

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

НЕДОШИТКО Юлія Павлівна

**Методика та організація обліку і аналізу
операційних витрат підприємства / Methods and
organization of accounting and analysis of
operation expenses of the enterprise**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Облік, оподаткування та правове
забезпечення підприємництва

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПДм-21
Ю.П Недошитко

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

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

«__» _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ Н.В. Починок

ТЕРНОПІЛЬ – 2019

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку й аналізу операційних витрат підприємства	6
1.1. Економічна сутність витрат операційної діяльності.....	6
1.2. Класифікація операційних витрат.....	13
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку й аналізу операційних витрат...20	20
Висновки до розділу 1	25
Розділ 2. Організація і методика обліку операційних витрат підприємства	27
2.1. Організація та методика обліку прямих та загальновиробничих витрат.....	27
2.2. Особливості обліку адміністративних витрат та витрат на збут.....	37
2.3. Облік інших операційних витрат. Порядок відображення інформації про операційні витрати у фінансовій звітності.....	47
Висновки до розділу 2	52
Розділ 3 Методика та організація аналізу операційних витрат підприємства	55
3.1. Організація аналізу операційних витрат.....	55
3.2. Аналіз структури операційних витрат підприємства.....	61
3.3. Вплив операційних витрат підприємства на ефективність його діяльності.....	69
Висновки до розділу 3	74
Висновки	76
Перелік використаних джерел	81
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах ринкової економіки основною метою діяльності кожного підприємства є отримання максимального прибутку. Необхідною умовою для цього є отримання повної, надійної та оперативної інформації про операційні витрати, які впливають на ефективність діяльності підприємства. Ця інформація узагальнюється через облік витрат, який є центральною підсистемою інформаційної системи бухгалтерського обліку. Правильна організація обліку операційних витрат та калькулювання собівартості продукції впливатиме на ефективне управління підприємством, діяльність окремих підрозділів, планування витрат та їх аналіз. Облік і аналіз операційних витрат дають змогу не лише оцінити ефективність господарської діяльності підприємства, а й ефективність та раціональне використання усіх видів ресурсів.

Сьогодні дослідження проблем обліку та аналізу операційних витрат, їх впливу на економічні показники підприємства набувають важливого значення. Певний внесок у вивчення цієї проблеми зробили такі вчені як: А. Гальчинський, А. Турило, Б. Нідлз, Б. Юровський, В. Дерій, В. Завгородній, В. Серединська, Г. Партин, Е. Рясних, Є. Мних, З. Задорожний, І. Бланк, І. Омецінська, І. Фаріон, К. Друрі, Л. Радецька, М. Пушкар, М. Чумаченко, Н. Починок, О. Орлов, С. Голов, С. Сорока, Ф. Бутинець, Я. Крупка, та ін.

Незважаючи на значні досягнення науковців, сьогодні окремі питання обліку й аналізу операційних витрат потребують дослідження та вирішення, зокрема щодо структури цих витрат, розподілу між видами продукції, відображення у звітності, а також оцінки впливу операційних витрат на фінансовий стан підприємства.

Метою дипломної роботи є вивчення сучасної методики та організації обліку й аналізу операційних витрат й розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Для досягнення цієї мети поставлено такі **завдання**:

- з'ясувати суть поняття «операційна діяльність» та її складові;

- удосконалити класифікацію операційних витрат;
- виокремити проблеми нормативно-правового регулювання таких витрат;
- дослідити методика відображення в обліку операційних витрат відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку;
- покращити методика розподілу непрямих витрат для формування повної собівартості продукції;
- окреслити порядок відображення операційних витрат у фінансовій звітності;
- визначити етапи та джерела аналізу операційних витрат;
- здійснити аналіз операційних витрат та виробничої собівартості досліджуваного підприємства.

Об'єктом дослідження є операції, пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Предметом дослідження є методика та організація обліково-аналітичного забезпечення операційних витрат у ДП «ШЕФ «Надія» (м. Тернопіль).

Методи дослідження. Для досягнення мети були застосовані такі методи наукових досліджень: індукції, дедукції, групування, систематизації, аналізу та синтезу, історичний. Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативні акти України щодо обліку витрат підприємства, праці вітчизняних і зарубіжних науковців в частині обліку й аналізу витрат операційної діяльності, практичні дані досліджуваного підприємства.

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

- запропоновано трактування поняття «операційна діяльність» та її складових;
- окреслено критерії класифікації витрат основної діяльності;
- досліджено нормативно-правове регулювання обліку витрат та виокремлено деякі невідповідності метод рекомендацій з формування собівартості продукції з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- удосконалено методика розподілу непрямих витрат для формування повної собівартості продукції;

- запропоновано для обліку прямих матеріальних витрат на базовому підприємстві застосовувати Акт на заміну (додатковий випуск) матеріалів (форма М-10), що сприятиме контролю за заміною плану виробництва та взаємозаміною сировини й матеріалів.
- окреслено порядок відображення операційних витрат у фінансовій звітності;
- здійснено аналіз операційних витрат та виробничої собівартості досліджуваного підприємства.

Практичне значення результатів. У рамках наукового дослідження були зроблені рекомендації щодо удосконалення методики обліку та аналізу витрат операційної діяльності, що сприятиме забезпеченню логіки у створенні системи обліку операційної діяльності підприємств. Подані пропозиції можуть бути застосовані як у ДП «ШЕФ «Надія», так і на інших промислових підприємствах України.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження опубліковано 2 статті: на тему «Економічна сутність та структура операційних витрат» у збірнику наукових праць студентів Тернопільського національного економічного університету «Глобалізація обліку та звітності» (Тернопіль, 2019), а також на тему «Особливості обліку та розподілу загальновиробничих витрат» у збірнику наукових праць студентів «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку: теорія, методика, організація (Тернопіль, 2019).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність витрат операційної діяльності

Витрати – категорія економічна. Водночас їх виникнення і розвиток розглядають в історичному аспекті. Витрати виникли із появою товарного виробництва і товарного обігу. Тому розкриття сутності витрат у різні часи пов'язують із типом економіки, економічним устроєм, формою власності на засоби виробництва, функціями торгівлі як галузі економіки, а також становленням і розвитком економічної думки.

На початку ХХ 7аб. у теорії витрат почали використовувати математичні методи. В основі виробничої функції, сформованої неокласиками, лежало визначення того, що економіка функціонує за принципом порівняння витрат і результатів. Використовуючи математичні методи Є.Є. Слуцький відобразив взаємодію теорії попиту та пропозиції та теорію виробничих витрат [52]. У той час російські вчені зосереджувались 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 зробили поділ витрат на постійні і змінні.

Цікавим є погляд німецького вченого Е. Шмаленбаха, що актив – це витрати, які не стали доходами, а пасив – доходи, які не стали витратами. На його думку, для визначення фінансового результату необхідно зосередити увагу на русі грошових витрат і доходів, які, в свою чергу, повинні включати матеріальні витрати та доходи [54, с. 154].

Важливими є дослідження представників англійської школи, їхні ідеї 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 виділила шість етапів в еволюції знань про витрати, серед яких:

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

II (III-II 8аб. до н. е.) – започатковано основи формування сучасної фінансової звітності на основі паралельного відображення витрат і доходів від різних видів діяльності. Поточний облік ведеться у хронологічному порядку;

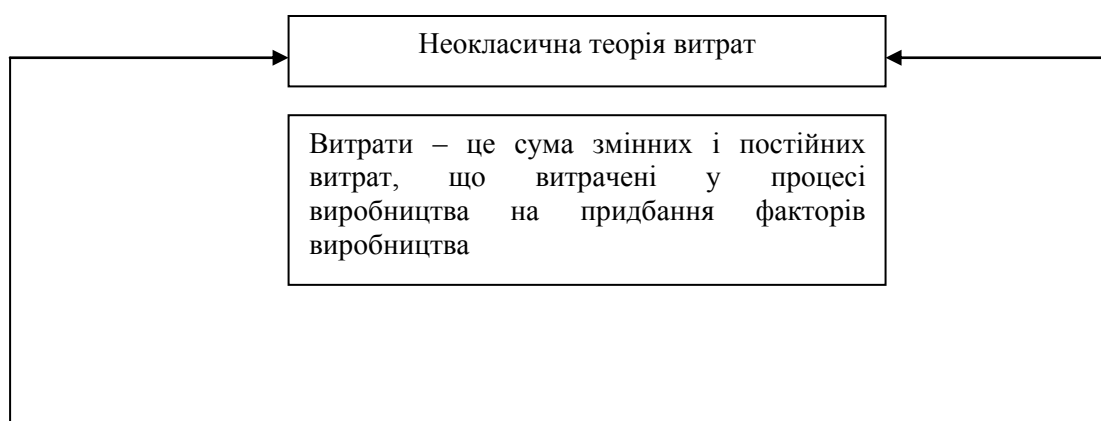
III (8аб. до н.е. – XIV 8аб.) – знання про витрати ґрунтуються на наявних уявленнях та дослідженнях попередніх періодів;

IV (XV – XIX 8аб.) – була зроблена спроба розкрити сутність поняття «витрати», з'являються різні теорії витрат: теорія витрат, теорія трьох факторів, теорія граничної корисності, вчення про справедливу ціну, суб'єктивна теорія витрат альтернативних можливостей, теорія трудової вартості;

V (до середини XX 8аб.) – застосовуються математичні методи у теорії витрат, досліджено перевірку витрат, виділено витрати як об'єкт обліку та контролю;

VI (кін. XX – 8абл. XXI 8аб.) – 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 [55].

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



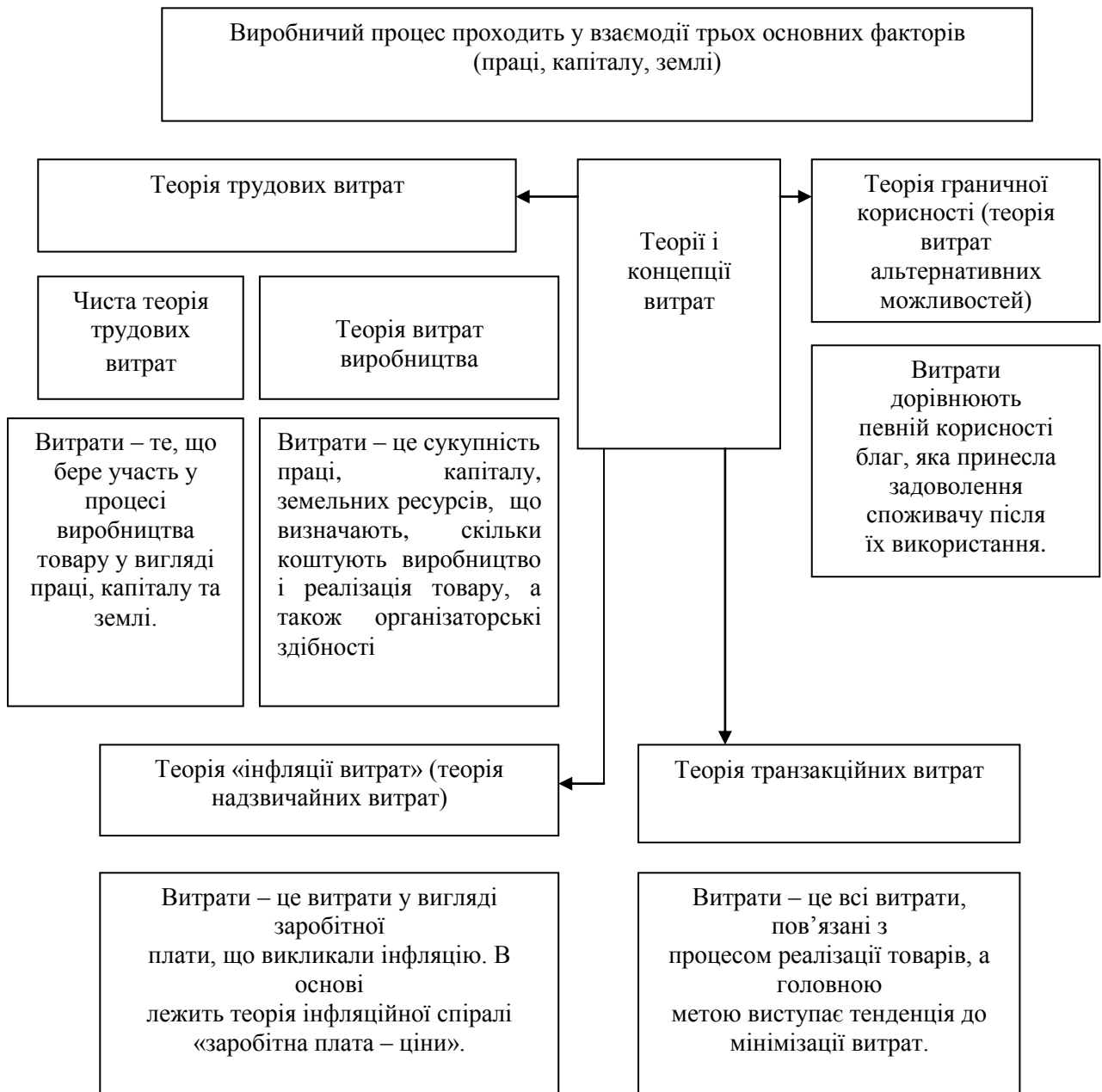


Рис. 1.1. Сутність категорії «витрати» в різних економічних теоріях [47, с.422].

Сучасний погляд на категорію витрат досить різноманітний. Витрати виробництва ототожнюються з поняттям вартості виробництва продукту. Зокрема, С. А. Котляров вважає: «Витрати – це вартість ресурсів, використовуваних надалі для одержання прибутку чи досягнення інших цілей організації. До витрат відносяться вартість матеріальних і трудових ресурсів, необхідних для виробництва тієї чи іншої продукції чи послуг» [32, с.45].

Розглянемо початкову фазу виникнення витрат, щоб визначити їх сутність. Можна припустити, що термін «витрати» певним чином пов'язаний з терміном «ресурси». Ресурси створюються на ринку капіталу.

Якщо необхідні ресурси знаходяться на ринку капіталу, вони є потенційними для підприємства. Коли підприємство купує їх для досягнення своїх цілей розвитку, вони стають реальними ресурсами або виробничими факторами для цього підприємства. Тому потенційні ресурси перетворюються в реальні ресурси (активи) підприємства з моменту їх придбання, а факторами виробництва – з дати їх цільового використання.

Частина сформованих підприємством ресурсів забезпечує виробничий процес у довгостроковій перспективі, не змінюючи його натуральну форму, інша частина – перебуває у сфері виробництва й сфері обігу та повертається в межах виробничого циклу. Відповідно, перший тип ресурсу позначається як застосований, а другий – тип споживаних ресурсів. Застосовані ресурси поступово споживаються у процесі виробництва, тобто стають частково споживаними.

Задіяні в процесі діяльності підприємства ресурси, котрі зафіксовані в грошовій формі, формують його витрати (рис. 1.2).

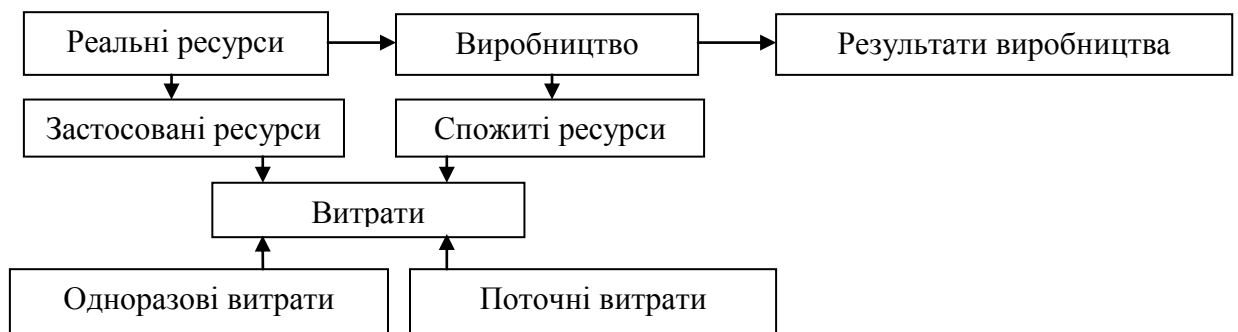


Рис. 1.2. Методичні засади щодо визначення сутності терміна «витрати»

Отже «витрати» - це вартісне вираження абсолютної величини використаних та споживаних ресурсів, які необхідні для реалізації виробничо-господарської діяльності підприємства та для досягнення його мети. Це визначення поняття «витрати» є методологічною базою для їх класифікації та оцінки.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу в результаті його вилучення або розподілу власниками)[45]. Проаналізувавши вищезазначене поняття, можна розкрити сутність витрат операційної діяльності. Витрати операційної діяльності – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань від здійснення операцій з виробництва і реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інших операцій (крім фінансових та інвестиційних), що призводить до зменшення власного капіталу.

Важливість значення класифікації витрат підкреслює Ф.Ф. Бутинець та зазначає, що воно полягає в управлінні ними і, перш за все, для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління підприємства [9, с.11]. Операційні витрати складають основну частину витрат підприємства. Їх оптимізація є вагомим інструментом для максимізації прибутку та підвищення ефективності господарської діяльності підприємства. До складу операційних витрат входять виробнича собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

До адміністративних витрат включають загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, зокрема: загальні корпоративні витрати, серед яких організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати та 11аб.); витрати на службові відрядження та утримання загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання; витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна та 11аб.); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, які включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); плата за розрахунково-касове

обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут – це витрати, пов’язані з реалізацією продукції або після реалізаційним обслуговуванням. До них відносять витрати: пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції; на ремонт тари; на рекламу та дослідження ринку; на оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам відділів збуту; на передпродажну підготовку товарів; на відрядження працівників, зайнятих збутом; на утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, пов’язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг; на транспортування та страхування готової продукції; на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов’язані зі збутом продукції (товарів, робіт, послуг).

До інших операційних витрат належать: витрати на дослідження та розробки; собівартість реалізованої іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів; сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами та зобов’язаннями, які пов’язані з операційною діяльністю суб’єкта господарювання); втрати від знецінення запасів; нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об’єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності.

Найбільш вагомою у операційних витратах є виробнича собівартість, до якої включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат включають вартість сировини та основних матеріалів, що є основою продукції (робіт, послуг), яку виробляють, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат. Прямі витрати на оплату праці – це заробітна плата та інші виплати робітникам, які займаються виробництвом продукції, виконанням робіт або

наданням послуг. До складу інших прямих витрат входять усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація виробничих основних засобів, втрати від браку тощо.

До складу загальновиробничих витрат включають: витрати на управління виробництвом (оплата праці, відрахування на соціальні заходи апарату управління цехами, дільницями тощо; витрати на оплату їх службових відряджень тощо); амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології та організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища; інші витрати загальновиробничого призначення.

1.2. Класифікація операційних витрат

Погоджуємось з думкою З. Задорожного та А. Грицишин, що розвиток сучасної економіки України, що спостерігається в останні роки, і його орієнтація до інтеграції в світову економічну спільноту, а також широкомасштабне впровадження ринкових відносин потребують радикальних структурних змін економічного потенціалу суб'єктів підприємницької діяльності й адекватної політики, спрямованої на підвищення ефективності їх діяльності [22, с. 109]. Цього можна досягти, насамперед, завдяки ефективному

управлінню витратами, зокрема операційної діяльності, для інформаційного забезпечення якого необхідна детальна класифікація витрат.

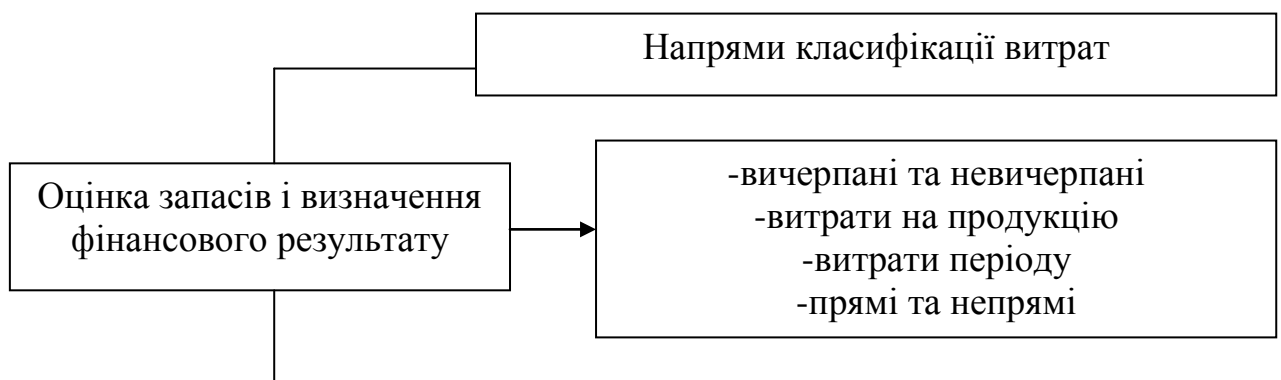
Починаючи з ХІХ століття, коли виникла теорія обліку витрат, проблемі класифікації витрат приділялась значна увага.

Англійські вчені Еміль Гарке та Дж. М. Фелс запропонували у 1887 р. розділити всі витрати на постійні та змінні. Термін «прямі та непрямі витрати» вперше ввів Е. Е. Фельдгаузен [57, с. 16].

Одну з перших наукових класифікацій витрат на виробництво створив В.І. Стоцький. Він поділив їх на такі типи: основні та накладні, прямі та непрямі, змінні та постійні, пропорційні та фіксовані [57, с. 17]. При ускладненні господарської діяльності підприємства виникає потреба в різній класифікації витрат з використанням різних методів їх збирання та розподілу. Наступна класифікація витрат ґрунтується на принципі «різні витрати для різних цілей», яка розрізняє три напрями класифікації (рис. 1.3).

У фінансовому обліку в основу класифікації витрат покладено види діяльності. У бухгалтерському управлінському обліку професор Ф.Ф. Бутинець виділяє такі ознаки групування витрат:

- а) за елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати);
- б) за статтями витрат;
- в) за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства (прямі і непрямі витрати);
- г) за обсягом виробництва продукції (змінні і постійні);
- д) за звітними періодами (витрати звітних періодів та витрати майбутніх періодів);
- е) за функціональним призначенням [9, с. 12].



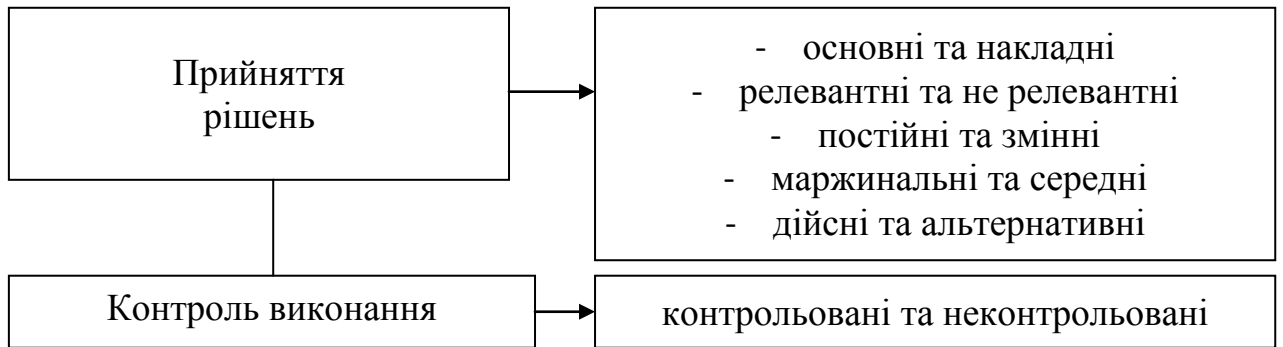


Рис. 1.3. Напрями класифікації витрат

Вивчаючи існуючу класифікацію витрат у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі, можна запропонувати таку класифікацію витрат операційної діяльності за різними класифікаційними ознаками (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація витрат операційної діяльності

Класифікаційні ознаки	Види витрат	Напрями використання класифікаційних ознак
1	2	3
За місцем виникнення витрат на виробництво продукції	Витрати за цехами; за службами та іншими структурними підрозділами (тобто за центрами відповідальності, які виділяються в самостійні об'єкти обліку)	Контроль та управління витратами виробничих ресурсів та визначення виробничої собівартості продукції

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі (пов'язані з виробництвом окремих видів продукції та безпосередньо відносяться на одиницю продукції) та непрямі (пов'язані з виробництвом різної продукції) витрати	Управлінський облік, фінансовий облік, фінансова звітність та прийняття рішень
За видами продукції	Собівартість продукції; групи однорідних виробів; типові зразки продукції; валова, товарна, реалізована продукція, тощо	Визначення рентабельності виготовлення певних видів продукції
За відношенням до виробничого процесу	Основні (безпосередньо стосуються процесу виготовлення готової продукції); накладні витрати (за рахунок управління та обслуговування виробництва)	Управлінський облік. Економічний аналіз діяльності підприємства. Планування.

Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні; умовно-постійні; граничні (середній приріст або зменшення витрат на одиницю продукції через зміни у виробництві та продажі більш ніж на одну одиницю) витрати	Планування, облік та аналіз собівартості продукції, аналіз та прогнозування виробничих витрат, вибір економічної політики
За календарним періодом	Поточні витрати; витрати майбутніх періодів; довгострокові; одноразові	Забезпечення повного та рівномірного відображення витрат у складі собівартості
За видами витрат	Витрати за економічними елементами (що і скільки витрачається на виготовлення); витрати за статтями калькуляції (які виникають)	Управлінський облік. Економічний аналіз. Контроль та аналіз виробничих витрат. Планування оборотних коштів підприємства.

Отже, класифікаційні характеристики можуть бути численними і типовими. Запропонована класифікація витрат базується на:

- по-перше, поєднанні багатьох елементів класифікації;
- по-друге, містить інформацію про те, як використовувати групування витрат за цими ознаками.

Особливе значення в управлінні витратами має класифікація витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції. Групування витрат за статтями калькуляції дозволяє заощадити витрати або запобігти перевищенню витрат. Це визначає вплив кожної статті витрат на собівартість продукції і дозволяє керівникам відстежувати виконання планів витрат на продукцію не тільки в межах підприємства, але і за одиницями продукції та конкретними напрямками витрат.

Групування витрат за економічними елементами призначене для визначення всіх витрат операційної діяльності за їх видами, тобто воно дає можливість визначити, на що витрачається та на яку суму в цілому по підприємству.

В П(С) БО 16 «Витрати» передбачено групування витрат за економічними елементами, які є єдиними для всіх підприємств:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;

- внески на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати [46].

Оскільки групування витрат за економічними елементами має надзвичайно важливе значення для фінансового обліку, доцільно зосередитись на складі кожного елемента витрат.

Елемент «Матеріальні витрати» включає витрати на:

- сировину й матеріали, що використовується як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства у виробництві продукції або для господарських потреб, технологічних цілей та сприяння у виробничому процесі;
- придбані напівфабрикати та комплектуючі, що використовуються в операційній діяльності підприємства;
- закупівля будь-якого палива та енергії всіх видів у сторонніх підприємств та організацій, що використовуються для технологічних та інших операційних цілей, у тому числі на експлуатацію транспортних засобів, обігріву та освітлення приміщень, виробництва палив, що спожиті в операційній діяльності підприємства;
- будівельні матеріали, що використовуються як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства;
- запасні частини для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та МШП;
- інші матеріальні витрати, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт та послуг виробничого та невиробничого характеру (окремі операції з виготовлення продукції, обробки сировини та матеріалів для виробництва, транспортні послуги, які мають важливе значення для технологічного виробничого процесу тощо).
- витрати на МШП, що використовуються максимум один рік або нормальний операційний цикл, коли він більше одного року в операційній діяльності підприємства, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне обладнання; спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби

індивідуального захисту, мило та інші миючі засоби, знешкоджувальні засоби, молоко та профілактичні продукти харчування або компенсація витрат працівникам за придбання спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у разі їх недотримання.

До складу «Витрати на оплату праці» включаються:

- заробітна плата за окладами та тарифами;
- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством;
- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- додаткові витрати на оплату праці.

Елемент «Відрахування на соціальні заходи» включає:

- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- відрахування на індивідуальне страхування працівників підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

Елемент «Амортизація» включає суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

Елемент "Інші операційні витрати" включає:

- відрахування для фізичних осіб;
- витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства;
- витрати щодо сплати для участі в семінарах;
- витрати на аудит;
- витрати на транспортні послуги;
- витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих для ведення господарської діяльності;
- витрати на охорону праці;
- витрати на перевезення працівників на роботу та з роботи;

- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ;
- інші операційні витрати [11].

Однак, групування собівартості за елементами, не дозволяє їх контролювати та аналізувати за призначенням у виробничому процесі (за цехами, дільницями, типом продукції), тобто не відповідає на питання, на які цілі або потреби були здійснені такі витрати.

Отже, з метою контролю та аналізу витрат разом з обліком їх за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обчислюється собівартість продукції. Класифікація витрат за статтями калькуляції показує цільове призначення витрат та їх відношення до процесу. Це групування використовується для обчислення витрат за типом продукції та місцем виникнення витрат (за цехами, дільницями тощо). Це залежить від багатьох факторів: методу планування витрат, процесу виробництва та виготовленої продукції. Встановлення списку та складу статей калькуляції є відповідальністю підприємства та має бути регламентоване його обліковою політикою.

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

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

Важливим елементом управління витратами є класифікація витрат за центрами відповідальності, що використовуються для поточного контролю за витратами виробництва та реалізації продукції. Витрати за центрами відповідальності поділяються на витрати виробництва, витрати цеху, технологічний перерозподіл тощо. Таким чином, обґрунтована класифікація операційних витрат та правильне їх групування з метою відображення на рахунках бухгалтерського обліку відіграють важливу роль для ефективного управління діяльністю підприємства, оскільки сучасні кризові явища в економіці вимагають жорсткого скорочення витрат і забезпечення максимальної їх віддачі.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку й аналізу операційних витрат

Сучасні системи обліку та економічного аналізу витрат підприємства не можуть повноцінно існувати без належного їхнього нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення було створено за останні два десятиліття і воно перебуває в процесі постійних змін, викликаних політичними, економічними, соціальними та іншими чинниками [41, с. 120].

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку за останні роки зазнало суттєвих змін. Це зумовлено, як вірно зазначив З.В. Задорожний, відсутністю послідовної концепції його реформування. Спочатку впроваджували національні, а тепер виникла потреба у використанні міжнародних стандартів [20, с. 350].

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємств з точки зору Секіріної Н. В. варто відносити: Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні порушення, законів про працю тощо); Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Укази Президента України; постанови та рішення Кабінету Міністрів України; Накази; накази, розпорядження, листи,

роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи»; П(С)БО 31 «Фінансові витрати» (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси»; М(С)ФЗ 9 «Витрати на дослідження і розробки»); 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 т.д. [50, с. 236]. На рис. 1.4 відображено класифікацію нормативно-правового забезпечення обліку і аналізу витрат операційної діяльності.



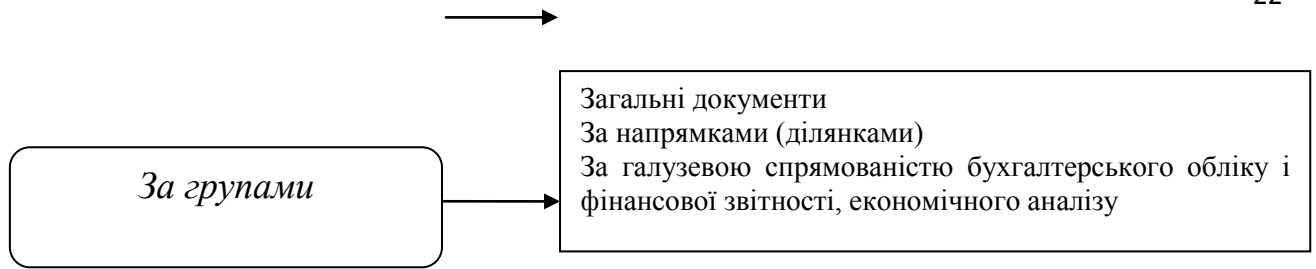


Рис. 1. 4. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і аналізу витрат операційної діяльності [50].

Основний нормативний документ, що регулює бухгалтерський облік в Україні, а зокрема й облік витрат – це Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23]. Цей закон встановлює основний принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування. Підприємства при веденні бухгалтерського обліку повинні відповідати принципам організації і ведення бухгалтерського обліку, які передбачені вищезазначеним законом.

Слід зазначити, що МСФЗ не містить конкретного стандарту, який би регулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Все це закладено в окремих стандартах. Наприклад: МСФЗ 2 «Запаси» регулює оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» - витрати з амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» - витрати на оплату праці. Зокрема, ці стандарти регулюють порядок включення витрат до собівартості продукції, основних засобів та нематеріальних активів (їх декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 «Витрати на позики» визначає як обліковувати витрати за позиками [34].

В Україні методологічні засади підготовки бухгалтерської інформації про витрати підприємства та розкриття цієї інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати» [46], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»[45] та деякі інші.

МСФЗ 2 «Запаси» передбачає загальний підхід, який розрізняє дві категорії витрат: затрати на продукцію та витрати періоду [34]. Вітчизняний П(С)БО 16 «Витрати» [46] не передбачає наведене вище розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Однак категорії «витрати» та «затрати»

мають різні характеристики та значення. Під терміном «витрати» слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує для своєї діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням і (або) виробництвом активів, які визначають їх вартість та допомагають їм сформувати прибуток для підприємства в реалізації цих активів.

Визначення терміну «витрати» в П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, однак концепція витрат, представлена в національних стандартах, є більш деталізованою.

Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується розподіляти витрати за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу) або за функцією як частина «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративні витрати) [34]. Отже, згідно з МСФЗ витрати визнаються на основі прямого порівняння понесених витрат і прибутків за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, понесених безпосередньо та спільно від одних і тих же операцій чи інших подій [34]. Відповідно до П(С)БО 16 витрати на момент продажу або збільшення зобов'язань відображаються у балансі фінансових активів. Це призводить до зменшення власного капіталу підприємства на основі систематичного та раціонального розподілу цих активів у періоди, в яких досягається економічна вигода.

Крім П(С)БО 16 «Витрати», методика обліку витрат визначають галузеві методичні рекомендації. Проте вони містять недоліки та неузгодженості з стандартами обліку. Так, погоджуємось з думкою І.Я. Омецінської та Н.В. Починок, що в методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, що затверджені наказом Міністерства промисловості політики України від 09.07.2007 р. № 373, економічний елемент «матеріальні затрати» названо «матеріальні витрати», хоча термін «витрати» і «затрати» не є тотожними; до складу елемента «відрахування на соціальні заходи» віднесено застарілі статті витрат; до складу груп основних засобів

віднесено, окрім іншого, «капітальні витрати на поліпшення земель», «робочу та продуктивну худобу», «багаторічні насадження», хоча згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» такі групи основних засобів нині замінено відповідно на «капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом», «тварини», «багаторічні насадження та плодоносні рослини» і т.д. [68, с. 23].

Для обґрунтованого розрахунку фінансового результату діяльності підприємства необхідно забезпечити достовірну оцінку витрат, належне їх групування, правильне відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Важливу роль для забезпечення цього відіграє правильно обрана облікова політика. Від облікової політики залежить ефективність управління діяльністю підприємства та стратегія його розвитку. Ступінь свободи суб'єкта господарювання свободи при виборі облікової політики обмежено державним регулюванням бухгалтерського обліку, яке передбачає певні методики та облікові процедури, серед яких можуть бути альтернативні варіанти. Щодо операційних витрат, то в наказі про облікову політику повинні бути представлені такі положення: клас (класи) рахунків для обліку витрат; методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік та склад статей калькулювання; перелік і склад постійних та змінних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; перелік і склад адміністративних витрат, витрат на збут; порядок визначення повної собівартості продукції (робіт, послуг).

При аналізі вітчизняного досвіду з питань обліку та формування витрат промислових підприємств слід зазначити наступне:

- принципи організації обліку витрат найбільш подібні до принципів у Західній Європі, дотримання принципів у веденні обліку витрат, таких як нарахування, періодичність, автономність та безперервність притаманні для українських підприємств;
- у вітчизняній практиці значно менше уваги приділяється оцінці ефективності і використанні витрат порівняно з розвиненими країнами;
- недоліки законодавчої бази та фіскальна податкова політика держави спонукають підприємства до скорочення виробництва та зумовлюють

збільшення витрат на виробництво і збут продукції. Така практика, за відсутності чітких правил поведінки перевіряючих органів та адміністрації підприємств призводить до зниження ефективності такої роботи та збільшує непродуктивні витрати на її виконання.

Недоліки в обліку витрат підприємства та відповідно в системі управління ними на підприємствах промисловості України не тільки негативно впливають на ефективність їх роботи, а й на економіку в цілому.

На підставі викладеного можна стверджувати, що одним із напрямів державного регулювання є вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку виробничих витрат, оскільки велика кількість підприємств використовує застарілі інструктивні матеріали.

Питання економічного аналізу відіграють важливу роль при оцінці ефективності господарської діяльності та пошуку шляхів її підвищення. Будь-яка підприємницька діяльність потребує постійного контролю за своїм розвитком, аналізу процесів, під дію яких потрапляє підприємство в сучасних умовах господарювання. Це, передусім, пов'язано зі зміною економічних умов, в яких працює підприємство, кон'юнктури ринку, податкового законодавства тощо. Якість аналізу залежить від достовірного обліку і обґрунтованої класифікації витрат операційної діяльності.

Тому необхідно розробити методичні рекомендації щодо обліку, аналізу витрат та їх калькулювання відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України з урахуванням галузевої специфіки формування виробничих витрат та собівартості продукції.

Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретичні основи обліку й аналізу операційних витрат підприємства, можна зробити такі висновки:

1. Під витратами операційної діяльності необхідно розуміти зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань від здійснення операцій з виробництва і реалізації продукції (товарів, робіт,

послуг) та інших операцій (крім фінансових та інвестиційних), що призводить до зменшення власного капіталу.

2. Для визначення собівартості продукції слід розрізняти витрати, які формують собівартість продукції, та витрати періоду, оскільки на практиці не всі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції. Витрати на продукцію займають найбільшу частку серед усіх витрат на підприємстві. У галузі виробництва ці витрати включають усі витрати, пов'язані з виробничою функцією (матеріали, заробітна плата, амортизація тощо). Витрати періоду – це витрати, які не включаються до собівартості продукції і розглядаються як витрати у тому періоді, в якому вони понесені (зокрема, сюди відносяться витрати на виконання всіх інших функцій: дослідження, маркетинг, адміністрації, розробки тощо). Витрати періоду зазвичай включають до складу операційних витрат у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) у періоді їх виникнення.

3. Класифікацію витрат операційної діяльності доцільно здійснювати за такими ознаками: за місцем виникнення витрат на виробництво продукції, за способом перенесення вартості на продукцію, за видами продукції, за відношенням до виробничого процесу, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, за календарним періодом, за видами витрат.

4. Нормативно-правове забезпечення обліку і аналізу витрат операційної діяльності слід класифікувати за такими групами: за видами, за рівнями, за місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю, за обов'язковістю виконання, за групами.

5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, містять ряд неузгодженостей з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Так, економічний елемент «матеріальні затрати» названо «матеріальні витрати», хоча термін «витрати» і «затрати» не є тотожними; до складу елемента «відрахування на соціальні заходи» віднесено застарілі статті витрат; до складу груп основних засобів віднесено, окрім іншого, «капітальні витрати на поліпшення земель», «робочу та продуктивну худобу», «багаторічні насадження», хоча згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби»

такі групи основних засобів нині замінено відповідно на «капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом», «тварини», «багаторічні насадження та плодоносні рослини».

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Облік прямих та загальновиробничих витрат

Витрати визнаються виходячи з принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, хоча цей принцип у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» зазнав змін (тепер – принцип нарахування). Тобто витрати визнаються у періоді, в якому визнано дохід, для одержання якого вони були здійснені. У виробничому процесі сума понесених витрат у грошовому виразі є виробничою собівартістю, яка використовується для оцінки реалізованої продукції. Оцінка витрат проводиться на основі калькуляції, а калькуляція здійснюється на основі оцінки об'єктів і статей витрат.

Слід відмітити, що якщо активи забезпечують економічні вигоди протягом декількох звітних періодів, витрати визнаються на підставі їх систематичного та раціонального розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять економічні вигоди, які пов'язані з використанням певного активу. Наприклад, довгострокові активи (основні засоби, нематеріальні активи) можуть забезпечувати економічні вигоди протягом декількох років, тому їх вартість повинна бути включена до складу витрат протягом терміну їх корисної експлуатації шляхом нарахування амортизації.

Виробничі витрати поділяються на витрати, що включаються до собівартості продукції, та витрати, що не включаються до собівартості продукції. До виробничих витрат відносять прямі витрати (прямі матеріальні

витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) та загальновиробничі витрати.

Облік прямих витрат виробництва, що включаються до собівартості продукції на підприємстві ведуться на рахунку 23 «Виробництво». Нормативне визначення терміна «прямі витрати» включено до П(С)БО 16 «Витрати»: прямі витрати - витрати, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом» (відповідно до пункту 4) [10].

До прямих витрат належать:

- прямі матеріальні витрати – витрачання запасів, що є основою для виготовленої продукції, сприяють виробничому процесу і можуть бути віднесені до окремих об'єктів обліку витрат;
- прямі витрати на оплату праці – заробітна плата працівників, які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі, які можуть бути віднесені безпосередньо до об'єктів обліку витрат;
- інші прямі витрати – усі інші виробничі витрати, що можуть безпосередньо бути віднесені до конкретного об'єкта витрат (амортизація, орендна плата, ліцензії тощо).

Варто зазначити, що матеріальні витрати (виробничі запаси, комплектуючі, електроенергія і та ін.) займають значну питому вагу у структурі собівартості продукції та витрат підприємств в цілому (від 40% до 60% залежно від галузі економіки), питання правильного обліку і контролю матеріальних витрат на підприємстві є надзвичайно актуальними.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати відображаються записом за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та кредитом рахунку 20 «Виробничі запаси».

У табл. 2.1 проаналізовано первинні документи з обліку матеріальних витрат виробництва, що застосовуються на підприємстві ДП «ШЕФ «Надія».

Таблиця 2.1

Первинні документи з обліку прямих матеріальних витрат виробництва
ДП «ШЕФ «Надія»

№ з/п	Найменування документа	Зміст	Використання	Примітки
1	2	3	4	5
		Прямі матеріальні витрати		
1	Лімітно-забірна картка (М-8, М-9)	Використовується для оформлення відпуску сировини матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції	Використовується лімітно-забірна накладна (відповідно до картки М-8), для передачі запасів зі складу на виробництво	Використовується на підприємстві для відображення внутрішнього переміщення сировини та матеріалів зі складу на склад при виробничому цеху.
2	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма М-10)	Використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановлений ліміт або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу	На досліджуваному підприємстві не використовується, виписується додаткова лімітно-забірна накладна, або змінюється ліміт	Необхідно використовувати на досліджуваному підприємстві, для контролю за зміною плану виробництва та взаємозаміною сировини й матеріалів
3	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11)	Використовується для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям	Використовується на підприємствах в частині вимоги при списанні запасів на потреби, пов'язані з управлінням виробництвом, обслуговуванням виробничого процесу, утриманням основних засобів	Набула широкого використання у зв'язку з тим, що у вимогах чітко визначено, на які потреби використовується запас та ким отримано (цех, відділ, ПІБ матеріально відповідальної особи)

Аналізуючи дані таблиці. 2.1 можна побачити, що основними документами для оформлення відпуску матеріальних цінностей зі складу на ДП «ШЕФ «Надія» є Лімітно-забірні карти ф. № М-9 (на цехові і транспортні витрати) і Накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів ф. № М-11.

Облік витрат на оплату праці є однією з найважливіших і найскладніших ділянок роботи бухгалтерії, ефективне виконання якої потребує забезпечення своєчасною, точною, неупередженою та повною інформацією.

Відповідно до статті 1 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, яка, як правило, розраховується у грошовому вираженні і яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Заробітна плата як основна форма доходу найманих працівників та основа їх добробуту відіграє провідну роль у матеріальній мотивації і є найбільш дієвим інструментом активізації людського фактору. На думку к.е.н. проф. Ткаченко Н.М., заробітна плата являє собою «компенсацію трудового внеску працівників у діяльність підприємства, а відтак, мотивування працівників до ефективної та продуктивної праці є основною її функцією» [9, с. 125].

ДП «ШЕФ «Надія» застосовує тарифну систему оплати праці, яка включає дві форми: відрядну і погодинну. Перша застосовується для нарахування заробітної плати працівникам, а друга – для виплати адмінперсоналу.

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці на ДП «ШЕФ «Надія» ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Рахунок містить загальну інформацію про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так до необлікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо).

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки:

1. 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
2. 662 «Розрахунки за депонентами»;
3. 663 «Розрахунки за іншими виплатами»

За кредитом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються суми нарахованої основної та додаткової зарплати, премій, допомоги у разі тимчасової непрацездатності, а за дебетом – утримання із заробітної плати, суми виплаченої заробітної плати та депонованої. Звідси в бухгалтерському обліку на суму нарахованої заробітної плати роблять запис за кредитом рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і дебетом рахунків:

23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо (на суму нарахованої основної та додаткової оплати, премій, що виплачуються із фонду оплати праці);

651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» (на суму допомоги на соціальне страхування за рахунок коштів соціального страхування) та ін.

Прямі витрати на оплату праці відображають проведенням: дебет рахунка 23 «Виробництво» і кредит рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Суми, що виплачуються з каси підприємства (зарплата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності тощо належні працівникам), відображаються записом за дебетом рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» і кредиту рахунка 30 «Готівка». А якщо виплата проводиться на поточні рахунки працівників в банку, то відображається записом за дебетом рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» і кредиту рахунка 31 «Рахунки в банках».

На суму депонованої заробітної плати в бухгалтерському роблять запис за дебетом рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» та кредитом рахунку 662 «Розрахунки з депонентами». В подальшому, при виплаті працівникам заробітної плати, яка була зарахована раніше на рахунок депонентів, робиться запис за дебетом рахунку 662 «Розрахунки з депонентами» в кореспонденції з кредитом рахунку 30 «Готівка».

До виробничої собівартості продукції включають не тільки прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці, а також інші прямі витрати. Інші прямі витрати включають усі виробничі витрати, які можуть бути

безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта затрат, за винятком матеріальних витрат та витрат на оплату праці, зокрема (пункт 14 П(С)БО 16):

- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація необоротних активів;
- втрати від технічно неминучого браку.

На досліджуваному підприємстві втрати від браку складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, напівфабрикатів) за вирахуванням їх справедливої вартості та витрат на усунення такого технічно неминучого браку. У таблиці 2.2 розглянуто бухгалтерські проведення з обліку інших прямих витрат, які застосовуються на ДП «ШЕФ «Надія».

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку інших прямих витрат на підприємстві

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Нараховано платежі на соціальні заходи зі заробітної плати виробничих працівників	23	65
2	Втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість	23	24
3	Нарахована амортизація на основні засоби, що використані для виробництва одного виду продукції	23	13

Діюча система обліку прямих витрат має ряд недоліків. Головним недоліком є те, що заробітна плата часто не пов'язана з кінцевими результатами праці, результати праці є колективними, а заробітна плата – індивідуально. Щоб усунути цей недолік, потрібно зробити один з двох кроків: або індивідуалізувати результати, колективізувати систему оплати. Перший шлях

виключений, тому що неможливо відокремити результати від їх колективної природи. Необхідне відновлення заробітної плати як реально ефективною діючою економічною категорією ринкової економіки, відновлення її основних функцій.

Окрім прямих витрат до собівартості продукції включають непрямі витрати. Непрямі виробничі витрати – це витрати, які не можна прямо віднести до того чи іншого виду продукції (робіт, послуг). Саме ці витрати вважаються загальновиробничими.

Загальновиробничі витрати займають важливе місце у процесі діяльності підприємства, що здійснює виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг). Їх формування, облік та розподіл є складним процесом. Варто зазначити, що чіткого визначення загальновиробничих витрат у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» немає. В ньому міститься інформація лише про склад загальновиробничих витрат.

Під загальновиробничими витратами прийнято вважати непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва та управління цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства. Оскільки такі витрати не можуть бути безпосередньо віднесені на об'єкт калькулювання, вони включаються до собівартості продукції (послуг) шляхом відповідного розподілу.

Під час планування та обліку загальновиробничих витрат, вони поділяються на постійні та змінні. Відповідно до П(С)БО16 «Витрати», підприємства мають право самостійно складати перелік та склад постійних та змінних загальновиробничих витрат. Ця інформація повинна бути документально підтверджена, а саме відображена в наказі про облікову політику підприємства.

Так, постійними вважаються такі загальновиробничі витрати, які залишаються незмінними (сталими) або майже не змінюються при зміні обсягів діяльності (виробництва). І навпаки, змінні – це загальновиробничі витрати, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягів діяльності підприємства.

Для постійних і змінних загальновиробничих витрат в обліку використовується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», де по дебету протягом місяця накопичуються всі накладні виробничі витрати на організацію роботи та утримання цехів, підрозділів, ділянок, відділень, бригад допоміжного та основного виробництв, утримання обладнання тощо. Накопичені загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктом витрат за допомогою використання бази розподілу. Основою розподілу можуть бути відпрацьовані години, заробітна плата основного виробничого персоналу, прями витрати, обсяги діяльності підприємства.

Змінні загальновиробничі витрати розраховуються на основі фактичних облікових даних та списуються на виробничу собівартість (списуються на 23 рахунок «Виробництво»). Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат та списуються на рахунок 23 «Виробництво» в межах нормальної потужності. Загальновиробничі витрати, що перевищують нормальну потужність або нерозподілені загальновиробничі витрати одразу списуються на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (рахунок 90 «Собівартість реалізації»). У такому випадку нормальну виробничу потужність слід розглядати як очікуваний середній обсяг господарської діяльності підприємства, достатній для забезпечення планового виробництва та можливим за нормальних умов діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів. Рівень нормальної виробничої потужності встановлюється підприємством самостійно в обліковій політиці.

Тому у процесі розподілу загальновиробничі витрати умовно можна виділити декілька етапів.

I етап – розподіл усіх загальновиробничих витрат на постійні та змінні. Як вже було зазначено раніше, підприємство самостійно визначає для себе перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат.

II етап – вибір оптимальної бази розподілу загальновиробничих витрат. Кожне підприємство повинно вибрати для себе базу розподілу з огляду на особливості своєї діяльності. Тому при виборі конкретної бази слід враховувати, що

основою розподілу повинен бути той показник, за зміни величини якого найбільше змінюються загальновиробничі витрати.

III етап – на цьому етапі підприємство визначає нормальну виробничу потужність. Враховуючи прогнозований основний обсяг виробництва, підприємство самостійно визначає нормальну виробничу потужність та встановлює її відповідно до обраної ним калькуляційної одиниці.

IV етап – визначення суми постійних та змінних загальновиробничих витрат за нормальної виробничої потужності підприємства.

V етап – розрахунок коефіцієнтів (нормативів) розподілу постійних та змінних витрат на одиницю бази розподілу. Ці коефіцієнти розраховуються діленням відповідних сум постійних та змінних загальновиробничих витрат (за нормальної потужності) на нормальну виробничу потужність підприємства.

VI етап – визначення фактичної суми постійних та змінних витрат. Сума постійних загальновиробничих витрат визначається шляхом віднімання від загальної суми всіх фактичних витрат (загальновиробничих витрат) суми змінних.

VII етап – обчислення норми постійних витрат та їх розподіл. Норма постійних витрат обчислюється як добуток коефіцієнта розподілу постійних витрат на одиницю бази розподілу та фактичної суми постійних загальновиробничих витрат. Знайдена сума витрат являє собою розподілені постійні загальновиробничі витрати та списується на виробничу собівартість (рахунок 23 «Виробництво»). Сума постійних витрат, яка є понаднормовою, вважається нерозподіленими постійними загальновиробничими витратами, обчислюється як різниця між загальною сумою постійних загальновиробничих витрат і нормою постійних витрат і безпосередньо відноситься на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (рахунок 90 «Собівартість реалізації»).

Інформація про витрати, включаючи загальновиробничі, має важливе значення для процесу прийняття управлінських рішень і є основним джерелом для визначення резервів зменшення собівартості продукції (робіт, послуг) та збільшення прибутку підприємства.

Найбільша складність виникає у виборі бази розподілу загальновиробничих витрат та їх прямого розподілу між видами продукції. Вибір неправильної бази розподілу означатиме, що загальновиробничі витрати, які відносять на окремі вироби або замовлення, неточно відобразять фактично понесені витрати.

Залежно від галузі підприємства базою для розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції можуть бути:

- прямі витрати на виробництво продукції;
- прямі матеріальні витрати;
- витрати праці в людино-годинах;
- обсяг виробництва в натуральних або вартісних показниках, виручка від реалізації продукції;
- витрати на утримання та експлуатацію обладнання (якщо вони виділені в окрему калькуляційну статтю витрат) тощо.

Вибір бази розподілу загальновиробничих витрат багато в чому визначає точність калькулювання собівартості. Найчастіше використовують розподіл загальновиробничих витрат між окремими видами продукції пропорційно нарахованій заробітній платі основних виробничих робітників або сумі прямих витрат. Технічно перший метод простіший, але фактична собівартість при цьому може бути спотворена більш або менш істотно.

З метою уніфікації облікових процедур та скорочення їх трудомісткості застосовують зведені методи розподілу загальновиробничих витрат між готовою продукцією та незавершеними виробництвом, так і між видами продукції. У цьому випадку критерії розподілу загальновиробничих витрат всередині об'єкта витрат та критерії розподілу постійних загальновиробничих витрат, що відносять до складу витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та на собівартість реалізації, можуть бути не збігатися. Щоб розділити ці витрати між об'єктами потрібно визначити норматив (коефіцієнт) витрат на одиницю об'єкта калькулювання. Для цього фактичну суму загальновиробничих витрат, що підлягають розподілу, ділять на базу розподілу за звітний період. Наступним кроком є визначення частини

загальновиробничих витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у звітному періоді. Відповідні суми обчислюються шляхом множення розрахованого нормативу на величину бази розподілу, що відноситься до конкретного об'єкта витрат (тип продукції, робіт, послуг).

Загальновиробничі витрати звітного періоду, що відносяться на виробничу собівартість, можна розподілити між об'єктами калькулювання, альтернативним способом. Для цього визначається питома вага баз розподілу відповідних об'єктів калькулювання у загальному обсязі величини бази розподілу. Потім шляхом множення питомої ваги на суму загальновиробничих витрат, що включаються у виробничу собівартість звітного періоду, визначається сума загальновиробничих витрат, що відносяться до виробничої собівартості конкретного виду продукції (робіт, послуг).

Щоб отримати необхідну інформацію про витрати для ефективного управління ними, а також для прийняття рішень стосовно їх зниження, на підприємстві ДП «ШЕФ «Надія» доцільно виділяти наступні сфери відповідальності: постачання предметів праці, виробництва, допоміжних виробництв, супровід виробничого процесу, реалізації готової продукції, управління підрозділами підприємства та підприємством в цілому.

2.2. Особливості обліку адміністративних витрат та витрат на збут

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 [46].

Чинні правила обліку передбачають відображення витрат на формування персоналу в структурі адміністративних витрат. Як зазначає Н.В. Починок, ці витрати можуть бути досить значними для підприємства. Зважаючи на це, автор запропонував капіталізувати витрати на створення відповідних категорій персоналу за джерелами набору на рахунку 154.9.1 «Вкладення в формування персоналу» (154.9 «Вкладення в персонал») до субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»[43, с. 203].

Належне структурування адміністративних витрат є передумовою успішної організації їх планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління. Адміністративні витрати відносяться до операційних, непрямих, невиробничих витрат, вони є витратами періоду. Вони не розділяються на постійні та змінні в залежності від обсягів діяльності, оскільки вони однозначно є постійними і не можуть бути ідентифіковані як змінні до певного обсягу виробництва.

Без розробки детальної номенклатури адміністративних витрат неможливо чітко визначити різницю між будь-якими складовими витрат та розробити відповідний механізм стимулювання зниження таких витрат як загалом, так і в розрізі окремих груп, що закладено в основу ефективного управління адміністративними витратами на всіх стадіях розвитку підприємства [61, с. 203].

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. 2.1)



Рис. 2.1. 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».

Порядок розподілу адміністративних витрат на окремі види продукції (робі, послуг) з метою визначення їх рентабельності в управлінському обліку, ефективності та розрахунку повної собівартості законодавством не встановлений. Тому при здійсненні управлінського обліку підприємствам

доводиться вирішувати це питання самостійно, враховувати специфіку своєї діяльності за аналогією з розподілом загальнопромислових витрат.

К. А. Артюшок зазначає, що розподіл адміністративних витрат для потреб управлінського обліку відповідно до сучасних умов є одним із невирішених на даний момент питань. На думку автора, оптимальна база розподілу повинна відповідати наступним критеріям:

1. Математичним, де зв'язок між розподіленою величиною та базою розподілу повинен бути максимально тісним.

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

На думку К.А. Артюшок, в сучасних умовах найбільш обґрунтованою базою розподілу адміністративних витрат є основна заробітна плата виробничих робітників. Однак це не виключає можливість використання й інших баз розподілу у разі їх відповідності вищенаведеним критеріям на конкретному підприємстві [2, с. 13].

Ч. Хорнгрен зазначає, що більшість підприємств відносять частину загальногосподарських витрат 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 розподілу витрат на утримання відділу кадрів, час надання послуг – для витрат на утримання юридичного відділу [59, с. 277].

У свою чергу Г. А. Партин запропонував розподіляти адміністративні витрати пропорційно до заробітної плати, кількості працівників, відпрацьованих годин, витрат на оренду, страхування, освітлення та опалення – пропорційно до площі будівель [40, с. 118].

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій до рахунку 92 «Адміністративні витрати» не визначені субрахунки, а лише зазначено, що їх аналітичний облік здійснюється за статтями витрат.

Тому в науковій літературі пропонуються можливі субрахунки для належної організації обліку таких витрат.

Так, як зазначає З.В. Задорожний, для того, щоб менеджери та засновники одержували необхідну та більш детальну інформацію про структуру витрат, облік за рахунком 92 необхідно здійснювати за двома субрахунками: 921 «Загальноуправлінські витрати» та 922 «Загальногосподарські витрати». Ця пропозиція дозволить без додаткових вибірок забезпечувати відповідними даними для проведення перспективного та ретроспективного аналізу структури та окупності адміністративних витрат та своєчасно виявляти резерви їх зниження [24, с. 189].

Ю. Чебан виділяє групи адміністративних витрат та пропонує відповідні субрахунки для їх обліку (табл. 2.3):

- перша група – витрати на оплату праці адміністративного персоналу, нарахування на фонд заробітної плати (ЄСВ);
- друга – витрати на електроенергію, опалення, канцелярські вироби, зв'язок тощо;
- третя – банківські послуги, консультаційні та інформаційні послуги тощо;
- четверта – витрати на представництво, витрати на перепідготовку адміністративного персоналу тощо [57, с 73].

Таблиця 2.3

Класифікація адміністративних витрат для удосконалення їх обліку і контролю [57, 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-
	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)

Як зазначає М. Т. Шендригоренко [62, с. 451] – важливим важелем регулювання адміністративними витратами є нормування цих витрат та визначення максимально можливої абсолютної та відносної величини таких витрат у загальних витратах на виробництво продукції (робіт, послуг).

Доцільно визначати нормативи адміністративних витрат на календарний рік (квартал). Вони можуть визначатися: 1) статистичним методом, при якому за основу береться рівень витрат та інші показники базового року та здійснюються необхідні коригування на зміни ринкових, технологічних та організаційних умов у плановому періоді; 2) розрахунковим, відповідно до якого річні витрати розраховують за кожною статтею адміністративних витрат, слід враховувати їхній базовий рівень. При розрахунку нормативного рівня адміністративних витрат на майбутній період необхідно враховувати прогнозний рівень інфляції в країні.

У ринкових умовах господарювання та докорінних глобальних змін важливим завданням для суб'єкта господарювання є проведення ефективної збутової діяльності та формування конкурентоспроможної організаційної структури як ключового елемента всієї системи управління збутовою діяльністю. Як зазначає З.В. Задорожний, нині ефективне ведення господарської діяльності неможливе якщо не буде належної реклами своєї продукції (робіт, послуг), забезпечення її гарантійного ремонту у разі необхідності [19, с. 237].

Н.М. Гудзенко під збутом вважає завершальну стадію кругообігу капіталу; управління товарообігу зі встановленням фінансового результату, що

формується при створенні нової вартості у виробничому процесі; підсистему господарської діяльності, де продукція передається від виробника до споживача (реалізацію), для задоволення потреб споживача [15, с. 8]. Н.В Гавришко збут називає процесом фізичного переміщення продукції від виробника до споживача [15, с. 8].

В.А. Дерій вважає, що збут продукції слід розглядати як динамічний процес руху продукції на певному її ринку, який підтверджує або не підтверджує ефективність підприємницької діяльності і відповідно засвідчує або не засвідчує конкурентоспроможність підприємства; в свою чергу, витрати на збут як нормативні та понаднормативні продуктивні витрати, які пов'язані з повним циклом забезпечення всіх процесів та вимог щодо збуту продукції [17, с. 22].

Облік витрат, які пов'язані зі збутом (продажем, реалізацією) продукції, робіт, послуг, товарів, здійснюється на рахунку 93 «Витрати на збут». За дебетом цього рахунку показується сума визнаних витрат на збут, а за кредитом – їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунок 93 кореспондує з такими рахунками (рис. 2.2).

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

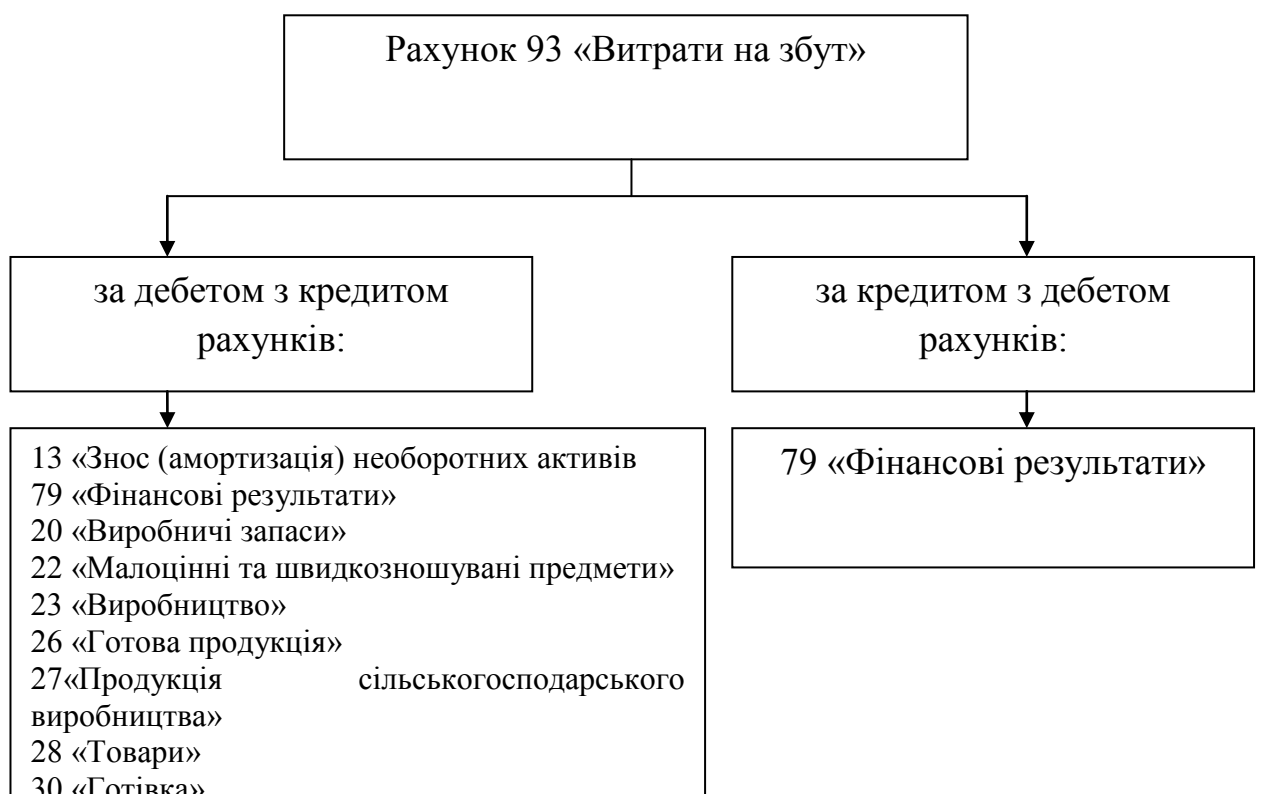


Рис. 2.2. Рахунки, з якими кореспондує рахунок 93 «Витрати на збут»

До бухгалтерських документів, які є підставою для визначення витрат на збут, належать: щодо амортизації – «Розрахунок амортизації основних засобів»; щодо малоцінних та швидкозношуваних – «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) тощо.

Однією з головних вимог щодо групування витрат операційної діяльності, на нашу думку, має бути можливість отримувати всю необхідну інформацію безпосередньо з системи обліку, не здійснюючи різних вибірок.

Хоча для цілей фінансового обліку використовуються лише виробнича собівартість і П(С)БО 16 «Витрати» визначає склад лише цього виду собівартості, на наш погляд, облік готової продукції (робіт, послуг) не забороняє планування та облік повної собівартості готової і реалізованої продукції, включаючи адміністративні витрати та витрати на збут. Кожен суб'єкт господарювання не тільки має право, але і повинен визначати таку

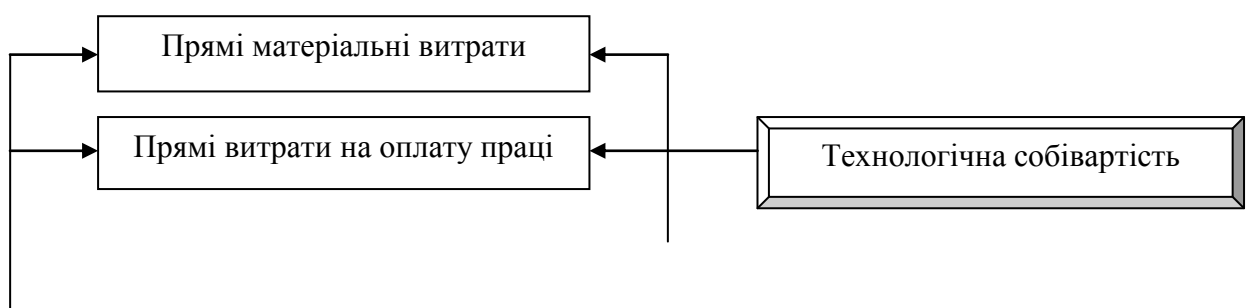
собівартість, виходячи з вимог ціноутворення та здійснення економічних розрахунків за ринкових умов господарювання. Зокрема, як зазначають Омецінська І.Я. та Починок Н.В., для визначення мінімальної ціни реалізації продукції та встановлення ціни, яка забезпечить отримання бажаного прибутку, використовують витратні методи ціноутворення[39, с. 79]. А саме ці методи базуються на повній собівартості продукції.

При виборі бази розподілу витрат на збут застосовується принцип пропорційності. Це означає, що такі витрати та обрана база для їх розподілу повинні бути в пропорційній залежності. При виборі бази для розподілу витрат на збут необхідно керуватись такими положеннями:

- здатність покривати витрати;
- причинно-наслідкова залежність;
- вигоди (витрати розподіляються з урахуванням отриманих при їх понесенні вигод);
- максимальне наближення результатів розподілу до фактичних витрат на продукцію (роботи, послуги);
- різні комплексні витрати вимагають використання різних баз розподілу.

Для розподілу витрат на збут між видами продукції (робіт, послуг) у кожній галузі економіки встановлюються бази розподілу, які враховують особливості організації та технології виробництва. Оскільки витрати на збут можуть бути як змінними, так і постійними, то змінні витрати можуть бути віднесені до конкретного виду продукції (робіт, послуг). За базу розподілу постійних витрат на збут часто вибирають обсяги діяльності або виробничу собівартість.

Розподіл витрат періоду між видами продукції є важливим для управління підприємством, оскільки дозволяє в системі управлінського обліку сформуванню повну собівартість продукції. На рисунку 2.3 зображено формування повної собівартості в управлінському обліку.



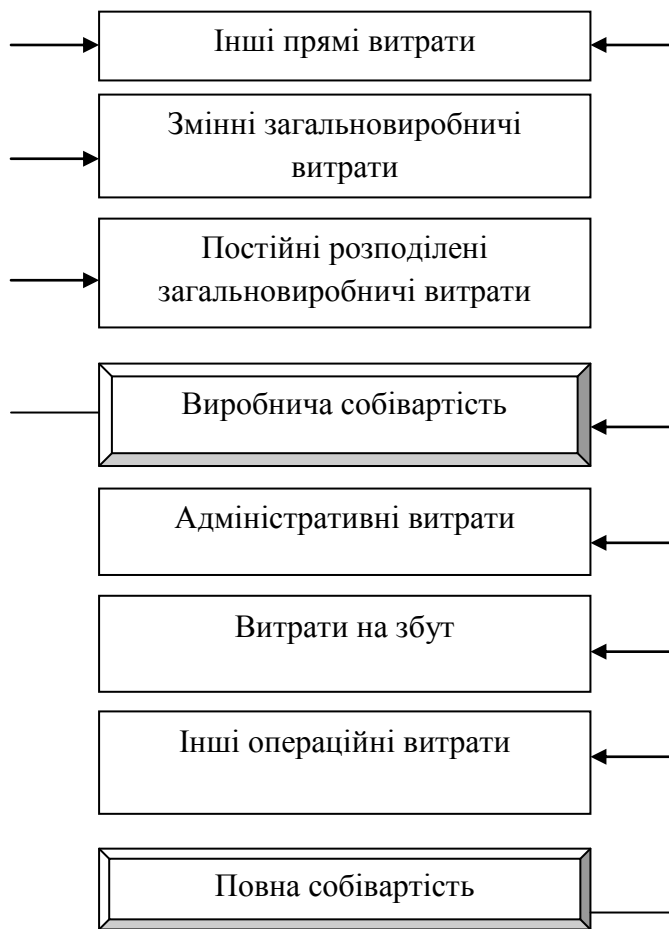


Рис 2.3. Формування повної собівартості в управлінському обліку [37, с. 125].

Інформація про повну собівартість продукції (робіт, послуг) сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень щодо оптимізації витрат операційної діяльності, реалізації цінової політики, пошуку шляхів підвищення рентабельності продукції тощо.

2.3. Облік інших операційних витрат. Порядок відображення інформації про операційні витрати у фінансовій звітності

Для обліку інших операційних витрат використовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», де узагальнюється інформація про операційні витрати підприємства за звітний період, за винятком витрат, що відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

До інших операційних витрат належать:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку розраховується шляхом перерахунку іноземної валюти у грошову одиницю України за курсом Національного банку України на момент продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, що складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі та втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- інші витрати операційної діяльності.

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

- 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;
- 941 «Витрати на дослідження і розробки»;
- 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;
- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;
- 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;
- 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- 946 «Втрати від знецінення запасів»;
- 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;
- 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;
- 949 «Інші витрати операційної діяльності» [27].

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

Субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» узагальнює інформацію про витрати від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема про витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів, які визначені відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

На субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» ведеться облік витрат на дослідження та розробки підприємства, якщо ці дослідження та розробки відповідають П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Так, у п. 4 П(С)БО 8 під дослідженнями визначено заплановані підприємством дослідження, які проводяться ними уперше з метою отримання або розуміння нових наукових і технічних знань. А згідно з п. 9 цього документа витрати на дослідження не визнають нематеріальними активами, а обліковують у складі витрат у періоді їх здійснення. Вимоги П(С)БО 8 конкретизує п. 20 П(С)БО 16, який відносить витрати на дослідження і розробки до складу інших операційних витрат.

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

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

На субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» узагальнена інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, що є фінансовим активом, про суму збитків списаної безнадійної заборгованості у разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів та про списаної безнадійної заборгованості, щодо якої не передбачено створення резерву сумнівних боргів. Необхідність створення резерву сумнівних боргів на підприємстві обумовлено вимогами бухгалтерських стандартів. Операції

з цим резервом впливають також на суму податку на прибуток, яку підприємству слід сплачувати до бюджету.

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

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

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

На субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» ведеться облік визнаних економічних санкцій за недотримання підприємством законодавства та договірних умов. Неустойкою є грошова сума або інше майно, які боржник повинен передати кредиторіві у разі порушення боржником зобов'язання. Штрафом є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання. Пенею є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання.

На субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» узагальнюється інформація про такі операційні витрати, що не включаються до інших субрахунків рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», включаючи витрати на житлово-комунальні послуги, дитячі садки, будинки відпочинку, санаторії та інші заклади оздоровчого та культурного призначення тощо[30].

Інформація про операційні витрати включається до фінансової звітності в залежності від їх виду (рис. 2.4).

Витрати операційної діяльності

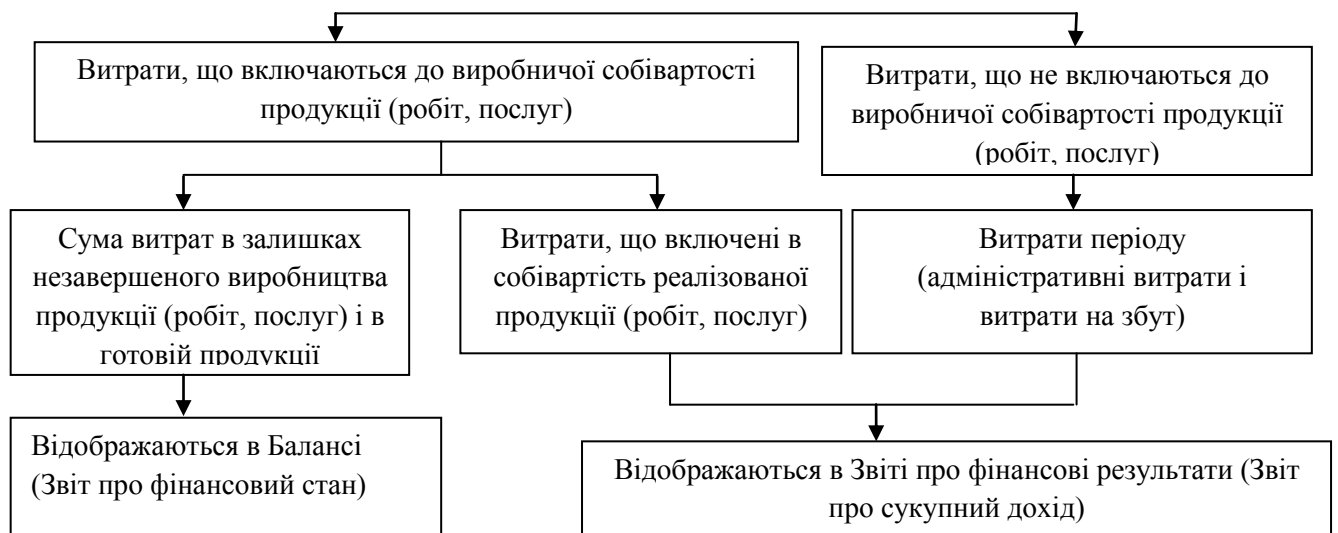


Рис. 2.4. Схема відображення витрат операційної діяльності у фінансовій звітності

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (форма №2) – це звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід підприємства. Форма цього 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 операційної діяльності у даному звіті у розділі «Фінансові результати» виділено наступні три рядки: Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 2050); Адміністративні витрати (рядок 2150); Витрати на збут (рядок 2150); Інші операційні витрати (рядок 2180).

Інформація про операційні витрати міститься у розділі 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).

Ми 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» згідно з П(С)БО 16 «Витрати». Зокрема, у пункті 22 зазначено, що елемент «матеріальні затрати» включає вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини та основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива та енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів [35].

Якщо списані для виробничих цілей 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. У цьому випадку деякі активи вибувають, а інші збільшуються. З огляду на вищесказане, необхідно внести зміни до П(С)БО 16, в яких би зазначалося, що до складу економічних елементів належать витрати, що стосуються лише реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та витрат періоду [19; 21].

Базове підприємство формує фінансову звітність відповідно до Н(П)СБО 25 «Спрощена фінансова звітність». Для відображення інформації про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) призначено рядок 2050 однойменної назви. У рядку 2180 звіту про фінансові результати (фінансова звітність малого підприємства) відображаються інші операційні витрати, що включають адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності. На нашу думку, для кожного виду цих витрат треба виділити окремі рядки, що сприяють ефективному управлінню їх величиною.

Дослідження обліку витрат операційної діяльності підприємства дало змогу зробити такі висновки:

1. Прямі витрати займають значну питому вагу у собівартості продукції підприємств, в тому числі ДП «ШЕФ «Надія», тому питання удосконалення їх обліку є надзвичайно актуальним. Використання типових форм первинних документів сприяє належній організації обліку прямих витрат. Пропонуємо для обліку прямих матеріальних витрат на базовому підприємстві застосовувати Акт на заміну (додатковий випуск) матеріалів (форма М-10), що сприятиме контролю за заміною плану виробництва та взаємозаміною сировини й матеріалів.

2. Для обґрунтованого формування виробничої собівартості продукції необхідно проаналізувати кожен статтю виробничих витрат та можливість її віднесення до складу прямих, оскільки непрямі витрати в деякій мірі створюють величину собівартості продукції через необхідність їх розподілу між видами продукції (робіт, послуг).

3. Щоб отримати необхідну інформацію про витрати для ефективного управління ними, а також для прийняття рішень стосовно їх зниження, на підприємстві ДП «ШЕФ «Надія» доцільно виділяти наступні сфери відповідальності: постачання предметів праці, виробництва, допоміжних виробництв, супровід виробничого процесу, реалізації готової продукції, управління підрозділами підприємства та підприємством в цілому.

4. Інформація про виробничі витрати, включаючи загальновиробничі, важлива у процесі прийняття управлінських рішень і є основним джерелом визначення резервів для зменшення собівартості продукції (робіт, послуг) та збільшення прибутку підприємства. Найбільші труднощі виникають у виборі бази розподілу загальновиробничих витрат та їх безпосередньому розподілі між видами продукції. При виборі бази розподілу слід враховувати не тільки специфіку виробничого процесу, а й галузь, у якій підприємство здійснює свою діяльність. На базовому підприємстві найбільш ефективною для розподілу загальновиробничих витрат є прямі витрати на виробництво продукції.

5. Адміністративні витрати не розділяються на постійні та змінні в залежності від обсягів діяльності, оскільки вони однозначно є постійними і не можуть бути ідентифіковані як змінні до певного обсягу виробництва. Без розробки детальної номенклатури адміністративних витрат неможливо чітко визначити різницю між будь-якими складовими витрат та розробити відповідний механізм стимулювання зниження таких витрат як загалом, так і в розрізі окремих груп, що закладено в основу ефективного управління адміністративними витратами на всіх стадіях розвитку підприємства. На рівні субрахунків пропонуємо адміністративні витрати розподіляти на дві групи: 921 «Загальноуправлінські витрати» та 922 «Загальногосподарські витрати». Порядок розподілу адміністративних витрат та витрат на збут між окремими видами продукції (робіт, послуг) з метою визначення їх повної собівартості в управлінському обліку законодавством не встановлений. Тому при веденні управлінського обліку підприємствам доводиться вирішувати це питання самостійно.

6. Для розподілу адміністративних та витрат на збут між видами продукції (робіт, послуг) у кожній галузі економіки встановлюються бази розподілу, які враховують особливості організації та технології виробництва. Оскільки досліджуване підприємство ДП «ШЕФ «Надія» має незначні суми адміністративних витрат і витрат на збут, то як базу для їх розподілу запропоновано використовувати прямі витрати. На великих підприємствах при встановленні баз розподілу вищенаведених витрат пропонуємо використовувати кореляційно-регресійний аналіз для дослідження тісноти взаємозв'язку між видом витрат і обраною базою розподілу.

7. Базове підприємство формує фінансову звітність відповідно до Н(П)СБО 25 «Спрощена фінансова звітність». У рядку 2180 звіту про фінансові результати (фінансова звітність малого підприємства) відображаються інші операційні витрати, що включають адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності. На нашу думку, для кожного виду цих витрат треба виділити окремі рядки, що сприяють ефективному управлінню їх величиною.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація аналізу операційних витрат

До недавнього часу розвитку аналізу витрат господарської діяльності не приділяли достатньо уваги. Сьогодні питання застосування методик аналізу набули особливого значення в Україні. Введення Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і подальше виникнення нових об'єктів обліку зумовлюють необхідність використання нових методик економічного аналізу, що відповідають умовам ринку. Такі методики необхідні підприємствам для обґрунтованого вибору ділових партнерів, визначення ступеня фінансової стійкості й оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності. Застосування цих методик в Україні покращить спроможність суб'єктів господарювання адаптуватися до змін у галузі планування та управління.

Це проявляється в тому, що аналіз є прерогативою вищої ланки управлінських структур підприємства, які здатні впливати на формування фінансових ресурсів та грошові потоки. Ефективність або неефективність окремих управлінських рішень щодо цін на продукцію, розміру партії закупівлі сировини чи поставок продукції, заміни обладнання чи технології та інші рішення слід оцінювати з погляду загального успіху підприємства, характеру його економічного зростання.

Основними методами проведення аналізу витрат підприємства є:

1. Загальний аналіз, який дає змогу оцінити динаміку загального обсягу витрат, а також їх структури.

2. Факторний аналіз, ця методика вимірює та комплексно і системно вивчає вплив факторів на величину результативного показників. Одним з прийомів є елімінування, який означає усунення, виключення впливу на величину результативного показника усіх факторів крім одного.

3. Ретроспективний аналіз. Цілями цього аналізу є: визначення ступеня використання ресурсів (заощаджень або перевитрат), визначення та оцінка факторів, що визначають динаміку показників витрат, виявлення можливих резервів для скорочення витрат і розробки заходів і їх використання; визначення ступеня натягу планів, оцінок. Об'єкти ретроспективного аналізу: виробництво і повна вартість продукції, що випускається і проданої продукції, вартість одного елемента витрат, витрати на одну гривню, випущені або реалізовані товари, вартість певних продуктів і послуг.

4. Перспективний аналіз, до завдань цього аналізу входить: прогноз величини витрат у перспективі; визначення методів управління витратами з урахуванням зміни зовнішніх факторів. Витрати на підготовку виробництва нової продукції, робіт, послуг та собівартість за статтями витрат за окремими об'єктами – це об'єкти перспективного аналізу.

5. Метод ABC - це система обліку і аналізу витрат за видами діяльності організації способом процесного (поопераційного) визначення і обліку витрат. В основі методу ABC лежить припущення, що продукцію підприємство виготовляє в результаті виконання певної сукупності бізнес-процесів, кожен з яких потребує певних витрат. Цей метод спрямований на виявлення найбільш продуктивних видів діяльності, доцільність здійснення яких є економічно виправданою [18].

6. Метод деталізації - послідовне розкриття комплексних статей і показників через приватні. Таким чином досягається все більш детальний розклад частин аналізованого об'єкта на складові частини, що забезпечує краще пізнання його сутності. При цьому виявляються внутрішня суперечливість і

взаємозв'язок всіх складових аналізованого об'єкта, що зумовлює їх злиття в єдине ціле.

7. Властивий методу аналізу системний підхід полягає в тому, що будь-яка складова об'єкта аналізу вивчається з позицій її впливу на стан господарюючого суб'єкта і результати його діяльності в цілому. При цьому оцінка діяльності даної складової залежить не стільки від ступеня її наближення до локальної мети, скільки від її впливу на досягнення кінцевих цілей економічної системи, частиною якої вона є.

8. Горизонтальний аналіз - це порівняння кожного показника витрат з аналогічним показником в попередньому періоді або за більш тривалий проміжок часу.

9. Вертикальний аналіз - визначення структури підсумкових показників з виявленням зміни кожної позиції порівняно з попереднім періодом.

10. Нормативні моделі - моделі, сутність яких зводиться до встановлення нормативів по кожній статті витрат і аналізу відхилень фактичних даних від нормативів. Вони дозволяють порівнювати фактичні результати діяльності підприємства з очікуваними, розрахованими за бюджетом, і використовуються у внутрішньому фінансовому аналізі.

11. Порівняльний аналіз застосовується для визначення розмірів і причин відмінностей у використанні ресурсів і ефективності діяльності, а також для мобілізації внутрішніх резервів порівнюваних господарюючих суб'єктів (або окремих їх ділянок) шляхом поширення виявленого передового досвіду.

Узагальнення результатів аналізу - завершальна стадія вивчення. На цій стадії робляться висновки, що містять оцінку діяльності організації, складається перелік виявлених резервів і даються рекомендації щодо їх використання. При цьому розкривається зв'язок між підсумками діяльності окремих ділянок та виконавців, визначається ступінь їхнього впливу на кінцеві результати по аналізованому об'єкту в цілому, вишукуються можливості посилення дії позитивних факторів і усунення (або хоча б ослаблення) негативних.

Економічний аналіз відіграє важливу роль в управлінні витратами, оскільки забезпечує оцінку господарських операцій, пов'язаних 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 ключовими елементами менеджменту підприємства, сюди входять процеси прийняття оптимальних управлінських рішень на основі економічного аналізу та забезпечення їх проведення за результатами проведеного економічного аналізу та забезпечення їх реалізації. Система бухгалтерського обліку повинна повністю забезпечити інформаційні потреби управління підприємством.

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);
- оцінка виконання бюджетів і управлінських рішень.

В економічному аналізі оцінка витрат підприємства та собівартість продукції (робіт, послуг) відіграють важливу роль, оскільки вони є узагальнюючими показниками його господарської діяльності та мають безпосередній вплив на фінансові результати та рентабельність.

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

Основними завданнями аналізу витрат операційної діяльності підприємств є:

- оцінка витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за статтями;
- дослідження витрат операційної діяльності за видами;
- визначення обґрунтованості планової величини витрат операційної діяльності;
- аналіз змін витрат операційної діяльності в динаміці в цілому та за окремими статтями витрат;
- оцінка впливу відповідних факторів на рівень цих витрат;
- виявлення резервів зниження таких витрат;
- визначення впливу витрат операційної діяльності на рентабельність підприємства;
- оцінка виконання завдань з оптимізації витрат операційної діяльності.

Джерелами інформації для аналізу витрат операційної 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 регістри з аналітичного та синтетичного обліку (аналіз рахунків 23, 90, 91, 92, 93, журнали № 5, 5а, журнали-ордери 10, 10Б, Головна книга);

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

г) результати аналізу витрат операційної діяльності за попередні роки;

д) аудиторські звіти та ін.

Аналіз витрат операційної діяльності доцільно проводити за такими етапами:

- аналіз структури витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за статтями та в динаміці;
- оцінка виконання плану витрат на виробництво в розрізі статей;
- аналіз відхилень виробничих витрат та виявлення резервів їх зниження;
- аналіз структури адміністративних витрат за статтями та динамікою;

- аналіз структури витрат на збут за статтями та в динаміці;
- аналіз структури інших витрат операційної діяльності за статтями та в динаміці;
- виявлення резервів зниження адміністративних витрат та витрат на збут;
- оцінка взаємозв'язку між обсягом виробництва, витратами та прибутком;
- визначення впливу операційних витрат на результати діяльності та рентабельність підприємства;
- обґрунтування управлінських рішень щодо оптимізації витрат операційної діяльності.

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

- по-перше, повне розуміння моделі обліку, а також суті, значення і обмежень фінансової інформації, що відображена у звітних формах;
- по-друге, ефективне використання інструментів фінансового аналізу, за допомогою яких можна визначити та проаналізувати найважливіші фінансові та виробничі фактори і співвідношення з метою отримання обґрунтованих висновків [25, с. 111].

Крім цього, варто здійснювати окремий аналіз цін на продукцію конкурентів для встановлення доцільності зниження собівартості продукції на досліджуваному підприємстві. Необхідно розглянути рівень виробничих потужностей (наприклад, щодо автоматизації); безпосередньо виробничий процес та його організацію; час на здійснення однієї операції або сукупності однорідних операцій; рівень комплексних витрат тощо. Зокрема, детально аналізуються витрати під час технологічного процесу розділивши його на затратні функції-операції для виявлення надлишкових або непотрібних, і, таким чином, виявляються безпосередньо у виробництві резерви зниження собівартості продукції, що випускає підприємство.

Аналізуючи витрати операційної діяльності доцільно використовувати комбіновані підходи до групування витрат. В основі аналітичної деталізації та групування таких витрат для формування системи обліку витрат підприємства

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

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 операційних витрат підприємства

Об'єктами аналізу операційних витрат підприємства є такі показники:

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

Виробнича собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) є основним фактором, який визначає розмір валового прибутку. Якщо за звітний період виробнича собівартість реалізованої продукції збільшується, то при інших рівних умовах розмір валового прибутку обов'язково зменшиться за рахунок цього фактору на аналогічну суму. Чим менша виробнича собівартість, тим

більший валовий прибуток, і навпаки. Це добре видно із формули розрахунку розміру валового прибутку, де виробнича собівартість реалізованої продукції вираховується із чистого доходу (виручки).

Горизонтальний (трендовий) аналіз є невід'ємною частиною системи фінансового аналізу, яка полягає у вивченні окремих фінансових показників у часі. У процесі горизонтального аналізу розраховують темпи зростання (приросту) окремих показників за декілька періодів та визначають загальні тенденції їх зміни. Основними формами горизонтального аналізу є: порівняння фінансових показників звітного періоду (року, кварталу, місяця) з показниками за попередній період; порівняння фінансових показників за звітний період з показниками аналогічного періоду попереднього року; порівняння фінансових показників за декілька попередніх періодів для виявлення тенденції їх зміни (визначення лінії тенденції в динаміці).

Порівнянням аналогічних показників діяльності аналізованого підприємства із спорідненими підприємствами виявляють причини відмінностей у ефективності використання матеріальних, трудових ресурсах та мобілізації резервів на кожному з об'єктів, які взято для порівняння. Окрім того, це порівняння дає можливість визначити конкурентоспроможність підприємства, що має велике значення в ринкових умовах.

Перевагою горизонтального аналізу є можливість досягнення найбільш загального уявлення про якісні зміни, що відбулися у структурі відповідних об'єктів аналізу, а також динаміку цих змін.

Вертикальний аналіз, який ще називають структурним, дозволяє встановити структуру підсумкових фінансових показників з виявленням впливу кожного структурного показника на результат загалом. Можна виокремити дві основні ознаки, що викликають необхідність та доцільність проведення вертикального аналізу. По-перше, це перехід до відносних показників (коефіцієнтів), який проводить міжгосподарські порівняння економічного потенціалу та результатів діяльності різних підприємств; по-друге, відносні показники певною мірою пом'якшують негативний вплив інфляційних процесів, які можуть значно спотворювати абсолютні показники фінансової

звітності і, таким чином ускладнюють їх зіставлення в динаміці. Вертикальний прийом фінансового аналізу досить корисний при розгляді структури витрат підприємства (вертикальний аналіз звіту про фінансові результати). Нами здійснено аналіз операційних витрат на основі звіту про фінансові результати (Додаток А).

Структура витрат у ДП «ШЕФ «Надія» у 2017-2018 рр. представлена у табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Витрати у ДП «ШЕФ «Надія» у 2017-2018 рр.

№ з/п	Показники	2017 рік		2018 рік		Відхилення (+,-)	
		Величина, тис. грн.	Структура, %	Величина, тис. грн.	Структура, %	У величині, тис. грн.	У структурі, пунктів
1.	Собівартість реалізованої продукції	316,3	68,73	618,0	76,47	+301,7	+7,74
2.	Інші операційні витрати	143,9	31,27	154,6	19,13	+10,7	-12,14
3.	Інші витрати	-	-	35,6	4,40	+35,6	+4,40
	Разом	460,2	100,0	808,2	100	+348,0	-

Як видно з таблиці 3.1, найбільшу частку у витратах ДП «ШЕФ «Надія» займає собівартість реалізованої продукції, вони складають основу операційних витрат підприємства (76,47% у 2018 році).

Структура операційних витрат на досліджуваному підприємстві «ДП «ШЕФ «Надія» у 2017-2018 рр. відображена у таблиці. 3.2.

Таблиця 3.2

Операційні витрати у ДП «ШЕФ «Надія» у 2017-2018 рр.

№ з/п	Показник	2017 рік		2018 рік		Відхилення (+,-)	
		Величина, грн.	Структура, %	Величина, грн.	Структура, %	У величині, грн.	У структурі, пунктів
1.	Собівартість реалізованої продукції	316323,72	68,7	617989,15	80,0	+301665,43	+11,3
2.	Адміністративні витрати	92543,18	20,1	97683,57	12,6	+5140,39	-7,5

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6	7	8
3.	Витрати на збут	40028,22	8,7	44214,10	5,7	+4185,88	-3,0
4.	Інші витрати	11352,75	2,5	12730,55	1,7	+1377,8	-0,8

операційної діяльності							
Разом	460247,87	100,0	772617,37	100,0	+310991,7		-

Як видно з табл. 3.2. найбільшу частку у операційних витратах ДП «ШЕФ «Надія» складає собівартість реалізованої продукції: 68,7% у 2017 р. та 80,0% у 2018 р. Величина собівартості реалізованих послуг у 2018 р. зросла у порівнянні з 2017 р. на 301665,43 грн. та склала 617989,15 грн. Адміністративні витрати та витрати на збут склали у 2018 р. відповідно 12,6% та 5,7% від усіх операційних витрат, а їх абсолютне значення за 2017-2018 рр. зросло відповідно на 5140,39 грн. та 4185,88 грн. Інші операційні витрати у 2018 р. зросли на 1377,80 грн. та склали 12730,55 грн.

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

Слід зазначити, що в собівартості реалізованої продукції на базовому підприємстві у 2018 р. прямі витрати склали 97,1%, а загальновиробничі – 2,9%. Структуру собівартості послуг у досліджуваному підприємстві за статтями калькулювання у 2017 р. та 2018 р. наведено на рисунках 3.1 та 3.2.

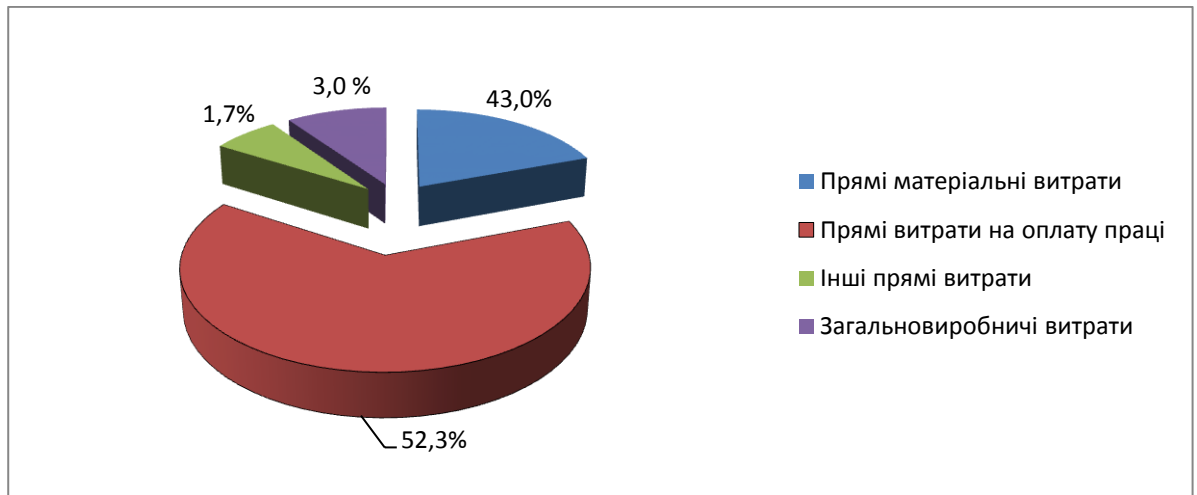


Рис 3.1 Структура собівартості послуг за статтями калькулювання у ДП «ШЕФ «Надія» у 2017 р.

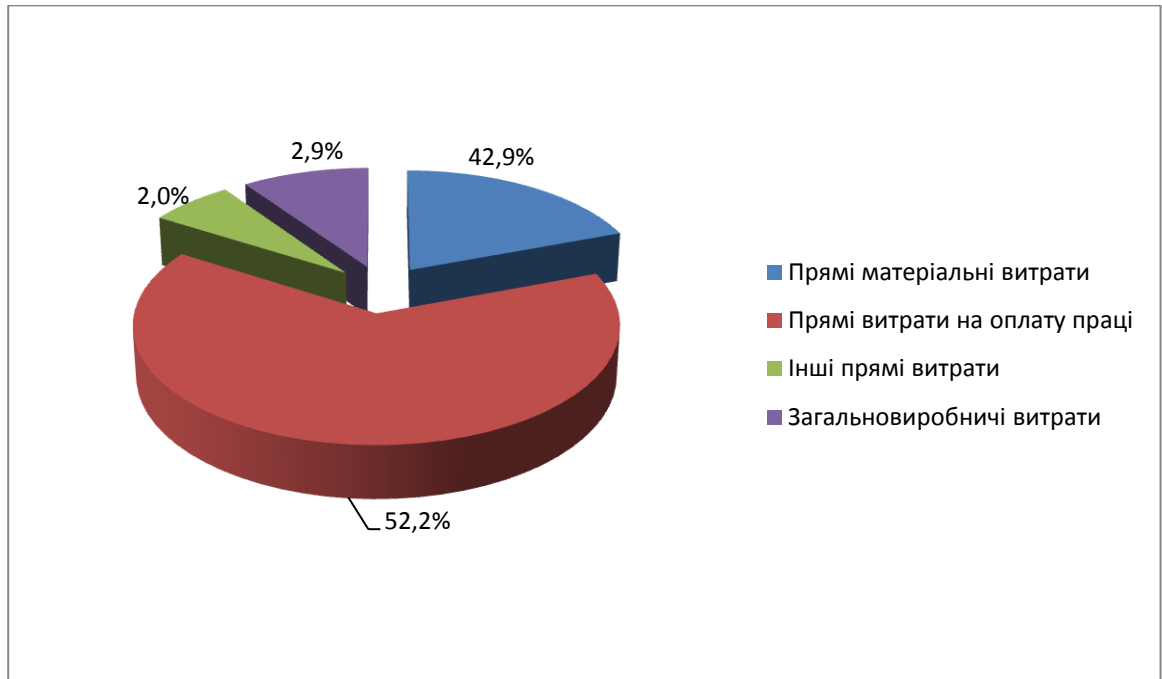


Рис 3.2 Структура собівартості послуг за статтями калькулювання у ДП «ШЕФ «Надія» у 2018 р.

Як видно з рис. 3.1 та 3.2, у собівартості продукції на базовому підприємстві, у 2017-2018 р.р. найбільшу частку складають прямі витрати на оплату праці – 52,3 % та 52,2 % відповідно. У 2018 р. також значну частку займають матеріальні витрати – 42,9 %. Загальновиробничі витрати у 2018 р. склали 2,9 % виробничих витрат підприємства.

Щодо абсолютної величини, то виробничі витрати у 2018 р. порівняно з 2017 р. зросли за усіма статтями (табл. 3.3). Так, прямі матеріальні витрати зросли на 95,4 %, прямі витрати на оплату праці – на 95,0 %, інші прямі витрати – на 117,8 %, загальновиробничі витрати – на 89,2 %. Це зростання було викликано, насамперед, інфляційними процесами та збільшення окладів персоналу підприємства.

Таблиця 3.3

Операційні витрати у ДП «ШЕФ «Надія» у 2017-2018 рр.

№ з/п	Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення (+,-)	
		Величина, грн.	Величина, грн.	У величині, грн.	У відсотках
1.	Прямі матеріальні витрати	136019,26	265727,23	+129707,97	+95,4

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6
2.	Прямі витрати на оплату праці	165490,43	322706,33	+157215,90	+95
3.	Інші прямі витрати	5323,88	11595,50	+6271,62	+117,8
4.	Загальновиробничі витрати	9490,15	17960,09	+8469,94	+89,2
	Разом	316323,72	617989,15	+301665,43	+95,4

За допомогою аналізу витрат за елементами можна::

- дослідити зміни структури витрат порівняно з бізнес-планом;
- оцінити динаміку структури витрат;
- охарактеризувати галузеві особливості (матеріаломісткість, фондомісткість, енергомісткість, трудомісткість виробництва);
- встановити вплив науково-технічного прогресу, рівня кооперації та спеціалізації на зміну структури витрат;
- визначити найважливіші напрями пошуку резервів зниження собівартості.

Таким чином, системний підхід до аналізу витрат передбачає:

- визначення місця та ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва;
- розробку схеми аналізу на основі класифікації факторів та резервів раціоналізації витрат;
- вимірювання факторів та резервів оптимізації витрат.

Основними завданнями аналізу матеріальних витрат як важливої складової частини собівартості є:

- визначення та вимірювання впливу окремих груп факторів на відхилення витрат від плану та їх зміна у порівнянні з минулим роком;
- виявлення резервів економії матеріальних витрат та шляхи їх мобілізації.

Вивчаючи причини відхилень витрат від плану та попереднього періоду від прогресивних норм та інших баз порівняння всі причини поділяють на три групи, які умовно називають факторами цін норм і заміни.

В звітних калькуляціях можна визначити величину відхилення вартості сировини за рахунок зміни ціни і питомих витрат.

Важливим для оцінки матеріальних витрат є облік і аналіз використання відходів.

Оплата праці і відрахування на соціальні заходи виробничих робітників — фактичні витрати порівнюють з плановими, перерахованими на фактичний обсяг продукції. Детальніший аналіз проводиться шляхом ретельної перевірки виконання норм виробітку і стану нормування праці; дотримання штатного розпису, тарифних ставок, посадових окладів, а також індексації заробітної плати. Дуже важливо встановити економічно обґрунтовані співвідношення між змінами обсягу продукції, продуктивності праці і оплати праці.

Аналізуючи витрати на оплату праці, слід звернути увагу на виплати, що містяться в комплексних статтях, зокрема, в загальновиробничих витратах, а також на непродуктивні виплати.

Метою аналізу загальновиробничих витрат є пошук і визначення чинників економії ресурсів.

Аналіз проводять методом порівняння фактичних витрат з витратами, передбаченими кошторисом. Обчислюють суми перевитрат (економії) за кожною статтею. Оскільки до складу загальновиробничих витрат входять і змінні витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності, то перед порівнянням фактичної їх суми з сумою, передбаченою кошторисом, останню слід перерахувати на фактичний обсяг діяльності.

У ході аналізу рекомендується визначити розмір загальновиробничих витрат використовуючи у розрахунку показник витратомісткості реалізованої продукції та дослідити динаміку показника.

Заключний етап аналізу — підрахунок резервів можливого скорочення загальновиробничих витрат та розроблення заходів щодо мобілізації цих резервів, як одного із чинників зниження собівартості промислової продукції.

У результаті зіставлення статей витрат визначаються темпи зміни витрат, які порівнюють між собою і з темпами зміни обсягу виробництва, показниками оборотності продукції (робіт, послуг). Таким чином, можна оцінити динаміку та напрямки зміни витрат. Негативний характер має 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, який деталізується на фактори другого і третього порядків, які різні за різними статтями.

При аналізі адміністративних витрат та витрат на збут, важливою є раціональна організація аналітичного обліку таких витрат.

Структура адміністративних витрат у ДП «ШЕФ «Надія» у 2018 р. за статтями представлено на рис. 3.3.

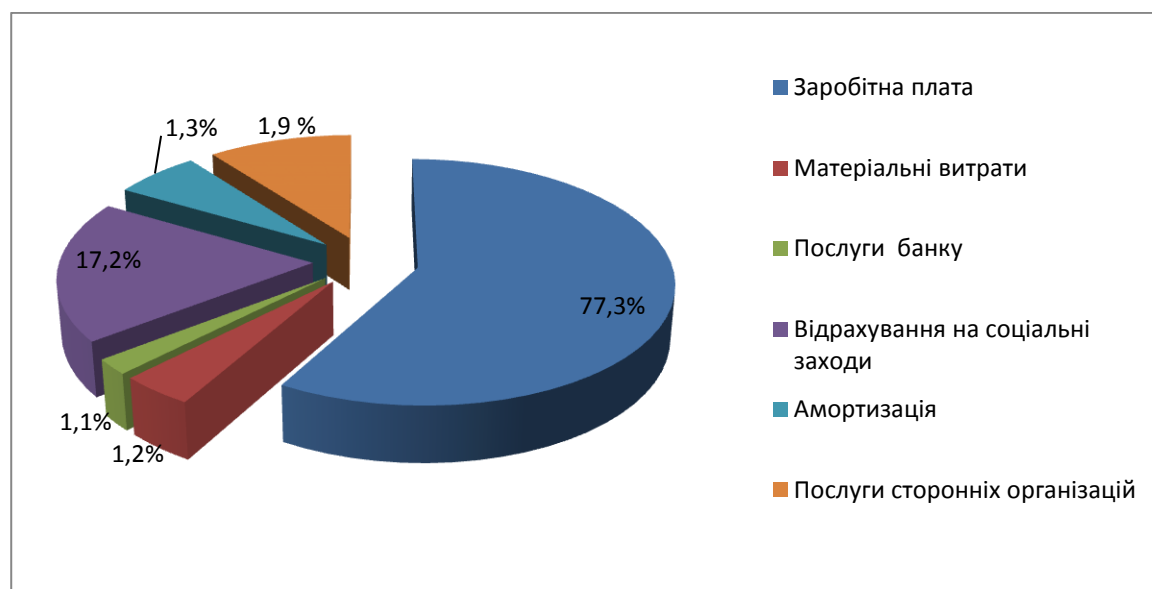


Рис. 3.3 Структура адміністративних витрат у ДП «ШЕФ «Надія» у 2018р.

Як ми бачимо з табл. 3.3, основну частку адміністративних витрат у ДП «ШЕФ «Надія» у 2018 р. складають витрати на оплату праці (77,3%) та відрахування на соціальні заходи (17,2%). Крім того, на підприємстві також були понесені адміністративні витрати за такими статтями: матеріальні витрати, амортизація, послуги банку, послуги сторонніх організацій.

Щодо витрат на збут, то такі витрати складаються з таких статей: витрати на оплату праці (78,9 %), відрахування на соціальні заходи, амортизація, послуги сторонніх організацій (рис. 3.4).

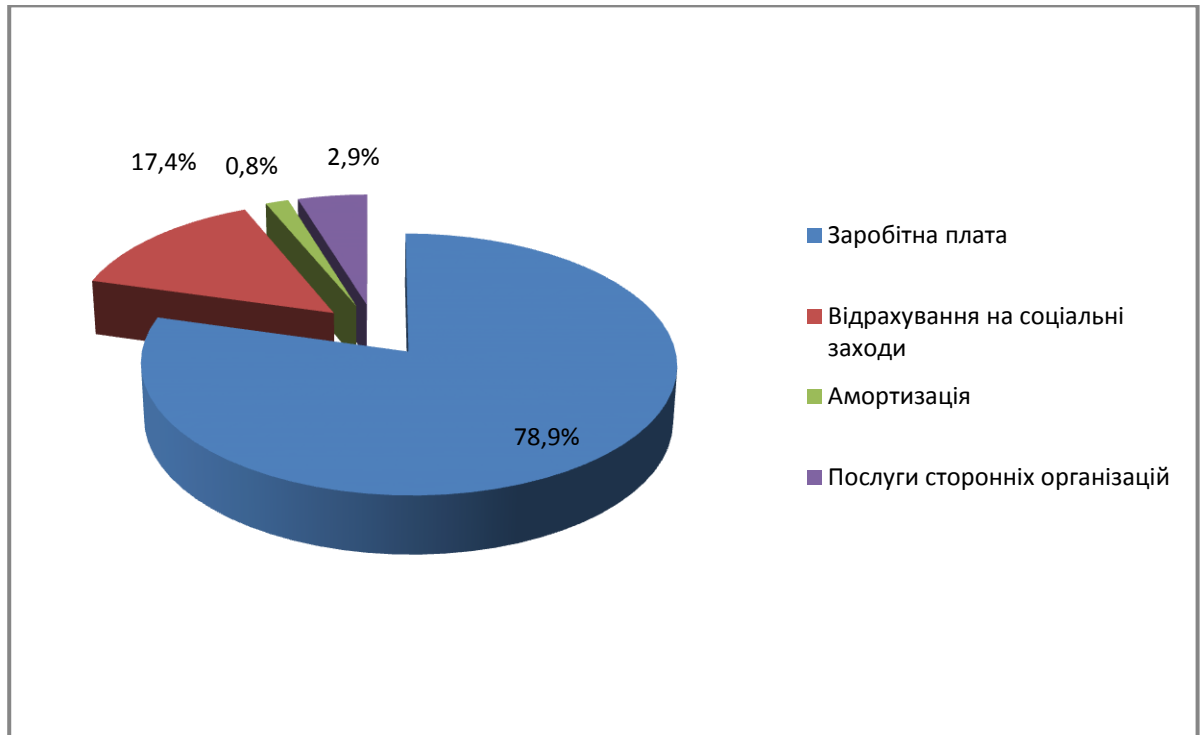


Рис. 3.4 Структура витрат на збут у ДП «ШЕФ «Надія» у 2018 р.

3.3. Вплив операційних витрат підприємства на ефективність його діяльності

Дослідження витрат є надзвичайно актуальним, оскільки вони обумовлюють головну мету діяльності підприємства – прибуток. Завищені витрати виробництва, і відповідно, собівартість є фактором, який знижує конкурентоспроможність продукції та гальмує вихід її виробника у ринковий простір. Зниження витрат та їх ефективне використання навпаки гарантує стабільність функціонування підприємства в ринкових умовах господарювання та більш високий рівень прибутку. До того ж якщо доходи підприємства значною мірою визначаються кон'юктурою ринку, то витрати більш значною мірою – ефективністю діяльності самого підприємства, тобто вмінням раціонально управляти витратами та отримувати від них максимальний результат.

У сучасних умовах основною метою виробничого підприємства, незалежно від виду його діяльності та форми власності, є отримання максимального прибутку, що неможливо без ефективного управління ним. Для

аналізу ефективності роботи підприємства використовують відповідні показники рентабельності та прибутковості, які є основними для визначення ефективності виробництва.

Ефективність виробництва – найважливіша узагальнююча характеристика результативності виробництва, яка відображає відношення величини створених товарів і послуг до сукупних витрат праці. Прибуток і рентабельність є також основними якісними показниками, що відображають економічну ефективність підприємства, його фінансовий стан, успіхи та можливості у виконанні розробленої програми економічного та соціального розвитку. Рентабельність і прибуток тісно пов'язані. Зростання рентабельності об'єктивно свідчить про збільшення одержуваного прибутку. Іншими словами, при зростанні прибутку створюються умови для збільшення рентабельності.

Рентабельність – це відносний показник ефективності роботи підприємства, який у загальній формі обчислюється як відношення прибутку до витрат (ресурсів). Рентабельність виробництва є найефективнішим показником, який може визначити економічну картину підприємства. Цей показник здатний визначити як ефективність всього підприємства в цілому, так і ефективність його окремих виробничих напрямків. Щоб досягти високої ефективності господарювання та одержання прибутку необхідно звернути увагу на виробництво прибуткової продукції. У цьому контексті підприємство повинно регулярно аналізувати рентабельність виробів та зменшувати випуск нерентабельної продукції. Прибуток і рентабельність є не тільки оціночними показниками. На них покладаються найважливіші функції, пов'язані з ефективністю виробничої діяльності підприємства.

Джерелами підвищення рентабельності виробництва є систематичне зростання продуктивності праці, економне та дбайливе використання ресурсів усіх видів, збільшення обсягів виробництва та підвищення якості продукції. Функціонування підприємства в умовах ринку визначається його здатністю приносити достатній прибуток. Усі виробничі та функціональні підрозділи підприємства беруть участь у плануванні прибутку. Тільки в цьому випадку план може точно відображати внутрішньогосподарські резерви виробництва на

основі більш раціонального використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

В умовах ринкової економіки виживають і успішно функціонують лише ті підприємства, які порівнюють свої доходи з витратами і величиною вкладеного капіталу, які випускають конкурентоспроможну продукцію і не виробляють більше, ніж можна продати. Орієнтація діяльності тільки на виконання накреслених програм за будь-яку ціну – це явний шлях до банкрутства. Для успішного функціонування кожен суб'єкт господарювання повинен прагнути до підвищення ефективності своєї діяльності на основі раціонального використання ресурсного потенціалу, збільшення прибутковості виробництва, поліпшення якості реалізованої продукції. Зростання прибутку та рентабельність мають велике значення не тільки для подальшого розвитку підприємства, галузі, але й для всієї економіки України, оскільки вони є джерелом створення частки доходу державного (місцевого) бюджету.

Рентабельність безпосередньо пов'язана з величиною прибутку. Проте її не можна ототожнювати з абсолютною сумою одержаного прибутку. Показники рентабельності більш повно, ніж прибуток, характеризують остаточні результати господарювання, тому що їх величина відображає співвідношення ефекту з вкладеним капіталом або спожитими ресурсами. Показники рентабельності використовують як інструмент в інвестиційній політиці та ціноутворенні.

Показниками рентабельності, що пов'язані з витратами операційної діяльності підприємства є рентабельність виробництва і рентабельність витрат. Ці показники відображають питому вагу отриманого прибутку, відповідно, у виробничій чи повній собівартості.

У таблиці. 3.4 розрахуємо показники рентабельності у ДП «ШЕФ «Надія».

Таблиця 3.4

Аналіз показників рентабельності виробництва у ДП «ШЕФ «Надія» у
2017-2018 рр.

№ з/п	Показник	2017 р.	2018 р.	Відхилення
-------	----------	---------	---------	------------

1.	Чистий дохід (виручка від реалізації продукції (послуг, робіт)), тис. грн.	461,2	809,1	+347,9
2.	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) тис. грн.	316,3	618,0	+301,7
3.	Прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)(р.1-р.2), тис. грн.	0,8	0,7	-0,1
4.	Рентабельність, % (р.3./р.2*100)	0,3	0,1	-0,2

Як видно з таблиці. 3.4 рентабельність виробництва знизилась у звітному періоді, порівняно з попереднім роком на 0,2%. Визначимо причини цього відхилення, застосувавши метод ланцюгових підстановок. Таким чином, зменшення рентабельності виробництва відбулося за рахунок:

а) зміни величини прибутку:

$$\Delta u_a = \text{П1} / \text{С0} - \text{П0} / \text{С0} = (0,7 / 316,3) - 0,3 = 0,2 - 0,3 = -0,1 \%$$

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

$$\Delta u_b = \text{П1} / \text{С1} - \text{П1} / \text{С0} = 0,1 - (0,7 / 316,3) = 0,1 - 0,2 = -0,1 \%$$

$$\text{Разом} = \Delta u_a + \Delta u_b = -0,1 + (-0,1) = -0,2 \%$$

Таким чином, за рахунок зниження величини прибутку на 0,1 тис. грн. рентабельність виробництва знизилася на 0,1%; за рахунок збільшення собівартості послуг на 301,7 тис. грн. рентабельність виробництва знизилась на 0,1%.

Аналіз показників рентабельності витрат на базовому підприємстві наведено в таблиці. 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз показників рентабельності витрат у ДП «ШЕФ «Надія» у 2017-2018 рр.

№ з/п	Показник	2017 р.	2018 р.	Відхилення
1	2	3	4	5
1.	Чистий дохід (виручка від реалізації продукції (послуг, робіт)), тис. грн.	461,2	809,1	+347,9
2.	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) тис. грн.	316,3	618,0	+301,7

3.	Адміністративні витрати, тис. грн.	92,5	97,7	+5,2
4.	Витрати на збут, тис. грн.	40,0	44,2	+4,2
5.	Інші витрати операційної діяльності	11,4	12,7	+1,3
6.	Повна собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (р.2+р.3+р.4+р.5, тис. грн.)	460,2	772,6	+312,4
7.	Прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (р.1-р.6), тис. грн.	1,0	36,5	35,5
8.	Рентабельність, % (р.7./р.6*100)	0,2	4,7	+4,5
9.	Витрати на 1 грн. робіт (р.6/р.1)	1,0	0,95	-0,03

Як видно з табл. 3.5, рентабельність витрат у ДП «ШЕФ «Надія» у 2017 і 2018 роках склала відповідно 0,2% і 4,7 %. До такої позитивної зміни призвело збільшення прибутку на 35,5 тис. грн.

Операційні витрати займають найбільше місце у витратах підприємства і безпосередньо впливають на обсяг випуску продукції, що і впливає на ефективність діяльності підприємства в цілому. Для поліпшення ефективності діяльності підприємства необхідно оптимізувати витрати.

Висновки до розділу 3

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

1. Аналіз операційних витрат доцільно проводити за такими етапами: аналіз структури витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за статтями та в динаміці; оцінка виконання плану витрат на виробництво в розрізі статей; аналіз відхилень витрат на виробництво та визначення резервів їх зниження; аналіз структури адміністративних витрат за статтями та в динаміці; аналіз структури витрат на збут за статтями та в динаміці; аналіз інших операційних витрат за статтями та в динаміці; виявлення резервів зниження

адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат; оцінка взаємозв'язку обсягу виробництва продукції, витрат і прибутку; встановлення впливу операційних витрат на результати діяльності та рентабельність підприємства; обґрунтування прийнятих управлінських рішень щодо оптимізації операційних витрат.

2. Операційні витрати складають основу витрат у ДП «ШЕФ «Надія». Найбільшу частку у операційних витратах ДП «ШЕФ «Надія» складає собівартість реалізованої продукції: 68,7% у 2017 р. та 80,0% у 2018 р. Величина собівартості реалізованих послуг у 2018 р. зросла у порівнянні з 2017 р. на 301665,43 грн. та склала 617989,15 грн. Адміністративні витрати та витрати на збут склали у 2018 р. відповідно 12,6% та 5,7% від усіх операційних витрат, а їх абсолютне значення за 2017-2018 рр. зросло відповідно на 5140,39 грн. та 4185,88 грн. Інші операційні витрати у 2018 р. зросли на 1377,80 грн. та склали 12730,55 грн.

3. У собівартості продукції на базовому підприємстві, у 2017-2018 р.р. найбільшу частку складають прямі витрати на оплату праці – 52,3 % та 52,2 % відповідно. У 2018 р. також значну частку займають матеріальні витрати – 42,9 %. Загальновиробничі витрати у 2018 р. склали 2,9 % виробничих витрат підприємства.

Щодо абсолютної величини, то виробничі витрати у 2018 р. зросли за усіма статтями порівняно з 2017 р. Прямі матеріальні витрати зросли на 95,4 %, прямі витрати на оплату праці зросли на 95,0 %, інші прямі витрати на 117,8 %, загальновиробничі витрати на 89,2 %. Це зростання було викликано, насамперед, інфляційними процесами та збільшення окладів персоналу підприємства.

4. Основну частку адміністративних витрат у ДП «ШЕФ «Надія» у 2018 р. складають витрати на оплату праці (77,3%) та відрахування на соціальні заходи (17,2%). Крім того, на підприємстві також були понесені адміністративні витрати за такими статтями: матеріальні витрати, амортизація, послуги банку, послуги сторонніх організацій. Щодо витрат на збут, то такі витрати

сформувалися за рахунок витрат на оплату праці (78,9%), відрахувань на соціальні заходи, амортизації, послуг сторонніх організацій.

5. Рентабельність виробництва знизилась у звітному періоді, порівняно з попереднім роком на 0,2%. На таке зниження рентабельності вплинули наступні фактори: за рахунок зниження величини прибутку на 0,1 тис. грн. рентабельність виробництва знизилася на 0,1%; за рахунок збільшення собівартості продукції на 301,7 тис. грн. рентабельність виробництва знизилась на 0,1%. Рентабельність витрат у ДП «ШЕФ «Надія» у 2017 і 2018 роках склала відповідно 0,2% і 4,7%.

ВИСНОВКИ

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

1. Під витратами операційної діяльності необхідно розуміти зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань від здійснення операцій з виробництва і реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інших операцій (крім фінансових та інвестиційних), що призводить до зменшення власного капіталу.

2. Для визначення собівартості продукції слід розрізняти витрати, які формують собівартість продукції, та витрати періоду, оскільки на практиці не

всі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції. Витрати на продукцію займають найбільшу частку серед усіх витрат на підприємстві. У галузі виробництва ці витрати включають усі витрати, пов'язані з виробничою функцією (матеріали, заробітна плата, амортизація тощо). Витрати періоду – це витрати, які не включаються до собівартості продукції і розглядаються як витрати у тому періоді, в якому вони понесені (зокрема, сюди відносяться витрати на виконання всіх інших функцій: дослідження, маркетинг, адміністрації, розробки тощо). Витрати періоду зазвичай включають до складу операційних витрат у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) у періоді їх виникнення.

3. Класифікацію витрат операційної діяльності доцільно здійснювати за такими ознаками: за місцем виникнення витрат на виробництво продукції, за способом перенесення вартості на продукцію, за видами продукції, за відношенням до виробничого процесу, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, за календарним періодом, за видами витрат.

4. Нормативно-правове забезпечення обліку і аналізу витрат операційної діяльності слід класифікувати за такими групами: за видами, за рівнями, за місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю, за обов'язковістю виконання, за групами.

5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, містять ряд неузгодженостей з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Так, економічний елемент «матеріальні затрати» названо «матеріальні витрати», хоча термін «витрати» і «затрати» не є тотожними; до складу елемента «відрахування на соціальні заходи» віднесено застарілі статті витрат; до складу груп основних засобів віднесено, окрім іншого, «капітальні витрати на поліпшення земель», «робочу та продуктивну худобу», «багаторічні насадження», хоча згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» такі групи основних засобів нині замінено відповідно на «капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом», «тварини», «багаторічні насадження та плодоносні рослини».

6. Прямі витрати займають значну питому вагу у собівартості продукції підприємств, в тому числі ДП «ШЕФ «Надія», тому питання удосконалення їх обліку є надзвичайно актуальним. Використання типових форм первинних документів сприяє належній організації обліку прямих витрат. Пропонуємо для обліку прямих матеріальних витрат на базовому підприємстві застосовувати Акт на заміну (додатковий випуск) матеріалів (форма М-10), що сприятиме контролю за заміною плану виробництва та взаємозаміною сировини й матеріалів.

7. Для обґрунтованого формування виробничої собівартості продукції необхідно проаналізувати кожну статтю виробничих витрат та можливість її віднесення до складу прямих, оскільки непрямі витрати в деякій мірі створюють величину собівартості продукції через необхідність їх розподілу між видами продукції (робіт, послуг).

8. Щоб отримати необхідну інформацію про витрати для ефективного управління ними, а також для прийняття рішень стосовно їх зниження, на підприємстві ДП «ШЕФ «Надія» доцільно виділяти наступні сфери відповідальності: постачання предметів праці, виробництва, допоміжних виробництв, супровід виробничого процесу, реалізації готової продукції, управління підрозділами підприємства та підприємством в цілому.

9. Інформація про виробничі витрати, включаючи загальновиробничі, важлива у процесі прийняття управлінських рішень і є основним джерелом визначення резервів для зменшення собівартості продукції (робіт, послуг) та збільшення прибутку підприємства. Найбільші труднощі виникають у виборі бази розподілу загальновиробничих витрат та їх безпосередньому розподілі між видами продукції. При виборі бази розподілу слід враховувати не тільки специфіку виробничого процесу, а й галузь, у якій підприємство здійснює свою діяльність. На базовому підприємстві найбільш ефективною для розподілу загальновиробничих витрат є прямі витрати на виробництво продукції.

10. Адміністративні витрати не розділяються на постійні та змінні в залежності від обсягів діяльності, оскільки вони однозначно є постійними і не можуть бути ідентифіковані як змінні до певного обсягу виробництва. Без

розробки детальної номенклатури адміністративних витрат неможливо чітко визначити різницю між будь-якими складовими витрат та розробити відповідний механізм стимулювання зниження таких витрат як загалом, так і в розрізі окремих груп, що закладено в основу ефективного управління адміністративними витратами на всіх стадіях розвитку підприємства. На рівні субрахунків пропонуємо адміністративні витрати розподіляти на дві групи: 921 «Загальноуправлінські витрати» та 922 «Загальногосподарські витрати». Порядок розподілу адміністративних витрат та витрат на збут між окремими видами продукції (робіт, послуг) з метою визначення їх повної собівартості в управлінському обліку законодавством не встановлений. Тому при веденні управлінського обліку підприємствам доводиться вирішувати це питання самостійно.

11. Для розподілу адміністративних та витрат на збут між видами продукції (робіт, послуг) у кожній галузі економіки встановлюються бази розподілу, які враховують особливості організації та технології виробництва. Оскільки досліджуване підприємство ДП «ШЕФ «Надія» має незначні суми адміністративних витрат і витрат на збут, то як базу для їх розподілу запропоновано використовувати прямі витрати. На великих підприємствах при встановленні баз розподілу вищенаведених витрат пропонуємо використовувати кореляційно-регресійний аналіз для дослідження тісноти взаємозв'язку між видом витрат і обраною базою розподілу.

12. Базове підприємство формує фінансову звітність відповідно до Н(П)СБО 25 «Спрощена фінансова звітність». У рядку 2180 звіту про фінансові результати (фінансова звітність малого підприємства) відображаються інші операційні витрати, що включають адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності. На нашу думку, для кожного виду цих витрат треба виділити окремі рядки, що сприяють ефективному управлінню їх величиною.

13. Аналіз операційних витрат доцільно проводити за такими етапами: аналіз структури витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за статтями та в динаміці; оцінка виконання плану витрат на виробництво в розрізі статей;

аналіз відхилень витрат на виробництво та визначення резервів їх зниження; аналіз структури адміністративних витрат за статтями та в динаміці; аналіз структури витрат на збут за статтями та в динаміці; аналіз інших операційних витрат за статтями та в динаміці; виявлення резервів зниження адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат; оцінка взаємозв'язку обсягу виробництва продукції, витрат і прибутку; встановлення впливу операційних витрат на результати діяльності та рентабельність підприємства; обґрунтування прийнятих управлінських рішень щодо оптимізації операційних витрат.

14. Операційні витрати складають основу витрат у ДП «ШЕФ «Надія». Найбільшу частку у операційних витратах складає собівартість реалізованої продукції: 68,7% у 2017 році та 80,0% у 2018 році. Величина собівартості у 2018 році зросла на 301665,43 грн. порівняно з 2017 роком та склала 617989,15 грн. У 2018 році адміністративні витрати та витрати на збут склали відповідно 12,6% та 5,7% від усіх операційних витрат а їх абсолютне значення за 2017-2018 рр. зросло відповідно на 5140,39 грн. та 4185,88 грн. Інші операційні витрати у 2018 р. зросли на 1377,80 грн. та склали 12730,55 грн.

15. У собівартості продукції на базовому підприємстві, у 2017-2018 р.р. найбільшу частку складають прямі витрати на оплату праці – 52,3 % та 52,2 % відповідно. У 2018 р. також значну частку займають матеріальні витрати – 42,9 %. Загальновиробничі витрати у 2018 р. склали 2,9 % виробничих витрат підприємства.

Щодо абсолютної величини, то виробничі витрати у 2018 р. зросли за усіма статтями порівняно з 2017 р. Прямі матеріальні витрати зросли на 95,4 %, прямі витрати на оплату праці зросли на 95,0 %, інші прямі витрати на 117,8 %, загальновиробничі витрати на 89,2 %. Це зростання було викликано, насамперед, інфляційними процесами та збільшення окладів персоналу підприємства.

16. Основну частку адміністративних витрат у ДП «ШЕФ «Надія» у 2018 р. складають витрати на оплату праці (77,3%) та відрахування на соціальні заходи (17,2%). Крім того, на підприємстві також були понесені

адміністративні витрати за такими статтями: матеріальні витрати, амортизація, послуги банку, послуги сторонніх організацій. Щодо витрат на збут, то такі витрати сформувалися за рахунок витрат на оплату праці (78,9%), відрахувань на соціальні заходи, амортизації, послуг сторонніх організацій.

17. Рентабельність виробництва знизилась у звітному періоді, порівняно з попереднім роком на 0,2%. На таке зниження рентабельності вплинули наступні фактори: за рахунок зниження величини прибутку на 0,1 тис. грн. рентабельність виробництва знизилася на 0,1%; за рахунок збільшення собівартості продукції на 301,7 тис. грн. рентабельність виробництва знизилась на 0,1%. Рентабельність витрат у ДП «ШЕФ «Надія» у 2017 і 2018 роках склала відповідно 0,2% і 4,7%.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрєєва Г.І. Економічний аналіз : навч. посіб. 2008. 263 с.
2. Артюшок К.А. Облік та аудит адміністративних витрат господарюючого суб'єкта (на прикладі лісогосподарських підприємств Рівненської області). Київ, Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2005. 20 с.
3. Безверхий К. Класифікація непрямих витрат у системі управлінського обліку. *Вісник КНТЕУ*. 2009. № 4. С.106-117.
4. Болюх М.А., Бурчевський В.З., Горбатюк М.І. та ін. Економічний аналіз : навч. посіб. за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. вид. 2-е, перероб. та доп. К. : КНЕУ, 2013. 556 с.
5. Бочкарьова Т.О., Кулинич Р.О., Пігуль Н.Г. Показники рентабельності підприємств різних галузей України та шляхи підвищення їх рівня. *Економіка і суспільство*. 2017. Випуск № 10. С. 188-193.

6. Бутинець Т.А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. *Міжнародний збірник наукових праць*. вип. 2. Житомир: ЖДТУ, 2009.

7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. 3-тє вид., перероб. та доп. Житомир : ПП "Рута", 2005. 480 с.

8. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. – №9(22). С. 11-18.

9. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 1. С.11-15.

10. Верига Ю.А. Звітність підприємств : навч. посібник. 2-ге вид., доповн. та перероб. К. : Центр навчальної літератури 2008. 776 с.

11. Волков Д. П. Місце і роль операційної діяльності в системі підприємництва *Вісник ждту (Економічні науки)*. 2010. № 3 (53) . С. 40-42.

12. Волковицька О.М. Вітчизняний і зарубіжний досвід обліку прямих витрат на виробництво на підприємствах. *«Економічні науки». Серія «Облік і фінанси»*. Випуск 12 (45). Ч. 1. 2015. с. 53-60.

13. Гавриленко К. Аутсорсинг як інструмент зниження витрат у системі стратегічного управління. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. С. 104-109.

14. Голошевич І. Загальновиробничі витрати. *Повернення з еміграції Бухгалтерія*. 2011. № 44 (979). С. 62-67.

15. 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 К., 2006. 20 с.

16. Деньга С.М., Фірсова Н.В. Сутність і класифікація витрат. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції [“Стан та проблеми інноваційної розбудови України”, 2005] Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2005. Том 3. С. 31 – 35.

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

18. Дзюба О. Д. АВС-метод аналізу витрат торговельного підприємства: теорія та практика застосування. Київський національний торговельно-економічний університет - Наукова конференція . [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/dzyuba-o-d-avs-metod-analizu-vitrattorgovelnogo-pidpriemstva-teoriya-ta-praktika-zastosuvannya/>.

19. Задорожний З. 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) Тернопіль: ТНЕУ, 2007.– 471 с.

20. Задорожний З.В Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні. *Економічний аналіз: зб. Наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту*. Тернопіль, 2009. Вип. 4. с.350-353.

21. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві : монографія, Тернопіль: Економічна думка,2006. 336 с.

22. Задорожний З.В. Логістичні витрати та їх класифікація. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 2. с. 109-117.

23. Задорожний З.В. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку. *Вісник ТНЕУ*. 2007. №1. С. 62-71.

24. Задорожний З.В. Управлінський облік витрат періоду операційної діяльності. *Вісник ТАНГ*. 2004. № 3. С. 185-195.

25. Задорожний З.В., Крупка Я.Д., Микитюк Н.Я., Гудзь Н.В., Мельник Р.О., Денчук П.Н., Романів Р.В. Фінансовий облік : навч. посіб. Тернопіль:ТНЕУ, 2017. 544 с.

26. Іванюта П.В., Левченко З.М. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів : навч. К.: Центр навч. літератури, 2006. 362с.

27. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

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

29. 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.

30. Колісник Г.М. Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку. *Науковий вісник ужгородського національного університету : Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізації цих процесів у світовій економіці*, 2010. 234 с.

31. Корж М. В. Маркетинг : навч. посіб К. : ЦУЛ, 2008. 344 с.

32. Котляров М.Д. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 9. С.43-47.

33. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. Фінансовий облік: Підручник 2-ге вид., доп. та перероб. К.: Кондор-Видавництво, 2013. 567с.

34. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial ReportingStandards)URL:http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945

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

36. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами. *Вісник МСУ*. 2017. №1. С. 31-35.

37. Омецінська І. Я. Особливості формування повної собівартості продукції (робіт, послуг) в управлінському обліку для цілей ціноутворення. *Вісник ТНЕУ*. 2018. №4. с. 120-133.

38. Омецінська І. Я., Починок Н.В. Нормативно - правове регулювання ціноутворення в Україні // Стан і перспективи розвитку бухгалтерського обліку

в умовах глобалізації : монографія; за наук. ред. д.е.н., проф. З. В. Задорожного – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – С. 15-25.

39. Омецінська І.Я., Починок Н.В. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах. *Вісник ТНЕУ*. 2017. №3. с.75-86.

40. Партин Г.О, Загородній А.Г. Управлінський облік. : навч. посіб. 2-ге вид., випр. та доп. К. : Знання, 2007. 303 с.

41. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія. К.: УБС НБУ, 2008. 219 с.

42. Податковий кодекс України : Прийнятий Верховною Радою України 2.02.2010 №2755-VI. –URL <http://zakon.rada.gov.ua>

43. 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.

44. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999. Дата оновлення 18.09.2018 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

45. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 Дата оновлення: 31.05.2019. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

46. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 №318. Дата оновлення: 27.06.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

47. Родіна О.В. Історичний розвиток категорії «витрати». *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 17. с. 420- 424.

48. Руденко Л.В. Подольська В.О, О. В. Яріш. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства :навч. посіб. К. : НМЦ «Укоопосвіта», 2007. 422 с.

49. Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз : навч. посіб. : Тернопіль, Видавництво Астон, 2010. 623 с.

50. Сєкіріна 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. URL:

http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/Znphktei/2011_2/statti_2/sekirina/sekirina.htm

51. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія, Житомир, 2011. 732 с.

52. Слуцкий Е. Е. Теория предельной полезности. Киев, 1910. 378 с.

53. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов : пер. с англ. М.: Эксмо –Пресс, 2007. С. 167–285.

54. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект. *Економічний аналіз*. 2010. Випуск 6. С. 152-154.

55. Супрученко О.Л. Еволюція розвитку категорії «витрати» та напрямки її удосконалення на підприємствах ресторанного господарства. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream.pdf>

56. Третяк О.Д. Оцінка фінансового стану акціонерних товариств. *Фінанси України*. 2000. № 2. С. 98–103.

57. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства : навч. посіб.: Центр навчальної літератури 2017. 120 с.

58. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Цуцурук Н.М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві. *Актуальні проблеми економіки*. 2004. № 11. С. 85–88.

59. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. пер. с англ. СПб, 2005. 1008 с.

60. Цимбалюк Л.Г., Скригун Н.П., Антошкіна Л.І. Формування та управління витратами виробництва: навч. посіб. Донецьк : Юго-Восток 2016. 240 с.

61. Чебан Ю. Особливості обліку і контролю адміністративних витрат: теоретичні аспекти і напрями удосконалення. *Економічні науки*. 2014. Вип. 36(2.2). С. 71-76.

62. Шендригоренко М.Т. Адміністративні витрати в системі ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства. *Наукові записки. Серія "Економіка"*. 2011. Випуск 18. С. 447-452.

63. Юровский Б. Планирование, учет и анализ себестоимости продукции. – Х. : Центр «Консульт», 2006. 368 с.

64. Ярмоленко В.П. Про склад і класифікацію виробничих витрат. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2014. № 11. С. 20-24.