

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

**Якимович Василь Володимирович**

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: МЕТОДИКА ТА  
ОРГАНІЗАЦІЯ**

**Науковий керівник:  
к.е.н., доцент Омецінська І.Я.**

**Тернопіль – 2018**

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b> .....	3
<b>Розділ 1. Теоретичні основи обліку витрат основної діяльності</b> .....	7
1.1. Економічна сутність витрат.....	7
1.2. Класифікація витрат та встановлення ролі витрат основної діяльності в їх структурі.....	19
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку витрат основної діяльності	31
<b>Висновки до розділу 1</b> .....	39
<b>РОЗДІЛ 2. Організація та методика обліку витрат основної діяльності</b> .....	41
2.1. Організація та методика обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг).....	41
2.2. Облік адміністративних витрат.....	56
2.3. Облік витрат на збут та узагальнення інформації про витрати основної діяльності у фінансовій звітності.....	65
<b>Висновки до розділу 2</b> .....	74
<b>Розділ 3. Організація та методика аналізу витрат основної діяльності</b> .....	77
3.1. Мета, завдання, джерела та організація аналізу витрат основної діяльності.....	77
3.2. Аналіз структури та динаміки витрат основної діяльності.....	86
3.3. Оцінка впливу витрат основної діяльності на рентабельність підприємства та узагальнення результатів аналізу витрат основної діяльності підприємства.....	96
<b>Висновки до розділу 3</b> .....	103
<b>Висновки</b> .....	106
<b>Перелік використаних джерел</b> .....	111

## ВСТУП

**Актуальність.** Складність управління фінансовим станом підприємств в умовах кризових явищ в економіці та інтеграційних процесів потребує створення дієвої системи інформаційного забезпечення управління витратами. Підприємства в процесі своєї діяльності намагаються отримати максимальний прибуток, не лише реалізувавши свою продукцію (роботи, послуги) за вигідною ціною, але й скоротивши витрати. Якщо зазначений спосіб збільшення доходів підприємства в основному залежить від зовнішніх умов його функціонування, то зменшення витрат – переважно від дій суб'єкта господарювання, а саме: від організації процесу виробництва, обраної облікової політики, належного порядку відображення витрат в обліку, проведення ефективного аналізу і прийняття на цій основі обґрунтованих управлінських рішень. Організація та методика обліку витрат основної діяльності значною мірою залежить від організаційної структури підприємства, його розмірів, особливостей галузі, в якій воно функціонує.

З приведенням національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів змінилися організаційні засади формування витрат основної діяльності і їх відображення в системі бухгалтерському обліку. На сьогоднішній день облік й аналіз витрат основної діяльності підприємства потребує удосконалення, пошуку нових підходів до вирішення проблеми належного їх відображення в обліку і звітності.

Облік і аналіз витрат досліджували такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Задорожний, В.А. Дерій, Я.Д. Крупка, Х.З. Махмудов, Є. В. Мних, Л.В. Нападовська, В.М. Панасюк, В. Ф. Палий, Г.О. Партин, М.І. Скрипник, В.Г. Сопко, А.М. Турило та ін. Враховуючи значні досягнення названих науковців, проте окремі питання організації та методики обліку й аналізу витрат основної діяльності підприємств потребують подальших досліджень.

**Метою написання дипломної роботи** є обґрунтування організаційних і методичних засад, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку й аналізу витрат основної діяльності в сучасних умовах господарювання.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі визначено такі **завдання**:

- дослідити економічну сутність витрат та визначити в їх структурі витрат основної діяльності;
- удосконалити порядок класифікації витрат основної діяльності;
- проаналізувати нормативно-правове регулювання обліку таких витрат;
- удосконалити організацію та методіку обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг);
- удосконалити структуру, синтетичний та аналітичний облік адміністративних витрат та витрат на збут;
- визначити порядок відображення інформації про витрати основної діяльності у фінансовій звітності;
- окреслити завдання, джерела та організацію аналізу вищезазначених витрат;
- визначити методіку аналізу витрат основної діяльності, використовуючи практичні дані базового підприємства.

**Об'єктом дослідження** є процеси формування витрат на вітчизняних підприємствах.

**Предметом дослідження** є організаційно-методичні засади обліку й аналізу витрат основної діяльності у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс».

**Методи дослідження.** Для досягнення визначеної мети в процесі дослідження застосовувалися положення економічної теорії, а також сукупність загальнонаукових та спеціальних методів дослідження, а саме: теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу, узагальнення, історичного аналізу,

моделювання та формалізації, індукції та дедукції, графічний, порівняльного аналізу та ін. Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативні акти України щодо обліку витрат підприємства, праці вітчизняних і зарубіжних науковців в частині обліку й аналізу витрат основної діяльності, Інтернет-ресурси, практичні дані досліджуваного підприємства.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в удосконаленні організації та методики обліку й аналізу витрат основної діяльності підприємства, зокрема:

- досліджено економічну сутність витрат та місце в їх структурі витрат основної діяльності; з'ясовано основні відмінності між терміном «витрати» та «затрати»;
- окреслено критерії класифікації витрат основної діяльності;
- удосконалено облікову політику в частині відображення в ній інформації про витрати основної діяльності;
- удосконалено аналітичний облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та визначено переваги застосування нормативного методу обліку витрат;
- запропоновано перелік субрахунків до рахунків 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», а також визначено положення, якими слід керуватися при виборі бази розподілу таких витрат для формування повної собівартості продукції (робіт, послуг);
- встановлено причини неефективного проведення аналізу витрат основної діяльності на підприємствах;
- розкрито методику аналізу витрат основної діяльності з використанням даних досліджуваного підприємства.

**Практична значимість** роботи полягає в тому, що результати дослідження в частині удосконалення обліку й аналізу витрат основної діяльності можуть бути застосовані як у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс», так і на інших вітчизняних підприємствах.

**Апробація результатів дослідження.** За результатами дослідження опубліковано статтю на тему «Облік витрат основної діяльності: методика і організація» у збірнику наукових праць студентів Тернопільського національного економічного університету «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (Тернопіль, 2017).

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

#### 1.1. Економічна сутність витрат

Ефективне функціонування суб'єктів господарювання є неможливим без постійного управління витратами та обґрунтованого визначення їх величини. Витрати торкаються в тій чи іншій мірі фактично всієї діяльності підприємства. Від їх рівня суттєво залежить конкурентоспроможність підприємства, процеси ціноутворення тощо.

З історичним розвитком економіки та на різних етапах розвитку суспільства змінювалось і саме розуміння, трактування та значення витрат. Поняття «витрати» зародилося ще в XXVII ст. до н.е. Воно почало формуватися в стародавніх країнах, серед яких Вавилон, Греція, Єгипет. Зокрема, у Стародавньому Єгипті тоді почали застосовуватись кошториси, а також здійснювався контроль за їх виконанням, нормуванням. При цьому формувалися щоденні письмові звіти про величину витрат. У Вавилоні, наприклад, застосовувалися зведені наряди на виконання робіт, здійснювався розподіл витрат на заробітну плату за категоріями робітників та видами робіт, а також планування та контроль за витратами на оплату праці. Досить довгий час застосовувалися реєстри, описи, іменні списки об'єктів витрат. У документах відображалися витрати сировини, витрати робочого часу у людино-днях, обсяг продукції. Об'єкти обліку і одиниці їх виміру були досить різними. Зокрема, таку продукцію, як цегла обліковували і поштучно, і в одиницях об'єму; у металообробній промисловості мірою вважали масу виробу; в суднобудуванні – місткість судна. В Єгипті у XV ст. до н.е. почали використовувати державне рахівництво, що під яким розуміли ведення облікових книг та формування звітності щодо державних видатків та доходів.

В подальшому у Греції були започатковані основи формування сучасної фінансової звітності, що базувалася на паралельному відображенні витрат та доходів від різних видів діяльності. При цьому почали здійснювати нормування таких об'єктів обліку. Облік здійснювали у вигляді хронологічного запису. За хронологічним записом робили рекапітуляцію, під якою розуміли систематичне рознесення всіх хронологічних записів. Це привело до нового методу, а саме рахунку. В той же час в Афінах були відповідні чиновники та контролери, які вели облік та формували звітність про державні видатки та доходи.

В ці періоди чіткого визначення категорії витрат не було. Під витратами розуміли ресурси (праця, матеріали), що використовувалися під час господарської діяльності і були об'єктом обліку на рівні держави.

З появою подвійного запису, який винайшов Лука Пачолі (1445-1515 рр.), стала першим етапом в розвитку виробничих витрат, яка призвела до спроб класифікації витрат. Зокрема, Л. Пачолі виділяв три класифікаційні групи витрат обігу: стосовно підприємства, товару і господарського процесу. Виходячи з зазначених груп, витрати розподіляли на прямі і непрямі, торгові та домашні, звичайні і надзвичайні. Хоча зазначена класифікація фактично стосувалася витрат обігу, проте тут мали місце й виробничі витрати.

З плином часу у світовій економічній науці утворились дві теорії, які базувались на понятті «витрати». Це була трудова теорія вартості та теорія граничної корисності, які мали ряд модифікацій. Засновником трудової теорії вартості вважають П. Буагільберта та В. Петті. До проблем визначення вартості В. Петті підійшов з точки зору пропорційного обміну, що визначається витратами праці на виробництво товарів і залежить від її продуктивності в різних галузях господарства [89, с. 153]. Далі розвиток теорію трудової вартості розвинув у своїх працях А. Сміт. Науковець сформував три підходи до трактування вартості:

перший – вартість визначається працею, затраченою на виробництво товару;



другий – вартість визначається купленою працею, тобто величиною чужої праці, яку товаровиробник може отримати в обмін на власну працю;

третьою – вартість визначається сумою доходів: заробітної плати, прибутку, ренти [110, с. 30].

Своє продовження трудова теорія вартості знайшла у працях К. Маркса, у яких розділено витрати окремого товаровиробника і суспільні витрати. Суспільні витрати визначалися на основі витрат живої та уречевленої праці і були вартістю товару, а витрати окремого товаровиробника – виходячи з витрат засобів виробництва, здійснених з метою виготовлення товару, та витрат на оплату праці працівників, зайнятих його виготовленням. Суспільні витрати від витрат окремого товаровиробника відрізнялися на величину додаткового продукту. До витрат обігу (витрат, пов'язаних з реалізацією товару) К. Маркс відносив чисті та додаткові витрати. До перших він відносив торгівлю та рекламу, а других – витрати на сортування, зберігання, транспортування. Науковець виходив з того, що до вартості товару включають як витрати виробництва, так і витрати, які продовжують процес виробництва, тобто є додатковими витратами або витратами у сфері обігу.

Ще одним з вищезазначених підходів до розуміння витрат виробництва є теорія граничної корисності, представниками якої були В. Джевонс, Е. Бем-Баверк, К. Менгер, В. Парето, В. Візер. Науковці вважали, що недоречним є трактування вартості як витрат праці чи трьох факторів виробництва. З їхньої точки зору, під вартістю слід розуміти ступінь корисності результату. Ця теорія упускає виробництво товарів та самі витрати виробництва.

Представники неокласичної теорії вартості зазначали, що теорія граничної корисності та теорія трудової вартості є складовими одного цілого. Під витратами тут розуміли витрати землі, праці, капіталу та організаторських здібностей.

Великого значення корисності надає у своїй теорії вартості Н.В. Сеніор, який вважає її першим чинником вартості. При цьому другим чинником є рівень доступності блага, що визначається витратами виробництва. Останні, на

думку Н.В. Сеніор, включають такі елементи, як праця та капітал. Вони є першим кроком до кількісного прояву вартості у процесі обміну, хоча недоступність і корисність блага в значній мірі впливають на його оцінку. Вчений стверджує, що витрати виробництва є лише регулятором цін, а кінцеве їх визначення залежить від попиту і пропозиції [11, с. 456].

Промислова революція на початку XIX ст. була важливим етапом розвитку виробничих витрат, створивши переломний момент в їх історії. У цей час багато досліджень присвячено проблемам класифікації виробничих витрат, їх розподілу та відображення в обліку. Вже тоді розглядалось питання, що, крім витрат на сировину та працю, до складу виробничих витрат слід включити витрати на устаткування та ренту. Почав використовуватись такий термін, як собівартість виробленої продукції, під яким розуміли виробничі витрати, затрачені на виробництво конкурентного продукту. Із появою таких додаткових витрат виробництва як знос та рентні платежі з'явилося переконання, що не всі витрати в повній мірі мають відноситись на собівартість продукції. Це призвело до появи вчень з різними теоріями формування собівартості готової продукції [9, с. 12].

На початку XX ст. у теорії витрат почали використовувати математичні методи. В основі виробничої функції, сформованої неокласиками, лежало визнання того, що економіка функціонує за принципом порівняння витрат і результатів. За допомогою математичних методів Є.Є. Слуцький відобразив взаємодію теорії попиту та пропозиції та теорію витрат виробництва. В той же час російські науковці зосередили свою увагу на проблемах виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, а також піднімали питання нормативного обліку витрат. Німецькі науковці і практики зазначали, що основним завданням обліку є розрахунок собівартості. При цьому вони здійснили поділ витрат на постійні і змінні.

Цікавим є погляд німецького вченого Е. Шмаленбаха, що актив – це витрати – це витрати, що не стали доходами, а пасив – доходи, що не стали витратами. На його погляд, для визначення фінансового результату необхідно

зосередити увагу на русі грошових витрат і доходів, які, в свою чергу, повинні включати матеріальні витрати та доходи [89, с. 154].

Важливими є дослідження представників англійської школи, ідеї яких щодо обліку витрат покладено в основу систем «директ-кост» та «стандарт-кост».

Як видно з вищенаведеного, витрати на різних етапах поступово змінювалися, доповнювалися, але витрати на придбання сировини, на оплату праці, на обов'язкові платежі, амортизацію, залишилися незмінними у складі витрат виробництва.

О.Л. Супрученко в еволюції знань про витрати виділила шість етапів, серед яких:

I (XXVIII – IV ст. до н.е.) – облік і контроль витрат здійснюється на рівні господарському та державному. Застосовуються кошториси, щоденні письмові звіти про витрати, зведені наряди на виконання робіт тощо. Виникає державне рахівництво;

II (III-II ст. до н.е.) – започатковано основи формування сучасної фінансової звітності, яка базується на паралельному відображенні витрат і доходів від різних видів діяльності. Поточний облік ведеться у хронологічній послідовності;

III (I ст. до н.е. – XIV ст.) – знання про витрати ґрунтуються на наявних уявленнях та дослідженнях попередніх періодів;

IV (XV – XIX ст.) – здійснено спробу розкрити сутність поняття «витрати», з'являються різноманітні теорії витрат: теорія витрат, теорія граничної корисності, вчення про справедливу ціну, суб'єктивна теорія витрат альтернативних можливостей, теорія трьох факторів, теорія трудової вартості;

V (до середини XX ст.) – застосовуються математичні методи у теорії витрат, досліджено поведінку витрат, виділено витрати як об'єкт обліку і контролю;

VI (кін. XX – поч. XXI ст.) – виникає теорія управління витратами, в основі якої лежить теорія економіки підприємств, управлінський облік,

менеджмент, аналіз та контролінг. Виникають такі нові поняття, як трансакційні витрати, екологічні витрати, трансформаційні витрати тощо [91].

Сутність економічної категорії «витрати» в різних економічних теоріях наведено на рис. 1.1.

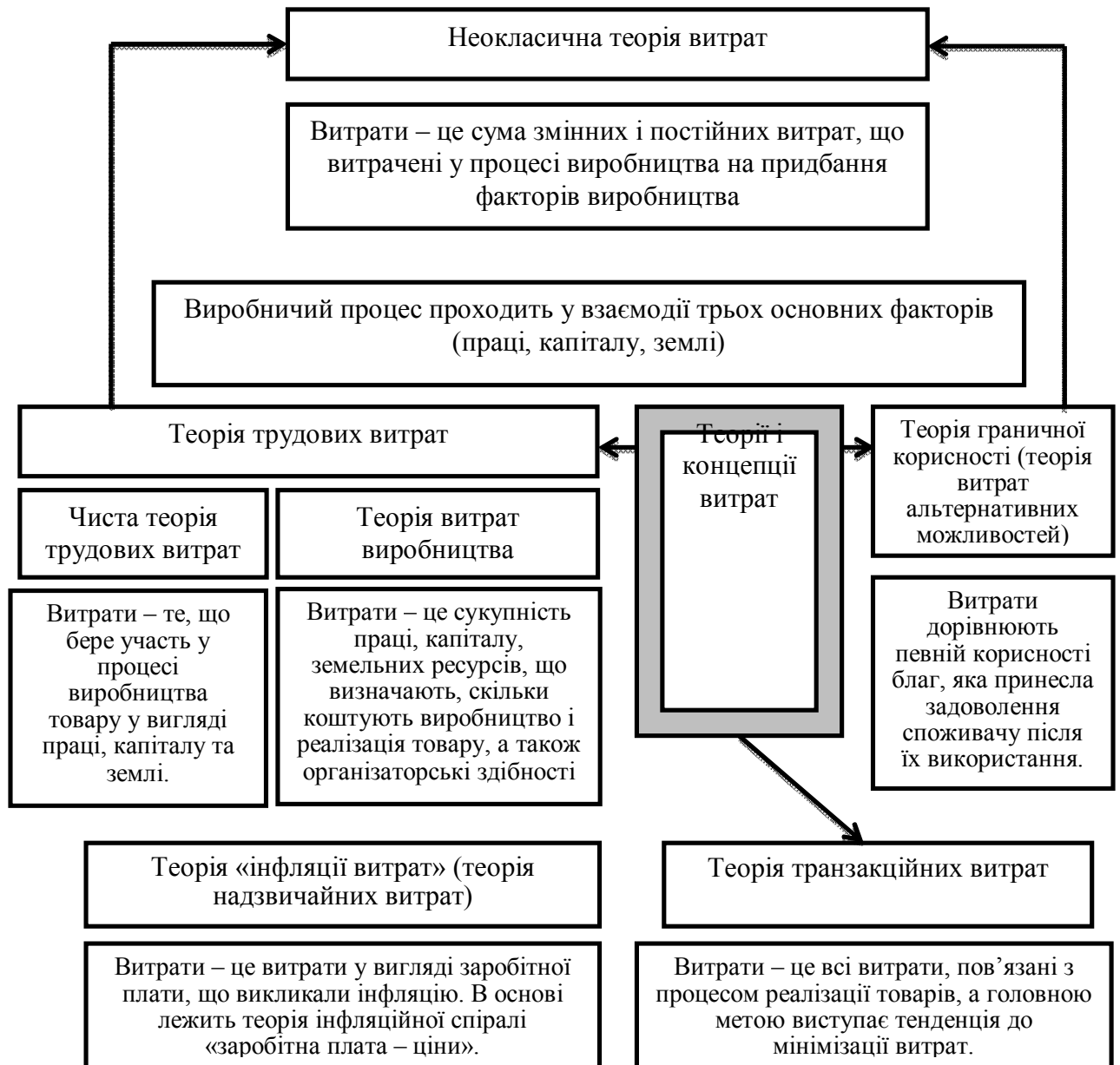


Рис. 1.1. Сутність категорії «витрати» в різних економічних теоріях [80, с. 422]

Нині існують різні трактування поняття «витрати». В нормативних документах, зокрема в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» під витратами визначено зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів

або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [59]. В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [34] подано аналогічне визначення витрат, за винятком того, що слова «у вигляді вибуття активів» замінено на «у вигляді зменшення активів». Незважаючи на те, що відмінності і даних визначеннях є несуттєвими, проте, вважаємо, що в нормативних документах трактування одних і тих же термінів має бути дослівним з метою уникнення дискусійних моментів. Трактування терміну «витрати» науковцями наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

## Трактування терміну «витрати» в науковій літературі

№ з/п	Автор	Трактування витрат
1	2	3
1.	Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С.	Витрати підприємства – формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток) [26, с. 43]
2.	Дерій В.А.	Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами. [19, с.158]
3.	Н.М.Ткаченко, Н. В. Гуріна	Витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировина матеріали, паливо тощо), і засоби праці (будівлі, споруди, машини та устаткування) у формі амортизації, що переносять свою вартість на заново створений продукт [93, с. 215]  Витрати – це зменшення економічних вигод за рахунок вибуття і/або зменшення вартості активів (грошових коштів, їх еквівалентів чи будь-якого іншого майна у матеріальній або нематеріальній формі) та збільшення зобов'язань (навіть якщо в результаті їх виникнення не відбулося створення активу), що в свою чергу призвело до зменшення

		величини власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [95]
--	--	--

Продовж. табл. 1.1

1	2	3
4.	А. Череп	Витрати – економічна категорія, що відображає вартість матеріальних, трудових, інформаційних ресурсів та технологічного обслуговування процесу виробництва при створенні продукції [19]
5.	Бланк И.А.	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції [7, с. 19]
6.	Глен А. Велш, Деніел Г. Шор	Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу [16, с. 37]
7.	Онисько С.М., Марич П.М.	Виробничі витрати – це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва) [64, с. 123]
8.	Цал-Цалко Ю.С.	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [104, с. 17]
9.	Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А.	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети [97, с. 32]

Як видно з табл. 1.1, в економічній науці має місце два підходи до визначення витрат – бухгалтерський та економічний. Розуміння витрат економістами ґрунтується на факті обмеженості ресурсів та можливості їх альтернативного використання. Використання ресурсів для виробництва певного товару означає неможливість виробництва з таких ресурсів іншого альтернативного товару. Зміст витрат в економіці полягає з відмовою від виробництва альтернативних товарів чи послуг.

Погоджуємось з думкою Л. Нападовської, що поняття «витрати» відповідно до вітчизняних положень бухгалтерського обліку означає використання (відтік) грошових коштів. Тобто це зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду через зменшення активів чи збільшення зобов'язань підприємства, що призведе до зменшення капіталу. Для операцій, які відображають використання ресурсів безпосередньо у процесі виробництва продукції (робіт чи послуг), не можна використовувати поняття «витрати», що визначено такими згідно з П(С)БО 16 «Витрати», бо під час відпуску матеріалів на виробництво та безпосередньо в процесі самого виробництва не відбувається зменшення активів чи збільшення зобов'язань. Має місце лише перехід лише одних видів ресурсів в інші (незавершене виробництво чи готову продукцію) [58, с. 64]. Вартість використаних ресурсів у фінансовому обліку визнається витратами звітного періоду тільки в тому випадку, якщо готова продукція (роботи, послуги) реалізована, адже у фінансовому обліку з метою визначення фінансового результату господарської діяльності звітного періоду слід порівняти доходи звітного періоду з відповідними їм витратами. Згідно з принципами фінансового обліку, повинен відбутися повний виробничий цикл, навіть якщо він становить більше року (за виключенням випадків, що регулюються П(С)БО 18 «Будівельні контракти»), перш ніж вартість затрачених ресурсів визнають витратами.

У зв'язку з цим має місце використання а в обліку не лише терміну «витрати», а й «затрати». Затрати – найбільш невизначене слово в бухгалтерському обліку, яке часто має різне змістове наповнення. Національне законодавство дає визначення лише поняттю витрат.

Враховуючи погляди різних науковців, виділяють кілька підходів до розуміння понять «витрати» і «затрати» (рис. 1.2).

Т.Е. Дихтл, М. Швайтцер, Ф.К. Беа визначили під витратами розподілені по періодах і такі, що впливають на результати господарської діяльності підприємства, грошова оцінка яких відповідає основним вимогам про складання звітності. Затрати – це споживання виробничих чинників, їх зв'язок з

виробництвом продукції, оцінка споживання виробничих чинників. Сопко В. В. подає затрати, як використання речовин та сил природи у процесі конкретної операційної чи не операційної діяльності, пов'язаних із виготовленням певного виду виробу». Аврова І.А. до затрат відносить засоби, які використані на придбання ресурсів, що є в наявності та відображаються в балансі як активи підприємства та можуть в майбутньому принести дохід [85].

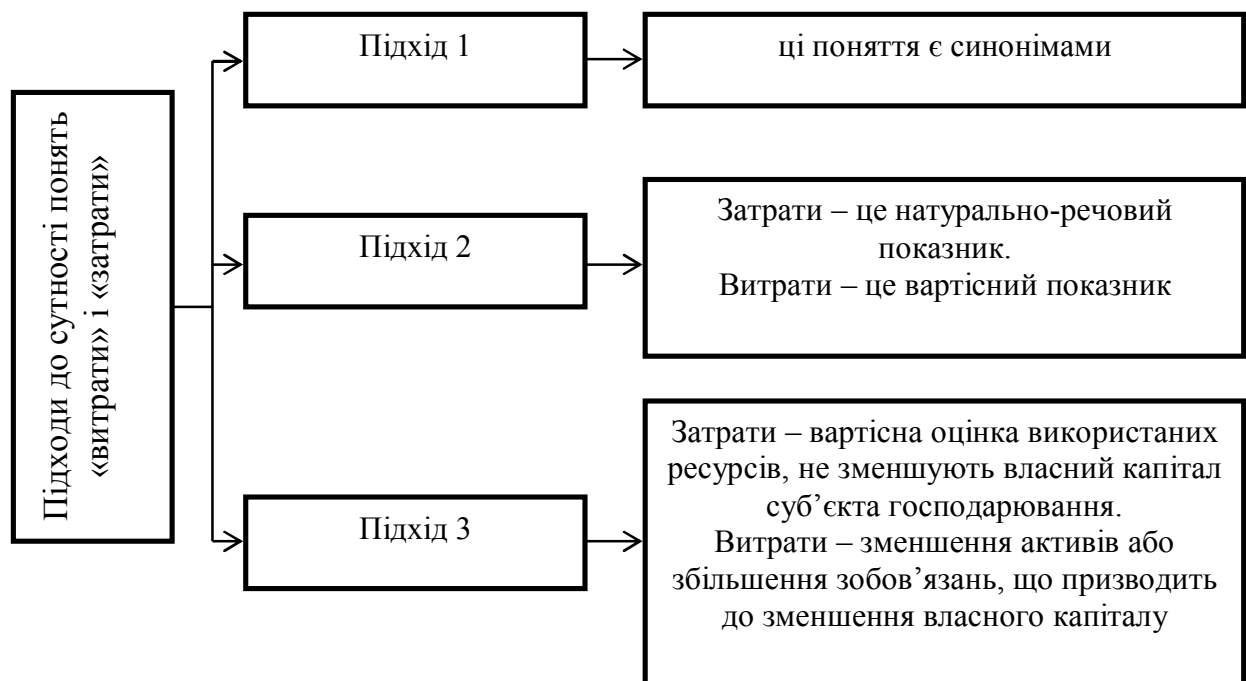


Рис. 1.2. Підходи до взаємозв'язку понять «витрати» і «затрати»

Для відображення відмінностей між витратами певного періоду та затратами, що виникають у зв'язку з ними, Чигасов С.Г. запропонував визначати таке: затрати поточного року є й витратами підприємства за цей рік; затрати, які були понесені до початку поточного року, стають витратами цього року і виникають як активи на початок поточного року; затрати поточного року можуть бути витратами майбутніх років і будуть відображені в якості активів на кінець поточного року [109, с. 42].

З позиції Г.М. Колісник, витрати виступають в трудовій, натурально-речовій і вартісній формах. Трудову форму витрат становлять витрати



суспільної праці, які відображені необхідною і додатковою працею. Натурально-речові витрати виробництва, що виражені в формі собівартості – це використана частина коштів виробництва і витрати на оплату праці працівників [42, с. 255]. Поняття витрати і «затрати» автор, поділяючи думку О.Г. Шпикуляка, розмежовує таким чином (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

## Ознаки розмежування категорій «витрати» і «затрати» [114, с. 37]

№ з/п	Витрати	Затрати
1.	Вартісний показник.	Натурально-речовий показник.
2.	Джерело: ресурси й активи.	Джерело: вартість одиниці ресурсів й активів, вкладених у виробництво.
3.	Рівень: визначається технологією і організацією виробництва.	Рівень: визначається вартістю, ціною вхідних ресурсів.
4.	Вплив: продуктивність виробництва, конкурентоспроможність продукту.	Вплив: прибутковість бізнесу і цінова конкурентоспроможність товару.
5.	Мінімізація: покращення техніко-технологічного оснащення й організації праці.	Мінімізація: оптимізація затрат і постачання ресурсів за прийнятними цінами

На думку А.В. Зонової, затрати – це величина авансованих засобів, що використовуються в процесі кругообігу від початку до кінця без зміни первинної величини. Перетворення затрати у витрати відбувається в кінці кругообігу при реалізації виготовленої продукції. Золотарьова Н.Г., в свою чергу, поділяє затрати на економічні та бухгалтерські. Економічні, на її думку, є втраченими можливостями, тобто сума грошей, яку можна було б отримати за умови настання найкращого варіанту розвитку подій. Бухгалтерські – це фактичні затрати чинників виробництва, які придбані за ринковими цінами. Дікань Л.В. та Калініченко О.О. зазначають, що затрати пов'язані з чинниками,

які здійснюють вплив на результати виробничої діяльності підприємства, а витрати пов'язані з фінансовими сторонами такого виду діяльності [23, с.34].

Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.В. Макухін, Н. М. Ткаченко, Н. В. Гуріна зробили висновок, що сутність затрат підприємства ґрунтується на таких трьох важливих положеннях:

1. Затрати визначаються використанням ресурсів, відображаючи, скільки і яких ресурсів використано на виробництво та реалізацію продукції.

2. Обсяг використаних ресурсів може бути поданий у грошових і натуральних одиницях.

3. Визначення затрат завжди співвідноситься з конкретною метою, тобто обсяг використаних ресурсів у грошовому виразі розраховують для визначення певної функції (виробництва продукції, її реалізації) або виробничого підрозділу підприємства [98; 29].

Поняття «затрати» (cost) має відношення до будь-якого використання ресурсів, в тому числі і на придбання активів. В той же час термін «витрати» (expense) стосується (окрім збільшення зобов'язань) використання лише тих активів, які під час визначення прибутку господарського суб'єкта за встановлений період часу ставляться у відповідність доходам.

Враховуючи напрацювання науковців, у табл. 1.3 здійснено порівняльну характеристику термінів «затрати» і «витрати».

Таблиця 1.3

#### Порівняльна характеристику термінів «затрати» і «витрати»

№ з/п	Витрати	Затрати
1	2	3
Вплив на капітал підприємства	Не впливають на величину капіталу.	Призводять до зменшення капіталу.
Відображення у звітності	Відображаються у формі 1 «Баланс» («Звіт про фінансовий стан»).	Відображаються у формі 2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід»).
Порядок визнання	В момент використання ресурсу (активу)	В момент списання активу або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного

		капіталу.
Вплив на прибуток	Не впливають на величину прибутку	Впливають на величину прибутку

Продовж. табл. 1.3

1	2	3
Одиниці виміру	Вартісні	Вартісні, натуральні
Перетворення	-	Перетворюються у витрати в момент реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Для належного управління витратами необхідно мати щодо них повну, достовірну та оперативну інформацію. Інформаційну функцію в цьому випадку виконує система бухгалтерського обліку, в межах якої облік витрат є одним з найважливіших об'єктів. Тому перед управлінським персоналом постає важливе завдання впровадження відповідної системи обліку витрат, яка полягала б в інтегруванні та накопиченні інформації для прийняття ефективних управлінських рішень і координації проблем та перспектив майбутнього розвитку підприємства.

## **1.2. Класифікація витрат та встановлення ролі витрат основної діяльності в їх структурі**

Обґрунтоване формування витрат забезпечує дотримання їх економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат і, як наслідок, підвищення ефективності функціонування суб'єктів господарювання. Витрати підприємства є неоднорідними за своїм характером, що вимагає їх належної класифікації. Остання є одним із методів пізнання та вивчення явищ, процесів і об'єктів, який полягає в їх розподілі на класи, виходячи з визначених ознак, властивостей, а також закономірностей зв'язків між ними.

Класифікація витрат стоїть в основі відображення їх в обліку та здійснення аналізу на підприємстві. Вона дає змогу оцінити понесені витрати, знайти можливі способи їх оптимізації та прийняти обґрунтовані рішення щодо

управління ними. Виділення великої кількості класифікаційних ознак забезпечує вищий ступінь пізнання досліджуваних явищ, процесів, об'єктів та можливостей управління ними. Водночас групування витрат має бути обґрунтованим та не містити зайвої інформації, збір якої вимагає затрат часу та ресурсів підприємства.

В економічній літературі і на практиці класифікують витрати за різними ознаками. Класифікація витрат є необхідним науковим елементом пізнання всіх витрат, що мають місце на підприємстві. Важливість класифікації витрат підкреслює Ф.Ф. Бутинець, вказуючи, що її роль полягає в управлінні ними і, перш за все, з метою здійснення калькуляції собівартості продукції (робіт послуг) для різних потреб управління підприємства. Науковець виділяє такі ознаки класифікації витрат:

1) за способом перенесення вартості на продукцію (прямі і непрямі витрати);

2) за видами продукції (робіт, послуг) (витрати на вироби, витрати на групи виробів, витрати на замовлення);

3) за статтями калькуляції (сировина і матеріали (за мінусом зворотних відходів), куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби, паливо і енергія на технологічні цілі, зарплата виробничих працівників (основна і додаткова), відрахування на соціальні заходи, загальновиробничі витрати);

4) за економічним змістом (елементами витрат) (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати);

5) за місцем виникнення витрат (витрати виробництва, витрати цеху, витрати дільниці);

6) за календарними періодами (поточні витрати (витрати, періодичність яких менше одного місяця); одноразові витрати (витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу);

7) за функціями управління (виробничі витрати, невиробничі витрати);

8) в залежності від доцільності їх здійснення (продуктивні витрати, непродуктивні витрати) [9, с. 14-15].

3.В. Задорожний класифікацію витрат здійснює за такими ознаками (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

## Класифікаційні ознаки витрат підприємства [31, с. 66-71]

№ з/п	Класифікаційні ознаки витрат	Види витрат
1.	Спосіб зарахування до собівартості	прямі та непрямі
2.	Відношення до обсягу виробництва	постійні і змінні
3.	Відношення до господарського процесу	основні, накладні
4.	Порядок віднесення на період генерування прибутку	на продукт, на період
5.	За видами	елементи витрат, статті калькуляції
6.	За можливістю контролю	контрольовані, неконтрольовані
7.	За центрами витрат і центрами відповідальності	за окремими видами продукції, послугами, структурними підрозділами, відповідальними особами
8.	За функціями управління	виробничі, комерційні, адміністративні

Крім перелічених в таблиці 1.3 ознак класифікації В.А. Дерій додає ще ряд ознак, які прямо або опосередковано згадують ті або інші автори:

1. За економічним змістом (затрати: а). засобів праці; б). предметів праці; в). живої праці).

2. За роллю в господарському процесі (чисті; додаткові (затрати на збереження, транспортування, доопрацювання)).

3. За доцільністю (продуктивні, непродуктивні).

4. За календарними періодами (поточні, попередніх та майбутніх періодів).

5. За стадіями виробничого процесу (на закупівлю, на зберігання, на реалізацію).

6. За залежністю (залежні, незалежні).

7. За охопленими бізнес-планами (заплановані, незаплановані).
8. За охопленим нормуванням (нормовані, ненормовані).
9. За відношенням до собівартості (що відносяться на собівартість реалізації; що відносяться на фінансові результати або відшкодовуються за рахунок інших джерел покриття).
10. За строком планування (коротко-, середньо- і довгострокові).
11. В залежності від управлінських рішень (релевантні та нерелевантні).
12. В залежності від періоду здійснення (вичерпані, невичерпані).
13. В залежності від прийнятого рішення щодо завантаження потужностей (маржинальні, середні).
14. В залежності від реальності здійснення (дійсні та можливі).
15. За ступенем опосередкування (загальні, середні).
16. За календарними періодами (поточні, одноразові).
17. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат (умовно-постійні, умовно-змінні).
18. В залежності від потужності (обов'язкові, дискреційні).
19. За структурою (одноеlementні, комплексні).
20. В залежності від ефективності (ефективні, неефективні).
21. За складом (фактичні, планові (прогнозні)).
22. За видами діяльності (витрати звичайної та надзвичайної діяльності).
23. Щодо об'єкта оподаткування (валові, невалові; подвійного призначення) [19, с. 158-159].

В.М. Панасюк пропонує застосовувати такі класифікаційні ознаки витрат виробництва: за економічним змістом; за способом віднесення на продукцію; за формою залежності від обсягів виробництва; за методом списання витрат; за єдністю складу витрат; за елементами витрат; за статтями витрат; за строками виникнення; з позицій управлінських функцій; за релевантністю; за місцем виникнення; за ступенем контролю; за ступенем контролювання [70, с. 178].

Я. В. Соколов здійснює групування витрат за такими критеріями: за типом факторів господарського життя (дії, події); стосовно грошей (монетарні,

немонетарні); за визнанням (оплачені та нараховані), щодо балансу (некапіталізовані, ті, що капіталізуються), за очікуванням (ординарні й екстраординарні), за оцінкою (нормативні та планові) та ін. [88].

В. Ф. Палій здійснює групування витрат за такими ознаками: 1) ступенем впливу обсягу виробництва: постійні, змінні; 2) періодичністю вкладень: поточні й одночасні; 3) способом віднесення до собівартості (прямі та накладні); 4) ступенем агрегування: на одиницю продукції, сумарні; 5) відношенням до виробничого процесу (виробничі й невиробничі); 6) часом розрахування: планові та фактичні [67].

Під час формування облікової інформації з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень має місце дещо інший підхід до класифікації витрат, оскільки управлінський персонал підприємства має знати собівартість виробництва кожного виду продукції, прибуток від її реалізації в загальній величині прибутку, можливість зміни ціну на продукцію тощо. В цілях управління поділ витрат здійснюють за принципом: різні витрати для різних цілей. У зв'язку з цим виділяють такі напрямки класифікації витрат (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Класифікація витрат з метою прийняття управлінських рішень  
[4, с. 109]

3.В. Задорожним класифікація витрат в управлінському обліку здійснена за такими групами:

1) оцінка запасів і визначення фінансових результатів (витрати на продукцію і витрати періоду, за елементами витрат і калькуляційними статтями, прямі і непрямі, основні і накладні, одноразові і поточні, нормативні і ненормативні, виробничі і невиробничі, за центрами витрат і центрами відповідальності, вичерпані і невичерпані, здійснені і визнані);

2) планування і прогнозування (постійні, змінні, умовно-постійні, релевантні, нерелевантні, дійсні, можливі, планові, непланові, маржинальні, середні, за центрами витрат і центрами відповідальності, за елементами витрат і калькуляційними статтями);

3) контроль і регулювання (контрольовані, неконтрольовані, за центрами витрат і центрами відповідальності, за елементами витрат і калькуляційними статтями) [33, с. 103].

В нормативних документах, що регулюють систему бухгалтерського обліку, витрати також групуються за певними ознаками. Класифікація витрат досить детально розглянута в П(С)БО 16 «Витрати». У вказаному положенні витрати класифікуються в залежності від видів діяльності, за економічними елементами і статтями витрат.

В залежності від видів діяльності витрати поділяють на витрати операційної діяльності, що включають витрати основної та іншої операційної діяльності, витрати фінансової діяльності та витрати інвестиційної діяльності (рис. 1.4).

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дано такі визначення основної, операційної, фінансової та інвестиційної діяльності:

основна діяльність – це операції, які пов'язані з виробництвом чи реалізацією продукції, робіт, послуг або товарів, що є головною ціллю створення підприємства і забезпечують основну частку доходу;



операційна діяльність – це основна діяльність підприємства та інші види діяльності, що не є фінансовою або інвестиційною діяльністю;

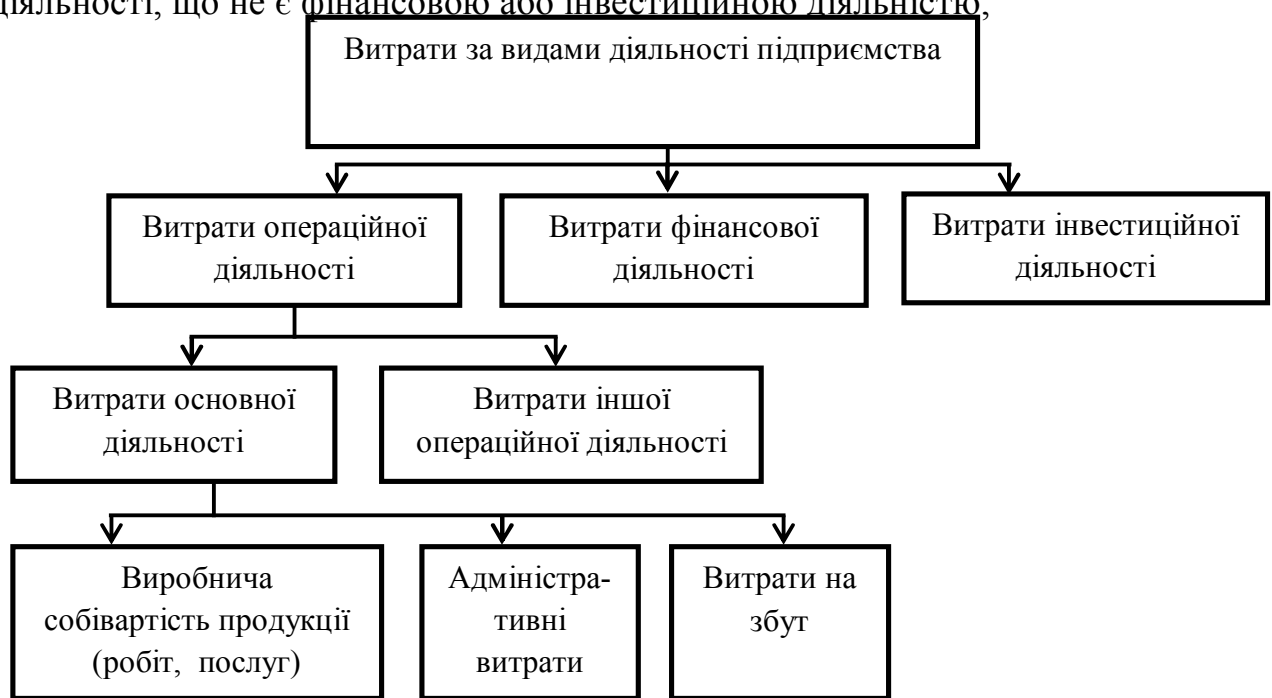


Рис. 1.4. Поділ витрат за видами діяльності

фінансова діяльність – це діяльність, яка зумовлює зміни у розмірі і складі власного та позикового капіталів суб'єкта господарювання;

інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація необоротних активів та фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів [59].

У П(С)БО 16 «Витрати» витрати поділено за статтями калькулювання виробничої собівартості на: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Витрати операційної діяльності відповідно до вищезазначеного стандарту поділено за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;

– інші операційні витрати.

Поділ витрат за видами діяльності покладено в основу побудови розділу I Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), а поділ витрат за елементами – в основу розділу III зазначеної форми фінансової звітності.

Досить детальну класифікація витрат підприємство подано в галузевих методичних рекомендація. Так, відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 витрати класифікують наступним чином (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Класифікація витрат згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [55]

Ознаки	Витрати
1	2
1. За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби, групи робочих місць, відділення
2. За видами продукції, робіт, послуг	витрати на деталі, вузли, вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, замовлення, процеси, виробництва тощо
3. За видами витрат	витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
4. За єдністю складу (однорідністю) витрат	витрати одноелементні, комплексні
5. За способами перенесення вартості на продукцію	витрати прямі, непрямі
6. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	витрати змінні, постійні
7. За календарними періодами	витрати поточні, одноразові
8. За доцільністю витрачання	витрати продуктивні, непродуктивні
9. За визначенням відношення до собівартості	витрати на продукцію, витрати періоду

В свою чергу, в Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31 грудня 2010 року № 573 запропоновано таку класифікацію витрат (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Класифікація витрат згідно з Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [53]

Ознаки	Витрати
1	2
1. За видами діяльності	витрати звичайної діяльності; витрати операційної діяльності; витрати основної діяльності.
2. За місцем виникнення	витрати основного виробництва; витрати другорядного виробництва; витрати допоміжного виробництва; витрати за географічною ознакою.
3. За видами витрат	за економічними елементами; за статтями калькулювання
4. За способами віднесення вартості витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт	прямі витрати; загальновиробничі (непрямі) витрати
5. За ступенем впливу обсягу будівельно-монтажних робіт на рівень витрат	постійні; змінні
6. За результативністю витрачання	продуктивні; непродуктивні.
7. За календарними періодами виникнення витрат	поточні; довгострокові; одноразові.
8. За приналежністю до договору підряду на виконання робіт з будівництва	витрати за договором підряду; витрати періоду
9. За наявністю надзвичайних подій	надзвичайні витрати

Як видно з табл. 1.4 та 1.5, переважна більшість ознак класифікацій в методичних рекомендаціях є однаковими, зокрема: вид витрат, спосіб перенесення вартості на об'єкт витрат, ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат, календарний період, результативність витрачання, місце виникнення. Важливими з точки управління є й інші класифікаційні ознаки, які знайшли відображення в методичних рекомендаціях, що стосуються промисловості, але не знайшли його в методичних рекомендаціях щодо

будівництва і навпаки. Це зокрема, такі ознаки, як вид продукції, робіт, послуг, єдність складу витрат, види діяльності.

Схожі класифікаційні ознаки виділено й у інших методичних рекомендаціях з формування собівартості відповідних об'єктів калькулювання. Так, у Методичних рекомендаціях з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті [54] здійснено поділ витрат за такими ознаками: за місцем виникнення; за видами; за способами віднесення на собівартість перевезень; за ступенем впливу обсягів перевезень (робіт, послуг) на рівень витрат; за складом; за звітними періодами; за доцільністю. Тобто відмінним є лише поділ витрат за звітними періодами, згідно з яким витрати на перевезення (роботи, послуги) поділяються на поточні, витрати майбутніх періодів та минулих періодів.

Як уже було відмічено, поділ витрат за видами діяльності є пріоритетним, оскільки саме в розрізі видів діяльності побудовано форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та № 3 «Звіт про рух грошових коштів» фінансової звітності. Серед усіх видів діяльності основна діяльність є головною складовою господарювання підприємства, основною метою його функціонування. Переважна величина активів, що формуються на підприємстві, основна чисельність його працівників обслуговують саме цю діяльність. Відповідно прибуток від основної діяльності за нормальних умов функціонування суб'єкта господарювання займає найбільшу питому вагу в загальному обсязі прибутку підприємства.

Враховуючи вищезазначене, на підприємстві доцільно на основі запропонованих у нормативних документах та науковій літературі ознаках класифікації виділяти ті з них, за якими слід класифікувати витрати основної діяльності. На нашу думку, це можуть бути такі критерії класифікації (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

## Класифікація витрат основної діяльності

№	Ознака	Вид витрат	Характеристика виду витрат
---	--------	------------	----------------------------

з/п	класифікації витрат		
1	2	3	4
1.	За економічними елементами	матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; податки, збори (обов'язкові	сукупність економічно однорідних витрат в грошовому виразі за їх видами (це групування дозволяє відповісти на запитання, що витрачено на даний об'єкт)

Продовж. табл. 1.7

1	2	3	4
		платежі); роботи і послуги зі сторони; інші витрати основної діяльності)	
2.	За способами перенесення вартості на продукцію	прямі	витрати, які можуть бути безпосередньо включені до її собівартості окремого виду продукції (робіт, послуг)
		непрямі	витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом
3.	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	змінні	витрати, величина яких зростає (зменшується) зі збільшенням (зниженням) обсягу випуску продукції (робіт, послуг)
		постійні	витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції не змінюється
4.	За визначенням відношення до собівартості	витрати на продукцію (роботи, послуги)	витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг)
		витрати періоду	витрати, які не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені
5.	За видами продукції, робіт, послуг	витрати на замовлення, процеси, деталі, вузли, окремий вид продукції, тощо	витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції, робіт і послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за індивідуальними замовленнями), груп однорідних виробів, типових представників виробів тощо
6.	За однорідністю складу витрат	одноеlementні	складаються з одного елементу витрат
		комплексні	складаються з кількох економічних елементів
7.	За доцільністю витрачання	продуктивні	передбачені технологією та організацією виробництва
		непродуктивні	не обов'язкові, які формуються у результаті недоліків організації виробництва, порушення його технології тощо
8.	За центрами витрат і центрами відповідальності	за окремими видами продукції, послугами, структурними підрозділами, відповідальними особами	використовується для визначення собівартості окремих видів продукції, послуг, структурних підрозділів, бригад, відповідальних осіб тощо
9.	За статтями калькуляції	прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загально-	за номенклатурою статей калькуляції обліковуються витрати виробництва продукції, калькулюється собівартість продукції

		виробничі та постійні розподілені загально-виробничі витрати.	
10.	За календарними періодами	поточні	постійні, звичайні витрати або витрати, у яких періодичність менша ніж місяць
		разові	однократні витрати, або витрати, які здійснюються один раз (з періодичністю

Продовж. табл. 1.7

1	2	3	4
			більш ніж місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу
11.	За можливістю контролю	контрольовані	витрати, сума яких залежить від прийнятих управлінських рішень певним центром відповідальності
		неконтрольовані	витрати, які не залежать від прийняття управлінських рішень певними відповідальними особами
12.	За функціями управління	виробничі	Витрати, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)
		комерційні	витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг)
		адміністративні	загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством

Класифікацію витрат за економічними елементами визначено в національних стандартах лише для операційної діяльності. Погоджуємось з думкою З.В. Задорожного, що це є не обґрунтованим, адже під час усіх видів діяльності підприємства здійснюють економічно однорідні витрати. Тому у табл. 1.6 представлено поділ витрат основної діяльності за елементами, що виділено професором З.В. Задорожним [31; 33]: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; податки, збори (обов'язкові платежі); роботи і послуги зі сторони; інші витрати основної діяльності.

Враховуючи значну кількість критеріїв класифікації витрат, поданих в науковій літературі, необхідно відмітити, що: доцільною є класифікація, що буде мати практичне застосування; класифікація витрат має бути узгодженою з цілями управління; класифікація має носити комплексний характер; обрана підприємством класифікація витрат може коригуватися та удосконалюватися з

розвитком бухгалтерського обліку, зміною зовнішніх і внутрішніх умов функціонування підприємства тощо.

На практиці процес класифікації має включати такі етапи: I – вибір напряму класифікації; II – вибір ознак класифікації в межах кожного напряму; III – формування видів витрат.

### **1.3. Нормативно-правове регулювання обліку витрат основної діяльності**

Система бухгалтерського обліку в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без забезпечення належного їхнього нормативно-правового регулювання. Останнє формувалось протягом багатьох років і нині перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються різними чинниками, серед яких: економічні, політичні, соціальні, інтеграційні та ін.

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку здійснюється в межах чотирьох рівнів:

- I рівень – кодекси, законодавчі акти, укази президента, постанови;
- II рівень – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- III рівень – методичні рекомендації, вказівки, інструкції;
- IV рівень – робочі документи з бухгалтерського обліку підприємства.

В.А. Дерій нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку поділяє за такими рівнями:

- міжнародні або континентальні (МСФЗ, Директиви ЄС);
- загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента України, КМУ, ВРУ);
- загальнооблікові (акти Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, НБУ, Державного казначейства України, Державної фіскальної служби України);

- галузеві (відомчі) (акти профільних міністерств та відомств);
- регіональні (нормативно-правові акти обласних і районних державних управлінь, служб, відділів, груп);
- внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові) [21, с. 80].

З позиції Н.В. Секіріної основними видами нормативно-правового забезпечення обліку витрат суб'єктів господарювання є: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про аудиторську діяльність»; укази Президента України; рішення та постанови Кабінету Міністрів України; розпорядження, листи, накази, постанови, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (щодо списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи»; 31 «Фінансові витрати» (підприємства, що повинні публічно представляти річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси»; 9 «Витрати на дослідження і розробки»); Кодекси України (Бюджетний, Цивільний, Податковий, Господарський, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості; вказівки, інструкції, положення; план рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і ін. [86, с. 235- 236].

Нормативно-правове регулювання системи бухгалтерського обліку, в тому числі й обліку витрат основної діяльності можна подати у вигляді такої схеми (рис. 1.5).

Основним законом, що регулює бухгалтерський облік в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Даний закон складається з таких розділів:

- розділ I «Загальні положення»;
- розділ II «Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності»;
- розділ III «Організація та ведення бухгалтерського обліку»;
- розділ IV «Фінансова звітність»;



## розділ V «Прикінцеві положення»

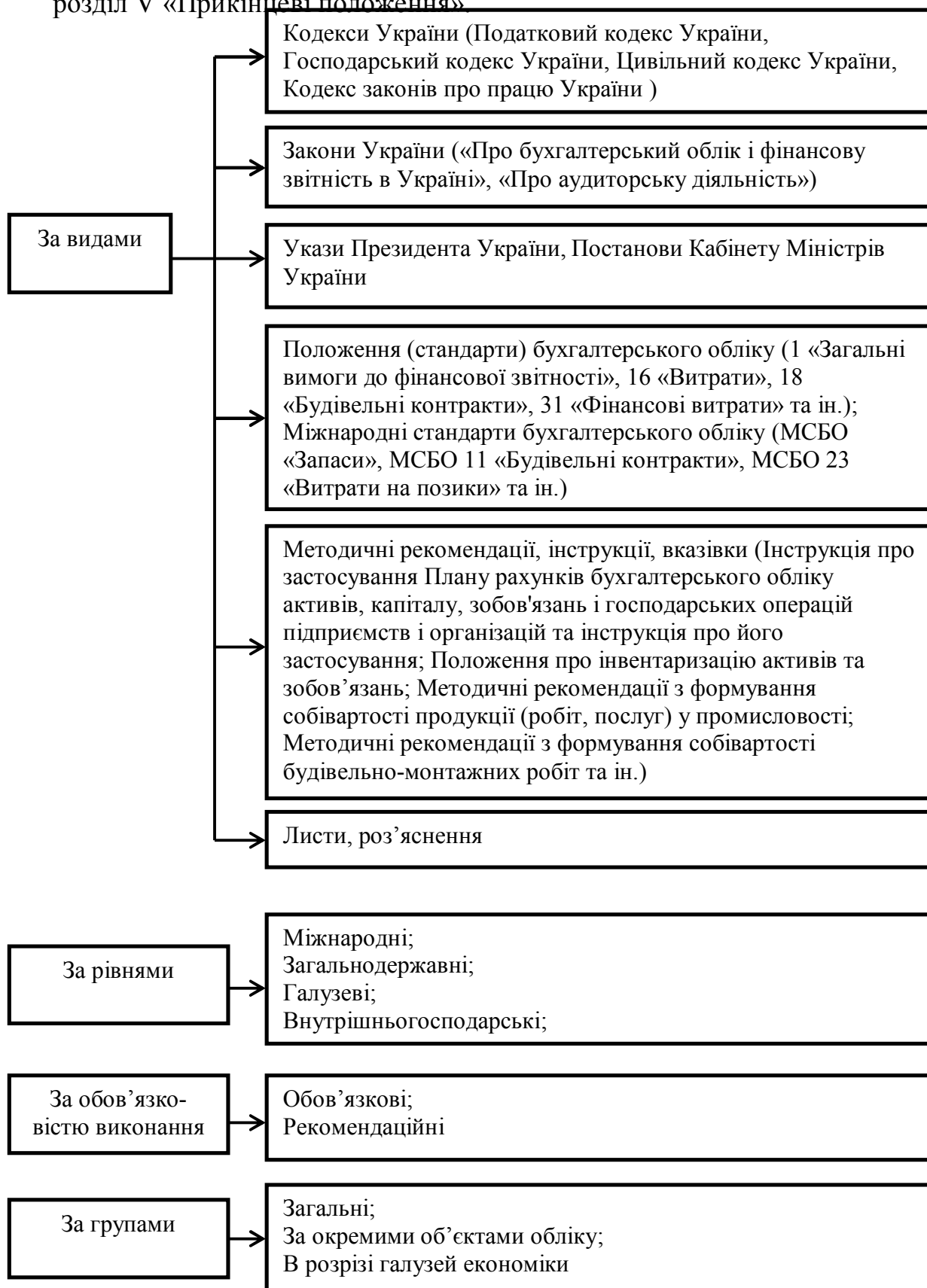


Рис. 1.5. Групування нормативно-правового регулювання обліку витрат основної діяльності

Слід відмітити, що у ст. 4 «Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності» Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» до змін, внесених згідно зі Законом № 2164-VIII від 05.10.2017, було передбачено 10 принципів, на яких базується система бухгалтерського обліку: автономності підприємства, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника. Нині до принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності віднесено такі:

– повне висвітлення, тобто фінансова звітність має містити всю інформацію щодо фактичних та потенційних наслідків господарських операцій та подій, що можуть вплинути на рішення, які приймаються на її основі;

– автономність, тобто кожний суб'єкт господарювання розглядається як юридична особа, яка відокремлена від її власників, через що особисте майно та зобов'язання власників не має відображатися у фінансовій звітності підприємства;

– послідовність, тобто постійне застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у тих випадках, які визначено національними П(С)БО, МСФЗ та національними П(С)БО у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та висвітлена у фінансовій звітності;

– безперервність, тобто оцінка активів та зобов'язань суб'єкта господарювання здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

– нарахування, тобто доходи і витрати відображаються в обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження чи сплати коштів;

– превалювання сутності над формою, тобто операції обліковуються згідно з їхньою сутністю, а не лише з урахуванням їхньої юридичної форми;

– єдиний грошовий вимірник, тобто вимірювання та узагальнення господарських операцій суб'єкта господарювання у фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

– інших принципах, які визначені міжнародними стандартами, національними П(С)БО, національними П(С)БО в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством [34].

Як видно з вищенаведеного, такий принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як «нарахування та відповідності доходів і витрат» замінено на принцип «нарахування». На нашу думку, така зміна є недоцільною, оскільки за принципом відповідності побудований облік витрат основної діяльності. У п. 7 П(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Тобто для обліку витрат принцип нарахування та відповідності доходів і витрат є ключовим і має бути зазначений в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати основної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності регулюються П(С)БО 16 «Витрати». Норми цього положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Даний стандарт застосовується до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання і складу, що встановлені П(С)БО 18 «Будівельні контракти». П(С)БО 16 не поширюється на витрати, що пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції.

П(С)БО 16 «Витрати» складається з таких розділів:

– загальні положення;

- визнання витрат;
- склад витрат;
- розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності;
- Додаток 1 «Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат»;
- Додаток 2 «Розрахунок витрат від участі в капіталі».

У вищезазначеному стандарті вказано, що витрати відображаються в обліку одночасно зі збільшенням зобов'язань чи зменшенням активів. При цьому висуваються дві умови визнання витрат, в тому числі і витрат основної діяльності:

1) витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що зумовлює зменшення власного капіталу підприємства (за виключенням зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками),

2) витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, з метою формування якого вони понесені. Витрати, що неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в межах якого вони були здійснені [75].

За умови, якщо актив забезпечує отримання економічних вигод протягом декількох звітних періодів, то витрати визнаються через систематичний розподіл його вартості (зокрема, через нарахування амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за агентськими угодами, договорами комісії, іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.
- погашення отриманих позик;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам визнання витрат;
- балансова вартість валюти;
- витрати, що відображаються зменшенням власного капіталу згідно з П(С)БО [75].

Основні засади класифікації витрат та відображення їх у звітності розкриті в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Для відображення інформації про витрати призначено форму фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Саме у даній формі звітності витрати поділені за видами діяльності і за елементами.

Слід відмітити, що у складі Міжнародних стандартів фінансової звітності відсутній стандарт, аналогічний П(С)БО 16 «Витрати», що ускладнює процес управління витратами. Порівнюючи облік витрат за Міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку можна зробити висновок, що основними ознаками порівняння можуть бути: трактування витрат, їх класифікація, елементи витрат, їх визнання та оцінка. Щодо порівняння витрат за елементами, то слід відмітити, що МСФЗ передбачає класифікацію за характером витрат та функцією витрат.

Важливим в обліку є визнання витрат. За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», витрати визнають у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди [80].

На основі порівняння оцінки та обліковування витрат згідно з П(С)БО та МСФЗ, відзначимо, що мають місце відмінності такими ознаками:

трактування термінів – в П(С)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік витрат, які не визнаються витратами та не відображаються у Звіті про фінансові результати, але в МСФЗ такий перелік відсутній.

класифікація та групування витрат – МСФЗ передбачає розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та не пов'язані із звичайною діяльністю. П(с)БО 16 «Витрати класифікує витрати за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат;

визнання витрат – за МСФЗ витрати визнаються на основі зіставлення між сумами понесених витрат і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій. П(с)БО 16 «Витрати» визнає їх в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені.

Оцінка витрат – у МСФЗ не наведено спеціальних правила оцінки витрат в окремому стандарті, але вони існують у відповідних стандартах, що регламентують облік окремих об'єктів. В П(с) БО 16 «Витрати» відсутні правила оцінки витрат, але окремі особливості витрат на запаси викладені в П(с)БО 9 «Запаси»[6].

Питання обліку витрат для цілей оподаткування розкрито також в Податковому кодексі України. Податковий кодекс України вніс значні зміни в структуру витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, та суттєво зблизив величину облікового і податкового прибутку. Однак у ПКУ і П(С)БО залишається ряд розбіжностей, частину який можна було б уникнути коректно використовуючи понятійний апарат [63, с. 371].

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження.

Система управління витратами має функціональний та організаційний аспекти. Вона містить такі організаційні підсистеми:

- пошук і виявлення чинників економії ресурсів;
- нормування витрат ресурсів;
- планування витрат за їхніми видами;
- облік та аналіз витрат;
- стимулювання економії ресурсів і зниження витрат [6].

### **Висновки до розділу 1**

Дослідивши теоретичні основи обліку витрат основної діяльності, можна зробити такі висновки:

1. В економічній науці має місце два підходи до визначення витрат – бухгалтерський та економічний. Розуміння витрат економістами ґрунтується на факті обмеженості ресурсів та можливості їх альтернативного використання. В бухгалтерському обліку під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)

2. Поняття «затрати» має відношення до будь-якого використання ресурсів, в тому числі і на придбання активів. В той же час термін «витрати» стосується (окрім збільшення зобов'язань) використання лише тих активів, які під час визначення прибутку господарського суб'єкта за встановлений період часу ставляться у відповідність доходам. Між поняттями «витрати» і «затрати» мають місце розбіжності в частині: впливу на капітал підприємства, відображення у звітності, порядку визнання, впливу на прибуток, одиниць виміру, перетворення.

3. Витрати основної діяльності слід поділяти за такими ознаками: за економічними елементами; за способами перенесення вартості на продукцію; за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат; за визначенням

відношення до собівартості; за видами продукції, робіт, послуг; за однорідністю складу витрат; за доцільністю витрачання; за центрами витрат і центрами відповідальності; за статтями калькуляції; за календарними періодами; за можливістю контролю; за функціями управління.

4. У зв'язку зі змінами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» до змін, внесеними згідно зі Законом № 2164-VIII від 05.10.2017, такий принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як «нарахування та відповідності доходів і витрат» замінено на принцип «нарахування». На нашу думку, така зміна є недоцільною, оскільки за принципом відповідності побудований облік витрат основної діяльності. У п. 7 П(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Тобто для обліку витрат принцип нарахування та відповідності доходів і витрат є ключовим і має бути зазначений в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».



## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

#### **2.1. Організація та методика обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг)**

Практична потреба в релевантній інформації для керівників і менеджерів про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) вимагає проведення їх системного дослідження для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Основними завданнями обліку витрат є:

- своєчасне, повне і достовірне відображення інформації про витрати;
- формування інформації за місцями виникнення і періодами визнання;
- точний і правильний розрахунок собівартості продукції, робіт, послуг;
- забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів [101, с. 354].

Як уже зазначалось, облік витрат регулюється П(С)БО 16 «Витрати». згідно з даним стандартом собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) формується з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що реалізується протягом встановленого звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, а також наднормативних виробничих витрат [75].

В свою чергу, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються такі витрати, як:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;

– змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (рис. 2.1).

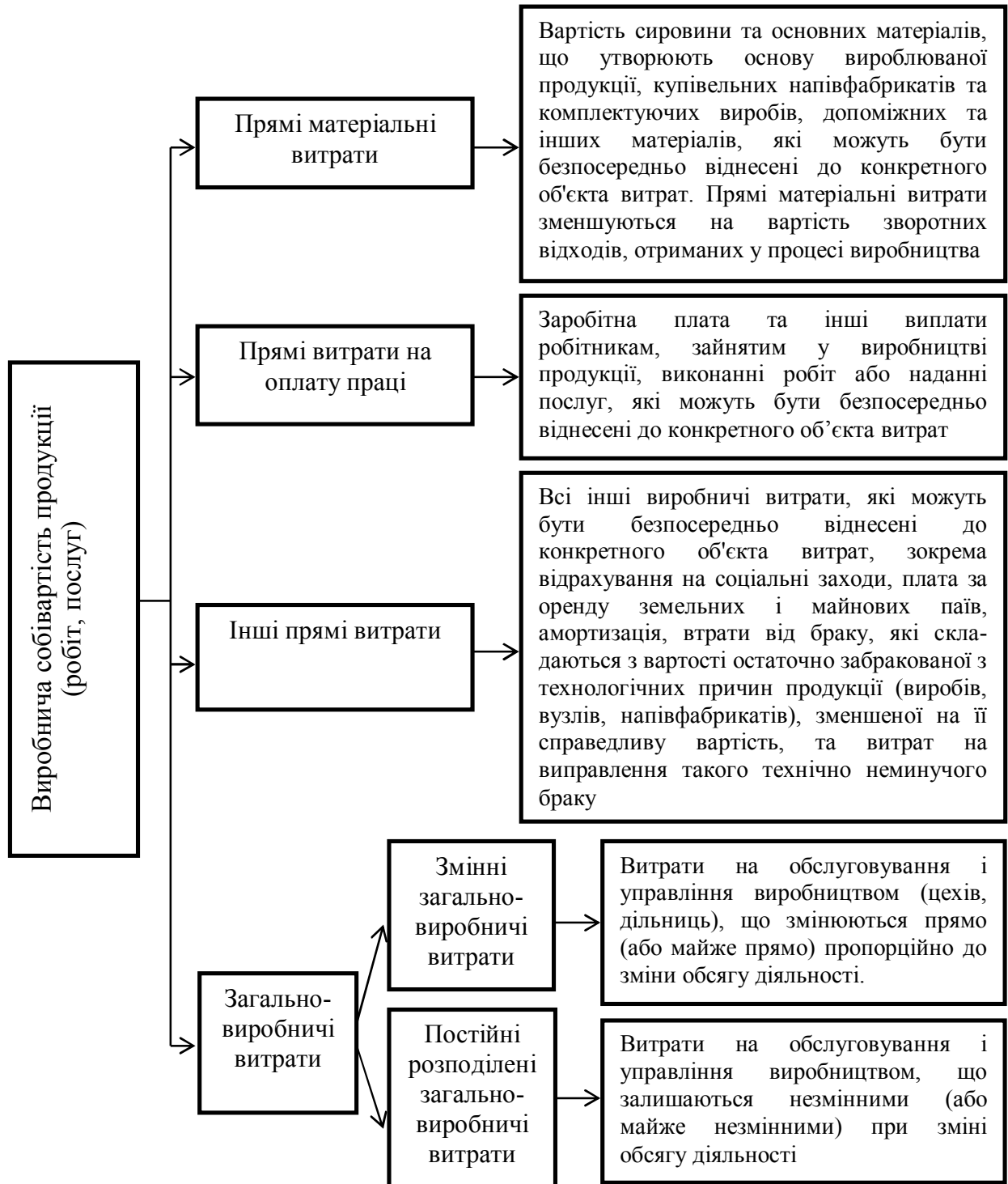


Рис. 2.1. Структура виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з П(С)БО 16 «Витрати»

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції (або вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання), яка реалізується чи використовується всередині підприємства.

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості від 09.07.2007 р. № 373 передбачено такі статті калькуляції:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- супутня продукція (вираховується) [55].

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» до прямих матеріальних витрат відносять вартість сировини та основних матеріалів, що лежать в основі продукції (робіт, послуг), яка виготовляється, комплектуючих виробів та купівельних напівфабрикатів, допоміжних та інших матеріалів, що можуть бути без попереднього розподілу віднесені до конкретного об'єкта витрат. Вищенаведені витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, які одержуються в процесі виробництва та оцінюються у встановленому в п. 11 П(С)БО 16 порядку.

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [55] статтю «прямі матеріальні витрати» розподілено за такими статтями:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати, а також комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру інших підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);

На нашу думку, деталізація матеріальних витрат є виправданою, оскільки такі витрати займають досить значну частку у витратах підприємств, в тому числі й у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» (66 %), а це забезпечує дієвий контроль над їх величиною.

У Методичних рекомендаціях № 373 зазначено, що у статтю калькуляції «Сировина та матеріали» включаються такі витрати:

- сировини та основних матеріалів, що включаються у склад продукції (робіт, послуг), яка виготовляється, формуючи її основу, або є необхідними компонентами при виготовленні продукції (робіт, послуг);
- допоміжних матеріалів, що витрачаються для виготовлення продукції (робіт, послуг), сприяння у виробничому процесі, а також для її упакування;
- малоцінних та швидкозношуваних предметів, термін використання яких менший від одного року (чи операційного циклу, якщо він більший за рік) та котрі застосовуються для виробництва продукції (робіт, послуг).

Слід відмітити, що вартість допоміжних матеріалів, які використовуються для пакування продукції, може включатися у статтю «сировина та матеріали», якщо пакування згідно з визначеним технологічним процесом відбувається у процесі виробництва такої продукції (у виробничих цехах) до здавання її на склад.

До статті калькуляції «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій» включаються витрати:

1) купівельних напівфабрикатів та готових комплектуючих виробів, що придбані з метою комплектування продукції, які вимагають додаткових витрат праці зі збирання чи обробки. Під купівельними напівфабрикатами розуміють

вироби, які виготовлені сторонніми підприємствами і призначаються для виготовлення продукції (робіт, послуг). Вартість купівельних напівфабрикатів, робіт чи послуг виробничого характеру відноситься безпосередньо до собівартості продукції (робіт, послуг) за видами;

2) робіт і послуг виробничого характеру, що надаються сторонніми суб'єктами господарювання. До таких робіт і послуг належать: виконання окремих операцій з виробництва продукції, обробка сировини та матеріалів, часткова обробка напівфабрикатів та виробів при умові, що ці послуги відносяться безпосередньо на собівартість окремих видів продукції (робіт, послуг) [55].

Облік виробничих витрат на паливо та енергію на технологічні цілі та їх розподіл між об'єктами обліку виробничих витрат за калькуляційною статтею «Паливо й енергія на технологічні цілі» включає витрати на всі види палива й енергії, які безпосередньо застосовуються в процесі виробництва продукції (робіт, послуг). В даному випадку до статті включається вартість палива й енергії як одержані від сторонніх суб'єктів господарювання, так і створені самим підприємством.

Витрати на паливо й енергію на технологічні цілі включаються до собівартості продукції за прямою ознакою за їх фактичною собівартістю на основі показників контрольно-вимірювальних приладів та визначених норм витрат. Слід зауважити, що витрати палива й енергії на опалення виробничих приміщень, внутрішнє й зовнішнє освітлення та інші господарські потреби відносяться у склад загальновиробничих або адміністративних витрат.

У калькуляційну статтю «Зворотні відходи» включається сума зворотних відходів, яка вираховується із загальної величини матеріальних витрат, що віднесена на собівартість продукції. Під зворотними відходами розуміють залишки сировини, матеріалів, теплоносіїв, напівфабрикатів тощо, що сформувалися в процесі виробництва продукції (робіт чи послуг), які втратили початкові споживчі властивості вихідного матеріалу (повністю або частково) і через це застосовуються з підвищеними витратами або не за прямим

призначенням. Якщо від використання відходів можна одержати економічну вигоду, то вони є зворотними. Якщо ж відходи не можуть бути реалізованими чи використаними, то вони називаються безповоротними і включаються у собівартість продукції. Відходи і зворотні, і безповоротні поділяють на нормативні та понаднормативні. Під нормативними розуміють відходи, без яких не можна оминати при виготовленні продукції; їх обсяг передбачений технологією виробництва певного виду продукції. До понаднормативних включають відходи, які перевищують встановлені та утворюються через недотримання технології виробництва, недостатню кваліфікацію робітників, порушення вимог нормативно-технічної документації на виробниче обладнання тощо.

Відпуск матеріальних цінностей зі складу і передача їх у виробництво здійснюється на підставі відповідним чином оформлених первинних документів внутрішнього обліку за натуральними показниками – вагою, об'ємом, площею або кількістю. Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Зокрема, сировина і матеріали зі складів до виробничих підрозділів (цехи, дільниці, відділи тощо) може бути оформлений забірними листами, вимогами (заявками) на відпуск, іншими аналогічними за призначенням документами.

На ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» для відпуску матеріалів використовуються такі первинні документи:

1) Лімітно-забірна картка (М-8, М-9). Застосовується з метою оформлення відпуску матеріалів, які систематично витрачаються при наданні послуг, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів витрачання матеріалів;

2) Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма М-10). Використовується з метою обліку відпуску матеріалів понад встановлений ліміт або у разі заміни матеріалів; є основою для списання матеріалів зі складу;

3) Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11). Застосовується для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства, а також стороннім організаціям.

Прямі витрати на оплату праці складаються з заробітної плати та інших виплат робітникам, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат [75].

Витрати на оплату праці на підприємствах розраховуються з урахуванням відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів, що встановлюються залежно від результатів праці, її кількості і якості, стимулюючих і компенсуючих виплат, систем преміювання за виробничі результати. Витрати на оплату праці, що відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг), розподіляються за такими статтями калькуляції «Основна заробітна плата», «Додаткова заробітна плата».

Згідно з ст. 2 Закону України «Про оплату праці» структура заробітної плати є наступною:

1) основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу згідно зі встановленими нормами праці (норми виробітку, часу, обслуговування, посадові обов'язки). Така заробітна плата встановлюється у вигляді тарифних ставок, окладів, відрядних розцінок;

2) додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи, винахідливість, за особливі умови праці. Вона включає премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій; доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені діючим законодавством;

3) інші заохочувальні та компенсаційні виплати, до яких належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені законодавства або які провадяться понад встановлені законодавчими актами норми [35].

На практиці працівникам виплачують досить багато різних виплат, у зв'язку з тим часто буває досить складно визначити, які з них слід включати до виробничих витрат, а які враховувати як витрати звітного періоду. Основним принципом розподілу витрат є такий: якщо понесені витрати можна віднести безпосередньо до конкретного виду продукції (робіт, послуг) економічно доцільним шляхом, то це прямі витрати. Як правило, до таких витрат відносяться виплати основної та додаткової заробітної плати. Всі інші виплати відносяться до витрат звітного періоду [52].

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості заробітна плата робітників, які зайняті у виробництві конкретної продукції (робіт, послуг), безпосередньо включається у собівартість відповідних видів продукції (робіт, послуг). Основна заробітна плата робітників, безпосередньо віднесення якої до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) є ускладненим, включається до собівартості на основі відповідного розрахунку (виходячи з обсягу виробництва, норм обслуговування і переліку робочих місць) кошторисної ставки цих витрат на одиницю продукції (робіт, послуг). Фактична зарплата таких робітників включається до собівартості відповідної продукції (робіт, послуг) та незавершеного виробництва пропорційно до кошторисних ставок, які періодично переглядаються у разі зміни обсягу виробництва, тарифних ставок, технології виробництва тощо [55].

В сучасних умовах господарювання відбулися деякі зміни в оплаті, які залежать не тільки від результатів праці робітників, а також від ефективності діяльності виробничих підрозділів. Облік оплати праці і розрахунків з робітниками – одна з найбільш трудомістких і відповідальних ділянок бухгалтерського обліку. Роль бухгалтерського обліку зростає в сучасних умовах, коли підприємства самостійно встановлюють форми і системи заробітної плати, умови преміювання, чисельність та склад працівників.

На підприємствах необхідно приділяти значну увагу організації обліково-аналітичної роботи розрахунків за виплатами працівникам, оскільки вона є



однією з найбільш відповідальних і трудомістких. Одним з важливих завдань реформування бухгалтерського обліку оплати праці є удосконалення діючої моделі аналітичного обліку, оскільки його інформація відіграє важливу роль, забезпечуючи даними про розміщення та склад персоналу, обсяг продукції, відпрацьований і невідпрацьований час, фонд заробітної плати і його структуру. Аналітичний облік є незамінним при розрахунку розміру оплати праці та відрахувань з неї за кожною особою окремо та при віднесенні нарахованої заробітної плати на відповідні рахунки обліку витрат.

Облік праці та заробітної плати має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, повному використанню робочого часу, а також правильному обчисленню чисельності працівників для обліку заробітної плати з метою оподаткування [77, с. 245].

Слід відмітити, що на досліджуваному підприємстві ТОВ «Тернопільмазсервіс» застосовується для всіх працівників погодинна форма оплати праці. Заробітна плата нараховується виходячи з кількості відпрацьованого часу та посадового окладу. Під посадовим окладом розуміють фіксований розмір оплати праці за виконання трудових обов'язків відповідної складності, обсягу, ступеня відповідальності тощо. На нашу думку, на підприємстві для робітників доцільно було б використовувати й відрядну форму оплати праці, оскільки мірою праці є виконаний працівником обсяг робіт, а розмір заробітку прямо пропорційно залежить від їх якості та кількості. Це спонукатиме робітників підприємства до збільшення продуктивності праці та якісного виконання робіт.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» у склад інших прямих витрат входять всі інші виробничі витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта витрат, а саме:

- 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 справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Інформація про прямі витрати відображається на рахунку 23 «Виробництво». Прямі витрати за їх видами обліковуються за дебетом зазначеного рахунку.

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» здійснюється за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції (робіт, послуг). На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності [37].

До статті калькуляції «Витрати на утримання та експлуатацію устаткування» належать: амортизаційні відрахування, витрати на утримання і експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів, приладів і пристосувань із складу основних виробничих засобів (технічний огляд, технічне обслуговування), витрати на ремонти, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання таких активів, сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в операційний лізинг (оренду) вищезазначеними активами, інші витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією устаткування [55].

Склад загальновиробничих витрат, які поділяють на постійні і змінні, подано на рис. 2.2. До змінних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), які змінюються прямо / майже прямо пропорційно до зміни обсягів діяльності підприємств. Такі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням певних баз розподілу з урахуванням фактичної потужності звітної періоду. За базу розподілу підприємства можуть обирати години праці, заробітну плату, обсяги

діяльності, прями витрати та ін. На ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» за базу розподілу загальновиробничих витрат обрано прями витрати.



Рис. 2.2. Склад загальновиробничих витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»

На практиці досить важливо обирати обґрунтовані бази розподілу загальновиробничих витрат, щоб не викривити собівартість продукції (робіт, послуг). Як зазначають І. Омецінська та Н. Починок, чим більше в підприємства непрямих витрат, тим ризик спотворення собівартості продукції (робіт, послуг) є вищим. Звичайно, бази розподілу, яка б забезпечила стовідсотково вірний розподіл непрямих витрат між видами продукції (робіт, послуг) не існує, проте суб'єкт господарювання повинен віднайти максимально коректні бази розподілу, щоб правильно розрахувати собівартість продукції як для цілей ціноутворення, так і з метою управління [62, с. 83].

Постійні загальновиробничі витрати – це витрати на управління і обслуговування виробництвом, які є незмінними (чи майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат, використовуючи обрану базу, розподілу при нормальній потужності. Загальна величина розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Для обліку загальновиробничих витрат призначено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом цього рахунку відображається величина визнаних витрат, а за кредитом – щомісячне їх списання на рахунки 23 «Виробництво» або 90 «Собівартість реалізації» з відповідним розподілом.

На рахунок 23 «Виробництво» списуються змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення, складаючи при цьому бухгалтерське проведення: Дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації» та кредит рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

На ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» вартість виконаних послуг з кредиту рахунка 23 «Виробництво» списується у дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації». В кінці звітного періоду собівартість реалізованої продукції списується на фінансові результати: Дебет рахунка 79 «Фінансові результати» Кредит рахунка 90 «Собівартість реалізації».

Отриманню інформації щодо ефективності виконання окремих замовлень у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» повинно сприяти відкриття аналітичних рахунків до рахунків 23 «Виробництво», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» і 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», на яких би узагальнювалися відповідні витрати та доходи. Порівняння сум за відповідними аналітичними рахунками до рахунків 703 і 23, 903 дасть можливість в управлінському обліку визначити фінансовий результат від виконання кожного замовлення.

Ефективність ведення господарської діяльності підприємства в значній мірі залежить від рівня організації фінансового й управлінського обліку витрат основної діяльності.

В сучасних умовах господарювання найважливішою складовою системи бухгалтерського обліку є облікова політика підприємства, яка сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством. Важко переоцінити значимість облікової політики в прийнятті управлінських рішень, так як економічні вигоди, що підприємство отримує, залежать від правильно обраної облікової політики. Від облікової політики залежить ефективність управління діяльністю суб'єкта господарювання та стратегія його розвитку.

Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві [56]. Вона враховує організаційно-правову форму підприємства, його галузеві особливості, обсяги діяльності тощо. Облікова політика поєднує державне регулювання діяльності суб'єктів господарювання та певну їх самостійність з питань бухгалтерського обліку. Попри це, ступінь свободи підприємства при виборі облікової політики обмежено державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка передбачає методики та облікові процедури, серед яких припустимі альтернативні варіанти. Свобода підприємства полягає у можливості вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, переліку бухгалтерських рахунків тощо [85, с. 123].

На базовому підприємстві в наказі про облікову політику сформовано лише основні елементи системи фінансового обліку. Попри це мало уваги приділено обліку витрат, які є важливими для управлінського обліку. На нашу

думку, в наказі про облікову політику повинні бути представлені такі положення щодо обліку витрат основної діяльності: застосування класів рахунків для обліку витрат; методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік та склад статей калькулювання; перелік і склад постійних та змінних загальновиробничих витрат; база розподілу загальновиробничих витрат; бази розподілу адміністративних витрат та витрат на збут для цілей ціноутворення.

Таким чином, інформація про витрати підприємства в системі фінансового обліку є узагальненою, тому важлива роль для управління витратами в розрізі видів продукції (робіт, послуг), центрів відповідальності тощо надається управлінському обліку. Як зазначає Задорожний З.В., між фінансовим та управлінським обліком є зворотний зв'язок щодо обміну відповідною інформацією. Крім цього, другий є деталізацією першого в частині витрат, доходів і фінансових результатів. Результат управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку в значній мірі залежить від правильності класифікації його об'єктів [29, с. 109].

На ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» застосовують позамовний метод обліку витрат з елементами нормативного методу. Для обліку витрат на виконання послуг застосовуються норма-години. Крім того, нормуванню підлягають витрати на паливно-мастильні матеріали.

Зауважимо, що нормативний метод – це основний метод виробничого обліку, він забезпечує впровадження прогресивних норм витрат, дієвий контроль за рівнем витрат виробництва, що сприяє використанню даних обліку для встановлення резервів зниження собівартості продукції. Важливими елементами нормативного методу є облік витрат за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм.

З метою ефективного та обґрунтованого застосування цього методу, насамперед, необхідно належним чином організувати процес нормування витрат. Система калькулювання нормативних витрат включає: визначення нормативів витрат; групування даних про фактичні витрати; аналіз відхилень і

складання звітності; аналіз причин відхилень; за необхідності зміни нормативних витрат (установлення нових стандартів). При застосуванні нормативного методу обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підставою для встановлення фактичної собівартості є нормативна калькуляція, яка формується виходячи з науково обґрунтованих норм і нормативів. Під чинними нормами розуміють обумовлені технологічним процесом норми, за якими здійснюється відпуск сировини й матеріалів, відбувається оплата праці за виготовлену продукцію (роботи, послуги).

Відхиленнями від норм визнають як економію, так і додаткові витрати сировини, матеріалів, заробітної плати та ін. При застосуванні нормативного методу обліку витрат нормативні калькуляції складаються на всі види продукції, робіт, послуг, що реалізовує підприємство. При зазначеному методі облік витрат за нормами і за відхиленнями від них вводиться в загальну систему бухгалтерського обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Виявлену величину витрат від зміни норм, а також відхилення від норм за статтями витрат щомісяця списують або на собівартість продукції, або на винних осіб [49, с. 80].

Як уже зазначалось, за базу розподілу загальновиробничих витрат на досліджуваному підприємстві обрано прямі витрати. Помилки при обчисленні собівартості можуть зумовити помилкові управлінські рішення: зняття з переліку рентабельних видів продукції (робіт, послуг), надання неприбуткових послуг, випуск нерентабельної продукції, невірне ціноутворення. У зв'язку з цим доцільним є застосування методики АВС-костинг, яка дає змогу управлінському персоналу більш точно визначити вартість того чи іншого продукту (роботи, послуги), особливо в ситуації, коли непрямі витрати на підприємстві мають значну величину. При застосуванні АВС-костингу на досліджуваному підприємстві базою внутрішнього перерозподілу загальновиробничих витрат виступатиме кількість годин, затрачених на надання певного виду послуг (машино-години; людино-години тощо).

Зазначений метод обліку витрат є найбільш економічно обґрунтованим і точним методом розподілу непрямих витрат, але водночас і найбільш трудомістким. Тому при його застосуванні підприємству необхідно враховувати вигоди від отриманої в результаті інформації.

Визначаючи роль управлінського обліку в системі обліку витрат, погоджуємось з думкою Я.Д. Крупки та В.Я. Фаріона, що з урахуванням вимог сучасного ринку облік витрат на підприємствах необхідно вести за місцями виникнення та сферами відповідальності. Це дасть можливість контролювати рівень витрат на кожній ділянці роботи, поєднати контроль за їх рівнем і контроль за діяльністю керівництва певного підрозділу, а також здійснити ув'язку класифікації за центрами витрат з класифікацією за центрами відповідальності [44, с. 179].

## **2.2. Облік адміністративних витрат**

Утримання управлінського персоналу підприємства вимагає відповідних витрат. Такі витрати називаються адміністративними. Вони є обов'язковими та неминучими. Адміністративні витрати не включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), а в період виникнення впливають на зменшення фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Завданнями організації обліку адміністративних витрат є:

- встановлення фактичних адміністративних витрат;
- правильне та своєчасне документальне оформлення адміністративних витрат;
- отриманні інформації про адміністративні витрати за місцями їх виникнення, а також в розрізі відповідальних за їх понесення осіб;
- контроль за збереженням ресурсів підприємства;
- визначення відхилень фактичних адміністративних витрат від нормативних, планових або стандартних;



- складання внутрішньої звітності з адміністративних витрат;
- визначення ролі адміністративних витрат у формуванні повної собівартості продукції (робіт, послуг);
- встановлення впливу адміністративних витрат на фінансовий результат господарської діяльності підприємства.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» до адміністративних витрат відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, серед яких: загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, представницькі витрати, витрати на проведення річних зборів та ін.); витрати на службові відрядження й утримання апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення, серед яких: охорона, амортизація, ремонт, операційна оренда, страхування майна, опалення, освітлення, водовідведення, водопостачання); винагороди за професійні послуги (аудиторські, юридичні, з оцінки майна тощо); витрати на зв'язок (поштові, телефонні, телеграфні, телекс, факс тощо); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт чи послуг); плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, витрати, що пов'язані з купівлею-продажем валюти; інші витрати загальногосподарського призначення [75].

В Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 перелік адміністративних витрат відображено за такими групами:

1) витрати, що пов'язані з управлінням підприємством (витрати на оплату праці персоналу управління підприємством та відповідні відрахування на соціальні заходи; витрати, що пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням апарату управління; загальні корпоративні витрати, а саме: організаційні

витрати, витрати на проведення річних зборів; представницькі витрати: витрати на оприлюднення річного звіту; витрати на проведення аудиту згідно з чинним законодавством; витрати на врегулювання спорів у судових органах тощо);

2) витрати на утримання та обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення (витрати на утримання і експлуатацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, в тому числі взятих у операційну оренду; витрати на ремонти основних засобів загальногосподарського призначення, що здійснюються для їх підтримання в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод; компенсації персоналу за особистий транспорт; витрати зі страхування ризиків цивільно-правової відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів; витрати зі страхування майна загальногосподарського призначення);

3) витрати на пожежну і сторожову охорону, включаючи позавідомчу, об'єктів загальногосподарського призначення (витрати на оплату праці персоналу вахтерської, пожежної і сторожової охорони та відповідні відрахування на соціальні заходи; амортизаційні відрахування; вартість матеріалів та предметів сторожової охорони, чергового спецодягу і обмундирування, що надається робітникам сторожової і вахтерської охорони;

4) витрати на забезпечення нормальних умов праці та правил техніки охорони праці, безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю підприємства у визначеному законодавством порядку;

5) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг);

6) інші витрати загальногосподарського призначення (вартість придбаних проїзних квитків, що не розподіляються між працівниками, а видаються їм у разі потреби для виконання відповідних виробничих завдань (що пов'язано зі специфікою роботи); компенсація моральної шкоди персоналу за рахунок

коштів суб'єкта господарювання, що виплачується за рішенням суду; вихідна допомога при припиненні трудового договору; суми, які нараховані персоналу за час затримки розрахунку при звільненні тощо).

Щодо структури адміністративних витрат, що наведена в П(С)БО 16 «Витрати» та в Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, вважаємо досить дискусійним віднесення до складу адміністративних тих витрат, які пов'язані з урегулювання спорів у судових органах. Це пов'язано з тим, що витрати на врегулювання спорів у судових органах передбачають не лише сплату державного мита, а й штрафні санкції, облік яких ведеться на субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності». У зв'язку з цим, такі витрати варто показувати у складі інших витрат операційної діяльності, а не адміністративних витрат.

Чинними правилами бухгалтерського обліку передбачено відображати витрати на формування персоналу в структурі адміністративних витрат. Однак, як зазначає Н.В. Починок, вказані витрати можуть бути досить значними для підприємства. Зважаючи на це, автором запропоновано витрати на формування відповідних категорій персоналу за джерелами набору капіталізувати на рахунку 154.9.1 «Вкладення в формування персоналу» (154.9 «Вкладення в персонал») до субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» [78, с. 203].

Належне структурування адміністративних витрат є передумовою успішної організації їх планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління. Адміністративні витрати належать до операційних, непрямих, невиробничих; вони є витратами періоду. Їх не розділяють на постійні та змінні в залежності від обсягів діяльності, оскільки вони однозначно є постійними. Їх не можна ідентифікувати як змінні до певного обсягу виробництва.

Без розроблення поглибленої номенклатури адміністративних витрат неможливо чітко визначити різницю між будь-якими компонентами витрат, розробити належний механізм стимулювання зниження таких витрат як

загалом, так і в розрізі окремих груп, що закладено в основу ефективного управління адміністративними витратами на усіх стадіях розвитку підприємства [106, с. 72].

Для відображення інформації про адміністративні витрати у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій виділено рахунок 92 «Адміністративні витрати». Рахунок 92 «Адміністративні витрати» кореспондує з такими рахунками (рис. 2.3).

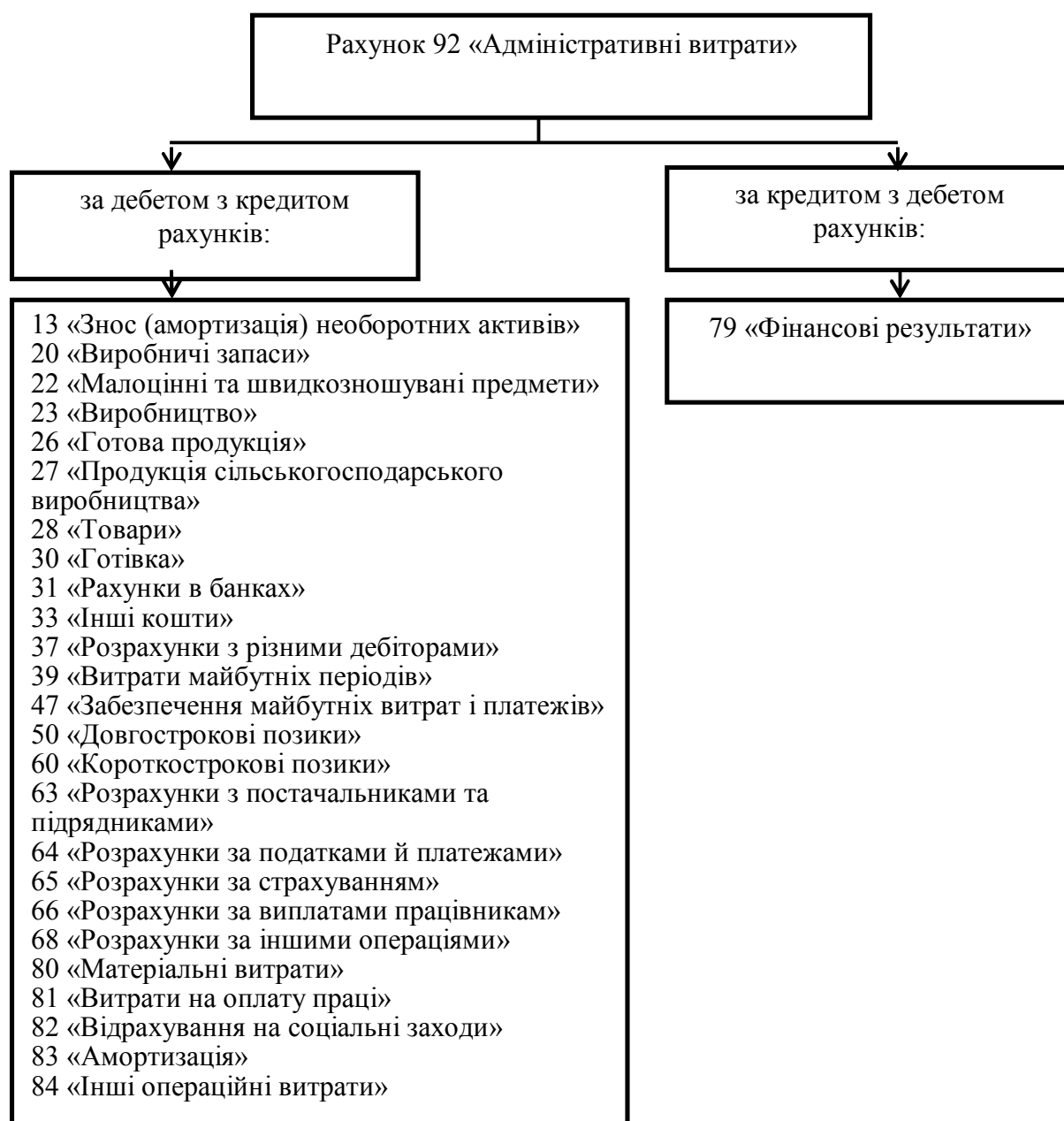


Рис. 2.3. Рахунки, з якими кореспондує рахунок 92 «Адміністративні витрати»

Тобто за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, а за кредитом – їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Раціональна організація аналітичного обліку витрат, в тому числі аналітичного обліку адміністративних витрат, мають важливе значення для визначення їх рівня, контролю й аналізу, а також об'єктивного відображення фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання. Аналітичний облік адміністративних витрат здійснюється за статтями витрат.

I. Правдюк пропонує аналітичний облік адміністративних витрат вести в спеціальній відомості, що відображена у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

### ВІДОМІСТЬ

аналітичного обліку до рахунка 92 «Адміністративні витрати» [66]

Дата	№ запису	Кор. рахунок	Зміст запису	Адміністративні витрати				Разом	Списання сальдо адмін. витрат
				загальні та корпоративні	на персонал офісу	на утримання приміщень та обладнання	інші адмін. витрат		

Порядок розподілу адміністративних витрат на окремі види продукції (робіт, послуг) з метою визначення в управлінському обліку їх рентабельності, ефективності та розрахунку повної собівартості законодавством не встановлений. Тому суб'єкти господарювання під час ведення управлінського обліку має вирішувати це питання самостійно, враховуючи специфіку своєї діяльності за аналогією з розподілом загальновиробничих витрат.

К.А. Артюшок зазначає, що є розподіл адміністративних витрат для потреб управлінського обліку відповідно до сучасних умов є однією з невіршених на даний момент проблем. На думку автора, оптимальна база розподілу має відповідати таким критеріям:

1. Математичним, коли зв'язок величини, що розподіляється, і бази розподілу повинен бути максимально тісним.

2. Економічним, що забезпечують точність калькулювання, економічну однорідність витрат, які розподіляються, та баз розподілу; визначають тісноту зв'язку витрат, що підлягають розподілу, з обсягами продукції (робі, послуг).

На думку К.А. Артюшок, в сучасних умовах найбільш обґрунтованою базою розподілу адміністративних витрат є основна заробітна плата виробничих робітників. Водночас це не виключає можливість використання й інших баз розподілу в разі їх відповідності вищенаведеним критеріям на конкретному підприємстві [3, с. 13].

Ч. Хорнгрен вказує, що більшість підприємств частину загальногосподарських витрат відносять на підрозділи, і пропонує певні бази розподілу за окремими видами адміністративних витрат. Так, об'єкт продажу – для розподілу витрат на заробітну плату управлінського персоналу, кількість працівників – для витрат на утримання відділу кадрів, час надання послуг – для витрат на утримання юридичного відділу [103, с. 277].

В свою чергу, Г. О. Партин запропонував витрати на управління розподіляти пропорційно до заробітної плати, кількості працівників, годин праці; витрат на оренду, страхування, освітлення і опалення – пропорційно до площі будівель [72, с. 118].

На підприємствах Росії облік витрат регламентується Положенням бухгалтерського обліку (ПБО) 10/99 «Витрати організацій». При цьому доцільно відмітити, що на підприємствах списують загальногосподарські витрати згідно з обліковою політикою, що передбачає можливість використання одного із таких варіантів:

1) в кінці кожного місяця адміністративні витрати включаються у виробничу собівартість продукції;

2) загальногосподарські витрати зараховуються до витрат періоду і щомісячно списуються в дебет рахунка 90 «Продаж» [100, с. 13].

При застосуванні другого варіанта загальногосподарські витрати виокремлюють у відповідному рядку у Звіті про прибутки і збитки за статтею «Управлінські витрати», а при першому – показують в складі «собівартість проданих товарів, продукції, послуг». На вітчизняних підприємствах, де ведеться облік «обмеженої» собівартості продукції (робіт, послуг) без витрат періоду, перший варіант із двох вищезазначених зарубіжних методик обліку можна використати в ціноутворенні, оскільки ціна повинна включати всі витрати, в тому числі і витрати періоду [31, с. 198].

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій не визначено субрахунки до рахунку 92 «Адміністративні витрати», а лише зазначено, що їх аналітичний облік здійснюється за статтями витрат. Тому в науковій літературі пропонується можливі субрахунки для належної організації обліку таких витрат.

Так, як вірно зазначає З.В. Задорожний, з метою забезпечення одержання менеджерами та засновниками необхідної, більш детальної інформації про структуру витрат облік за рахунком 92 необхідно здійснювати за двома субрахунками: 921 «Загальноуправлінські витрати» та 922 «Загальногосподарські витрати». Ця пропозиція дасть можливість без додаткових виборок забезпечувати відповідними даними проведення перспективного і ретроспективного аналізу структури та окупності адміністративних витрат, своєчасно виявляти резерви їх зниження [28, с. 189].

Ю. Чебан виділяє групи адміністративних витрат, в подальшому пропонуючи відповідні субрахунки для їх обліку (табл. 2.2):

- перша група – витрати на оплату праці адміністративного персоналу, нарахування на фонд оплати праці (ЄСВ);
- друга – витрати на електроенергію, опалення, канцелярські вироби, зв'язок тощо;
- третя – послуги банку, консультаційні та інформаційні послуги тощо;

– четверта – представницькі витрати, вартість перепідготовки адміністративного персоналу тощо [106, с. 73].

Таблиця 2.2

Класифікація адміністративних витрат для удосконалення їх обліку і контролю [106, с. 73]

	Групи (субрахунки)	Аналітичні рахунки
Адміністративні витрати (рахунок 92 «Адміністративні витрати»)	Обов'язкові адміністративні витрати (субрахунок 921)	За видами витрат у розрізі кожної групи та/або за підрозділами підприємства (адміністрація, бухгалтерія, планово-економічний відділ, юридичний відділ, відділ маркетингу і збуту тощо)
	Адміністративні витрати, які пов'язані з основною діяльністю (субрахунок 922)	
	Адміністративні витрати, які пов'язані з обслуговуванням основної діяльності (субрахунок 923)	
	Додаткові адміністративні витрати (субрахунок 924)	

Погоджуємось зі М. Т. Шендригоренко [113, с. 451], що важливим важелем регулювання адміністративними витратами є нормування таких витрат, а також визначення максимально можливої абсолютної та відносної величини таких витрат у загальних витратах на виробництво продукції (робіт, послуг).

На календарний рік (квартал) доцільно визначати нормативи адміністративних витрат. Їх можна визначати: 1) статистичним методом, при якому за основу береться рівень витрат та інші показники базового року і здійснюються необхідні корективами на зміни ринкових, технологічних і організаційних умов у плановому періоді; 2) розрахунковим, відповідно до якого річні витрати розраховують за кожною статтею адміністративних витрат. Розраховуючи нормативні величини вищезазначених витрат, слід враховувати їхній базовий рівень. При встановленні нормативного рівня адміністративних витрат на майбутній період слід враховувати прогнозний рівень інфляції в країні.



### **2.3. Облік витрат на збут та узагальнення інформації про витрати основної діяльності у фінансовій звітності**

В ринкових умовах господарювання умовах та докорінних глобальних змін важливим завданням суб'єкта господарювання є здійснення ефективної збутової діяльності, а також формування конкурентоспроможної організаційної структури як головного елемента усієї системи управління збутовою діяльністю. Як зазначає З.В. Задорожний, нині ефективне ведення господарської діяльності неможливе за відсутності належної реклами своєї продукції (робіт, послуг), забезпечення гарантійного її ремонту у разі необхідності [33, с. 237].

Н.М. Гудзенко під збутом вважає завершальну стадію кругообігу капіталу; управління рухом товарів зі встановленням фінансового результату, що формується при створенні нової вартості в процесі виробництва; підсистему господарської діяльності, яка включає процес переміщення продукції від виробника до споживача (реалізацію), спрямовану на задоволення потреб останнього [18, с. 8]. Н.В. Гавришко збут називає процес фізичного переміщення продукції від виробника до споживача [18, с. 8].

В.А. Дерій вважає, що збут продукції необхідно розглядати як динамічний процес руху продукції на певному її ринку, який підтверджує або не підтверджує ефективність підприємницької діяльності й відповідно засвідчує або не засвідчує конкурентоспроможність підприємства; в свою чергу, витрати на збут як нормативні та понаднормативні продуктивні витрати, що пов'язані з повним циклом забезпечення усіх процедур і вимог до збуту продукції [20, с. 22].

О.А. Шевчук під витратами на збут визначив усі види витрат, які здійснює підприємство під час просування товару на ринку та його реалізації споживачам [112, с. 6].

Для ефективного управління збутом, реалізацією продукції (робіт, послуг) підприємству слід виконувати такі завдання :

- окреслити загальну модель формування збутової політики та встановити доцільність її документального відображення;
- формувати збутову політику як основу системи реалізації продукції (робіт, послуг);
- визначати пріоритети, на які слід орієнтувати збутову політику;
- встановити пріоритети, на які необхідно орієнтувати збутову політику;
- окреслити основні завдання маркетингового відділу та функції керівника цього відділу;
- визначити напрями оптимізації планування продажів тощо.

Структура витрат на збут відображена в П(С)БО 16 «Втрати» та в Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг). Так, згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до витрат на збут відносяться витрати, що пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (робіт, послуг, товарів), а саме:

- витрати на дослідження ринку (маркетинг) та рекламу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що пов'язані зі збутом продукції, робіт, послуг, серед яких: страхування, амортизація, операційна оренда, ремонт, охорона, опалення, освітлення;
- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати, понесені на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, які забезпечують збут продукції, робіт, послуг;
- витрати на передпродажну підготовку товарів, продукції, робіт, послуг;
- витрати на відрядження працівників, які займаються збутом;

- витрати на транспортування і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні й інші послуги, які пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) згідно з умовами договору поставки;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (представництв, філій) підприємства;
- витрати на страхування готової продукції (товарів), призначеної для подальшої реалізації, що зберігається на складі;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, що пов'язані зі збутом продукції, робіт, послуг, товарів.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) № 373 витрати на збут згруповано за вісьмома групами і подану детальну характеристику кожної з них:

1) витрати на утримання підрозділів підприємства, пов'язаних із збутом продукції (оплата праці та комісійні винагороди персоналу підрозділів, продавцям та торговим агентам, відповідні відрахування на соціальні заходи; витрати на телекомунікаційні послуги; витрати на матеріали, канцелярські товари тощо; витрати на оплату відряджень персоналу, що зайнятий збутом продукції та ін.)

2) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, які пов'язані зі збутом;

3) витрати, що пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції:

4) витрати, що пов'язані з дотриманням правил охорони праці та техніки безпеки;

5) витрати на гарантійне обслуговування та гарантійний ремонт продукції або гарантійні заміни продукції (робіт, послуг), якщо на підприємстві не створено забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат з метою виконання гарантійних зобов'язань;

6) витрати на проведення рекламних і передпродажних заходів та на дослідження ринку (маркетингу) щодо продукції (товарів, робіт, послуг), які продаються суб'єктом господарювання;

7) витрати на зберігання, пакування, навантаження та розвантажування готової продукції;

8) податки, збори й інші обов'язкові платежі, які встановлені законодавством України [55].

Облік витрат, які пов'язані зі збутом (продажем, реалізацією) продукції, робіт, послуг, товарів здійснюється на рахунку 93 «Витрати на збут». За дебетом вищезазначеного рахунку показується сума визнаних витрат на збут, а за кредитом – їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунок 93 кореспондує з такими рахунками (рис. 2.4).

Аналітичний облік витрат, які пов'язані зі збутом (продажем, реалізацією) продукції, робіт, послуг, товарів ведеться за статтями витрат.

Серед науковців часто піднімається питання щодо переліку субрахунків, які на практиці доцільно відкривати до рахунка 93 «Витрати на збут». Так, на думку В.А. Дерія, номенклатура витрат на збут, подана в П(С)БО 16 «Витрати», дає підстави відобразити відповідний перелік субрахунків до рахунку 93, зокрема:

931 – Витрати пакувальних матеріалів і ремонт тари;

932 – Оплата праці та комісійні винагороди працівникам сфери збуту;

933 – Витрати на передпродажну підготовку товарів, рекламу і дослідження ринку (маркетинг);

934 – Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

935 – Витрати на утримання необоротних активів у сфері збуту;

936 – Витрати на транспортування і страхування продукції;

937 – Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

938 – Витрати на внутрішньогосподарське транспортування продукції;

939 – Інші витрати у сфері збуту [20, с. 22].

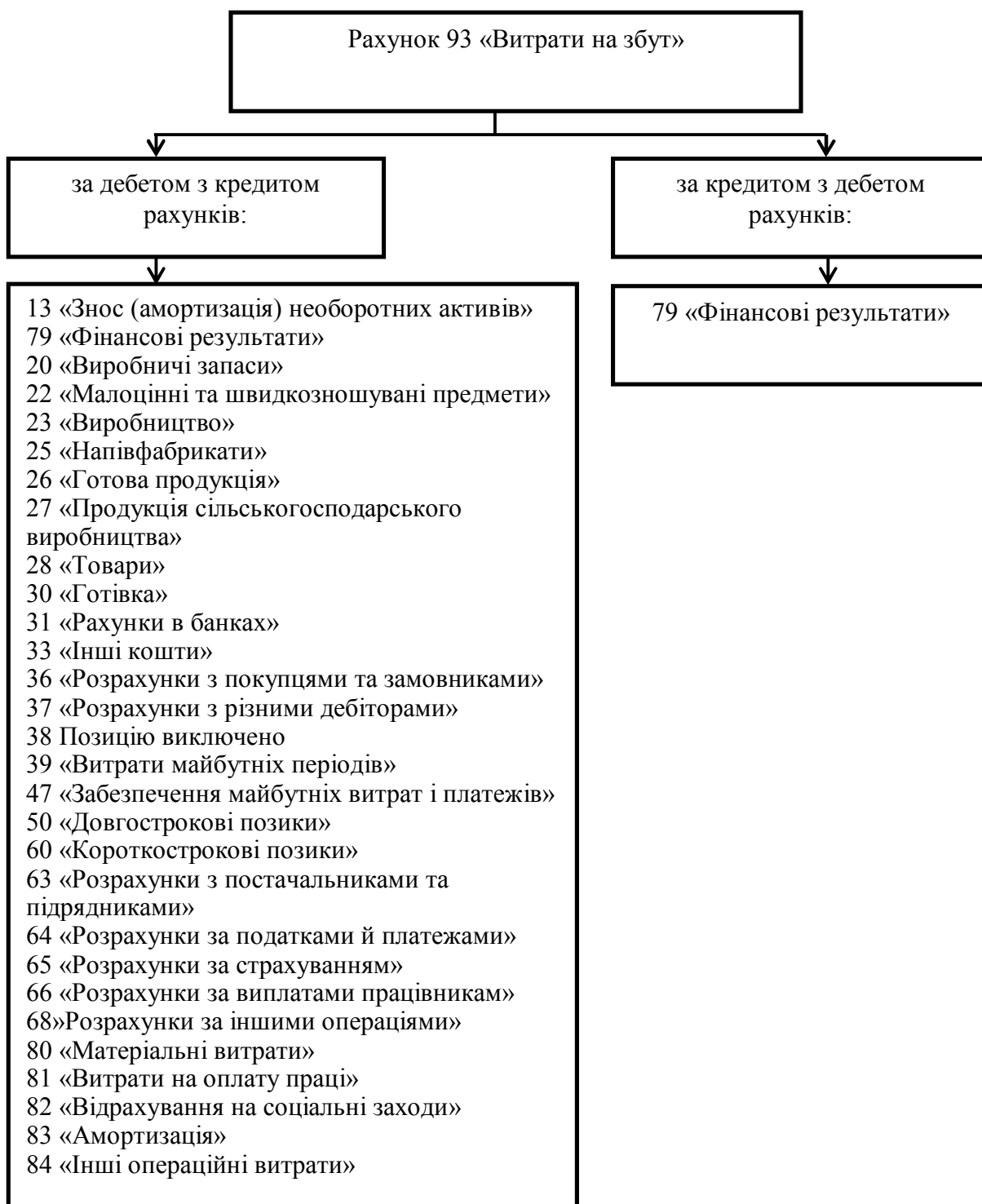


Рис. 2.4. Рахунки, з якими кореспондує рахунок 93 «Витрати на збут»

О.С. Гавриловський з метою вдосконалення діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку, враховуючи пропозиції різних авторів і результати його власних досліджень, пропонує рахунок 93 «Витрати на збут»

перейменувати на «Витрати на збут, рекламу й маркетинг». До пропонованого рахунку автор пропонує відкривати такі субрахунки:

- 931 «Витрати на збут»,
- 932 «Витрати на рекламу»,
- 933 «Маркетингові витрати».

З позиції О.С. Гавриловського, запропоновані субрахунки та відповідний склад витрат в обліку доцільно використовувати в практичній діяльності обліковців на підприємствах різних галузей економіки [13, с. 119].

Н.М. Гудзенко вважає за доцільне рахунок 93 «Витрати на збут» перейменувати на «Маркетингові витрати», в подальшому відкривши до нього такі субрахунки:

- 931 «Витрати на збут»,
- 932 «Комерційні витрати»,
- 933 «Інші маркетингові витрати» [18, с. 15].

Як зазначає О.А. Шевчук, діюча кореспонденція за рахунком 93 не вирішує проблеми формування достовірної інформації щодо витрат на збут продукції і не надає можливості ефективно управляти ними. У зв'язку з цим автор рекомендує запровадити зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, зокрема до рахунку 93 «Витрати на збут» відкрити субрахунки, виходячи з найбільш використовуваної класифікації витрат на збут, а саме:

- 931 «Витрати на рекламу і маркетинг»;
- 932 «Витрати на зберігання готової продукції»;
- 933 «Транспортні витрати збуту»;
- 934 «Трансакційні витрати»;
- 935 «Інші витрати на збут».

Це, на думку О.А. Шевчука, значно спростить аналіз витрат на збут та сприятиме оптимізації їх планування [112, с. 10].

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення витрат на збут, виступають: щодо амортизації – «Розрахунок амортизації основних

засобів»; щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів – «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»; грошових коштів – «Видатковий касовий ордер», виписка банку; витрат на відрядження – «Авансовий звіт»; заробітної плати – Розрахунково-платіжна відомість працівника (ф. П-6) та Розрахунково-платіжна відомість (ф. П-7) та ін.

Однією з головних вимог до групування витрат основної діяльності, на нашу думку, має бути можливість одержання усієї необхідної інформації безпосередньо з системи бухгалтерського обліку, не здійснюючи різних вибірок.

Не зважаючи на те, що для цілей фінансового обліку використовується тільки виробнича собівартість і в П(С)БО 16 «Витрати» визначено склад тільки цього виду собівартості, на нашу думку, ведення бухгалтерського обліку готової продукції (робіт, послуг) не забороняє планування і облік повної собівартості готової і реалізованої продукції з включенням до неї адміністративних витрат та витрат на збут. Кожен суб'єкт господарювання не лише має право, але і повинне визначати таку собівартість, виходячи із вимог ціноутворення та здійснення економічних розрахунків в ринкових умовах господарювання.

При виборі бази розподілу витрат на збут має бути застосований принцип пропорційності. Це означає, що такі витрати й обрана база для їх розподілу повинні бути в пропорційній залежності.

При виборі бази розподілу витрат на збут необхідно такими положеннями:

- здатність забезпечити покриття витрат;
- причинно-наслідкова залежність;
- здобуття вигод (витрати розподіляються з урахуванням отриманих при їх понесенні вигод);
- максимальне наближення результатів розподілу до фактичних витрат на продукцію (роботи, послуги);

– різні комплексні витрати потребують застосування різних баз розподілу.

Для розподілу витрат на збут між видами продукції (робіт, послуг) у кожній галузі економіки встановлюються бази розподілу, що враховують специфіку організації і технології виробництва. Оскільки витрати на збут можуть бути і змінними, і постійними, то змінні витрати можна віднести до конкретного виду продукції (робіт, послуг). За базу розподілу постійних витрат на збут найчастіше обирають обсяги діяльності або виробничу собівартість.

Інформація про витрати основної діяльності відображається і фінансові звітності. Погоджуємось з І.Я. Омецінською, що нині наявність якісної інформації про діяльність підприємства є запорукою ефективного ведення бізнесу. Інформаційні ресурси відіграють таку ж важливу роль, як і матеріальні, фінансові, трудові [61, с. 132]. Тому обґрунтованому формуванню інформації про витрати основної діяльності та відображенню її у звітності необхідно приділяти значну увагу.

Інформація про витрати основної діяльності відображається у фінансовій звітності в залежності від їх виду (рис. 2.5).

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (форма № 2) – це звіт про доходи, витрати, фінансові результати, а також сукупний дохід підприємства. Форма даного звіту регулюється НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Відповідно до даного стандарту Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) складається з чотирьох розділів:

- I. Фінансові результати.
- II. Сукупний дохід.
- III. Елементи операційних витрат.
- IV. Розрахунок показників прибутковості акцій.

Для відображення інформації про витрати основної діяльності у даному звіті у розділі «Фінансові результати» виділено таких три рядки: Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 2050); Адміністративні витрати (рядок 2150); Витрати на збут (рядок 2150).





Рис. 2.5. Схема відображення витрат основної діяльності у фінансовій звітності

Також інформація про витрати основної діяльності міститься у розділ III «Елементи операційних витрат» в розрізі статей : Матеріальні затрати (рядок 2500); Витрати на оплату праці (рядок 2505); Відрахування на соціальні заходи (рядок 2510); Амортизація (рядок 2515) ; Інші операційні витрати (рядок 2520).

Погоджуємось з професором З.В. Задорожним щодо необхідності зміни назви елемента «матеріальні затрати» на «матеріальні витрати». Відповідно до змісту терміну «витрати», за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», можна констатувати факт невідповідності його тлумачення і структури елемента «матеріальні затрати», що наведена в П(С)БО 16 «Витрати». Так, зокрема, в останньому в п. 22 вказано, що до складу елемента «матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних

матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів [57]. Якщо списані на виробничі цілі матеріали містяться в складі незавершеного виробництва або готової продукції (робіт, послуг), то їх вартість не зумовлює ні виникнення зобов'язань, ні зменшення капіталу, як цього вимагає трактування витрат. В даному разі одні активи вибувають, а інші – збільшуються. У зв'язку із вищенаведеним, необхідно внести зміни до П(С)БО 16, в яких би зазначалося, що до складу економічних елементів належать витрати, які стосуються лише реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та витрат періоду [31; 33].

Суб'єкти малого підприємництва формують фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Інформація про витрати основної діяльності в такому випадку відображається у таких рядках Звіту про фінансові результати: 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» та 2180 «Інші операційні витрати».

## **Висновки до розділу 2**

1. Елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві є облікова політика. Важко переоцінити значимість облікової політики в прийнятті управлінських рішень, так як економічні вигоди, що підприємство отримує, ефективність управління діяльністю суб'єкта господарювання та стратегія його розвитку залежать від правильно обраної облікової політики. Попри це, на практиці в наказі про облікову політику не приділяють належної уваги управлінському обліку витрат. На нашу думку, в наказі про облікову політику повинні бути представлені такі положення щодо обліку витрат основної діяльності: застосування класів рахунків для обліку витрат; методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік та склад статей калькулювання; перелік і склад постійних та змінних загальновиробничих витрат; база розподілу загальновиробничих витрат; перелік і склад адміністративних витрат; перелік і склад витрат на збут; бази

розподілу адміністративних витрат та витрат на збут для розрахунку повної собівартості.

2. На ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» застосовують позамовний метод обліку витрат з елементами нормативного методу. Для обліку витрат на виконання послуг встановлено нормо-години для виконання відповідних робіт. Крім того, нормуванню підлягають витрати на паливно-мастильні матеріали. На підприємстві доцільним є застосування нормативного методу обліку витрат, оскільки він забезпечує впровадження прогресивних норм витрат, дієвий контроль за рівнем витрат, що сприяє використанню даних обліку для встановлення резервів зниження собівартості послуг.

3. Помилки при обчисленні собівартості можуть зумовити помилкові управлінські рішення: зняття з переліку рентабельних видів продукції (робіт, послуг), надання неприбуткових послуг, випуск нерентабельної продукції, невірне ціноутворення. У зв'язку з цим доцільним є застосування методики АВС-костинг, яка дає змогу управлінському персоналу більш точно визначити вартість того чи іншого продукту (роботи, послуги), особливо в ситуації, коли непрямі витрати на підприємстві мають значну величину. При застосуванні АВС-костингу на досліджуваному підприємстві базою внутрішнього перерозподілу загальновиробничих витрат виступатиме кількість годин, затрачених на надання певного виду послуг (машино-години; людино-години тощо). Зазначений метод обліку витрат є найбільш економічно обґрунтованим і точним методом розподілу непрямих витрат, але водночас і найбільш трудомістким. Тому при його застосуванні підприємству необхідно враховувати вигоди від отриманої в результаті інформації.

4. Отриманню інформації щодо ефективності виконання окремих замовлень у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» повинно сприяти відкриття аналітичних рахунків до рахунків 23 «Виробництво», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» і 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», на яких би узагальнювалися відповідні витрати та доходи. Порівняння сум за відповідними аналітичними рахунками до рахунків 703 і 23, 903 дасть

можливість в управлінському обліку визначити фінансовий результат від виконання кожного замовлення.

5. До витрат основної діяльності відносять адміністративні витрати та витрати на збут, які обліковуються відповідно на рахунках 92 та 93 однойменної назви. З метою забезпечення одержання управлінським персоналом необхідної інформації про структуру витрат облік за рахунком 92 необхідно здійснювати за субрахунками 921 «Загальноуправлінські витрати» та 922 «Загальногосподарські витрати»; а за рахунком 93 – за субрахунками 931 «Витрати на рекламу і маркетинг», 932 «Транспортні витрати збуту», 933 «Трансакційні витрати», 934 «Інші витрати на збут».

6. Адміністративні витрати та витрати на збут враховуються при розрахунку повної собівартості продукції (робіт, послуг). Бази розподілу, яка б забезпечила стовідсотково вірний розподіл вищеназваних витрат між видами продукції (робіт, послуг) не існує, проте суб'єкт господарювання повинен віднайти максимально коректні бази розподілу, щоб правильно розрахувати повну собівартість продукції як для цілей ціноутворення, так і з метою управління. При виборі бази розподілу необхідно такими положеннями: здатність забезпечити покриття витрат; причинно-наслідкова залежність; здобуття вигод (витрати розподіляються з урахуванням отриманих при їх понесенні вигод); максимальне наближення результатів розподілу до фактичних витрат на продукцію (роботи, послуги); різні комплексні витрати потребують застосування різних баз розподілу.

## РОЗДІЛ 3

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

#### **3.1. Мета, завдання, джерела та організація аналізу витрат основної діяльності**

Управління витратами підприємств було і залишається одним із найважливіших та найскладніших питань у діяльності управлінського персоналу. Від рівня та динаміки витрат в значній мірі залежить як прибутковість суб'єктів господарювання, так і розвиток економіки держави. З метою досягнення і збереження відповідного рівня прибутковості, конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі підприємствам слід проводити ґрунтовний оцінку зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування, аналіз собівартості продукції (робіт, послуг), пошук шляхів зниження витрат, оптимізацію цін на продукцію (роботи, послуги).

Важливу роль в управлінні витратами відіграє економічний аналіз, оскільки забезпечує оцінку господарських операцій, які пов'язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг), виявлення недоліків та резервів поліпшення використання наявних ресурсів, ухвалення відповідних управлінських рішень. Ефективним аналіз витрат може бути лише в поєднанні з іншими основними елементами менеджменту суб'єкта господарювання, що включає процеси прийняття оптимальних управлінських рішень за результатами проведеного економічного аналізу та забезпечення їх виконання на базі необхідної аналітичної інформації. Система бухгалтерського обліку має забезпечити в повній мірі інформаційні потреби управління підприємством.

Уміння застосовувати методи та прийоми економічного аналізу в умовах інформатизації суспільства і глобалізації економіки мають значну актуальність, особливо для власників і управлінського персоналу підприємств, оскільки вони,

провадячи підприємницьку діяльність при обмеженості ресурсів, прагнуть до отримання максимальної величини прибутку. У зв'язку з цим головними функціями економічного аналізу є:

- інформаційне забезпечення системи управління (збір і обробка, а також упорядкування інформації про економічні явища та процеси на підприємстві);
- аналіз процесу та результатів господарської діяльності, оцінка її ефективності та можливостей удосконалення при обмеженості ресурсів;
- планування (прогнозування, перспективне та поточне планування господарської діяльності суб'єктів господарювання);
- організація управління (організація ефективного функціонування різних елементів господарського механізму для оптимізації використання трудових, матеріальних, грошових, а також інформаційних ресурсів);
- контроль за виконанням бюджетів і управлінських рішень.

Таким чином, економічний аналіз – це система прийомів для розкриття причинно-наслідкових зв'язків діяльності підприємств, які зумовлюють результати явищ і процесів.

Аналіз процесів і явищ господарської діяльності здійснюється від початку виникнення людства. Прийоми аналізу започатковані в Давній Греції. У ХІХ ст. аналіз було поглиблено і розширено в Англії, Німеччині, Франції та в ряді інших країн. В Україні розвиток економічного аналізу відбувся на початку ХХ століття. В подальшому було здійснено немало роботи з розвитку теорії економічного аналізу, а також удосконалення його методики. З року в рік підвищується роль і значення економічного аналізу, удосконалюється його теоретичний апарат та методичний інструментарій. Всебічному дослідженню економічних явищ і процесів на підприємствах сприяє поява нових видів, прийомів і способів аналізу [73, с. 67].

Нині економічний аналіз є важливим елементом діяльності підприємств, так як забезпечує дослідження їх функціонування, прогнозування майбутнього розвитку, встановлення резервів зниження собівартості, виявлення напрямків

підвищення ефективності їх діяльності, а також служить інформаційною базою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

У сучасних умовах змінюються завдання і функції економічного аналізу, так як для забезпечення конкурентоспроможності підприємства необхідно враховувати нерівномірність динаміки розвитку систем, децентралізацію функцій управління, імовірнісний характер процесів, що відбуваються [73, с. 68].

В науковій літературі виокремлюють цілий ряд форм і видів економічного аналізу. Наявність різних підходів до визначення видів економічного аналізу зумовлене важливістю та складністю його ролі та функцій на підприємстві загалом та різних рівнях управління зокрема. На нашу думку, доцільно виокремлювати такі форми економічного аналізу:

- комплексний і тематичний;
- зовнішній та внутрішній;
- централізований та децентралізований;
- конфіденційний і відкритий;
- організований у розрізі центрів витрат, центрів доходів, центрів інвестицій;
- періодичний і разовий.

Незважаючи на значну роль економічного аналізу, проте існує ряд причин неефективності здійснення такого аналізу на підприємствах. Зокрема, О.В. Олійник виділила причини недосконалості економічного аналізу як професійної діяльності, поділивши їх на дві групи:

1) загальні причини: недосконалість законодавчої бази (постійна зміна, суперечливість, неузгодженість положень різних нормативних документів); ментальність, трансформація суспільної свідомості; відсутність практики аналітичного обґрунтування стратегій розвитку на рівні держави, регіону, суб'єкта господарювання;

2) на рівні окремих суб'єктів господарювання: недостатня кваліфікація економістів; недостатня якість даних бухгалтерського обліку; відсутність спеціального підрозділу з економічного аналізу, незабезпеченість фахівцями-

аналітиками; відсутність інформаційно-комп'ютерних технологій або їх невикористання в економічному аналізі; низька ефективність методів аналізу, що використовуються; недостатність методичних матеріалів; недостатня зацікавленість управлінського персоналу, власників; слабка організація аналітичної роботи [60, с. 169].

Важлива роль в економічному аналізі приділяється оцінці витрат підприємства та собівартості продукції (робіт, послуг), оскільки вони є узагальнюючими показниками його господарської діяльності й безпосередньо впливають на фінансові результати та рентабельність.

Метою аналізу витрат основної діяльності підприємств є всебічна оцінка рівня, динаміки та структури таких витрат, їх впливу на фінансові результати, обґрунтування управлінських рішень щодо подальшої оптимізації витрат основної діяльності. Для досягнення цієї мети аналіз необхідно проводити на основі комплексного й системного підходів.

Основними завданнями аналізу витрат основної діяльності підприємств є:

- оцінка витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за статтями;
- дослідження витрат основної діяльності за їх видами;
- встановлення обґрунтованості планової величини витрат основної діяльності;
- аналіз зміни витрат основної діяльності в динаміці загалом та за окремими статтями витрат;
- оцінка впливу відповідних факторів на рівень зазначених витрат;
- виявлення резервів зниження таких витрат;
- встановлення впливу витрат основної діяльності на рентабельність підприємства;
- оцінка виконання завдань з оптимізації витрат основної діяльності.

Сучасний стан функціонування сучасних підприємств особливий тому, що суб'єкти господарювання ведуть свою діяльність в умовах соціально-



орієнтованої ринкової економіки. У зв'язку з цим зростає значення соціальної сфери, що перебуває в тісному взаємозв'язку з економічною підсистемою підприємства. Здійснення аналізу та планування основної діяльності підприємства охоплює не лише доходи та витрати такої діяльності, а й оцінку соціального розвитку трудового колективу, планування соціального захисту працівників тощо. Соціальні процеси у діяльності суб'єктів господарювання досліджує соціально-економічний аналіз. Його здійснюють з метою встановлення причинно-наслідкових зв'язків, що формують соціально-економічний розвиток підприємства.

Для проведення аналізу витрат основної діяльності формується відповідна інформаційна база. Основним джерелом інформації для аналізу зазначених витрат є фінансова звітність, зокрема форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». В процесі оцінки фінансової звітності суб'єктів господарювання реалізується принцип дедукції, а саме: рух від загального до часткового. Це дає можливість відтворити історичну і логічну послідовність здійснених на підприємстві господарських операцій та оцінити міру їхнього впливу на ефективність господарювання. Під час аналізу слід враховувати, що наведена у звітності інформація пройшла бухгалтерську обробку. Також необхідно дослідити обрану підприємством облікову політику, оскільки вона здійснює вплив на величину його витрат.

Фінансова звітність містить обмежений обсяг даних, з неї не можна отримати інформацію про структуру собівартості продукції (робіт, послуг), величину адміністративних витрат та витрат на збут в розрізі статей та різних класифікаційних витрат та ін. Тому з метою аналізу слід застосовувати, крім звітності, й інші дані бухгалтерського обліку: первинні документи, реєстри обліку тощо, а також і необлікову інформацію.

Таким чином, джерелами інформації для аналізу витрат основної діяльності є:

а) первинні документи: лімітно-забірні картки, відомості, накладні, акти, матеріальні вимоги на відпуск матеріальних цінностей, авансові звіти, рахунки, акти виконаних робіт і т. ін.;

б) облікові реєстри з аналітичного та синтетичного обліку (журнали № 5, 5а, журналиордери 10, 10Б, Головна книга, аналіз рахунків 23, 90, 91, 92, 93);

в) ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», Примітки до річної фінансової звітності;

г) матеріали ревізій та обстежень;

д) результати аналізу витрат основної діяльності за попередні роки;

е) аудиторські звіти та ін.

З метою підвищення ефективності аналізу витрат основної діяльності підприємств слід забезпечувати комплексність такого аналізу. Комплексний аналіз лежить в основі управлінської інформаційної системи, є важливим елементом розроблення науково-обґрунтованих планів і підготовки управлінських рішень, інструментом оперативного контролю за прийнятими рішеннями, а також дієвим засобом запобігання неефективної господарської діяльності та виявлення внутрішньогосподарських резервів. В процесі комплексного економічного аналізу здійснюють порівняння отриманих результатів діяльності з даними за минулі звітні періоди, а також з аналогічними показниками інших підприємств галузі та середньогалузевими показниками; визначається вплив різних факторів на результати господарської діяльності; досліджуються помилки, недоліки, невикористані можливості, перспективи тощо. Комплексність дослідження забезпечує охоплення всіх ланок і сторін господарської діяльності підприємства та всебічного вивчення причинно-наслідкових залежностей в економіці підприємства [73, с. 70].

Методика комплексного економічного аналізу витрат основної діяльності підприємства як системи передбачає таку послідовність реалізації окремих етапів аналітичного процесу з використанням принципів системних досліджень (табл. 3.1). На першому етапі складають план економічного аналізу, визначають мету, завдання та умови функціонування підприємства, проводять оцінку

матеріально-технічного забезпечення. Його діяльність розглядають у виробничому (ресурси виробництва, виробничий процес і результати виробництва) і фінансовому аспектах.

Таблиця 3.1

## Характеристика основних етапів аналізу витрат основної діяльності

Етапи аналізу		Характеристика	Заходи
Підготовчий етап	Складання плану економічного аналізу	Встановлення мети і завдань аналізу; поділ аналітичної роботи між виконавцями; встановлення джерел інформації, системи показників, методів і прийомів аналізу витрат основної діяльності; визначення послідовності і періодичності аналізу	Формування плану та графіку аналізу витрат основної діяльності; розробка програми, а також інструментарію аналізу (макети діаграм, таблиць, алгоритми розрахунків тощо)
	Забезпечення аналізу	Встановлення обсягу інформаційного та матеріально-технічного забезпечення аналізу	встановлення інформаційної бази аналізу; перевірка достовірності інформаційних джерел; проведення оцінки матеріально-технічного забезпечення
Основний етап	Оцінка інформаційних матеріалів	Систематизація інформації, оцінка її достовірності, достатності відповідно до програми та встановленими процедурами аналізу	Підбір, перевірка повноти і якості інформації, що використовується для аналізу витрат основної діяльності
	Аналіз показників	Оцінка стану витрат основної діяльності та ефективності діяльності підприємства; Визначення показників і групування чинників впливу на величину таких витрат; Визначення резервів підвищення ефективності діяльності підприємства	Статистична обробка та узагальнення даних; зіставлення показників; складання аналітичних розрахунків; факторний аналіз; заповнення аналітичних таблиць.
Заключний етап	Узагальнення результатів аналізу	Узагальнення, групування, підрахунок резервів зниження витрат основної діяльності; встановлення заходів з економії таких витрат; доведення до відома зацікавлених осіб про результати аналізу;	Формування висновків, доповідних записок про результати аналізу; коригування методики (за необхідністю) та організації аналізу; впровадження результатів аналізу.

		систематичний контроль за виконанням прийнятих рішень	
--	--	---	--

На другому етапі виділяють технічні, економічні, соціальні, екологічні та інші параметри діяльності підприємств, здійснюють оцінку інформаційних матеріалів та проводять аналіз показників. Вибір необхідної і достатньої кількості та системи показників залежить від обраної методики аналізу. На третьому етапі узагальнюють результати аналізу.

Безпосередньо аналіз витрат здійснюється за рядом етапів. Ю. В. Великий до етапів аналізу витрат відносить (рис. 3.1).

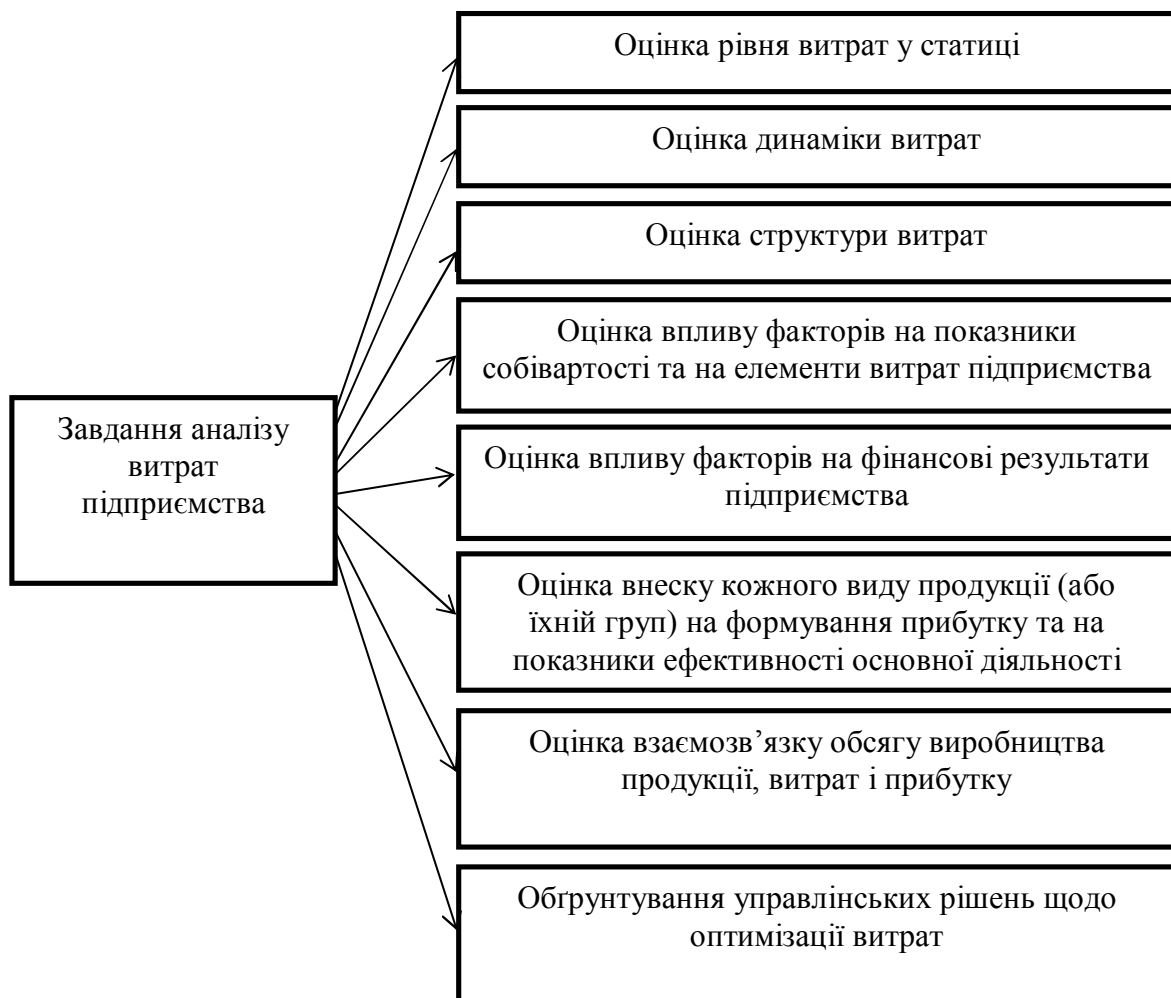


Рис. 3.1. Послідовність оцінки витрат в економічному аналізі [12, с. 114]

Г.І. Андреева та В.А. Андреева виділяють такі етапи аналізу витрат на виробництво продукції: оцінка прийнятих рішень щодо рівня собівартості продукції, робіт, послуг; загальна оцінка виконання кошторису витрат в розрізі економічних елементів та статей витрат; аналіз виявлених відхилень фактичних витрат від запланованих або отриманих в минулому періоді; виявлення резервів зниження собівартості продукції та витрат на 1 грн. виготовленої продукції; мобілізація внутрішньовиробничих резервів та впровадження їх у виробництво; виявлення впливу зміни собівартості продукції на кінцеві результати діяльності підприємства [65, с. 78].

Узагальнюючи вищенаведене, на нашу думку, аналіз витрат основної діяльності доцільно проводити за такими етапами:

- аналіз структури витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за статтями та в динаміці;
- оцінка виконання плану виробничих витрат в розрізі статей;
- аналіз відхилень виробничих витрат та виявлення резервів їх зниження;
- аналіз структури адміністративних витрат за статтями та в динаміці;
- аналіз структури витрат на збут за статтями та в динаміці;
- виявлення резервів зниження адміністративних витрат та витрат на збут;
- оцінка взаємозв'язку обсягу виробництва продукції, витрат і прибутку;
- встановлення впливу витрат основної діяльності на результати діяльності та рентабельність підприємства;
- обґрунтування управлінських рішень щодо оптимізації витрат основної діяльності.

Проводячи аналіз витрат основної діяльності, доцільно використовувати комбіновані підходи до групування витрат. В основі аналітичної деталізації та групування зазначених витрат для формування системи обліку витрат

підприємства важливу роль відіграють такі об'єкти, як центри витрат, центри відповідальності, місця виникнення витрат, в межах яких можна виокремити певні технологічні операції.

Слід відмітити, що в сучасних умовах автоматизація є невід'ємною частиною робочого місця аналітика. Найбільш ефективною організаційною формою використання ПК є створення автоматизованих робочих місць (АРМ). Автоматизація процесу аналізу підвищує ефективність аналітичної роботи. Це досягається в результаті: скорочення термінів проведення аналізу; повнішого охоплення чинників, що впливають на результати господарської діяльності; заміни наближених або заокруглених розрахунків точними обчисленнями; постановки і вирішення багатомірних задач аналізу.

### **3.2. Аналіз структури та динаміки витрат основної діяльності**

Аналіз витрат основної діяльності підприємства, який полягає в їх оптимізації та інформаційному забезпеченні управління витратами, здійснюється шляхом вирішення аналітичних задач, згрупованих у три блоки дослідження: стратегічний, поточний (оперативний) та ретроспективний (підсумковий) аналіз.

Ціллю завдань стратегічного аналізу є націленість на досягнення головної мети підприємства, яка передбачає, одержання максимального прибутку шляхом посилення конкурентних переваг, збільшення доходів та оптимізації витрат. Досягнення стратегічних цілей вимагає розробки тактичних заходів, які в короткостроковому періоді можуть зумовити тимчасове збільшення рівня витрат основної діяльності [57, с. 408]. Тобто головним критерієм є забезпечення таких заходів, які не просто знижують витрати, а оптимізують з метою збільшення доходу і підвищення конкурентоспроможності продукції (робіт, послуг).

Характерною особливістю оперативного аналізу є своєчасність та оперативність отримання його результатів. Такий аналіз необхідним є в

оперативній (короткостроковій) системі управління (за декаду, тиждень, добу, зміну). Оперативний аналіз спрямований на дослідження первинних короткострокових причинно-наслідкових зв'язків в об'єкті аналізу (витратах основної діяльності). Такий вид аналізу забезпечує об'єктивну оцінку господарських операцій, своєчасне виявлення та вимірювання впливу базових чинників на відхилення від планів, попередніх періодів, виявлення причини, що їх обумовлюють, та резерви для прийняття оптимальних оперативних управлінських рішень. Слід відмітити, що в оперативному аналізі виявляються та вимірюються не всі чинники впливу, а лише основні, що зумовлено необхідністю оперативного отримання аналітичної інформації, а також частково з неможливістю або недоцільністю вивчення окремих чинників.

Ретроспективний аналіз спрямований на минуле. Він пов'язаний із дослідженням господарських процесів, що вже відбулися. Для ретроспективного аналізу застосовуються традиційні, належним чином розроблені методики, які вимагають від працівників аналітичної служби уваги, професіоналізму і вміння передбачати ситуацію.

Важливим напрямом ретроспективного аналізу є оцінка структури та динаміки витрат як на рівні підприємства, так і на рівні окремих центрів відповідальності та місць виникнення витрат.

Аналіз динаміки витрат основної діяльності проводять з метою дослідження загальних тенденцій таких показників, як абсолютна величина собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг (виробничі витрати), адміністративних витрат, витрат на збут. При дослідженні динамічних рядів зі зазначених показників слід нейтралізувати вплив кількісного фактору шляхом перерахунку виробничих витрат на обсяг реалізації. Аналіз динаміки витрат загалом та окремих їх елементів доцільно порівнювати з тенденціями показників доходу, темпів інфляції, динаміки масштабів діяльності підприємства. Аналіз структури забезпечує оцінку значущості окремих елементів та статей витрат, дозволяє дослідити ресурсомісткість окремих видів продукції, робіт, послуг, нераціональні напрями витрачання ресурсів, сегменти

для особливої уваги менеджерів. Взаємозв'язок аналізу структури та динаміки дає змогу комплексно підійти до вивчення витрат, а також знайти слабкі та сильні сторони діяльності суб'єкта господарювання в частині управління витратами.

Аналіз структури та динаміки витрат проводять за допомогою вертикального та горизонтального аналізу. Горизонтальний або часовий аналіз полягає у порівнянні кожного показника звітної періоду з попереднім періодом. Основними формами такого аналізу є: порівняння фінансових показників звітної періоду (року, кварталу, місяця) з аналогічними показниками попереднього періоду; порівняння фінансових показників в межах декількох періодів з метою виявлення тенденцій зміни (побудови лінії тренду в динаміці); порівняння фінансових показників звітної періоду з показниками аналогічного періоду інших підприємств галузі, середніми показниками тощо..

Перевагами горизонтального аналізу є можливість одержання найбільш загального уявлення про якісні зміни, що відбувались у структурі відповідних об'єктів аналізу, а також динаміку цих змін. Цей прийом застосовують практично в усіх методиках.

Вертикальний (структурний) аналіз дозволяє встановити структуру підсумкових фінансових показників з виявленням впливу кожного структурного показника на результат загалом. Можна виокремити дві основні ознаки, що спричиняють необхідність і доцільність проведення вертикального аналізу. Це, по-перше, перехід до відносних показників (коефіцієнтів), який дозволяє проводити міжгосподарські порівняння економічного потенціалу і результатів діяльності різних підприємств; по-друге, відносні показники деякою мірою згладжують негативний вплив інфляційних процесів, які можуть істотно спотворювати абсолютні показники фінансової звітності й тим самим ускладнюють їх зіставлення в динаміці. Вертикальний прийом фінансового аналізу досить корисний при розгляді структури витрат підприємства (вертикальний аналіз звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)) [38, с. 15].



Структура витрат у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2015-2016 рр. за допомогою вищенаведених прийомів представлена у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

## Витрати у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2015-2016 рр.

№ з/п	Показник	2015 р.		2016 р.		Відхилення	
		Величина, тис. грн.	Структура, %	Величина, тис. грн.	Структура, %	у величині, тис. грн.	у структурі, пунктів
1.	Витрати основної діяльності	3834,5	99,14	4913,8	99,08	+1079,3	-0,06
2.	Інші операційні витрати	12,4	0,32	10,0	0,20	-2,4	-0,12
3.	Інші витрати	20,8	0,54	35,7	0,72	+14,9	+0,18
	Разом	3867,7	100,0	4959,5	100,0	+1091,8	-

Як видно з табл. 3.2, найбільшу частку у витратах ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» займають витрати основної діяльності. Хоча їхня частка дещо скоротилася у 2016 р. в порівнянні з 2015 р. (на 0,06 пункти), проте вони складають основу витрат підприємства (99,08 % у 2016 р.).

Структура витрат основної діяльності на досліджуваному підприємстві ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2015-2016 рр. відображена у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

## Витрати основної діяльності у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2015-2016 рр.

№ з/п	Показник	2015 р.		2016 р.		Відхилення	
		Величина, грн.	Структура, %	Величина, грн.	Структура, %	у величині, грн.	у структурі, пунктів
1.	Собівартість реалізованих послуг	3243694,64	84,6	4135928,23	84,2	+892233,59	-0,4
2.	Адміністративні витрати	432068,09	11,3	525163,29	10,7	+93095,2	-0,6
3.	Витрати на збут	158776,90	4,1	252722,85	5,1	+93945,95	+1,0
	Разом	3834539,63	100,0	4913814,37	100,0	+1079274,74	-

Як видно з табл. 3.3, найбільшу частку у витратах основної діяльності ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» складає собівартість реалізованих послуг: 84,6 % у 2015 р. та 84,2 % у 2016 р. Величина собівартості реалізованих послуг у 2016 р. зросла у порівнянні з 2015 р. на 892 233,59 грн. та склала 4 135 928,23 грн. Адміністративні витрати та витрати на збут склали у 2016 р. відповідно 10,7 % та 5,1 % від усіх витрат основної діяльності, а їх абсолютне значення за 2015-2016 рр. зросло відповідно на 93 095,2 грн. та 93 945,95 грн.

Аналіз структури та динаміки витрат, насамперед, доцільно здійснювати за двома напрямками: за елементами та статтями витрат.

Слід відмітити, що в собівартості реалізованих послуг на базовому підприємстві у 2016 р. прямі витрати склали 96,9 %, а загальновиробничі – 3,1 %. Структуру собівартості послуг у досліджуваному підприємстві за статтями калькулювання у 2015 р. та 2016 р. відображено відповідно на рис. 3.2 та 3.3.

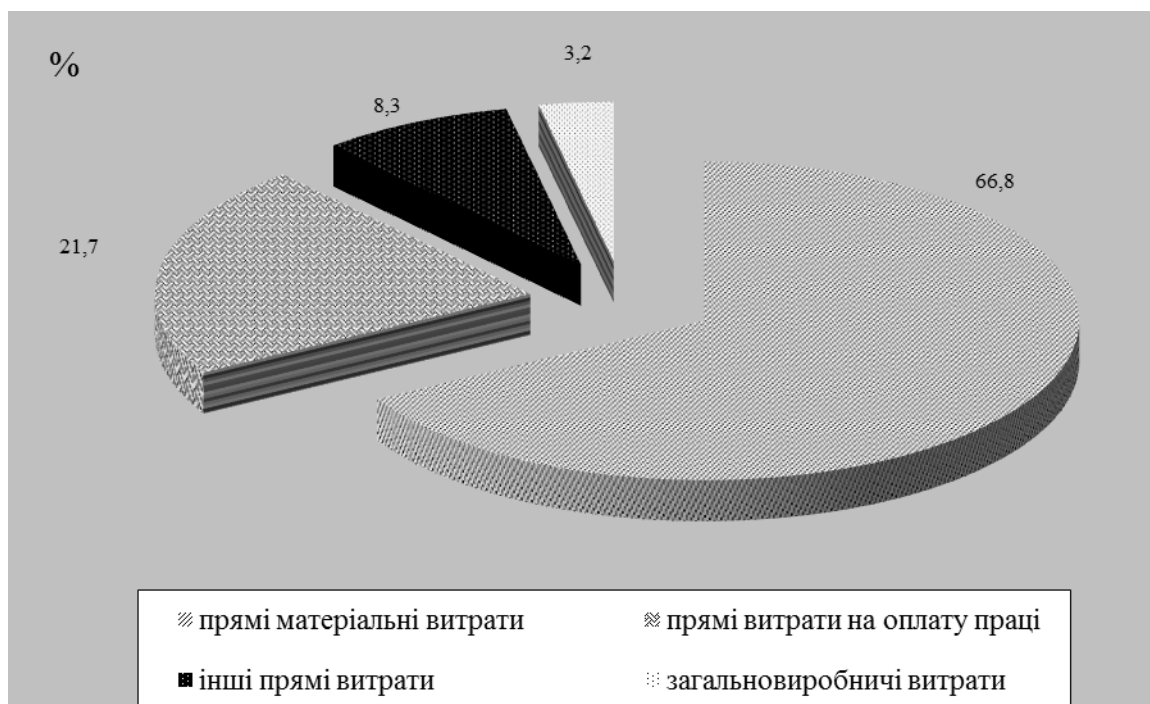


Рис. 3.2. Структура собівартості послуг за статтями калькулювання у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2015 р.

Як видно з рис. 3.2 та 3.3, у собівартості послуг на базовому підприємстві найбільшу частку складають прямі матеріальні витрати: 66,8 % у 2015 р. та

66,1 % у 2016 р. Досить значну частку у собівартості послуг займають і прямі витрати на оплату праці: 21,7 % у 2015 р. та 23,9 у 2016 р. Загальновиробничі витрати у 2016 р. склали 3,1 % виробничих витрат підприємства.

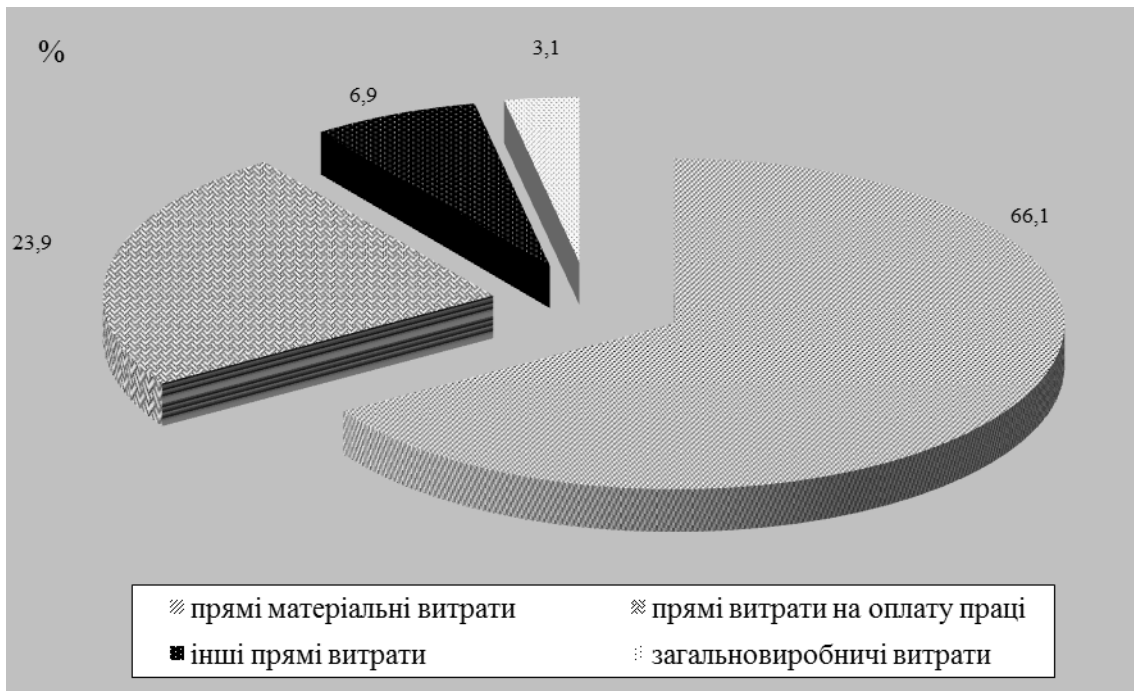


Рис. 3.3. Структура собівартості послуг за статтями калькулювання у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2016 р.

Щодо абсолютної величини, то виробничі витрати у 2016 р. в порівнянні з 2015 р. зросли за усіма статтями (табл. 3.4). Так, прямі матеріальні витрати зросли на 26,2 %, прямі витрати на оплату праці – на 40,2 %, інші прямі витрати – на 6,4 %, загальновиробничі витрати – на 23 %. Такий ріст зумовили, насамперед, інфляційні процеси та збільшення окладів персоналу підприємства.

Таблиця 3.4

Витрати основної діяльності у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2015-2016 рр.

№ з/п	Показник	2015 р.		2016 р.		Відхилення	
		Величина, грн.	Величина, грн.	Величина, грн.	Величина, грн.	у величині, грн.	у відсотках
1.	Прямі матеріальні витрати	2167144,52	2735172,12	+568027,6	+26,2		
2.	Прямі витрати на оплату праці	703536,77	986698,71	+283161,94	+40,2		
3.	Інші прямі	270107,87	287469,72	+17361,85	+6,4		

	витрати				
4.	Загальновиробничі витрати	102905,48	126587,68	+23682,2	+23,0
	Разом	3243694,64	4135928,23	+892233,59	+27,5

При аналізі прямих матеріальних витрат враховують досягнуту економію матеріальних ресурсів або їх перевитрати порівняно з планом. Ступінь зниження (росту) матеріальних витрат визначають відношенням їх фактичного рівня (у копійках на 1 грн. продукції (робіт, послуг)) до планового рівня витрат у перерахунку на відсоток виконання плану:

$$C_{м.з.} = \frac{Y_{м.з.}^{\phi}}{Y_{м.з.}^n} \times 100, \quad (3.1)$$

де  $Y_{м.з.}^{\phi}$ ,  $Y_{м.з.}^n$  - фактичний та плановий рівень матеріальних витрат, коп./грн.

Ступінь зниження матеріальних витрат також можна визначати не лише співставленням фактичного та планового їх рівня, але й фактичного їх рівня за різні періоди.

Розмір відхилення відрахувань на соціальні заходи визначається на основі сум відхилень заробітної плати за категоріями працівників.

При аналізі витрат на оплату праці як статті «Прямі витрати на оплату праці», так і елемента «Витрати на оплату праці» загальне відхилення суми заробітної плати розподіляють за категоріями працівників (робітники, керівники та ін.) і визначають конкретні причини перевитрат або економії.

Ретельно аналізують й інші прямі витрат та загальновиробничі витрати. вони є комплексними статтями. Тому аналіз відхилень за кожним видом витрат в межах статті проводиться в залежності від їх економічного змісту. Необхідно зіставити фактичне значення кожного виду цих витрат з плановим розрахунком чи з попереднім періодом і виявити причини відхилень в витратах на: єдиний соціальний внесок, амортизацію, відрядження, послуги сторонніх організацій, заробітну плату тощо. Так, відхилення амортизації залежить від надходження

та вибуття основних засобів, відхилення величини єдиного соціального внеску – від розміру нарахованої заробітної плати і т. д.

Аналіз адміністративних витрат та витрат на збут є аналогічними. Оцінка витрат здійснюється не за статтею загалом, а за окремими її складовими, визначаючи при цьому відхилення. В аналізі не можна проводити взаємне погашення відхилень шляхом їх сумування, оскільки це може призвести до неправильних висновків і прийняття необґрунтованих управлінських рішень.

У результаті зіставлення статей витрат визначаються темпи зміни витрат, що порівнюються між собою і з темпами зміни обсягу виробництва, показниками оборотності продукції (робіт, послуг). Це дає змогу оцінити динаміку і напрямки зміни витрат. Негативний характер має є перевищення темпів зміни витрат над темпами зміни обсягу продукції (робіт, послуг), темпів зміни витрат на рекламу над темпами зміни оборотності готової продукції (робіт, послуг). На зміну комплексних непрямих статей витрат впливають зміна обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) і бюджету витрат. Перший фактор – одноелементний, другий – складний, що деталізується на фактори другого і третього порядків, які різні за різними статтями [24, с. 321].

При здійсненні аналізу адміністративних витрат та витрат на збут, важливе значення має раціональна організація аналітичного обліку таких витрат.

Структуру адміністративних витрат у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2016 р. за статтями представлено на рис. 3.4.

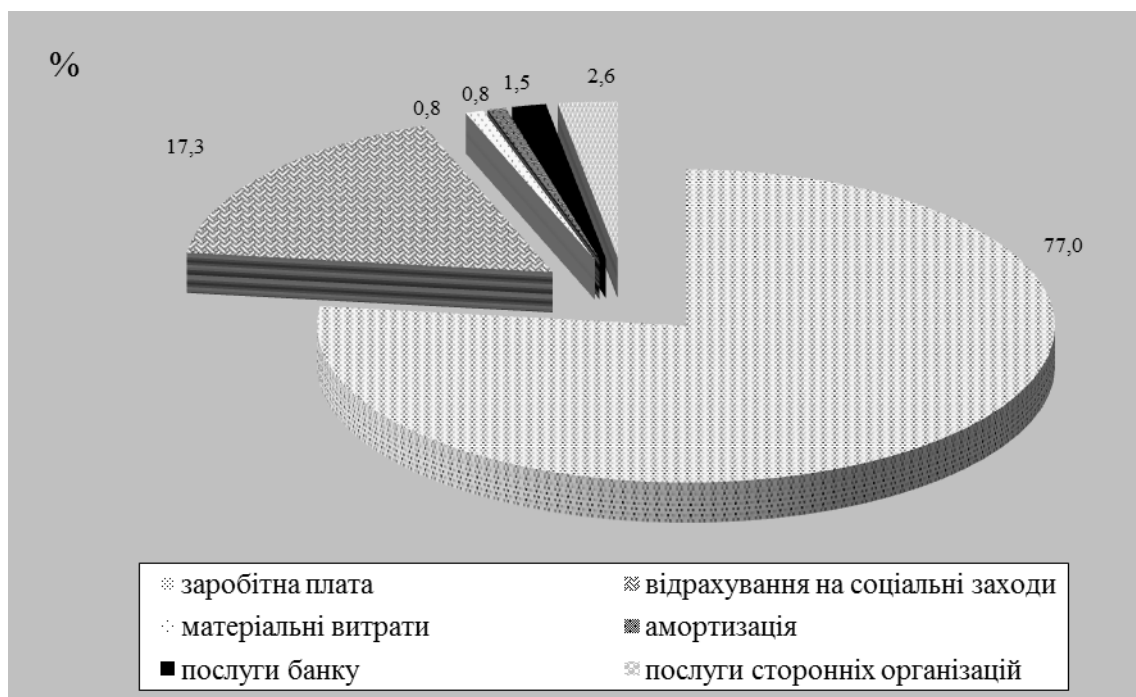


Рис. 3.4. Структура адміністративних у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2016 р.

Як видно з табл. 3.3 основну частку адміністративних витрат у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2016 р. складають витрати на оплату праці (77 %) та відрахування на соціальні заходи (17,3 %). Крім того, на підприємстві були понесені адміністративні витрати за такими статтями: матеріальні витрати, амортизація, послуги банку, послуги сторонніх організацій.

Щодо витрат на збут, то такі витрати сформовані в межах чотирьох статей: витрати на оплату праці (79,7 %), відрахування на соціальні заходи, амортизація, послуги сторонніх організацій (рис. 3.5).

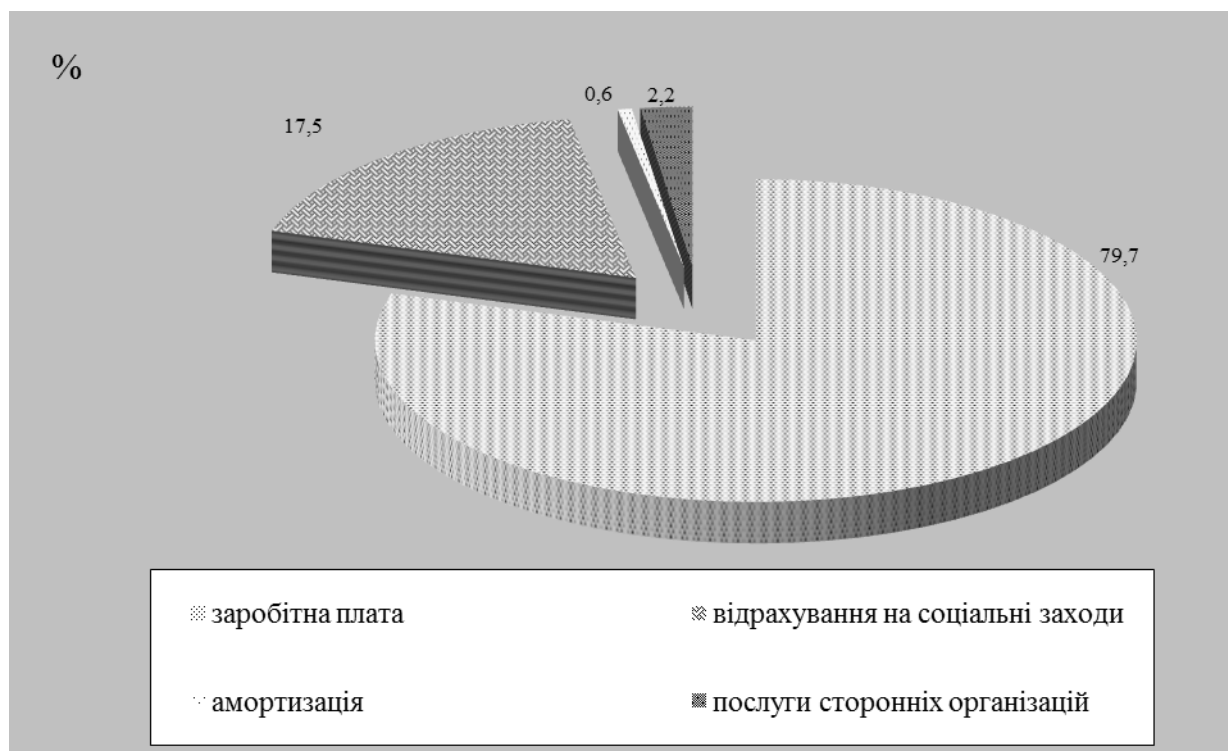


Рис. 3.5. Структура витрат на збут у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2016 р.

Аналіз витрат також доцільно здійснювати в розрізі елементів операційних витрат. Групування витрат за економічними елементами дає змогу проводити контроль за структурою, формуванням і динамікою економічно однорідних витрат. Оцінка структури таких видів витрат дозволяє зробити висновок про трудомісткість, матеріаломісткість, енергомісткість виробництва, і, як наслідок, визначити основні напрямки пошуку резервів зниження витрат з найбільшою питомою вагою. В якості додаткового показника можна використати питому вагу елементів витрат у вартості продукції (робіт, послуг), шляхом ділення суми витрат за кожним елементом на обсяг товарної продукції.

Структура витрат за елементами у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2015-2016 рр. подана на рис. 3.6.

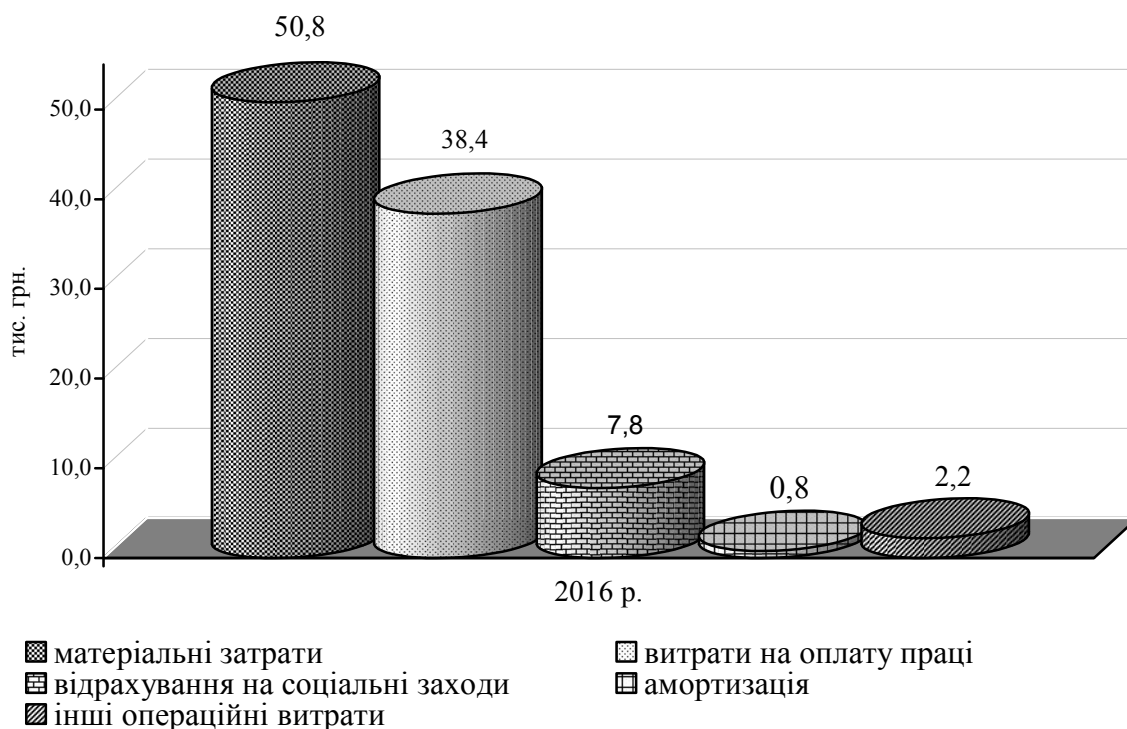


Рис. 3.6. Структура витрат за економічними елементами у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2016 рр.

Як видно з рис. 3.6, найбільшу частку у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у витратах за елементами займають матеріальні затрати (50,8 %). Немалу частку у витратах також займають витрати на оплату праці – 38,4 %, що свідчить про відносно високу заробітну плату працівників підприємства. Найменшу частку у витратах займає амортизація 0,8 %.

### **3.3. Оцінка впливу витрат основної діяльності на рентабельність підприємства та узагальнення результатів аналізу витрат основної діяльності підприємства**

В процесі здійснення аналізу витрат основної діяльності доцільно оцінити вплив таких витрат на прибутковість підприємства. Нині економіка України є



досить нестабільною, що зумовлює постійні зміни як зовнішніх, так і внутрішніх умов функціонування суб'єктів господарювання. Це вимагає від управлінського персоналу значної уваги до фінансово-господарської діяльності підприємства та постійної оцінки рентабельності його діяльності для розроблення і впровадження необхідних управлінських заходів.

На сучасному етапі економічного розвитку у цілісній системі аналізу ефективності роботи підприємств рентабельності належить провідне місце через комплексність та інформативність такої економічної категорії. Прибутковість діяльності суб'єкта господарювання завжди була важливим стимулюючим чинником з метою подальшого розвитку та розширення виробництва. А підприємства, які ефективно функціонують, створюють сприятливий фундамент для підвищення загального рівня економічного розвитку держави [8, с. 188].

Рентабельність – це відносний економічний показник, що характеризує ефективність виробництва та діяльності підприємства. Так, Г.І. Андрєєва відзначає, що показники рентабельності характеризують ефективність роботи підприємства загалом, прибутковість різних напрямів діяльності (виробничої, підприємницької, інвестиційної), окупність витрат тощо [1, с. 15]. О.Д. Третьак переконаний, що прибутковість показує абсолютний ефект діяльності підприємства без урахування використаних при цьому ресурсів, тому його варто доповнювати відносним показником – рентабельністю. Відносні показники мають ту перевагу, що вони не перебувають під впливом інфляції, оскільки являють собою різні співвідношення прибутку та вкладеного капіталу [96, с. 99].

Отже, під рентабельністю, як правило, розуміють показник, що характеризує ефективність діяльності підприємства та інтенсивність виробництва.

Рентабельність є досить складною економічною категорією і не лише з точки зору її економічної сутності, а й у багатьох випадках через існування різних, а деколи й неоднозначних показників, що застосовуються для її оцінки.

Рентабельність у загальній її формі розраховується як відношення прибутку до витрат. Рентабельність має ряд модифікованих форм в залежності від того, який прибуток і які саме ресурси чи витрати застосовуються у розрахунках.

Таким чином, залежно від визначеної мети аналітики визначають різні показники рентабельності. У загальній формі будь-який показники рентабельності мають вигляд мультиплікативної моделі (мультиплікатора:  $y = x / z$ ). При цьому розрізняють такі показники рентабельності у межах наступних груп:

1) показники дохідності діяльності підприємства та її окремих частин:

а) рентабельність виробництва – відношення суми прибутку до виробничої собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг);

б) рентабельність продажу – відношення величини прибутку до суми виручки від реалізації продукції (робіт, послуг);

в) рентабельність витрат - відношення величини прибутку до повної собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг);

г) рентабельність окремого виду продукції (робіт, послуг) – відношення різниці ціни реалізації одиниці продукції і її собівартістю до величини собівартості одиниці продукції;

2) показники дохідності майна та його складових:

а) рентабельність активів – відношення суми прибутку до середньорічної вартості активів суб'єкта господарювання;

б) рентабельність основних засобів – відношення суми прибутку до середньорічної вартості таких активів;

3) показники дохідності капіталу:

а) рентабельність власного капіталу – відношення суми прибутку до вартості власного капіталу суб'єкта господарювання;

б) рентабельність перманентного (постійного) капіталу – відношення прибутку до величини вартості власного капіталу та суми довгострокових зобов'язань підприємства.

У процесі аналізу вищезазначені показники визначають за звітний період, порівнюють з планом, з даними попередніх періодів, а також визначають вплив факторів, що зумовили відповідні зміни.

Показниками рентабельності, що пов'язані з витратами основної діяльності підприємства, рентабельність виробництва і рентабельність витрат. Виходячи зі змісту, вказані показники відображають питому вагу отриманого прибутку, відповідно, у виробничій чи повній собівартості.

У табл. 3.5 розраховано показники рентабельності у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс».

Таблиця 3.5

Аналіз показників рентабельності виробництва у ТОВ  
«ТернопільМАЗсервіс» у 2015-2016 рр.

№ з/п	Показник	2015 р.	2016 р.	Відхилення
1.	Чистий дохід (виручка від реалізації продукції (послуг, робіт)), тис. грн.	4208,7	5082,2	+873,5
2.	Собівартість реалізації продукції (послуг робіт), тис. грн.	3243,7	4135,9	+892,2
3.	Прибуток від реалізації продукції (товарів, послуг, робіт) (р.1-р.2), тис. грн.	965,0	946,3	-18,7
4.	Рентабельність, % (р.3./р.2·100)	29,7	22,9	-6,8

Як видно з табл. 3.5. рентабельність виробництва зменшилася у звітному році, порівняно з попереднім, на 6,8 %. Причини такого відхилення визначимо, застосувавши метод ланцюгових підстановок. Таким чином, зменшення рентабельності виробництва відбулося за рахунок:

а) зміни величини прибутку:

$$\Delta y_a = \Pi_1 / C_0 - \Pi_0 / C_0 = (946,3 / 3243,7) - 29,1 = 29,2 - 29,7 = -0,5 \%$$

б) зміни собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг):

$$\Delta y_b = \Pi_1 / C_1 - \Pi_1 / C_0 = 22,9 - (946,3 / 3243,7) = 22,9 - 29,2 = -6,3 \%$$

$$\text{Разом} = \Delta y_a + \Delta y_b = -0,5 + (-6,3) = -6,8 \%$$

Таким чином, за рахунок зниження величини прибутку на 18,7 тис. грн. рентабельності виробництва знизилась на 0,5 %; за рахунок росту собівартості послуг на 892,2 тис. грн. рентабельності виробництва знизилась на 6,3 %

Аналіз показників рентабельності витрат на базовому підприємстві представлено у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Аналіз показників рентабельності витрат у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс»  
у 2015-2016 рр.

№ з/п	Показник	2015 р.	2016 р.	Відхилення
1	2	4	5	6
1.	Чистий дохід (виручка від реалізації продукції (послуг, робіт), тис. грн.	4208,7	5082,2	+873,5
2.	Собівартість реалізації продукції (послуг, робіт), тис. грн.	3243,7	4135,9	+892,2
3.	Адміністративні витрати, тис. грн.	432,1	525,2	-93,0
4.	Витрати на збут, тис. грн.	158,8	252,7	-93,9
5.	Повна собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг, робіт) (р.2+р.3+р.4), тис. грн.	3834,6	4913,8	+1079,2
6.	Прибуток від реалізації продукції (послуг, робіт) (р.1-р.5), тис. грн.	374,1	168,4	-205,7
7.	Рентабельність, % (р.6./р.5·100)	9,8	3,4	-6,4
8.	Витрати на 1 грн. робіт, коп. (р.5/р.1)	0,91	0,97	+0,06

Як видно з табл. 3.6, рентабельність витрат у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2015 і 2016 роках склала відповідно 9,8 % та 3,4 %. До такої негативної зміни рентабельності призвів ріст повної собівартості послуг на 1079,2 тис. грн. Незважаючи на те, виручка від реалізації зросла на 873,5 тис. грн., проте прибуток знизився на 205, 7 тис. грн., оскільки темпи росту чистого доходу були нижчими за темпи росту витрат.

Механізм управління формуванням прибутку від основної діяльності базується виходячи з тісної взаємозалежності цього показника з обсягом реалізації і витратами. такий взаємозв'язок лежить в основі методики маржинального аналізу, що дозволяє визначити значення окремих факторів у формуванні операційного прибутку підприємства. Методика маржинального аналізу дозволяє:

1. Встановити обсяг реалізації, який забезпечує беззбиткову діяльність суб'єкта господарювання при заданому співвідношенні ціни, постійних і змінних витрат. Якщо постійні витрати позначити через «а», а змінні витрати на одиницю продукції через «b», то при обсягу «x» загальна сума витрат у буде дорівнювати:  $y = a + bx$ . Зу точці беззбитковості чистий дохід (виручка від реалізації) дорівнює витратам.

2. Розрахувати зону безпеки підприємства, тобто розмір можливого зменшення обсягу реалізації у вартісній оцінці при несприятливій кон'юктурі ринку, який дозволяє йому здійснювати прибуткову операційну діяльність. Різниця між фактичним і беззбитковим обсягом реалізації складає зону безпеки підприємства, яка показує, наскільки фактичний обсяг реалізації вищий від критичного. Зона безпеки може бути розрахована не тільки як абсолютна, але і як відносна величина [24, с. 370-371].

Завершальним етапом аналізу є узагальнення виявлених резервів. Економічна сутність резервів для підвищення ефективності господарської діяльності полягає в раціональному і найбільш повному застосуванні зростаючого потенціалу діяльності з метою отримання більшого прибутку при найменших чи оптимальних витратах. Здійснюючи формування резервів, необхідно керуватися такими принципами:

– науковий характер – пошук резервів має ґрунтуватися на діалектичному методі пізнання;

– уникнення повторного рахунку – слід добре уявляти взаємозв'язок, взаємодію і підпорядкованість усіх показників, що досліджуються;

- комплексність і системність - необхідність різностороннє виявлення резервів за усіма видами діяльності та в усіх напрямках з метою встановлення взаємозв'язку і підпорядкованості досліджуваних процесів та явищ;
- комплектність - збалансованість за усіма видами ресурсів;
- економічне обґрунтування – слід враховувати реальних можливостей підприємства;
- оперативність - оптимізація часу між виявленням резервів та їх освоєнням;
- масовість – до процесу виявлення резервів доцільно залучати всіх працівників.

Результати аналізу витрат основної діяльності підприємства (як і аналіз інших об'єктів та процесів) в цілому або структурних підрозділів мають бути оформлені належним чином. Оформлення результатів аналізу відбувається за допомогою таких форм: описової, при якій цифрові дані пояснюються текстом (заключення, пояснювальна записка до річного звіту, аналітична записка, доповідь, доповідна записка, рапорт-звіт, коментар, постанова, довідка, наказ, розпорядження та ін.), і безтекстової, коли тексту немає, а результати аналізу оформляються у вигляді аналітичних таблиць, схем, графіків, алгоритмів, моделей тощо.

Описова форма узагальнення результатів економічного аналізу застосовується при вивченні діяльності підприємства за тривалі звітні періоди (рік, півріччя, квартал, місяць), безтекстова - під час оперативного аналізу (за декаду, тиждень, добу, зміну). Обсяг і зміст аналітичних документів повинні відповідати програмі аналізу і охоплювати всі питання, які у ній визначено.

Узагальнення, систематизація і реалізація результатів економічного аналізу є одним з важливих і водночас складним етапом усієї аналітичної роботи. Це пов'язано з тим, що тут необхідно не лише об'єктивно оцінити фактичний стан справ, виявити негативні сторони господарювання (упущення і недоробки), а й сформулювати дії на майбутнє, що є дуже важким і відповідальним.

У разі проведення оперативного економічного аналізу витрат основної діяльності підприємства за невеликі проміжки часу (декада, тиждень, доба, зміна) для оформлення результатів найкраще використовувати аналітичні таблиці, графіки, де оперативно в межах визначеного часу відображають абсолютні й відносні цифрові дані, що відображають зміну аналізованих показників. Форми аналітичних таблиць повинні бути наочними і простими, незважаючи на значну кількість показників, що використовується для аналізу витрат основної діяльності. Безтекстовий аналіз підвищує дієвість роботи, тому що прискорює сприйняття результатів аналізу, скорочується розрив між виконанням аналізу і використанням його результатів.

У пояснювальній записці, що формується за результатами аналізу, насамперед, відображають загальні відомості про досліджуване підприємство, далі наводять результати аналізу окремих показників, вплив необхідних факторів на їх зміну, показують позитивні й негативні сторони господарювання, виявлені причини відхилень фактичних величин від планових (нормативних), зазначають можливості та резерви. У заключній частині пояснювальної записки подають у відповідні висновки, конкретні пропозиції і рекомендації, відображають економічний ефект від запропонованих заходів, вказують можливих виконавців і терміни впровадження. Інформація, що подається в пояснювальній записці, повинна бути конкретною, підтвердженою аналітичними розрахунками, ілюстративним матеріалом та об'єктивно відображати дійсність. Текст аналізу має бути відображений у знеособленій розповідній формі. Пояснювальна записка включає дві частини: констатуючу (висновки і констатацію фактів про стан справ на досліджуваному підприємстві) і рекомендаційну (пропозиції і заходи щодо можливостей і шляхи поліпшення цього стану в майбутньому періоді).

### **Висновки до розділу 3**

Узагальнюючи результати дослідження методики та організації аналізу витрат основної діяльності підприємства, можна зробити такі висновки:

1. Нині економічний аналіз є важливим елементом діяльності підприємств, так як забезпечує дослідження їх функціонування, прогнозування майбутнього розвитку, встановлення резервів зниження собівартості, виявлення напрямків підвищення ефективності їх діяльності, а також служить інформаційною базою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

2. Причинами неефективного проведення аналізу витрат основної діяльності на підприємствах є: недосконалість законодавчої бази; недостатня кваліфікація економістів; недостатня якість даних бухгалтерського обліку; слабка організація аналітичної роботи, незабезпеченість фахівцями-аналітиками; відсутність або невикористання інформаційно-комп'ютерних технологій в економічному аналізі; низька ефективність методів аналізу, що використовуються; недостатня зацікавленість управлінського персоналу, власників.

3. Аналіз витрат основної діяльності доцільно проводити за такими етапами: аналіз структури витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за статтями та в динаміці; оцінка виконання плану виробничих витрат в розрізі статей; аналіз відхилень виробничих витрат та виявлення резервів їх зниження; аналіз структури адміністративних витрат за статтями та в динаміці; аналіз структури витрат на збут за статтями та в динаміці; виявлення резервів зниження адміністративних витрат та витрат на збут; оцінка взаємозв'язку обсягу виробництва продукції, витрат і прибутку; встановлення впливу витрат основної діяльності на результати діяльності та рентабельність підприємства; обґрунтування управлінських рішень щодо оптимізації витрат основної діяльності.

4. Витрати основної діяльності складають основу витрат у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс». Найбільшу частку у витратах основної діяльності складає собівартість реалізованих послуг: 84,6 % у 2015 р. та 84,2 % у 2016 р. Величина собівартості у 2016 р. зросла у порівнянні з 2015 р. на 892 233,59 грн. та склала 4 135 928,23 грн. Адміністративні витрати та витрати на збут склали у 2016 р. відповідно 10,7 % та 5,1 % від усіх витрат основної діяльності, а їх



абсолютне значення за 2015-2016 рр. зросло відповідно на 93 095,2 грн. та 93 945,95 грн.

5. У собівартості послуг на базовому підприємстві найбільшу частку складають прямі матеріальні витрати: 66,8 % у 2015 р. та 66,1 % у 2016 р. Досить значну частку у собівартості послуг займають і прямі витрати на оплату праці: 21,7 % у 2015 р. та 23,9 у 2016 р. Загальновиробничі витрати у 2016 р. склали 3,1 % виробничих витрат підприємства.

Щодо абсолютної величини, то виробничі витрати у 2016 р. в порівнянні з 2015 р. зросли за усіма статтями. Так, прямі матеріальні витрати зросли на 26,2 %, прямі витрати на оплату праці – на 40,2 %, інші прямі витрати – на 6,4 %, загальновиробничі витрати – на 23 %. Такий ріст зумовили, насамперед, інфляційні процеси та збільшення окладів персоналу підприємства.

6. Основну частку адміністративних витрат у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2016 р. складають витрати на оплату праці (77 %) та відрахування на соціальні заходи (17,3 %). Крім того, на підприємстві були понесені адміністративні витрати за такими статтями: матеріальні витрати, амортизація, послуги банку, послуги сторонніх організацій. Щодо витрат на збут, то такі витрати сформовані в межах чотирьох статей: витрати на оплату праці (79,7 %), відрахування на соціальні заходи, амортизація, послуги сторонніх організацій.

7. Рентабельність виробництва зменшилася у звітному році порівняно з попереднім на 6,8 %. На таке зниження рентабельності вплинули такі фактори: за рахунок зниження величини прибутку на 18,7 тис. грн. рентабельність виробництва знизилась на 0,5 %; за рахунок росту собівартості послуг на 892,2 тис. грн. рентабельність знизилась на 6,3 %.

8. Рентабельність витрат у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2015 і 2016 роках склала відповідно 9,8 % та 3,4 %. До такої негативної зміни рентабельності призвів ріст повної собівартості послуг на 1079,2 тис. грн. Незважаючи на те, виручка від реалізації зросла на 873,5 тис. грн., проте

прибуток знизився на 205, 7 тис. грн., оскільки темпи росту чистого доходу були нижчими за темпи росту витрат.

## ВИСНОВКИ

Дослідивши методику та організацію обліку й аналізу витрат основної діяльності можна зробити такі висновки:

1. В економічній науці має місце два підходи до визначення витрат – бухгалтерський та економічний. Розуміння витрат економістами ґрунтується на факті обмеженості ресурсів та можливості їх альтернативного використання. В бухгалтерському обліку під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)

2. Терміни «витрати» і «затрати» не є тотожними. Поняття «затрати» має відношення до будь-якого використання ресурсів, в тому числі і на придбання активів. В той же час термін «витрати» стосується (окрім збільшення зобов'язань) використання лише тих активів, які під час визначення прибутку господарського суб'єкта за встановлений період часу ставляться у відповідність доходам. Між поняттями «витрати» і «затрати» мають місце розбіжності в частині: впливу на капітал підприємства, відображення у звітності, порядку визнання, впливу на прибуток, одиниць виміру, перетворення.

3. Витрати основної діяльності слід поділяти за такими ознаками: за економічними елементами; за способами перенесення вартості на продукцію; за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат; за визначенням відношення до собівартості; за видами продукції, робіт, послуг; за однорідністю складу витрат; за доцільністю витрачання; за центрами витрат і центрами відповідальності; за статтями калькуляції; за календарними періодами; за можливістю контролю; за функціями управління.

4. У зв'язку зі змінами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» до змін, внесеними згідно зі Законом № 2164-VIII від 05.10.2017, такий принцип бухгалтерського обліку та фінансової

звітності, як «нарахування та відповідності доходів і витрат» замінено на принцип «нарахування». На нашу думку, така зміна є недоцільною, оскільки за принципом відповідності побудований облік витрат основної діяльності. У п. 7 П(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Тобто для обліку витрат принцип нарахування та відповідності доходів і витрат є ключовим і має бути зазначений в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

5. Елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві є облікова політика. На практиці в наказі про облікову політику не приділяють належної уваги управлінському обліку витрат. На нашу думку, в наказі про облікову політику повинні бути представлені такі положення щодо обліку витрат основної діяльності: застосування класів рахунків для обліку витрат; методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік та склад статей калькулювання; перелік і склад постійних та змінних загальновиробничих витрат; база розподілу загальновиробничих витрат; перелік і склад адміністративних витрат; перелік і склад витрат на збут; бази розподілу адміністративних витрат та витрат на збут для розрахунку повної собівартості.

6. На ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» застосовують позамовний метод обліку витрат з елементами нормативного методу. Для обліку витрат на виконання послуг встановлено нормо-години для виконання відповідних робіт. Крім того, нормуванню підлягають витрати на паливно-мастильні матеріали. На підприємстві доцільним є застосування нормативного методу обліку витрат, оскільки він забезпечує впровадження прогресивних норм витрат, дієвий контроль за рівнем витрат, що сприяє використанню даних обліку для встановлення резервів зниження собівартості послуг.

7. Отриманню інформації щодо ефективності виконання окремих замовлень у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» повинно сприяти відкриття аналітичних рахунків до рахунків 23 «Виробництво», 903 «Собівартість

реалізованих робіт і послуг» і 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», на яких би узагальнювалися відповідні витрати та доходи. Порівняння сум за відповідними аналітичними рахунками до рахунків 703 і 23, 903 дасть можливість в управлінському обліку визначити фінансовий результат від виконання кожного замовлення.

8. До витрат основної діяльності відносять адміністративні витрати та витрати на збут, які обліковуються відповідно на рахунках 92 та 93 однойменної назви. З метою забезпечення одержання управлінським персоналом необхідної інформації про структуру витрат облік за рахунком 92 необхідно здійснювати за субрахунками 921 «Загальноуправлінські витрати» та 922 «Загальногосподарські витрати»; а за рахунком 93 – за субрахунками 931 «Витрати на рекламу і маркетинг», 932 «Транспортні витрати збуту», 933 «Трансакційні витрати», 934 «Інші витрати на збут».

9. Адміністративні витрати та витрати на збут враховуються при розрахунку повної собівартості продукції (робіт, послуг). Бази розподілу, яка б забезпечила стовідсотково вірний розподіл вищеназваних витрат між видами продукції (робіт, послуг) не існує, проте суб'єкт господарювання повинен віднайти максимально коректні бази розподілу, щоб правильно розрахувати повну собівартість продукції як для цілей ціноутворення, так і з метою управління. При виборі бази розподілу необхідно такими положеннями: здатність забезпечити покриття витрат; причинно-наслідкова залежність; здобуття вигод; максимальне наближення результатів розподілу до фактичних витрат на продукцію (роботи, послуги); різні комплексні витрати потребують застосування різних баз розподілу.

10. Нині причинами неефективного проведення аналізу витрат основної діяльності на підприємствах є: недосконалість законодавчої бази; недостатня кваліфікація економістів; недостатня якість даних бухгалтерського обліку; слабка організація аналітичної роботи, незабезпеченість фахівцями-аналітиками; відсутність або невикористання інформаційно-комп'ютерних технологій в економічному аналізі; низька ефективність методів аналізу, що

використовуються; недостатня зацікавленість управлінського персоналу, власників.

11. Аналіз витрат основної діяльності доцільно проводити за такими етапами: аналіз структури витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за статтями та в динаміці; оцінка виконання плану виробничих витрат в розрізі статей; аналіз відхилень виробничих витрат та виявлення резервів їх зниження; аналіз структури адміністративних витрат за статтями та в динаміці; аналіз структури витрат на збут за статтями та в динаміці; виявлення резервів зниження адміністративних витрат та витрат на збут; оцінка взаємозв'язку обсягу виробництва продукції, витрат і прибутку; встановлення впливу витрат основної діяльності на результати діяльності та рентабельність підприємства; обґрунтування управлінських рішень щодо оптимізації витрат основної діяльності.

12. Витрати основної діяльності складають основу витрат у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс». Найбільшу частку у витратах основної діяльності складає собівартість реалізованих послуг: 84,6 % у 2015 р. та 84,2 % у 2016 р. Величина собівартості у 2016 р. зросла у порівнянні з 2015 р. на 892 233,59 грн. та склала 4 135 928,23 грн. Адміністративні витрати та витрати на збут склали у 2016 р. відповідно 10,7 % та 5,1 % від усіх витрат основної діяльності, а їх абсолютне значення за 2015-2016 рр. зросло відповідно на 93 095,2 грн. та 93 945,95 грн.

13. У собівартості послуг на базовому підприємстві найбільшу частку складають прямі матеріальні витрати: 66,8 % у 2015 р. та 66,1 % у 2016 р. Досить значну частку у собівартості послуг займають і прямі витрати на оплату праці: 21,7 % у 2015 р. та 23,9 у 2016 р. Загальновиробничі витрати у 2016 р. склали 3,1 % виробничих витрат підприємства. Щодо абсолютної величини, то виробничі витрати у 2016 р. в порівнянні з 2015 р. зросли за усіма статтями. Що зумовлено, насамперед, інфляційними процесами та збільшенням окладів персоналу підприємства.

14. Основну частку адміністративних витрат у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2016 р. складають витрати на оплату праці (77 %) та відрахування на соціальні заходи (17,3 %). Крім того, на підприємстві були понесені адміністративні витрати за такими статтями: матеріальні витрати, амортизація, послуги банку, послуги сторонніх організацій. Щодо витрат на збут, то такі витрати сформовані в межах чотирьох статей: витрати на оплату праці (79,7 %), відрахування на соціальні заходи, амортизація, послуги сторонніх організацій.

15 Рентабельність виробництва зменшилася у звітному році порівняно з попереднім на 6,8 %. На таке зниження рентабельності вплинули такі фактори: за рахунок зниження величини прибутку на 18,7 тис. грн. рентабельність виробництва знизилась на 0,5 %; за рахунок росту собівартості послуг на 892,2 тис. грн. рентабельність знизилась на 6,3 %.

Рентабельність витрат у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2015 і 2016 роках склала відповідно 9,8 % та 3,4 %. До такої негативної зміни рентабельності призвів ріст повної собівартості послуг на 1079,2 тис. грн. і зниження прибутку на 205,7 тис. грн..

На нашу думку, вищенаведені пропозиції сприятимуть удосконаленню обліку й аналізу витрат основної діяльності підприємства та можуть бути використані як на досліджуваному підприємстві, так і на інших вітчизняних підприємствах.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреева Г.І. Економічний аналіз : навчальний посібник / Г.І. Андреева. –2008. – 263 с.
2. Андросенко О.О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств / О.О. Андросенко // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2016. - № 15. – С. 122-126.
3. Артюшок К.А. Облік та аудит адміністративних витрат господарюючого суб'єкта (на прикладі лісогосподарських підприємств Рівненської області) / К.А. Артюшок: автореф. дис. на здобуття наук. ст. к.е.н. за спец. 08.06.04. – Київ, Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2005. – 20 с.
4. Атамас П.Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
5. Безверхий К.В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково- контрольний аспект: [монографія] / К.В. Безверхий. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 276 с.
6. Белебега І.О. Самоорганізація сільських громад / І. О. Белебега, В. В. Бакум // Вісник аграрної науки. – 2008. – № 9. – С. 59-61.
7. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – К.: «Ника – Центр», 1998. – 480 с.
8. Бочкарьова Т.О. Показники рентабельності підприємств різних галузей України та шляхи підвищення їх рівня / Т.О. Бочкарьова, Р.О. Кулинич, Н.Г. Пігуль // Економіка і суспільство. – 2017. - Випуск № 10. – С. 188-193.
9. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – №1(22). – С. 11-18.



10. Бухгалтерська звітність сільськогосподарських підприємств: Практичний посібник / Б.В. Мельничук, Н.Л. Жук, А.С. Стецюк [та ін.]; За ред. Б.В. Мельничука. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2014. – 84 с.
11. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.
12. Великий Ю. В. Аналіз господарської діяльності : [навчальний посібник] / Ю. В. Великий. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ імені Петра Могили, 2014. – 156 с.
13. Гавриловський О.С. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу й маркетинг / О.С. Гавриловський // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. - Випуск 7. Частина 5. – С. 118-120.
14. Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.В. Гавришко. – К., 2001. – 19 с.
15. Гладій І.О. Особливості обліку матеріальних витрат підприємства складського господарства / І.О. Гладій // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Випуск 2 (45). – С. 52-57.
16. Глен А. Велш, Деніел Г. Шор. Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніел Г. Шор; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К.: Основи, 1997. – 943 с.
17. Грицай О. І. Удосконалення класифікації витрат на інноваційні процеси промислового підприємства / О. І. Грицай // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 3. – С. 219-223.
18. Гудзенко Н.М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня

канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.М. Гудзенко. – К., 2006. – 20 с.

19. Дерій В. Термін “витрати” та його трактування для потреб обліку і контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 154-160. – (Інформаційно-аналітичне забезпечення підприємницької діяльності).

20. Дерій В.А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат / В.А. Дерій // Облік і фінанси. – 2013. - № 4 (62). – С. 20-23.

21. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств / В.А. Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – Вип. 2 (17). – С. 77-83.

22. Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку / Т.В. Дідоренко // Молодий вчений. – 2015. - № 1 (16). – С. 78-81.

23. Дікань Л.В. Мінімізація витрат виробництва в умовах перехідної економіки: Монографія / Л.В. Дікань, О.О. Калініченко. – Харків : Гриф, 2000. – 80 с.

24. Економічний аналіз. Навчальний посібник / В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В.Федорович. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. – 623 с.

25. Економічний аналіз: Навч. посібник. За ред. Волкової Н.А./ Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. – Одеса: ОНЕУ, ротапринт. – 2015. – 310 с.

26. Економічний словник [уклад. Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський]. – К.: Кондор, 2007. – 358 с.

27. Задорожний З. Етапи розвитку управлінського обліку в будівництві [Електронний ресурс] / З. Задорожний // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. – 2009. – № 7. – С. 139-144.

28. Задорожний З. Управлінський облік витрат періоду операційної діяльності / З. Задорожний // Управлінський облік витрат періоду операційної діяльності // Вісник ТАНГ. – 2004. - № 3. – С. 185-195.

29. Задорожний З.В. Взаємозв'язок між видами обліку в Україні / З.В. Задорожний // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. - № 2 (17). – С. 106-110.

30. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві : методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / З.В. Задорожний. – Тернопіль : ТНЕУ, 2007. – 40 с.

31. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: монографія / З.В. Задорожний. – Тернопіль: Економічна думка. – 2006. – 336 с.

32. Задорожний З.В. Проблемні аспекти нормативних документів з обліку витрат в будівництві // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2009. - № 4(50).

33. Задорожний З.-М.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві : методологія та організація: дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит ( за видами економічної діяльності) / З.-М.В. Задорожний.– Тернопіль: ТНЕУ, 2007.– 471 с.

34. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затверджене наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-1314>.

35. Закон України «Про оплату праці» № 108/95-ВР від 24.03.1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>

36. Засадний Б.А. Формування облікової політики в системі бухгалтерського обліку підприємств / Б.А. Засадний // Причорноморські економічні студії. – 2016. – Випуск 12-2.

37. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказ Міністерства фінансів України вів 30.11.1999 р.

№ 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>

38. Кальна Т. А. Прийоми фінансового аналізу: переваги та недоліки / Т. А. Кальна // Економічний аналіз. - 2014. - Том 15. № 2. – С. 13-18.

39. Качалай В.В. Нормативно-правове забезпечення обліку витрат виробництва та промислового костингу на молокопереробних підприємствах / В. В. Качалай // Економіка. Фінанси. Право. - 2013. - № 3. - С. 51-56.

40. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу // Причорноморські економічні студії. – 2016. – Випуск 4. – С. 99-103.

41. Козаченко А.Ю. Системний підхід до формування та відображення в обліку невиробничих витрат / А.Ю. Козаченко // Економічний часопис - ХХ. – 2012. – № 11-12(1). – С. 90-92.

42. Колісник Г.М. Економічна сутність витрат і управління ними / Г.М. Колісник // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 19.8. – С. 252-258.

43. Костенко О.М. Управлінський облік – інформаційна система прийняття рішень. - Агросвіт № 1, 2013. С. 26-30.

44. Крупка Я. Д. Облік як основа контролю витрат за місцями їх виникнення та сферами діяльності [Електронний ресурс] / Я. Крупка, В. Фаріон // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції : зб. наук. праць. – 2011. – Вип. XVI, № 4. – С. 168-179.

45. Крупка Я. Економічні аспекти виробництва продукції на давальницьких умовах / Т. Савицька, Я. Крупка // Наука молода : зб. наук. праць молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту– 2007.– № 7.– С. 52-55.

46. Лишиленко А.В. Бухгалтерський облік : підручник / А.В. Лишиленко. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 712 с.

47. Макконелл К.Р . Экономикс: принципы, проблемы и политика: підручник / К.Р. Макконелл, С.Л. Брю. – М. : ИНФРА, 1999. – 974 с.

48. Мардус Н. Ю. Методичні підходи до обліку, аудиту та аналізу праці і заробітної плати на підприємстві / Н. Ю. Мардус // Вісник ЖНАЕУ . – 2016. - № 1 (54), т. 2. – С. 230-236.

49. Маркус О. Застосування ABC-костингу при калькулюванні собівартості продукції / О. Маркус // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. – 2015. - № 1. – С. 64-71.

50. Матюшіна Ю. І. Класифікація витрат як передумова організації управління підприємством / Ю. І. Матюшіна // Економіка і регіон. – 2013. - № 2 (39). – С. 98-103.

51. Махмудов Х.З. Оцінка операційної діяльності підприємства / Х.З. Махмудов, О. С. Михайлова, А. В. Світлична // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка і менеджмент». - 2017. Випуск 4 (71). – С. 41-46.

52. Мельник Ю.М. Облік прямих витрат на оплату праці / Ю.М. Мельник, І.В. Тодорова // Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті: VII Міжнародна науково-практична інтернет-конференція (Одеса, 5-9 грудня 2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/science/ipreed/2016/65.pdf>

53. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Мінрегіонбуду від 31 грудня 2010 року № 573 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dtkt.com.ua/show/2cid08543.html>

54. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://consultant.parus.ua/?doc=00SFU019AE>

55. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджено наказом Міністерства промислової

політики України від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basebw/ua-wmehft.htm>

56. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства – Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461833/>

57. Мних Є. В. Економічний аналіз: підручник для студентів вузів / Є. В. Мних. – К.: Центр навчальної літератури, 2000. – 412 с.

58. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [підручник для вузів] / Л.В. Нападовська ; 2-ге вид., доопрц. та доп. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.

59. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13\\_1](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13_1)

60. Олійник О.В. Стан економічного аналізу в Україні: проблеми адаптивності до інституційних запитів / О.В. Олійник // Міжнародний збірник наукових праць. – 2014. – Випуск 1(16). - 158-169.

61. Омецінська І. Облікова інформація: економічна сутність та критерії якості / І. Омецінська // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2016. - № 3. – С. 131-141.

62. Омецінська І. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах / І. Омецінська, Н. Починок // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2017. - Вип. 3. - С. 75-86.

63. Омецінська І.Я. Структура витрат відповідно до податкового та бухгалтерського законодавства / І.Я. Омецінська // Наука молода / За ред. Б.П. Адамика. – 2011. – Випуск 15-16. – С. 367-372.

64. Онисько С.М. Фінанси підприємств: підруч. [для студентів ВНЗ] / Онисько С.М., Марич. П.М. [2-ге вид., стереотип]. – Львів: Магнолія Плюс, 2005. – 366 с.

65. Організація і методика економічного аналізу: Навчальний посібник / Автори і уклад. Г.І. Андреева, В.А. Андреева. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – 353 с.

66. Павлюк І. Життя за планом. Застосування Плану рахунків бухобліку на підприємствах і в організаціях України. Особливості застосування окремих бухгалтерських рахунків класу 9/ І. Павлюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dtkr.com.ua/debet/ukr/2001/34-35/34pr15.html>

67. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет / В. Ф. Палий. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 792 с.

68. Панасюк В. М. Витрати виробництва : управлінський аспект : монографія / В. М. Панасюк. – Тернопіль : Астон, 2005. – 287 с.

69. Панасюк В. М. Методологічні аспекти витратної політики за умов функціонування інформаційних систем / Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк // Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку : монографія / за наук. ред. З.-М. В. Задорожного, Я. Д. Крупки. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – С. 93-99.

70. Панасюк В.М. Класифікація витрат як запорука ефективного ведення їх обліку / В.М. Панасюк // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 432 с.

71. Парасій-Вергуненко Ірина Аналіз операційної діяльності підприємства: проблеми та перспективи подальших досліджень. // Міжнародний науковий журнал. - Випуск 2. 2016. Режим доступу: [http://sophus.at.ua/IA\\_2016\\_2/12\\_parasij-vergunenko\\_irina\\_analiz\\_operacijnoji\\_di.pdf](http://sophus.at.ua/IA_2016_2/12_parasij-vergunenko_irina_analiz_operacijnoji_di.pdf)

72. Партин Г. О. Управлінський облік : навч. посібник / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. – К. : Знання, 2007. – 303 с.

73. Петрицька О.С. Економічний аналіз: перспективи розвитку / О.С. Петрицька // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2015. - № 3 (3). - С. 67-71.

74. Піскунова Н.В. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства / Н.В. Піскунова, М.Г. Федорець, К.С. Піскунова // Економічний аналіз. - 2013. . – Том 13. – С. 357-364.

75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>

77. Потриваєва Н.В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект / Н.В. Потриваєва, І.В. Савченко // Економічний форум. – 2014. - № 1. – С. С. 243-249.

78. Починок Н. В. Облік витрат на формування та розвиток персоналу / Реформування економіки України: стан та перспективи: зб. мат. VI міжнар. наук.-практ. конф., (24–25 листопада 2011 р., м. Київ). – К. : МІБО КНЕУ, 2011. – С. 202–205.

79. Птащенко Л. О. Концептуальні засади ціноутворення в економіці ринкового типу / Л. О. Птащенко, О. А. Рудич // Економічний аналіз. – 2014. – Том 16. № 1. – С. 251–256.

80. Родіна О.В. Історичний розвиток категорії «витрати» / О.В. Родіна // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – Випуск 17. – С. 420-424.

81. Ромашко О.М. Оцінка та облік витрат за міжнародними стандартами звітності: Проблеми матеріальної культури – Економічні науки. – 2014. - № 3. – С. 103-107.



82. Рябенко Г.М. Щодо економічної сутності витрат та їх класифікації інноваційна економіка / Г.М. Рябенко, Ю.С. Резніченко. – 2013. – 6 [44]. – С. 319-321.

83. Саух І.В. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці / І.В. Саух // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. - № 1(19). – С. 311-319.

84. Свиноус І. Економічний зміст витрат виробництва в системі управління сільськогосподарськими підприємствами / І. Свиноус, О. Гаврик, Л. Іванова // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 17. – С. 17–21.

85. Свірко С.В. Деякі питання сучасної української економічної термінології / С.В. Свірко // Проблеми формування ринкової економіки. – К.: КНЕУ, 2001. – № 9. – С. 463–473.

86. Секіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції // Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. – 2014. – № 2. – С. 235-245.

87. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії. / М.І.Скрипник/ Вісник Житомирського державного технологічного університету[Серія: економічні науки]. – 2009. – № 4. – С.159-165.

88. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. □ 3-е изд. □ М.: Магистр, 2009. – 272 с.

89. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект / С. Сорока // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 152-154.

90. Столяр Л. Г. Окремі аспекти первинного обліку витрат виробництва / Л. Г. Столяр // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України лютий. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/viewFile/4924/4851>

91. Супрученко О.Л. Еволюція розвитку категорії «витрати» та напрямки її удосконалення на підприємствах ресторанного господарства

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream.pdf>

92. Терещенко О.О. Антикризове фінансове управління на підприємстві / Терещенко О.О. – К. : КНЕУ, 2010. – 268 с.

93. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності : навчальний посібник / Н.М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 1997. – 512 с.

94. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський, фінансовий облік, оподаткування і звітність: навч. посіб. / Н.М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2011. – 923 с.

95. Ткаченко Н.М. Історичний генезис понять «витрати» і «затрати»: обліково-економічний аспект / Н. М. Ткаченко, Н. В. Гуріна // Ефективна економіка. – 2015. – № 9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4278>

96. Третяк О.Д. Оцінка фінансового стану акціонерних товариств / О.Д. Третяк // Фінанси України. – 2000. – № 2. – С. 98–103. 114.

97. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посібн./ Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А.А. – К. : Центр учбов. літ-ри, 2012. – 120 с.

98. Управління затратами підприємства: [монографія] / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.В. Макухін. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.

99. Фаріон В. Я. Сутність витрат як економічної категорії / В. Я. Фаріон // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2013. – Вип. 1 (49). Економічні науки. – С. 44-47.

100. Финансовый учет: Учебник / Под ред. проф. В. Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.

101. Фінансовий облік. Підручник / Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Микитюк Н. Я. та ін. – К.: «Хай-Тек Прес», 2011. – 544 с.

102. Фінансовий облік: Навч. посіб. / Сук Л.К., Сук П.Л. – К. : “Знання”, 2015. – 647 с.

103. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. 4 пер. с англ. – СПб, 2005. – 1008 с.
104. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Цал-Цалко Ю.С. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 600 с.
105. Цуканов О.Ю. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту виробничих витрат / О.Ю. Цуканов, В.А Гончар // Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України: матеріали X Всеукраїнської науково-практичної конференції (Одеса, 16-20 травня 2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://economics.opu.ua/files/science/oblik/2016/99.pdf>
106. Чебан Ю. Особливості обліку і контролю адміністративних витрат: теоретичні аспекти і напрями удосконалення / Ю. Чебан // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. - 2014. - Вип. 36(2.2). - С. 71-76.
107. Череп А. В. Управління витратами підприємств харчової промисловості в ринкових умовах господарювання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.04 / А. В. Череп. – К., 2008. –38 с.
108. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.І: Монографія. – 2-ге вид., стереотип. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 368с.
109. Чигасов С.Г. Управління затратами підприємства : навч. посібн. / С.Г. Чигасов. – Ірпінь : Вид-во НАДПС України, 2006. – 130 с.
110. Чухліб А.П. Сутність і природа витрат на виробництво / А.П. Чухліб // Фінанси України. – 2007. – « 9. – С. 30-31.
111. Шара Є. Ю. Фінансовий облік II. Навчальний посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко – К. : «Видавництво «Центр учбової літератури», 2016. – 308 с.
112. Шевчук О.А. Облік і аудит витрат на збут продукції в підприємствах цукрової промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.А. Шевчук. – Тернопіль, 2012. – 20 с.

113. Шендригоренко М. Т. Адміністративні витрати в системі ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства / М. Т. Шендригоренко // Наукові записки. Серія “Економіка”. – 2011. – Випуск 18. – С. 447-452.

114. Шпикуляк О.Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці // Економічні науки. Сер. «Облік і фінанси» : зб. наук. праць. – Луцьк, 2008. – Вип. 5(20), ч. 1. – 367 с.

115. Якимович В.В. Облік витрат основної діяльності: методика та організація // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: збірник наукових праць студентів Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – С. 52-53.