

13. Дубиніна С.М., 2020. Удосконалення методики формування собівартості за економічними елементами витрат на промислових підприємствах. В: Л.М. Савчук, Л.М. Бандоріна, ред. Існуюча практика та новітні тенденції в управлінні суб'єктами господарювання різних організаційно-правових форм: монографія. Дніпро: Пороги. с.358-368

14. Дубиніна С.М., 2019. Аналіз загальновиробничих витрат з метою їх оптимізації на промисловому підприємстві. Вісник Хмельницького національного університету: науковий журнал. Економічні науки, №6, Т. 2 (276), с.129-133

15. Кобець О.В., Пантєлєєва Л.В. Управлінський облік в системі економічного аналізу суб'єктів господарювання. Економіка: реалії часу, 2017

16. Кравченко О.В. Проблеми організації обліку витрат виробництва // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Випуск 25. 2018. С. 841 – 846.

17. Корольова О.І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи. Економіка та управління на транспорті. 2015. Випуск 1. С. 79–90.

18. Котляров М. Д. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин / М. Д. Котляров, Г. Б. Тітаренко // Актуальні проблеми економіки. 2015. № 9. С.43- 47.

19. Лепетан І. Методи обліку витрат: вітчизняний та зарубіжний досвід. URL: http://sophus.at.ua/publ/2014_12_16_lutsk/sekcija_2_2014_12_16/metodi_obliku_vitrat_vitchiznjanij_ta_zarubizhnij_dosvid/75-1-0-1147

20. Ліщинська В.В. Оцінка ресурсного потенціалу хлібопекарських підприємств України. Стратегія економічного розвитку України. № 50. 2022. С.118-134

21. Мельник Т.Г., Засадний Б.А., Гура Н.О., Швець В.Г., Дерун І.А. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції : монографія. К. : Кондор, 2017. 226 с.

22. Методичні рекомендації щодо заповнення форми фінансової звітності: Наказ Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433 [Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Мінфіну від 28.03.2013 № 433]. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ v0433201–13#Text

23. Мороз М.О., Петрик О.О. Управлінський облік виробничих витрат: монографія, 2016

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Мін. Фінанси України від 7 лютого 2013 р. № 73]. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ z0336–13 #Текст

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення: 12.05.2023)

26. Новойтенко І.В., Малиновський В.В. Стан та основні тренди розвитку хлібопекарської промисловості України. Ефективна економіка. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.11.52

27. Ніколаєнко С.М. Аналіз виробництва хліба та хлібобулочних виробів в Україні. Приазовський економічний вісник. Випуск 3(20) 2020, С.252-257

28. Облікова політика: навч. посіб. / Г.М. Давидов, В.М. Савченко, О.В. Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 362 с.

29. Облік витрат на виробництво. Головбух. 11 січня 2023 р. URL: https://www.golovbukh.ua/article/9446-oblk-vitrat-na-virobnitstvo (дата звернення: 12.05.2023)

30. Облік виробничих витрат і випуску готової продукції (робіт, послуг). АС: Актив-Софт. URL: https://aktiv.ua/ua/materials/articles/uchet-proizvodstvennyh-zatrat

31. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. 388 с.

32. Пуцентейло П.Р. Детермінанти аналітичного забезпечення процесу управління діяльністю підприємства / П.Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту: Серія «Економіка і управління». Вип. 34. К.: ДЕТУТ, 2015. С. 402-414.

33. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755–VI [Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755–VI]. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755–17#Text

34. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики [Текст]: монографія /М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.

35. Пустова І.В. Методи управління витратами в сучасних умовах: ефективність застосування, переваги та недоліки. Інвестиції: практика та досвід. 2013. № 11. С. 39–42. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2013_11_12 (дата звернення: 12.05.2023)

36. Свистун Л.А. Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки /Л.А. Свистун,. Р.М. Левкова // Економіка і регіон. 2017. № 4 (65). С.57-61. URL: http://77.121.11.9/bitstream/PoltNTU/2879/1/%D0%A1%D0%B2%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%83%D0%BD.pdf (дата звернення: 12.05.2023)

37. Сук Л.К. та Сук П.Л., 2019. Облік витрат за елементами і статтями. Облік і фінанси, № 3, с.49-54.

38. Сушко С. Оптимізація виробничих витрат на основі управлінського обліку готової продукції. Економічний часопис-XXI, № 9-10, 2018 р.

39. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2016. 564 с.

40. Шевченко О.В., Котельникова Ю.М. Бюджетування витрат на підприємстві: теорія та практика // Економічний аналіз, 2018. С. 64-69.

41. Ширяєва А.С., Євченко О.М. Бюджетування витрат на підприємствах сфери обслуговування. Економіка та управління, 2019. С. 125-130.

42. Щирба М.Т. Організаційні та методичні засади аудиту ефективності облікової політики підприємства в системі управлінського обліку / М.Т. Щирба, І.М. Щирба // URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_2/197.pdf (дата звернення: 12.05.2023)

43. Atkinson, A.A., Kaplan, R.S., Matsumura, E.M. та Young, S.M. Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution, 2018

44. Cooper, R. Target Costing and Value Engineering, 1993

45. Duffy, J. Contemporary Management Accounting Practices in UK Manufacturing.2000

46. Hope, J. Fraser, R. Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap, 2003

47. Horngren, C.T. Budgeting: A Comprehensive Guide, 2012

48. Kaplan, R.S. Cooper, R. Integrated Cost Management: A Framework for Analyzing the Cost Effectiveness of Organizational Processes, 1998

49. Kaplan, R.S. Anderson, S.R. Activity-Based Costing and Activity-Based Management for Health Care, 2001

50. Kyj, L., Cauvin, E. Duffy, J. Budgeting Practices and Performance in Small Healthcare Businesses, 2016

51. Otley, D.T. The Role of Budgeting in Management Control Systems: A L contingency Approach, 1978

52. Faccia A., Mosco D. (2019). Understanding the Nature of Accounts Using Comprehensive Tools to Understand Financial Statements. Financial Markets, Institutions and Risks, 3(3), 18-27. http://doi.org/10.21272/fmir.3(3).18- 27.2019