РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ ВИТРАТ ТА ОБЛІКУ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

* 1. Визначення поняття «витрати» та класифікація витрат на підприємствах молокопереробної промисловості

Вагомою частиною успішного управляння підприємства є необхідність досконалого розуміння понять «витрати», «затрати».

На сьогодні немає єдиного тлумачення цих понять. Вчені, фахівці і практики часто надають йому різний зміст. Ідентичною ситуація є і в українській та іноземній науковій літературі. Саме тому точне визначення термінів «витрати» і «затрати» має велике значення.

Інтерпретації поняття «витрати» у вітчизняних та зарубіжних стандартах бухгалтерського обліку наведені в табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Тлумачення терміну «витрати» в національних та іноземних стандартах бухгалтерського обліку

|  |  |
| --- | --- |
| Стандарт | Визначення |
| П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»  | «Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [4] |
| П(С)БО 16 «Витрати»  | «Витрати – або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [5] |
| ПБО 10/99  | «Витрати – зменшення економічних вигод в результаті вибуття активів (грошових коштів, іншого майна) і (або) виникнення зобов’язань, що призводять до зменшення капіталу цієї організації, за винятком зменшення внесків за рішенням учасників (власників майна)» [8] |
| МСБО | «Витрати – зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду, що відбувається у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов’язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [9] |
| Податковий кодекс України  | «Витрати – це сума будь - яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах. Такі витрати спрямовані на здійснення господарської діяльності платника податку (підприємця)» [10] |

На підставі даної таблиці можна підсумувати, що визначення витрат відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та російським положенням про бухгалтерський облік (ПБО) майже ідентичні, оскільки великий обсяг при їх підготовці було запозичено з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IFRS).

У національній економічній літературі тлумачення категорії «витрати» є неоднозначним. Найпоширенішими методами до пізнання витрат є:

1) витрати у вигляді платежів (економічні витрати)

2) витрати, що становлять собівартість продукції (вартісні витрати).

Термін «затрати» було вперше визначено А. Шмаленбахом. Він досліджував затрати підприємства, не враховуючи їх зв’язок з дійсними грошовими потоками. Трохи згодом Дж. Кох характеризує «затрати - як способи оплати за використовувані ресурси, одержані з зовнішнього середовища» [11]. У цьому випадку затрати розглядалися як фактичні гроші вибуття.

Автори підручнику «Економікс» К.Макконелл і С.Брю в рамках маржиналістського підходу до затрат визначають їх як платежі, які має зробити підприємство, або дохід, який компанія повинна надати постачальнику ресурсів, щоб відвернути ці ресурси від альтернативних шляхів їхнього використання [11].

Визначення змісту поняття «витрати» подано в табл.1.2.

Таблиця 1.2.

Визначення поняття «витрати» у роботах сучасних науковців

|  |  |
| --- | --- |
| Автор | Визначення |
| Бланк І. О.  | «Витрати – виражені в грошовій формі, витрати, які має підприємство в процесі здійснення своєї господарської діяльності» [11] |
| Грещак М.Г., Коцюба О.С.  | «Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети» [18] |
| Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.  | «Витрати – грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою» [20] |
| А. Яругова  | «Затрати – обґрунтоване (виправдане) умовами виробництва і спрямоване на створення корисних цінностей або надання послуг споживання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів» [41] |
| А.И. Алексєєва, Ю.В. Васил’єв, А.В. Малєєва  | «Витрати – це виражені у грошовій формі витрати організацій на проведення, обіг, збут товарів» [24] |

Продовження табл 1.2.

|  |  |
| --- | --- |
| Автор | Визначення  |
| Сідун В.А., Пономарьова Ю.В.  | «Витрати – це обсяг спожитих виробничих факторів (матеріальних, фінансових, трудових ресурсів), необхідних для здійснення підприємством господарської діяльності, направленої на отримання прибутку та максимізація добробуту власників у грошовому вираженні» [38] |
| Турило А.М.  | «Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини споживаних ресурсів, необхідних для здійснення господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [42] |

Згодом Ю.С. Погорєлов, Л.М. Христенко, А.А. Алейніков приходять до висновку, що витрати слід вивчати як неминулі затрати компанії, які були сформовані раніше і модифікувалися в минулі в звітному періоді. Після закінчення періоду неминулі затрати компанії залишаються, а витрати списуються. Отже, фінансовий результат періоду визначається за результатами порівняння витрат і доходів. Поняття «затрати» за сутністю є набагато ширшим. Майже всі витрати, за винятком витрат, списаних у звітному періоді, є затратними витратами.

Пропонуємо узагальнити запропоновані відмінності в термінах «затрати» і «витрати»:

1) «Затрати» застосовують в управлінні, натомість «витрати» - в бухгалтерському обліку;

2) «Затрати» можуть переноситися на майбутні періоди, але «витрати» після закінчення звітного періоду списуються на фінансовий результат.

3) «Затрати» застосовують для розрахунку показників ефективності діяльності компанії, тоді як «витрати» - для розрахунку фінансового результату компанії;

4) «Затрати» формуються підприємством, а «витрати» визначаються законодавчо.

Будь-яке підприємство прагне збільшення доходів від своєї діяльності, молокопереробні підприємства також не є виключенням. Як варіант швидкого збільшення прибутку керівництво часто обирає шлях збільшення цін на молочну продукцію. Але систематичне підвищення цін на продукцію негативно позначається на цінах ринку споживчих товарів, що може стимулювати не тільки інфляційні процеси, а й негативні процеси соціального характеру, оскільки молочна продукція є важливою складовою споживчого кошику населення країни. Тому, на нашу думку, більш ефективним є шлях економії господарських ресурсів.

Слід зазначити, що джерелом інформації про систему економії та ресурсозбереження, що істотно залежить від системи управління економікою молочного підприємства, може бути тільки комплекс надійних, комплексних наборів облікових і економічних даних, які орієнтовані на своєчасне формування управлінських рішень. Виробничий облік об'єктивно визнається в якості основи для інформаційного постачання в системі управління молочним бізнесом, основним наміром якого є забезпечення керівників бухгалтерською та економічною інформацією для сприятливої роботи в області управління витратами.

Недосконалість обліку витрат на державному та галузевому рівнях наведено в працях С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, В.Ф. Палій, В.А. Дерій, М.І. Скрипник, Ю.С. Цал-Цалко, Я.В. Соколов, та інші.

Особливості обліку підприємств м’ясо-молочної та харчової промисловості висвітлювали В.В. Качалай, О.І. Драган, О.М. Ковалюк, О.В. Сайко, О.А. Колібаба, Р.М. Циган та інші.

На сьогодні питання обліку витрат на молочних підприємствах залишається актуальною, оскільки дослідження у науковій літературі своєрідності даного напрямку фінансового обліку є недостатніми.

А.В. Коба зазначає, що: «Створення сформованої структури витрат компанії вимагає реалізації їх економічно обґрунтованої класифікації за індивідуальними характеристиками. Це включає в себе розподіл і узагальнення витрат між групами для подання інформації в зручній формі для управління та аналізу. Класифікація необхідна для організації нормальної економічної роботи підприємства, розрахунку собівартості продукції і ціноутворення, нормування, планування, контролю та аналізу витрат. Обрані критерії класифікації повинні дозволяти проводити комплексний аналіз і групування витрат в правильному контексті. Чим більше властивостей можливо виділити в класифікації, тим вищою є ступінь розпізнавання об'єктів. Вибір правильних критеріїв класифікації є ключем до отримання необхідної та надійної управлінської інформації для забезпечення ефективності рішень, прийнятих на основі аналізу витрат підприємства» [21].

П(С)БО 16 «Витрати» визначає: «Кожен господарюючий суб’єкт має право, з урахуванням необхідності й властивостей технологічного циклу, визначати кількість статей калькуляції у структурі» [4] , в свою чергу Методичні рекомендації із формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості пропонують розподіл виробничих витрат в розрізі наступних статей калькуляції:

«– сировина та матеріали;

– купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств організації;

– паливо й енергія на технологічні цілі;

– зворотні відходи;

– основна заробітна плата;

– додаткова заробітна плата;

– відрахування на соціальне страхування;

– витрати на утримання та експлуатацію устаткування;

– загальновиробничі витрати;

– витрати від браку;

– супутня продукція.» [3]

Враховуючи це, на побудову обліку витрат на молокопереробних підприємствах, відповідно до характеру організації виробництва і потреб управління економічною діяльністю, істотний вплив надають специфічні особливості молочної галузі.

«Особливості діяльності молокопереробних підприємств можна сформулювати наступним чином:

* основний предмет праці (молоко) є швидкопсувним продуктом;
* вітчизняний ринок молока сформувався та функціонує стихійно;
* ємність вітчизняного ринку молочних продуктів заповнюється низькоякісною імпортованою продукцією;
* низька інвестиційна активність у молокопродуктовому комплексі;
* недосконалі механізми державної підтримки молокопродуктового комплексу в цілому і молокопереробної промисловості зокрема» [12].

Таким чином, вирішення цих проблем спричиняє необхідність організації і запровадження в діяльність окремих компаній механізмів, які спрямовані на збільшення їхньої діяльності за допомогою внутрішніх резервів, в тому числі шляхом запровадження системи управління процедурою формування й відображення витрат на підприємстві.

Л.М. Чернелевський та Г.Г. Осадча відзначають: «На молочних підприємствах витрати групуються з точки зору даних статей калькуляції:

* сировина та основні матеріали;
* зворотні відходи (вираховуються);
* покупні напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
* допоміжні матеріали на технологічні цілі;
* транспортно-заготівельні витрати;
* паливо та енергія на технологічні цілі;
* основна та додаткова заробітна плата виробничих робітників;
* відрахування на соціальне страхування виробничих робітників;
* витрати, пов’язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції;
* витрати на утримання та експлуатацію устаткування; – загальновиробничі (цехові) витрати;
* витрати від браку.» [47]

Доповнюючи вищенаведений перелік, зведена класифікація витрат молокопереробних підприємств подана в табл. 1.3.

* 1. Особливості обліку витрат в молочній галузі

На сьогодні просування підприємств, які займаються виробництвом молочної продукції, залежить від якісного та місткого використання, наявних у його розпорядженні ресурсів. А також внутрішніх можливостей даного підприємства.

 Вихідною сировиною в молочній галузі є молоко, котре проходить певну кількість технологічних стадій при переробці, кожна стадія характеризується тим, що можна одразу отримати готову продукцію до споживання, але у той же час ця продукція може бути сировиною для подальшої переробки. Особливістю молочної галузі буде рівномірний ритм виробничого процесу з неяскраво вираженою сезонністю виробництва.

Виробництво та переробка молока є складними об’єктами обліку, оскільки:

- відбувається поділ виробництва на декілька технологічних стадій, кінцева продукція неоднорідна за якістю, призначенням, витратами на виробництво, калькуляційними періодами;

- складна структура центрів відповідальності;

- виробничий процес потребує постійного вдосконалення і модернізації обладнання та технологій;

- сировина та напівфабрикати мають різну жирність. Склад сухих речовин, кислотність, запах.

Вибір методу обліку витрат та калькуляції собівартості продукції, робіт та послуг є визначальним для дієвої діяльності підприємства. Його вибір буду залежати від: застосовуваної техніки і технологій, асортименту продукції, галузевої приналежності підприємства.

У вітчизняній практиці застосовують наступні методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції: простий (прямий), показовий, попередільний (напівфабрикатний та безнапівфабрикатний), попроцесний, виключення витрат на побічну продукцію, пропорційний, нормативний, комбінований.

Розглядаючи молочну галузь, буде більш доцільно детально зупинитися на попередільному та нормативному методі калькулювання витрат.

Попередільний метод використання при великомасштабному виробництві продукції, одержуваної при послідовній переробці сировини та матеріалів в напівфабрикатів, продукція перетворюється та проходить декілька стадій обробки, причому на кожній стадії отримують продукт готови до продажу.

Об’єктом калькулювання є стадія обробки – переділ.

Переділ – це сукупність технологічних операцій, котрі завершуються виробленням напівфабрикату або готового продукту.

У даному випадку прямі витрати відображаються по переділам або стадіям виробництва, непрямі витрати розподіляються окремо по переділам. Орієнтуючись на особливості технології при переробці сировини та матеріалів застосовують напівфабрикатний або безнапівфабрикатний варіанти попередільного обліку витрат та калькуляції.

Якщо кожен переділ, за винятком останнього становить собою завершену стадію обробки сировини, в результаті якої отримують напівфабрикати власного виробництва, придатні для подальшого використання у виробництві або для реалізації, то в даному можливе застосування напівфабрикатного варіанту попередільного обліку витрат та калькуляції.

При безнапівфабрикатному варіанті попередільного обліку витрат собівартість напівфабрикатів після кожного переділу не визначають, а розраховують собівартість вже готової продукції.

Калькулювання витрат при попередільному методі витрат може здійснюватися такими способами:

* метод ФІФО;
* метод усереднення.

Нормативний метод засновується на нормах та нормативах використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Окремі види витрат на виробництво обліковуються за поточними нормами, відповідно ведеться оперативний облік відхилень фактичних витрат від норм, що сприяє виявленню причин та винуватців даних відхилень, фіксується зміна норм в результаті проведення організаційно технічних заходів та визначають вплив цих змін на собівартість продукції.

Принципи нормативного обліку:

* складання на основі діючих на підприємстві норм та кошторисів попередніх нормативних калькуляцій собівартості по кожному виробу;
* ведення протягом місяця обліку змін діючих норм корегування нормативної собівартості, визначаючи вплив цих змін на собівартість продукції та оцінку ефективності заходів, які спричинили зміну норм.
* поділ, складених впродовж місяця, фактичних витрат на витрати за нормами та відхилення від норм;
* встановлення та аналіз причин, а також умови появи відхилень від норм за місцями їх виникнення;
* визначення фактичної собівартості випущеної продукції, як суми нормативної собівартості та відхилень від норм.

Окрім традиційних методів обліку витрат існують прогресивні інноваційні методи обліку витрат, котрі орієнтовані на умови ринку та не обмежуються тільки фактом реєстрації та обчислення витрат. Також у цю систему входять такі види діяльності як: планування, нормування, контроль, регулювання, аналіз витрат.

Інноваційні методи це АВС метод або облік по функціям; стандарт кост; директ-костинг; диференційований метод обліку витрат.

В основі методу директ-костинг лежить обчислення скороченої собівартості продукції та визначення маржинального доходу.

Основним показником системи директ-костинг є маржинальний дохід. Маржинальний дохід дозволяє визначити поріг рентабельності виробництва, з його допомогою визначається ціна беззбиткової реалізації продукції, будується асортиментна політика підприємства тощо.

Основні переваги системи обліку директ-костинг:

-собівартість розраховується тільки в частині виробничих витрат, що робить простіше процедуру обчислення собівартості продукції;

- більш проста робота з процедурою розділення постійних витрат між видами продукції, так як вони не включаються до собівартості, списуються на фінансовий результат;

- метод дозволяє визначити запас міцності підприємства, поріг рентабельності та нижню межу ціни на продукцію;

- дає можливість визначити більш рентабельну частину продукції підприємства, за допомогою порівняльного аналізу рентабельності різних видів продукції;

- можливість знаходження точної програми випуску та реалізації продукції;

- дає можливість визначити альтернативу та вигоду при виборі між власним виробництвом продукції чи послуг та їх придбанні на стороні.

Директ-костинг дозволяє зробити більш простим такі процеси, як нормування, планування, облік та контроль витрат, собівартість стає більш прозорою та керованою, завдяки обмеженню собівартості тільки змінними витратами.

Директ-костинг – інструмент. Котрий дозволяє керівництву загострити увагу га зміні маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і по різноманітним виробам: виявити продукцію з більшою рентабельністю, щоб збільшити об’єми його виготовлення.

Метод використовується для прийняття управлінських рішень, планування та для планового калькулювання витрат у довготривалій та середньотривалій перспективі.

Метод АВС розглядає підприємство, як набір робочих операцій, визначаючих його специфіку.

Застосування АВС метода починається з визначення існуючих робіт та їх послідовності на підприємстві. Для цього складні операції розкладаються на прості складові, при цьому разом з розрахунком споживання ресурсів.

Потім відбувається розрахунок кос драйверів та показників споживання ними кожного ресурсу, показник споживання множиться на собівартість одиниці виходу роботи.

Кінцевим етапом буде отримання конкретного продукту, котрий представляє собою певну суму трудових витрат витрачених на його виготовлення. Собівартістю у даному випадку буде сома робіт, котрі була необхідна для виробництва певного продукту.

Відмінною рисою АВС методу є те, що з його допомогою можливо проводити дослідження у таких напрямках як: інвестування, персональний облік, управління кадрів тощо.

Для вдосконалення обліку витрат в молочній галузі, на нашу думку, варто застосовувати такі методи, як директ-костинг та АВС метод, або впроваджувати певні елементи даних методів. Такі моделі, на наш погляд, конкретизують модель управлінського (виробничого) обліку саме в молочній галузі. Застосування подібних моделей класифікації обліку витрат молочної продукції допомагає вирішувати важливу проблему цілісності обліку витрат та формування собівартості продукції молочної промисловості, з урахуванням специфічності даної галузі. Дані моделі будуть сприяти впровадженню на підприємствах таких напрямів як планування, нормування, контроль, регулювання, аналіз витрат. Буде можливий вплив на асортиментну політику підприємства, так як за допомогою визначення рентабельності можливо визначити більш конкурентоспроможну продукцію та розширити об’єми її виробництва.

* 1. Загальна характеристика ПрАТ «Біловодський маслоробний завод»

Приватне акціонерне товариство «Біловодський маслоробний завод» створено громадянином України відповідно до Законом України «Про акціонерні товариства» та зареєстровано в органах державної влади: Біловодською районною державною адміністрацією Луганської області 06.05.1993.

ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» знаходиться за адресою: Луганська обл., смт. Біловодськ, Старобільське шосе, буд. 1.

ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» має самостійний баланс, розрахунковий рахунок, круглу печатку, інші необхідні реквізити.

Згідно реєстраційними документами, підприємство має право здійснювати діяльність:

* перероблення молока, виробництво масла та сиру;
* виробництво маргарину і подібних харчових жирів;
* оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами;
* роздрібна торгівля іншими продуктами харчування в спеціалізованих магазинах.

ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» реалізує свої послуги за цінами і тарифами, встановленими самостійно на договірній основі, а у випадках, передбачених чинним законодавством - за державними цінами і тарифами.

Фінансовий рік компанії збігається з календарним роком. Підприємство здійснює оперативний і бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, веде статистичну звітність відповідно до чинного законодавством України. Оперативний облік здійснюється безпосередньо на місці і забезпечує негайне спостереження та реєстрацію певних виробничих і комерційних операцій та інших факторів господарської діяльності підприємства.

Підприємство ПрАТ "Біловодський маслоробний завод" має свою організаційну. Акціонерне товариство має два контрольні органи - вищий контрольний та контрольний (відповідно наглядова рада і ревізійна комісія) та вищий орган акціонерного товариства - загальні збори. Виконавчим органом акціонерного товариства є правління товариства, а посадовими особами правління - його голова та члени правління. Організаційна структура управління ПрАТ "Біловодський маслоробний завод" представлена на рис.1.1.

Асортимент продукції досить різноманітний та враховує більше 60 видів молочної продукції.

Серед них представлені вершкове масло, спреди, сир сулугуні, сир плавлений, сир плавлений копчений, бринза, сир «Адигейський», молоко пакетоване, кефіри різної жирності, ряжанка, сир тощо. Також в асортименті компанії присутні ексклюзивні продукти - крем сирковий і крем сметанний з фруктовими наповнювачами, виготовлені за власною рецептурою.

Гордістю компанії є масло солодковершкове «Селянське» 72,6%. Вершкове масло відповідає найвищим вимогам, що пред'являються до рівня якості молочної продукції. Воно користується великим попитом покупців завдяки доступним цінам при незмінно високих смакових якостей продукції.

Весь асортимент продукції можна знайти в торгових мережах східного регіону України.

Трудовий колектив «Біловодського маслоробного заводу» складають громадяни, які беруть участь своєю працею в його діяльності на підставі трудового договору. ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» гарантує мінімальний розмір заробітної плати найманим працівникам відповідно до чинного законодавства. Режим праці і відпочинку працюючих у акціонерному товаристві громадян, їх соціальне забезпечення, соціальне і медичне страхування встановлюється з дотриманням вимог відповідних норм законодавства.

Кожен етап виробництва молочної продукції проходить під постійним контролем фахівців маслозаводу, що дозволяє забезпечити високу якість і відмінний смак продукції.

На сьогоднішній день підприємство займається впровадженням системи ISO і НАССР. Наявність на підприємстві сертифіката ISO дає впевненість у безпеці придбаної продукції. Сертифікація підприємства за даним стандартом гарантує споживачам безпеку сировини, добавок і компонентів. Вона також забезпечує впевненість в тому, що всі фактори ризику, що впливають на випуск продукції, знаходяться під управлінням компанії.

Аналіз основних техніко-економічних показників діяльності ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» подається у табл. 1.4.

З таблиці 1.4. бачимо, що чистий дохід від реалізованої продукції у 2018 році, порівняно з 2017 роком збільшився на 2665 тис. грн або 2,92%, та на 12921 тис. грн, порівняно з 2016 роком. Це спричинено збільшенням собівартості продукції за весь досліджуваний період на 14016 тис. грн або 19,24% .

У досліджуваному періоді спостерігається збільшення чистого доходу від реалізації продукції на 15,94%, з 81073 тис грн. у 2016 році до 93994 тис. грн у 2018 та збільшення середньої кількості працівників на 1,56%, так у 2016 році цей показник становив 192 особи, у 2017 році – 196 осіб, а у 2018 році – 195 осіб. Це є факторами збільшення продуктивності праці у 2018 році на 3,45%, в порівняні з 2017 роком та 14,16%, у порівнянні з 2016 роком.

Таблиця 1.4.

Аналіз основних техніко-економічних показників діяльності

ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» за 2016-2018 рр.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показник | Значення показника | Абсолютне відхилення, тис. грн | Відносне відхилення, % |
| 2016 р. | 2017 р. | 2018 р. | 2018 р. до 2017 р. | 2018 р. до 2016 р. | 2018 р. до 2017 р.  | 2018 р. до 2016 р.  |
| Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн | 81073,00 | 91329,00 | 93994,00 | 2665,00 | 12921,00 | +2,92 | +15,94 |
| Собівартість реалізованої продукції, тис. грн. | 72845,00 | 85542,00 | 86861,00 | 1319,00 | 14016,00 | +1,54 | +19,24 |
| Валовий прибуток, тис. грн | 8228,00 | 5787,00 | 7133,00 | 1346,00 | -1095,00 | +23,26 | -13,31 |
| Середня кількість працівників, осіб | 192 | 196 | 195 | -1,00 | 3,00 | -0,51 | +1,56 |
| Фонд оплати праці, тис. грн. | 6151,00 | 7858,00 | 10891,00 | 3033,00 | 4740,00 | +38,6 | +77,06 |
| Середньомісячна заробітна плата, грн. | 2669,70 | 3340,99 | 4654,27 | 1313,28 | 1984,57 | +39,31 | +74,34 |
| Продуктивність праці на одного працівника, тис. грн/ос. | 422,25 | 465,96 | 482,02 | 16,06 | 59,77 | +3,45 | +14,16 |
| Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн | 2860,50 | 3026,00 | 4140,00 | 1114,00 | 1279,50 | +36,81 | +44,73 |
| Фондовіддача ОЗ, грн/грн | 28,34 | 30,18 | 22,70 | -7,48 | -5,64 | -24,78 | -19,90 |
| Середньорічна вартість активів, тис. грн | 13976,00 | 22381,50 | 27921,50 | 5540,00 | 13945,50 | +24,75 | +99,78 |
| Власний капітал, тис. грн | 16325,00 | 23968,00 | 27437,00 | 3469,00 | 11112,00 | +14,47 | +68,07 |
| Чистий прибуток, тис. грн. | 6233,00 | 7643,00 | 3469,00 | -4174,00 | -2764,00 | -54,51 | -44,34 |
| Рентабельність капіталу,% | 38,18 | 31,89 | 12,64 | -19,25 | -25,54 | -60,36 | -66,89 |
| Рентабельність активів,% | 44,60 | 34,15 | 12,42 | -21,73 | -32,18 | -63,63 | -72,15 |

Також можна спостерігати за збільшенням фонду оплати праці на 77,06%. Так, за досліджуваний період у 2016 році фонд заробітної плати складає 6151 тис. грн, у 2017 році – 7858 тис. грн., а у 2018 році – 10891 тис. грн. Це є беззаперечним фактором збільшення середньомісячної заробітної плати у звітному році на 1313,28 грн, порівняно з 2017 роком та на з 1984,57 грн., порівняно з 2016 роком.

У 2018 році, порівняно з 2017 роком фондовіддача зменшилась на 7,48 грн/грн або 24,78%, а порівняно з 2016 роком – на 5,64 грн/грн або 19,9%. Але цей показник досі залишається високим. У 2018 році було вироблено продукції на суму 22,7 гривні на кожну використовувану гривню основних засобів. Фактором зменшення фондовіддачі основних засобів році є збільшення середньорічної вартості основних засобів у 2018 році на 1114 тис. грн. або 36,81%, у порівнянні з 2017 роком або на 1279,5 тис. грн або 44,73%, порівняно з 2016 роком.

У 2018 році спостерігається збільшення середньорічної вартості активів на 24,75%. У 2017 році цей показник складав 22381 тис. грн., а у 2018 році - 27921 тис. грн.

Власний капітал у 2018 році склав 27437 тис. грн, у 2017 році – 23968 тис. грн. (збільшення на 14,47%), у 2016 році – 16325 тис. грн (збільшення на 68,07%).

Негативним фактором є зниження рентабельності на підприємстві. Так у 2018 році, порівняно з 2016 роком:

* рентабельність капіталу знизилась на 66,89%;
* рентабельність активів знизилась на 72,15%,

Аналізуючи фінансові результати, ми спостерігаємо їх збільшення на 1346 тис. грн або 23,26% у 2018 році порівняно з 2017 роком, та зниження на 1095 тис. грн або 13,31% у 2018 році, порівняно з 2016 роком. Чистий прибуток за досліджуваний період також знизився на 44,34%. Так, у 2016 році чистий прибуток складав 6233 тис. грн., у 2017 році показник збільшився до 7643 тис. грн., але у 2018 році складає 3469 тис. грн.

Висновки до розділу 1.

За результатами дослідження теоретичних основ витрат молокопереробного підприємства необхідно зробити наступні висновки:

1. Проаналізувавши підходи до визначення поняття «витрати» встановлено, що більшість авторів вважає, що під поняттям «витрати» слід розуміти використання трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів в господарській діяльності суб’єктами господарювання. Деякі автори зазначають, що дані використані ресурси обліковуються та плануються як собівартість продукції.
2. При дослідженні поняття «затрати» встановлено, що однозначної позиції також не існує. Зокрема, ряд економістів під поняттям «затрати» розуміють використання ресурсів, доповнюючи, що використання здійснюється в грошовій формі, а інші додають цільовий характер використання.
3. В результаті дослідження встановлено, що виробництво молочних продуктів характеризується складним та масовим безперервним автоматизованим процесом технологічної переробки молока, який при строгому дотриманні технологічних процесів вимагає особливого підходу до обліку витрат, що враховує особливості технологічного процесу.
4. Поряд із цим на сучасному етапі розвитку, у сучасних економічних умовах для кожного молокопереробного підприємства суттєве значення мають вибір та використання методів обліку витрат виробництва.
5. Ґрунтуючись на специфічних особливостях, виробництво молочної продукції має попередільний характер, що вимагає використання попередільного методу обліку витрат з введенням елементів поточної оцінки та обліку виробничих запасів за методом нормативних витрат.
6. В сучасних умовах господарської діяльності на молокопереробних підприємствах можуть використовуватися два способи попередільного методу обліку витрат – напівфабрикатний метод і безнапівфабрикатний метод. Обрання варіанту для обліку витрат залежить від характеру рішень, які приймаються, стилю управління й стадії прийняття рішень.
7. З’ясовано, що заради цілей управління витратами їх слід класифікувати за наступними критеріями: для визначення собівартості і фінансового результату, для прийняття управлінських рішень, а також для контролю і регулювання.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ ПРАТ «БІЛОВОДСЬКИЙ МАСЛОРОБНИЙ ЗАВОД»

2.1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

Всі принципи, методи та процедури, що використовуються ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» для складання і подання фінансової звітності, відображаються в обліковій політиці підприємства.

Облікова політика підприємства створена та затверджена Наказом «Про облікову політику» директора ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» від 06.05.1993 р. З моменту його прийняття вона жодного разу не переглядалася і не змінювалась.

Наказ «Про облікову політику» ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» акцентує увагу на виконанні принципів бухгалтерського обліку й фінансової звітності. Отже, документом зазначена необхідність дотримання принципу послідовності, що полягає в забезпеченні обліковим персоналом незмінності зображення господарських операцій й оцінку майна. Окремо виділена вимога дотримання принципу нарахування й відповідності доходів та витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод».

Згідно з обліковою політикою, зображення в балансі підприємства активів необхідно здійснювати на основі загальної умови визнання, що передбачено П(С)БО, тобто в разі достовірного визначення їх оцінки та одержання в майбутньому економічних вигід, що пов’язані з їх використанням.

Відмітимо, що амортизація основних засобів та нематеріальних активів ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» нараховується згідно з правилами, принципів та методів, що встановлені П(С)БО 7. Амортизацію об’єктів основних засобів нараховують прямолінійним методом відокремлено на кожний об’єкт основних засобів та нематеріальних активів. Відповідно до цього методу сума амортизації вираховується відношенням вартості, що амортизується до строку корисного використання об’єкта амортизації. Вартість об’єкта, який амортизується, рівномірно списується впродовж терміну його корисного використання.

Облікова політика ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» не затверджує терміни корисного використання для основних засобів, а також для нематеріальних активів, через те що вони визначаються наказом на основі висновку комісії підприємства.

Наказ «Про облікову політику» ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» встановлює необхідність ведення бухгалтерського обліку на підприємстві відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Плану рахунків бухгалтерського обліку та «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов’язань і господарських операцій», затвердженої наказом МФУ від 30 листопада 1999 р. за № 291.

Функціонування облікового апарату та здійснення облікового процесу ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» регламентується відповідними нормативними документами. До їхнього складу належать посадові інструкції кожного працівника бухгалтерії.

Бухгалтерський відділ ПрАТ «Біловодський маслоробний завод», що керується головним бухгалтером являє собою один з провідних підрозділів управлінської структури підприємства, що формує повну і достовірну інформацію про результати діяльності й майновий стан підприємства, яка необхідна для прийняття продуктивних рішень, виконання контролю за використанням матеріальних, трудових, фінансових ресурсів та попередження негативних явищ господарської діяльності. Бухгалтерія є самостійним, спеціальним структурним підрозділом, що займається веденням бухгалтерського обліку та складанням бухгалтерської звітності.

Функціонує бухгалтерія підприємства на основі положення про відділ бухгалтерії ПрАТ «Біловодський маслоробний завод». Дане положення має чітко визначену структуру. В ньому окремими розділами розкриті загальні положення, порядок створення бухгалтерії, структура бухгалтерії, функції бухгалтерського підрозділу, взаємодія з іншими структурними підрозділами та взаємодія з бухгалтерськими підрозділами філій і представництв.

Для ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» характерною є централізована форма організаційної побудови апарату бухгалтерії, тобто увесь апарат облікової служби методично і адміністративно підпорядкований головному бухгалтеру підприємства.

Розподіл праці між співробітниками ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» відбувається за операційним принципом, іншими словами за комплексами однорідних об’єктів обліку. Так, виділяють бухгалтерів за окремими ділянками обліку:

* заступник головного бухгалтера (спеціаліст по веденню податкового обліку);
* бухгалтер з обліку касових операцій;
* бухгалтер з обліку розрахунків з покупцями за послуги транспорту, з іншими дебіторами і кредиторами;
* бухгалтер з обліку сировини, напівфабрикатів, основних засобів, нематеріальних активів, капітальних інвестицій, орендних операцій;
* бухгалтер з обліку готової продукції, товарів, розрахунків з оплати праці, з бюджетом і фондами соціального страхування, виручки від реалізації і собівартості реалізації;
* бухгалтер з обліку запасів, витрат виробництва, розрахунків з постачальниками, фінансової оренди, кредитів банків, доходів і фінансових результатів, бланків суворої звітності.

Діяльність облікового апарату та здійснення облікового процесу ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» регламентується відповідними нормативними документами, серед яких можна виокремити посадові інструкції кожного працівника бухгалтерії.

Посадова інструкція є нормативним документом підприємства, який визначає завдання, права, обов’язки та відповідальність посадової особи. Посадові інструкції забезпечують чітку організацію роботи працівників ПрАТ «Біловодський маслоробний завод», також вони сприяють правильному вирішенню питань розподілу обов’язків між категоріями працівників, забезпечують єдність в розподілі їх посадових обов’язків та пред’явлених до них кваліфікаційних вимог.

Попре те, що ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» використовує комп’ютерну форму обліку, яка базується на системі «ISpro», усі первинні, зведені документи та звітність формуються в електронному та документальному вигляді.

2.2. Облік витрат підприємства

У бухгалтерському обліку методологічні засади формування інформації шо до витрат підприємства і розкриття її у фінансовій звітності викладені в Положенні (стандарті) про бухгалтерський облік (П(С)БО 16 «Витрати».

Витрати — зниження економічних вигод, що характеризується вибуттям активів або підвищенням зобов'язань, що веде до зниження власного капіталу (винятком є зниження капіталу за рахунок його вилучення або поділу власниками).

Не зазначаються у Звіті про фінансові результати та не визнаються витратами:

* платежі за договорами комісії та іншими подібними договорами в угоду комітента, принципала та інші;
* передоплата (аванс) матеріально-виробничих запасів, робіт, послуг;
* погашення отриманих позик;
* інші скорочення активів або підвищення зобов'язань, які не відображають ознаки, які властиві витратам;
* витрати, що відображаються в зменшенні власного капіталу згідно з Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Для вирішення завдань оптимізації обліку, враховуючи технологічні особливості підприємства, керівництво підприємства затвердження правила документообігу і встановлює його графік.

Для автоматизації обліку витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод застосовує систему «ISpro». Дана система є програмним комплексом, що призначена для управління підприємства. Пристосування системи до особливостей підприємства виконується за допомогою підбору компонентів програми.

Первинні документи, які є підтвердженням здійснення господарських операцій формуються автоматично. До кожної господарської операції створюється первинний документ, а також робляться бухгалтерські проведення.

В облікових реєстрах господарські операції відображаються в процесі надходження первинних документів або ж за підсумками місяця, відповідно до характеру та змісту операцій.

Узагальнення даних журналів, взаємної перевірки записів за відокремленими рахунками та складання фінансової звітності ведеться у Головній книзі.

Головна книга включає всі відповідні рахунки та їх сальдо, що є необхідними для складення «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» та бухгалтерського «Балансу (Звіту про фінансовий стан)». Система «ISpro» сформовує ці звіти автоматично.

У ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» на рахунках 8 класу узагальнюють інформацію про витрати за елементами з щомісячним списанням залишку y кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» та рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

П(С) БО 16 «Витрати» передбачає групування витрат за економічними елементами:

* матеріальні витрати;
* витрати на оплату праці;
* відрахування на соціальні заходи;
* амортизація;
* інші операційні витрати.

Елемент «Матеріальні витрати» включає витрати на:

* сировину й матеріали, які використовуються в якості основних і допоміжних матеріалів в операційній діяльності компанії при виробництві продукції або для побутових потреб, технологічних цілей і допомоги в процесі виробництва;
* придбані напівфабрикати та комплектуючі, використані в операційній діяльності підприємства;
* придбання палива та енергії у сторонніх компаній та організацій будь якого палива та енергії всіх видів, що використовуються для технологічних та інших операційних цілей, в тому числі на управління транспортними засобами, освітлення та опалення приміщень, на виробництво пального тепло- та електроенергії, спожиті в операційній діяльності підприємства;
* тара й пакувальні матеріали, які використовуються в операційній діяльності підприємства;
* будівельні матеріали, що використані в якості основних і допоміжних матеріалів операційної діяльність підприємства;
* запасні частини, що використовуються для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та МШП;
* інші матеріальні витрати, котрі відображають витрати здійснених для підприємства робіт та послуг виробничого й невиробничого характеру (виконання певних операцій з виробництва продукції; переробка сировини та матеріалів, використовуваних у виробництві, транспортні послуги, що є невід'ємною частиною виробничого процесу тощо.)
* витрати на МШП, які використовуються не більше за рік або нормальний робочий цикл, якщо він становить понад рік в операційній діяльності компанії. До них відносять: господарський інвентар, інструмент, спеціальне оснащення; спеціальне взуття, спеціальний одяг, мило та миючі засоби, знешкоджуючі засоби, лікувально-профілактичне харчування або компенсація витрат робітникам за придбання спеціального взуття, спеціального одягу, та інших засобів індивідуального захисту особисто, у випадку невидачі адміністрацією.

Інформація про матеріальні витрати за звітний період у ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» узагальнюється на рахунку 80 «Матеріальні

2.3. Вдосконалення обліку ПрАТ «Біловодський маслоробний завод»

На сьогодні, основною проблемою обліку ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» є незадоволення потреб менеджменту програмою «ISpro» відносно інформаційного забезпечення та не врахування специфіки діяльності ПрАТ «Біловодський маслоробний завод», а саме не дозволяє повноцінно сформувати управлінський облік.

Головні проблеми, що пов’язані з автоматизацією обліку витрат та фінансових результатів ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» стосуються, передусім:

* організації їх аналітичного обліку;
* змога застосування різних методів визначення витрат у розрізі різних видів товарів;
* визначення необхідної звітності за для потреб управління та конфіденційності інформації тощо.

Для обґрунтування обрання спеціалізованої бухгалтерської програми, що могла б задовольнити інформаційні потреби управління та вважаючи специфіку діяльності ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» проведемо порівняльну характеристика найбільш поширених на ринку програмних забезпечень з обліку фінансових результатів (табл. 2.2.)

Таблиця 2.2.

Порівняльний аналіз програмного забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку

|  |  |
| --- | --- |
| Комп’ютерні програми | Напрями порівняльного аналізу |
| Призначення | Група споживачів | Облікові автоматизації процедур бухгалтерського обліку |
| «Парус» | Для ведення бухгалтерського обліку на малих і середніх підприємствах різних видів діяльності | Бухгалтерія, яка розподілена на підрозділи відповідно до функцій працівників | Введення операцій за відповідними шаблонами. Основні можливості системи: облік основних засобів, матеріалів і МШП; облік фінансово-розрахункових операцій; нарахування заробітної плати; звіти; введений новий механізм, який дозволяє користувачеві самостійно налаштовувати форми усіх документів щодо реалізації, додавати в систему документи, розроблені користувачем |
| «Інфо-бухгалтер» | Для ведення бухгалтерського обліку на малих і середніх підприємствах різних видів діяльності | Невелика кількість працівників бухгалтерії | Ручне введення господарських операцій та за допомогою документів. Програма здійснює такі операції: формування балансу, оборотної відомості, Головної книги, відомостей аналітичного обліку по рахунках, журналів-ордерів і відомостей до них, шахового балансу, різноманітних відомостей і довідок; аналіз фінансової діяльності з можливістю побудови графіків і діаграм |
| «1С: Бухгалтерія 7.7» | Для ведення бухгалтерського обліку на малих і середніх підприємствах різних видів діяльності | Невелика кількість працівників бухгалтерії | Універсальна бухгалтерська програма, яка призначена для ведення синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку. Дозволяє вводити господарські операції декількома способами: ручне введення господарських операцій; використання типових операцій; використання режиму «Документи і розрахунки» |
| «1С: Бухгалтерія 8.3» | Для ведення обліку в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності | Невелика кількість працівників бухгалтерії | Автоматизовані процедури бухгалтерського обліку забезпечують одночасну реєстрацію кожного запису господарської операції, як на рахунках бухгалтерського обліку, так і в необхідних розрізах аналітичного обліку, кількісного і валютного обліку. Користувачі можуть самостійно управляти деякими методичними параметрами системи бухгалтерського обліку в рамках налаштування облікової політики, створювати нові субрахунки в розрізі аналітичного обліку |

Зважаючи на особливості діяльності ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» найбільш придатним для ведення обліку витрат у товаристві є технологічна платформа «1С:Підприємство 8.3» в конфігурації «Бухгалтерія для України».

Головні переваги використання технологічної платформи «1С:Підприємство 8.3» в конфігурації «Бухгалтерія для України» відображені на рисунку рис.2.1.

 Рис. 2.1. Переваги автоматизації облікового процесу витрат підприємства

Налаштування аналітичного обліку виробничих, збутових, адміністративних та корпоративних витрат у розрізі, необхідному для управлінського обліку, можливе на рівні користувача завдяки неймовірній гнучкості програми. За допомогою таких функціональних можливостей бухгалтер може суттєво економити свій час на вибірку й формування різноманітних звітів для керівництва в Excel.

Висновки за розділом 2

Отже, за результатами проведеного дослідження обліку витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» варто зробити наступні висновки:

1. Облікова політика ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» для обліку витрат звітного періоду передбачає рахунки 8 та 9 класу рахунків. За результатами роботи інформація про витрати підприємства ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» наводиться у Звіті про фінансові результати.
2. Аналітичний облік витрат втілюють за видами діяльності підрозділів, відповідно до встановленої номенклатури статей витрат. Витрати розподіляються між видами діяльності й об’єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат або іншої бази розподілу.
3. Основними задачами аналізу витрат є: обґрунтованість планових завдань стосовно зниження собівартості продукції; виявлення та з’ясування причин відхилень від планового завдання; вивчення структури та динаміки витрат за елементами й калькуляційними статтями; загальна оцінка виконання завдань зі зменшення собівартості продукції; оцінка впливу окремих факторів на рівень собівартості продукції; знаходження та мобілізація резервів зменшення собівартості продукції.
4. Система «ISpro», що застосовується - не відповідає специфіці діяльності ПрАТ «Біловодський маслоробний завод», тому в роботі наведено обґрунтування ведення обліку витрат використовуючи «1С:Підприємство 8.3» в конфігурації «Бухгалтерія для України».

Головними перевагами даної програми є поглиблення синтетичного та аналітичного обліку витрат підприємства, отримання звітів про залишки на конкретну дату, потужний управлінський облік та автоматичне формування і заповнення всіх форм фінансової звітності.

РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ВИТРАТ ПРАТ «БІЛОВОДСЬКИЙ МАСЛОРОБНИЙ ЗАВОД»

3.1. Аналіз структури, динаміки, ефективності витрат підприємства

Під час дослідження структури витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» слід відмітити наявність: основні матеріали та комплектуючі, допоміжні матеріали, електроенергія, оплата послуг, використаних у виробництві, орендна плата, амортизація, витрати на оплату праці, податки та збори, відрахування на соціальні заходи, а також інші витрати. Стан та динаміку витрат підприємства ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» відобразимо в табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Аналіз динаміки витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод»

за 2016-2018 рр.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показник | Роки | Абсолютне відхиленнятис. грн | Відносне відхилення, % |
| 2016 р. | 2017 р. | 2018 р. | 2017 р. до 2016 р.  | 2018 р. до 2017 р. | 2018 р. до 2016 р.  | 2017 р. до 2016 р. | 2018 р. до 2017 р. | 2018 р. до 2016 р. |
| Сировина та матеріали | 65456,00 | 74540,00 | 75660,00 | 9084,00 | 1120,00 | 10204,00 | 13,88 | 1,5 | 15,59 |
| Електроенергія | 2851,00 | 3010,00 | 3365,00 | 159,00 | 355,00 | 514,00 | 5,58 | 11,79 | 18,033 |
| Амортизація | 1141,00 | 786,00 | 1131,00 | -355,00 | 345,00 | -10,00 | -31,11 | 43,89 | -0,88 |
| Витрати на оплату праці | 5870,00 | 7564,00 | 10508,00 | 1694,00 | 2944,00 | 4638,00 | 28,86 | 38,92 | 79,01 |
| Відрахування на соціальні заходи | 1632,00 | 2023,00 | 2329,00 | 391,00 | 306,00 | 697,00 | 23,96 | 15,13 | 42,71 |
| Податки та збори | 12715,00 | 9940,00 | 10203,00 | -2775,00 | 263,00 | -2512,00 | -21,82 | 2,65 | -19,76 |
| Інші витрати | 1005,00 | 1215,00 | 1316,00 | 210,00 | 101,00 | 311,00 | 20,9 | 8,31 | 30,95 |
| Всього | 90670,00 | 99078,00 | 104512,00 | 8408,00 | 5434,00 | 13842,00 | 9,27 | 5,48 | 15,27 |

Досліджуючи показники, що представлені в табл. 3.1., відмітимо зростання обсягів витрат виробничої діяльності підприємства, зокрема, у 2016 році значення показника складало 90670тис. грн., у 2017 році – 99078 тис. грн., у 2018 році - 104512 тис. грн.

Досліджуючи тенденції у зміні витрат на підприємстві ПрАТ «Біловодський маслоробний завод», відмітимо їх поступове зростання за досліджуваний період (на 13842 тис. грн. або на 15,27%,), зокрема:

-спостерігаються тенденції зростання витрат сировини та матеріалів, що затрачаються на виробництво виробів підприємства, так у базовому 2016 році значення показника складало 65456 тис. грн., то у звітному 2018 році показник збільшується до рівня 75660 тис. грн. При цьому приріст показника становив 15,59% за весь досліджуваний період, а найбільший показник приросту становив 13,88% за період 2016-2017 рр.;

- на відновлення виробничого потенціалу (амортизаційні відрахування) підприємство у 2016 році витратило 1141 тис. грн., у 2017 році – 786 тис. грн, у 2018 році витрати на амортизацію збільшились до 1131 тис. грн., темп зростання показника за досліджуваний період становив -0,88%;

-пропорційно зростають витрати на оплату праці та соціальні відрахування, а саме: витрати на оплату праці збільшуються із 5870 тис. грн. до рівня 1058 тис. грн., а темп росту показника становив 79,01%, поряд із цим спостерігається зростання показника відрахувань на соціальні заходи на 42,71% до рівня 2329 тис. грн.;

- ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» є платником загальнодержавних та місцевих податків. За досліджуваний період податкове навантаження зменшується з 12715 тис. грн. у 2016 році до рівня 10203 тис. грн. у 2018 році, показник приросту становив -19,76% за весь досліджуваний період.

Зведені показники динаміки витрат підприємства представимо на рис. 3.1.

Рис. 3.1. Зведені показники динаміки витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» за 2016-2018 рр.

Далі здійснимо оцінку структури витрат підприємства (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2.

Аналіз структури витрат підприємства ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» за період 2016-2018 рр.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | 2016 р.  | 2017 р. | 2018 р. | Відхилення в структурі, % |
| Тис. грн | % | Тис. грн | % | Тис. грн | % | 2017 р. до 2016 р. | 2018 р. до 2017 р.  | 2018 р. до 2016 р. |
| Сировина та матеріали | 65456,00 | 72,19 | 74540,00 | 75,23 | 75660,00 | 72,39 | 3,04 | -2,84 | 0,20 |
| Електроенергія | 2851,00 | 3,14 | 3010,00 | 3,04 | 3365,00 | 3,22 | -0,10 | 0,18 | 0,08 |
| Амортизація | 1141,00 | 1,26 | 786,00 | 0,79 | 1131,00 | 1,08 | -0,47 | 0,29 | -0,18 |
| Витрати на оплату праці | 5870,00 | 6,47 | 7564,00 | 7,63 | 10508,00 | 10,06 | 1,16 | 2,42 | 3,58 |
| Відрахування на соціальні заходи | 1632,00 | 1,81 | 2023,00 | 2,04 | 2329,00 | 2,23 | 0,24 | 0,19 | 0,43 |
| Податки та збори | 12715,00 | 14,02 | 9940,00 | 10,04 | 10203,00 | 9,76 | -3,99 | -0,27 | -4,26 |
| Інші витрати | 1005,00 | 1,11 | 1215,00 | 1,23 | 1316,00 | 1,26 | 0,12 | 0,03 | 0,15 |
| Всього | 90670,00 | 100,00 | 99078,00 | 100,00 | 104512,00 | 100,00 | - | - | - |

Під час проведення аналізу структури витрат підприємства у досліджуваному періоді, відмітимо, що найбільша частка витрат припадає на сировину та матеріали (рис. 3.2. та 3.3.).

Рис. 3.2. Структура витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» у 2016 р.

Рис. 3.3. Структура витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» у 2018 р.

Структура витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» має наступні тенденції:

− незначне збільшення питомої ваги витрат на сировину та матеріали, якщо у 2016 році показник становив 72,19%, то у звітному періоді збільшується на 0,2% до рівня 72,39%;

- збільшення питомої ваги витрат на електроенергію, зокрема показник питомої ваги даних витрат у 2016 році складав 3,14% і збільшується до рівня 3,22% у 2018 році, при цьому показник збільшення становив 0,08%;

− зниження питомої ваги витрат на амортизацію (на 0,18%) з 1,26% у 2016 році до 1,08% у 2018 році ,

- також відбувається збільшення витрат на оплату праці (на 3,58%) та витрат соціальні заходи (на 0,43%);

−відбувається зменшення питомої ваги витрат на податки та збори, у 2016 році цей показник становив 14,02%, а у 2018 році – 9,76%.

Для визначення структури виробничих витрат здійснимо оцінку співвідношення постійних і змінних витрат на досліджуваному підприємстві (табл. 3.3).

Таблиця 3.3.

Аналіз структури постійних та змінних витрат

ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» за період 2016-2018 рр.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показник | Роки | Абсолютне відхилення, тис. грн  | Відносне відхилення, %  |
| 2016 р. | 2017 р. | 2018 р. | 2018 р. до 2017 | 2018 р. до 2016 р. | 2018 р. до 2017 р. | 2018 р. до 2016 р.) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Постійні витрати |
| Амортизація | 1141,00 | 786,00 | 1131,00 | 345,00 | -10,00 | 43,89 | -0,88 |
| Податки та збори | 12715,00 | 9940,00 | 10203,00 | 263,00 | -2512,00 | 2,65 | -19,76 |
| Інші витрати | 1005,00 | 1215,00 | 1316,00 | 101,00 | 311,00 | 8,31 | 30,95 |
| Всього постійних витрат | 14861,00 | 11941,00 | 12650,00 | 709,00 | -2211,00 | 5,94 | -14,88 |
| Питома вага постійних витрат | 16,39 | 12,05 | 12,10 | 0,05 | -4,29 | 0,41 | -26,17 |
| Змінні витрати |
| Сировина та матеріали | 65456,00 | 74540,00 | 75660,00 | 1120,00 | 10204,00 | 1,50 | 15,59 |
| Електроенергія | 2851,00 | 3010,00 | 3365,00 | 355,00 | 514,00 | 11,79 | 18,03 |
| Витрати на оплату праці | 5870,00 | 7564,00 | 10508,00 | 2944,00 | 4638,00 | 38,92 | 79,01 |

Продовження табл. 3.3.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Витрати на соціальні заходи | 1632,00 | 2023,00 | 2329,00 | 306,00 | 697,00 | 15,13 | 42,71 |
| Всього змінних витрат | 75809,00 | 87137,00 | 91862,00 | 4725,00 | 16053,00 | 5,42 | 21,18 |
| Питома вага змінних витрат | 83,61 | 87,95 | 87,9 | -0,05 | 4,29 | -0,06 | 5,13 |
| Всього  | 90670,00 | 99078,00 | 104512,00 | 5434,00 | 13842,00 | 5,48 | 15,26 |

Таким чином, питома вага змінних витрат є значно більшою ніж постійних (рис.3.4.), при цьому показник постійних витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» зменшується із 16,39% до рівня 12,1%, а змінних витрат збільшується з 83,61% до рівня 87,9%.

Рис. 3.4. Питома вага постійних та змінних витрат підприємства ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» за період 2016-2018 рр.

В цілому спостерігається приріст змінних витрат підприємства на 16053 тис. грн. або на 21,18% (якщо у 2016 році показник становив 70589 тис. грн., то у 2018 році значення показника збільшується до 91862 тис. грн.), поряд із цим змінні витрати зменшуються на 2211 тис. грн. (з 14861 тис. грн. у 2016 році до 12650 тис. грн. у 2018 році). Відбувається збільшення питомої ваги змінних витрат, вона зростає на 5.13%, відповідно, питома вага постійних витрат знижується на ідентичну величину.

Щоб розкрити повністю особливості та специфіку формування витрат на підприємстві, здійснимо аналіз поведінки постійних та змінних витрат беручи за основу залежність від обсягів виробництва, що доцільно зобразити графічно. Для цього використаємо дані фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» (табл. 3.4.. і рис.3.5.).

Таблиця 3.4.

Залежність операційних витрат від обсягів господарської діяльності ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» у 2018 році

|  |  |
| --- | --- |
| Обсяги господарської діяльності, тис. грн. | Операційні витрати, тис. грн. |
| Всього | Постійні | Змінні |
| 93994,00 | 104512,00 | 12650,00 | 91862,00 |
| 26524,00 | 38642,00 | 12650,00 | 25992,00 |
| 0,00 | 12650,00 | 12650,00 | 0,00 |

Рис. 3.5. Залежність обсягу виробництва та операційних, змінних та постійних витрат господарської діяльності ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» у 2018 році

Таким чином, при різному обсязі виробництва спостерігається стабільність операційних витрат підприємства.

Визначним елементом системи управління витратами ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» є розробка програми зменшення витрат виробництва. Виникає задача проаналізувати структуру витрат операційної діяльності підприємства за досліджуваний період, а також виділити у їх складі, ті статті витрат, що виходячи з існуючих тенденцій діяльності товариства, можуть бути скорочені, тобто оптимізовані до певного рівня.

Для того, щоб привести витрати за статтями до порівняльного вигляду, перерахуємо їх на 1 грн. реалізованої продукції (чистого доходу від реалізації), та знайдемо таким чином мінімальний рівень витрат періоду (табл. 3.5.).

Таблиця 3.5.

Розрахунок рівня витрат на 1 грн. чистого доходу ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» у 2016-2018 рр.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Стаття | Рік | -Мінімальний рівень витрат |
| 2016 р. | 2017 р. | 2018 р. |
| Тис грн. | Рівень витрат на 1 грн ЧД | Тис грн. | Рівень витрат на 1 грн ЧД | Тис грн. | Рівень витрат на 1 грн ЧД |
| Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції | 81073,00 | - | 91329,00 | - | 93994,00 | - | - |
| Собівартість реалізованої продукції | 72845,00 | 0,8985 | 82542,00 | 0,9038 | 86861,00 | 0,9241 | 0,8985 |
| Адміністративні витрати | 677,00 | 0,0084 | 695,00 | 0,0076 | 873,00 | 0,0093 | 0,0076 |
| Витрати на збут | 1329,00 | 0,0164 | 1285,00 | 0,0141 | 1894,00 | 0,0212 | 0,0141 |
| Інші операційні витрати | 108,00 | 0,0013 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Матеріальні витрати | 65456,00 | 0,8074 | 74540,00 | 0,8162 | 75660,00 | 0,8049 | 0,8049 |
| Витрати на оплату праці | 5870,00 | 0,0724 | 7564,00 | 0,0828 | 10508,00 | 0,1118 | 0,0724 |
| Відрахування на соціальні заходи | 1632,00 | 0,0201 | 2023,00 | 0,0221 | 2329,00 | 0,0248 | 0,0201 |
| Разом витрат | 147917,00 | 1,8245 | 168649,00 | 1,8466 | 178125,00 | 1,8961 | 1,8245 |

Розрахований мінімальний рівень витрат має слугувати ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» відправною точкою, в якій стає можливим зменшення рівня витрат на 1 грн. чистого доходу при плануванні витрат у 2019 році.

Таким чином, по даним витратам операційної діяльності підприємства існують резерви їх зниження за рахунок зменшення собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, витрат на оплату праці, а також відрахувань на соціальні заходи. Тобто, ці статті витрат у розрахунку на 1 грн. чистого доходу у 2018 році значно перевищували рівень попередніх періодів, відповідно, можна зазначити їх перевитрачання. Оптимальний рівень витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» у 2018 році вдалося лише за статтею матеріальні витрати, за іншими статтями наявне перевитрачання ресурсів підприємства.

3.2. Шляхи оптимізації витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод»

Для зниження собівартості продукції на ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» пропонується замінити старе обладнання, що має значний ступінь зносу та морально застарів, на нове обладнання, яке має кращі технічні характеристики і забезпечує підвищення якості продукції, що виробляється. Висока якість продукції сприяє підвищенню попиту на продукцію, поліпшенню фінансових результатів не тільки за рахунок обсягів продажу, але й за рахунок більш високих цін на якісну продукцію. Це позитивно вплине на технічний стан підприємства та дозволить знизити собівартість продукції. Пропонується змінити таке обладнання:

1. Переоснащення парових котлів Bosch UL-S. Пропонується замінити високотемпературні економайзери на низькотемпературні економайзери типу ЕСО1. Завдяки переоснащенню двох парових котлів вдасться досягти значної економії палива та збільшити загальний коефіцієнт корисної дії енергоблоку до 95,3%. На даний момент ККД парових котлів складає 93,8%. Завдяки такій заміні температура димових газів на виході з котлів значно знизиться та складе 121 ⁰С, а це на 50 ⁰С менше, чим є на даний момент. Це забезпечить мінімально необхідну витрату природного газу та низький рівень викидів. Використання передової технології конденсації в економайзерах типу ЕСО1, дозволить отримати високу ефективність системи. Це знизить споживання палива, і, як наслідок, зменшить долю палива в собівартості продукції та зменшить викиди окису азоту в атмосферу. Під час процесу спалювання вуглекислий газ і вода виробляються в топковому просторі опалювального котла. У звичайних теплогенераторах ці речовини виходять через димохід. Встановлений економайзер буде охолоджувати димові гази, а пароподібна вода буде конденсуватися. Прихована теплота, також відома як ”тепло конденсату”, випускається і використовується для нагрівання зворотної води.

2. Пропонується замінити центробіжний насос для харчових продуктів на гомогенізатор для масла ГМ 5/20. Розглянемо детальніше всі переваги цієї моделі:

- плавне регулювання подачі від 0 до 20 МПа (200 бар);

- в гідроблоці гомогенізатора застосовані спеціальні конічні впускні і випускні клапани, що дозволяють перекачувати продукти з підвищеною в'язкістю, жирністю і вмістом сухих речовин і відсутності ефектів завіси клапанів;

- застосована спеціальна конструкція кріплень плунжерів, що дозволяє значно збільшити термін служби маневрової пружини; - закрита система охолодження плунжерів, що дозволяє покращити відпуск тепла;

- спеціальний електричний датчик тиску з вбудованим гасителем пульсацій і цифровим індикатором тиску;

- низький рівень шуму і вібрації за рахунок невеликих оборотів колінчастого валу;

- оригінальна система змазки, зменшуючи затрати на обслуговування гомогенізатора;

- розширений комплект ЗІП на швидко зношувані деталі.

Для доказу доцільності впровадження у виробництво гомогенізатора для масла ГМ пропонуємо розглянути її базові характеристики та провести порівняння з характеристиками центробіжного насоса, який в даний час використовується на виробництві (табл. 3.6.)

Таблиця 3.6.

Порівняння характеристик запропонованого гомогенізатора ГМ та центробіжного насоса, що використовується підприємством

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показники | Гомогенізатор ГМ | Центробіжний насос |
| Вартість | 240,00 тис. грн | 160,00 тис. грн |
| Маса | 380,00 кг | 118,00 кг |
| Напір | 25,00 м | 15,00 м |
| Потужність електродвигуна | 4,00 кВТ | 4,00 кВт |
| Обороти | 220,00 об/год | 150,00 об/год |
| Продуктивність | 500,00 л/год | 350,00 л/год |

За даними комісії на підприємстві строк корисного використання гомогенізатора - 25 років, тоді як центробіжного насосу - лише 5 років. Так як, продуктивність гомогенізатора більша на 150 л/год за продуктивність центробіжного насосу, це дозволить збільшити кількість виробленої продукції на 30%, що дозволить знизити собівартість одиниці продукції за рахунок зменшення рівня постійних витрат.

Можна виділити витрати, що понесе ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» при реалізації даного напрямку підвищення ефективності виробничої діяльності:

* витрати на амортизацію.

Згідно облікової політики ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» амортизація нараховується прямолінійним методом, отже річна норма амортизації складе:

$Н\_{ам}=\frac{1}{Т\_{кор. викор.}}\*100\%=\frac{1}{25}\*100\%=4\%$.

- витрати на щорічне обслуговування (планові огляди та ремонти, заміна зношених частин, діагностика роботи обладнання та ін.).

Згідно норм витрат на підприємстві витрати на щорічне обслуговування складають 30% від амортизаційних витрат.

Також ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» понесе затрати пов’язані з придбанням та встановленням гомогенізатора, що вплине на первісну вартість основних засобів:

- затрати на придбання гомогенізатора ГМ – 240 тис. грн.;

- затрати на монтаж та встановлення гомогенізатора ГМ – 12 тис. грн.

Станом на 2018 р. ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» мав чистий прибуток у розмірі 3469 тис. грн., тому затрати, пов’язані із придбанням даного виду обладнання, рекомендується здійснити із власних коштів підприємства. Порахуємо повну суму затрат, які потрібно здійснити для заміни техніки за допомогою формули:

$Сум = Вд + Вп + Вм$ ,

де Вд – витрати на демонтаж старої техніки;

Вп – витрати на придбання нової техніки;

Вм – витрати на монтаж нової техніки;

$Сум = 12400 + 240000 + 12000 = 264400$ тис. грн.

Отже, на заміну центробіжного насоса на гомогенізатор ГМ потрібно 264,4 тис. грн.

Також, на думку комісії, ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» отримає дохід від ліквідації старого центробіжного насосу у вигляді доходи від реалізації металобрухту, отриманого в результаті ліквідації основного засобу.:

$Д= Ц\_{мб}\*m$*,* де

$Ц\_{мб}$ – ціна на 1 кг металобрухту;

*m –* маса центробіжного насосу.

$$Д = 7,2 \* 118 = 849,6 грн.$$

А також вирахуємо витрати на амортизацію та щорічне обслуговування гомогенізатора ГМ. Витрати на амортизацію та щорічне обслуговування розраховується на рік.

Сум = А + Во , де

А – амортизація;

Во – витрати на щорічне обслуговування;

$$Сум = 240000 \* 4\% + 9600 \* 30\% = 12480 тис. грн. $$

Отже, на амортизацію та щорічне обслуговування гомогенізатора потрібно 12,48 тис. грн.

А тепер розрахуємо витрати на амортизацію (20%) та обслуговування центробіжного насоса:

Норма амортизації центробіжного насоса складає:

$$Н\_{ам}=\frac{1}{Т\_{кор.викор.}}100\%=\frac{1}{5}\*100\%=20\%$$

Витрати на щорічне обслуговування становлять:

$$Сум =160000 \* 20\% + 32000 \* 30\% = 41600 тис. грн . $$

Отже, на амортизацію та щорічне обслуговування центробіжного насоса потрібно 41,6 тис. грн., що на 29,12 тис. грн більше (або 30%) за витрати на амортизацію та щорічне обслуговування гомогенізатора ГМ.

Складемо прогнозну суму витрат на реалізацію запропонованого напрямку підвищення економічної ефективності виробничої діяльності ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» (табл. 3.7).

Таким чином, витрати на реалізацію напрямку зниження витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» через впровадження нового обладнання, яке забезпечить зменшення амортизаційних відрахувань та витрат на технічне обслуговування та ремонт обладнання, представлені в табл. 3.7. Найбільші витрати підприємство матиме в перший рік роботи нового обладнання, тобто в 2019 році вони складуть 276,88 тис. грн. В інші роки витрати на реалізацію проекту будуть зменшуватися. Починаючи з 2020 до 2028 року витрати щорічно будуть складати 12,48 тис. грн.

На даний момент підприємство може виготовити 27,4 тон вершкового масла за рік. Витрати, пов’язані із зазначеним обсягом продукції, складають 2143 тис. грн.

Впровадження нової техніки дозволить збільшити цю кількість до 35,8 тон. А це на 8,4 тон більше, чим було в 2018 році. Визначимо можливий дохід від реалізації продукції у зв’язку з впровадженням нової техніки.

Таблиця 3.7.

Прогноз витрат на амортизацію та щорічне обслуговування ПрАТ «Біловодський маслоробний завод»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Витрати, грн | 2019 р. | 2020 р. | 2021 р. | 2022 р. | 2023 р. | 2024 р. | 2025 р. | 2026 р. | 2027 р. | 2028 р. | Разом |
| Амортизація | 9600,00 | 9600,00 | 9600,00 | 9600,00 | 9600,00 | 9600,00 | 9600,00 | 9600,00 | 9600,00 | 9600,00 | 96000,00 |
| Щорічне обслуговування | 2880,00 | 2880,00 | 2880,00 | 2880,00 | 2880,00 | 2880,00 | 2880,00 | 2880,00 | 2880,00 | 2880,00 | 28800,00 |
| Загалом | 12480,00 | 12480,00 | 12480,00 | 12480,00 | 12480,00 | 12480,00 | 12480,00 | 12480,00 | 12480,00 | 12480,00 | 124800,00 |

У 2018 році собівартість однієї тони вершкового масла склала:

Собівартість 1 т. = Св / Вп ∗ 1000, де

Св – собівартість виготовленої продукції (тис. грн);

Вп – виготовлена продукція (т);

$Собівартість 1 т. =\frac{2143}{27,4} \* 1000 = 78211,68 грн$.

Витрати на виготовлення 1 тони вершкового масла в 2017 році показані в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8.

Калькулювання собівартості виробництва 1 тони вершкового масла в 2018 році

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Склад витрат | Сума, грн | % від загальної собівартості |
| 1 | Сировина | 44017,54 | 56,28 |
| 2 | Основні матеріали | 1955,20 | 2,50 |
| 3 | Допоміжні матеріали | 938,54 | 1,20 |
| 4 | Тара | 2424,57 | 3,10 |
| 5 | Паливо, енергія | 3950,05 | 5,05 |
| 6 | Фонд оплати праці | 5490,36 | 7,02 |
| 7 | Нарахування на ФОП | 1204,46 | 1,54 |
| 8 | Технічні витрати | 2111,63 | 2,7 |
| 9 | Амортизація | 4411,14 | 5,64 |
| 10 | Адміністративні витрати | 1196,64 | 1,53 |
| 11 | Комерційні витрати | 10511,55 | 13,44 |
| 12 | Разом | 78211,68 | 100,00 |

Проаналізувавши таблицю 3.7 можна зробити висновки, що в 2018 році на 1 тонну вершкового масла найбільшу частку в собівартості продукції займає сировина (56,28%), на другому місці комерційні витрати (13,44%), на третьому – оплата праці (7,02%).

Після введення гомогенізатора ГМ витрати на амортизацію знизяться на 22400 грн/рік, а на технічні витрати – на 2880 грн/рік. Переоснащення Bosch UL-S допоможе знизити витрати на паливо та енергію на 1,6%.

Витрати на амортизацію на 1 тонну вершкового масла будуть становити:

4411,14 – 817,52 = 3593,62 грн.

Технічні витрати на 1 т. вершкового масла будуть становити:

2111,63 – 105,18 = 2006,45 грн.

Витрати на паливо та енергію знизились на:

3950,05 \* 0,016 = 63,2 грн.

Отже, витрати на вироблення однієї тони вершкового масла після введення нового обладнання можуть знизитись на 985,9 грн.

З новою технікою підприємство може виробляти на 30% більше вершкового масла. Так як збільшиться кількість виробленої продукції і час, на виготовлення продукції, не зміниться, то витрати на амортизацію, технічні витрати, паливо та енергію, оплату праці не будуть змінені. При збільшенні на 30% підприємство буде виготовляти 27,4 \* 1,3 = 35,62 т. вершкового масла. А це на 8,22 т. більше, чим було в 2018 році. Собівартість 1 тони вершкового масла після введення нової техніки та збільшенню обсягу продукції на 8,4 тону розраховано в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9.

Собівартість 1 т. вершкового масла після запропонованих заходів

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Склад витрат | Сума, грн | % від загальної собівартості |
| 1 | Сировина | 44017,54 | 57,00 |
| 2 | Основні матеріали | 1955,20 | 2,53 |
| 3 | Допоміжні матеріали | 938,54 | 1,22 |
| 4 | Тара | 2424,57 | 3,14 |
| 5 | Паливо, енергія | 3886,85 | 5,03 |
| 6 | Фонд оплати праці | 5490,36 | 7,11 |
| 7 | Нарахування на ФОП | 1204,46 | 1,56 |
| 8 | Технічні витрати | 2006,45 | 2,60 |

Продовження табл. 3.9.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Склад витрат | Сума, грн | % від загальної собівартості |
| 9 | Амортизація | 3593,62 | 4,65 |
| 10 | Адміністративні витрати | 1196,64 | 1,55 |
| 11 | Комерційні витрати | 10511,55 | 13,61 |
| 12 | Разом | 77225,78 | 100,00 |

Отже, витрати при виробництві 35,62 тони продукції після введення нової техніки будуть складати 78211,68 \* 35,62 / 1000 = 2785,9 тис. грн.

Собівартість 1 т. вершкового масла буде становити 77225,78 грн., що на 985,9 грн. менше, чим було в 2018 році.

На підприємстві при існуючому устаткуванні і рівні організації виробництва максимальний обсяг виробництва 27,4 т. вершкового масла. Резерв росту обсягу реалізації продукції, після введення нового обладнання складає:

35,8 – 27,4 = 8,4 т.

У 2018 році сума прибутку, що приходиться на 1т. вершкового масла склала:

34,69 / 27,4 = 1,27 тис. грн.

Резерв зростання прибутку складає:

8,4 \* 1,27 = 10668 тис. грн.

Розрахунки показали, що при заміні техніки та збільшенні обсягу продукції можна знизити собівартість однієї тони вершкового масла на 985,9 грн. При цьому прибуток складатиме:

П = СБн \* Pп ,

де П – прибуток;

СБн – різниця між собівартістю 2018 році та собівартістю після заміни техніки та збільшення обсягу продукції;

Рп – обсяг продукції.

П = 985,9 \* 35,8 / 1000 = 35,3 тис. грн.

Узагальнимо усі виявлені резерви зростання прибутку в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10.

Узагальнення резервів збільшення суми прибутку ПрАТ «Біловодський маслоробний завод»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | При використання центробіжного насосу | При використанні гомогенізатора ГМ | Абсолютне відхилення | Відносне відхилення, % |
| Собівартість 1 тони вершкового масла, тис. грн | 78,21 | 77,23 | -0,98 | -1,25 |
| Обсяг виробленої продукції, тис. грн | 27,40 | 35,80 | 8,40 | 30,66 |
| Витрати на амортизацію та щорічне обслуговування | 41600,00 | 12480,00 | -29120,00 | -70,00 |
| Прибуток, тис. грн. | 34,69 | 45,39 | 10,7 | 30,84 |

Після введення нової техніки та збільшення обсягу виробленої продукції ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» може збільшити прибуток на 10703,3 тис. грн. або 30,84%.

Висновки до розділу 3

Проведений аналіз операційних витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» показав, що найбільшу питому вагу у витратах підприємства займають операційні витрати – 100%, серед них – матеріальні витрати – 72,19%, 75,23% та 72,39% у 2016, 2017 та 2018 роках відповідно. Витрати у 2018 році порівняно із 2016 збільшилися на 13842 тис. грн. або 6,8% та на 5434 тис. грн. порівняно з 2017 роком.

За три останні періоди структура витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» суттєво не змінилася. Вдалось досягти економії витрат на амортизацію на 0,18%, а також витрат на податки та збори на 4,26%. В той же час зросли витрати на сировину та матеріали на 0,2%, електроенергії – на 0,08%, витрати на оплату праці – 3,38%, а відрахування на соціальні заходи – на 0,43%.

Питома вага змінних витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» є значно більшою ніж постійних, при цьому показник постійних витрат зменшується із 16,39% до рівня 12,1%, а змінних витрат збільшується з 83,61% до рівня 87,9%.

За результатами дослідження витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» на 1 грн. реалізованої продукції виявлено резерви їх зниження за рахунок зменшення собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, витрат на оплату праці, а також відрахувань на соціальні заходи. Так як ці статті витрат у розрахунку на 1 грн. чистого доходу у 2018 році значно перевищували рівень попередніх періодів, відповідно, можна зазначити їх перевитрачання. Оптимальний рівень витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» у 2018 році вдалося лише за статтею матеріальні витрати, за іншими статтями наявне перевитрачання ресурсів підприємства.

Ми визначили, що досягнути зменшення витрат можна такими способами: замінивши техніку на більш нову, більш ефективну; збільшити обсяг виробництва. Нове обладнання допоможе зменшити витрати на енергію та амортизацію, а також дозволить збільшити обсяг виробленої продукції. Збільшення обсягу виробленої продукції допоможе значно знизити собівартість.

За результатами введення запропонованих заходів можливо досягти наступних результатів:

* збільшення виробництва вершкового масла на 8,22 т або 30%;
* зменшення витрат на амортизацію на 1 т вершкового масла на 817,52 грн.;
* зменшення витрати на паливо та енергетику на 1 т вершкового масла на 63,2 грн.;
* зменшення технічних витрат на 1 т вершкового масла на 105,18 грн.;

що в підсумку призведе до зменшення собівартості 1 т вершкового масла на 985,9 грн. та збільшення прибутку на 10703,3 тис. грн.

ВИСНОВКИ

Отже, за результатами проведеного дослідження варто зробити відповідні висновки:

− Визначено сутність та структуру витрат промислового підприємства. Варто відзначити, що під витратами розуміти вартісне вираження абсолютної величини споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.

- Ґрунтуючись на специфічних особливостях, що виробництво молочної продукції має попередільний характер, визначено необхідність використання попередільного методу обліку витрат з введенням елементів поточної оцінки та обліку виробничих запасів за методом нормативних витрат.

- З’ясовано, що заради цілей управління витратами їх слід класифікувати за наступними критеріями: для визначення собівартості і фінансового результату, для прийняття управлінських рішень, а також для контролю і регулювання.

- Облікова політика ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» для обліку витрат звітного періоду передбачає рахунки 8 та 9 класу рахунків. За результатами роботи інформація про витрати підприємства ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» наводиться у Звіті про фінансові результати.

В ході дослідження виявлено, що система «ISpro», що застосовується ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» для автоматизації обліку витрат - не відповідає специфіці діяльності, тому в роботі наведено обґрунтування ведення обліку витрат використовуючи «1С:Підприємство 8.3» в конфігурації «Бухгалтерія для України».

Передумовою використання даної програми є поглиблення синтетичного та аналітичного обліку витрат підприємства, отримання звітів про залишки на конкретну дату, потужний управлінський облік та автоматичне формування і заповнення всіх форм фінансової звітності.

Узагальнюючи результати дослідження ключових показників фінансово-господарської діяльності підприємства варто відзначити позитивну динаміку, зокрема, помічене зростання чистого доходу від реалізації, показників продуктивності праці. Позитивна динаміка спостерігається у зростанні показників оборотних активів, приріст кількості працівників та фонду оплати праці даного підприємства. Але збільшення витрат за досліджуваний період призвело до зменшення чистого прибутку.

Проведений аналіз операційних витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» показав, що найбільшу питому вагу у витратах підприємства займають операційні витрати – 100%, серед них – матеріальні витрати – 72,19%, 75,23% та 72,39% у 2016, 2017 та 2018 роках відповідно. Витрати у 2018 році порівняно із 2016 збільшилися на 13842 тис. грн. або 6,8% та на 5434 тис. грн. порівняно з 2017 роком.

За три останні періоди структура витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» суттєво не змінилася. Вдалось досягти економії витрат на амортизацію на 0,18%, а також витрат на податки та збори на 4,26%. В той же час зросли витрати на сировину та матеріали на 0,2%, електроенергії – на 0,08%, витрати на оплату праці – 3,38%, а відрахування на соціальні заходи – на 0,43%.

Питома вага змінних витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» є значно більшою ніж постійних, при цьому показник постійних витрат зменшується із 16,39% до рівня 12,1%, а змінних витрат збільшується з 83,61% до рівня 87,9%.

За результатами дослідження витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» на 1 грн. реалізованої продукції виявлено резерви їх зниження за рахунок зменшення собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, витрат на оплату праці, а також відрахувань на соціальні заходи. Так як ці статті витрат у розрахунку на 1 грн. чистого доходу у 2018 році значно перевищували рівень попередніх періодів, відповідно, можна зазначити їх перевитрачання. Оптимальний рівень витрат ПрАТ «Біловодський маслоробний завод» у 2018 році вдалося лише за статтею матеріальні витрати, за іншими статтями наявне перевитрачання ресурсів підприємства.

Ми визначили, що досягнути зменшення витрат можна такими способами: замінивши техніку на більш нову, більш ефективну; збільшити обсяг виробництва. Нове обладнання допоможе зменшити витрати на енергію та амортизацію, а також дозволить збільшити обсяг виробленої продукції. Збільшення обсягу виробленої продукції допоможе значно знизити собівартість.

За результатами введення запропонованих заходів можливо досягти наступних результатів:

* збільшення виробництва вершкового масла на 8,22 т або 30%;
* зменшення витрат на амортизацію на 1 т вершкового масла на 817,52 грн.;
* зменшення витрати на паливо та енергетику на 1 т вершкового масла на 63,2 грн.;
* зменшення технічних витрат на 1 т вершкового масла на 105,18 грн.;

що в підсумку призведе до зменшення собівартості 1 т вершкового масла на 985,9 грн. та збільшення прибутку на 10703,3 тис. грн.