

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і аудиту**  
**Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності**

**НИКОЛИН Лідія Анатоліївна**

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**  
**(на матеріалах ТОВ «Сахара»)**

спеціальність 071 – Облік і оподаткування  
освітньо-професійна (наукова) програма

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «бакалавр» / «магістр»

Виконала студентка  
групи ОПД-41  
Николин Лідія Анатоліївна

\_\_\_\_\_

підпис

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент  
Денчук П. Н.

\_\_\_\_\_

підпис

Випускну кваліфікаційну роботу  
Допущено до захисту  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.  
Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_

підпис

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
<b>РОЗДІЛ 1. ПОНЯТТЯ ТА ОБЛІК ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА</b>	
1.1 Економічний зміст, класифікація та оцінка операційних витрат підприємства	5
1.2 Порядок формування та облік собівартості реалізації	12
1.3 Розподіл та облік загальнопромислових витрат	16
1.4 Облік витрат періоду операційної діяльності	21
Висновки до розділу 1	27
<b>РОЗДІЛ 2. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ</b>	
2.1 Завдання та джерела аналізу операційних витрат	29
2.2 Аналіз структури та операційних витрат підприємства	33
2.3 Аналітична оцінка ефективності операційних витрат, та рекомендації щодо напрямків їх зниження	36
Висновки до розділу 2	40
ВИСНОВКИ	42
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	44
ДОДАТКИ	49

## ВСТУП

Витрати економічної діяльності підприємства є одними з головних проблемних питань теоретичного і практичного характеру. В операційній діяльності будь-якого підприємства виникають витрати, які пов'язані з основною діяльністю, організацією та управлінням, а також зі збутом. Суми звітних адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрати безпосередньо впливають на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства. На сучасному етапі функціонування українських підприємств виникає проблема налагодження систематичного контролю за витратами як основного засобу досягнення ефективної роботи підприємства.

Система контролю витрат у сучасних умовах стає вирішальним моментом щодо впливу на результати діяльності підрозділів і підприємства в цілому.

Облік витрат основної діяльності на сьогоднішній день вимагає нових підходів до вибору класифікаційних ознак, які дозволяють організувати систему управління витратами. Постійне зростання суми і питомої ваги витрат операційної діяльності, в тому числі адміністративних витрат і витрат на збут в загальній сумі витрат підприємств зумовлює необхідність пошуку оптимальних методів їх обліку, пристосованих відповідно потребам керівництва та інших користувачів економічної інформації. Тому, все вище зазначене свідчить про **актуальність** даної теми роботи.

Питання організації обліку витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції підприємств різних галузей господарювання досліджували провідні вітчизняні та зарубіжні науковці: П.С. Безруких, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валусь, М.А. Вахрушина, З.В. Гуцайлюк, В.А. Дерій, В.М. Жук, З.В. Задорожний, Є.В. Калюга, Т.П. Карпова, М.Б. Кулинич, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, С.О. Стуков, Дж. Форстер, М.Г. Чумаченко.

**Об'єктом дослідження** є облік і аналіз операційних витрат на ТОВ «Сахара» та напрямки їх вдосконалення.

**Предметом дослідження** є облік і аналіз операційних витрат на підприємстві.

**Метою роботи** є вивчення проблем обліку витрат операційної діяльності і визначення шляхів їх поліпшення в умовах функціонування інформаційних систем та міжнародного досвіду обліку витрат. Розвиток економічно обґрунтованої класифікації адміністративних витрат та витрат на збут є важливою передумовою забезпечення фінансової стабільності, конкурентоспроможності та економічного розвитку суб'єкта господарювання, допомагає визначити об'єкти витрат, організувати за єдиною методологією планування, облік, аналіз та поточний контроль, а отже - створити належний механізм управління витратами.

**Основними завданнями** для досягнення мети бакалаврської роботи є:

- розглянути операційні витрати як складову господарської діяльності;
- проаналізувати методику бухгалтерського обліку операційних витрат на підприємстві;
- дослідити ідентифікацію та методи визначення достовірної оцінки витрат діяльності;
- проаналізувати правильність і повноту документального оформлення та своєчасного відображення витрат діяльності в регістрах обліку;
- провести аналіз ефективності витрат операційної діяльності на досліджуваному підприємстві;
- визначити основні напрямки вдосконалення обліку та аналізу операційних витрат на досліджуваному підприємстві

**Методи дослідження.** У роботі використано загальнонаукові методи дослідження: індукції, дедукції, групування – для проведення класифікації витрат.

Окремі результати бакалаврської роботи висвітлено в тезах доповіді «Облік і аналіз операційних витрат підприємства», які опубліковано в збірнику наукових праць студентів «Глобалізація обліку та звітності».

Структура бакалаврської роботи складається з вступу, двох розділів, висновків, переліку використаних джерел та додатків.

## РОЗДІЛ 1

### ПОНЯТТЯ ТА ОБЛІК ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

#### 1.1. Економічний зміст, класифікація та оцінка операційних витрат підприємства

Фінансовий облік виробничих витрат забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо виробничих витрат на продукцію та її компонентів. Дані бухгалтерського обліку використовуються для аналізу структури собівартості загального обсягу продукції та її індивідуальних найменувань, для аналізу витрат на виробництво та собівартості продукції на грошову одиницю сировинних матеріалів, аналізу витрат на виробництво за окремими статтями та для визначення впливу факторів на їх зміну з метою виявлення резервів зниження витрат на виробництво та для підвищення ефективності роботи підприємства .

Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.

Елемент витрат – сукупність економічно-однорідних витрат.

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги чи вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних із виробництвом витрат.

Витрати операційної діяльності – витрати основної діяльності підприємства і також інших видів діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю. [47,12]

Для ефективного управління операційними витратами на підприємствах розроблена їх класифікація. Зазвичай, вона здійснюється з метою визначення витрат на виробництво продукції та встановлення цін для кожного виду.

Прямі витрати - це витрати, які можуть бути розподілені безпосередньо на конкретний об'єкт витрат економічно виправданим чином.

Непрямі витрати - витрати, які не можна безпосередньо віднести до конкретного предмета витрат та тому повинні бути розподілені.

Змінні витрати - витрати, абсолютна вартість яких зростає зі збільшенням показників і зменшується зі зменшенням вартості: собівартості сировини, матеріалів, технологічного палива та енергії, а також трудових витрат виробничого персоналу.

Постійні витрати - витрати, абсолютна вартість яких істотно не змінюється в контексті збільшення або зменшення виробництва: витрати, пов'язані з утриманням і управлінням виробництвом, забезпечення економічними потребами.

Виробничі витрати - витрати, пов'язані з технологією і організацією виробництва.

Невиробничі витрати - Витрати є необов'язковими, що є наслідком недоліків в організації виробничих чи технологічних порушень.

Витрати на продукцію – прямі і загальновиробничі витрати, що формують виробничу собівартість продукції. [11]

Основну класифікацію витрат відображено на рисунку 1.1.

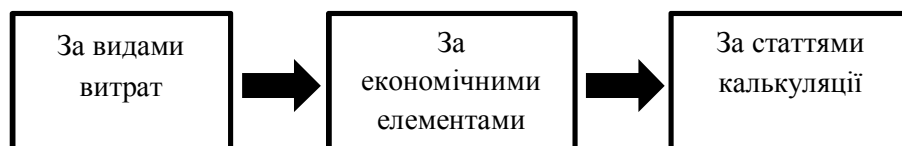


Рис.1.1. Класифікація витрат

Класифікація витрат на ТОВ «Сахара» відображена в таблиці 1.1

Таблиця 1.1

Класифікація витрат виробництва

Класифікація виробництва	Складові витрат
1	2
За місцем виникнення	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Виробництво;</li> <li>- Дільниця;</li> <li>- Служби.</li> <li>- Технологічний переділ;</li> </ul>
За видами продукції, робіт, послуг	<ul style="list-style-type: none"> <li>- На виробі;</li> <li>- На валову продукцію;</li> <li>- На типові представники виробів;;</li> <li>- На одноразові замовлення;</li> <li>- На напівфабрикати;</li> <li>- На групи однорідних виробів</li> </ul>

## Продовження таблиці 1.1.

1	2
	- На товарну продукцію; - На реалізовану продукцію
За однорідністю складу	- Одноелементні; - Комплексні.
За видами витрат	- За економічними елементами; - За статтями калькуляції.
За способом перенесення вартості на продукцію	- Прямі; - Непрямі.
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	- Змінні; - Постійні.
За календарними періодами	- Поточні; - Довгострокові; - Одноразові.
За доцільністю витрачання	- Продуктивні; - Непродуктивні.

Вказана класифікація витрат базується в поєднанні багатьох класифікаційних ознак й містить відомості про використання групування витрат за цими ознаками.

Вагоме місце в управлінні операційними витратами займає класифікація витрат за економічними елементами, однак це не дозволяє визначити на які цілі чи потреби було здійснено такі витрати. Складові витрат операційної діяльності ТОВ «Сахара» відображені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Складові витрат операційної діяльності за економічними елементами на  
ТОВ «Сахара»

Елемент витрат	Складові витрат
1	2
Матеріальні затрати	Вартість використаних у виробництві (крім продукту власного виробництва): - Сировини і основних матеріалів; - Палива та енергії; - Купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;

## Продовження таблиці 1.2

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Будівельних матеріалів;</li> <li>- Запасних частин;</li> <li>- Тари і тарних матеріалів.</li> </ul>
Витрати на оплату праці	Заробітна плата за окладами й тарифами, премії і стимули, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплати відпусток або інший неоплачений час, інші витрати на оплату праці.
Відрахування на соціальні заходи	Пенсійні внески, відрахування на соціальне страхування, страхові премії за безробіття, відрахування на індивідуальне страхування працівників компанії, відрахування на інші соціальні заходи.
Амортизація	Сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових матеріальних активів.
Інші операційні витрати	Витрати операційної діяльності, що не увійшли до складу елементів: витрати на оплату праці, амортизація, матеріальні затрати, відрахування на соціальні заходи.

Для аналізу й контролю за витратами поряд з їх обліком за економічними елементами використовується групування витрат за статтями калькуляції. Таке групування застосовується для розрахунку витрат за видами продукції і місцем виникнення витрат.

Витрати поділяють на такі статті калькуляції:

- сировина та матеріали;
- куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата робітників виробничого підрозділу;



- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію обладнання;
- загальновиробничі витрати;
- витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції;
- втрати внаслідок технічно неминучого браку;
- додаткова заробітна плата робітників виробничого підрозділу;
- інші виробничі витрати. [3,176]

Методологія обліку виробничих витрат - сукупність методів і методів документації та розгляду експлуатаційних витрат, що забезпечують визначення фактичних витрат виробництва чи інформації, необхідної для контролю процесу визначення виробничих витрат. (табл. 1.3). [5,234]

Таблиця 1.3

#### Методи обліку витрат виробництва

Методи	Застосування
Попроцесний	Витрати враховуються по процесах виробництва визначених видів продукції
Позамовний	Витрати враховуються по окремих замовленнях
Нормативний	Фактичні витрати на виробництво одиниці продукції співставляють з нормативними витратами з метою визначення відхилень і зміни норм

Основною метою аналізу шляхів зниження операційних витрат є виявлення і мобілізація існуючих на підприємстві резервів виробництва з метою систематичного скорочення витрат. [3]

Важливе значення для діяльності підприємства має оцінка й аналіз витрат.

Не визнаються витратами та не включаються до звіту з фінансового результату:

- 1) Платежі за договором комісії, агенськими договорами та іншими аналогічними договорами;

- 2) Погашення одержаних позик;
- 3) Попередня (авансова) оплата товарів, робіт, послуг;
- 4) Інше зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке не відповідає визначенню терміну «витрати». [11]

Основні критерії визнання витрат на ТОВ «Сахара» відображено на рис.1.2.

Критерії визнання витрат виробництва	
➔	Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань
➔	Витрати визначаються витратами певного періоду одночасно з визначенням доходу для отримання якого вони здійснені.

Рис.1.2. Критерії визнання витрат

Витрати на ТОВ «Сахара» визнаються на базі безпосереднього зв'язку між заробленими доходами та понесеними витратами у разі задоволення таких умов:

- 1) Існує ймовірність зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів чи збільшення зобов'язань;
- 2) Застосування процедур систематичного та раціонального розподілу вартості спожитих довгострокових активів між звітними періодами, в яких були отримані від них економічні вигоди;
- 3) Існує ймовірність виникнення зобов'язань без визнання активу, тобто виникнення гарантійних зобов'язань;
- 4) Витрати, що понесені, можуть бути достовірно оцінені;
- 5) Існує ймовірність невідповідності майбутніх економічних вигод критеріям активів.

Одним з елементів аналізу та оцінки витрат підприємства є складання калькуляції кожного окремого виду продукції. Також варто акцентувати увагу на постатейному аналізі витрат, тобто аналізі кожної окремої статті. [2,143]

Для оцінки рівня виробничих витрат необхідно проаналізувати аспекти їх нормування. Порівняння норми та факту використаних матеріалів є першим кроком для оцінки рівня витрат, оскільки, в разі виявлення вагомих відхилень будуть з'ясовуватися причини цих перевитрат під час виробництва того чи іншого виду продукції. Таким чином, можна чітко визначити причини, через які відбулися зміни рівня цих статей витрат.

Підприємство прагне визначити на товар таку ціну, яка б повністю могла покривати всі витрати, що пов'язані з виробництвом, розподілом і збутом, та приносила б прибуток. [25]

Для реалізації продуманої цінової політики підприємство повинне зіставити структуру витрат із планованими обсягами виробництва та розраховувати короткострокові середні витрати на одиницю товару. Крім того, якщо відбувається збільшенні масштабів виробництва або надання послуг витрачання скорочуються до досягнення певного обсягу випуску (його прийнято вважати плановим обсягом виробництва). [41,110]

Оцінка відхилень має бути комплексною, оскільки повинно бути прораховано відхилення, як в більший, так і в менший бік. Наступним кроком є обчислення суми всіх виявлених відхилень по видам матеріалів, яка може бути як додатною, так від'ємною.

П(С)БО 16 наголошує, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються в складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені. У П(С)БО 16 зазначено: «Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами». [30]

Фінансовий облік витрат на виробництво забезпечує інформаційні потреби користувачів на рахунок виробничої собівартості продукції та її складових.

Дані обліку використовують для аналізу структури собівартості всього обсягу продукції і її окремих найменувань, аналізу витрат на виробництво та собівартості продукції на окрему грошову одиницю товарної продукції, аналізу витрат на виробництво за окремими статтями та визначення впливу факторів на їх зміну з метою виявлення резервів зниження витрат на виробництво та підвищення ефективності діяльності підприємства.

## **1.2.Порядок формування та облік собівартості реалізації**

У загальній системі показників, що характеризують ефективність виробництва, як всього підприємства, так і його підрозділів, основне місце займає собівартості, склад якої визначається витратами, які її формують.

ТОВ "Сахара" надає послуги, тому рахунок 26 «Готова продукція» не використовується.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

- виробничої собівартості продукції, робіт та послуг, реалізованої протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- понаднормативних виробничих витрат. [30]

Планова собівартість визначається за бізнес-планом з метою контролю фактичних обсягів використаних ресурсів. Фактична собівартість відображає фактичні витрати на виробництво і реалізацію продукції за даними фінансового обліку. [5, 95]

Нормативна собівартість визначається за діючими нормами витрачання ресурсів на виробництво та реалізацію продукції.

Собівартість реалізованої продукції – витрати на виробництво і збут продукції, що вважається реалізованою для визначення фінансового результату.

Собівартість реалізованої продукції, робіт і послуг, складається із виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що була реалізована на протязі звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат й наднормативних виробничих витрат.[14,13]

Для обчислення (калькулювання) собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) при визначенні валового прибутку (збитку) не беруть до уваги адміністративні (загальногосподарські) витрати і витрати на збут, які пов'язані із реалізацією продукції, товарів, робіт чи послуг.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

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

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

Наднормативні витрати включаються до собівартості реалізованої продукції, робіт та послуг тільки в тому випадку, коли вони не пов'язані з нестачами, псуванням, дефектами, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання. [5,120]

Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати списують на собівартість реалізованої продукції чи послуг на рахунок 90 « Собівартість реалізації».

Не включаються до складу виробничої собівартості готової і реалізованої продукції адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. [5]

На складах ведеться аналітичний облік товарів матеріально відповідальними особами в картках складського обліку або за допомогою електронно-обчислювальних машин.

На підприємстві складені прихідні та видаткові документи передаються в бухгалтерію, де ведеться нагромаджувальна відомість випуску готової продукції. [20]

В кінці місяця кількісні дані підсумовуються і проводиться оцінка готової продукції. Тобто визначається фактична собівартість та вартість за обліковими цінами. В цій відомості визначається відхилення фактичної собівартості від ціни. Якщо відхилення зі знаком плюс, це свідчить про перевитрати, якщо зі знаком мінус – економія.

В Балансі готова продукція відображається за фактичною собівартістю.

На оприбуткування готової продукції за обліковими цінами складається запис Дт 26 «Готова продукція» та Кт 23 «Виробництво». Якщо відхилення із знаком мінус, то роблять запис Дт 26 «Готова продукція» та Кт 23 «Виробництво» методом червоного сторно. [15,290]

В зв'язку із тим, що готова продукція на протязі місяця відпускається покупцям за обліковими цінами, в кінці місяця виникає необхідність визначення фактичної собівартості реалізації продукції.

Розрахунок фактичної собівартості реалізованої готової продукції розраховується за допомогою середнього відсотка (1.1)

$$\text{Сер.}\%_{\text{ф.с.}} = \frac{\Gamma_{\text{ф}} + \text{Н}_{\text{ф}}}{\Gamma_{\text{о}} + \text{Н}_{\text{о}}} \times 100\% \quad (1.1)$$

де, Сер.%<sub>ф.с.</sub> - середній відсоток фактичної собівартості;

$\Gamma_{\text{ф}}$  – залишок готової продукції по фактичній собівартості;

$\Gamma_{\text{о}}$  – залишок готової продукції за обліковими цінами;

$\text{Н}_{\text{ф}}$  – надійшло за місяць за фактичною собівартістю;

$\text{Н}_{\text{о}}$  – надійшло за місяць за обліковими цінами.

Відповідно, фактична собівартість реалізованої продукції розраховується за формулою (1.2):

$$\Phi_{\text{р.п.}} = \text{Сер.}\%_{\text{ф.с.}} \times \text{В}_{\text{п.о.}} \quad (1.2)$$

де,  $\Phi_{\text{р.п.}}$  - фактична собівартість реалізованої продукції;

$\text{В}_{\text{п.о.}}$  – вартість відвантаженої готової продукції за місяць з обліковими

цінами.

Типова кореспонденція з обліку собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг наведена в таблиці 1.4

Таблиця 1.4

Типова кореспонденція рахунків з обліку собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг)

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображено собівартість: - реалізованої готової продукції - реалізованих товарів - виконаних робіт, наданих послуг	901 «Собівартість реалізованої готової продукції» 902 «Собівартість реалізованих товарів» 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	26 «Готова продукція» 28 «Товари» 23 «Виробництво»
2	Включено до собівартості виконаних робіт (наданих послуг): - нерозподілені постійні загальновиробничі витрати - наднормативні виробничі витрати	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	91 «Загальновиробничі витрати» 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
	Списано собівартість реалізованих товарів: - на підприємствах оптової	902 «Собівартість	281 «Товари на

## Продовження таблиці 1.4

1	2	3	4
	торгівлі за собівартістю на підприємствах - роздрібною торгівлі за купівельною вартістю у закладах громадського харчування на вартість реалізованої продукції за цінами реалізації	реалізованих товарів» 902 «Собівартість реалізованих товарів»	складі» 282 «Товари в торгівлі» 23 «Виробництво»
4	Списано суму постійних нерозподілених загальновиробничих витрат	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»
3	Списано на фінансовий результат операційної діяльності собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг	791 «Результат операційної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції» 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»

У постачальницько-збутовій сфері, на оптових складах товари в обліку відображаються або за купівельною вартістю або за роздрібними цінами, але різниця між купівельною та роздрібною вартістю обліковується окремо.

На підприємствах громадського харчування і роздрібною торгівлі товари в обліку відображаються за роздрібними (продажними) цінами. [25,18]

Формування вартості є необхідною умовою у наданні послуги, навіть якщо вона не є частиною основної діяльності компанії.

### 1.3 Розподіл та облік загальновиробничих витрат

Загальновиробничими є витрати, які пов'язані із обслуговуванням основних та допоміжних підрозділів і управлінням ними. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. Для того, щоб більш повно виявити



резервіви економії витрат на обслуговування виробництва, їх планування, облік таких витрат необхідно вести за статтями витрат.

До змінних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування й управління виробництвом, які змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності.

До постійних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності.[6]

Перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат підприємства встановлюють самостійно.

Змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати розподіляють між видами виготовленої продукції, а в подальшому — у складі її собівартості між окремими одиницями виготовленої продукції.

Вкінці кожного звітнього періоду загальновиробничі витрати підлягають розподілу. На початку року підприємство самостійне встановлює собі виробничу потужність, при досягненні якої всі загальновиробничі витрати розподіляються на рахунок 23 «Виробництво». Загальновиробничі витрати розподіляються по кожному підрозділі окремо між якісною продукцією та виправним браком, між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, а також між виробами. За базу розподілу може бути обрано: облік зарплати виробничих робітників, час роботи, прямі матеріальні витрати, всі прямі витрати виробництва та інші.

Слід зазначити, що абсолютно точного поділу витрат на постійні та змінні досягти важко, тому що існує ще й такий вид витрат, як змішані витрати, тобто витрати, що містять в собі постійну і змінну частини. [43]

Отже, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати виникають тільки в тому випадку, коли сума постійних загальновиробничих витрат, яка склалася фактично, перевищує рівень нормативу. В іншому разі всю суму постійних витрат буде розподілено.

Порядок визначення суми розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат на ТОВ «Сахара» зображено на рис.1.3

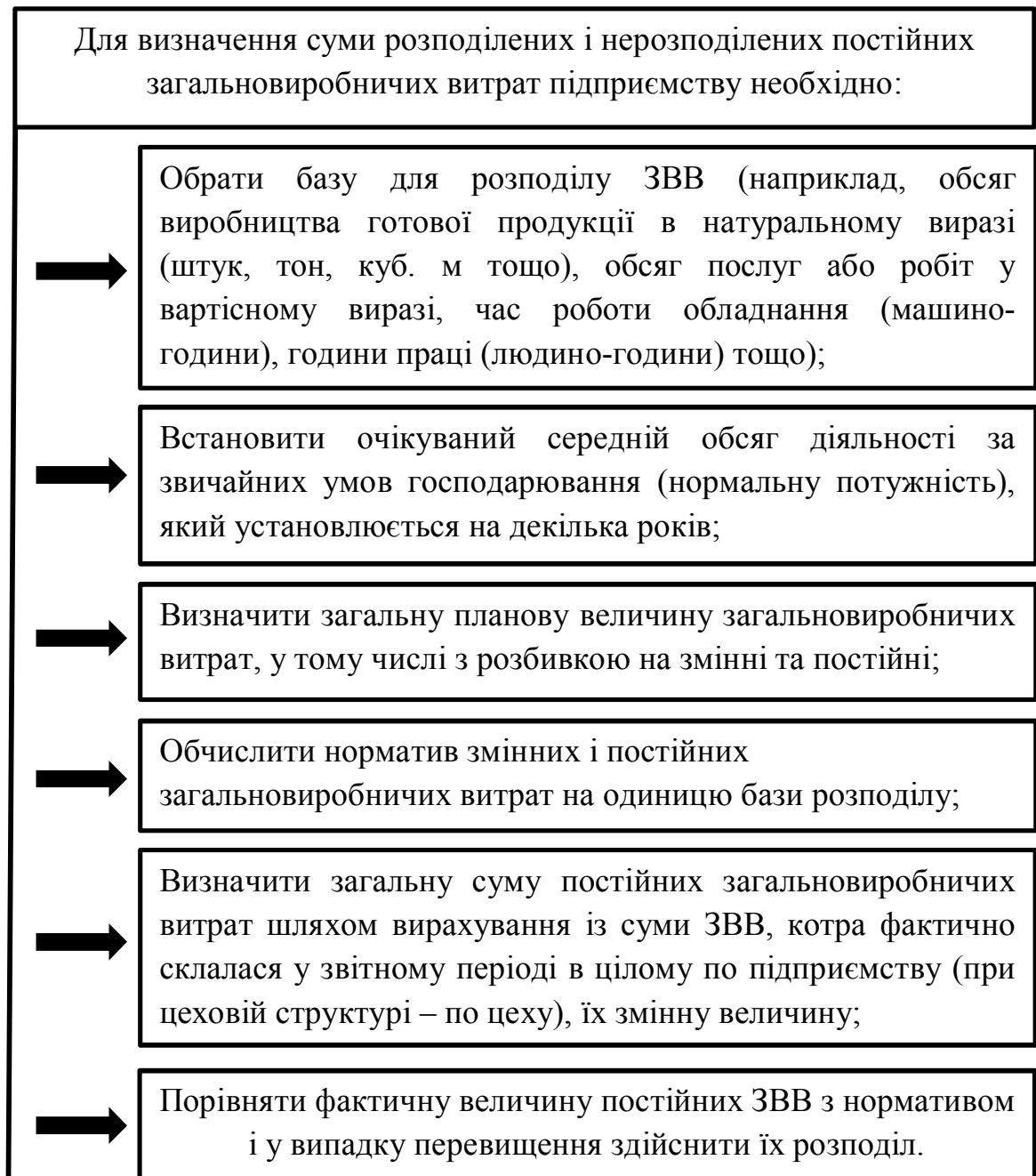


Рис.1.3 Порядок визначення суми розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат

Під нормальною потужністю розуміють очікуваний середній обсяг діяльності, яку може бути досягнуто за умови звичайної діяльності підприємства протягом декількох років чи операційних етапів із врахуванням запланованого обслуговування виробництва (п. 4 П(С)БО 16). Для її визначення

суму постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності ділять на відповідну базу розподілу. [43,256]

Критерії розподілу загальновиробничих витрат всередині об'єкта витрат та критерії розподілу постійних загальновиробничих витрат, які відносять до складу витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та на собівартість реалізації, можуть не збігатися.

Для розподілу загальновиробничих витрат на ТОВ «Сахара» складають спеціальні відомості розподілу. У результаті розподілу суми по замовленням записують до карток аналітичного обліку виробництва за статтею «Загальновиробничі витрати».

Первинними документами при відображенні загальновиробничих витрат є: накладна, рахунок, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок бухгалтерії.

З кожного підрозділу в бухгалтерію передається «Відомість витрат по цеху» і «Відомість загальновиробничих витрат». Бухгалтер зводить в одну усю відомість по цехах, у такий спосіб одержуючи «Зведену відомість витрат по цехах».

На підставі відомості випуску продукції на ТОВ «Сахара» бухгалтер визначає загальний обсяг випуску продукції за місяць. Якщо обсяг випуску більше встановленої виробничої потужності підприємства, то загальновиробничі витрати цілком списуються на виробництво. Якщо ж обсяг випуску менше, то відбувається розподіл по рахунках 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації». А якщо за звітний період не здійснювалася реалізація готової продукції, то недорозподілену частину загальновиробничих витрат доцільно списувати в дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності», тобто розподіляються між рахунками 23 і 949.

Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва і управління підрозділами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування. На ТОВ «Сахара» рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» не використовується.

Призначення рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображено на рис.1.4

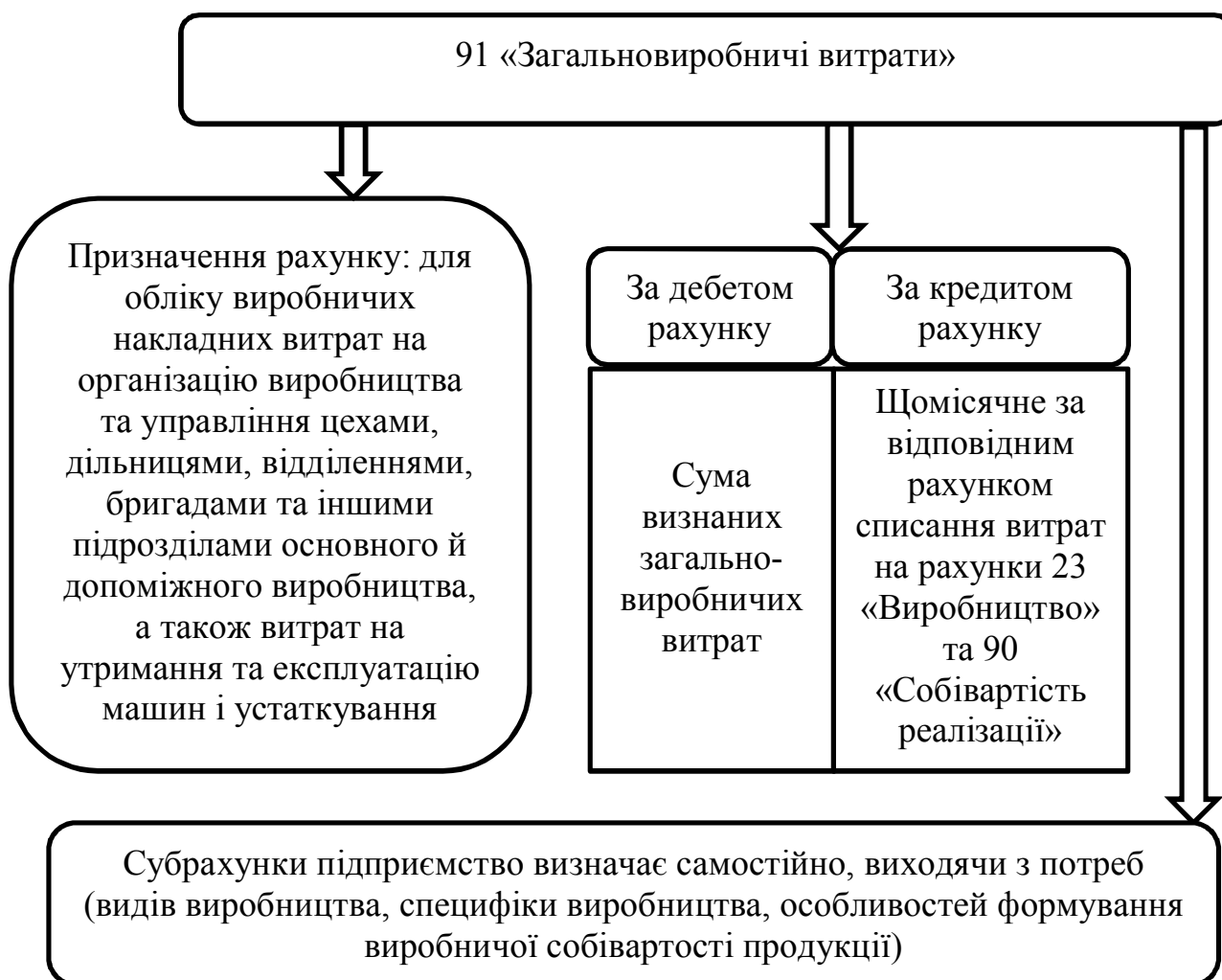


Рис.1.4 Призначення рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Аналітичний облік по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться за місцями виникнення, центрами та статтями (видами) витрат.

Типові операції з обліку загальновиробничих витрат відображено в таблиці 1.5

Таблиця 1.5

Типова кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Нараховано амортизацію на основні засоби загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4
2	Віднесено до загальновиробничих витрат виробничі запаси	91 «Загальновиробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
3	Передано в експлуатацію МШП загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4	Списано витрати по відрядженнях	91 «Загальновиробничі витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5	Віднесено вартість робіт і послуг на загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
6	Нараховано заробітну плату персоналу та проведено відрахування на соціальні заходи	91 «Загальновиробничі витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 65 «Розрахунки за страхуванням»
7	Списано на загальновиробничі витрати на: - витрати виробництва - собівартість реалізованої продукції	23 «Виробництво» 90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»

Групування витрат підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг) на статті витрат (пункти розрахунку) та на витрати визначається підприємством з урахуванням специфіки організації та технології виробництва, вимог офіційних документів, рахунків компанії та правил обліку.

#### 1.4 Облік витрат періоду операційної діяльності

У процесі операційної діяльності підприємства виникають витрати, що не включають до собівартості продукції (робіт, послуг), та їх не можна віднести до певного доходу звітного періоду.

Такі витрати підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, у якому вони відбулися.

До таких операційних витрат належать:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

Адміністративні витрати – загальногосподарські витрати на обслуговування та управління підприємством:

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення;
- загальні бізнес-витрати ( організаційні витрати, витрати для проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов’язкові платежі;
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- витрати на вирішення спорів в судових органах;
- витрати на оплату послуг зв’язку;
- інші витрати загальногосподарського призначення. [10]

Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат. Витрати, пов’язані із управлінням і обслуговуванням підприємства відображають на рахунку 92 «Адміністративні витрати». За дебетом відображається сума визнаних адміністративних витрат, а за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Щомісячне списання адміністративних витрат на ТОВ «Сахара» оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Бухгалтерські документи, які є підставою для визначення адміністративних витрат на ТОВ «Сахара» відображено на рис 1.6



Рис.1.6 Базові документи для визначення адміністративних витрат

Витрати на збут – витрати, пов’язані із реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов’язаних з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг;
- витрати на транспортування, перевантаження чи страхування готової продукції (товарів), експедиторських та інших послуг, пов’язаних з транспортуванням продукції (товарів) згідно із умовами договору поставки;
- витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування;
- витрати пакувальних матеріалів;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на ремонт тари;
- витрати на рекламу і маркетинг;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства;

- інші витрати, пов'язані із збутом продукції, товарів чи робіт та послуг.

Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в розрізі статей витрат.

Щомісячне списання витрат на збут на ТОВ «Сахара» оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Бухгалтерські документи, які є підставою для визначення витрат на збут на ТОВ «Сахара» відображено на рис 1.7



Рис.1.7 Базові документи для визначення витрат на збут

Витрати, пов'язані зі збутом (реалізацією) продукції чи послуг відображають на рахунку 93 «Витрати на збут». За дебетом відображається сума визнаних витрат на збут, а за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Інші операційні витрати - це витрати інших операцій, що не пов'язані із обслуговуванням підприємства та збутом (продажем) продукції (товарів, робіт, послуг).



- витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;

- вартість реалізованих запасів, які враховуються балансовою вартістю й витратами, пов'язаними з її реалізацією;

- сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахувань до резерву сумнівних боргів;

- вартість проданої іноземної валюти, що визначається методом перекладу іноземної валюти в валюту України за курсом НБУ на дату продажу іноземної валюти та плюс витрати;

- визнані штрафи, пеня і неустойки;

- нестачі й втрати від псування цінностей;

- витрати від операційної курсової різниці;

- витрати від знецінених запасів;

- інші операційні витрати. [11,53]

Бухгалтерські документи, які є підставою для визначення інших операційних витрат на ТОВ «Сахара» відображено на рис 1.8



Рис 1.8 Базові документи з визначення інших операційних витрат

Для обліку інших витрат операційної діяльності призначений рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». За дебетом відображається сума визнаних інших витрат, а за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Основні бухгалтерські проводки з обліку інших операційних витрат які використовуються на ТОВ «Сахара» наведено у таблиці 1.6

Таблиця 1.6

## Типова кореспонденція з обліку інших операційних витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Списано нестачі основних засобів за залишковою вартістю	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»
2	Нарахування зносу основних засобів та нематеріальних активів соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
3	Відпущено зі складу виробничих запасів на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси»
4	Відпущено зі складу МШП для виконання досліджень та розробок	941 «Витрати на дослідження і розробки»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
5	Списано нестачі виробничих запасів	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси»
6	Нараховано штрафи податковими органами	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	641 «Розрахунки за податками»
7	Списано реалізовану валюту з балансу	942 «Витрати на купівлю-продаж валюти»	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
8	Відображено негативну курсову різницю за операціями, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	30 «Готівка» 33 «Інші кошти» 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

## Продовження таблиці 1.6

1	2	3	4
			63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 68 «Розрахунки за іншими операціями»
9	Створення резерву сумнівних боргів	944 «Сумнівні і безнадійні борги»	38 «Резерв сумнівних боргів»
10	Нарахування матеріальної допомоги працівникам	949 «Інші витрати операційної діяльності»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
11	Списано інших витрат операційної діяльності на фінансові результати	791 «Результат операційної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»

Аналітичний облік інших операційних витрат на ТОВ «Сахара» ведеться у відомостях в розрізі статей витрат. Облік цих витрат за центрами відповідальності ведуть в розрізі структурних підрозділів і служб. [13]

### Висновки до розділу 1

Отже, на основі дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Витрати – зменшення економічних вигід або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу;
2. Витрати поділяють на: прямі та непрямі, змінні та постійні, виробничі та невиробничі;
3. Класифікують витрати за економічними елементами та за статтями калькуляції;
4. Облік операційних витрат на ТОВ «Сахара» регламентується П(С)БО 16 «Витрати»
5. На ТОВ «Сахара» витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань та витрати визначаються витратами певного періоду одночасно з визначенням доходу для отримання якого вони здійснені.

6. ТОВ «Сахара» надає послуги, тому рахунок 26 «Готова продукція» не використовується.
7. Собівартість продукції формують всі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі;
8. На ТОВ «Сахара» для обліку собівартості реалізованих робіт та послуг використовують рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
9. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні, обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»;
10. До витрат періоду на ТОВ «Сахара» відносять адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

## РОЗДІЛ 2

### ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

#### 2.1 Завдання та джерела аналізу операційних витрат

Головна мета аналізу операційних витрат - прогноз майбутньої прибутковості діяльності організації на основі звіту про прибутки чи збитки та інших форм звітності. Для цього необхідно розглянути кожен витратну статтю з метою показати визначальну роль кожного показника. З цією метою необхідно оцінити динаміку й склад витрат по кожному окремому виду діяльності.

У процесі аналізу потрібно вивчити динаміку, виконання плану і провести міжгосподарські порівняння за цим показником. [21]

Метою аналізу бізнес-витрат є всебічна оцінка рівня, динаміки та структури витрат з метою обґрунтування управлінських рішень для подальшої оптимізації витрат. Для досягнення цієї мети виконується аналіз, що ґрунтується на принципах систематичного та комплексного підходів.

Аналіз структури витрат підприємства є найбільш інформативним для оцінки ефективності діяльності підприємства та розроблення перспективних планів його розвитку, оскільки він дає можливість виявити резерви зниження собівартості та відповідно підвищення рентабельності компанії. [1,36]

У рамках аналітичної роботи вивчається структура витрат і її динаміка, що дозволяє визначити і з'ясувати характер змін та їх вплив на собівартість продукції. Структура витрат аналізується шляхом порівняння питомої ваги окремих елементів протягом декількох звітних періодів чи фактичних із плановими. Крім того, доцільно визначити абсолютні суми заощаджень або перевитрати за загальною сумою витрат та за кожним елементом, вивчити причини відхилень.

Основними завданнями аналізу витрат діяльності підприємства є:

1. Перевірка достовірності даних обліку та звітності про витрати і доходи діяльності підприємства;
2. Виявлення факторів, що впливають на їх формування,
3. З'ясувати тенденції зміни собівартості продукції, виконання плану за рівнем даного показника, вплив факторів на його приріст,
4. Дати оцінку роботи підприємства з використання можливостей зниження собівартості продукції. [2,23]

Основними причинами, які призводять до збитків підприємства є:

- зменшення обсягів реалізації;
- знецінення запасів;
- висока собівартість продукції;
- курсові різниці і збитки від інших позареалізаційних операцій.
- зменшення цін на реалізовану продукцію;
- вимушені простой;

Якщо змінюється обсяг виробництва продукції, то зростають тільки змінні витрати (відрядна зарплата виробничих робітників, прямі матеріальні витрати, послуги). Постійні витрати (амортизація, орендна плата, погодинна зарплата робітників та адміністративно-управлінського персоналу) залишаються незмінними в короткостроковому періоді (за умови збереження колишньої виробничої потужності підприємства).

Одним із етапів детального аналізу собівартості продукції є вивчення складу, структури витрат на виробництво та зміни собівартості за звітний період по окремих елементах витрат. [31]

Дослідження складу витрат допомагає визначити, з чого складаються витрати, визначити тип виробництва за допомогою структурного аналізу, дати оцінку раціональності такої структури витрат, а також зробити висновки щодо необхідності та можливості її зміни з метою пошуку шляхів та джерел зниження витрат та збільшення прибутку.

Крім цілей фіксації грошових операцій, облік операційних витрат дає змогу вирішити додаткові завдання на рахунок збільшення ефективності

підприємницької діяльності. Цей вид витрат, поряд з капітальними витратами, становить значну частину фінансових витрат будь-якої організації. [32,180]

Порівнявши дані витрати з виручкою від реалізації продукції, можна зробити висновок про те, наскільки дорого обходиться підприємству діяльність з виробництва даних видів товару. Це відношення називається коефіцієнтом операційних витрат.

Він дозволяє зрозуміти, скільки відсотків отриманого доходу йде на підтримку поточної діяльності (операцій) організації, тобто наскільки вона ефективна. [23,346]

Якщо досліджувати цей коефіцієнт в динаміці, можна відстежити потенціал на рахунок збільшення обсягу виробництва та / або продаж без зайвих витрат. Зниження коефіцієнту говорить про зменшення операційних витрат при незмінному або навіть зростаючому обсязі продажів. Це говорить про зростання виручки, а отже, чистому збільшенні прибутку підприємства.

Причини, які впливають на зростання чи зниження операційних витрат, можуть бути як зовнішнього (які не залежать від самої організації), так і внутрішнього характеру. Зовнішні фактори впливу на операційні витрати:

- рівень інфляції в державі: чим інтенсивніше інфляційні процеси, тим більше будуть операційні витрати, пов'язані із перерахунком заробітної плати, виплатами по кредиту, витратами на послуги підрядників та ін .;
- зміна обов'язкових платежів, а також податкових ставок - чим більше податки, тим вище операційні витрати.

Внутрішні чинники (ті, що можна змінити силами самої компанії):

- тривалість циклу виробництва - чим він коротший, тим швидше будуть обертатися активи, в результаті чого операційні витрати знизяться за рахунок, для прикладу, зберігання товарів, його природного скорочення, управлінських витрат та ін .;
- обсяг виготовлення продукції та її реалізації - навіть якщо в результаті зростання обсягів операційні витрати виростуть, а собівартість

одиниці продукції відчутно знизиться, так як операційні витрати у своїй постійній частині не зміняться;

- кількість оборотних активів у власності організації - фірма, яка володіє більшою власністю, менше витратить на оренду, лізинг та підряди, що також знизить операційні витрати;
- продуктивність праці - чим більше продукції буде виробляти за одиницю часу кожен робочий, тим менше будуть операційні витрати за розрахунками з персоналом;
- стан виробничих фондів - менш зношена техніка вимагає менше коштів на обслуговування і ремонт. [12]

Важливою інформацією для аналізу витрат є дані звіту; дані бухгалтерського обліку (синтетичні та аналітичні рахунки, які відображають витрати матеріальних, трудових та грошових коштів, відповідні відомості, журнал-ордери та в необхідних випадках первинні документи); планові (кошторисні, нормативні) дані про витрати на виробництво та збут продукції чи окремих виробів, робіт і послуг.

Абсолютний приріст і збільшення частки витрат за купівельними комплектуючими виробами та напівфабрикатами вказують на зростання спеціалізації виробництва. Зростання або скорочення питомої ваги амортизаційних відрахувань характеризує зміни в технічному рівні виробництва. Зменшення питомої ваги інших витрат свідчить про скорочення витрат на обслуговування та управління виробництвом. [37]

Використання в аналізі розподілу збутових та виробничих витрат на постійні та змінні і категорії маржинального доходу дозволяє встановити функціональну математичну залежність між прибутком, обсягом та собівартістю реалізованої продукції.

Наявність такого взаємозв'язку використовується для виконання розрахунків різних варіантів рівнів прибутку в залежності від встановлених цін, структури реалізованої продукції, і її оцінки на рівні змінних збутових та



виробничих витрат і загальної суми постійних витрат. У процесі аналізу повинен бути визначений найбільш прийнятний варіант формування прибутку.

Основними джерелами інформації для аналізу операційних витрат є показники фінансової звітності «Звіт про фінансовий стан», планова собівартість продукції, реєстри відпуску матеріалів у виробництво, норми витрат матеріалів

## **2.2 Аналіз структури операційних витрат підприємства**

Для того, щоб визначити шляхи зменшення не прибуткової діяльності необхідно провести аналіз операційних витрат. Для цього необхідно проаналізувати доходи, витрати, структуру витрат, частку відповідних видів витрат, рентабельність, податкове навантаження, дебіторську та кредиторську заборгованість, необоротні активи і активи балансу.

У разі наявності збитків компанія може виконати наступні дії:

- 1) встановити перелік невиправданих витрат;
- 2) визначити способи зниження витрат, наприклад скорочення витрат, які не враховуються із метою обчислення прибутку;
- 3) встановити терміни зниження витрат;
- 4) проводити щоквартальний (щомісячний) аналіз коефіцієнтів зменшення невиробничих витрат.

Крім цього, доцільно розробити комплекс заходів для зниження витрат, серед яких можуть бути такі:

- 1) повернення заборгованості та позовне провадження, перевірка контрагентів для мінімізації збитків в подальшому;
- 2) використання податкових пільг;
- 3) розгляд можливостей збільшення прибутку. [12]

Узагальнення даних аналізу структури операційних витрат за економічними елементами відображається у формі №2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати», а саме у розділі III «Елемент операційних витрат». (Додаток А)

Виходячи з такого аналізу визначають найактуальніші для підприємства напрямки зниження собівартості. Аналіз структури операційних витрат за економічними елементами також необхідний для того, щоб не допустити відхилення компанії від еластичного попиту та нееластичного внутрішнього попиту на певні виробничі ресурси. Вихідні дані й розрахунки для аналізу собівартості продукції за економічними елементами наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Динаміка і структура витрат операційної діяльності за елементами на  
ТОВ «Сахара» за 2017 р.

Витрати операційної діяльності	Минулий рік		Поточний рік		Динаміка	
	Сума тис. грн.	%	Сума тис. грн.	%	Відхилення (+, -)	%
Матеріальні витрати	10580	56,05	1668	23,52	8912	-32,53
Витрати на оплату праці	3432	18,18	2144	30,24	1288	12,06
Відрахування на соціальні заходи	846	4,48	471	6,64	375	2,16
Амортизація	889	4,7	642	9,05	247	4,35
Інші витрати	3128	16,57	2164	30,52	964	13,95
Разом	18875	100	7089	100	11786	-

Найбільшу питому вагу в складі витрат операційної діяльності займають матеріальні витрати. Відповідно в минулому та поточному році ця питома вага становить 56,05% і 23,52%. Отже, досліджуване виробництво є матеріаломістким.

Частка витрат на оплату праці в минулому періоді дорівнює 18,18%, а в звітному році: -30,24%.

В порівнянні з попереднім роком витрати операційної діяльності значно знизилась.

Щоб забезпечити зниження собівартості продукції та підвищити прибутковість роботи підприємства, необхідно, для того, щоб виконувалася

наступна умова: темп зниження дегресивних витрат повинен перевищувати темп росту прогресивних і пропорційних.

Найбільшу питому вагу в собівартості придбання матеріальних ресурсів займають купівельні ціни, зміна яких не залежить від підприємства.

Безпосередньо від роботи підприємства залежать транспортно-заготівельні витрати, що включають:

- витрати на розвантаження;
- доставку матеріальних ресурсів на склад та їх пакування.

Також проведемо аналіз та оцінку витрат за період за звітом про фінансові результати підприємства (додаток А) в таблиці 2.2

Таблиця 2.2

Динаміка та структура операційних витрат за період  
на ТОВ «Сахара» за 2017р.

Показники	Минулий рік		Поточний рік		Динаміка	
	Сума тис. грн.	%	Сума тис.грн.	%	Відхилення (+, -)	%
Собівартість реалізації	52000	90,73	34190	90,75	17810	-0,01
Адміністративні витрати	4403	7,68	2655	7,04	1748	0,64
Витрати на збут	145	0,25	208	0,55	63	-0,3
Інші операційні витрати	645	1,12	384	1,01	261	0,11
Податок на прибуток	118	0,2	236	0,62	118	-0,42
Разом	57311	100	37673	100	19638	-

З даних таблиці 2.2, найбільшу частку в загальній сумі витрат займає собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг). В минулому році її частка становила 90,73%, а в звітному періоді становила 90,75%.

Витрати на збут та інші операційні витрати займають не дуже вагому частку у структурі. Витрати на збут у звітному році зросли на 0,3%, а інші операційні витрати зменшились на 0,11%. Адміністративні витрати зменшились на 1748 тис. грн., що становить 0,64%.

Кінцевий результат діяльності підприємства характеризується рівнем рентабельності. Рентабельність є одним з основних вартісних показників ефективності виробництва, що комплексно відображає стан використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. [38]

Рентабельність реалізації ( $R_p$ ) визначається як відношення чистого прибутку від реалізації (ЧП) до чистої виручки від реалізації (ЧД), як зображено в формулі (1.3)

$$R_p = \text{ЧП} / \text{ЧД} * 100 \% \quad (1.3)$$

Відповідно з даними із звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (додаток А) проведемо наступний розрахунок рентабельності:

$$R_p = 1313/4727 * 100 = 27,7 \% \quad (1.4)$$

Отже, можна зробити висновок, що, відповідно з результатом, отриманим у розрахунку (1.4), понесені витрати від операційної діяльності ТОВ «Сахара» в змозі покрити за рахунок отриманих доходів.

Задовільний фінансовий стан підприємства означає, що товариство достатньо забезпечує власними оборотними засобами та ефективно використовує їх, та має стійку платіжну готовність, чітку організацію розрахунків, стабільну фінансову базу.

### **2.3 Аналітична оцінка ефективності операційних витрат, та рекомендації щодо напрямків їх зниження**

Основа виживання підприємства – його ринкова стабільність. Для того, щоб підприємство могло ефективно функціонувати й розвиватися, йому, перш за все, потрібна стійкість грошової виручки, достатньої для розрахунків із постачальниками, кредиторами, своїми працівниками, місцевими органами влади та державою.

Після розрахунків та виконання зобов'язань також необхідним є й прибуток, обсяг якого не повинен бути нижче запланованого. Однак фінансова усталеність не зводиться тільки до платоспроможності. Для досягнення та підтримки фінансової стабільності важливі не тільки абсолютні розміри прибутку, але й обсяги капіталу та обсяги його виторгів, тобто показники рентабельності. [7]

Основними причинами зростання витрат є чотири групи факторів, які зображені на рис. 2.1.



Рис.2.1. Причини зростання витрат

В ході дослідження було виявлено, що на ТОВ «Сахара» в поточному році операційні витрати в порівнянні з минулим роком знизилась.

Основними чинниками впливу на величину прогнозованого валового прибутку від реалізації товарів, робіт та послуг є величина і рівень:

- чистого доходу від реалізації товарів (робіт, послуг);
- собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг);

- операційних витрат;
- прибутку від операційної діяльності підприємства.

В процесі планування необхідно досягти балансової ув'язки між названими показниками, а саме:

$$\text{ЧД} - \text{С} = \text{ОВ} + \text{ПО}, \quad (1.5)$$

де ЧД- чистий дохід від реалізації товарів (робіт, послуг);

С - собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг);

ОВ - операційні витрати;

ПО прибуток від операційної діяльності.

Рівень та величина валового прибутку (ВП) можуть бути визначені двома способами:

- 1) як різниця між рівнем або величиною собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та рівнем чистого доходу (ЧД):

$$\text{ВП} = \text{ЧД} - \text{С} \quad (1.6)$$

- 2) як сума рівня або величини операційних витрат та прибутку від операційної діяльності:

$$\text{ВП} = \text{ОВ} + \text{ПО} \quad (1.7)$$

З формули (1.6) видно, що рівень і величина валового прибутку знаходиться у прямій залежності від собівартості реалізованих товарів, робіт та послуг. Щоб забезпечити покриття операційних витрат і формування прибутку необхідно, для того, щоб рівень собівартості у відсотках до товарообігу був прогнозованим, тобто він повинен мати тенденцію на зниження.

З формули (1.7) видно, що рівень та величина прогнозованого валового прибутку одночасно знаходиться у прямій залежності від рівня і величини операційних витрат і прогнозованого прибутку від операційної діяльності. [31]

Однак із збільшенням рівня операційних витрат не завжди можливе збільшення валового прибутку, тому що стримуючими факторами можуть бути:

- 1) можливий продаж товарів за вищими цінами та отримання чистого доходу в розмірі суми собівартості реалізованих товарів (робіт і послуг) та валового прибутку.

2) можлива закупівля товарів за умов, коли їх собівартість не буде більшою ніж різниця між чистим доходом від реалізації та валовим прибутком.

А отже, операційні витрати за своїм рівнем до товарообігу мають бути економічно обгрунтованими і мати тенденцію до зниження.

Такий метод планування валового прибутку створює реальні передумови для виконання плану прибутку від операційної діяльності.

Ймовірність отримання доходу або витрат у майбутньому визначається їх стабільністю. Тому аналітик повинен розрізняти статті, які є послідовно повторюваними і винятковими, у звіті про прибутки та збитки. [39]

Необхідність такого поділу пов'язана з тим, якщо для цілей прогнозування фінансових результатів повинні бути використані показники, очищені від впливу надзвичайних операцій. Наприклад, бухгалтерський прибуток зазнає впливу таких операцій, як списання основних засобів із балансу через їх моральний знос, анулювання виробничих замовлень (договорів), припинення виробництва, відображення збитків від стихійних лих, пожеж, аварій, судових витрат та багатьох інших фактів господарської діяльності, мають, випадковий характер.

Результати підприємницької діяльності багато в чому вирішуються вибором складу та структури реалізованих товарів і послуг, які надаються.

Тому важливі не тільки загальні витрати, а й взаємозв'язок між фіксованими та змінних витратами, які визначають швидкість обороту капіталу. Важливо, щоб менеджер або менеджер повністю розуміли характеристики фази життєвого циклу, в якій знаходиться компанія. [37]

Для оптимізації обсягу операційних витрат варто зменшувати ті статті, що мають найбільшу питому вагу у загальній величині витрат.

Рациональним буде мінімізація перш за все собівартості реалізації і витрат на збут.

Для оптимізації операційних витрат, на ТОВ «Сахара» рекомендується використати:

- пошук надійних та вигідних постачальників виробничих ресурсів;
- вдосконалення організації праці та збутової діяльності;
- підвищення продуктивності праці;
- створення нової і вдосконалення якості продукції, яка випускається;
- підвищити активність рекламної кампанії у засобах масової інформації;
- залучення додаткових доходів від вільних активів;
- постійний контроль за витратами підприємства;
- підвищення ефективності внутрішнього управління витратами на основі своєчасного та якісно проведеного аналізу.

Зниження операційних витрат можливо досягнути за рахунок раціонального використання сировини, матеріалів, палива чи енергії, із більш ефективним використанням виробничих потужностей, яка сприяє зниженню цін на продукцію, роботи й послуги. [12]

Оскільки операційні витрати є базою для ціни продукту та його нижньої межі для виробника, велика увага повинна приділятися витратам виробництва, які не тільки становлять велику частину загальних витрат, але й формують ефективність компанії та всіх аспектів виробничо-господарської діяльності.

## **Висновки до розділу 2**

Отже, провівши аналіз діяльності ТОВ «Сахара» можна зробити висновок, що аналіз операційних витрат здійснюється для прогнозування майбутньої прибутковості діяльності організації на основі звіту про прибутки і збитки та інших форм звітності

Щоб забезпечити зниження собівартості продукції і збільшити прибутковість роботи ТОВ «Сахара», необхідно, щоб виконувалася наступна умова: темп зниження дегресивних витрат повинен перевищувати темп росту прогресивних і пропорційних;

ТОВ «Сахара» в звітному році ефективно використовує оборотні активи, про що свідчить зниження операційних витрат.



Для оптимізації операційних витрат, на ТОВ «Сахара» рекомендується використати:

- пошук надійних й вигідних постачальників виробничих ресурсів;
- створення нової і вдосконалення якості продукції, яка випускається;
- удосконалення організації праці і маркетингової діяльності;
- залучення додаткових доходів від вільних активів;
- постійний контроль за витратами підприємства;
- підвищення продуктивності праці;
- підвищити активність рекламної кампанії у засобах масової інформації;
- підвищення ефективності внутрішнього управління витратами на основі своєчасного та якісно проведеного аналізу.

Зниження операційних витрат може бути досягнуто за рахунок раціонального використання сировини, матеріалів, палива або енергії, з більш ефективним використанням виробничих потужностей, що сприяє зниженню цін на продукцію, роботи та послуги.

## ВИСНОВКИ

Витрати – зменшення економічних вигід або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу. Витрати поділяють на: прямі та непрямі, змінні та постійні, виробничі та невиробничі. Класифікують витрати за економічними елементами та за статтями калькуляції.

В даній роботі було досліджено операційні витрати товариства з обмеженою відповідальністю «Сахара», основними напрямками діяльності якої є: розробка та впровадженням енергозберігаючих технологій, реконструкція і модернізація систем опалення, водопостачання та водовідведення, монтаж системи кондиціонування і вентиляція, монтаж гаражних і промислових воріт, гарантійне та після гарантійне обслуговування, сервісний супровід, прямі поставки обладнання.

Облік операційних витрат на ТОВ «Сахара» регламентується П(С)БО 16 «Витрати». Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань та витрати визначаються витратами певного періоду одночасно з визначенням доходу для отримання якого вони здійснені.

ТОВ «Сахара» надає послуги, тому рахунок 26 «Готова продукція» не використовується. Собівартість продукції формують всі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі. На ТОВ «Сахара» для обліку собівартості реалізованих робіт та послуг використовують рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг».

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні, обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». На ТОВ «Сахара» рахунок 91 не використовується.

Задовільне фінансове становище компанії означає, що підприємство має достатній власний оборотний капітал і ефективно використовує його, має чітку організацію платежів, стабільну доступність платежів і стабільну фінансову базу.

Отже, можна зробити висновок понесені витрати в операційній діяльності ТОВ «Сахара» в змозі покрити за рахунок отриманих доходів.

До пропозицій, щодо зниження витрат підприємства можна віднести:

- зниження витрат сировини, матеріалів, палива і енергії на одиницю продукції;
- зниження витрат заробітної плати на одиницю продукції;
- скорочення адміністративних витрат та накладних витрат при експорті та імпорті товарів;
- зменшення розміру амортизаційних відрахувань, що припадають на одиницю продукції;
- усунення непродуктивних витрат;
- вдосконалення маркетингової та цінової політики для збільшення доходу;
- аналіз та оптимізація витрат на транспортування.

З метою підвищення конкурентоспроможності компанії необхідно вдосконалювати свою діяльність, просувати свої послуги на нові споживчі ринки та розширювати спектр пропонованих послуг.

Основними факторами підвищення ефективності роботи підприємства полягають в підвищенні його технічного рівня, вдосконаленні управління, організації надання послуг і праці, поліпшенні якості природних ресурсів тощо.

Експлуатаційні витрати є основою для ціноутворення, а також для пропонованих товарів і послуг. В результаті скорочення витрат є однією з основних умов підвищення ефективності виробництва, що, у свою чергу, безпосередньо впливає на зростання прибутку та прибутковості.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

- 1) Андреева Г. І. Економічний аналіз: навч. посіб. – К.: Знання, 2008. 263 с.
- 2) Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. – К.: КНТЕУ, 2008. 395 с.
- 3) Басманов І. А. Калькулювання собівартості виробничої продукції – М.: Фінанси и статистика, 2004. 296 с
- 4) Безверхий К.В. Особливості удосконалення фінансової звітності щодо відображення непрямих витрат у частині інших витрат операційної діяльності підприємства // Вісник ждту (Економічні науки). 2010. № 3 (53) . С. 40-42
- 5) Безруких П. С. Облік та калькулювання собівартості продукції / П. С. Безруких. – М. : Фінанси, 2005. 320 с
- 6) Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік Розподіл загальнопромислових витрат. - 8-ме вид., доп. і перероб. -Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.
- 7) Ватулин Р.М. Вибір та обґрунтування показників ефективності управління операційними витратами. Податки та бухгалтерський облік. 2017/№19 URL:[https://vuzlit.ru/802386/vibir\\_obgruntuvannya\\_pokaznikov\\_ekonomichnosti\\_upravlinnya\\_operatsiynimi\\_vitratami](https://vuzlit.ru/802386/vibir_obgruntuvannya_pokaznikov_ekonomichnosti_upravlinnya_operatsiynimi_vitratami)
- 8) Ворожбит Д.В. Відображення в бухгалтерському обліку окремих операцій: роз'яснення Мінфіну // Бібліотека головбуха. 2014. № 6. С. 126–130.
- 9) Вороня Н., Чернишова Н., Свіріденко А. Склад витрат що включаються до собівартості. Податки та бухгалтерський облік. 2016/№32 URL:<https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/april/issue-32/article-17158.html>
- 10) Гладких Т.В. Фінансовий облік: Навч. Посібник.- К.; Центр навчальної літератури, 2007.480 с.

- 11) Гладчук Г. Управління витратами виробництва як необхідна ланка ефективного господарювання //Формування ринкових відносин в Україні. - 2008. №5. с. 52-57
- 12) Губачова А.А. Облік у зарубіжних країнах. Сутність, класифікація та порядок визнання доходів і витрат URL: <http://dt-kt.net/books/book-17/chapter-239/>
- 13) Гурко О. В. Шляхи вдосконалення аналізу та оцінки витрат підприємства. Головбух № 46 2014. URL:[http://www.rusnauka.com/1\\_NIO\\_2011/Economics/78201.doc.htm](http://www.rusnauka.com/1_NIO_2011/Economics/78201.doc.htm)
- 14) Гуцайлюк З. В. Облік витрат: нові підходи до формування інформаційної системи / З. В. Гуцайлюк // Науково-практичне видання «Незалежний АУДИТОР», 2016. № 16(II). С. 11-17.
- 15) Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. 392
- 16) Денчук П.Н. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.]. – К. : Хай-Тек Прес, 2011. 544 с.
- 17) В.М. Серединська, О.М.Загородна, Р.В.Федорович. Економічний аналіз. Навчальний посібник / Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. 592 с.
- 18) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
- 19) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затв. наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 із змінами і доповн. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
- 20) Карпенко О. В., Карпенко Д. В. Управлінський облік: Навч. посіб. — К.: Центр учбової літератури, 2012. 296 с.

- 21) Карпушенко М. Ю. Конспект лекцій з дисципліни «Облікова політика підприємства» /М. Ю. Карпушенко- Х. ХНАМГ 2011.URL: <http://eprints.kname.edu.ua/22680/1/2010%20КЛ20Облікова20політика.pdf>
- 22) Косова Т. Д. Організація і методика економічного аналізу: навч. посіб. / Т.Д. Косова, П.М. Сухарев, Л.О. Ващенко, І.В. Гречина, Н.Е. Дєєва; за заг. ред проф. Т.Д. Косової – К.: Центр учбової літератури, 2012. 528 с.
- 23) Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Л.Г. Ловінська. - К.: КНЕУ, 2010. 370 с.. URL: <http://lib.istu.edu.ua/index.php?p=23&id=399&par=422>
- 24) Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : [підруч.] / – К. : Знання, 2011. 630 с.
- 25) Морозова О. І. Облік запасів // Все про бухгалтерський облік.. URL: <http://www.vobu.com.ua/ukr/guide/view/921> 2009. №66. С. 18-31
- 26) Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства: Навч. посіб. / Л.В. Нападовська, А.В. Алексєєва, О.А. Бакурова. О.Г. Веренич. Ш. Морозова, А.П. Шаповалова, В.М. Горностаєва; Облік витрат операційної діяльності та заг. ред. Л.В. Нападовської. - К.: Київ. над. торг.-екон. ун-т, URL: <http://dt-kt.net/books/book-18/chapter-674/>
- 27) Огійчук М.Ф. В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами. Підруч.// За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 6-те вид., перероб. і допов. К. : Алерта, 2011. 1042 с.
- 28) Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: Монографія. / К.:УБС НБУ, 2008. 219с.
- 29) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. No 291. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. No 892/4185. URL: <http://www.mfu.gov.ua>.
- 30) Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації. Наказ Міністерства фінансів

України, Фонду державного майна України від 26 січня 2001 року №49/121. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 8 лютого 2001 р. За №121/5312.

31) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 року № 318 // URL: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

32) Прокропивний С. Ф. Економіка підприємства. Чернівці, 2006. 334 с.

33) Савинець Р. П. Аналіз доходів та витрат підприємства. Бухгалтерський облік. URL: <http://bukvi.ru/ekonomika/analiz/analiz-raschodov-i-doxodov-organizacii.html>

34) Сідун В.А., Пономарьова Ю.В. Економіка підприємства: навч. посіб. — К.: Центр навчальної літератури, 2003. 436 с.

35) Сіменко І.В. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. — К., «Центр учбової літератури», 2013. 357 с.

36) Скоробогата Н. Л., Шпак В. Ф. Бухгалтерський облік за національними стандартами: навч. посіб., - К.: НАУ, 2007. 422 с.

37) Скоропад А. Л. Що входить в операційні витрати. Головбух/№ 45 URL: [https:// assistentus.ru /buhuchet/operacionny-e-rashody/](https://assistentus.ru/buhuchet/operacionny-e-rashody/)

38) Скригун Н. П., Цимбалюк Л. В. Оптимізація виробничих запасів як один із напрямків управління витратами. Економіка - №23. URL: [http://www.rusnauka.com/2\\_NTP\\_2011/Economics/10\\_90855.doc.htm](http://www.rusnauka.com/2_NTP_2011/Economics/10_90855.doc.htm)

39) Ставрук М. Л., Кобилецький В. Р. Рентабельність. Сутність та показники. Фінансовий аналіз. URL: <https://www.finalon.com/metodyka-rozrakhunku/229-rentabelnist>

40) Стефюк Т.Д. Вплив організації бухгалтерського обліку виробничих запасів на господарську діяльність підприємства. URL : [http://www.rusnauka.com/18\\_DNI\\_2010/Economics/69315.doc.htm](http://www.rusnauka.com/18_DNI_2010/Economics/69315.doc.htm)

41) Ткаченко Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: підручн. / Н. М. Ткаченко. — К.: Алерта, 2017. 174 с.

- 42) Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підруч. для студ. вищ. навч. ек. спец. – [6-те вид., допов. і перероб.] – К.: А.С.К., 2013. 982 с.
- 43) Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність.: підруч. К.: Алерта, 2011. 976 с.
- 44) Товстоп'ят Ю. А., Чернишова Н. П. Особливості обліку загальнопромислових витрат. Облік витрат операційної діяльності. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nk/2014/november/issue-22/article-3445.html>
- 45) Фінансовий облік: підруч. /Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. 4-те вид. [доп. і перероб.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2017.451 с.
- 46) Целуйко О.О. Облік інших операційних витрат. Облік витрат операційної діяльності. URL: <http://www.buh-galter.info/758-oblik-inshih-operatsiynih-vitrat.html>
- 47) Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. 572 с.
- 48) Шевчук Д. О. Аналіз і оцінка витрат. URL:<https://library.if.ua/book/154/10158.html>
- 49) Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті : [практикум] / В. Д. Шквір, А. Г. Загородній, О. С. Височан. – Львів : В-во Львів. політехніки, 2012. 411 с.
- 50) Югас Е. Ф. Економічна сутність договірних відносин підприємства та форми розрахунків з постачальниками і підрядниками. Економіка – URL:[http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Evu/2011\\_17\\_2/Yugas.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_2/Yugas.pdf)