

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
Івано-Франківський інститут менеджменту**

Кафедра обліку і фінансів

ВЕРВЕГА Іванна Миколаївна

**Методика і організація обліку і аналізу
операційних витрат підприємства**

Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит
магістерська програма – Облік і аудит в промисловості

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студентка групи ОПзім-51

Вервега І.М. _____

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Гудзь Н.В. _____

Дипломну роботу допущено до захисту:

«_____» _____ 2013 р.

Завідувач кафедри

д.е.н., проф. Алексеєнко Л.М. _____

Івано-Франківськ 2013

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Івано-Франківський інститут менеджменту
Кафедра обліку і фінансів

Пояснювальна записка

до дипломної роботи
освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

**Методика і організація обліку і аналізу
операційних витрат підприємства**

Виконала студентка групи ОПзім-51
Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит
магістерська програма – Облік і аудит в промисловості

Вервега Іванна Миколаївна

Керівник:
к.е.н., доцент Гудзь Н.В.

Рецензент:

(прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ

ВСТУП	3
-------------	---

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

1.1. Економічна сутність витрат підприємства	6
1.2. Підходи до класифікації витрат	16
1.3. Організація обліку й аналізу операційних витрат	27

Висновки до розділу 1	38
------------------------------------	----

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Поняття про операційну діяльність та операційні витрати відповідно до вимог національних П(С)БО та податкового законодавства	40
2.2. Методика формування в обліку собівартості реалізованої продукції	54
2.3. Облік інших витрат операційної діяльності	78
2.4. Проблеми обліку операційних витрат	92

Висновки до розділу 2	102
------------------------------------	-----

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналіз структури і динаміки операційних витрат	105
3.2. Аналіз собівартості продукції	117

Висновки до розділу 3	125
------------------------------------	-----

ВИСНОВКИ	127
-----------------------	-----

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	134
--	-----

ДОДАТКИ	148
----------------------	-----

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Витрати підприємства поділяють на: витрати операційної діяльності; витрати інвестиційної діяльності; витрати фінансової діяльності; інші витрати звичайної діяльності.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Головною умовою ефективного управління виробничим підприємством є отримання повної, достовірної та оперативної інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Таку інформацію надає облік витрат виробництва, що є центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Від належної організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних та кількісних показників й оптимальне ціноутворення.

Із введенням нових правових і облікових принципів, правил, законів, нормативів докорінно змінилися підходи до визначення витрат, розрахунку собівартості, оптимальних баз розподілу витрат, формування витрат діяльності.

На сьогодні існують ґрунтовні розробки з питань управління витратами виробництва, складу, визначення впливу їх на економічні показники діяльності підприємства. Певний внесок у вивчення цієї проблеми зробили такі видатні зарубіжні економісти, як А. Андерсон, А. Апчерч, А. Візер, І. Ворст, К. Друрі, К. Ерроу, Р. Коуз, Б. Нідлз, П. Ревентлоу, Дж. Ріс, Т. Скоун, Г. Фандель, Д. Хан, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер та вітчизняні вчені І. Бланк, Ф. Бутинець, А. Гальчинський, С. Голов, В. Завгородній, О. Орлов, М. Пушкар, Є. Рясних, Л. Радецька, М. Чумаченко, І. Фаріон та інші.

Розвиток фондового ринку, валютної політики, фінансових інструментів зазнають постійного теоретичного вдосконалення, що, в свою чергу, обумовлює вдосконалення теорії витрат, саме в питаннях управління витратами іншої операційної діяльності.

Недостатня розробка питань методичного забезпечення процесу ефективного управління витратами операційної діяльності та зумовлені цим складності, різномайття і неоднозначність формувань їх на підприємствах підтверджують актуальність обраної теми й обумовлюють доцільність проведення наукового дослідження.

Метою дипломної роботи було вивчення діючої методики обліку й аналізу операційних витрат й розробка рекомендацій щодо удосконалення їх відображення в обліку.

Для досягнення поставленої мети вирішувалися такі **завдання**:

- з'ясувати суть поняття «операційна діяльність» та її складові;
- розкрити значення операційних витрат в структурі витрат підприємства;
- вивчити методику відображення в обліку операційних витрат відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку та вимог податкового законодавства;
- описати методику відображення в обліку прямих операційних витрат та витрат періоду, виявити існуючі проблеми, запропонувати шляхи їх вирішення;
- здійснити аналіз операційних витрат та виробничої собівартості досліджуваного підприємства, запропонувати шляхи зниження витрат.

Об'єктом дослідження було обрано операції, пов'язані з операційною діяльністю ТзОВ «Вікно» (Івано-Франківська обл., Надвірнянський р-н.)

Предметом дослідження є методика організації обліково-аналітичного відображення операційних витрат в інформаційній системі підприємства.

Методи дослідження. У дипломній роботі використані загальнонаукові методи дослідження: дедукції, індукції, групування – з метою проведення

класифікації витрат, здійснення їх аналізу; статистичні методи – для аналізу структури й динаміки витрат.

Наукова новизна роботи полягає в критичному підході до діючої практики відображення операційних витрат в обліку, виробленні рекомендацій щодо систематизації даних щодо окремих видів операційних витрат, методики подання даних щодо згаданих видів витрат у фінансовій звітності.

Практичне значення одержаних результатів. У ході наукового дослідження вироблено рекомендації щодо методики обліку, аналізу й аудиту витрат операційної діяльності, які сприятимуть наданню логічності в побудові інформаційної системи обліку витрат операційної діяльності на промислових підприємствах України. Проведений аналіз витрат операційної діяльності дав змогу виявити резерви їх зниження на досліджуваному підприємстві.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

1.1. Економічна сутність витрат підприємства

Будь-яка діяльність неможлива без витрат ресурсів. Закономірності розвитку ринкових відносин, логіка пізнання показують, що спочатку мають місце витрати ресурсів, а потім – результати, пов'язані з цими витратами.

Основним мотивом діяльності будь-якого підприємства в ринкових умовах є максимізація прибутку. Реальні можливості реалізації стратегічної мети в багатьох випадках обмежені витратами виробництва та попитом на продукцію, що виробляється. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як підприємство вирішує питання управління витратами, котре передбачає пошук способів їх зниження [25, 5].

Витрати є основним обмежником прибутку і одночасно головним фактором, який впливає на обсяг пропозиції.

Категорія «витрати» широко використовується як у вітчизняній, так і зарубіжній економічній літературі, наприклад у російській економічній літературі вона має три аналоги: «затраты», «расходы», «издержки». Розглянемо зміст цих понять.

За І. А. Бланком, поточні (операційні) витрати підприємства представлені, в основному, «издержками», які в різних галузях набувають різної форми [10, 199]:

– «витрати виробництва – виражені в грошовій формі операційні витрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на виробництво продукції»;

- «витрати обігу – виражені в грошовій формі операційні затрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на здійснення торговельної (торговельно-посередницької, збутової) діяльності підприємства»;
- «витрати розміщення – витрати, пов'язані з розміщенням емітованих підприємством цінних паперів (акцій, облігацій) на первинному фондовому ринку».

Котляров С.А. вказує на те, що під «расходами» слід розуміти витрати певного періоду, які відносять на реалізовану за цей період продукцію [53, 7]. Він зауважує, що існують деякі відмінності між поняттями «издержки» та «затрати». Так, слово «издержки» слід використовувати для позначення суми витрат на здійснення будь-якої виробничої функції підприємства. Інша відмінність полягає в тому, що «издержки» – ширше поняття, ніж «затрати», оскільки воно містить і втрати, і витрати на соціальні потреби.

Б. Юровський [120], навпаки, стверджує, що поняття «затрати» і «расходы» є синонімами, і розтлумачує їх як споживання ресурсів підприємства та вартість робіт і послуг, виконаних для підприємства.

Таким чином, аналіз літературних джерел, виданих російською мовою, показує, що немає чіткого трактування різниці між такими поняттями, як «затрати», «расходы», «издержки». В українській економічній і нормативно-правовій літературі вони представлені одним терміном «витрати», який у перекладі на російську мову означає і «затрати», і «расходы», і «издержки». У П(С)БО 16 «Витрати» втрати і витрати на соціальні потреби не розглядаються як окремі види, а включаються загалом до загальновиробничих витрат підприємства [6].

Деякі вітчизняні вчені [119, 20] вважають, що необхідно виокремлювати два терміни – «витрати» і «затрати» – залежно від їх змісту та періоду часу, до якого вони прив'язані.

Вважаємо, що російські категорії «затрати», «расходы», «издержки» є синонімами.

У вітчизняній економічній літературі переважає слово «витрати», однак трапляються й такі поняття, як «затрати» та «видатки». Відмінність у тлумаченнях слів «витрати» та «затрати» відсутня.

Термін «видатки» використовується лише у бюджетній сфері діяльності держави. Видатки бюджету – це кошти, які спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум. Проте в бюджетній сфері існує й поняття «витрати бюджету», яке є ширшим за «видатки». Так, витрати бюджету включають видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу [110].

Більшість українських учених визначають категорію «витрати», в основному, як поточні витрати підприємства, представлені показником собівартості продукції [79, 104, 108].

Деякі автори розглядають «витрати» як вартість придбання необоротних активів підприємства [50, 12].

Спеціалісти Міжнародної фінансової корпорації трактують «витрати» як вартісне вираження спожитих ресурсів з метою виконання робіт щодо задоволення потреб клієнтів [26, 30].

На наш погляд, зазначені вище підходи лише частково відображають сутність поняття «витрати». «Витрати» є складною економічною категорією, яка залежить від їх місця, ролі й етапу виникнення в діяльності підприємства.

З метою з'ясування сутності витрат розглянемо початковий етап їх формування. Виходимо з того, що поняття «витрати» певним чином пов'язане з поняттям «ресурси». Формування ресурсів підприємства відбувається на ринку капіталу.

Поки необхідні ресурси знаходяться на ринку капіталу, вони є потенційними для підприємства. Якщо підприємство купує їх для забезпечення досягнення поставленої мети розвитку, вони стають реальними ресурсами або факторами виробництва для цього підприємства. Таким чином, потенційні ресурси перетворюються в реальні ресурси (активи) підприємства тільки з

моменту їх придбання, а факторами виробництва – з моменту їх цільового використання.

Одна частина сформованих ресурсів підприємства забезпечує процес виробництва протягом довгострокового періоду, не змінюючи при цьому свою натуральну форму, а інша частина перебуває у сфері виробництва і сфері обігу й повертається упродовж одного виробничого циклу. Відповідно перший вид ресурсів називають застосованими ресурсами, а другий – споживаними. Слід зазначити, що в діяльності підприємства спочатку мають місце застосовані ресурси, а потім – споживані. Застосовані ресурси поступово споживаються в процесі виробництва, тобто стають частково споживаними.

Задіяні в процесі діяльності підприємства ресурси, котрі зафіксовані в грошовій формі, формують його витрати (рис. 1.3).

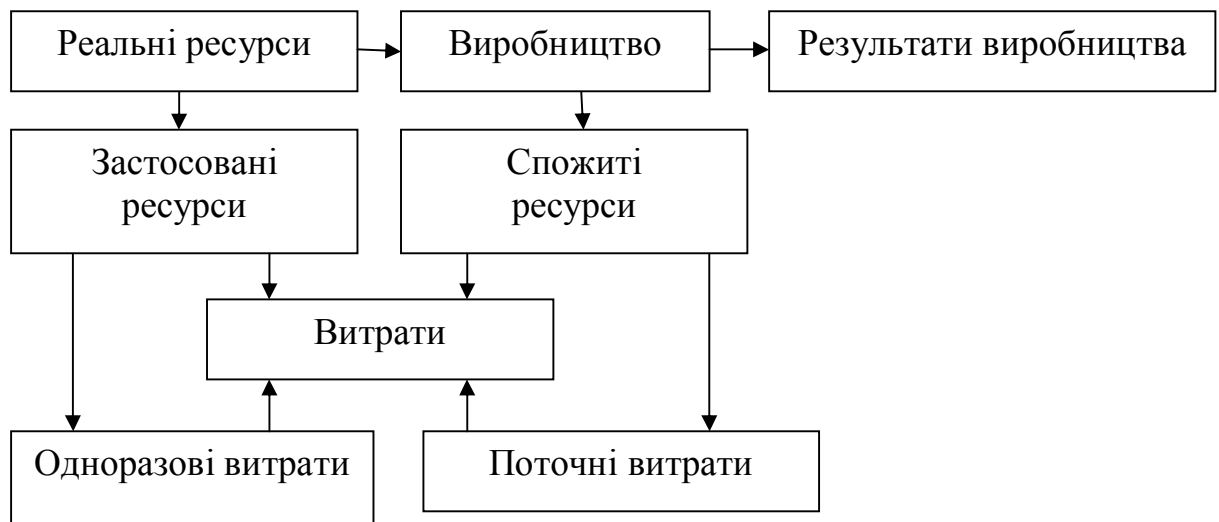


Рис. 1.1. Методологічні засади щодо визначення сутності терміна «витрати»

Отже «витрати» – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.

Таке визначення терміна «витрати» є методологічною базою для їх класифікації та оцінки.

Первинно і протягом тривалого часу витрати виявляли і обліковували так званим «котловим» методом, тобто в єдиному бухгалтерському реєстрі з

початку звітнього періоду враховували всі засоби, витрачені на виробництво, незалежно від ділянок їхнього споживання і цільового призначення, потім ці витрати розподілялися пропорційно прийнятій базі.

Недолік цього методу полягав в тому, що, надаючи підсумкову суму витрат за той або інший період, він не показував її структуру і, отже, не дозволяв визначити, які витрати можуть бути знижені і на яких ділянках виробництва. Підхід до управління витратами, запропонований Джоном Матером Фелсом і Емілем Гарке, припускав створення системи, покликаної підвищити інформативність даних про засоби, що витрачаються, і посилити контроль за їхнім використанням. Основне нововведення полягало в тому, що всі витрати ділилися на фіксовані (зараз їх прийнято називати постійними) і змінні. При цьому вважалося, що зміна фіксованих витрат не залежить напряму від різних господарських операцій або обсягу виробленої продукції. Це привело до думки, що збільшити обсяг виробництва можна при витраті менших ресурсів, ніж вважалося раніше, оскільки умовно-постійні витрати збільшуються нерівномірно. Виділення із загальної маси витрат умовно-змінних багато в чому визначило можливість їх нормувати, встановлювати норму використання ресурсів на певний обсяг готових виробів. Крім того, був встановлений більш точний зв'язок між витратами на виробництво готового виробу і його собівартістю, що дало можливість сформулювати в майбутньому систему «Стандарт-кост».

Наступним етапом розвитку теорії управління витратами була класифікація Джона Маннома (1863-1955). В 1891 р. він ввів поняття умовно-постійних, або накладних, витрат, тобто витрат, які не можуть бути безпосередньо віднесені на одиницю продукції, на витрати, пов'язані із закупівлею сировини; реалізацією готових виробів; безпосередньо з процесом виробництва. Таким чином, виявлення накладних витрат, пов'язаних з покупкою сировини і реалізацією готової продукції, дозволило надалі виключити їх з нормування і зосередитися тільки на витратах, пов'язаних з виробництвом, а от-

же, більш достовірно визначати результат виробництва, не спотворений ніякими невиробничими накладними витратами.

Подальшим розвитком теорії управління витратами стали дослідження Олександра Гамільтона Черча (1866-1936) по розподілу накладних витрат по продуктах залежно від продуктивності устаткування (величини машино-годин). Основні ідеї Черча по обліку робочого і машинного часу, висловлені в роботі «Адекватний розподіл виробничих витрат», полягали в тому, що було запропоновано розділити виробничу ділянку на декілька виробничих центрів залежно від того, чи застосовують вони складне або просте устаткування або не застосовують його зовсім, і розподіляти накладні витрати між ними на основі відпрацьованих ними машино-годин. Цей метод пов'язаний з безпосередньою залежністю величини машино-годин з продуктивністю, а останньої – з обсягом продукції, що випускається. Дані ідеї дозволяли визначити собівартість продукції і планувати витрати на випуск.

На початку ХХ ст. підхід до розподілу умовно-постійних витрат залежно від обсягу випуску і калькуляція продукції не мав такого значного розповсюдження на підприємствах. Адже в даний час поняття «собівартість» і методи розподілу витрат залишаються таємницею для деяких керівників.

Однією з найважливіших задач подальшої роботи в області управління витратами став пошук відповіді на питання: в якій пропорції слід включати в собівартість умовно-постійні витрати, тобто визначення собівартості і створення практично застосованих систем планування витрат і оперативного контролю за випуском продукції.

Переважаючим методом управління витратами на американських підприємствах в середині ХХ ст. стає концепція «Директ-костінг», яка базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних з періодом, і управління умовно-змінними витратами. Але якщо слідувати концепції «Директ-костінг», необхідність розподілу накладних витрат зникає.

На початку століття німецьким вченим Шмаленбахом були введені терміни *Teilkostenrechnung* (облік часткових витрат) і *Grenzkosten-rechnung*

(облік граничних витрат), але вважається, що родоначальником даної концепції є Джонатан Гаррісон. Тому першість американців в цій області взагалі спірна. Інша справа, що вони змогли прив'язати передові ідеї німецьких економістів до реального господарського життя. Суть «Директ-костінг» полягає в тому, що в основу собівартості закладаються тільки умовно-змінні витрати. Непрямі витрати виключаються з собівартості, оскільки, на думку прихильників цього методу, вони викликані не стільки безпосередньо процесом виробництва, скільки перебігом часу. Це твердження викликало шок, і довгий час не мало широкого розповсюдження. Тільки в 1953 р. Національна асоціація бухгалтерів опублікувала опис цього методу і «Директ-костінг» стає переважаючим методом в управлінні витратами.

Перший опис системи «Стандарт-кост» був представлений в роботах Емерсона в 1936р. у США. З еволюцією теорії управління витратами стає очевидний факт, що для підприємства важлива не стільки собівартість продукції, точне і повне визначення якої і сьогодні залишається загадкою для бухгалтера і менеджера, скільки запобігання невиправданих витрат, яких можна б було уникнути. Рішенням цієї задачі стала поява на початку ХХ ст. в США, а потім і в Європі системи порівняння фактичних витрат з нормованими «Стандарт-кост».

У результаті співпраці Емерсона і Гаррісона була створена система, основною метою якої було визначення ефективності роботи підприємства і усунення неефективності шляхом порівняння фактичних витрат з нормованими. При цьому дана система, на їхню думку, покликана не тільки фіксувати події минулого, але і ставити задачі на майбутнє, допомагати здійснювати ці задачі. Тому «Стандарт-кост» з'явилася першою управлінською системою, в якій як першочергова функція ставиться саме контроль і регулювання витрат, а не їхній облік.

Якщо спочатку «Стандарт-кост» був задуманий як інструмент, що виявляє невикористані резерви без зв'язку з конкретними виконавцями, то надалі виникла ідея використовувати відхилення для оцінки роботи тієї або ін-

шої одиниці управлінського персоналу. Це привело до формування Джоном А. Хіггінсом в 1952 р. концепції центрів відповідальності, тобто ступені відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи. Його робота «Облік по центрах відповідальності» направлена на наукову організацію поведінки управлінців. Її мета не стільки контроль, скільки допомога управлінському персоналу в організації самоконтролю, бо передбачається, що жодна людина не стане порушувати вигідні для нього цілі і критерії.

Ідея «Стандарт-кост» трансформувалася в два положення:

- всі проведені витрати в обліку повинні бути співвіднесені із стандартами;
- відхилення, виявлені при порівнянні фактичних витрат із стандартами, повинні бути розподілені по категоріях.

У нашій країні великий внесок щодо адаптації системи «Стандарт-кост» зробили Ліберман, Жебрак та інші вчені, представивши систему нормативного обліку виробництва. Основними принципами системи є складання планової калькуляції по продуктах на основі науково обґрунтованої нормативної бази і кошторисів, облік фактичних витрат і змін діючих норм, аналіз відхилень. Калькуляції використовуються для оцінки випуску продукції за місяць по цехах і підприємству в цілому, оцінки браку продукції і залишків незавершеного виробництва [73].

Органічним розвитком «Стандарт-кост» і методів обліку по центрах відповідальності стала поява методу «JT» – «Just-in-time» (точно в час), описаного і запропонованого авторами Р. А. Хауеллом і З. Р. Соусі, хоча до цього аналогічна система під назвою «канбан» була запроваджена і успішно застосовувалася на японських підприємствах. На відміну від традиційних аналітичних прийомів аналізу, пов'язаних з коефіцієнтом використання робочого часу, устаткування, продуктивності праці, тут в основу встановлені відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів (норм) [73, 32].

На початку 70-х рр. віце-президент автомобільної компанії «Тойота» Т. Оно запропонував систему організації праці «Канбан», яку американці стали називати «само вчасно», що не зовсім правильно, оскільки чинник часу не є

головною становлюючою цієї системи. Основний зміст японської системи «Канбан» полягає, по-перше, в раціональній організації виробництва, і по-друге, в ефективному управлінні персоналом.

Система «Канбан» одержала свою назву від металевого знака трикутної форми («канбан» в перекладі означає «табличка», «знак»), який супроводжує деталі в процесі виробництва і переміщення. Суть системи полягає в тому, що на всіх фазах виробничого процесу відмовилися від виробництва продукції крупними партіями і створили безперервно-потокове виробництво. Постачальники вимушені підлаштовуватися під ритм роботи підприємства-споживача їх продукції і вводити у себе аналогічну систему. Система «Канбан» безпосередньо впливає на розмір складських запасів, скорочуючи їх до оптимальних розмірів [76, 145].

США і деякі країни Західної Європи застосовували у себе систему «Канбан» для підвищення ефективності виробництва. Проте слід зазначити, що в повному обсязі ця система не була упроваджена ніде. Це пояснюється, перш за все, тим, що система, створена в Японії, орієнтована на національні цінності. Система «Канбан», розповсюджуючись, охоплює цілі галузі.

Сучасні тенденції в управлінні ресурсами і витратами характеризуються активним впровадженням нових методів по управлінню накладними витратами. Це пояснюється тим, що останніми роками частка даного елемента в структурі загальних витрат стрімко збільшується. До найперспективніших методів управління накладними витратами можна віднести побудований на базі обліку витрат по функціях функціонально-вартісний аналіз, бюджетування на нульовому базисі, формування цільових витрат організації. Особливої уваги прогресивні західні компанії почали надавати стратегічному управлінню витратами.

Витрати виробництва – це витрати різних видів економічних ресурсів у процесі виробництва товарів та послуг. Витрати виробництва можна розглядати як на рівні суспільного процесу виробництва, так і на рівні окремого підприємства. Виробництво передбачає відшкодування витрат на створення та

реалізацію продукції, оскільки покриття витрат із суми виручки від реалізації (виторгу) дозволяє відновити процес виробництва в тому самому або ж і в розширеному масштабі.

Витрати виробництва досліджували Адам Сміт і Давід Рікардо [93, 185]: Сміт увів поняття абсолютних витрат, а Рікардо – автор теорії порівняльних витрат. Під витратами вони розуміли середні суспільні витрати на одиницю, тобто в що обходиться виробництво окремої одиниці продукції на середньому підприємстві або чому дорівнюють середні витрати на всіх підприємствах даної галузі. Витрати виробництва розглядалися класиками політичної економії і як ціна виробництва з урахуванням рентних платежів.

Згідно з марксистською концепцією, витрати виробництва – це те, що коштує товар, а саме сума витрат на придбання засобів виробництва та робочої сили (постійного і змінного капіталу). Від цих капіталістичних витрат Маркс відрізняє дійсні витрати виробництва товару (витрати праці), які утворюють додану вартість цього товару [105, 85]. Наприкінці XIX ст. з'являється ціла низка нових концепцій витрат виробництва. У маржиналістів (Менгер, Візер) [105, 85] витрати пояснюються як психологічне явище, основане на граничній корисності. На їхню думку, сума грошей, яку підприємство сплачує за фактори виробництва, визначається граничною корисністю, котру ці фактори мають з погляду продавця і покупця. Поняття витрат в маржиналістській економічній теорії відноситься до окремого підприємства, витрати та доходи котрого розглядаються як функції від масштабів виробництва.

Австрійський вчений Ф. Візер розробив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей, згідно з якою дійсні витрати виробництва певного товару дорівнюють найвищій корисності тих благ, котрі суспільство могло б отримати, якби по-іншому використовувало витрачені виробничі ресурси.

Переведення на математичну основу поглядів маржиналістів представниками австрійської школи сприяло появі теорії мінімізації витрат. Неокласичні концепції витрат виробництва розглядають їх як суму витрат (постійних та змінних) на придбання факторів виробництва [105, 85].

1.2. Підходи до класифікації витрат

Ринок приховує багато можливостей для виробника, але разом із тим висуває й жорсткі вимоги до них. При переході до ринкової економіки перед підприємцями виникає багато нових проблем, та від того, наскільки професійно та серйозно підприємства підійдуть до їхнього розв'язання, залежатиме успішність їхньої діяльності.

Підприємство в процесі господарської діяльності здійснює витрати, пов'язані з вартістю використаних запасів (сировини, матеріалів, робіт або послуг), оплати праці працюючих, зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів, здійснення соціальних заходів щодо розвитку свого колективу і т. д.

Слід зазначити, що в умовах планової економіки діюча система бухгалтерського обліку витрат за мету ставила отримання точної інформації, що використовувалася для калькулювання собівартості продукції насамперед для централізованого ціноутворення та контролю поставлених згори планових завдань. Щорічні централізовані завдання щодо зниження собівартості продукції мали, як правило, формальний характер. Відсутніми були економічні стимули зниження витрат виробництва, тому більша частина інформації не використовувалася, хоча в рамках системи обробки інформації про собівартість була можливість отримання інформації про витрати з більшим ступенем оперативності та аналітичності.

Для здійснення процесів управління підприємцям, окрім самих витрат, потрібна ще й інформація про їх об'єкти – продукцію (роботи, послуги або вид діяльності підприємства), що потребує здійснення витрат, пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням робіт, наданням послуг).

Власник або керівник підприємства повинен знати, скільки коштуватиме виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Отже, саме для того,

щоб відповісти на ці запитання, і постає необхідність використовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат.

Починаючи з XIX ст., коли виникла теорія обліку витрат, проблемі класифікації витрат приділялася значна увага.

Англійські вчені Дж. М. Фелс та Еміль Гарке в 1887 р. запропонували ділити всі витрати на фіксовані (зараз прийнято називати умовно-постійними) та змінні (умовно-змінні). Термін «прямі та непрямі витрати» вперше був уведений Е. Е. Фельдгаузенем [104, 16].

Одним із перших наукову класифікацію витрат на виробництво створив В. І. Стоцький. Він розподілив їх на такі види: основні та накладні, прямі та непрямі, змінні та постійні, пропорційні та фіксовані [104, 17]. З ускладненням господарської діяльності підприємства зростає необхідність у різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх збирання і розподілу. В основу наведеної нижче класифікації витрат покладено принцип «різні витрати для різних цілей», де виділено три напрями класифікації (рис. 1.2).

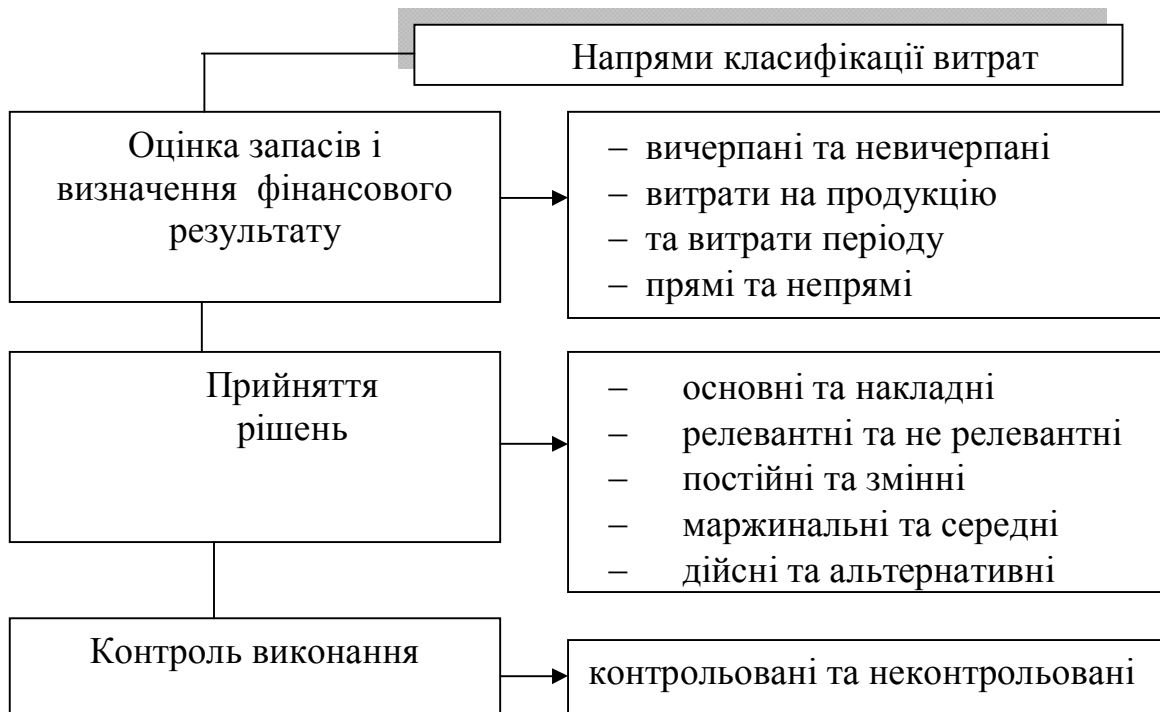


Рис. 1.2. Напрямки класифікації витрат

Для визначення фінансових результатів діяльності необхідно зрозуміти різницю між витратами різних звітних періодів.

Вичерпані (спожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.

Невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів), та витрати періоду, бо на практиці не всі витрати, що відносяться до звітного калькуляційного періоду (вичерпані витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. Серед усіх витрат на підприємстві їм належить найбільша питома вага. У сфері виробництва до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції (матеріали, заробітна плата, амортизація тощо).

Витрати періоду – це витрати, які не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (зокрема, сюди відносяться витрати на здійснення всіх інших функцій: дослідження, маркетинг, управління, розробки тощо). У звіті про прибуток витрати періоду зазвичай включають до складу операційних витрат [76, 56].

Важливою рисою витрат як у виробничій, так і у невиробничій сфері є характер їхнього зв'язку з певним об'єктом: продуктом, підрозділом, проектом тощо. Залежно від характеру цього зв'язку витрати поділяють на прямі й непрямі. Зазначимо, що одні й ті ж витрати можуть бути прямими та непрямими щодо різних об'єктів.

Що стосується основних та накладних витрат, то основні – це витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції та неминучі за будь-яких умов та характеру виробництва. Вони поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати. Накладні витрати – це витрати, не пов'язані безпосередньо з

технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління, з обслуговування виробництва (допоміжні матеріали, непряма зарплата, витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, обладнання, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо). Виробничі накладні витрати розподіляються між виробами пропорційно вибраній базі. Прямі витрати на оплату праці і виробничі накладні витрати в сумі складають конверсійні витрати. Конверсійні – це витрати на обробку сировини для перетворення її в готовий продукт [76, 60].

Для прийняття управлінських рішень важливе місце відіграє поділ витрат на релевантні та нерелевантні. Релевантні – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття управлінського рішення, а нерелевантні – витрати, які не залежать від прийняття такого рішення. Наприклад, якщо власник фірми розглядає питання: придбати торгове приміщення чи взяти його в оренду, то вартість торгового приміщення і сума оренди будуть релевантними витратами, а вартість торгового обладнання та зарплата продавців – нерелевантними, оскільки вони матимуть місце в обох випадках.

Витрати, які становлять різницю між альтернативними рішеннями, називають диференційованими. В нашому прикладі диференційовані витрати – це різниця між вартістю торгового приміщення та сумою орендної плати за період його використання. Отже, релевантні лише майбутні диференційовані витрати та доходи.

Витрати мають різну поведінку. Для опису поведінки витрат у літературі традиційно вживають терміни: «змінні витрати», «постійні витрати», «на півзмінні витрати», «напівпостійні витрати». При цьому як основний фактор витрат зазвичай розглядається обсяг виробництва або реалізації [19, 46].

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, треба врахувати не тільки дійсні (реальні), але й можливі витрати (збитки). Можливі витрати (збитки) – це втрачена вигода (ризик), коли вибір одного напрямку дії вимагає відмови від альтернативного рішення (наприклад, фірма розглядає альтерна-

тиву використання вільних коштів: розмістити їх у банку на депозитному рахунку чи придбати комп'ютер і здати його в оренду). При цьому можливі витрати не відображають у звітних реєстрах і враховують тільки в разі використання обмежених ресурсів.

Середні витрати – це загальні витрати на виробництво додаткової групи продукції, поділені на загальну кількість одиниць продукції. Маржинальні – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Для контролю діяльності окремих підрозділів і оцінки роботи їхніх керівників виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати. Контрольовані – витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або на них звичайно впливати. Відповідно витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них, називають неконтрольованими. Практичний поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Класифікація витрат на контрольовані і неконтрольовані лежить у системі обліку за центрами відповідальності.

Дослідивши існуючі у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі класифікації витрат, можна запропонувати таку класифікацію витрат за різними класифікаційними ознаками (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація витрат		
Класифікаційні ознаки	Види витрат	Напрями використання класифікаційних ознак
1	2	3
За місцем виникнення витрат на виробництво продукції	Витрати за цехами; дільницями; за службами та іншими структурними підрозділами (тобто за центрами відповідальності, які виділяються в самостійні об'єкти обліку)	Контроль та управління витратами виробничих ресурсів і визначення виробничої собівартості продукції
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі (пов'язані з виробництвом окремих різновидів продукції і прямо відносяться на одиницю продукції) та непрямі (пов'язані з виробництвом різних виробів) витрати	Управлінський облік, фінансовий бухгалтерський облік, фінансова звітність та прийняття рішень

1	2	3
За видами продукції	Витрати на вироби; групи однорідних виробів; типові зразки виробів; валова, товарна, реалізована продукція тощо	Визначення економічної ефективності виробництва окремих видів продукції
За відношенням до виробничого процесу	Основні (безпосередньо пов'язані з процесом виробництва готової продукції); накладні (обумовлені управлінням і обслуговуванням виробництва) витрати	Управлінський облік. Економічний аналіз діяльності підприємства
За доцільністю використання	Доцільні (виробничі витрати, передбачені технологією та організацією виробництва) та недоцільні (невиробничого характеру, у результаті яких не будуть отримані доходи)	Управлінський облік. Економічний аналіз. Планування
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні; умовно-постійні; граничні (середня величина витрат приросту чи витрат скорочення на одиницю продукції, яка виникла як результат зміни обсягу виробництва і реалізації більш ніж на одну одиницю) витрати	Планування, облік та аналіз собівартості продукції, аналіз та прогнозування беззбитковості виробництва, вибір економічної політики підприємства
За календарним періодом	Витрати поточні; майбутніх періодів; довгострокові; одноразові	Забезпечення повного та рівномірного відображення витрат у складі собівартості
За видами Витрат	Витрати за економічними елементами (що та скільки витрачено на виготовлення); витрати за статтями калькуляції (на що зроблені витрати)	Управлінський облік. Економічний аналіз. Контроль і аналіз виробничих витрат. Планування оборотних коштів підприємства.

Отже, класифікаційних ознак може бути безліч, відповідно до цього і видів витрат. Запропонована класифікація витрат ґрунтується на:

- по-перше, поєднанні багатьох класифікаційних ознак;
- по-друге, містить відомості про використання групування витрат за цими ознаками.

Особливе місце в управлінні витратами займає класифікація витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції. Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу встановлювати економію чи перевитрачання ресурсів за місцями їх виникнення з визначенням напрямів їх зниження, визначати вплив кожної статті витрат на собівартість продукції, а отже, дає мо-

жливість менеджерам контролювати виконання планів щодо собівартості продукції не тільки загалом по підприємству, але і за окремими його підрозділами, конкретними виробами та за певним видом витрат.

Групування витрат за економічними елементами призначене для виявлення всіх витрат на виробництво за їх видами, тобто воно дозволяє визначити, що саме витрачається на виробництво і на яку суму в цілому по підприємству.

У П(С) БО 16 «Витрати» передбачено єдине для всіх підприємств групування витрат за економічними елементами:

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

Оскільки для фінансового обліку групування витрат за економічними елементами має першочергове значення, зупинимося докладніше на складі кожного елемента витрат.

До складу елемента «Матеріальні витрати» включаються витрати на:

- сировину й матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства при виготовленні продукції або для господарських потреб, технологічних цілей та сприяння у виробничому процесі;
- куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, які використані в операційній діяльності підприємства;
- придбання у сторонніх підприємств і організацій будь-яке паливо та енергія всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в т.ч. на експлуатацію транспортних засобів, опалення та освітлення приміщень, на вироблення палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності підприємства;

- тара й тарні матеріали, що використані в операційній діяльності підприємства;
- будівельні матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства;
- запасні частини, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та МШП;
- інші матеріальні витрати, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого і невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції; обробки сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою частиною технологічного процесу виробництва тощо);
- витрати на МШП, що використовуються протягом не більше одного року, або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року в операційній діяльності підприємства, зокрема: інструмент, господарський інвентар, спеціальне оснащення; спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби індивідуального захисту, мило й інші миючі засоби, знешкоджувальні засоби, молоко і лікувально-профілактичне харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією.

Не включається до індивідуальних витрат вартість купованих матеріальних цінностей, які реалізуються без додаткової обробки на даному підприємстві.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються:

- заробітна плата за окладами й тарифами;
- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;
- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;

- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

До елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються:

- відрахування на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- відрахування на обов'язкове соціальне страхування;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи [16, 27].

До елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

До елемента «Інші операційні витрати» належать:

- витрати на відрахування фізичних осіб;
- витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства;
- витрати щодо сплати за участь у семінарах;
- витрати на проведення аудиту;
- витрати на транспортне обслуговування;
- оплата за використання та обслуговування технічних засобів управління;
- витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, що видані для ведення господарської діяльності;
- витрати на охорону праці;
- витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад;
- витрати, пов'язані з використанням робіт вахтовим методом;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ;
- витрати зі страхування ризиків;

- витрати на гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування або гарантійні заміни та витрати на утримання гарантійних майстерень;
- витрати на проведення рекламних заходів;
- витрати на організацію прийомів, презентацій і свят;
- витрати на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних, перевалочних робіт, пакувальних матеріалів;
- витрати на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій;
- витрати на оплату експортного (вивізного) мита та митних зборів;
- витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою фізичних осіб підприємства;
- податки, збори та інші обов'язкові платежі;
- витрати підприємства, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення;
- витрати на оприлюднення річного звіту;
- сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативну оренду основними засобами, іншими необоротними активами;
- витрати підприємств-суб'єктів валютного ринку;
- компенсації робітникам (за власний інструмент, особистий транспорт);
- витрати підприємства, пов'язані з випробовуваннями якості виробів, деталей, вузлів, встановленими стандартними або технічними умовами;
- інші витрати (втрати від браку, витрати на операції із скляною тарою, відшкодування заробітку внаслідок каліцтва та іншого ушкодження здоров'я працівника, відрахування на пенсійне забезпечення від вартості послуг мобільного зв'язку тощо);
- інші операційні витрати [16, 29].

Проте, групування витрат за елементами не дозволяє здійснити їх контроль і аналіз за цільовим призначенням у процесі виробництва (по цехах,

дільницях, за видами виробів), тобто не відповідає на запитання, на які цілі або потреби здійснено такі витрати.

Отже, для контролю і аналізу за витратами поряд з обліком їх за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обчислюється собівартість продукції. Класифікація витрат за статтями калькуляції розкриває цільове призначення витрат та їх зв'язок з технологічним процесом. Це групування використовується для обчислення витрат за видами продукції та місцем виникнення витрат (за цехами, дільницями тощо) і залежить від багатьох факторів: методу планування витрат, технологічного процесу і продукції, що виготовляється. Встановлення переліку і складу статей калькуляції віднесене до компетенції підприємства і має бути регламентоване його обліковою політикою.

З врахуванням вимог П(С) БО 16 «Витрати» промислові підприємства можуть використовувати такі статті калькуляції:

1. Сировини і матеріали.
2. Куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій.
3. Паливо й енергія на технологічні цілі.
4. Зворотні відходи (вираховуються).
5. Основна заробітна плата.
6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальне страхування.
8. Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.
9. Загальновиробничі витрати.
10. Втрати від браку.
11. Інші виробничі витрати.
12. Попутна продукція (вираховується).

До наведеної номенклатури статей витрат підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі і питомої ваги окремих видів витрат у собівартості

продукції, а також об'єднувати декілька статей в одну або виділяти з однієї статті декілька статей.

Важливе значення в управлінні витратами займає класифікація витрат за центрами відповідальності, яка використовується для поточного контролю за витратами виробництва і реалізації продукції. Витрати за центрами відповідальності класифікують на витрати виробництва, витрати цеху, технологічного переділу тощо.

1.3. Організація обліку й аналізу операційних витрат

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати».

Відповідно до П(С)БО 16 під витратами розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників).

Нормами П(С)БО 16 суворо регламентуються умови визнання витрат підприємства. Так, згідно п. 5-8 даного положення витрати визнаються за наступних умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

2. Визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів

3. негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства.

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат [80].

Витрати включаються до Звіту про фінансові результати на підставі

принципу відповідності. Тому витрати визнаються в момент виникнення і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться. Крім того, витрати визнаються на підставі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами.

Сучасний стан та діюча практика ведення обліку та аналізу витрат не достатньою мірою відповідає потребам управління в умовах розвитку ринкової економіки та потребує подальшого вдосконалення. Пошук нових шляхів для удосконалення фінансової звітності щодо відображення витрат підприємства в частині витрат за економічними елементами формує функціонування підприємства, визначаючи його політику ціноутворення, обсяги виробництва, величину прибутку, показники фінансового стану, конкурентоспроможність продукції та підприємства загалом, ефективність управління та ін.

Взагалі, витрати відображають ціну залучених підприємством економічних ресурсів і, таким чином, просто характеризують ефективність його діяльності.

Внаслідок проведеного аналізу літературних джерел з'ясовано, що сучасна теорія витрат сформувалася під впливом розробок учених-економістів різних шкіл та течій. Огляд і аналіз зарубіжної літератури з цих питань показали, що в ринковій економіці надається велика увага питанням обліку, аналізу й аудиту витрат підприємства.

Автор навчального посібника «Бухгалтерський облік в Україні» В.П. Завгородній у своїй праці комплексно розглянув питання організації і методології бухгалтерського обліку щодо форм обліку на підприємствах з різними формами власності та порядку складання бухгалтерської, податкової та статистичної звітності [36]. В його іншій праці «Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і аудиту» в доступній формі описано методологію бухгалтерського обліку в умовах автоматизованого оброблення інформації, проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту з використанням спеціального програмного забезпечення.

У науковій праці Н.М. Грабової, яка є автором і співавтором посібників, присвячених бухгалтерському обліку, зокрема: «Теорія бухгалтерського обліку», «Бухгалтерський облік на виробничих і торговельних підприємствах», «Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках», розкрито роль обліку витрат у системі управління і контролю в умовах розвитку ринкової економіки, викладено теоретичні основи обліку витрат на підприємстві, напрямки його вдосконалення відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та прийнятих Положень (стандартів) з бухгалтерського обліку.

Одними з основних джерел спеціальної літератури є праці Н.М. Ткаченко «Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України» та Ф.Ф. Бутинця «Бухгалтерський фінансовий облік». Основну увагу в них приділено вивченню економічного змісту витратних рахунків і методологічного ведення обліку витрат з урахуванням вимог національних стандартів [101].

У праці О.В. Лишиленко «Теорія бухгалтерського обліку» детально вивчено та проаналізовано облік та методи формування і розподілу витрат у всіх сферах діяльності підприємства, наведено різнобічні приклади кореспонденції рахунків для відображення господарських операцій, що використовуються для відображення витрат у різних видах діяльності підприємства, а також відтворено документообіг під час формування витрат підприємства [62].

Цю тему висвітлює Г.М. Колісник у статтях «Економічна сутність і витрат виробництва і методологія їх дослідження» та «Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку». Вона розглядає економічну сутність витрат підприємства, яка є сукупністю затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної та виробничої діяльності підприємства та види класифікацій витрат за умови, що витрати підприємства мають неоднорідний характер [48, 49].

У статті К. Юрченко «Класифікація витрат виробництва в нових умовах господарювання» запропоновано класифікувати витрати за видами діяль-

ності та за функціями управління, що, на думку автора, буде сприяти зниженню собівартості продукції, а в статті «Методи обліку витрат на виробництво продукції» – характеризує методи обліку витрат виробництва: позамовний, метод обліку фактичних витрат та нормативний метод. Однак найбільшу увагу вона приділяє нормативному методу обліку витрат на виробництво продукції, обґрунтовуючи це тим, що цей метод може застосовуватись на різних підприємствах, як виробничих, так і не виробничих. Автор статті зауважує, що впровадження цього методу є найбільш раціональним для виробництв масового характеру, які використовують стандартизацію всіх виробничих процесів і рецептурне нормування витрат. У статті зазначено, що нормативний метод обліку витрат допоможе менеджерам отримати інформацію про відхилення фактичних витрат від норми, використовуючи яку, менеджер зможе вживати необхідні заходи для встановлення причин цих відхилень і попереджати їх виникнення в майбутньому [120].

Трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку згідно з вимогами міжнародних бухгалтерських та аудиторських стандартів, прийнятих національних стандартів та Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій призвели до істотної перебудови методології бухгалтерського обліку і необхідності перегляду питань його організації, зокрема обліку витрат за елементами.

Нові економічні умови значно розширюють можливості підприємств у визначенні правил ведення облікової політики. Вітчизняні підприємства, виходячи з вимог господарювання, можуть самостійно визначати конкретні методики та форми організації бухгалтерського обліку, обирати методи оцінки виробничих запасів при їх віднесенні на витрати виробництва, способи і методи обчислення собівартості продукції.

У цих умовах зростають вимоги до бухгалтерського обліку, передусім в напрямку підвищення гнучкості, аналітичності та оперативності одержуваної

інформації про витрати за економічними елементами з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Вирішення цієї проблеми вимагає створення нової системи одержання інформації витрати, оптимізації результатів діяльності підприємства через використання принципів і методів управлінського обліку.

Отримані протягом багатьох років теоретичні та практичні розробки з проблем удосконалення обліку витрат економічними елементами мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку витрат. Проте дослідження діючої методики обліку витрат на підприємствах свідчать, що вона не повною мірою відповідає сучасним умовам господарювання. Вимагають практичної реалізації питання удосконалення обліку матеріальних витрат, зокрема вибору методу оцінки сировини і матеріалів, обліку витрат на оплату праці, обліку і розподілу непрямих витрат. Окрім цього, потребують удосконалення діючі форми документації з обліку витрат з метою належного їх застосування в аналітичному та управлінському процесах.

Облік витрат на підприємствах може вестися трьома способами:

- за допомогою рахунків класу VIII «Витрати за елементами» – малими та неприбутковими організаціями (рис.1.3);
- за допомогою рахунків класу IX «Витрати діяльності» – всіма іншими підприємствами; (рис.1.4)
- за допомогою рахунків класів VIII і IX – підприємствами, які мають намір
- вести облік одночасно за обома класами рахунків (рис. 1.5).

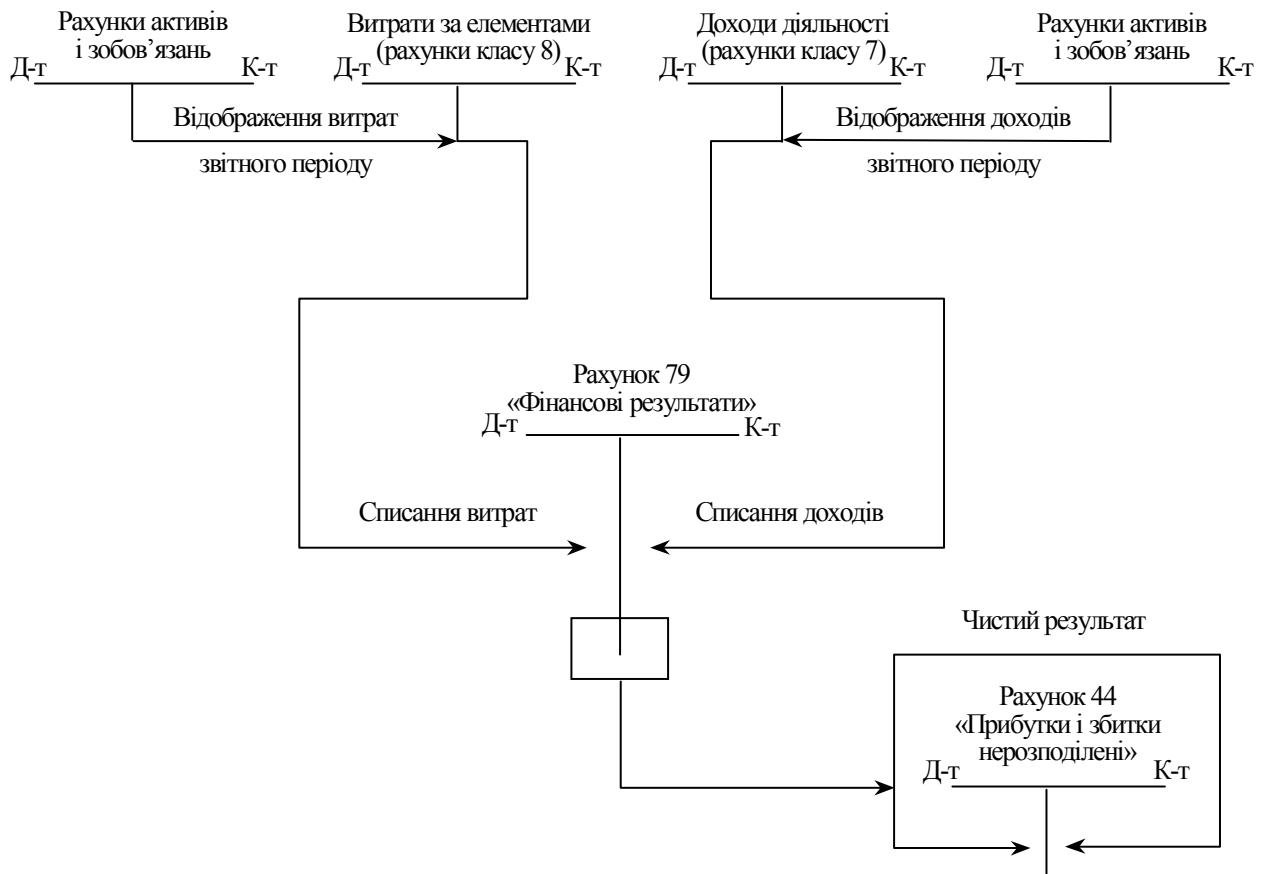


Рис. 1.3. Спрощена схема обліку витрат і доходів (з використанням рахунків класу VIII «Витрати за елементами»)

Схема обліку операційних витрат і доходів (з використанням рахунків класу – IX «Витрати діяльності»), яку подано на рисунку 1.3, дає змогу згрупувати витрати операційної діяльності, які в кінці звітного періоду теж списуватимуться на рахунок 79 «Фінансові результати» субрахунок 791 «Результат основної діяльності». Підприємства торгівлі також можуть використовувати зазначений варіант обліку, проте замість рахунків 23, 26 та 91 використовувати рахунок 28 «Товари». Використання такого варіанту дає змогу здійснювати детальніший облік витрат.

Ті підприємства, які використовують метод розширеного обліку (рис. 1.4), можуть системним шляхом отримати інформацію про елементи витрат, а потім перегрупувати ці витрати за видами діяльності. Тобто в бухгалтерії підприємства внаслідок списання витрат роблять два проведення замість одного.

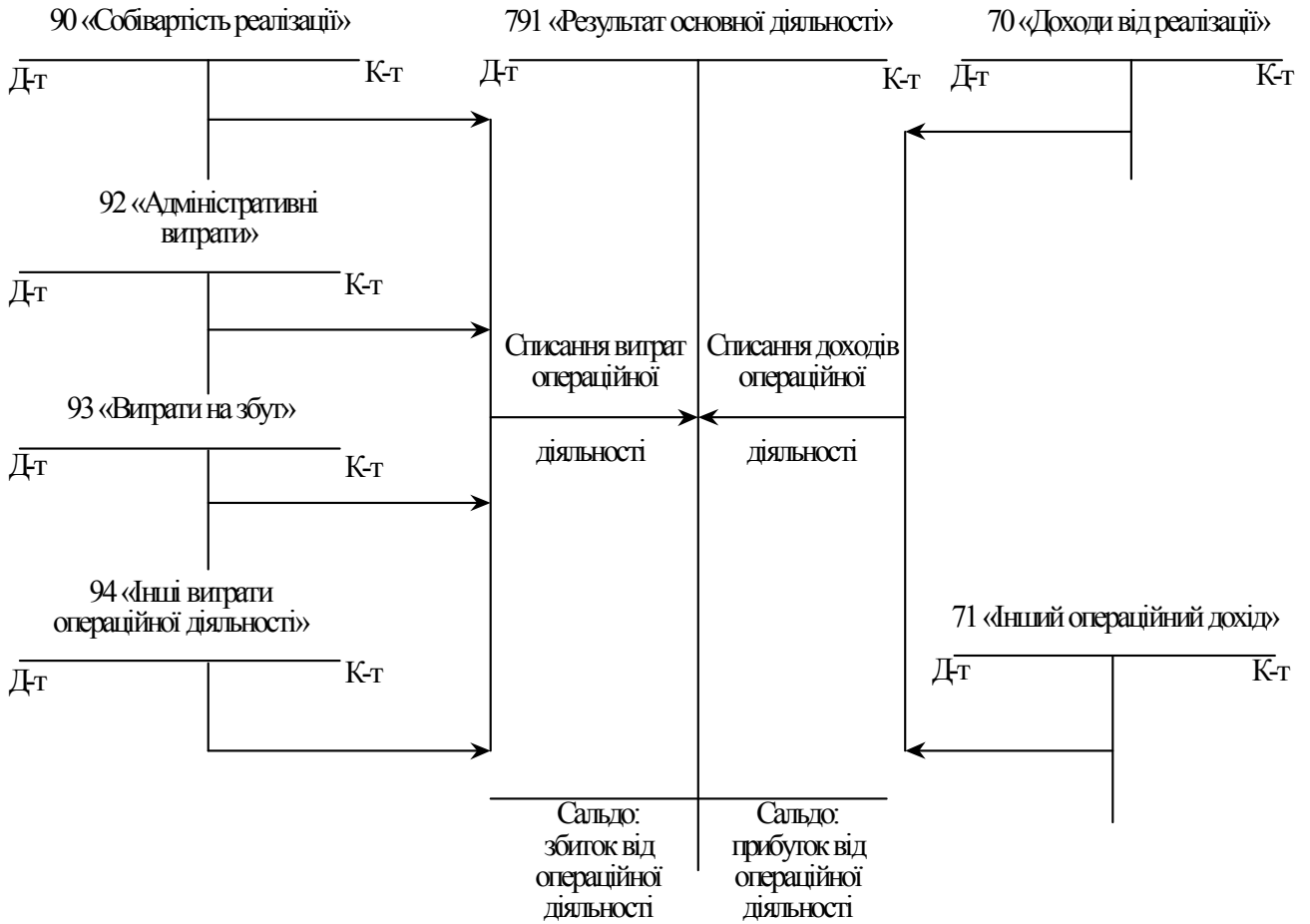


Рис. 1.4. Схема обліку операційних витрат підприємства (з використанням рахунків класу ІХ «Витрати діяльності»)

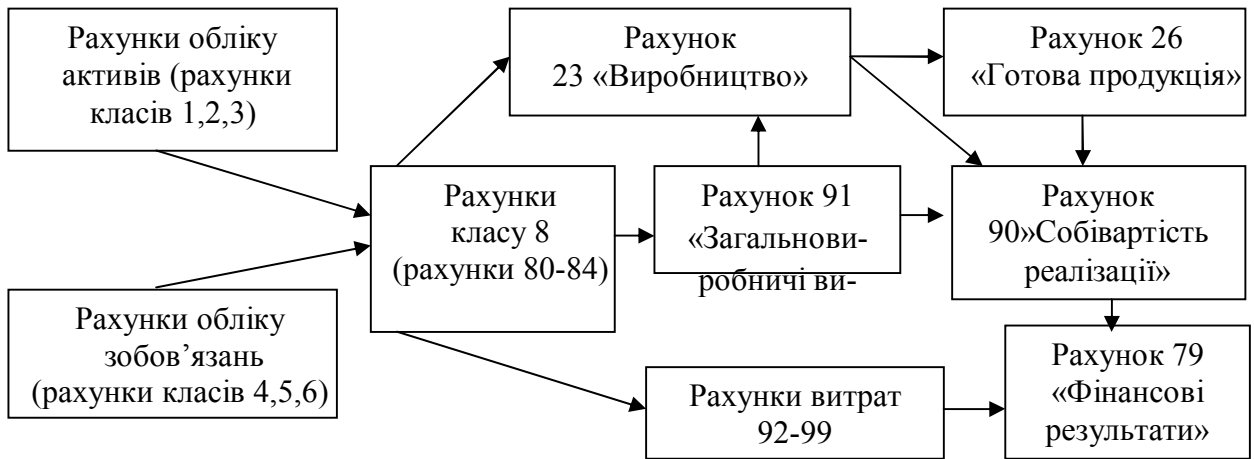


Рис. 1.5. Схема розширеного обліку операційних витрат (з використанням рахунків класів VIII «Витрати за елементами» та ІХ «Витрати» [37, 225])

Наприклад, при передачі матеріалів у виробництво їх необхідно спочатку списати в дебет рахунку 80 «Матеріальні витрати» з кредиту рахунку 20 «Виробничі запаси», а потім – із кредиту рахунка 80 в дебет рахунку 23 «Виробництво».

У кінці звітної періоду сальдо рахунків класу VIII або IX списуються на рахунок 79 «Фінансові результати», за даними якого відображається прибуток або збиток від фінансово-господарської діяльності підприємства. Визначений прибуток або збиток списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Аналізуючи вітчизняний досвід з питань обліку та обрахування витрат промислових підприємств, потрібно зазначити таке.

По-перше, принципи організації обліку витрат найбільшою мірою відповідають тим, які використовуються у країнах Західної Європи. Тобто дотримання таких принципів у веденні обліку витрат, як періодичність, автономність, безперервність, початкової вартості, притаманні для українських підприємств. При цьому варто визначити, що вже в умовах переходу до ринкової економіки в чинному законодавстві України щодо ведення бухгалтерського обліку, зокрема й обліку витрат, відбулися якісні зміни в напрямках наближення таких систем до загальноєвропейських вимог. Це потрібно вважати важливим і позитивним фактором для входження економіки України до європейських та світових ринків, зниження фінансового ризику вітчизняних і зарубіжних інвесторів під час створення спільних підприємств.

По-друге, у вітчизняній практиці, порівняно з розвиненими країнами, значно менше уваги звертається на оцінку ефективності використання витрат. На тепер практично ще не створені механізми контролю за ефективністю витрат на підприємствах державної і недержавної форм власності. При цьому варто зазначити, що дослідження у напрямках створення таких механізмів дедалі поглиблюється. Необхідність їх запровадження у практику господарювання останніми роками не тільки не викликає сумніву серед урядовців та контролюючих органів, але й широкого кола фахівців.

По-третє, недоліки законодавчої бази та фіскальна податкова політика держави спонукає підприємства до зниження результатів виробництва та завищення витрат на виготовлення і збут продукції. Численні перевірки фінансової і бухгалтерської документації з боку контролюючих органів, зазвичай, не дає очікуваних результатів. Більше того, така практика, за відсутності чітких правил поведінки перевіряючих органів та адміністрації підприємств, призводить до зниження ефективності такої роботи та підвищення непродуктивних витрат на її здійснення [54, 12].

Визначені недоліки обліку витрат підприємства в системі управління ними на підприємствах промисловості України негативно вплинули не тільки на ефективність їх роботи, а й національної економіки загалом.

Донедавна розвитку аналізу витрат господарської діяльності не приділяли достатньо уваги. Сьогодні питання застосування методик аналізу в Україні набули особливого значення. Введення нового Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (від 30.11.1999 р.). Положень (стандартів) бухгалтерського обліку зумовлюють необхідність використання нових методик економічного аналізу, що відповідають умовам ринку. Такі методики необхідні підприємствам для обґрунтованого вибору ділових партнерів, визначення ступеня фінансової стійкості й оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності. Внаслідок цього, ми вважаємо, що завдяки появі та використанню таких методик в Україні покращиться здатність суб'єктів господарювання адаптуватися до змін у галузі планування і управління.

Це проявляється в тому, що аналіз є прерогативою вищої ланки управлінських структур підприємства, здатних впливати на формування фінансових ресурсів і потоки грошових засобів. Ефективність або неефективність окремих управлінських рішень, пов'язаних із визначенням ціни продукту, розміру партії закупівлі сировини або поставок продукції, заміни обладнання чи технології, і інші рішення повинні бути оцінені з погляду загального успіху фірми, характеру її економічного зростання.

У процесі аналізу використовуються певні підходи і спеціальні прийоми. Погоджуємося з думкою Л.А. Бернстайна, що предмет аналізу базується на двох передумовах:

- по-перше, повне розуміння моделі обліку, а також суті, значення і обмежень фінансової інформації, що відображається у звітних формах;
- по-друге, ефективне використання інструментів фінансового аналізу, за допомогою яких можна визначити і проаналізувати найбільш важливі фінансові та виробничі фактори і співвідношення з метою отримання обґрунтованих висновків [84, 111].

Реформування економіки України вимагає адекватної зміни управління нею. Це привело до необхідної якісної зміни як системи бухгалтерського обліку, так і системи аудиту. Еволюція бухгалтерського обліку спричинила розвиток і аудиту. Так, поділ у зарубіжних країнах обліку на фінансовий і управлінський відповідно породжує різновиди аудиту: фінансовий і управлінський (операційний). Управлінський аудит є різновидом внутрішнього аудиту і здійснюється з метою розроблення рекомендацій щодо економії та ефективного використання ресурсів для досягнення кінцевого результату господарської діяльності підприємства, вдосконалення діючої системи обліку і контролю за процесами виробництва.

У вітчизняній економічній літературі недостатньо уваги приділяється розкриттю поняття «управлінського аудиту» щодо його застосування чи не застосування. Ми надаємо перевагу вживанню терміна «управлінський аудит» із таких міркувань:

- аудиторський контроль – це невід’ємна функція управління;
- користувачі інформації цього виду аудиту виключно працівники управління підприємства;
- функція управлінського аудиту – не тільки поточний контроль за господарськими операціями, а й прогнозування та аналіз інших функцій управління господарською діяльністю.

Управлінський аудит – це процес вивчення й оцінювання господарських явищ і фактів для надання рекомендацій управлінню суб'єкта господарської діяльності з економічного та ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, досягнення кінцевого результату і програмних цілей.

Рекомендації повинні охоплювати окремий аналіз продукції конкурентів для зниження її собівартості на досліджуваному підприємстві. Тут доцільно розглянути рівень виробничих потужностей (наприклад, щодо автоматизації); безпосередньо процес виробництва і його організацію; час на здійснення однієї операції або сукупності однорідних операцій; рівень комплексних витрат тощо.

Особливо детально проаналізовані витрати у ході технологічного процесу шляхом поділу його на затратні функції-операції для виявлення надлишкових або непотрібних, і, таким чином, виявляються безпосередньо у виробництві резерви зниження собівартості продукції, що випускає підприємство.

Внаслідок переходу до ринкових відносин і розширення господарської самостійності підприємств створюються реальні передумови для формування нової системи внутрішньогосподарського контролю, основним елементом якої стає внутрішній аудит.

Через здійснення економічних реформ в Україні послабився державний контроль за ефективністю формування витрат, що призвело до надмірного і необґрунтованого їх зростання. За таких умов забезпечити належний рівень ефективності господарювання для більшості вітчизняних підприємств є дуже складною проблемою.

У її вирішенні можна визначити два основні напрями:

- залучення значних інвестицій для структурної перебудови підприємств та здійснення інноваційної політики розвитку виробництва на базі забезпечення його конкурентоспроможності та конкурентоспроможності продукції;
- налагодження чіткого обліку витрат підприємства та забезпечення ефективності їх формування [90, 64].

Реалізація цієї проблеми пов'язана із залученням додаткового капіталу в розвиток підприємств. Проблема полягає в тому, щоб знайти інвесторів, які зацікавлені вкладати власні кошти у розвиток українських підприємств. Такими інвесторами може бути держава, комерційні недержавні фонди вітчизняного та зарубіжного походження. Але в будь-якому випадку забезпечення ефективного розвитку виробництва необхідно тісно пов'язувати з проблемами ефективності управління витратами підприємства. У ринковій ситуації завищені витрати є фактором, який знижує конкурентоспроможність продукції, гальмує вихід підприємства в ринковий простір, а отже, роблять цей об'єкт непривабливим для інвестора.

Висновки до розділу 1

1. Для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів), та витрати періоду, бо на практиці не всі витрати, що відносяться до звітнього калькуляційного періоду (вичерпані витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. Серед усіх витрат на підприємстві їм належить найбільша питома вага. У сфері виробництва до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції (матеріали, заробітна плата, амортизація тощо).

Витрати періоду – це витрати, які не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (зокрема, сюди відносяться витрати на здійснення всіх інших функцій: дослідження, маркетинг, управління, розробки тощо). У звіті про прибуток витрати періоду зазвичай включають до складу операційних витрат.

2. Аналізуючи вітчизняний досвід з питань обліку та обрахування витрат промислових підприємств, потрібно зазначити таке:

- принципи організації обліку витрат найбільшою мірою відповідають тим, які використовуються у країнах Західної Європи: о дотримання таких принципів у веденні обліку витрат, як періодичність, автономність, безперервність, початкової вартості, притаманні для українських підприємств;
- у вітчизняній практиці, порівняно з розвиненими країнами, значно менше уваги звертається на оцінку ефективності використання витрат;
- недоліки законодавчої бази та фіскальна податкова політика держави спонукає підприємства до зниження результатів виробництва та завищення витрат на виготовлення і збут продукції. Така практика, за відсутності чітких правил поведінки перевіряючих органів та адміністрації підприємств, призводить до зниження ефективності такої роботи та підвищення непродуктивних витрат на її здійснення.

Визначені недоліки обліку витрат підприємства в системі управління ними на підприємствах промисловості України негативно вплинули не тільки на ефективність їх роботи, а й національної економіки загалом.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Поняття про операційну діяльність та операційні витрати відповідно до вимог національних П(С)БО та податкового законодавства

Визначення поняття «операційна діяльність» доцільно проводити в контексті з'ясування сутності таких термінів як «діяльність», «господарська діяльність», «підприємницька діяльність», «виробнича діяльність», оскільки вони в повній мірі розкривають змістовий аспект усіх сторін операційної діяльності.

На думку [11] діяльність у філософському розумінні означає специфічну форму суспільно-історичного життя людей, яка полягає у цілеспрямованому перетворенні ними оточуючої дійсності. Категорія діяльності має фундаментальне значення для широкого кола наукових спрямувань, оскільки дозволяє зрозуміти події суспільного життя у їх функціональній ролі та генезисі.

Виконання будь-якої діяльності не можливе без її інформаційного забезпечення, інформаційної основи. Інформаційною основою діяльності є сукупність інформації, що характеризує предметні та суб'єктивні умови діяльності. Розглядаючи процес діяльності як активну взаємодію суб'єкта із зовнішнім середовищем, під час якого суб'єкт задовольняє будь-які свої потреби, можна зробити висновок про те, що саме в цьому аспекті розкривається функціональна складова операційної діяльності, тобто такий рух (взаємодію) можна ототожнювати з процесом перетворення капіталу підприємства в процесі діяльності на безпосередні результати такого функціонування – прибутки або збитки.

Такий підхід щодо розуміння поняття діяльності дозволяє пояснювати явища та факти індивідуального та соціального життя, передбачувати майбу-

тні зміни, розробляти проекти раціонального управління виробничими та суспільними процесами [69, 135].

Важливим питанням при розумінні операційної діяльності є дослідження господарської діяльності, яка є по суті відображенням постійної взаємодії суб'єкта господарювання з факторами виробництва в процесі їх розвитку та перетворення.

Слід зазначити, що поняття «господарська діяльність» трактується як чинним законодавством так і вченими-економістами по різному, оскільки кожне визначення такої діяльності передбачає різну мету процесу господарювання (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Визначення «господарської діяльності» в українському законодавстві

Джерело	Визначення
Господарський Кодекс України від 16 січня 2003 року N 436-IV	Під господарською діяльністю у цьому Кодексі розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність.
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 року N 959-XII	Господарська діяльність – будь-яка діяльність, в тому числі підприємницька, пов'язана з виробництвом і обміном матеріальних та нематеріальних благ, що виступають у формі товару.
Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 1 червня 2000 року N 1775-III	Господарська діяльність – будь-яка діяльність, у тому числі підприємницька, юридичних осіб, а також фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язана з виробництвом (виготовленням) продукції, торгівлею, наданням послуг, виконанням робіт.
Наказ ДПАУ Про затвердження Порядку визначення структури ознаки неприбуткових установ (організацій) № 355 від 03.07.2000	Господарською діяльністю вважається будь-яка діяльність особи, направлена на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, у разі коли безпосередня участь такої особи в організації такої діяльності є регулярною, постійною та суттєвою.
Антимонопольний комітет України Методика визначення відносин контролю (розд.2) 24.12.2002 N 397-р	Господарська діяльність – діяльність юридичних осіб, у тому числі органів державної влади, органів місцевого самоврядування, органів адміністративно-господарського управління та контролю та/або фізичних осіб з виробництва, реалізації, придбання товарів, а також здійснення ними контролю над іншою юридичною чи фізичною особою. Господарською діяльністю не вважається діяльність фізичної особи з придбання товарів народного споживання для кінцевого споживання.

Як впливає з наведених тверджень, а також положень Господарського Кодексу України [21], поняття «господарської діяльності» є ширшим за поняття «підприємницької діяльності». Тому для визначення діяльності як господарської не є обов'язковою наявність всіх ознак, характерних для підприємницької діяльності (зокрема, ознак самостійності, систематичності, ініціативності, діяльності на власний ризик; отримання прибутку може і не виступати основною метою господарської діяльності). Слід відрізнити господарську діяльність, що провадиться особою з метою виробництва продукції, торгівлі, надання послуг, виконання робіт для інших юридичних чи фізичних осіб, від діяльності, що хоча й має ознаки господарської, проте провадиться суб'єктом підприємницької діяльності виключно для забезпечення власних потреб, оскільки остання не потребує ліцензування [77, 43].

Поняття «операційна діяльність» має неоднозначний характер, оскільки в сучасних наукових розробках та законодавстві не повністю розкривається економічна сутність цього терміну.

Термін «операція», що характеризує сутність операційної діяльності визначається деякими авторами [56, 280] як «наскрізна, міжфункціональна система взаємозалежних споріднених процедур, реалізація яких призводить до використання ресурсів з метою створення певної продукції, що має цінність для внутрішньо організаційних чи зовнішніх споживачів та формування конкурентних переваг підприємстві» [56, 280]. Такий підхід щодо визначення поняття «операція» не є точним, оскільки ототожнює операції з процесом виробництва матеріальних благ, переробки сировини, а при цьому термін «операція» є ширшим, оскільки він включає не лише виробництво товарів, але й надання послуг. Операції містять у собі ті дії, у результаті яких виробляються товари і послуги, що поставляються у зовнішнє середовище [102, 133].

Розглядаючи визначення «операції», що надане А. Казанцевим та Л. Серовою [44] «як процес, метод або низка дій, головним чином практичного характеру», можна стверджувати про відсутність будь-яких рис, що визначають зміст терміну.

Таблиця 2.2

Визначення поняття «операційна діяльність»

Джерело	Визначення
П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»	основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю
П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»	
МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»	
А. Чандлер	визначає операційну діяльність як виокремлення основних довгострокових цілей і задач підприємства і затвердження курсу дій та розподілу ресурсів, необхідних для досягнення управління компанією цих цілей
А. Ансофф	визначає такі характерні особливості операційної діяльності, як нестійкість напрямків розвитку, тобто допускає їх перегляд у ході реалізації.

Дослідивши визначення А. Ансоффа та А. Чандлера [3, 321; 111, 117] можна дійти висновку, що операційна діяльність розглядається як складова частина загальної стратегії розвитку підприємства, при цьому автори не вказують на її важливе значення, оскільки досягнення мети в довгостроковому періоді є першочерговим по відношенню до результатів, які показуються у близькій перспективі.

На думку М. Мескона [64, 23] в складі операційної діяльності доцільно виділяти окрім операційної функції, ще функції маркетингу, фінансів, трудових ресурсів та інженерну функцію.

Варто звернутись до законодавства [80], яке визначає операційну діяльність як «основну діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю», що, на нашу думку, вказує на неточність формулювання та не в повній мірі відображає її зміст, оскільки в складі операційної діяльності окрім основної є ще інша операційна діяльність, що представляє собою сукупність господарських операцій підприємства, що не є такими, що забезпечують отримання основної частини доходу від здійснення будь-якого виду діяльності. У такому випадку трактування [80] «...а також інші види діяльності...» не вносить однозначного ро-

зуміння щодо того, які саме види діяльності (факти господарської діяльності підприємства) можна відносити до операційної діяльності, що в кінцевому випадку призводить до помилок при порівнянні доходів і витрат від основного виду діяльності, що зазначений у статутних документах. Тому, на нашу думку, визначення «операційна діяльність» потребує подальшого уточнення та більш коректного формулювання для запобігання виникненню неточностей в ході узагальнення інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання за звітний період.

Віленський П.Л. [14] розглядаючи види діяльності, в контексті класифікації грошових потоків, наголошує на тому, що «операційна діяльність – те саме, що і звичайна виробнича діяльність, проте основною діяльністю бізнесу може бути не лише виробнича, а й будівельна, транспортна, торгівельна діяльність, а також діяльність, пов'язана з наданням послуг», але при цьому автором не береться до уваги виділення в складі операційної діяльності інших видів господарських операцій, що не відносяться до основної статутної, фінансової або інвестиційної діяльності, і які формують у комплексі іншу операційну діяльність.

У свою чергу, у працях інші науковці визначають, що «в умовах ринку фінансово-господарська діяльність найчастіше поєднує в собі чотири складові: виробничо-господарську, комерційну, інвестиційну і фінансову діяльність.

Виробничо-господарська діяльність – це процес виготовлення продукції, виконання робіт, послуг, включаючи капітальне будівництво. Виробничо-господарська діяльність визначає спеціалізацію підприємства, його основний рід занять. Тут основною є операційна діяльність, яка забезпечує отримання основної частини доходів. Недоліком даного підходу є те, що до складу основної (виробничо-господарської) діяльності включають капітальне будівництво, яке по суті, є одним з напрямів інвестиційної діяльності.

З точки зору Сідун В.А. [88], до операційної діяльності відносять виробничо-збутову або основну для певного підприємства діяльність, яка харак-

теризується наступними показниками: собівартість реалізованої продукції; валовий прибуток від операційної діяльності; інші операційні та комерційні витрати; прибуток від операційної діяльності [88].

Думка вітчизняних вчених [95, 101] щодо поняття «операційна діяльність» не відрізняється від визначення, що надане у законодавстві, а також щодо класифікації видів діяльності.

В умовах формування соціально-орієнтованої економіки підприємницька діяльність набуває двох основних пріоритетних напрямків розвитку – задоволення потреб суспільства в економічному та соціальному розвитку та створення синтезованого ринкового механізму, який забезпечить успішне функціонування усіх суб'єктів ринкових відносин. Такий контекст еволюціонування економіки заснований на принципах ринкової свободи, що пов'язані з підтримкою соціальної гармонії.

На нашу думку, основна діяльність підприємства не повинна обмежуватися лише створенням і реалізацією нового продукту (товару, послуги), а й має забезпечувати передумови для диверсифікації виробничого процесу з використанням новітніх технологій. В даному випадку можна говорити про інтеграцію двох видів діяльності – основної та інноваційної, в ході створення підґрунтя для ведення ефективного господарювання, з метою отримання максимального економічного і соціального ефекту від вкладення фінансових ресурсів в розвиток підприємства.

У контексті дослідження вважаємо за потрібне виділяти в складі основної діяльності такі господарські процеси, які за своїм змістом є окремими процесами, що між собою взаємопов'язані та представляють цілісну операційну функцію підприємства: закупівельна діяльність, виробнича діяльність, діяльність з реалізації товарів, робіт та послуг, інноваційна діяльність в сфері виробництва і послуг (рис. 2.1).

Така класифікація зумовлена тим, що закупівельна діяльність є передумовою здійснення операційної діяльності та її важливою складовою, оскільки для того, що розпочати процес створення нового продукту, необхідно ная-

вність матеріальних ресурсів, яка досягається в результаті успішного проведення заготівельної діяльності в умовах невизначеності ринку.

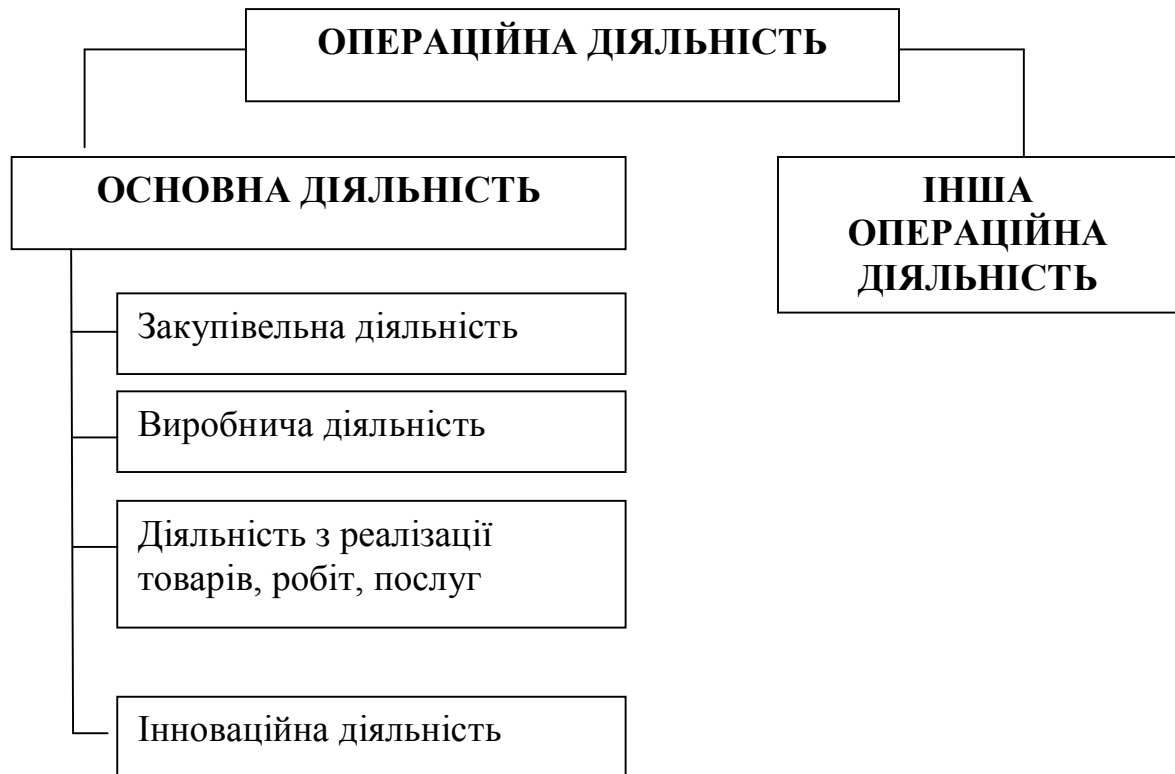


Рис. 2.1. Структура операційної діяльності підприємства

Виробнича діяльність виступає центральною ланкою у процесі основної діяльності підприємства, оскільки саме від ефективності виробництва залежить ціна та якість готової продукції (товарів, робіт), а й відповідно перехід до наступного циклу в комплексі операцій зі створення і реалізації готової продукції кінцевим споживачам.

Така діяльність представляє собою систему дій робітників з використанням засобів праці, що необхідні для перетворення ресурсів у готову продукцію, що включають в себе виробництво і переробку різних видів сировини, будівництво, надання послуг.

Діяльність з реалізації товарів, робіт та послуг підприємств забезпечує безперервний процес руху активів у формі товарів від виробничих підприємств різних форм власності до безпосередніх споживачів. Для забезпечення торговельної діяльності підприємства здійснюють операції купівлі-продажу товарів, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства.

Основним завданням підприємства є найбільш повне і оптимальне забезпечення товарного асортименту для здійснення торговельних операцій як з оптовими, так і з роздрібними покупцями.

Виділення інноваційного та виробничого видів діяльності в складі основного виду діяльності на промислових підприємствах вказує на їх тісний зв'язок і взаємодію. Діалектичний підхід передбачає, з одного боку, відносну відокремленість інноваційної діяльності від виробничої, а з іншого – створення умов для виробництва через активні інноваційні дії. У цьому полягає їхня суперечність. Нагальною проблемою для кожного підприємства є вирішення питання щодо поєднання двох різноспрямованих потребностей. Від ступеню вирішення цього питання залежить, наскільки буде забезпечена життєздатність підприємства, його існування як цілого у ринковому конкурентному середовищі. Така змістова складова особливо актуальна в умовах науково-технічного прогресу, тобто коли відбуваються якісні зрушення у факторах виробництва. В такому випадку позитивні результати залежать вже від поєднання інноваційної та виробничої діяльності.

Витрати, пов'язані зі здійсненням операційної діяльності (операційні витрати), включають: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

За елементами операційні витрати поділяються на матеріальні, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

На рисунку 2.2 представлений взаємозв'язок розглянутих класифікацій витрат операційної діяльності.

Витрати операційної діяльності поділяють на такі, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт, і витрати, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності. Перша група витрат прямо включається в у виробничу собівартість продукції, а друга обліковується відокремлено – не

включаються у виробничу собівартість продукції. До неї відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

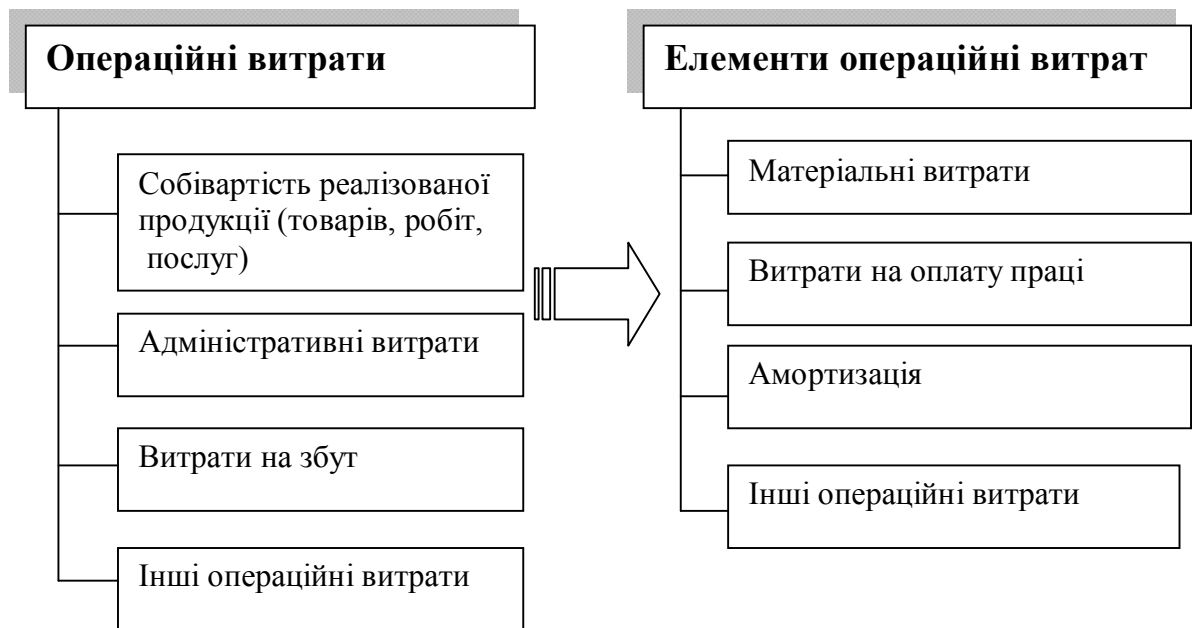


Рис. 2.2. Структура операційних витрат та їх склад за елементами

Структура собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) відображена на рисунку 2.3.

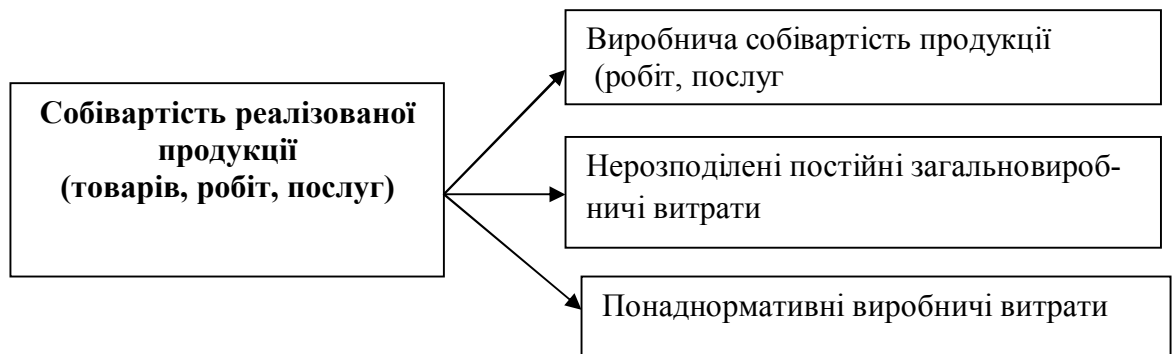


Рис. 2.3. Склад собівартості реалізованої продукції

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) – основна складова собівартості реалізованої продукції, яка формується протягом звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво».

Структура виробничої собівартості представлена на рисунку 2.4.

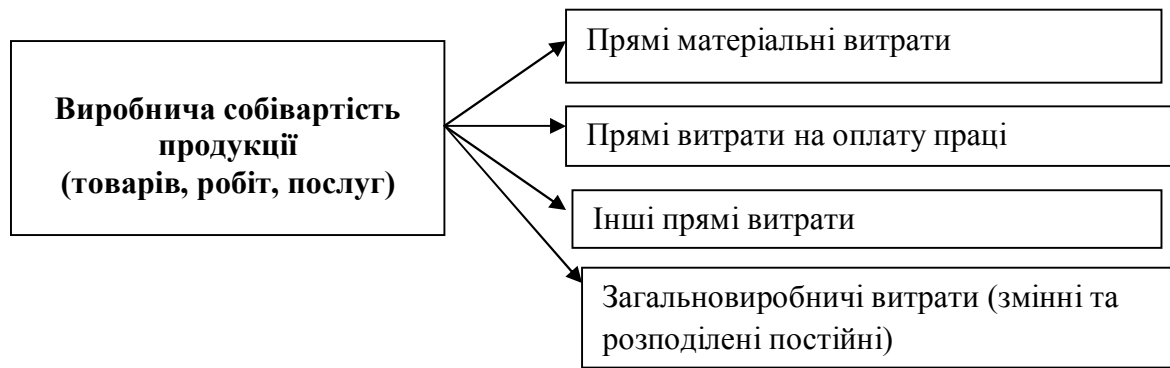


Рис. 2.4. Склад виробничої собівартості продукції

Як бачимо з рисунку 2.4 виробнича собівартість складається з: прямих витрат; змінних загальновиробничих витрат; постійних розподілених загальновиробничих витрат.

Із метою бухгалтерського обліку і фінансової звітності поняття виробничої собівартості застосовується тільки для оцінки запасів власного виробництва (напівфабрикатів), у фінансовій звітності окремо не відображається, а необхідне передусім для організації управлінського обліку.

Поняття понаднормативних витрат не розкриті ні у П(С) БО 16 «Витрати», ні в інших стандартах. На нашу думку, такі витрати можуть з'являтися, якщо застосовується метод оцінки вибуття запасів за нормативними витратами.

Відповідно до Податкового кодексу України витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються з:

- витрат операційної діяльності;
- інших витрат [79].

Бухгалтерський та податковий облік мають різні цілі. Бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора, податковий облік виконує фіскальні та регуляторні функції. Тому певні розбіжності між даними системами обліку будуть існувати завжди. І це зумовлює необхідність класифікації тотожних та відмінних характеристик при визначенні витрат в податковому обліку.

Із 01.04.2011 р. набрав чинності Розділ III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [79], який передбачає дещо інше визначення прибутку до оподаткування.

Це стосується складу витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування. Поняття «валові витрати» більше не застосовується. У Податковому Кодексі України воно замінене на «витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування». Податковий Кодекс України максимально наближає класифікацію витрат бухгалтерського і податкового обліку, оскільки структура витрат, що подана в Податковому Кодексі України дещо відрізняється від правил бухгалтерського обліку в частині формування собівартості продукції.

Таблиця 2.3

**Порівняння порядку визнання витрат
в бухгалтерському і податковому обліку**

№ з/п	Стаття	Бухгалтерський облік(П(С)БО 16)		Податковий облік (ПКУ)
		Визнання витрат	Списання витрат	
1.	Собівартість реалізованих товарів	Визнаються витратами певного періоду водночас із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені	В момент отримання доходу від реалізацій такої продукції	Визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг
2.	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг):			
	а) Виробнича собівартість - прямі матеріальні витрати - прямі витрати на оплату праці - інші прямі витрати - загальновиробничі витрати			
	б) Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	Відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені	Включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. В тому звітному періоді в якому вони були здійснені	<i>Інші витрати</i> Визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються
3.	Адміністративні витрати			
4.	Витрати за збут			
5.	Інші операційні витрати			
6.	Фінансові витрати			
7.	Інші витрати звичайної			

До вступу в дію Розділу III ПКУ [79] валові витрати відображалися за правилом першої події. На даний час відповідно до норм встановлених ПКУ витрати, що формують собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються, з урахуванням окремих особливостей.

Схематично, класифікація витрат, що представлена у Податковому Кодексу України виглядає наступним чином (рис. 2.5).

Зараз діє принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. До складу собівартості, включаються всі витрати, які прямо пов'язані із виробництвом товарів, виконанням робіт та наданням послуг, тоді як в бухгалтерському обліку у виробничу собівартість включаються змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати. Згідно з новими правилами податкового обліку всі загальновиробничі витрати обліковуються у складі «інших витрат». Відповідно до П(С)БО 16 [80] загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу.

Також, згідно з П(С)БО 16 [80], до складу собівартості входять і витрати від втрати браку, а в податковому обліку фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, за виключенням втрат від браку, які складаються із вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції. Норми таких втрат (витрат) встановлюються Кабінетом Міністрів України. Якщо КМУ не встановлено норм таких втрат, платник податку має право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку в наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру. Всі витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із витрат операційної діяльності

та інших витрат. Витрати операційної діяльності складаються із собівартості та витрат банківських установ.

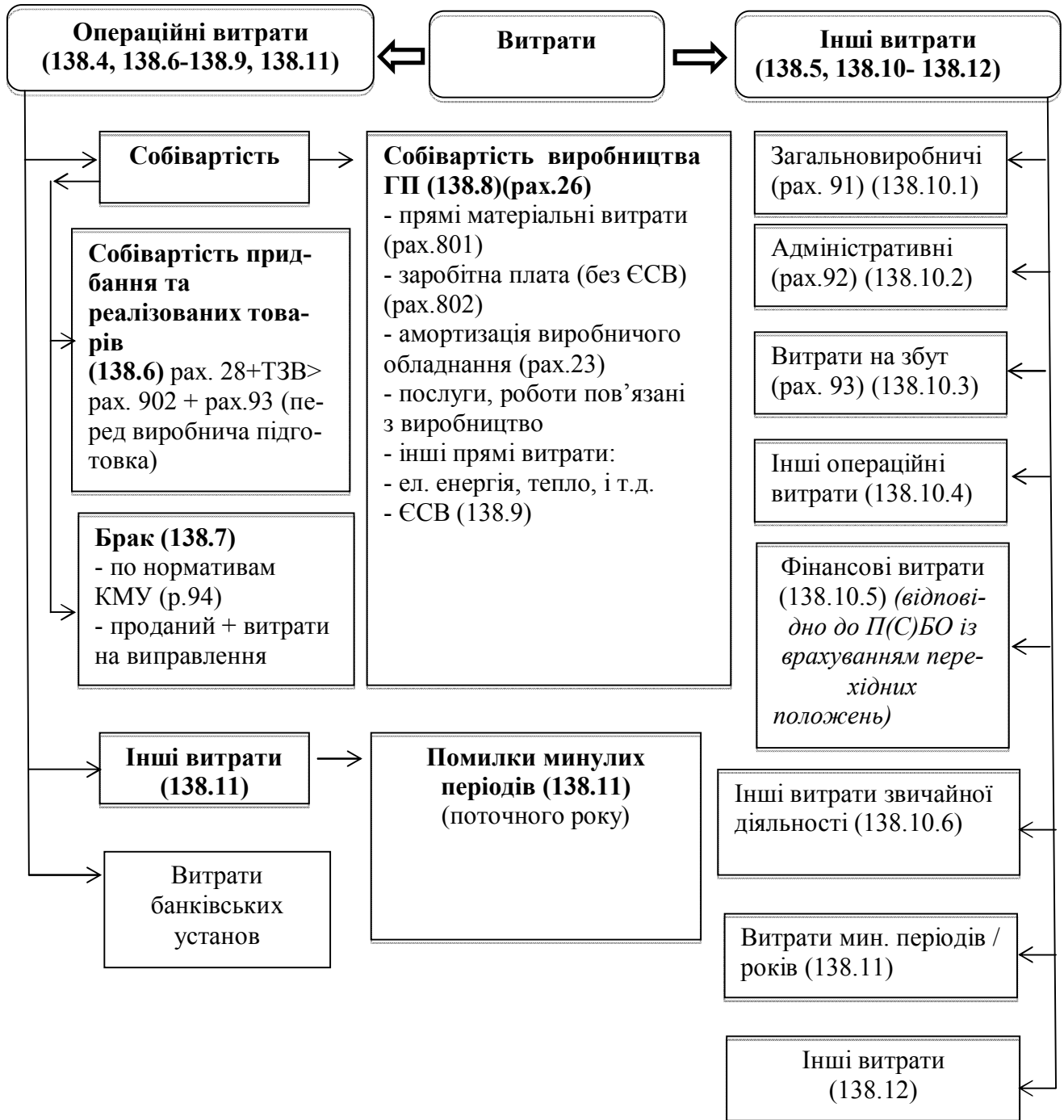


Рис. 2.5. Схема класифікації витрат

Згідно із Податковим Кодексом України [79] собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг – це витрати, які прямо пов'язані з виробництвом та (або) придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, що застосовуються в

частині, яка не суперечить Розділу III Податкового Кодексу України. Витрати операційної діяльності, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Також, згідно з Податковим кодексом, суми відображені у складі витрат платника податку, у тому числі в частині амортизації необоротних активів, не підлягають повторному включенню до складу його витрат.

Собівартість складається: із собівартості придбаних та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу) та інших витрат, які беруться, зокрема, для визначення; браку (втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції); собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг).

Друга частина витрат – інші витрати. Склад інших витрат визначається статтею 138 Податкового кодексу України, вони включають в себе інші витрати, які визнаються витратами того звітного періоду в якому вони були здійснені згідно правил ведення бухгалтерського обліку; собівартість придбаних товарів та реалізованих товарів, що формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу; загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності, витрати минулих періодів, інші витрати [79].

У податковому обліку, на відміну від бухгалтерського загальновиробничі витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються. Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати

ти, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності відображаються в податковому обліку аналогічно бухгалтерському обліку у П(С)БО 16 [80], але з урахуванням особливостей витрат подвійного призначення, витрат пов'язаних з нерезидентами, офшорами, а також витратами, що не включаються до складу витрат. Не включаються у склад витрат суми авансів, та витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок. Винятком є витрати, понесені у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації.

Таким чином, можна зробити такі висновки: із прийняттям Податкового Кодексу України було зменшено кількість розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком при визначенні як витрат, так і доходів. Спільні риси бухгалтерського і податкового обліку такі: обидва види обліку ведуть одні і ті ж бухгалтера; обидва види обліку ґрунтуються на одній і тій же первинній документації, за виключенням податкових накладних; в бухгалтерському і податковому обліку можуть використовуватися ті ж самі регістри обліку, немає відмінностей в обліку розрахунків з Пенсійним фондом.

Але разом з тим є і суттєві відмінності між бухгалтерським і податковим обліком. Насамперед ці відмінності стосуються: обліку реалізації; визначенні витрат та доходів. І тому перед практичними фахівцями, науковцями та студентами постають завдання в розробці рекомендацій і пропозицій щодо подальшого удосконалення організації бухгалтерського і податкового обліку та податкової системи України.

2.2. Методика формування в обліку собівартості реалізованої продукції

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, по-

слуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

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

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством [76, 11].

Матеріальні затрати – це сума витрачених на виробництво сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива, енергії [36, 79].

Відповідно до П(С)БО 16 до складу цього виду витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.

На розсуд підприємства у складі цієї групи статей, як і раніше, можуть виділятися такі «під статті»:

- сировина і матеріали;
- напівфабрикати власного виробництва;
- купівельні комплектуючі вироби, роботи й послуги виробничого характеру сторонніх організацій та підприємств;
- поворотні відходи (віднімаються) [65].

На підприємствах з безперервним виробничим процесом можуть до складу цієї групи статей включати й зміну вартості незавершеного виробництва, яка визначається на початок та на кінець місяця.

Хоча це прямо і не впливає з П(С)БО 16, але до складу прямих матеріальних витрат слід відносити і витрати на паливно–енергетичні ресурси, що їх витрачають на технічні й технологічні цілі. Такий висновок можна зробити, виходячи з того, що цей вид витрат «не вписується» ні в одну, іншу статтю калькуляції. Крім того, при класифікації витрат за елементами у П(С)БО 16 відповідні витрати прямо віднесені до матеріальних витрат.

Спільним для витрат, що включаються до цієї групи статей є те, що усі вони є (за термінологією П(С)БО 9) запасами, і включення їх до складу витрат, визначається виходячи з первісної вартості та методу оцінки списання запасів.

Особливістю П(С)БО 9 є те, що вперше у вітчизняній практиці чітко розмежовано вартість придбання запасів та вартість, за якою ці запаси списують на виробництво. Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю, яка залежить від умов їх одержання. Важливим також є поняття справедливої вартості. А справедлива вартість відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» – це «сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами» [80].

Сировина, матеріали, покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру займають майже 70% усіх витрат на виробництво промислової продукції, а у м'ясній, бавовнопереробній та деяких інших галузях – більше 90-95%. Цим визначається необхідність особливо точного обліку та суворого контролю за раціональним використанням сировини й матеріалів у виробництві, адже економія матеріальних витрат багато знижує собівартість продукції.

Попередній контроль витрачання матеріалів здійснюється шляхом розробки прогресивних, технічно обґрунтованих норм витрат, установлення ліміту відпуску матеріалів у виробництво, застосування лімітних або лімітно-

збірних карток для документування відпуску матеріалів у межах норм, вимог або інших документів при заміні матеріалів, відпуску їх понад норм.

Проте відпуск матеріалів зі складів у цехи не вважається їх остаточним витрачанням, а розглядається лише як внутрішній рух матеріальних цінностей. Саме тому потрібен і остаточний контроль, суть якого полягає в зіставленні фактичних витрат матеріалів з витратами за нормою на фактично випущену продукцію і виявленні відхилень від норм (економії або перевитрат), їх причин і винних осіб.

Методи контролю залежать від особливостей матеріалів, що використовуються, і технології виробництва. Найбільш розповсюдженими з них є: документальне оформлення відхилень від норм, облік розкрою за партіями, попередні розрахунки за фактичною рецептурою, наступні розрахунки з використанням даних інвентаризації.

Метод документального оформлення застосовується для виявлення відхилень унаслідок заміни матеріалів за відсутності передбачених технологією гатунків, профілів, розмірів, а також відпуску матеріалів понад ліміту при їх перевитрачанні, браку продукції тощо.

Суть даного методу полягає в тому, що на відпуск матеріалів понад норм або на їх заміну оформлюються окремі документи (вимоги, акти заміни та інші), які сигналізують при наявності відхилення.

Метод обліку розкрою за партіями дозволяє контролювати витрачання на робочих місцях найбільш дефіцитних і дорогих матеріалів – металу, шкіри, текстилю, деревини. Суть його полягає в тому, що за кожною партією, матеріалом, що надійшли на робоче місце для виготовлення деталей, визначається результат розкрою – економія чи перевитрата. У первинних документах (розкрійних листах, картках тощо) проставляються характеристика та кількість матеріалу, переданого для розкрою на робоче місце, кількість невикористаного (повернутого) матеріалу, фактичні витрати, а також найменування та кількість виготовлених з даної партії матеріалу деталей, норма витрат на одиницю, витрати за нормами на всі деталі та відхилення від норм [95, 289].

Фактичні витрати матеріалу розраховуються як різниця між отриманою та повернутою його кількістю, а витрати за нормами – це добуток числа виготовлених виробів на норму витрачання матеріалу. Відхилення від норм визначається порівнянням фактичних витрат з нормативними. Цінність даного методу полягає в тому, що він дозволяє виявити відхилення від норм витрат за кожною партією використаного матеріалу, за кожним робочим місцем. Це дозволяє оперативно усувати недоліки та закріплювати досягнення у використанні матеріалів.

Попередні розрахунки за фактичною рецептурою – різновид методу документального оформлення відхилень від норм – застосовуються в металургійній, нафтохімічній, харчовій та інших галузях, де відхилення від норм витрат матеріалів виникають внаслідок структурних зрушень у складі вихідної суміші. Такі відхилення виявляються зіставленням фактично використаного набору матеріалів з їх витратами за нормативною технологією. При чому нормативний набір визначається шляхом добутку всього фактичного завантаження суміші на передбачене технологією процентне співвідношення кожного виду, гатунку, марки матеріалів у загальному завантаженні [95, 290].

Методом наступних розрахунків із застосуванням інвентаризації (інвентарним методом) користуються для виявлення відхилень від норм витрат за тими видами матеріалів та в тих галузях, у яких неможливі чи недоцільні перші три методи (виробництво будівельних матеріалів, електроенергетика, хімічна промисловість тощо). Сутність його полягає в наступному: для визначення фактичних витрат періодично (у кінці зміни, доби, робочого тижня, місяця – у залежності від особливостей матеріалу та умов виробництва) безпосередньо на робочих місцях інвентаризуються невикористані матеріали, і, відповідно, відхилення виявляються не за кожною партією матеріалу, а за окремими виконавцями, бригадами, ділянками або за цехом у цілому за зміну, добу, тиждень, місяць. Фактичні витрати матеріалів визначаються як

сума залишку на початок звітнього періоду та надходження матеріалів за мінусом суми повернення й залишку на кінець звітнього періоду.

На підставі даних поточного обліку робітників цехів (ділянок) складають рапорти та звіти про використання матеріалів і відхилення від норм з розшифровкою причин та винуватців (ініціаторів) економії або перевитрат. Ця інформація використовується для усунення недоліків в організації виробництва та прийняття заходів із забезпечення економного витрачання матеріальних ресурсів.

У документах з обліку витрат матеріалів (лімітно-забірних картках, вимогах, розкрійних листах тощо) поряд з іншими реквізитами зазначаються коди виробничих витрат (балансовий рахунок, цех, бригада, група і порядковий номер виробу, номери статей і субстатей витрат). Згідно з цими кодами, документи підбираються в папки або інформація групується в ЕОМ і складається відомість або машинограма розподілу матеріалів за напрямками витрат. Для точного обчислення собівартості продукції із загальної вартості відпущених у виробництво матеріалів попередньо включаються матеріали, які не почали оброблятися у цехах, тобто вартість невикористаних матеріалів переноситься з рахунку 23 «Виробництво» на рахунок 201 «Сировина й матеріали».

У більшості галузей витрати матеріалів і напівфабрикатів включаються до собівартості виготовленої з них продукції прямим шляхом, тобто безпосередньо за даними первинних документів. Але пряме віднесення матеріалів на собівартість окремих видів (груп) виробів не завжди можливе.

У комплексних виробництвах, де з одного матеріалу виготовляється декілька видів і сортів продукції (металургійна, лісопереробна, масложирова промисловість тощо), а також на підприємствах, на яких одні й ті ж деталі використовуються для виготовлення декількох виробів, витрати матеріалів на кожний вид, ґатунок, групу продукції визначаються непрямим шляхом: пропорційно до нормативних витрат за фактичний випуск продукції, за встановленими коефіцієнтами, пропорційно кількості або базі продукції.

Покупні вироби, напівфабрикати (вузли, деталі, заготівки, придбані на інших підприємствах у порядку виробничої кооперації для виготовлення й комплектації продукції), а також витрати на оплату послуг виробничого характеру за виконання окремих операцій з виготовлення продукції, обробки сировини та матеріалів, що надаються сторонніми підприємствами, відносяться на собівартість продукції переважно прямим шляхом.

Зміна умов господарювання суб'єкта визначає необхідність посилення контролю за рухом напівфабрикатів, їх використанням у виробництві й збереженням. Важливим напрямком контролю є складання *балансів руху напівфабрикатів*, у яких зазначається найменування та коди напівфабрикатів, надходження за джерелами постачання, витрати за напрямком, залишки на початок і кінець місяця.

Баланси складають щомісячно працівники диспетчерської служби цехів під контролем бухгалтерії. Періодично проводиться інвентаризація напівфабрикатів, за результатами якої облікові дані про залишки напівфабрикатів зіставляються з фактичною наявністю, виявляються розбіжності, визначаються їх наслідки та винні особи, вживаються заходи з виправлення недоліків у використанні та збереженні напівфабрикатів.

Облік відходів виробництва. Під *відходами* розуміють залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, які виникли в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково первинні споживчі властивості та у зв'язку з цим використовуються з підвищеними витратами (пониженням виходу продукції) чи зовсім не використовуються за прямим призначенням. Вартість відходів виключається з витрат на сировину й матеріали. Відходи діляться на *зворотні* (обрізки чи шматки металу, деревини, тканин тощо), що споживаються безпосередньо на підприємстві чи реалізуються на сторону, та *безповоротні* (угар, пил, попіл), які за даного стану техніки й технології не можуть бути застосовані.

Безповоротні відходи не тільки знижують ступінь використання матеріалів, але й негативно впливають на навколишнє середовище. У цьому випадку значення має застосування безвідходних технологій та покращення утилізації вторинних матеріальних ресурсів.

Оскільки зворотні відходи є складовою частиною запасів, у бухгалтерському обліку вони можуть бути оцінені за чистою вартістю реалізації або первісною вартістю вихідної сировини. Обраний метод оцінки відходів зазначається в Наказі про облікову політику підприємства.

Безповоротні відходи оцінці не підлягають.

Кількість зворотних відходів визначається на підставі накладних на здачу їх на склад, а в деяких виробництвах, наприклад, в ливарному, – розрахунковим шляхом: добутком кількості виготовленої продукції чи перероблених матеріалів на норму відходів. Зворотні відходи можуть враховуватись за видами продукції прямо чи розподілятись між виробами пропорційно виходу за нормами.

Вартість зворотних відходів відображається в обліку записом за дебетом рахунку 209 «Інші матеріали» та за кредитом рахунку 23 «Виробництво» залежно від виду виробництва, у якому отримані відходи.

Паливо та енергія на технологічні цілі.

Облік витрат технологічного палива (вугілля, газ, кокс) на підогрів та плавку металу, сушку будматеріалів тощо ведеться за місцем його споживання (печі, агрегати). Ці витрати відносяться на собівартість продукції прямо пропорційно до нормативних витрат, ваги переробленої сировини, відпрацьованих машино-годин. На вартість витраченого на технологічні цілі палива дебетується рахунок 23 «Виробництво» та кредитується рахунок 203 «Паливо».

Якщо в якості технологічного палива використовується природний газ, то збільшується заборгованість перед постачальниками на вартість поставленого газу. Для зіставлення даних про витрати палива його кількість за всіма видами перераховується на умовне.

Енергія на технологічні цілі (електрична, теплова, зріджене повітря тощо), що використовується для електроплавки, зварювання, електролізу, нагріву, стиснення матеріалів, ураховується за наявності вимірювальних приладів за агрегатами чи безпосередньо за видами продукції. За відсутності вимірювальних приладів витрати енергії розподіляються між виробами пропорційно до кількості годин роботи обладнання із врахуванням його потужності, нормативних витрат на фактично випущену продукцію, ваги переробленої сировини. На вартість енергії, спожитої на технологічні цілі, дебетується рахунок 23 «Виробництво» (відповідний аналітичний рахунок основного виробництва) та кредитується рахунок 23 «Виробництво» (відповідний рахунок допоміжного виробництва, якщо використовується енергія власного виробітку), або рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» за покупну енергію.

Паливо та енергія, витрачені на приведення машин та обладнання в рух, списуються на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

Накопичення витрат сировини, матеріалів, покупних напівфабрикатів, комплектуючих виробів та запасних частин на потреби виробництва здійснюється за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та за кредитом відповідних рахунків. Підприємства, які не використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами» кредитують рахунки 20 «Виробничі запаси» або 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». Підприємства, які використовують рахунки класу 8 при витрачанні виробничих запасів, дебетують рахунок 80 «Матеріальні витрати» та кредитують рахунок 20 «Виробничі запаси» або 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» із подальшим списанням прямих матеріальних витрат на рахунок 23 «Виробництво».

Для узагальнення виробничих та інших витрат на підставі наведених даних здійснимо групування матеріальних витрат за об'єктами обліку витрат (цехами, замовленнями та іншими напрямками) в умовній розроблювальній таблиці ф. № 1 «Розподіл витрат матеріалів» (табл. 2.4).

Як бачимо, у розроблювальній таблиці ф. № 1 матеріальні витрати згруповані за цехами (для зручності за рахунком 23 «Виробництво» відкрито субрахунки 231 «Основне виробництво», 2311 «Механічний цех», 2312 «Складальний цех»), а всередині цехів – за замовленнями (субрахунки 2311, 2312).

Таблиця 2.4

Розподіл матеріальних витрат

Матеріальні витрати								
Об'єкти обліку витрат	201	202	203	207	631	Залишок матеріалів на кінець місяця (вираховується)	Зворотні відходи (вираховуються)	Разом матеріальних витрат (мінус відходи)
23111	2000					50	60	19890
23112	2100					30	40	20930
23113	1500					20	20	14960
Разом	5600					100	120	55780
23121	1000	29000				60		29940
23122	1200	30000				70		31130
23123	1400	34000				90		35310
Разом	3600	93000				220		96380
232110	400			5300				5700
232120	600			4400				5000
Разом	1000			9700				10700
9111	300		1500	1100	3600			600
9112	500		900	800	2200			4400
9121	200		500	1100	1600			3400
Разом	1000		2900	3000	7400			177160
Всього витрат, що відносяться на с/в продукції	61500	93000	2900	12700	7400	320	120	177160
92	1300				1800			3100
93	700				1300			2000
94	800				900			1700
РАЗОМ	64400	93000	2900	12700	11400	320	120	183960

Для достовірного калькулювання собівартості продукції в цеховому розрізі матеріальні витрати, що відносяться до загальновиробничих витрат, також узагальнено за цехами (рахунок 91), оскільки рівень таких витрат у кожному цеху різний. Зі складу матеріальних витрат виключено цінності, що не були піддані обробці, на суму 320 грн. і зворотні відходи виробництва (у

нашому прикладі вартість відходів склала 120 грн.). Отже в цілому за підприємством матеріальні витрати, які включаються до виробничої собівартості продукції, склали 177160 грн., а ті, що відносяться до витрат періоду (рахунки 92, 93, 94) – 6800 грн.

Облік витрат на оплату праці.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до складу елемента «Витрати на оплату праці» включається заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До обліку витрат на оплату праці, виробничих робітників призначені статті калькуляції «Основна заробітна плата» та «Додаткова заробітна плата».

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Основна заробітна плата відрядників виробництва, як правило, прямо включається до собівартості виробів, а основна плата погодинників і доплати, пряме віднесення яких на собівартість виробів ускладнюється, розподіляється на підставі розрахунку кошторисних ставок цих витрат на одиницю продукції, обчислених, виходячи з обсягів виробництва, переліку робочих місць і норм обслуговування. Додаткова зарплата відноситься на собівартість виробів пропорційно до основної.

У підприємства постійно виникають зобов'язання перед працівниками щодо збереження їм заробітної плати на період відпустки. Забезпечення такого зобов'язання називають резервом на виплату відпусток.

Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» щорічну відпустку відносять до поточних виплат за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню та визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді.

Порядок створення забезпечення визначає П(С)БО 11 «Зобов'язання». Створення резерву відпусток є обов'язковим для підприємств усіх форм власності. Формування забезпечення на виплату відпусток проводять у тому звітному періоді, в якому в підприємства виникло внаслідок минулих подій зобов'язання, оцінка якого може бути розрахунково визначена. Забезпечення створюють щомісяця. Розмір його визначають за формулою (2.1):

$$POB = \text{ФОП} \times (\text{ПРВ} / \text{ФОПрп}) \times K, \quad (2.1)$$

де РОВ – забезпечення (резерв) на оплату відпусток;
 ФОП – фактичний фонд оплати праці звітного місяця, включаючи всі виплати, які враховують при обчисленні середньої зарплати для оплати відпускних;
 ПРВ – запланований річний розмір щорічних, додаткових відпусток та інших відпусток, встановлених колективним договором;
 ФОПрп – запланований річний фонд оплати праці;
 К – коефіцієнт нарахування єдиного соціального внеску.

Створення резерву на оплату відпусток виробничих робітників відображається за дебетом рахунку 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) та за кредитом рахунку 471 «Забезпечення видів відпусток».

Відрахування до резерву оплати відпусток від заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві відповідного виду продукції (робіт, послуг), безпосередньо включається до собівартості таких видів продукції (груп однорідних видів продукції).

Частина основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг), віднесення якої безпосередньо до собівартості окремих видів продукції є ускладненим, включається до собівартості на основі розрахунку (виходячи з обсягу виробництва, переліку робочих місць і норм обслуговування) кошторисних ставок цих витрат на одиницю продукції (виріб, замовлення, машинокомплект та інші).

Фактична заробітна плата таких робітників включається до собівартості окремих видів продукції, товарного випуску та незавершеного виробництва пропорційно до кошторисних ставок. Ці ставки періодично переглядаються у разі зміни обсягу виробництва, технології, тарифних ставок тощо.

Основними документами з обліку використання робочого часу є таблиць обліку використання робочого часу, список осіб, які працювали в надурочний час, листок обліку простоїв.

Нарахування зарплати за відрядної форми оплати праці, а також облік обсягів виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг здійснюють у первинних документах з обліку виробітку. Форми первинних документів для нарахування відрядної зарплати працівникам залежать від галузевої специфіки виробництва, яка визначає умови обліку обсягу виробітку.

Основним первинним документом для обліку виробітку та нарахування зарплати працівникам-відрядникам є наряд на відрядні роботи. Наряди містять такі реквізити: номер наряду, дату видачі, прізвище, ім'я та по-батькові, табельний номер робітника, шифр виробничих витрат, шифр цеху, дільниці, вид оплати, операції, деталі, виробничі витрати, кількість виробітку у натуральному виразі, норма часу, розцінка за розрядом роботи.

Наряди, як правило, виписують на окремі виробничі процеси, передбачені нормами чи на комплекс робіт і видають бригаді чи окремим робітникам до початку роботи. Наряди використовують в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах, будівництві, на ремонтному та інших виробництвах із нестабільним характером праці. Наряди можуть бути індивідуальними, бригадними, разовими та накопичувальними.

У серійних виробництвах для обліку виробітку застосовують маршрутний лист, який виписують на всю партію продукції на весь шлях її обробки в цеху. Маршрутний лист виписують на всю роботу (всі операції), яку виконують різні робітники для випуску відповідної партії продукції.

У масових виробництвах застосовують, як правило, змінний рапорт без маршрутного листа. Інколи ведуть журнал (відомість) обліку робіт, у якому

проти прізвища кожного робітника щоденно проставляють кількість однорідного виробітку (кг, шт., тощо). Після закінчення визначеного періоду за кожним робітником підраховують підсумок виробітку.

Відхилення від норм із зарплати виявляються, головним чином, методом документування, тобто заробітна плата понад встановлені норми нараховуються на підставі окремих документів: наряди на додаткові роботи, не передбачені технологічним процесом, акти про брак, листки обліку простоїв, листки на доплати понад норми і розцінки тощо. У цих документах зазначають не тільки суми відхилень від норм із заробітної плати, але їх причини та винуватців.

Основними причинами відхилень від норм із заробітної плати є додаткові операції, не передбачені технологічним процесом; невідповідність або псування обладнання, використання інструментів, які не відповідають технологічному процесу; невідповідність розряду робіт розряду робітника; доплати (економія) до заробітної плати, викликані заміною матеріалів; різниця між фактично нарахованою заробітною платою робітникам з погодинною оплатою за відпрацьований час та сумою заробітної плати за нормами тощо. Причому відхилення від норм із зарплати робітників з погодинною оплатою виявляють за допомогою спеціальних розрахунків, які ґрунтуються на порівнянні фактично нарахованої зарплати з її розміром за нормами обслуговування чи на фактично випущену продукцію.

Винуватцями відхилень від норм можуть бути постачальники, адміністрація, цехи, відділи та служби підприємства.

Відповідно до первинних документів, розрахунків і діючої на підприємстві номенклатури складають оперативні зведення відхилень від норм за причинами й винуватцями.

Підприємства, які не використовують рахунки класу 8, збирають витрати на оплату праці працівників виробництва безпосередньо за дебетом рахунку 23 «Виробництво».

Для узагальнення виробничих та інших витрат здійснимо групування витрат на оплату праці і відрахувань на соціальні заходи за об'єктами обліку витрат в умовній розроблювальній таблиці ф. № 2 «Розподіл заробітної плати» (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Розподіл заробітної плати

Об'єкти обліку витрат	Нарахована заробітна плата, грн.
23111	2750
23112	2887,5
23113	2062,5
Разом	7700
23122	4125
23122	4400
23123	4950
Разом	13475
232110	825
232120	550
Разом	1375
9111	1100
9112	962,5
9121	412,5
Разом	2475
Усього витрат, що відносяться на собівартість продукції	25025
92	3162,5
93	2062,5
94	1375
Усього витрат за підприємством	31625

До складу інших прямих витрат належать усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема: відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Для обліку витрат виробництва призначений рахунок 23 «Виробництво». Це активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображаються витрати, а за кредитом – вихід продукції або списання вартості виконаних робіт і послуг (табл. 2.6).

За рахунком 23 «Виробництво» може бути залишок за дебетом, який показує суму незавершеного виробництва. Аналітичний облік до рахунку 23 ведеться за видах продукції, яка виготовляється, замовленнями, роботами, послугами.

Таблиця 2.6

Облік витрат виробництва (без рахунків класу 8)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Списано на виробництво сировину, матеріали та інші матеріальні запаси	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП»
Виконані роботи і послуги іншими підприємствами для потреб основного виробництва	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями»
Нарахований знос (амортизацію) основних засобів	23 «Виробництво»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Нарахована заробітна плата з нарахуваннями і віднесено на основне виробництво	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням»
Списані загальновиробничі витрати на основне виробництво	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
Оприбуткована з виробництва готова продукція	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
Списано собівартість виконаних робіт і послуг на сторону	90 «Собівартість реалізації»	23 «Виробництво»

Облік загальновиробничих витрат. Склад загальновиробничих витрат дається у пункті 15 П(С)БО 16. Із метою повнішого виявлення економії цих витрат, їх планування і облік проводиться за статтями номенклатури (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Номенклатура (склад) статей загальновиробничих витрат

Стаття витрат	Зміст і характеристика витрат
1. Витрати на управління виробництвом	Витрати на оплату праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць.

Продовження табл. 2.7

2. Амортизація	Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення. Амортизація нематеріальних активів загально-виробничого призначення.
3. Витрати на утримання необоротних активів	Витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.
4. Витрати на утримання виробничих приміщень	Витрати на опалення, освітлення, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.
5. Витрати на удосконалення технології і організації виробництва	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології і організації виробництва; витрати на сировину, матеріали, куповані комплектуючі і напівфабрикати; оплата послуг сторонніх організацій.
6. Витрати на обслуговування виробничого процесу	Витрати на оплату праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг.
7. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища. Витрати, пов'язані із забезпеченням правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів.
8. Інші витрати	Внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади, нестача незавершеного виробництва, нестача та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв тощо.

Загальновиробничі витрати згідно з пунктом 16 П(С)БО 16 ділять на постійні та змінні. Включення загальновиробничих витрат до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) залежить саме від такого поділу: змінні і розподілені постійні Загальновиробничі витрати відображають за дебетом рахунка 23 «Виробництво», з якого списують на рахунок 26 «Готова продукція». Нерозподілену суму постійних витрат списують на субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» у період виникнення таких витрат. Крім того, розподіл змінних витрат здійснюється виходячи з фактичної

потужності звітного періоду, а постійних – на підставі нормальної потужності.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно змінні обсягу виробництва. Такі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду [60, 21].

Іншими словами, змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції в періоді їх виникнення, тобто списуються на витрати виробництва щомісяця в повному обсязі.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Загальновиробничі постійні витрати формуються протягом звітного періоду у однакових розмірах незалежно від обсягу випущеної продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Серед них – амортизація, орендна плата щодо основних засобів, які використовуються з виробничою метою, витрати на утримання будівель і обладнання цехів, опалення, освітлення цехів, а також витрати на управління виробництвом, зокрема, витрати на оплату праці управлінського персоналу цеху тощо.

Спочатку звернемо увагу на поняття «нормальна потужність». Відповідно до П(С) БО 16 «Витрати» нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнуто за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обсягу обслуговування виробництва. Слід відмітити, що можливі два види зміни нормальної потужності.

Перший – використання вихідних значень виробництва, наприклад, кількості готової продукції, яка повинна бути виготовлена протягом одного чи декількох років чи операційних циклів (наприклад, на автомобільному заводі – це кількість автомобілів, які планується виготовити протягом одного чи декількох наступних років з врахуванням фактичних потужностей заводу, тоб-

то спроможності заводу виготовити необхідну кількість продукції). Але використання в якості бази для виміру нормальної потужності вихідних значень виробництва доцільне лише тоді, коли підприємство виготовляє тільки один вид продукції. Якщо на підприємстві одночасно виготовляється декілька видів продукції, то застосовують другий метод виміру нормальної потужності, при якому використовуються вхідні значення виробничого процесу, наприклад, прямі години праці, машино-години, пряма заробітна плата, прямі витрати матеріалів та ін., які потрібно витратити для виготовлення запланованої кількості продукції. Слід визначити, що як в першому, так і в другому випадку при визначенні середнього обсягу діяльності до уваги беруть прогнозовані значення можливих обсягів реалізації протягом декількох наступних років (можна використати один рік) чи операційних циклів), а потім для визначення нормальної потужності або приймаються ці обсяги, або визначається кількість відповідних вхідних параметрів, які необхідно витратити для виготовлення запланованої кількості продукції [71, 293].

При виборі бази розподілу слід звернути увагу на те, щоб між зміною загальновиробничих витрат і, відповідно, зміною бази розподілу існувала пропорційна чи майже пропорційна залежність. Найчастіше за базу розподілу загальновиробничих витрат беруть:

- *вартість прямих матеріалів* – якщо загальновиробничі витрати напряду пов'язані з кількістю матеріалів. Прикладом може бути виробництво, на якому виконують тільки збирання виробів;

- *прямі витрати на оплату праці* – якщо загальновиробничі витрати напряду пов'язані з величиною прямих витрат на оплату праці. Якщо, наприклад, у виробництві для виготовлення певної продукції використовується складна техніка, для управління якою наймають високооплачуваних, кваліфікованих працівників, і одночасно для виготовлення іншої попутної продукції залучаються працівники з нижчою кваліфікацією, то використання витрат на оплату праці як бази розподілу приведе до того, що більша частина загальновироб-

ничих витрат припадатиме на продукцію, для виготовлення якої використовується складна техніка;

- *години роботи* – якщо немає великої відмінності між величиною заробітної плати працівників і вона майже однакова у всіх;

- *машино-години* – якщо у виробництві використовуються значні капітальні вкладення і загальновиробничі витрати в більшій мірі пов'язані із застосуванням обладнання і техніки (наприклад, значна вартість електроенергії для обладнання чи вартість обслуговування обладнання) [71, 295].

Оскільки, фактична потужність за звітний період може відрізнятись від нормальної як у бік збільшення так і у бік зменшення, то для встановлення величини постійних загальновиробничих витрат, які підлягають включенню до них робочої собівартості, необхідно запланований на одиницю бази розподілу норматив постійних витрат помножити на фактично досягнутий рівень діяльності.

Отже, постійні загальновиробничі витрати потрапляють до складу виробничої собівартості продукції у повному обсязі тільки в тому випадку, якщо фактична сума таких витрат буде рівною або менше встановленого нормативу, розрахованого виходячи з нормальної потужності. У такому випадку постійні загальновиробничі витрати списуються з кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» в дебет рахунка 23 «Виробництво» в повній сумі.

У разі, якщо фактичний обсяг постійних загальновиробничих витрат перевищить розрахований норматив, до складу виробничої собівартості продукції відноситься лише частина постійних загальновиробничих витрат (які називаються розподіленими) в межах такого нормативу. Решта цих витрат, які називаються нерозподіленими, визнається витратами в періоді їх виникнення і включається до складу собівартості реалізованої продукції, тобто списується в дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації» незалежно від моменту реалізації готової продукції (рис. 2.6).

Таким чином, нерозподілені загальновиробничі витрати виникають тільки у випадку, коли сума постійних загальновиробничих витрат, що скла-

лася фактично, перевищить рівень нормативу. Інакше всю суму постійних витрат буде розподілено. Усі розподілені витрати є елементами собівартості готової продукції та незавершеного виробництва.

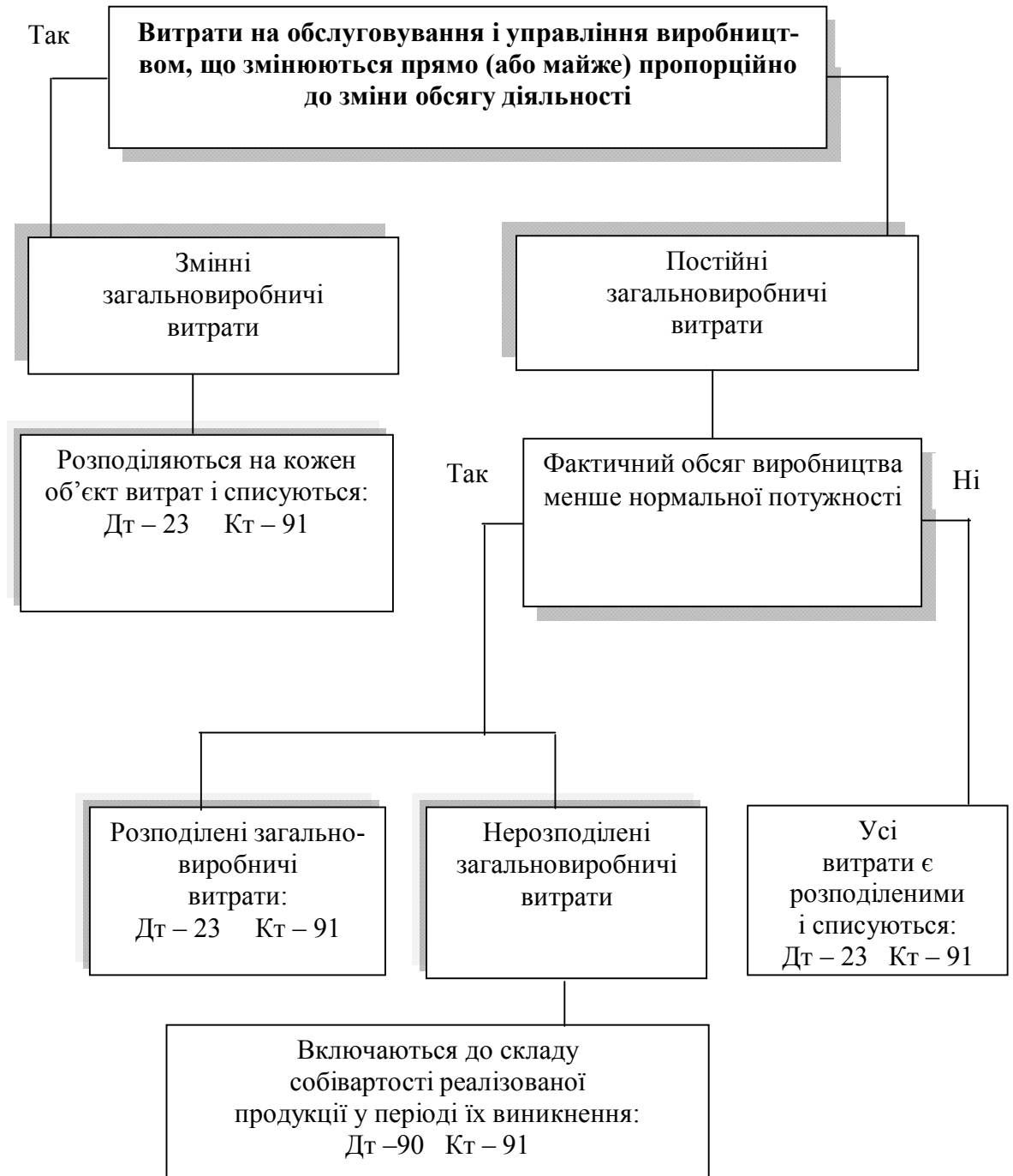


Рис. 2.6. Модель розподілу загальновиробничих витрат

Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Таким чином, розподіл загальновиробничих витрат виконується в такій послідовності:

- перший етап – загальновиробничі витрати поділяють на постійні і змінні;
- другий етап – вибір бази розподілу;
- третій етап – визначення нормальної потужності підприємства та вираження її в одиницях виміру обраної бази;
- четвертий етап – обчислення суми постійних і змінних загальновиробничих витрат за умови досягнення підприємством нормальної потужності. Якщо підприємство цього рівня не досягло, то без економічного прогнозування тут не обійтись;
- п'ятий етап – розрахунок нормативу постійних і змінних витрат на одиницю бази розподілу. Розділивши відповідні суми витрат на раніше визначену нормальну потужність, отримують планові нормативи змінних і постійних накладних витрат в розрахунку на одиницю бази (на кожну відпрацьовану машино-годину, на кожну гривню відрядної зарплати промислово-виробничого персоналу, на одиницю випущеної продукції тощо) [13, 325].

Загальновиробничі витрати в межах нормативів, вважають розподіленими і списують в Дт рахунка 23 «Виробництво». Інші витрати є нерозподіленими і списують в Дт рахунка 90 «Собівартість реалізації».

Приклад. Загальна сума загальновиробничих витрат 18485 грн. Обчислимо норматив таких витрат. Припустимо, підприємство обрало як базу розподілу загальновиробничих витрат обсяг виробництва у натуральному виразі. Нормальну виробничу потужність встановлено в 3000 одиниць продукції, планову (нормативну) – у сумі 18000 грн., з них змінні витрати – 15000 грн., постійні – 3000 грн. Фактичний обсяг виробництва, який було досягнуто у звітному періоді, склав 2950 од. продукції.

Для визначення суми розподілених і нерозподілених загальновиробничих витрат скористаємося таблицею, наведеною в додатку 1 до П(С) БО 16 (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Розподіл загальновиробничих витрат

№ з/п	Показники	Усього	На одиницю про- дукції	Включення загально- виробничих витрат до:	
				витрат на ви- робництво (рах. 23 «Ви- робництво»), грн.	собівартості реалі- зованої продук- ції (рах. 90 «Собі- вартість реаліза- ції»), грн.
1.	База розподілу за норма- льною потужністю, оди- ниць продукції	3000	-	-	-
2.	Загальновиробничі витра- ти при нормальній потуж- ності, грн.	18000	6	-	-
3.	З них: Змінні	15000	5	-	-
4.	Постійні	3000	1	-	-
5.	Фактичний обсяг вироб- ництва, одиниць продукції	2950	-	-	-
6.	Фактичні загальновироб- ничі витрати, грн.	18485	-	-	-
7.	З них: Змінні	14750	-	14750	-
8.	Постійні – усього	3735	-	-	-
9.	Постійні розподілені	2950	-	2950	-
10.	Постійні нерозподілені	785	-	-	785

Пояснимо, як отримані дані відображено у вищенаведеній таблиці. Ви-
значаємо частку загальновиробничих і постійних витрат, що припадає на 1-
цю продукції при нормальній потужності. Для цього планову суму змінних і
постійних витрат поділимо на запланований обсяг виробництва, За умовами
нашого прикладу норматив змінних загальновиробничих витрат склав 5
грн./од. (15000 : 3000), постійних – 1 грн./од. (3000 : 3000).

Знаючи фактичний обсяг виробництва, обчислюємо суму фактичних
змінних загальновиробничих витрат, застосовуючи плановий норматив до
фактичного випуску. В нашому прикладі такі витрати складають 14750 грн.
(2950 x 5). Суму постійних витрат визначаємо відніманням від загальної суми
загальновиробничих витрат, що склалися в поточному місяці, її змінної вели-
чини. В нашому прикладі вона дорівнює 3735 грн. (18485 – 14750). Порівня-
вши отриману величину із запланованою (нормативом), одержимо суму не-

розподілених загально виробничих витрат – 785 грн. (3735 – 2950). Саме цю суму слід списати на собівартість реалізованої продукції (в Дт – 90), а 17700 грн. (14750 + 2950) віднести на витрати виробництва продукції (в Дт – 23).

Рахунок 91 «Загально виробничі витрати» активний, витратний, збірно-розподільчий, призначений для обліку господарських процесів.

За дебетом рахунку 91 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне з відповідним розподілом списання на рахунок 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Основні бухгалтерські проводки з обліку загально виробничих витрат наведені в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Основні бухгалтерські проводки з обліку загально виробничих витрат

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Нарахований знос основних засобів	91	13
Списані виробничі запаси на витрати з обслуговування виробництва	91	20
Передані в експлуатацію МШП загально виробничого призначення	91	22
Оплачені готівкою загально виробничі витрати	91	301
Оплачені загально виробничі витрати з рахунку в банку	91	311
Списана на загально виробничі витрати сума раніше пред'явленої претензії, яка не підлягає задоволенню	91	37
Акцептовані рахунки постачальників за послуги по обслуговуванню цехів основного та допоміжного виробництва (енергія, вода, газ, зв'язок тощо)	91	631
Нарахована заробітна персоналу цеха та проведені відрахування на соціальні заходи від зарплати	91	661,651, 652,653
Списано суму загально виробничих витрат	23	91
Списано суму нерозподілених загально виробничих витрат	90	91

Первинними документами при відображенні накопичення загально виробничих витрат є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок бухгалтерії тощо. Щомісячне списання загально виробничих витрат за відповідним розподілом оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Аналітичний облік загально виробничих витрат ведуть за місцями виникнення, центрами і статтями витрат або за елементами.

2.3. Облік інших витрат операційної діяльності

Останнім часом в економіці вітчизняних і зарубіжних господарюючих суб'єктів можна чітко простежити тенденції збільшення частки непрямих витрат у загальній структурі витрат. Одночасно ускладнився і сам процес управління витратами, оскільки діючі методи вже не можуть забезпечити керівництво підприємства об'єктивною інформацією про окремі їх види. Ці витрати ще називають витратами періоду. Витрати періоду – це витрати, які не включаються у виробничу собівартість і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Адміністративні витрати хоча й не беруть участі у створенні продукції, але необхідні для нормального функціонування виробництва.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, які спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» визначено, що до адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення [80].

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати» (табл. 2.10).

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

Таблиця 2.10

Кореспонденція рахунків по обліку адміністративних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
	2	3	4
1.	Нарахована амортизація основних засобах і нематеріальних активах адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
2.	Витрачені виробничі запаси на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
3.	Витрачені МШП на адміністративні цілі	92 «Адміністративні витрати»	22 «МШП»
4.	Оплачені адміністративні витрати із каси підприємства	92 «Адміністративні витрати»	30 «Каса»
5.	Оплачені адміністративні витрати із поточного рахунку підприємства	92 «Адміністративні витрати»	31 «Рахунки в банках»
6.	Списані витрати по відрядженню на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»

1	2	3	4
8.	Проведено нарахування на заробітну плату до фонду забезпечення виплати відпусток	92 «Адміністративні витрати»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
9.	Віднесена вартість робіт і послуг підрядників на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
10.	Проведено нарахування на заробітну плату єдиного соціального внеску	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
11.	Нарахована заробітна плата працівникам адміністративного персоналу	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
12.	Віднесена на адміністративні витрати вартість робіт і послуг, виконаних дочірніми підприємствами	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
13.	Віднесені на адміністративні витрати суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу)	92 «Адміністративні витрати»	80 «Матеріальні витрати» 81 «Витрати на оплату праці» 82 «Відрахування на соціальні заходи» 83 «Амортизація» 84 «Інші операційні витрати»
14.	Списані адміністративні витрати на фінансові результати	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення адміністративних витрат, є:

- для нарахування амортизації – «Розрахунок амортизації основних засобів»;
- на суму використаних МШП – «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- на суму використаної готівки – «Видатковий касовий ордер»;
- на суму списаних витрат на відрядження – «Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт»;
- на суму нарахованої заробітної плати – «Табель обліку використання робочого часу», а також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість».

Щомісячне списання адміністративних витрат оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Для отримання конкретнішої й точнішої інформації, що дозволить ефективно управляти господарською діяльністю підприємства за його структурними елементами, доцільно усі виробничо-господарські підрозділи підприємства групувати за центрами виникнення витрат і центрами відповідальності за здійснені витрати. За таких умов на кожній ланці і на кожному рівні управління з'являється можливість забезпечити конкретну відповідальність працівників за понесені витрати та їх раціоналізацію. Такий підхід прийнятний і щодо обліку та контролю адміністративних витрат.

Комплекс завдань, що вирішує облік адміністративних витрат на підприємствах за центрами відповідальності можна представити у вигляді блок-схеми (рис. 2.7).

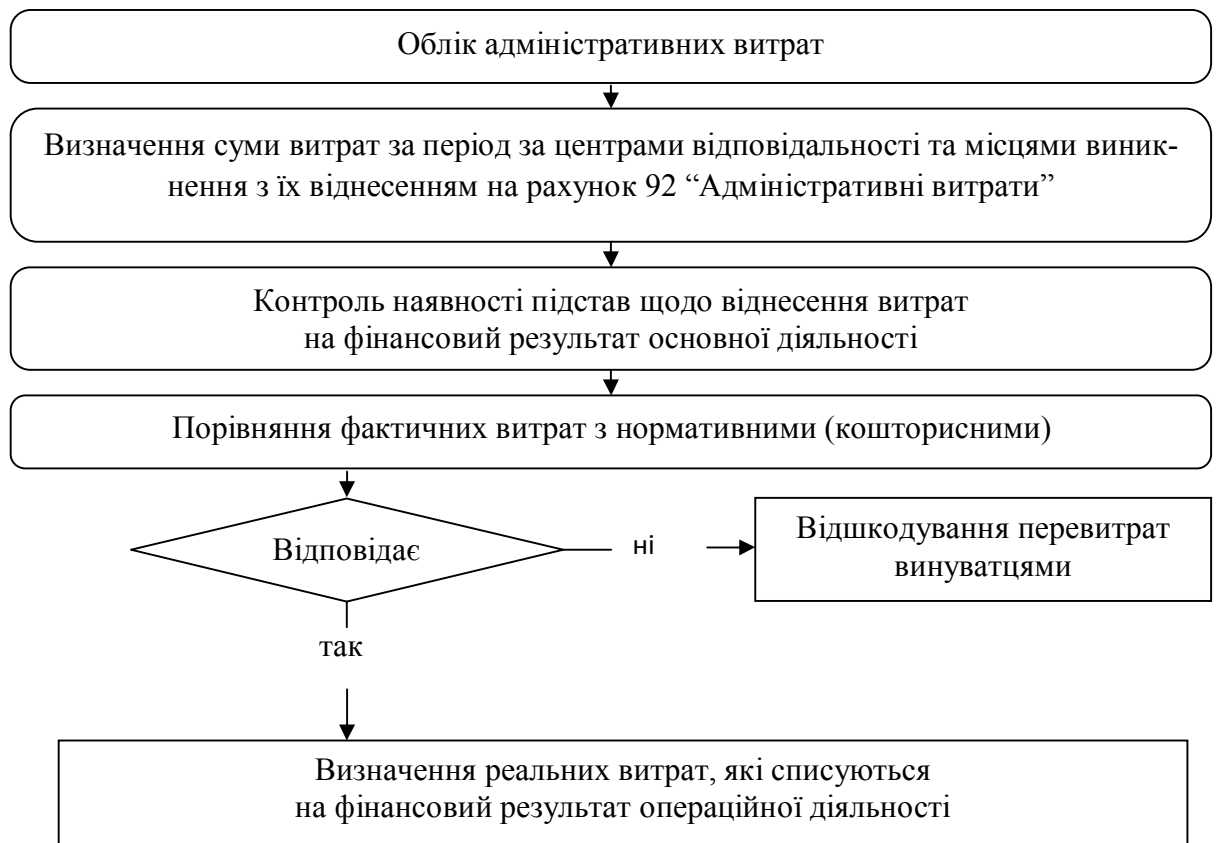


Рис. 2.7. Блок-схема вирішення завдань обліку адміністративних витрат підприємства за центрами відповідальності [2, 43]

Групування адміністративних витрат на підприємствах за центрами відповідальності подано в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

**Групування адміністративних витрат підприємства
за центрами відповідальності**

Центри відповідальності	Склад витрат
Дирекція (директор)	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу; - загальні корпоративні та представницькі витрати; - витрати на оплату зв'язку загальногосподарського призначення; - витрати на оплату винагород за професійні послуги; - витрати на врегулювання суперечностей у судових органах; - інші витрати загальногосподарського призначення.
Адміністративно-господарська частина (Завгосп)	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на утримання і експлуатацію та ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення; - витрати на сторожову охорону об'єктів загальногосподарського призначення.
Відділ головного механіка (головний механік)	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на транспортне обслуговування, пов'язане з управлінням підприємством.
Інженер з охорони праці	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на забезпечення охорони праці і техніки безпеки.
Агент з постачання	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на організацію процесу придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, інструментів, пристроїв та інших засобів і предметів праці.
Бухгалтерія (головний бухгалтер)	<ul style="list-style-type: none"> - витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших фінансово-кредитних установ; - витрати зі страхування майна та ризиків; - погашення вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів загальногосподарського призначення нарахуванням амортизаційних відрахувань; - податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг)).
Відділ кадрів (інженер по кадрах)	<ul style="list-style-type: none"> - витрати, пов'язані з набором робочої сили та з професійною підготовкою або перепідготовкою працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу.

На даний час в Україні не існує нормативно-правових документів, які б визначали процес складання кошторисів витрат за центрами відповідальності. З метою покращення аналітичності обліку і контролю адміністративних витрат пропонуємо розробляти форми кошторисів адміністративних витрат за кожним центром відповідальності. Формуючи кошториси адміністративних витрат за центрами відповідальності у зведеному кошторисі отримуємо інформацію про загальні адміністративні витрати в розрізі місць їх виник-

нення, що дозволяє здійснювати планування суми майбутніх адміністративних витрат кожного структурного підрозділу апарату управління підприємством та контролювати дотримання планових сум.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [80].

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання осно-

вних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

Таблиця 2.12

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
	2	3	4
1.	Нарахована амортизація основних засобів, задіяних в процесі збуту	93 «Витрати на збут»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
2.	Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
3.	Передані в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети торговельного призначення	93 «Витрати на збут»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4.	Витрати по відрядженню віднесено до витрат на збут	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів до витрат на збут (оренда торговельного приміщення)	93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»
6.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фонду забезпечення виплат відпусток	93 «Витрати на збут»	471 «Забезпечення виплат відпусток»

Витрати, в тому числі витрати на збут, є одним з найважливіших і найскладніших об'єктів управління. Управління витратами на збут пов'язане із певними особливостями, які у економічній літературі залишаються недостатньо дослідженими.

Давидович І.Є. стверджує, що основний акцент в управлінні витратами на збут робиться на забезпеченні складання достовірного кошторису та наступного контролю за недопущенням перевитрат згідно нього [24, 112]. При складанні кошторису витрат на збут необхідно приймати до уваги планові обсяги реалізації наступного кварталу та проводити певне коригування витрат щодо тих чи інших статей у бік їх збільшення або ж зменшення.

Череп А.В. пропонує здійснювати управління витратами на збут залежно від виду продукції, класу покупців, територій та методів продаж [113, 27]. Якщо витрати на збут розраховуються за типом споживачів, то розподіляти

їх потрібно на базі показника, який відображає обсяг послуг, наданих кожному клієнту.

Вчені Іванюта П.В. і Лугівська О.П. зазначають, що важливою складовою управління витратами на збут є їх нормування. При цьому, норми витрат на збут можуть бути загальними (застосовуються для усіх функцій руху товару всіма підрозділами або лише провідним підрозділом) та питомими (за допомогою яких визначаються окремі показники) [106, 22].

Відповідно до чинного законодавства, витрати на збут звітного періоду не включаються до собівартості реалізованої продукції, а списуються на фінансові результати і мають приховану форму.

На основі узагальнення результатів дослідження з даної проблеми встановлено відсутність чіткої класифікації невиробничих витрат, до яких відносять витрати збутової діяльності. Науково обґрунтована класифікація витрат є основою раціональної організації побудови обліку та сприяє ефективному здійсненню контролю і прийняттю управлінських рішень. У зв'язку з цим пропонуємо проводити класифікацію збутових витрат за такими ознаками: по відношенню до процесу збуту, для визначення фінансових результатів і комерційної собівартості, за часом здійснення, функціональністю, видами товарної продукції.

Для обліку інших операційних витрат використовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», на якому узагальнюється інформація про витрати від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім тих витрат, що відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову оди-

ницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;

– собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

– сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

– втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

– втрати від знецінення запасів;

– нестачі й втрати від псування цінностей;

– визнані штрафи, пеня, неустойка;

– витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

– інші витрати операційної діяльності [80].

Провівши дослідження та проаналізувавши різні класифікації витрат, можемо стверджувати, що вітчизняними економістами не проводилась детальна класифікація витрат іншої операційної діяльності, а тому не відносились ці витрати до певної класифікаційної категорії. Нами запропоновано класифікацію витрат іншої операційної діяльності для прийняття управлінських рішень, у якій кожна складова досліджуваних витрат змістовно представлена за класифікаційними категоріями: ознаки витрат – види витрат – склад витрат. Класифікація витрат іншої операційної діяльності представлена в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

**Класифікація витрат іншої операційної діяльності для прийняття
управлінських рішень**

Ознака витрат	Вид витрат	Стаття витрат іншої операційної діяльності
Залежно від ділової активності підприємства	Обов'язкові	Собівартість реалізованої іноземної валюти, витрати на оренду, розрахунки з реєстратором цінних паперів, страхування майна, інші витрати операційної діяльності
	Дискреційні	Собівартість реалізованих виробничих запасів, витрати на дослідження та розробки, представницькі витрати, визнані штрафи, пені, неустойки, безнадійні та сумнівні борги
За доцільністю витрачання	Непродуктивні	Втрати від знецінення запасів, безнадійні та сумнівні борги, нестачі і втрати від псування цінностей, штрафи, пені, неустойки, втрати від операційної курсової різниці
	Продуктивні	Витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, собівартість реалізованих виробничих запасів, матеріальна допомога, премії
Залежно від охоплення планом	Планові	Витрати на дослідження і розробки, сумнівна заборгованість, витрати соціального призначення
	Непланові	Витрати на дослідження і розробки, штрафи, пені, неустойки, нестачі і втрати від псування цінностей, втрати від курсових різниць
Залежно від прийняття управлінських рішень	Релевантні	Операційна оренда, витрати на утримання соціально-культурного призначення
	Нерелевантні	Списання знецінених запасів, втрати і нестачі від псування цінностей

Для відображення в обліку інших операційних витрат призначено рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку №291 до цього рахунку можуть бути передбачені субрахунки:

- 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;
- 941 «Витрати на дослідження і розробки»;
- 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;
- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;
- 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

- 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- 946 «Втрати від знецінення запасів»;
- 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;
- 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;
- 949 «Інші витрати операційної діяльності» [43].

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів, які визначені відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».

На субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».

На субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість,

яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості в разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів та про суму списаної безнадійної заборгованості, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено.

На субрахунку 945 «Витрати від операційної курсової різниці» ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» і 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

На субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації. Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи».

На субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

На субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо. Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування, на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про витрати страховика, зокрема відрахування у централізовані страхові резервні фонди, які утворюються

для забезпечення виконання зобов'язань щодо окремих видів обов'язкового страхування, відрахування в страхові резерви, інші, ніж резерв незароблених премій, які формуються у випадках, передбачених чинним законодавством [49].

Основні бухгалтерські проводки з відображення в обліку інших операційних витрат наведено в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14

Кореспонденція по рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено в обліку витрати на дослідження і розробки	941 «Витрати на дослідження і розробки»	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», ін.
Відображено у складі витрат різницю між курсом міжбанку та курсом НБУ на дату придбання	942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»	333 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
Віднесено на операційні витрати собівартість реалізованих виробничих запасів	943 «Собівартість реалізованих запасів»	201 «Сировина й матеріали»
Створено резерв сумнівних боргів	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	38 «Резерв сумнівних боргів»
Відображено втрати від операційних курсових різниць (від змін курсу валюти за операціями, пов'язаними з операційною діяльністю)	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	Рахунки 312, 314, 334, 362, 685
Віднесено на витрати втрати від знецінення запасів	946 «Втрати від знецінення запасів»	Рахунки з обліку запасів
Нестачі і втрати від псування цінностей (якщо винні особи не встановлені)	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	Рахунки з обліку запасів
Віднесено на втрати визнані економічні санкції	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	Рахунки 63,64,65,68 або 31
Видано матеріальну допомогу працівникам підприємства	949 «Інші витрати операційної діяльності»	301 «Каса в національній валюті»
Віднесено понаднормативну суму браку на інші операційні витрати підприємства	949 «Інші витрати операційної діяльності»	24 «Брак у виробництві»
Списано інші операційні витрати на зменшення фінансового результату по закінченні звітного року або звітного місяця	791 «Результат основної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»

Перехід суб'єктів господарювання до сучасних методів управління зумовлює необхідність постійного вдосконалення системи підготовки і прийняття достовірних управлінських рішень та широкого застосування як провід-

ного вітчизняного, так і зарубіжного досвіду за рахунок адаптації до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Значні відмінності спостерігаються при формуванні інформації про витрати іншої операційної діяльності в показниках фінансової звітності за кордоном та в Україні. Слід зазначити, що в міжнародній практиці на відміну від України, не існує профільного стандарту «Витрати». Разом з тим, наповнення категорії «витрати іншої операційної діяльності» кожне підприємство формує залежно від свого виду діяльності, форми господарювання та технологічних, організаційних і управлінських особливостей бізнесу. Наприклад, стаття «Витрати на дослідження та розробки» в міжнародній практиці виділена окремим показником звіту про прибутки та збитки поряд з адміністративними витратами або відображається у складі статей активу, шляхом капіталізації їх вартості, в Україні це складова витрат іншої операційної діяльності. Методика формування статей витрат іншої операційної діяльності визначається нормами міжнародного та вітчизняного законодавства, яке досить неоднозначне, зокрема:

- порядок визначення витрат від уцінки та знецінення запасів може відбуватися шляхом прямого списання на витрати періоду чи за рахунок створення резерву знецінення запасів;
- варіанти списання безнадійної заборгованості передбачають використання резерву сумнівних боргів або пряме списання на операційні витрати;
- визначення курсових різниць залежить від потреб деталізації інформації, тобто розмежування впливу курсових різниць на види діяльності: операційна, фінансова, а також процеси діяльності: постачання чи інвестування. В першому випадку курсові різниці визнаються як витрати чи доходи діяльності, у другому – включаються до балансової вартості запасів чи необоротних активів.

На підставі аналізу статей витрат іншої операційної діяльності, які мають відображення як в міжнародній, так у вітчизняній практиці, слід зазначити, що існують суттєві відмінності у порядку їх формування. Зокрема, в

Україні виділені такі статті витрат іншої операційної діяльності, які не знайшли свого відображення за кордоном: собівартість реалізованої іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів; визначені штрафи, пені, неустойки; нестачі і втрати від псування цінностей; інші витрати операційної діяльності.

У міжнародній практиці також існують статті іншої операційної діяльності, які не відображаються в Україні: амортизація придбаного гудвілу; витрати на реструктуризацію.

2.4. Проблеми обліку операційних витрат

Головною умовою ефективного управління виробничим підприємством є отримання повної, достовірної та оперативної інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Таку інформацію надає облік витрат виробництва, що є центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Від належної організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість панування якісних та кількісних показників й оптимальне ціноутворення [61].

Облік витрат підприємства постійно розвивається й поліпшується у зв'язку із удосконаленням комп'ютерної техніки і комунікаційного середовища, методології й організації бухгалтерського обліку як основного інформаційного джерела про витрати підприємства. Проте поряд із цим існує ряд проблем обліку витрат.

Однією з основних проблем обліку витрат підприємствах в Україні, є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування й тіньового сегмента української економіки [73, 31].

Для забезпечення достатньої аналітичності інформації її необхідно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, однозначності тлумачення, достовірності, дохідливості й доречності. Не згрупована, належним чином не оформлена інформація про витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занизити або завищити деякі витрати тощо.

За останні два роки робляться спроби гармонізувати систему бухгалтерського і податкового обліку.

Постійні зміни податкового законодавства у 2010-2011 рр. стали досить вагомою проблемою для практикуючих бухгалтерів і підприємців. Не оминули ці зміни й облік загальновиробничих витрат (ЗВВ).

Перші суттєві розходження у фінансовому та податковому обліку ЗВВ пов'язані з набранням чинності з 1 квітня 2011 року III розділу Податкового кодексу України. Пунктом 138.10.1 ст. 138 ПКУ усі загальновиробничі витрати було віднесено до складу інших витрат. При цьому, п. 11 ПБО 16 «Витрати» передбачав традиційний розподіл ЗВВ між виробничою собівартістю та собівартістю реалізованої продукції (робіт, послуг) (рис. 1). У результаті такої неузгодженості виникали податкові різниці, пов'язані із визнанням загальновиробничих витрат у податковому та фінансовому обліку. Так, відповідно до п. 138.5 ПКУ, інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені [79]. Разом з тим, в п. 7 ПБО 16 передбачено, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені [80].

Із метою усунення вищезазначених недоліків і гармонізації фінансового та податкового обліку ЗВВ, Міністерством фінансів України було затверджено Наказ № 372, яким внесено зміни до ПБО 3 «Звіт про фінансові результати» та ПБО 16 «Витрати». Цим наказом Положення бухгалтерського обліку 16 було доповнено п. 11.1, що надавав підприємствам альтернативу у визначенні собівартості продукції (робіт, послуг): відтепер вони могли ви-

значати її виключно за прямими витратами, а всі загальновиробничі витрати повною сумою відображати у рядку 045 Звіту про фінансові результати, прирівнюючи їх, тим самим, до витрат періоду [80].

Оскільки право вибору того чи іншого методу обліку загальновиробничих витрат і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) залишалося за суб'єктами господарювання, на практиці виділилися три позиції з цього приводу (табл. 2.15) [19, 63].

Так, прихильники першої позиції продовжували притримуватися старого порядку визначення собівартості як у бухгалтерському, так і в податковому обліку. Послідовники другої позиції розділили фінансовий та податковий облік, проте у фінансовому продовжували визначати собівартість із розподілом ЗВВ. Найрадикальніше змінився облік у прихильників третьої позиція, які стали відображати ЗВВ у складі поточних витрат звітного періоду, повністю виділивши їх із собівартості.

Таблиця 2.15

Варіанти обліку загальновиробничих витрат

Варіант	Облік	Витрати, що формують виробничу собівартість	Вид загальновиробничих витрат		
			змінні розподілені	постійні розподілені	постійні нерозподілені
1	бухгалтерський	прямі та ЗВВ (п. 11 ПБО 16)	Дт 23 Кт 91	Дт 23 Кт 91	Дт 901,903Кт 91
	податковий	за аналогією з бухгалтерським обліком	виробнича собівартість	виробнича собівартість	витрати поточного періоду
2	бухгалтерський	прямі та ЗВВ (п. 11 ПБО 16)	Дт 23 Кт 91	Дт 23 Кт 91	Дт 901,903Кт 91
	податковий	прямі (п. 138.8 ст. 138 ПКУ)	витрати поточного періоду	витрати поточного періоду	витрати поточного періоду
3	бухгалтерський	прямі (п. 11.1 ПБО 16)	Дт 79Кт91*	Дт 79 Кт 91	Дт 79 Кт 91
	податковий	прямі (п. 138.8 ст. 138 ПКУ)	витрати поточного періоду	витрати поточного періоду	витрати поточного періоду

*Безпосереднє списання загальновиробничих витрат на фінансові результати стало можливим завдяки внесенню відповідних поправок до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (Інструкція № 291) на підставі пп. 5.9.2 Наказу № 664.

Вищезазначені зміни призводили до порушення принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Саме тому, вже з 1 серпня 2011 року Законом № 3609-VI від 07.07.2011 р. було внесено відповідні зміни до Податкового кодексу України, основними з яких є віднесення загальновиробничих витрат на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг у відповідності до ПБО (п. 138.8 ст. 138 ПКУ), з одночасним виключенням пп. 138.10.1 ст. 138 ПКУ [79]. Отож, за допомогою фрази «відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку» правила податкового обліку було врівноважено із бухгалтерським.

Вслід за змінами податкового законодавства, Наказом №1204 від 26.09.2011 р. було виключено п. 11.1 ПБО 16, а також внесено відповідні зміни до ПБО 3 та Інструкції № 291. Таким чином, Міністерство фінансів повернуло початковий порядок обліку собівартості та розподілу загальновиробничих витрат.

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

Аналізуючи дані визначення, можна відзначити некоректність формулювань. Перш за все це те, що вже самим визначенням постійних витрат допускається деяка залежність від обсягу виробництва формулюванням «майже незмінні» (у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції вжито інший термін – «суттєво не змінюються»). У визначенні змінних витрат є деяка невідповідність зв'язку із зміною обсягів виробництва внаслідок формулювання «майже прямо» (у Методичних рекомендаціях №47 визначено

тільки напрямок зміни таких витрат (збільшуються із зростанням обсягу випуску продукції та зменшуються із його зниженням), але не характер цієї залежності). При цьому ступінь невизначеності (слова «майже» 58 або «суттєво» можуть означати і 99% і 70%) зв'язку із зміною обсягу виробництва або чинними нормативними актами не регламентовано [65].

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

На думку деяких вчених, є несправедливим те, що поділ на постійні та змінні витрати стосується лише загальновиробничих витрат [72]. В дійсності постійними чи змінними можуть бути як прямі, так і непрямі витрати. Виділення умовно-постійних та умовно-змінних витрат перш за все потрібне при організації управлінського обліку. Для фінансового обліку та складання звітності П(С)БО 16 «Витрати» вимагає класифікувати на постійні та змінні тільки загальновиробничі витрати. Поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні і окремий розподіл їх на об'єкти витрат за різними базами розподілу покликані уникнути значних коливань виробничої собівартості продукції в умовах коливань обсягів виробництва (діяльності).

Проте слід відзначити, що такі коливання властиві не всім підприємствам, і тому методика, запропоновану П(С)БО 16 «Витрати» можна вважати одним із методів розподілу витрат. Якщо ж обсяги виробництва є сталими, то такий порядок розподілу є трудомістким [80].

Сьогодні поширена ситуація, коли вартість продукції (робіт, послуг) коливається у широких межах залежно від форм розрахунку (грошові кошти, вексель із подальшим дисконтом, бартер, товарний кредит тощо). Уже вна-

слідок цього фактична питома вага постійних елементів у загальній сумі загально-виробничих витрат може суттєво відрізнятись від планового рівня.

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

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

Запропонований у П(С)БО 16 «Витрати» алгоритм розподілу загально-виробничих витрат орієнтовано на стабільні ціни і на те, що всі витрати, які враховано під час планування, буде здійснено повною мірою.

Тільки в цьому випадку сума умовно-постійних витрат буде дійсно постійною. На практиці збіг планової (тобто відповідної нормальної потужності) та фактичної суми постійних витрат – це виняток, а не правило.

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

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

У відповідності з даним стандартом розподілені змінні і постійні витрати рекомендується відносити на рахунки «Виробництво», а нерозподілені – на «Собівартість реалізованої продукції». Як ми бачимо, тут не вистачає відповідних уточнень: що робити з витратами, які знаходяться поза межами розподілу, а також відхиленнями, які виникли зі змінними накладними ви-

тратами? А це є дуже важливим моментом, тому що відхилення можуть бути значними. Тому б доцільно було б вести облік загальних виробничих витрат за допомогою рахунків:

91.1 «Загальновиробничі витрати в межах норм»;

91.2 «Загальновиробничі витрати поза нормами».

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

Разом з цим, проблеми розподілу виробничих витрат до кінця не вирішуються, тому що необхідно враховувати поведінку цих затрат, їх природу включення в собівартість продукції.

Постійне зростання суми та питомої ваги адміністративних витрат у загальній сумі витрат підприємства обумовлює необхідність пошуку оптимальних методик їх обліку та контролю, адаптованих до потреб керівництва та інших користувачів економічної інформації. Вдосконалення бухгалтерського обліку адміністративних витрат підприємств є складовою подальшого вдосконалення процесу управління господарською діяльністю підприємств у ринкових умовах та покращення їхніх фінансових результатів.

Стосовно шляхів вдосконалення обліку адміністративних витрат, можна виокремити таке:

– вдосконалення та зміна законодавчої бази з метою забезпечення достовірності інформації про витрати для потреб управління. По-перше, включення витрат, пов'язаних з обчисленням комунального податку до складу відповідних витрат діяльності, відповідно до того, якою діяльністю займаються ті працівники, чисельність яких враховується при розрахунку суми комунального податку. По-друге, екологічний податок, на нашу думку, доцільніше було б включати до складу різноманітних витрат, з урахуванням місця їх виникнення, наприклад до витрат виробництва. По-третє, усунення розбіжностей між Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», оскільки, для прикладу, згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» матеріальна допомога працівникам адміністративного відділу відноситься на Дт рахунку 92, а згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій така допомога відображається по Дт рахунку 949, а якщо вона надається за рахунок прибутку підприємства – по Дт рахунку 441. Також хотілося б запропонувати відображати витрати на врегулювання судових спорів в складі витрат тої діяльності, через яку виник даний спір;

- вдосконалення методики визначення і оцінки витрат діяльності;
- встановлення більш чіткого та обов'язкового покарання в разі неправильного документального оформлення і невчасного відображення в реєстрах обліку витрат діяльності та в разі надання неповної і недостовірної інформації про витрати діяльності для потреб управління;
- покращення та вдосконалення комп'ютерних систем призначених для автоматизації облікової роботи;
- обов'язковість застосування автоматизованих систем обліку на підприємствах, з метою точності та зручності обліку.

Гострою проблемою на сьогодні є те, що підприємства в обліку не виділяють витрат на збут. Бухгалтер відносить ці витрати на адміністративні. Такі дії викривляють інформацію, що наводиться в звітності.

Слід зазначити, що витрати на збут є лише частиною витрат маркетингової діяльності і, як засвідчує практичний досвід, далеко не в повній мірі відображають реальні затрати сучасних підприємств та організацій на здійснення вказаного виду діяльності.

У зв'язку з наведеним, дане питання неодноразово ставало об'єктом уваги вітчизняних науковців і практиків. Так, М.С. Пушкар пропонує рахунок № 93 «Витрати на збут» перейменувати на «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність» з виділенням на ньому двох субрахунків – витрати на маркетинг і комерційні витрати. На субрахунку «комерційні витрати», на переконання автора, необхідно збирати ті витрати, які пов'язані зі збутом продукції [82, 164]. Аналогічної думки притримується і В.А. Дерій [27, 250].

Н. Гудзенко та М. Настенко вважають за доцільне перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Маркетингові витрати». Автори зазначають, що на цьому рахунку слід відображати загальну суму маркетингових витрат з деталізацією по видах маркетингової діяльності за окремими субрахунками до рахунку 93. Витрати на збут вони пропонують обліковувати у складі вищезгаданих маркетингових витрат на субрахунку 931 «Витрати на збут», комерційні витрати – на субрахунку 932 аналогічної назви, а на субрахунку 933 – «Інші маркетингові витрати» [22, 100].

Оскільки маркетингова діяльність має безпосереднє відношення до операційної діяльності і є її різновидом, то цілком логічно, на нашу думку, здійснювати облік витрат цієї діяльності на окремому синтетичному рахунку аналогічної назви. Ми пропонуємо перейменувати рахунок № 93 «Витрати на збут» на «Витрати маркетингової діяльності».

Така назва рахунку, на наш погляд, максимально можливо врахує пропозиції попередніх авторів і, разом з тим, більш об'єктивно відобразатиме усі витрати, які мають безпосереднє відношення до маркетингової діяльності.

У чинному Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку інших витрат операційної діяльності передбачено рахунок 9-го класу «Витрати діяльності» – 94 «Інші витрати операційної діяльності», а також рахунок 8-го класу «Витрати за елементами» – 84 «Інші операційні витрати» для обліку інших операційних витрат.

Підприємствам надане право самостійно визначати, як відображувати витрати в бухгалтерському обліку – з використанням рахунків 8-го класу чи без, і це фіксується в Наказі про облікову політику підприємства. В практичній діяльності господарювання промислових підприємств, зокрема підприємств приладобудування рахунки 8-го класу «Витрати за елементами» часто не використовуються.

Рахунок 84 «Інші операційні витрати» призначено для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8. Ці витрати є витратами звітного періоду, що не входять до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. Зокрема, до інших операційних витрат включається вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, списання цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) присутні дві статті з однаковою назвою «Інші операційні витрати» (коди рядків 2180 та 2520), хоча вони мають різний економічний зміст і наповнення витратами. Це призводить до неоднозначного їх сприйняття на практиці. На нашу думку, це вносить плутанину у розумінні економічної сутності і складу вищенаведених статей витрат при складанні фінансової звітності. У той же час ми не пого-

джуємося з думкою О. Шеремети, який пропонував з метою усунення даного протиріччя у другому (віднедавна третьому) розділі «Звіту про фінансові результати» перейменувати елемент операційних витрат «Інші операційні витрати» на «Інші витрати операційної діяльності»[117, 47]. Адже за цим рядком наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти у цьому розділі не наводиться.

Вважаємо за доцільне внести зміни до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відносно будови Звіту про фінансові результати, в якому замінити назву статті 2180 «Інші операційні витрати на «Інші витрати операційної діяльності». Запропоновану вище назву доцільно, на нашу думку, використовувати не тільки у Звіті про фінансові результати, а й при складанні внутрішньогосподарської (управлінської) звітності, а також при побудові системи бюджетування промислових підприємств.

Висновки до розділу 2

1. Поняття «операційна діяльність» має неоднозначний характер, оскільки в сучасних наукових розробках та законодавстві не повністю розкривається економічна сутність цього терміну.

Варто звернутись до законодавства, яке визначає операційну діяльність як «основну діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю», що, на нашу думку, вказує на неточність формулювання та не в повній мірі відображає її зміст, оскільки в складі операційної діяльності окрім основної, що міститься у визначенні П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», є ще інша операційна діяльність,

що представляє собою сукупність господарських операцій підприємства, що не є такими, що забезпечують отримання основної частини доходу від здійснення будь-якого виду діяльності. В даному випадку трактування «...а також інші види діяльності...» не вносить однозначного розуміння щодо того, які саме види діяльності (факти господарської діяльності підприємства) можна відносити до операційної діяльності, що в кінцевому випадку призводить до помилок при порівнянні доходів і витрат від основного виду діяльності, що зазначений у статутних документах. Тому, на нашу думку, визначення «операційна діяльність» потребує подальшого уточнення та більш коректного формулювання для запобігання виникненню неточностей в ході узагальнення інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання за звітний період.

2. Відповідно до Податкового кодексу України витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються з:

- витрат операційної діяльності;
- інших витрат.

Бухгалтерський та податковий облік мають різні цілі. Бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора, податковий облік виконує фіскальні та регуляторні функції. Із прийняттям Податкового Кодексу України було зменшено кількість розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком при визначенні як витрат, так і доходів. Але разом з тим є і суттєві відмінності між бухгалтерським і податковим обліком. Насамперед ці відмінності стосуються: обліку реалізації; визначенні витрат та доходів. І тому перед практичними фахівцями, науковцями та студентами постають завдання в розробці рекомендацій і пропозицій щодо подальшого удосконалення організації бухгалтерського і податкового обліку та податкової системи України.

3. За останні два роки робляться спроби гармонізувати систему бухгалтерського і податкового обліку.

Постійні зміни податкового законодавства у 2010-2011 рр. стали досить вагомою проблемою для практикуючих бухгалтерів і підприємців. Не оминули ці зміни й облік загальновиробничих витрат (ЗВВ).

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» розподілені змінні і постійні витрати рекомендується відносити на рахунки «Виробництво», а нерозподілені – на «Собівартість реалізованої продукції». Як ми бачимо, тут не вистачає відповідних уточнень: що робити з витратами, які знаходяться поза межами розподілу, а також відхиленнями, які виникли зі змінними накладними витратами? А це є дуже важливим моментом, тому що відхилення можуть бути значними. Тому б доцільно було б вести облік загальних виробничих витрат за допомогою рахунків:

911 «Загальновиробничі витрати в межах норм»;

912 «Загальновиробничі витрати поза нормами».

4. У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) присутні дві статті з однаковою назвою «Інші операційні витрати»(коди рядків 2180 та 2520), хоча вони мають різний економічний зміст і наповнення витратами. Це призводить до неоднозначного їх сприйняття на практиці. На нашу думку, це вносить плутанину у розумінні економічної сутності і складу вищенаведених статей витрат при складанні фінансової звітності.

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) присутні дві статті з однаковою назвою «Інші операційні витрати» (коди рядків 2180 та 2520), хоча вони мають різний економічний зміст і наповнення витратами. Це призводить до неоднозначного їх сприйняття на практиці. На нашу думку, це вносить плутанину у розумінні економічної сутності і складу вищенаведених статей витрат при складанні фінансової звітності. Вважаємо за доцільне внести зміни до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відносно будови Звіту про фінансові результати, в якому замінити назву статті 2180 «Інші операційні витрати на «Інші витрати операційної діяльності».

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналіз структури і динаміки операційних витрат

Об'єктами аналізу операційних витрат підприємства є такі показники:

- виробнича собівартість виготовленої продукції, наданих послуг і виконаних робіт в цілому та за статтями витрат підприємства та його структурних підрозділів;
- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та інших активів;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- витрати від іншої операційної діяльності;
- витрати на 1 грн. чистого доходу;
- операційні витрати за елементами витрат;
- окремі елементи та статті витрат;
- співвідношення: витрати – чистий дохід – прибуток [81, 289].

Виробнича собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) є основним фактором, який визначає розмір валового прибутку. Якщо за звітний період виробнича собівартість реалізованої продукції збільшується, то при інших рівних умовах розмір валового прибутку обов'язково зменшиться за рахунок цього фактору на аналогічну суму. Чим менша виробнича собівартість, тим більший валовий прибуток, і навпаки. Це добре видно із формули розрахунку розміру валового прибутку (ВП), де виробнича собівартість реалізованої продукції (СР) вираховується із чистого доходу (виручки) (ЧД):

$$\text{ВП} = \text{ЧД} - \text{С} \quad (3.1)$$

Проведемо горизонтальний і вертикальний аналіз операційних витрат діяльності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Витрати діяльності ТзОВ «Вікно»

Показники	2011 рік		2012 рік		Відхилення (+, -)	
	Сума, тис. грн.	У % до суми	Сума, тис. грн.	У % до суми	Абсолютне	Відносне
1	2	3	4	5	6	7
1. Витрати операційної діяльності						
Собівартість реалізованої продукції	17881,0	95,92	16808,0	96,46	-1073,0	0,54
Адміністративні витрати	443,0	2,38	336,0	1,93	-107,0	-0,45
Витрати на збут	11,0	0,06	5,0	0,03	-6,0	-0,03
Інші витрати операційної діяльності	6,0	0,03	4,0	0,02	-2,0	-0,01
Разом	18341,0	98,4	17153,0	98,4	1188,0	–
2. Інші витрати звичайної та надзвичайної діяльності						
Фінансові витрати	183,0	0,98	64,0	0,37	-119	-0,61
Інші витрати	11,0	0,06	61,0	0,35	50	0,29
Податок на прибуток	107,0	0,57	147,0	0,84	40	0,27
Всього витрат	18642,0	100	17425,0	100	-1117	–

Із таблиці 3.1 видно, що найбільшу питому вагу у витратах підприємства займають операційні витрати – 98,4%, а серед операційних витрат – витрати, які формують собівартість реалізованої продукції – 97,5% та 97,8% у 2011 та 2012 роках відповідно (рис. 3.1).

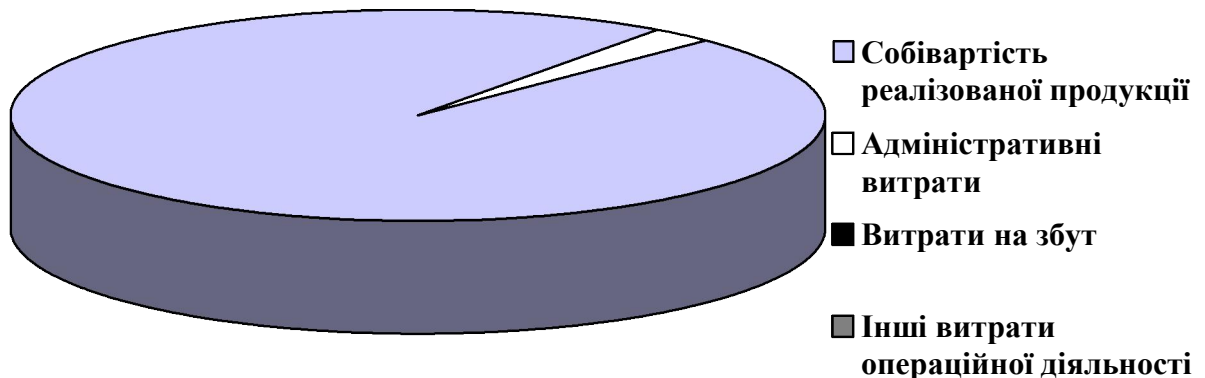


Рис. 3.1. Структура витрат операційної діяльності ТзОВ «Вікно»

У звітному періоді відбулося суттєве зниження витрат – на 1119 тис. грн. або 6,5%, в т.ч. собівартості реалізованої продукції на 1073 тис. грн. або на 6,0%. Проте таке зниження витрат пов'язане не з їх економією, а із падінням обсягів виробництва в цілому.

Суттєвих змін у структурі витрат у звітному періоді не відбулося.

Економічний аналіз виробничої собівартості розпочинають з характеристики таких показників (табл. 3.3). Для розрахунку вищенаведених показників використаємо дані таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**Показники рівня виробництва
та виробничої собівартості продукції підприємства**

Показники	Розрахункові періоди		Відхилення	
	2011	2012	+/-	%
Обсяг виробництва продукції в натуральному виразі, один.	14043	13953,0	-90,0	-0,64
Виробнича собівартість одиниці продукції, грн.	943,8	829,2	-114,6	-12,1
Виробничі витрати підприємства, тис. грн.	13254,0	11569,8	-1684,2	-12,7

Таблиця 3.3

Розрахунок показників виробничої собівартості

№	Позначення показника	Формула для розрахунку	2012 рік
	1	2	3
1	Рос – рівень очікуваної зміни собівартості, %	$Рос = \frac{Сп}{См} \times 100$	–
2	Авн – абсолютна зміна собівартості одиниці продукції за плановими розрахунками	$Авн = Сп - См$	–
3	Ео – очікуваний розмір економії (додаткових) витрат у результаті зміни собівартості продукції	$Ео = (Сп - См) \times Оп,$	–
4	Рдс – рівень динаміки фактичної собівартості одиниці продукції	$Рдс = \frac{Сз}{См} \times 100$	87,86
5	Авм – абсолютна зміна собівартості одиниці продукції у звітному періоді в порівнянні з минулим (базисним)	$Авм = Сз - См$	– 51,6
6	Еф – розмір фактичної економії додаткових витрат у результаті зміни собівартості продукції в динаміці	$Еф = (Сз - См) \times Оз$	-719974,8

	1	2	3
7	Рфс – рівень виконання плану по собівартості одиниці продукції	$R_{фс} = C_3 / C_{п} \times 100.$	–
8	Авф – абсолютна зміна собівартості одиниці продукції у порівнянні з планом	$A_{вф} = C_3 - C_{п}$	–
9	Еп – розмір фактичної економії додаткових витрат у порівнянні з планом	$E_{п} = (O_3 - C_{п}) \times O_3$	–
10	Енп – розмір надпланової економії витрат	$E_{нп} = E_{ф} - E_0$	–

Умовні позначення:

C_m – собівартість одиниці продукції за минулий (базисний) період, грн.

C_3 – собівартість одиниці продукції звітного періоду, грн.

$C_{п}$ – планова (очікувана) собівартість одиниці продукції, грн.

$O_{п}$ – плановий обсяг виробництва у натуральному виразі.

O_3 – звітний обсяг виробництва продукції в натуральному виразі

Оскільки на ТЗОВ «Вікно» відсутні планові дані охарактеризуємо показники 4-6.

Показник рівня динаміки фактичної собівартості одиниці продукції свідчить про зниження собівартості одиниці продукції (12,1% або на 51,6 грн.), що може бути наслідком як зменшенням величини непродуктивних витрат, так і зміною структури випуску продукції (зменшенням випуску продукції із низькою рентабельністю чи збільшенням випуску продукції з високою рентабельністю [32, 121].

Аналітичні дослідження впливу факторів на відхилення фактичних даних про витрати на виробництво продукції і собівартість продукції у порівнянні з плановими або минулими (базовими) показниками можливо здійснювати за допомогою прийому ланцюгових підстановок (табл. 3.4).

Виробничі витрати підприємства, можна показати як добуток обсягу виготовленої продукції та її виробничої собівартості на одиницю. З наведених даних видно, що зміна виробничих витрат зумовлена впливом двох факторів: зменшенням обсягу виготовлених умовно-натуральних одиниць продукції на 90 штук і зменшенням виробничої собівартості 1 штуки на 114,6 грн.

Таблиця 3.4

**Вплив факторів на виробничі витрати
і виробничу собівартість продукції**

№	Показники	2011	2012	Відхилення (+,-)
1.	Обсяг виготовлених умовно натуральних одиниць, шт.	14043	13953,0	-90,0
2	Виробнича собівартість 1 одиниці, грн.	943,8	829,2	-114,6
3	Виробничі витрати, тис. грн.	13254,0	11569,8	-1684,2
4	Відхилення виробничих витрат за рахунок зміни (грн.): обсягу виготовлених умовно натуральних одиниць	X	X	-1684,2
	виробничої собівартості 1 одиниці	X		-85,2
				-1599,0
5	Відхилення виробничої собівартості 1 умовно натуральної одиниці за рахунок зміни (грн.): обсягу виготовленої продукції	X	X	-114,6
	виробничих витрат	X		+6,1
				-120,7

Визначимо тепер, яка сума виробничих витрат була б у підприємства у звітному році при виробничій собівартості минулого року, тобто замінимо обсяг виготовленої продукції минулого року на дані звітного року (13168,8 тис. грн. = $13953 \times 943,8$).

Порівняння цієї величини з виробничими витратами минулого року і дасть нам різницю, зумовлену впливом тільки одного з факторів зміни обсягу виготовленої продукції порівняно з минулим роком (-85,2 тис. грн.).

Якщо в розрахованому нами показнику 13168,8 тис. грн. замінити виробничу собівартість 1 шт. продукції минулого року собівартістю 1 шт. продукції звітного року, то одержимо показник виробничих витрат звітного року, оскільки в нашому прикладі виробничі витрати були зумовлені впливом тільки двох груп факторів. Різниця між виробничими витратами звітного року і розрахованою сумою виробничих витрат за фактичного обсягу виготовлених штук при собівартості минулого року покаже вплив зміни собівартості на загальне відхилення виробничих витрат: $13953 \times 829,2 - 13168,8 = -1599$ тис. грн.

Отже, зміна виробничих витрат на підприємстві була зумовлена, головним чином, зменшенням собівартості одиниці продукції.

Ті ж результати одержимо, користуючись більш спрощеним розрахунком: варіантом прийому ланцюгових підстановок – прийомом обчислення абсолютних різниць. У нашому прикладі обсяг виготовленої продукції впав на 90 шт., що за собівартістю минулого року збільшує суму виробничих витрат на $-90 \times 943,8 = -84,94$ тис. грн. У даному випадку, різницю між звітним і минулим роком в обсязі виготовлених штук (перший фактор) було помножено на виробничу собівартість, яка склалася у минулому році.

Вплив другого фактора – зміни виробничої собівартості 1 шт. продукції – також можна визначити як добуток різниці в собівартості 1 шт. продукції, тобто різниці між виробничою собівартістю звітного і минулого року на обсяг виготовлених штук у звітному році (звітне значення першого фактору):

$$-114,6 \times 13953,0 = -1599,01 \text{ тис. грн.}$$

Загальна сума впливу двох факторів – зміни обсягу виготовленої продукції і виробничої собівартості – повинна дорівнювати (і при першому, і при другому способі розрахунку) відхиленню суми виробничих витрат: $-84,94$ тис. грн. $-1599,01$ тис. грн. $= -1684$ тис. грн.

Методику аналізу впливу факторів на показники за умови непрямої залежності між зміною розміру факторів і показником розглянемо на прикладі розрахунку виробничої собівартості.

Виробнича собівартість 1 штуки умовної продукції визначається як відношення виробничих витрат до кількості виготовленої продукції. З наведених даних видно, що виробнича собівартість 1 штуки умовної продукції у минулому році становила 943,8 грн. У звітному році виробнича собівартість 1 штуки умовної продукції становила 829,2 грн. при зменшенні обсягу виготовлених на 90 шт.

Визначимо тепер, яка виробнича собівартість 1 штуки умовної продукції була б за умови, якби не відбулося зменшення виробничих витрат: 949,9 грн. (13254 тис. грн. / 13953 шт.). Порівняння цієї величини з виробничою

собівартістю минулого року і дасть нам різницю, зумовлену впливом тільки одного з факторів – кількості виготовленої продукції: $949,9 - 943,8 = +6,1$ грн. Зменшення обсягів виготовленої продукції на 90 шт. зменшило виробничу собівартість 1 штуки умовної продукції на 6,1 грн.

Якщо виробничу собівартість 1 штуки умовної продукції у звітному році порівняти з виробничою собівартістю за умови, що не відбулося зміни виробничих витрат, то різниця покаже вплив на виробничу собівартість зміни (зменшення) виробничих витрат: $829,2 - 949,9 = -120,7$ грн. Зменшення виробничих витрат на 1684,2 тис. грн. зменшило виробничу собівартість 1 штуки умовної продукції на 120,7 грн. Загальна сума впливу двох факторів – зміна (зменшення) обсягу виготовленої продукції і зменшення виробничих витрат – зменшили виробничу собівартість 1 штуки умовної продукції на 114,6 грн. $(6,1 - 120,7)$. Отже, у звітному році підприємство значно зменшило виробничу собівартість 1 штуки умовної продукції, тому що обсяг виготовленої продукції зменшився на 90 шт., а виробничі витрати – на 1684,2 тис. грн.

До зведених показників виробничих витрат, що дозволяють аналізувати їх рівень та динаміку відносяться:

- виробнича собівартість виготовленої (реалізованої) продукції (робіт, послуг);
- рівень виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу.

Для аналізу зміни собівартості виготовленої (реалізованої) продукції в порівнянні з планом чи базисним (минулим) періодом може бути використаний агрегатний індекс собівартості продукції:

$$I = \frac{\sum O_z \times C_z}{\sum O_z \times C_m}, \quad (3.2)$$

де $O_z \times C_z$ – фактичні виробничі витрати на виготовлену продукцію (роботи, послуги) у звітному періоді;

$O_z \times C_m$ – виробничі витрати на виготовлення у звітному періоді продукції (робіт, послуг), обчислені виходячи із собівартості одиниці продукції кожного виду за планом чи в (минулому) базисному періоді.

Різниця між чисельником і знаменником являє собою фактичну суму економії (*перевитрати*), одержану в результаті зміни собівартості продукції в порівнянні з плановими розрахунками чи з базисним (минулим) періодом.

Зміна виробничих витрат залежить не тільки від внутрішніх, але і від зовнішніх для підприємства факторів, а саме від зміни цін на сировину, матеріали, тарифів на енергію і послуги. Тому при аналізі діяльності підприємства інтерес представляє обчислення індексу виробничих витрат в порівнянні з базисним періодом умовах. Цей індекс покаже зміну виробничих витрат тільки під впливом внутрішніх для підприємства факторів:

$$I = \frac{\sum O_z \times C_z \pm \Delta}{\sum O_z \times C_m} \quad (3.3)$$

В чисельник індексу вноситься виправлення (Δ) на суму здешевлення ($+\Delta$) чи подорожчання ($-\Delta$) елементів матеріальних витрат (вартості використаних у виробництві сировини, матеріалів, палива, енергії, послуг).

Показник витрат на 1 грн. чистого доходу обчислюється як відношення виробничих витрат собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) до чистого доходу, одержаного підприємством.

$$P = \sum O_p \times C : \sum O_p \times Ц, \quad (3.4)$$

де P – рівень виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу, грн.;

O_p – обсяг реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

C – виробнича собівартість одиниці реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

$Ц$ – ціна одиниці реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Показник рівня виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу може бути обчислений за всіма видами реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), а також по підприємству в цілому.

Зіставляючи фактичний і плановий (базисний) рівень виробничих витрат (P) на 1 грн. чистого доходу, обчислюють індекс виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу в цінах відповідних періодів:

$$I_v = P_z : P_m = \frac{\sum O_z \cdot C_z}{\sum O_z \cdot C_m} : \frac{\sum O_m \cdot C_m}{\sum E_m \cdot C_m}$$

$$\Delta v = P_z - P_m. \quad (3.5 \text{ і } 3.6)$$

Зміна виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу по підприємству в цілому може відбуватися під впливом трьох факторів:

- цін на реалізовану продукцію;
- виробничої собівартості одиниці продукції кожного виду;
- обсягу й асортименту реалізованої продукції.

Вплив кожного фактора на рівень виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу можна обчислити за наступними розрахунками:

а) зміна виробничої собівартості реалізованої продукції:

$$I_a = \frac{\sum O_z \cdot C_m}{\sum O_z \cdot C_m} : \frac{\sum O_m \cdot C_m}{\sum O_m \cdot C_m}; \quad \Delta a = \frac{\sum O_z \cdot C_m}{\sum O_z \cdot C_m} - \frac{\sum O_m \cdot C_m}{\sum O_m \cdot C_m}; \quad (3.7 \text{ і } 3.8)$$

б) зміна цін на реалізовану продукцію:

$$I_c = \frac{\sum O_z \cdot C_z}{\sum O_z \cdot C_m} : \frac{\sum O_z \cdot C_m}{\sum O_z \cdot C_m}; \quad \Delta c = \frac{\sum O_z \cdot C_z}{\sum O_z \cdot C_m} - \frac{\sum O_z \cdot C_m}{\sum O_z \cdot C_m}; \quad (3.9 \text{ і } 3.10)$$

в) зміна обсягу й асортименту реалізованої продукції:

На величину рівня виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу від реалізації окремого виду продукції (товарів, робіт, послуг) впливає два фактори: виробнича собівартість та ціни реалізованої продукції.

Методику аналітичного дослідження рівня витрат на 1 грн. чистого доходу за окремим видом продукції розглянемо на прикладі даних реалізації.

1. Рівень виробничих витрат собівартості реалізованих вікон на 1 грн. чистого доходу у минулому році становив 68,82 коп. (13254/19257) і відповідно у звітному – 64,7 коп. (11569,8/17885), тобто зменшився на 4,12 коп.
2. Визначимо, які б витрати понесло підприємство на 1 грн. чистого доходу від реалізації вікон, за умови, що виробничі витрати не змінювались (умовний рівень витрат) – 74 коп. (13254/17885).
3. Щоб визначити вплив на зміну різня витрат на 1 грн. чистого доходу цін необхідно порівняти умовний рівень витрат з рівнем витрат у минулому році: $74 - 68,82 = 5,2$ коп. Зниження цін на 0,07 грн. знизило витрати на 1 грн. чистого доходу від реалізації на 5,2 коп.
4. Якщо рівень витрат звітного року (64,7 коп.) порівняти з умовним рівнем, то різниця покаже вплив на зміну рівня витрат зменшення собівартості на 1684,2 грн. (11569,8-13254). Зниження виробничих витрат знизило рівень витрат на 1 грн. чистого доходу на – 9,3 коп. (64,7 – 74).
5. Загальна сума впливу двох факторів – зміна виробничої собівартості та цін – знизила рівень витрат на 1 грн. чистого доходу на 14,5 коп. (5,2 +9,3).

Виробничі витрати як один із факторів впливають на валовий прибуток. На величину валового прибутку підприємства впливають ціни на реалізовану продукцію (робіт, послуг, товарів) (пряма залежність – зростання цін збільшує валовий прибуток і навпаки); виробнича собівартість продукції (робіт, послуг, товарів) (обернена залежність – зростання собівартості зменшує валовий прибуток (збільшує збиток) і навпаки); натуральні обсяги реалізованої продукції (робіт, послуг, товарів) (збільшення обсягів реалізації прибуткової продукції збільшує обсяги валового прибутку і навпаки, а збільшення обсягів реалізації збиткової продукції збільшує обсяги валового збитку і навпаки)

та асортимент продукції (послуг, робіт, товарів) (збільшення за питомою вагою реалізації рентабельної (більш рентабельної) продукції, зменшення збиткової (більш збиткової) збільшує валовий прибуток (зменшує збиток) і навпаки). На величину валового прибутку від реалізації окремого виду продукції (робіт, послуг, товарів; впливає три фактори: ціна, виробнича собівартість та натуральний обсяг реалізації [76, 213].

Аналіз загальновиробничих витрат проведемо на основі таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Структура та динаміка загальновиробничих витрат ТзОВ «Вікно»,

тис. грн.

Статті витрат	2012		2011		Відхилення		
	сума, тис. грн.	%	сума, тис.грн.	%	+, -	%	пунктів в структурі
1	2	3	4	5	6	7	8
Утримання апарату управління цехом	23,04	1,17	29,94	0,98	-6,90	-23,04	0,19
Утримання іншого цехового персоналу	0,26	0,01	0,00	0,00	+0,26	+100	0,01
Амортизація будівель, споруд і інвентарю	12,56	0,64	23,95	0,78	-11,39	-47,6	-0,15
Утримання будівель, споруд і інвентарю	70,30	3,57	77,83	2,55	-7,53	-9,67	1,02
Ремонт будівель, споруд і інвентарю	23,19	1,18	35,92	1,18	-12,73	-35,4	0,00
Амортизація обладнання і транспортних засобів	110,26	5,60	191,59	6,28	-81,33	-42,5	-0,68
Експлуатація обладнання крім витрат на ремонт	48,14	2,44	125,73	4,12	-77,59	-61,7	-1,68
Ремонт обладнання і транспортних засобів	5,78	0,29	11,97	0,39	-6,19	-51,7	-0,10
Випробовування, дослідження і винахідництво	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Охорона праці	6,04	0,31	7,78	0,26	-1,74	-22,4	0,05
Відрядження	6,05	0,31	5,99	0,20	+0,06	+1,0	0,11
Втрати від простоїв	4,02	0,20	18,56	0,61	-14,54	-78,3	-0,40
Втрати від псування матеріальних цінностей	0,77	0,04	1,20	0,04	-0,42	-35,8	0,00
Нестачі і втрати ТМЦ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Знос МНА	45,19	2,29	77,83	2,55	-32,64	-41,9	-0,26
Основне виробництво	1358,67	68,97	2209,22	72,41	-	-38,5	+3,44
Допоміжне виробництво	123,70	6,28	191,59	6,28	860,88	-35,4	0,00
Інші витрати	132,02	-6,70	41,91	1,37	+90,11	+215	+5,33
Разом	1970,00	100,0	3051,00	100,00	-	-35,4	0,00

1081,0

У структурі загальновиробничих витрат основне місце посідають витрати пов'язані з обслуговуванням основного виробництва:

- 68,97% в 2012 році;
- 72,41% в 2011 році.

Ріст цієї частки (62,6% або 850 тис грн.) був зумовлений в першу чергу нарощенням обсягу випуску продукції.

Позитивним в роботі підприємства стало зниження адміністративних витрат (на 12,41 % або 142,84 тис. грн.) над темпом росту обсягу виробництва (до 5 %). Це в основному відбулося за рахунок зниження обсягу заробітної плати адміністративного персоналу (19,39 % або 105,15 тис. грн.) та пов'язаних з нею нарахувань (19,39 % або 41,09 тис. грн.). Збори і відрахування у загальній структурі витрат не змінилися і за 2012 рік склали (60 тис. грн. або 4,64%). Що стосується загальногосподарських невиробничих витрат, то їх частка у загальній сумі загальногосподарських витрат залишається незначною (5,22%). Тому їх досить великий відносний приріст (24,61%) призвів до незначного абсолютного (13,35 тис. грн.).

Разом з цим залишаються невідомими причини такого зростання. Саме тому керівництву підприємства слід звернути на це свою увагу і вжити заходів спрямованих на ліквідацію негативних тенденцій щодо росту окремих статей витрат.

У складі збутових найбільшу питому вагу становлять такі статті витрат:

- а) транспортні послуги сторонніх організацій по збуту продукції (39,38% у 2011 та 31,51% у 2012 роках). За останній рік намітилися позитивні тенденції щодо скорочення цих витрат (на 5,77% або 1,74 тис. грн.);
- б) зарплата комірників та вантажників (9,22% та 11,18%). Негативною тенденцією у роботі підприємства став ріст рівня заробітної плати в цілому і в тому числі комірників та вантажників (42,84% або 2,6 тис.грн.);
- в) відрядження по доставці продукції (8,94% у двох періодах).

У динаміці інших операційних витрат спостерігаються позитивні тенденції спрямовані на зниження даного виду витрат (на 33,3%)

3.2. Аналіз собівартості продукції

Собівартість продукції – найважливіший показник економічної ефективності виробництва, що відображає всі сторони господарської діяльності і акумулює в собі результати використання всіх виробничих ресурсів. Від її рівня залежать її фінансові результати діяльності підприємств, темпи нарощування виробництва, фінансовий стан суб'єктів господарювання.

Аналіз собівартості здійснюють за такими основними напрямками:

- аналіз структури витрат, її динаміки й оптимальності для одержання прибутку;
- аналіз динаміки собівартості за узагальнюючими показниками і чинниками їхньої зміни, пошук можливостей усунення чинників зростання собівартості;
- аналіз собівартості продукції за статтями;
- аналіз загальних чинників зміни собівартості за статтями;
- аналіз специфічних чинників зміни собівартості за статтями;
- аналіз собівартості одиниці окремих виробів з метою їх здешевлення (без зниження якісних параметрів) і підвищення конкурентоспроможності;
- виявлення резервів зниження собівартості [31, 422].

Аналіз собівартості продукції звичайно починають з вивчення собівартості продукції в цілому і за основними елементами витрат.

Аналіз витрат за економічними елементами дає змогу вивчити їх склад, визначити питому вагу кожного елемента, частку живої та уречевленої праці (засобів виробництва) в загальних витратах.

Співставленням фактичної питомої ваги кожного елемента витрат в динаміці за ряд звітних періодів у масштабі національної економіки, галузі, підприємства з плановими виявляються тенденції і напрями в зміні окремих елементів, частки живої і уречевленої праці у витратах на виробництво і собівартості продукції.

При оцінці динаміки структури витрат необхідно враховувати, що підвищення продуктивності праці забезпечує зниження частки живої праці (заробітної плати із відрахуваннями на соціальні заходи) і підвищення витрат уречевленої праці (на матеріали, паливо, амортизацію), але в такій мірі, що загальні витрати не знижуються.

Групування витрат за елементами необхідне також для того, щоб вивчити матеріаломісткість, енергомісткість, трудомісткість, фондомісткість і встановити вплив технічного прогресу на структуру витрат. Якщо частка заробітної плати зменшується, а частка амортизації збільшується, то це свідчить про підвищення технічного рівня підприємства, про ріст, продуктивності праці, про що вже згадувалось. Питома вага зарплати скорочується в тому випадку, якщо збільшується частка купівельних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, що свідчить про підвищення рівня кооперації і спеціалізації [32, 143].

Проведемо аналіз витрати на ТЗОВ «Вікно» за економічними елементами на основі таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Елементи операційних витрат ТЗОВ «Вікно»

№	Показники	2011		2012		Відхилення (+, -)	
		сума, тис. грн.	у відсотку до суми	сума, тис. грн.	у відсотку до суми	абсолютне	відносне
1	Матеріальні затрати	12571	70,8	9817	59,3	-2754	-11,5
2	Витрати на оплату праці	897	5,1	776	4,7	-121	-0,4
3	Відрахування на соціальні заходи	340	1,9	294	1,8	-46	-0,1
4	Амортизація	191	1,1	232	1,4	41	0,3
5	Інші операційні витрати	3758	21,2	5430	32,8	1672	11,6
	Разом	17757	100	16549	100	-1208	

Проаналізувавши табличні дані, можна зробити висновок, що витрати на виробництво у 2012 році порівняно із 2011 знизилися на 1208 тис.грн. або 6,8%. Одночас впала і вартість продукції (робіт, послуг) за рік на 1647 тис. грн. або 7,12%. Отже, процентне падіння витрат у порівнянні із зниженням вартості продукції практично однакове й взаємообумовлене.

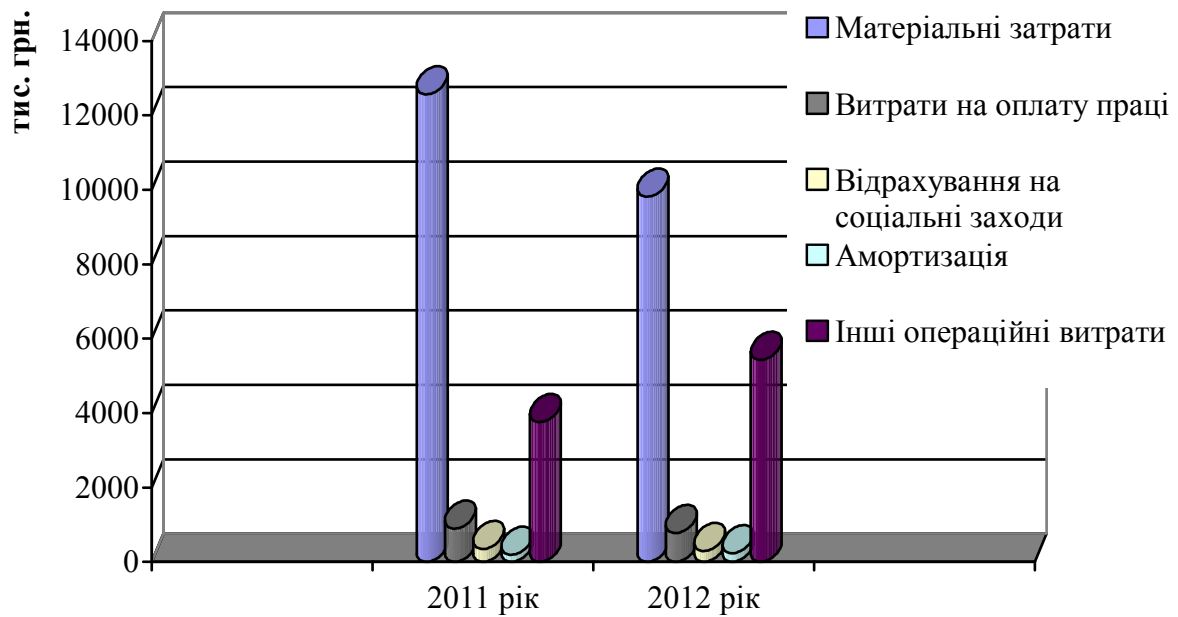


Рис. 3.2. Структура і динаміка елементів операційних витрат ТзОВ «Вікно»

На наступному етапі аналізу аналізуємо склад витрат на виробництво. Матеріальні витрати протягом року знизились на 2754 тис. грн. (13,5%). У процентному відношенні до загальної суми витрат вони впали несуттєво на 0,4 пунктів (відповідно 5,1% і 4,7%).

Відрахування на соціальні заходи відповідно також зменшилися на 46 тис. грн. (13,5%). Це зниження можна пояснити звільненням працівників, зайнятих на виробництві та загально цехового персоналу.

Зросли витрати на амортизацію – на 41 тис. грн. (21,5%), що є наслідком старіння наявного обладнання. Частка і цих витрат у структурі теж дещо зросла (відповідно 1,1% і 1,4%).

Необхідно відмітити значний ріст інших витрат – на 1672 тис. грн. (на 44,5%). Їх частка у загальному обсязі витрат теж відчутно зросла (відповідно 21,2 та 32,8%).

Отже, в результаті проведеного аналізу можна зробити висновок, що робота ТзОВ «Вікно» за період з 2011 по 2012 роки погіршилася за рахунок

зменшення збуту продукції. Звичайно підприємству необхідно взяти заходів стосовно зниження рівня витрат. Особливо ретельно треба проаналізувати склад інших витрат і причини їх значного зростання.

Аналіз витрат за економічними елементами не містить інформації про собівартість одиниці продукції тому слід проводити аналіз статей витрат.

Групування витрат за призначенням, тобто за статтями калькуляції, вказує, куди, на які цілі і в яких розмірах витрачені ресурси. Таке групування необхідне для вирахування собівартості окремих видів виробів у багатоніменклатурному виробництві, встановлення центрів зосередження витрат і пошуку резервів їх скорочення.

Необхідно проаналізувати витрати на виробництво і реалізацію продукції по статтях калькуляції не тільки в цілому за рік, але і щомісяця, що дозволить з'ясувати цільове використання засобів – на виготовлення продукції, організацію виробництва, обслуговування і керування.

Таким чином, дослідження виробничої собівартості продукції по статтях калькуляції сприяє поглибленню пошуку внутрішньогосподарських резервів її зниження. Почати цей пошук необхідно з виявлення відхилень за окремими статтями і змін у структурі виробничої собівартості продукції в цілому за підприємством (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Структура виробничої собівартості продукції ТЗОВ «Вікно»
за статтями калькуляції**

№ з/п	Статті витрат	2011		2012		Відхилення		
		сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	+, -	пунктів структури	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Сировина і основні матеріали	8535,6	64,4	7621,3	61,22	-914,3	-3,18	-10,7
2	Допоміжні матеріали	1153,1	8,7	1157,8	9,3	+4,7	0,6	+0,4
3	Паливо	103,4	0,78	136,9	1,1	+33,5	0,32	+32,4
4	Енергія	331,4	2,5	448,2	3,6	+116,8	1,1	+35,2
5	Основна заробітна плата	649,4	4,9	796,7	6,4	+147,3	1,5	+22,7
6	Відрахування на соціальні заходи	221,3	1,67	271,4	2,18	50,1	0,51	+22,6

Продовження табл. 3.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9
7	Транспортно-заготівельні витрати	208,1	1,57	441,9	3,55	233,8	1,98	112,3
8	Розподілені загально-виробничі витрати	2051,7	15,48	1574,8	12,65	-476,9	-2,83	-23,2
9	Виробнича собівартість	13254	100	12449	100	-805		-6,1

За два останні періоди структура витрат мало змінилася. Вдалось досягти економії витрат сировини і матеріалів на 10,7%, в той час як зросли витрати палива на 32,4%, електроенергії – на 35,2%, витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи – на 23%, транспортно-заготівельні витрати – в 1,12 рази.

Підводячи загальний підсумок слід зазначити що в підприємства є резерв зниження собівартості продукції: скорочення транспортно-заготівельних витрат і витрат палива та електроенергії.

Завершальним етапом аналізу є вивчення резервів зниження собівартості. Для реального вирішення питання про резерви необхідно глибоко вивчати галузеві (специфічні) чинники формування собівартості.

Аналіз собівартості одиниці продукції.

В умовах ринкових відносин аналіз собівартості одиниці виробу має значення, по-перше, для формування їхнього ринку і залучення покупців; по-друге, для збереження і досягнення доволі високої ефективності виробництва з метою вистояти в конкурентній боротьбі. У процесі аналізу розкриваються резерви зниження собівартості окремих виробів.

Проводять попередній і подальший (ретроспективний) аналізи. Завдання попереднього аналізу полягає у визначенні можливостей підвищення прибутку і рентабельності за рахунок прогнозного зниження собівартості одиниці продукції, а завдання подальшого аналізу – вивчення динаміки цього показника, оцінювання виконання прогнозу виявлення резервів подальшого зниження собівартості.

Динаміку собівартості одиниці виробу вивчають шляхом порівняння її рівня за ряд періодів. Важливим є вивчення структури собівартості одиниці виробу. Для цього визначають питому вагу кожної статті (або групи статей) у повній собівартості досліджуваного виробу. Це дає можливість визначити, чи є даний виріб матеріаломістким або трудомістким, що дає змогу розробити основні напрямки пошуку резервів зниження собівартості. Структуру собівартості одиниці виробу вивчають за кілька звітних періодів (років, кварталів та ін.)

Аналіз резервів зниження собівартості.

Резерви зниження собівартості продукції – це кількісно вимірні можливості економії витрат живої та уречевленої праці. Резерви зниження собівартості можна виявляти на ранніх стадіях життєвого циклу виробів і у процесі виробництва.

На ранніх стадіях життєвого циклу виробів ефективним методом виявлення резервів зниження собівартості продукції є функціонально-вартісний аналіз (ФВА).

Використання функціонально-вартісного аналізу для зниження собівартості продукції, яку випускають, має деякі відмінності від його застосування при розробці нових виробів. Головна відмінність полягає у тому, що на стадії НТР ФВА використовують для підвищення якості продукції, у комплексі з яким вирішують завдання зниження витрат на її виробництво, а для пошуку резервів зниження собівартості обсяг досліджень обмежують окремими видами, їхніми елементами, технологією й організацією їхнього виробництва.

Завданнями проведення ФВА є:

- підвищення конкурентноспроможності продукції;
- підвищення якості продукції;
- зниження витрат на виробництво (зниження матеріаломісткості, фондомісткості, трудомісткості, енергомісткості);
- підвищення продуктивності праці;

- заміна дефіцитних, імпорتنих матеріалів;
- збільшення обсягу продукції без додаткових матеріальних вкладень та ін.;
- ліквідація «вузьких місць» у виробництві;
- зниження експлуатаційних і транспортних витрат;
- підвищення екологічності виробництва;
- розробка нових видів продукції, технологічних процесів, систем організації праці і управління виробництвом [42, 170].

Результат проведення ФВА – зниження витрат на одиницю корисного ефекту – може бути виражений:

- підвищенням споживчих властивостей товару при одночасному скороченні витрат;
- підвищенням споживчих властивостей при збереженні або економічно виправданому збільшенні витрат;
- скороченням витрат при збереженні або обґрунтованому зниженні
- функціональних параметрів товару до необхідного рівня.

Основна особливість ФВА собівартості – обмеження кількості досліджуваних виробів, а за окремими з них – обмеження кількості внутрішньо-виробничих резервів зниження витрат (матеріальних, трудових та ін.).

Об'єктами вивчення ФВА за окремими виробами можуть бути дорогі компоненти, гостро-дефіцитні матеріали й ін.

Резерви зниження собівартості, виявлені ФВА, вишукують шляхом виявлення й усунення зайвих витрат, закладених у недосконалість технології в цілому або її компонентів, відсталої технології й організації виробництва.

Основну увагу тут приділяють виявленню неекономічних технічних рішень, непотрібних і невикористаних функцій, недовикористаних функціональних ресурсів відхилень від нормальних умов, передбачених процесами виготовлення і організації виробництва й ін.

Зниження зайвих витрат або їх повне усунення роблять у межах основної технології виробництва, змінюють лише окремі елементи, але зберігають

їхній взаємозв'язок і взаємодію з іншими складовими частинами продукції. Функціонально-вартісний аналіз продукції, здійснений з метою зниження собівартості, у першу чергу проводять за видами, що мають найбільшу питому вагу в загальному випуску продукції за умови збереження її в перспективі. Можна використовувати й інші критерії для добору об'єкта ФВА, наприклад, питому вагу даного виду продукції в загальній трудомісткості матеріальних витрат, витрати конкретного матеріалу й ін. За цими критеріями встановлюють і черговість проведення ФВА.

Після добору об'єктів аналізу складають план проведення ФВА, що включає:

- а) аналіз зібраної інформації;
- б) вказівку конкретних об'єктів аналізу;
- в) аналіз технології, виготовлених видів продукції при визначеній організації виробництва, що дає змогу окреслити завдання щодо зниження витрат на їхнє виготовлення;
- г) напрямки пошуку ідей і пропозицій за вирішенням запланованих завдань;
- д) експертизу ідей і пропозицій, добір найбільш реальних для рекомендації ФВА;
- е) підготовку рекомендацій;
- є) прийняття рішень за рекомендаціями ФВА і забезпечення їхнього впровадження [42, 175].

Для узагальнення даних про витрати складають таблицю, де відображають витрати сировини і матеріалів, їх вартість за статтями калькуляції, у тому числі й податки, що відносяться до собівартості продукції. На підставі даних цієї таблиці утворюють узагальнену характеристику, досліджуваного об'єкта, в якій і відбирають деталі для ФВА, визначають конкретні завдання щодо зниження витрат на їхнє виготовлення.

Важливе значення мають побудова й аналіз функціональної моделі. Цю роботу виконує головний технолог або група його фахівців, її результатом є

формулювання головної функції на базі чіткого з'ясування всієї їхньої сукупності.

На підставі проведеного аналізу формулюють завдання щодо усунення виявлених функціональних надмірностей і визначення їхньої вартості.

Якщо в результаті аналізу не виявлені функціональні надмірності, то резерви зниження собівартості виробництва за допомогою ФВА визначають як можливість заміни дешевшими матеріалами при збереженні якості, заміни купованих компонентів для використання на власному виробництві і т. ін.

На наступному етапі аналізу вивчають технологію виготовлення продукції і можливості її здешевлення, наприклад, за рахунок раціонального використання сировини, скорочення деяких операцій або їх об'єднання і т. ін.

Важливим етапом ФВА є генерування ідей за допомогою методів інженерної творчості – «мозкового штурму» конференції ідей тощо. Висунуті ідеї і пропозиції фіксують у спеціальних картках, в яких відображають суть ідей та ескізи деталей, вузлів і т. д., прізвище, ім'я, по батькові учасників обговорення і прийняте рішення, яке оформляють у формі протоколу і затверджує головний інженер або інша уповноважена на це особа, що дозволяє захищати авторські права.

За прийнятими для впровадження ідеями розробляють конкретні заходи, спрямовані на зниження витрат на виробництво, і контролюють їхнє виконання, що сприяє підвищенню рентабельності та конкурентноздатності продукції [32, 148].

Висновки до розділу 3

1. Проведений аналіз операційних витрат досліджуваного підприємства показав, що найбільшу питому вагу у витратах підприємства займають операційні витрати – 98,4%, а серед операційних витрат – витрати, які формують собівартість реалізованої продукції – 97,5% та 97,8% у 2011 та 2012 роках відповідно.

Витрати на виробництво у 2012 році порівняно із 2011 знизилися на 1208 тис.грн. або 6,8%. Одночасно впала і вартість продукції (робіт, послуг) за рік на 1647 тис. грн. або 7,12%. Отже, процентне падіння витрат у порівнянні із зниженням вартості продукції практично однакове й взаємообумовлене.

2. Аналіз витрат за економічними елементами не містить інформації про собівартість одиниці продукції тому слід проводити аналіз статей витрат.

Групування витрат за призначенням, тобто за статтями калькуляції, вказує, куди, на які цілі і в яких розмірах витрачені ресурси. Таке групування необхідне для вирахування собівартості окремих видів виробів у багатоніменклатурному виробництві, встановлення центрів зосередження витрат і пошуку резервів їх скорочення.

За два останні періоди структура витрат ТзОВ «Вікно» мало змінилася. Вдалось досягти економії витрат сировини і матеріалів на 10,7%, в той час як зросли витрати палива на 32,4%, електроенергії – на 35,2%, витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи – на 23%, транспортно-заготівельні витрати – в 1,12 рази.

Підводячи загальний підсумок слід зазначити що в підприємства є резерв зниження собівартості продукції: скорочення транспортно-заготівельних витрат і витрат палива та електроенергії.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження щодо методики та організації обліку й аналізу операційних витрат підприємства можна зробити такі висновки:

1. Поняття «операційна діяльність» має неоднозначний характер, оскільки в сучасних наукових розробках та законодавстві не повністю розкривається економічна сутність цього терміну.

Варто звернутись до законодавства, яке визначає операційну діяльність як «основну діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю», що, на нашу думку, вказує на неточність формулювання та не в повній мірі відображає її зміст, оскільки в складі операційної діяльності окрім основної є ще інша операційна діяльність, що представляє собою сукупність господарських операцій підприємства, що не є такими, що забезпечують отримання основної частини доходу від здійснення будь-якого виду діяльності. У такому випадку трактування «...а також інші види діяльності...» не вносить однозначного розуміння щодо того, які саме види діяльності (факти господарської діяльності підприємства) можна відносити до операційної діяльності, що в кінцевому випадку призводить до помилок при порівнянні доходів і витрат від основного виду діяльності, що зазначений у статутних документах.

На нашу думку, основна діяльність підприємства не повинна обмежуватися лише створенням і реалізацією нового продукту (товару, послуги), а й має забезпечувати передумови для диверсифікації виробничого процесу з використанням новітніх технологій. В даному випадку можна говорити про інтеграцію двох видів діяльності – основної та інноваційної, в ході створення підґрунтя для ведення ефективного господарювання, з метою отримання максимального економічного і соціального ефекту від вкладення фінансових ресурсів в розвиток підприємства.

У контексті дослідження вважаємо за потрібне виділяти в складі основної діяльності такі господарські процеси, які за своїм змістом є окремими процесами, що між собою взаємопов'язані та представляють цілісну операційну функцію підприємства: закупівельна діяльність, виробнича діяльність, діяльність з реалізації товарів, робіт та послуг, інноваційна діяльність в сфері виробництва і послуг.

2. Витрати, пов'язані зі здійсненням операційної діяльності (операційні витрати), включають: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Витрати операційної діяльності поділяють на такі, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт, і витрати, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності. Перша група витрат прямо включається в у виробничу собівартість продукції, а друга обліковується відокремлено – не включаються у виробничу собівартість продукції. До неї відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Відповідно до Податкового кодексу України витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються з:

- витрат операційної діяльності;
- інших витрат.

Бухгалтерський та податковий облік мають різні цілі. Бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора, податковий облік виконує фіскальні та регуляторні функції. Тому певні розбіжності між даними системами обліку будуть існувати завжди. І це зумовлює необхідність класифікації тотожних та відмінних характеристик при визначенні витрат в податковому обліку. Перед практичними фахівцями та науковцями постають завдання в розробці рекомендацій і пропозицій щодо подальшого удосконалення організації бухгалтерського і податкового обліку та податкової системи України.

3. Аналізуючи вітчизняний досвід з питань обліку та обрахування витрат промислових підприємств, потрібно зазначити таке.

По-перше, принципи організації обліку витрат найбільшою мірою відповідають тим, які використовуються у країнах Західної Європи. Тобто дотримання таких принципів у веденні обліку витрат, як періодичність, автономність, безперервність, початкової вартості, притаманні для українських підприємств. При цьому варто визначити, що вже в умовах переходу до ринкової економіки в чинному законодавстві України щодо ведення бухгалтерського обліку, зокрема й обліку витрат, відбулися якісні зміни в напрямках наближення таких систем до загальноєвропейських вимог. Це потрібно вважати важливим і позитивним фактором для входження економіки України до європейських та світових ринків, зниження фінансового ризику вітчизняних і зарубіжних інвесторів під час створення спільних підприємств.

По-друге, у вітчизняній практиці, порівняно з розвиненими країнами, значно менше уваги звертається на оцінку ефективності використання витрат. На тепер практично ще не створені механізми контролю за ефективністю витрат на підприємствах державної і недержавної форм власності. При цьому варто зазначити, що дослідження у напрямках створення таких механізмів дедалі поглиблюється. Необхідність їх запровадження у практику господарювання останніми роками не тільки не викликає сумніву серед урядовців та контролюючих органів, але й широкого кола фахівців.

По-третє, недоліки законодавчої бази та фіскальна податкова політика держави спонукає підприємства до зниження результатів виробництва та завищення витрат на виготовлення і збут продукції. Численні перевірки фінансової і бухгалтерської документації з боку контролюючих органів, зазвичай, не дає очікуваних результатів. Більше того, така практика, за відсутності чітких правил поведінки перевіряючих органів та адміністрації підприємств, призводить до зниження ефективності такої роботи та підвищення непродуктивних витрат на її здійснення.

Визначені недоліки обліку витрат підприємства в системі управління ними на підприємствах промисловості України негативно вплинули не тільки на ефективність їх роботи, а й національної економіки загалом.

4. За останні два роки робляться спроби гармонізувати систему бухгалтерського і податкового обліку.

Постійні зміни податкового законодавства у 2011-2012 рр. стали досить вагомою проблемою для практикуючих бухгалтерів і підприємців. Не оминули ці зміни й облік загальновиробничих витрат.

Сума умовно-постійних загальновиробничих витрат – це величина змінна та повинна визначатися у кожному плановому періоді незалежно від того, змінюється нормальна потужність підприємства чи ні. Для визначення суми нерозподілених постійних загальновиробничих витрат підприємство, крім нормальної потужності, повинно встановлювати суму постійних загальновиробничих витрат, які відповідають такому рівню нормальної потужності.

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

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» розподілені змінні і постійні загальновиробничі витрати рекомендується відносити на рахунок 23 «Виробництво», а нерозподілені – на субрахунок 901 «Собівартість реалізованої продукції». Як ми бачимо, тут не вистачає відповідних уточнень: що робити з витратами, які знаходяться поза межами розподілу, а також відхиленнями, які виникли зі змінними накладними витратами? А це є дуже важливим моментом, тому що відхилення можуть бути значними. Тому б доцільно було б вести облік загальновиробничих витрат за допомогою субрахунків:

911 «Загальновиробничі витрати в межах норм»;

912 «Загальновиробничі витрати поза нормами».

На протязі місяця витрати, що були понесені в межах норм будуть списуватись в дебет рахунку 911, а відхилення за цими видам витрат – в де-

бет субрахунку 912. Тоді в кінці місяця обороти за субрахунком 911 віднесуть на собівартість виробленої продукції, а зарахунку 912 – на собівартість реалізованої продукції. Така методика дозволить: здійснювати оперативний контроль за відхиленнями загально виробничих витрат від норм; мати інформацію про джерела виникнення цих відхилень, тобто про ті види витрат в складі загально виробничих, за рахунок яких вони відбулися; встановити більш тісний взаємозв'язок між відхиленнями, собівартістю реалізованої продукції та фінансовими результатами; встановивши причини відхилень, розробляти комплекс заходів щодо їх запобігання.

5. Адміністративні витрати хоча й не беруть участі у створенні продукції, але необхідні для нормального функціонування виробництва.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, які спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

Для отримання конкретнішої й точнішої інформації, що дозволить ефективно управляти господарською діяльністю підприємства за його структурними елементами, доцільно усі виробничо-господарські підрозділи підприємства групувати за центрами виникнення витрат і центрами відповідальності за здійснені витрати. За таких умов на кожній ланці і на кожному рівні управління з'являється можливість забезпечити конкретну відповідальність працівників за понесені витрати та їх раціоналізацію. Такий підхід прийнятний і щодо обліку та контролю адміністративних витрат.

Витрати на збут є одним з найважливіших і найскладніших об'єктів управління. Управління витратами на збут пов'язане із певними особливостями, які у економічній літературі залишаються недостатньо дослідженими.

Слід зазначити, що витрати на збут є лише частиною витрат маркетингової діяльності і, як засвідчує практичний досвід, далеко не в повній мірі відображають реальні затрати сучасних підприємств та організацій на здійснення вказаного виду діяльності.

Оскільки маркетингова діяльність має безпосереднє відношення до операційної діяльності і є її різновидом, то цілком логічно, на нашу думку,

здійснювати облік витрат цієї діяльності на окремому синтетичному рахунку аналогічної назви. Пропонуємо перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Витрати маркетингової діяльності».

6. Провівши дослідження та проаналізувавши різні класифікації витрат, можемо стверджувати, що вітчизняними економістами не проводилась детальна класифікація витрат іншої операційної діяльності, а тому не відносились ці витрати до певної класифікаційної категорії. Нами запропоновано класифікацію витрат іншої операційної діяльності для прийняття управлінських рішень, у якій кожна складова досліджуваних витрат змістовно представлена за класифікаційними категоріями: ознаки витрат – види витрат – склад витрат.

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) присутні дві статті з однаковою назвою «Інші операційні витрати» (коди рядків 2180 та 2520), хоча вони мають різний економічний зміст і наповнення витратами. Це призводить до неоднозначного їх сприйняття на практиці. На нашу думку, це вносить плутанину у розумінні економічної сутності і складу вищенаведених статей витрат при складанні фінансової звітності. Вважаємо за доцільне внести зміни до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відносно будови Звіту про фінансові результати, в якому замінити назву статті 2180 «Інші операційні витрати на «Інші витрати операційної діяльності». Запропоновану вище назву доцільно, на нашу думку, використовувати не тільки у Звіті про фінансові результати, а й при складанні внутрішньогосподарської (управлінської) звітності, а також при побудові системи бюджетування промислових підприємств.

7. Проведений аналіз операційних витрат досліджуваного підприємства показав, що найбільшу питому вагу у витратах підприємства займають операційні витрати – 98,4%, а серед операційних – витрати, які формують собівартість реалізованої продукції – 97,5% та 97,8% у 2011 та 2012 роках відповідно.

Витрати на виробництво у 2012 році порівняно із 2011 знизилися на 1208 тис.грн. або 6,8%. Одночасно впала і вартість продукції (робіт, послуг) за рік на 1647 тис. грн. або 7,12%. Отже, процентне падіння витрат у порівнянні із зниженням вартості продукції практично однакове й взаємообумовлене.

За два останні періоди структура витрат ТзОВ «Вікно» мало змінилася. Вдалось досягти економії витрат сировини і матеріалів на 10,7%, в той час як зросли витрати палива на 32,4%, електроенергії – на 35,2%, витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи – на 23%, транспортно-заготівельні витрати – в 1,12 рази.

Підводячи загальний підсумок, слід зазначити, що в підприємства є резерв зниження собівартості продукції: скорочення транспортно-заготівельних витрат і витрат палива та електроенергії.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азьмук Л. А. Мікроекономічна теорія виробництва та витрат : навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисц. – вид. 2-ге, без змін / Азьмук Л., А., Задорожна Н. В. – К. : КНЕУ, 2005. – 160 с.
2. Андрущенко Н. С. Формування інформації про адміністративні витрати в управлінському обліку/ Н. С. Андрущенко // Облік і фінанси АПК. – К. : ТОВ ЮФ "Юр-Агро-Вест". – 2010. – № 1. – С. 42-46.
3. Ансофф А. Стратегическое управление / А. Ансофф. – М. : Мир, 1990. – 484 с.
4. Артюшок К.А. Облік та аудит адміністративних витрат господарюючого суб'єкта: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 . – К., 2005. – 22 с.
5. Басманов І. А. Калькулювання собівартості виробничої продукції / І. А. Басманов – М.: Фінанси и статистика, 2004. – 296 с.
6. Безверхий К. Класифікація непрямих витрат у системі управлінського обліку // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 4. – С.106-117.
7. Безверхий К. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу і маркетинг / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 14-19.
8. Безверхий К.В. Особливості удосконалення фінансової звітності щодо відображення непрямих витрат у частині інших витрат операційної діяльності підприємства // Вісник ждту (Економічні науки). – 2010. – № 3 (53) . – С. 40-42.
9. Безруких П. С. Облік та калькулювання собівартості продукції / П. С. Безруких. – М. : Фінанси, 2005. – 320 с.
10. Бланк И.А. Финансовый менеджмент : учебный курс. – К. : Ника-Центр; Эльга, 2001. – С. 199.
11. Бондар М. І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : [монографія] / М. І. Бондар. – К. : КНЕУ, 2008. – 256 с.

12. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підруч. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл. / Франц Францович Бутинець та ін. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2005. – 480 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник – 6-е вид., перероб і доп. – Житомир: Рута, 2005.– 756 с.
14. Виленский П. Л. Оценка эффективности инвестиционных проектов: теория и практика : учеб.-практ. пособ. / П. Л. Виленский, В. Н. Лившиц, С. А. Смоляк. – М. : Дело, 2001. – 832 с.
15. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. – Харків : Фактор, 2005. – 266 с.
16. Волков Д. П. Місце і роль операційної діяльності в системі підприємництва // Вісник ждту (Економічні науки). – 2010. – № 3 (53) . – С. 40-42.
17. Гнилицька В. Підходи до калькулювання собівартості продукції відповідно до НП(С)БО // Регіональні перспективи. – 2011. – №2-3.– С. 129-133.
18. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / Сергій Федорович Голов. – 4-те вид. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
19. Голошевич І. Загальновиробничі витрати: повернення з еміграції / Ірина Голошевич // Бухгалтерія. – 2011. – № 44 (979). – С. 62-67.
20. Гордополов В.Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В.Ю. Гордополов. – К., 2009. – 20 с.
21. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/436-15.
22. Гудзенко Н. Облік витрат у процесі збутової діяльності сільськогосподарських підприємств / Н. Гудзенко, М. Настенко // Інноваційна економіка. – 2007. – № 3. – С. 97-100.
23. Давидов Ю.Г. Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 «Облік і аудит» / Юрій Григорович Давидов. – К. : КНЕУ, 2002. – 19 с.

24. Давидович І. Є. Аспекти управлінського обліку маркетингової діяльності // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Випуск 35. – С. 112-119.
25. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посіб. / І. Є. Давидович – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
26. Деньга С. М. Сутність і класифікація витрат / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції [“Стан та проблеми інноваційної розбудови України”, 2005] / С. М. Деньга, Н. В. Фірсова. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2005. – Том 3. – С. 31 – 35.
27. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, "Економічна думка", 2009. – 272 с.
28. Дерій В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 7-11.
29. Добикіна Е. К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : навч. посіб. / Е. К. Добикіна, В. В. Ровенська, В. С. Рижиков. – К. : Вид. дім «Слово», 2005. – 272 с.
30. Дяченко Н. М. Визначення фінансового результату діяльності підприємства за податковим кодексом // Облік і фінанси АПК. – 2011. – №1. – С. 54-59.
31. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2003. – 680 с.
32. Економічний аналіз : навч. посіб. / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І Горбатюк та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – вид. 2-е, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
33. Економіка підприємства : підручник / за заг. ред. С.Ф. Покропивного. – вид. 2-е, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2005. – 528 с.
34. Економічна теорія : політекономія : підручник / [за ред. В. Д. Базилевича]. – 7-ме вид., стер. – К. : Знання-Прес, 2008. – 719 с.
35. Жураковська І. В. Склад бухгалтерських доходів і витрат в податковому обліку // Економічний форум. – 2013. – №1. – С. 55-61.

36. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: підручник / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – 2-те вид., перероб. і доп. – Київ : Знання, 2009. – 422 с .
37. Задорожний З. В., Крупка Я. Д. та ін. Фінансовий облік : підручник / З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка., Н. Я. Микитюк, Н. В. Гудзь, Р. О. Мельник, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – К.: Хай-Тек Прес, 2011. – 544 с.
38. Задорожний Зеновій. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку // Вісник ТНЕУ. – 2007. – №1. – С. 62-71.
39. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // Бухгалтерія. – 2001. – №5, 29 січня. – С. 12–17.
40. Іванов Р. “Реформована” собівартість (калькулювання у промисловості) // Бухгалтерія. – 2011. – № 20/1. – С.45-51.
41. Івашкевич В. Б. Проблеми обліку і калькулювання собівартості продукції / В. Б. Івашкевич. – М. : Фінанси, 2003. – 159с.
42. Ивлев В.А. Что такое функционально-стоимостной анализ процессов и систем / В.А. Ивлев, Т.В. Попова // ТОМ-XXI. Проблемы, опыт, перспективы / под ред. В.А. Качалова и В.Л. Рождественского. – М. : ИздАТ, 2000. – Вып. 4. – С. 169–188.
43. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.
44. Казанцев А. К. Основы производственного менеджмента : учеб. пособ. / А. К. Казанцев, Л. С. Серова. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 348 с.
45. Кміть В. М. Системний підхід до управління накладними витратами підприємств / В. М. Кміть // Фінанси України. – 2002. – № 7. – С. 51–57.
46. Ковтун І. Ю. Актуальні питання обліку витрат періоду: матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції [“Стан та проблеми інноваційної розбудови України”, 2007] / І. Ю. Ковтун, О. В. Розова. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2007. – Том 4. – С. 40 – 44.

47. Козаченко Г. В., Погорелов Ю. С., Хлапьянов Л. Ю., Макухін Г. А. Управління затратами підприємства. – Монографія. – К. :Лібра, 2007. – 320 с.
48. Колісник Г. М. Економічна сутність і витрат виробництва і методологія їх дослідження / Г.М. Колісник // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : наук. зб. / за ред. І.Г. Ткачук. – Івано-Франківськ : Вид-во Прикарпатського НУ ім. Василя Стефаника, 2010. – Вип. 6. – Т. 1. – 290 с. – С. 42-49.
49. Колісник Г. М. Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку / Г.М. Колісник // Науковий вісник ужгородського національного університету : Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. – Сер.: Економічна. – Ужгород, 2010. – 234 с.
50. Корж М. В. Маркетинг : навч. пос. / М. В. Корж. – К. : ЦУЛ, 2008. – 344 с.
51. Костирко Р. О. Розвиток методології внутрішнього контролю витрат підприємства / Р. О. Костирко // Финансы, учет, банки. – 2009. – Вып. № 1 (15). – С. 9-19.
52. Котляров С.А. Управление затратами : учебное. пособие. – С.-Пб : Питер, 2001. – 257 с.
53. Ксьондз С.М. Управління витратами іншої операційної діяльності : автореф. канд.. дис. за спец. 08.06.04 ; Хмельницький національний університет. – 2008. – 23 с.
54. Кошевицька Г. С. Облік витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.02 . – К., 2005. – 23 с.
55. Кузьмин О. Є. Бюджетування на підприємстві : навч. посіб. / О. Є. Кузьмин, О. Г. Мельник. – К. : Кондор, 2008. – 312 с.
56. Кузьмина М. С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы : учеб. пособие / Марина Степановна Кузьмина. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 208 с.
57. Кузнецова С. А. Реформування бухгалтерського обліку в аспекті обліку і калькулювання витрат / С. А. Кузнецова // Вісник Житомирського інженер-

- но-технологічного інституту / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2003. – № 3 (25). – С. 112 – 115.
58. Ластовецький В. О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики [монографія] / В. О. Ластовецький. – Чернівці : Прут, 2005. – 200 с.
59. Ластовецький В. Інформаційне забезпечення підприємницької діяльності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 7-10.
60. Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посіб. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 556 с.
61. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. – 2-ге вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
62. Лишиленко О. В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / О. В. Лишиленко. – К. : ЦНЛ, 2008. – 219 с.
63. Мандер В. А. Відображення в обліку витрат на маркетинг / В. А. Мандер // Головбух. – 2007. – № 66. – С. 27-31.
64. Мескон М. Х. Основы менеджмента / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М. : Дело, 1992. – 702 с.
65. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 9 липня 2007 року N 373.
66. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник .– К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
67. Моголова М. М. Деякі аспекти формування витрат підприємства / М. М. Моголова // Вісник Житомирського Державного Технологічного Університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2002. – № 18. – С. 68 – 70.
68. Мочерний С. В. Основи економічної теорії : навч. посіб. / Мочерний С. В., Устенко О. А. – вид. 2-ге, доп. – К. : ВЦ “Академія”, 2006. – 504 с.
69. Носкова О. Г. Деятельность / О. Г. Носкова // Энциклопедия гуманитарных наук. – 2004. – №1. – С.135.

70. Огерчук Ю. В. Організування збутової діяльності підприємств : автореф. дис.. к.е.н.: / Національний університет «Львівська політехніка». – Львів, 2010. - 20 с.
71. Озеран А. В., Труфіна Ж. С. Напрями удосконалення обліку загальнови-робничих витрат на хлібопекарських підприємствах України // Фінанси, об-лік і аудит. – 2010. – № 15. – С. 293-300.
72. Олейніченко В. І. Новоявлені проблеми обліку загальнови-робничих ви-трат [Електронний ресурс]. – Режим доступу: conference.nuos.edu.ua.
73. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління ви-тратами // Вісник МСУ / Vestnik MSU / (Економічні науки). – 2007. – №1., т.Х. – С. 31-35.
74. Осадча Г. Г. Собівартість: аспекти бухгалтерського, податкового та управлінського обліку // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 34-38.
75. Пантелеєв В. П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльно-сті підприємств: методологія, організація, розвиток : автореф. дисс. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / В. П. Пантелеєв; Держ. акад. статистики, обліку та ау-диту Держкомстату України. – К., 2009. – 40 с.
76. Партин Г. О. Управлінський облік : навч. посіб. / Г. О. Партин, А. Г. Заго-родній. – 2-ге вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2007. – 303 с.
77. Підприємницьке право : підручник / за ред. О.В. Старцева ; 2-ге вид. пе-рероб. і допов. – К. : Істина, 2005. – 600 с.
78. Пічугіна Т.С. Оцінка систем обліку витрат / Т. С. Пічугіна, Н. І. Гордієнко //Научно-технический сборник. – 2003. – № 52. – С. 124-128.
79. Податковий кодекс України. Прийнятий Верховною Радою України 2.02.2010 №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
80. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний документ]. – Режим доступу : <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>
81. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарю-вання. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 416 с.

82. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 2006. – 334 с.
83. Рясних Є. Г. Необхідність та проблеми впровадження бюджетування накладних витрат на сучасних підприємствах / Є. Г. Рясних, Є. М. Рудніченко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2005. – Т.1. – № 5. – Ч. 2. – С. 29-32.
84. Руденко Л. В. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства : навч. посібн. [для студ. ВНЗ] / Л. В. Руденко, В. О. Подольська, О. В. Яріш. – К. : НМЦ «Укоопосвіта», 2007. – 422 с.
85. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. пос. – [2-ге вид, випр. і доп.] – К.: Знання, 2005. – 662 с.
86. Савицкая Г. В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности : учеб. пособ. / Г. В. Савицкая. – 4-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 384 с.
87. Самарченко О. Представницькі витрати: суть, відображення в обліку, документальне оформлення / О. Самарченко // Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – № 3. – С. 132-136.
88. Сідун В.А. Економіка підприємства : навч. посіб. / В. А. Сідун. – Харків: ХДУХТ, 2003. – 263 с.
89. Сизоненко В.О. Сучасне підприємництво : навч. посіб. / В. О. Сизоненко. – К. : Знання-Прес, 2008. – 440 с.
90. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія / М. І. Скрипник. – Житомир, 2011. – 732 с.
91. Словник бухгалтера та аудитора / В. П. Пантелеєв, О. С. Сніжко; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2009. – 239 с.
92. Слюсарчук Л. Вплив класифікації затрат на прийняття управлінських рішень / Л. Слюсарчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 102–106.

93. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / пер. с англ. – М.: Эксмо – Пресс, 2007. – С. 167–285.
94. Соколов А. Ю. Управленческий учет накладных расходов / Андрей Юрьевич Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 448 с.
95. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
96. Сопко В. В. Облік витрат і калькуляція собівартості продукції у промисловості / В. В. Сопко, О. М. Петрик. – К. Техніка, 2006. – 112 с.
97. Справочник по функционально-стоимостному анализу // под ред. М. Г. Карпунина, Б. И. Майданчика. - М.: Финансы и статистика, 1988. – 431 с.
98. Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент: теория и практика : учебн. / Е. С. Стоянова. – М. : Перспектива, 2000. – 656 с.
99. Сук Л. К. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-е вид., перероб.і доп. – Київ: Знання, 2008. – 507 с .
100. Сук Л. Облік витрат, що підлягають розподілу / л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 12. – С. 8-14.
101. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – К. : Вид-во «Алерта», 2006. – 1080 с.
102. Ткачова С. С. Основні підходи до визначення понять “операції” та “операційна діяльність” у менеджменті підприємств / С. С. Ткачова, К. М. Кім // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі. – Х., 2004. – Ч.2, т.2. – С. 132-136.
103. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник для економіч. спец. вузів / Н. М. Ткаченко. – 6-те вид. – К. : АСК, 2005. – 784 с.
104. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посіб. / Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. – К. : Центр навчальної літератури , 2006. – 120 с.

105. Турило А. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 11. – С. 85–88.
106. Фаріон В. Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств // Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 8 (29). – Ч.4. – 2011. – С. 21-29.
107. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш ; пер. с англ. – СПб., 2005. – 1008 с.
108. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
109. Царьова А. В., Беренда Н. І. Класифікація витрат згідно з Податковим Кодексом України // Ukrainian food journal.– 2012. – № 3. – С. 101-104.
110. Цимбалюк Л. Г. Формування та управління витратами виробництва / Л. Г. Цимбалюк, Н. П. Скригун, Л. І. Антошкіна. – Донецьк : Юго-Восток, 2009. – 240 с.
111. Чандлер А. Стратегия и структура / А. Чандлер. – М. : Мир, 1975. – 520 с.
112. Чебанова Н. В., Василенко Ю. А. Бухгалтерський фінансовий облік: навч. пос. – К. : Видавничий центр „Академія”, 2002. – 672 с.
113. Череп А. В. Особенности структуры и классификации затрат в рыночных условиях хозяйствования / А. В. Череп, И. М. Стеценко // БизнесИнформ. – 2010. – № 11-12. – С. 27–32.
114. Чумаченко М., Білоусова І. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3.
115. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. – К. : Знання - Прес, 2003. – 444с.
116. Шеремет А. Д. Методика финансового анализа : учеб. и практ. пособие / А. Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е. В. Негашев. 3-е изд., перераб. И доп. М. : ИНФРА-М, 2001. – 207 с.

117. Шеремета О. В. Механізм бюджетування витрат операційної діяльності : дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.04 “Економіка та управління підприємствами” / О. В. Шеремета. – Хмельницький, 2009. – 262 с.
118. Яковишина Н. А., Паньковецька Ю. О. Гармонізація фінансового та податкового обліку загальнопромислових витрат // Економічні науки/ 7. Облік і аудит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rusnauka.com/1_NIO_2012/Economics/7_98769.doc.htm
119. Ярмоленко В. П. Про склад і класифікацію виробничих витрат / В. П. Ярмоленко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 11. – С. 20-24.
120. Юровский Б. Планирование, учет и анализ себестоимости продукции / Б. Юровский. – Х. : Центр «Консульт», 2006. – 368 с.
121. Юрченко О.А. Облік витрат операційної діяльності: історичний аспект // Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 8 (29). – Ч.4. – 2011. – С. 11-19.
122. Юрченко О. А. Роль внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності для цілей управління фармацевтичною компанією // Культура народів Причорномор'я. – 2012. – № 234. – С. 155-158.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

Івано-Франківський інститут менеджменту

Кафедра обліку і фінансів

ВЕРВЕГА Іванна Миколаївна

**Методика і організація обліку і аналізу
операційних витрат підприємства**

Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит
магістерська програма – Облік і аудит в промисловості

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Частина 2

ДОДАТКИ

Івано-Франківськ 2013

Підприємство	ТЗОВ Вікно	Дата	01.01.2013
Територія		за ЄДРПОУ	30606175
Організаційно-правова форма господарювання	приватна	за КОАТУУ	8036100000
Орган державного управління	Не визначено	за КОПФГ	20
Вид економічної діяльності	Виробництво будівельних виробів з пластмас	за СПОДУ	0
Одиниця виміру:	тис. грн.	за КВЕД	25.23.0
Адреса:	Івано-Франківська обл., Надвірнянський р-н., смт. Ланчин	Контрольна сума	

Звіт про фінансові результати за 2012 рік

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	21462	23109
Податок на додану вартість	015	3577	3852
Акцизний збір	020	(0)	(0)
	025	(0)	(0)
Інші вирахування з доходу	030	(0)	(0)
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	17885	19257
Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(16808)	(17881)
Валовий прибуток:			
- прибуток	050	1077	1376
- збиток	055	(0)	(0)
Інші операційні доходи	060	16	26
У т.ч. дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних у наслідок сільськогосподарської діяльності	061	0	0
Адміністративні витрати	070	(336)	(443)
Витрати на збут	080	(5)	(11)
Інші операційні витрати	090	(4)	(6)
У т.ч. витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних у наслідок сільськогосподарської діяльності	091	(0)	(0)
Фінансові результати від операційної діяльності:			
- прибуток	100	748	942
- збиток	105	(0)	(0)
Доход від участі в капіталі	110	0	0
Інші фінансові доходи	120	0	0
Інші доходи	130	93	0
1	2	3	4

Фінансові витрати	140	(64)	(183)
Втрати від участі в капіталі	150	(0)	(0)
Інші витрати	160	(61)	(11)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	165	0	0
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
- прибуток	170	716	748
- збиток	175	(0)	(0)
У т.ч. прибуток від припиненої діяльності та/або прибуток від переоцінки необоротних активів та групи вибуття у наслідок припинення діяльності	176	0	0
У т.ч. збиток від припиненої діяльності та/або збиток від переоцінки необоротних активів та групи вибуття у наслідок припинення діяльності	177	(0)	(0)
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(147)	(107)
Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності	185	0	0
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
- прибуток	190	569	641
- збиток	195	(0)	(0)
Надзвичайні:			
- доходи	200	0	0
- витрати	205	(0)	(0)
Податки з надзвичайного прибутку	210	(0)	(0)
Частка меншості	215	0	0
Чистий:			
- прибуток	220	569	641
- збиток	225	(0)	(0)
Забезпечення матеріального заохочення	226	0	0

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	9817	12571
Витрати на оплату праці	240	776	897
Відрахування на соціальні заходи	250	294	340
Амортизація	260	232	191
Інші операційні витрати	270	5430	3758
Разом	280	16549	17757

АНОТАЦІЯ

Вервега І.М. Методика і організація обліку і аналізу операційних витрат підприємства. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 8.03050901 – облік і аудит – Тернопільський національний економічний університет / Івано-франківський інститут менеджменту. – Івано-Франківськ, 2013.

З'ясована суть поняття «операційна діяльність» та її складових; розкрито значення операційних витрат в структурі витрат підприємства; вивчена методика відображення в обліку операційних витрат відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку та вимог податкового законодавства; проведений аналіз операційних витрат та виробничої собівартості досліджуваного підприємства, запропоновані шляхи зниження витрат.

SUMMARY

Vervega I.M. Methodology and organization of accounting and analysis of the costs of operating you business. - Manuscript.

Research on education and qualification level "master" specialty 8.03050901 - Accounting and Auditing - Ternopil National Economic University / Ivano-Frankivsk Institute of Management. - Ivano-Frankivsk, 2013.

Clarified the essence of the concept of "operating activities" and its components; disclosed importance of transaction costs in the cost structure of the company; studied methods of recording operating expenses in accordance with national accounting and tax compliance, analysis of operating expenses and production costs researched companies proposed ways to reduce costs.