МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку

Кафедра обліку і оподаткування

Облік і аналіз витрат основної діяльності: методика та організація

Виконав: ст.гр. ОПДм-21
Ленишин Л. І.
Наук. керівник:
К.е.н., доц. Зарудна Н.Я.

Тернопіль – 2020

ЗМІСТ

ВСТУП……3

РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку і аналізу витрат основної діяльності підприємства……...6

1.1 Економічна сутність витрат як об'єктів обліку та аналізу, їх класифікація.6

1.2 Особливості формування витрат основної діяльності підприємства будівельної галузі..... 13

1.3 Передумови проведення аналізу витрат 21

Висновки до розділу 1 26

РОЗДІЛ 2. Організація обліку витрат товариства з обмеженою відповідальністю «Монтажбудсервіс» та пропозиції з удосконалення управління ними……..28

2.1. Організація обліку витрат основної діяльності у ТОВ «Монтажбудсервіс» 28

2.2. Методика обліку витрат основної діяльності у автоматизованій формі.. 39

2.3. Пропозиції з удосконалення управління витратами підприємств..... 45

Висновки до розділу 2 53

РОЗДІЛ 3. Аналіз витрат основної діяльності підприємства……. 55

3.1 Загальна характеристика діяльності досліджуваного підприємства..... 55

3.2. Методика аналізу витрат ТОВ «Монтажбудсервіс» 62

Висновки до розділу 3 76

ВИСНОВКИ……..77

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……79

ВСТУП

Головною метою діяльності будь-якого промислового підприємства, в умовах ринкової економіки, є досягнення запланованого фінансового результату, а саме прибутку. Він служить джерелом відновлення ресурсів для подальшого розвитку підприємства. Встановлення фінансового результату ґрунтується на попередньому визначенні доходів та витрат операційної діяльності підприємства та зіставленні їхніх значень між собою.

Досліджуючи витрати, ми можемо оцінити ефективність роботи підприємства. Якщо цього не зробити, виникають непоправні помилки при виборі економічної політики підприємства, прийняття важливих управлінських рішень, вибору напрямків розвитку підприємницької діяльності, визначенні оптимальних обсягів і структури випуску продукції (робіт, послуг), а також ціни. Ефективність діяльності підприємства ґрунтується, перш за все, на правильному визначенні витрат та тісній їхній ув’язці з доходом. Тому питання бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності та контролю за їх формуванням і відображенням у обліку та звітності підприємств є досить актуальними і досліджуються як науковцями, так і практиками.

Проблеми організації обліку і аналізу витрат розглядалися в працях вчених-економістів. Зокрема, розвитку теорії і практики обліку та аналізу витрат присвячені праці Дерія В. А., Крупки Я. Д., Безруких С. П., Власюк Г. В., Кундеуса О. М., Мниха Є. В., Олексенко М. В. та інших.

Не дивлячись на це, низка проблем організації обліку та аналізу витрат у ринкових умовах потребують подальших досліджень та наукових розробок, що й обумовлює актуальність теми дослідження.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних, методичних та практичних питань організації обліку і аналізу витрат основної діяльності, а також розробці шляхів їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети були поставлені наступні завдання:

– вивчення теоретичних питань обліку та аналізу витрат основної діяльності, зокрема: дослідження економічної сутності витрат, як об'єктів обліку та аналізу, їх класифікація; особливості формування витрат основної діяльності підприємства; передумов проведення аналізу витрат основної діяльності.

– дослідження стану організації бухгалтерського обліку витрат основної діяльності витрат на досліджуваному підприємстві, виявлення недоліків та переваг у застосовуваних підприємством методик обліку витрат на підприємстві із використанням сучасних інформаційних технологій; дослідження системи управління витратами підприємства на основі наявних облікових даних та прийняття ефективних управлінських рішень.

– дослідження основних економічних показників діяльності ТОВ «Монтажбудсервіс» та розробка методики аналізу витрат основної діяльності на основі одного із видів діяльності даного підприємства.

Об'єктом дослідження є організація обліку та аналізу витрат основної діяльності ТОВ «Монтажбудсервіс».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку і аналізу витрат основної діяльності.

У процесі дослідження методики бухгалтерського обліку та аналізу витрат основної діяльності підприємства застосовувалися загальнонаукові методи та прийоми: методи індукції, дедукції – при дослідженні теоретичних питань бухгалтерського обліку витрат в історичному аспекті; спостереження та порівняння – для визначення стану обліку витрат основної діяльності підприємств; абстрактно-логічний метод і метод причинно-наслідкового зв'язку, метод аналогії, діалектичний метод, системний підхід – для розробки пропозицій з удосконалення методики бухгалтерського обліку та аналізу витрат основної діяльності досліджуваного підприємства.

В якості джерел інформації кваліфікаційної роботи розглядаються авторські наукові статті зарубіжних і вітчизняних спеціалістів з питань організації, обліку та аналізу витрат, нормативні і законодавчі акти, що

регулюють дану сферу, матеріали періодичних та спеціалізованих видань, звітність підприємства та фактичні матеріали підприємства, а також дані мережі Інтернет.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у обґрунтуванні пропозицій щодо удосконалення обліку та аналізу витрат основної діяльності, розробці практичних рекомендацій щодо оптимізації системи управління цими витратами на досліджуваному підприємстві.

Практична значущість роботи полягає у можливості застосування викладених у кваліфікаційній роботі пропозицій щодо удосконалення методики та організації обліку та аналізу витрат основної діяльності у ТОВ «Монтажбудсервіс».

Результати кваліфікаційної роботи апробовано, зокрема опубліковано тези на теми «Витрати основної діяльності: передумови обліку і аналізу» (у збірнику «Стан та перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні»: матеріали VI Міжнар. Наук.-практ. Конф., 22 травня 2020 р. Том 2 (збірник наукових праць студентів). Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 142 с.) та «Інформаційна база для аналізу витрат основної діяльності» (у збірнику «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування»: матеріали студентської наукової конференції, 4 грудня 2020 р. Тернопіль: ЗУНУ, 2020.)

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна сутність витрат як об'єктів обліку та аналізу, їх класифікація

В умовах ринкової конкуренції основною метою діяльності будь-якої підприємницької структури є одержання найбільшого прибутку, що безпосередньо залежить від величини доходів та витрат. Доходи та витрати підприємств незалежно від галузі діяльності, форми власності та інших факторів набувають особливо важливого, ключового значення.

Облік витрат з'явився ще у давні часи. У Вавилоні у 3 тисячолітті до нашої ери відбувається розвиток обчислювальної основи обліку, нормування витрат та прагнення до наскрізного відображення в обліку операцій і умов господарської діяльності. У Римі зустрічається навіть особлива система книг, що існувала в державному господарстві римлян. Однією з її частин була Codex accepti et expensi – книга витрат, де систематизувались операції.

В сучасній економічній літературі існують різні трактування поняття «витрат». Розбіжності виникають у зв'язку з різними підходами до цієї категорії. В одних літературних джерелах «витрати» розглядаються з їх економічного змісту, в інших – з розрахункової точки зору. Трактування поняття витрат за різними науковими джерелами наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Трактування поняття витрат за різними джерелами

Джерело	Визначення
1	2
Пушкар М. С. [64]	Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).
Бутинець Ф.Ф. [4]	1) витрати, як грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою; 2) витрати, як економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат понесених в процесі господарської діяльності.

Продовження таблиці 1.1

1	2
Турило А. М.,	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-

Кравчук Ю. Б. [73]	споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.
Голов С.Ф. [9]	Витрати – це кошти підприємства, пов'язані з формуванням потрібних ресурсів та їх використанням.
Мельник Л. Г., Корінцева О. І. [38]	Витрати – це прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах даного напрямку
Сук Л. К. [72]	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками.
Атамас П. Й. [1]	Витрати – це вартість використання предметів праці (сировини, матеріалів, палива тощо), витрат на оплату праці та частини вартості використаних засобів праці у розмірі їх амортизації.
Череп А. В. [81]	Витрати – економічної категорії, що відображає вартість матеріальних, трудових і інформаційних ресурсів та технологічного обслуговування процесу виробництва при створенні продукції.
Кундеус О. М. [34]	витрати – це сукупність грошових, матеріальних та моральних ресурсів, що використовують господарські підрозділи в процесі їх функціонування для досягнення певної мети
Дерій В. А. [17]	Витратами, доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудовій інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами.

П(С)БО 16 «Витрати» визначає категорію «витрати» наступним чином: «Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками). Таке трактування відповідає вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [41].

Відповідно до податкового законодавства під витратами розуміють суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виробляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Таким чином, витрати можна розглядати з двох позицій. З одного боку, витрати – це витрачена на що-небудь сума, з другого – вартісна оцінка

використовуваних у процесів виробництва матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів та інших витрат.

Спроби класифікації витрат відбувалися давно. Ще у трактаті «Про рахунки і записи» Луки Пачолі, висвітлюється це питання, коли автор класифікував всі витрати на:

– товарні (які пов'язані зі здійсненням торгівельної діяльності);

– домашні (для ведення домашнього господарства);

– прямі (які безпосередньо можна віднести на собівартість певного виду продукції);

– непрямі (що заносяться на рахунок торгових витрат);

– надзвичайні (які пов'язані з витратами, що не виникають в ході звичайної діяльності).

У сучасних умовах на важливість класифікації вказує Сопко В. В., зазначаючи, що класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції, а групування витрат у певному напрямку не завжди відповідає потребам керівництва [69].

Відомі різні підходи класифікації витрат за певними ознаками. У бухгалтерському обліку виділяють наступну класифікацію витрат (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація витрат в бухгалтерському обліку

Класифікаційна ознака	Види
1	2
Залежно від видів діяльності	– витрати операційної діяльності; – витрати фінансової діяльності; – витрати інвестиційної діяльності.
За економічним змістом (елементами витрат)	– матеріальні витрати; – витрати на оплату праці; – відрахування на соціальні заходи; – амортизація; – інші витрати.
По відношенню до виробничого процесу	– основні; – накладні.

Продовження таблиці 1.2

1	2
За способами включення до	– прямі;

собівартості	– непрямі.
За відношенням до звітного періоду	– витрати поточного періоду; – витрати минулого періоду; – витрати майбутнього періоду.
За центрами відповідальності	– витрати виробництва; – витрати цеху; – витрати дільниці; – витрати функціональних служб.
За способом відображення в звітності.	– спожиті (витрати звітного періоду) ; – неспожиті (витрати майбутніх періодів).
За ступенем залежності від обсягів діяльності	– змінні; – постійні.
За складом витрати	– одноелементними; – комплексними.

В управлінському обліку метою будь-якої класифікації витрат є здійснення допомоги керівнику в прийнятті вірних, обґрунтованих рішень, оскільки менеджер, приймаючи рішення, повинен знати, до яких витрат та вигід вони призведуть. Тому суть процесу класифікації витрат – це виявити ту частину витрат, на які може вплинути керівник підприємства.

Практика організації управлінського обліку в економічно розвинених країнах передбачає різноманітні класифікації витрат в залежності від цільової установки, напрямків обліку витрат.

У зв’язку з цим заслуговує уваги класифікація витрат, запропонована Друрі К. На його думку, перш за все, в обліку накопичується інформація щодо трьох категорій витрат: витрати на матеріали, робочу силу та накладні витрати. Проте загальні витрати розподіляються за напрямками обліку:

– для калькуляції та оцінки собівартості виготовленої продукції;

– для планування та прийняття управлінських рішень;

– для здійснення процесу контролю та регулювання.

Крім того, в кожному з перелічених вище трьох напрямків, в свою чергу, відбувається більша деталізація витрат в залежності від мети управління. Загальну класифікацію витрат згідно з потребами управлінського обліку наведено в табл. 1.3.

На нашу думку, найважливіша для цілей обліку і аналізу є класифікація залежно від видів діяльності (за якою всі витрати розподіляються на витрати від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності).

Таблиця 1.3

Класифікація витрат в управлінському обліку

Класифікаційна ознака	Види
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	– постійні; – змінні; – змішані.
За рівнем залежності від прийняття рішення	– релевантні; – нерелевантні.
Витрати на одиницю продукції	– граничні; – середні.
Залежно від прийняття управлінських рішень	– дійсні; – альтернативні.
За рівнем контрольованості	– контрольовані; – неконтрольовані.
За доцільністю витрат	– продуктивні; – непродуктивні.

Операційна діяльність підприємства – це основна діяльність, яка пов’язана з виробництвом продукції (робіт, послуг) або реалізацією продукції, що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частину його доходу [79].

У бухгалтерському обліку інформацію про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». У даному стандарті викладена класифікація витрат з урахуванням їх поділу на прямі й непрямі, тобто за способом включенням до собівартості продукції.

На рис. 1.1 проілюстрована схема класифікації операційних витрат.

Адміністративні витрати – загальногосподарські витрати, що спрямовуються на обслуговування та управління підприємством. До них належать загальні та корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання тощо.

Витрати на збут – витрати, пов’язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). До них відносять витрати пакувальних матеріалів, витрати на ремонт тари, оплата праці та комісійні винагороди продавцям, витрати на маркетинг тощо.

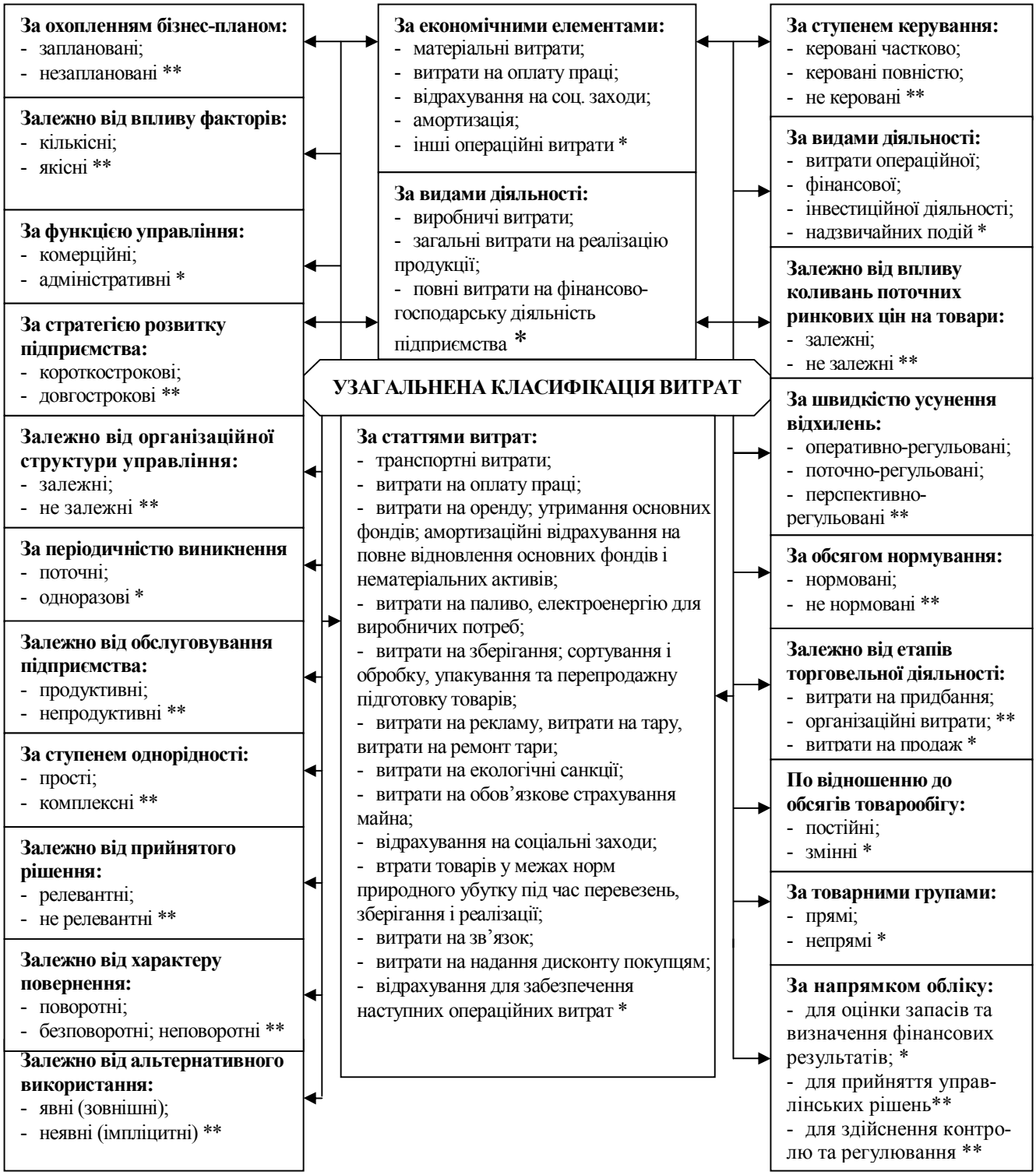
Інші операційні витрати включають витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, визнані штрафи та пені, сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів тощо [79].

Рис. 1.1. Класифікація витрат операційної діяльності

Підсумовуючи сказане вище та на основі огляду наукових підходів і сучасних тенденцій, вивчення національних і міжнародних стандартів, визначено номенклатуру статей витрат, яку доцільно використовувати на підприємствах. Активне позиціювання серед підходів до класифікації витрат повинно базуватися на перехресній класифікації витрат, тому що саме вона дасть змогу виявляти допущені прорахунки в їх формуванні, прогнозувати на перспективу, забезпечувати ефективний контроль їх доцільності.

Найбільш узагальнена класифікація витрат, орієнтована на побудову найбільш раціональної системи управлінського обліку і аналізу з метою

поліпшення якості інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень представлена на рис. 1.2.



*- для цілей фінансового обліку
**- для цілей управлінського обліку

Рис. 1.2. Узагальнена класифікація витрат підприємства

Таким чином, витрати (разом із доходами) являють собою найважливішу економічну категорію діяльності підприємства, що відіграють ключову роль в формуванні прибутку підприємства та дозволяють забезпечити підвищення ефективності виробництва. Чітке визначення витрат і розумна їх класифікація підвищують ефективність обліку, підсилюють його аналітичність й можливості виявлення резервів підвищення результативності виробничої і комерційної діяльності. Запропонована нами узагальнена класифікація витрат більш повно відображає класифікаційні ознаки і групи витрат, має вирішальне значення для здійснення процесів планування, обліку, контролю і аналізу і дає можливість виявити резерви їх зниження.

Дослідження дозволило зробити висновок щодо необхідності класифікувати витрати за укрупненими групами статей, що розширить інформаційну базу для аналізу і контролю витрат, створить можливості для конкретизації відповідальності за їх розміри. Створення укрупнених груп витрат може слугувати для спрощення розподілу первинних непрямих витрат за місцем їх виникнення і перерозподілу вторинних непрямих витрат.

1.2 Особливості формування витрат основної діяльності підприємства будівельної галузі

Формування витрат і доходів та контроль за їх здійсненням має важливе значення в умовах ринкових відносин. Адже з прийняттям нових законодавчих актів і нормативних документів за останні десять років докорінно змінився порядок ведення обліку, відбувається його адаптація відповідно до міжнародних стандартів. Організація обліку доходів і витрат залежить передусім від особливостей технології виробництва та характеру продукції, що випускається [58].

Доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування і відповідності витрат. Принцип відповідності передбачає, що обов’язковою умовою одержання доходу є

здійснення підприємством витрат для його отримання. У табл. 1.4 наведено принцип відповідності витрат доходам.

Таблиця 1.4

Принцип відповідності витрат доходам

Статті доходів	Статті витрат
Дохід від реалізації: готової продукції товарів робіт і послуг.	Собівартість реалізованих: готової продукції товарів робіт і послуг. Адміністративні витрати. Витрати на збут.
Інші операційні доходи:	*Інші операційні витрати:*
Від реалізації іноземної валюти від реалізації інших оборотних активів крім фінансових інвестицій) від операційної оренди активів від операційних курсових різниць отримані пеня, штрафи, недодержки від відшкодування раніше списаних активів від списання кредиторської заборгованості отримані гранти і субсидії від інших операцій.	Витрати на дослідження і розробки собівартість реалізованої іноземної валюти собівартість реалізованих виробничих запасів – витрати на операційну оренду активів втрати від операційної курсової різниці визнані пеня, штрафи, недодержки втрати від знецінення запасів нестачі та втрати від псування цінностей сумнівні та безнадійні борги інші витрати від операційної діяльності.
Дохід від участі в капіталі:	*Витрати від участі в капіталі:*
Від інвестицій у підприємства: асоційовані спільні дочірні.	Втрати від інвестицій у підприємства: асоційовані спільні дочірні.
Інші фінансові доходи:	*Фінансові витрати:*
Дивіденди отримані відсотки отримані інші доходи від фінансових операції.	Відсотки за кредит інші фінансові витрати.
Інші доходи:	*Інші витрати:*
Від реалізації необоротних активів від реалізації фінансових інвестицій від реалізації майнових комплексів від неопераційних курсових різниць безкоштовно отримані активи інші доходи від звичайної діяльності.	Собівартість реалізованих необоротних активів собівартість реалізованих фінансових інвестицій собівартість реалізованих майнових комплексів втрати від неопераційних курсових різниць – уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій від списання необоротних активів інші витрати звичайної діяльності.

Тобто втрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Якщо витрати неможливо прямо пов’язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Витрати визнаються виходячи з принципу відповідності, тобто витрати визнаються в періоді, в якому було визнано дохід, для одержання якого вони були здійснені. У табл. 1.5 наведено умови визнання витрат відповідно до

П(С)БО 16 «Витрати» та Концептуальних основ подання та складання фінансових звітів.

Таблиця 1.5

Умови визнання витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» та Концептуальних основ подання та складання фінансових звітів

П(С)БО 16 «Витрати»	Концептуальна основа подання та складання фінансових звітів
Відбувається зменшення активів або збільшення зобов'язань	Виникає зменшення економічних вигод, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.
Витрати можуть бути достовірно визначені	Зменшення економічних вигод можна достовірно визначити
Витрати визначають витрати певного періоду одночасно визнанням доходу, для дотримання якого вони були здійснені	Витрати виконуються у звіті про прибутки та збитки на основі безпосереднього зв'язку між понесеними витратами та зробленим доходом від конкретних статей
Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом декількох періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами	Якщо очікується виникнення економічних вигод протягом кількох облікових періодів і їх зв'язок з доходом може бути визначений тільки в широких межах, витрати визнаються на основі процедур систематичного та раціонального розподілу.
Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох періодів, то витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами	Визначаються негайно, коли видатки не надають майбутніх економічних вигод або тоді та тією мірою, якою майбутні економічні вигоди, не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив у балансі
	Витрати визнаються також у Звіті про прибутки та збитки в тих випадках, коли виникають зобов'язання без визначення активу, як у випадку виникнення зобов'язань щодо гарантії продукції

Вимоги до розкриття інформації про витрати підприємств, викладені в П(С)БО 16 «Витрати», загалом відповідають концептуальним основам подання та складання фінансових звітів й міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та фінансовій звітності, а в деяких випадках дублюють їх.

Процес виробництва є основною стадією, на якій створюються матеріальні блага. Відбувається поєднання робочої сили із засобами виробництва, виготовляється новий продукт, що має натуральну форму і вартість. Виражені в грошовій формі поточні витрати, понесені в господарських

процесах, є собівартістю, яка виступає одними з основних показників діяльності підприємства.

Відповідно до П(С)БО 16 витратами за статтями калькуляції є: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. У зв'язку з тим, що класифікація витрат за статтями калькуляції є складовою організації управлінського обліку, а останній може організовуватися підприємством чи будівельною організацією самостійно, тобто незалежно від інструкцій, такий перелік може бути розширений.

Для визначення собівартості використовується спосіб, який називається калькуляцією. Калькуляція – система економічних розрахунків собівартості одиниці окремих видів придбаних запасів, виробничої і реалізованої продукції, виконаних робіт і наданих послуг. Калькуляція здійснюється у всіх господарських процесах [37].

Підприємство розробляє номенклатуру калькуляційних статей в залежності від специфіки його діяльності. У зв'язку з цим калькуляційними статтями витрат в будівництві можуть бути: матеріали, будівельні конструкції, основна заробітна плата робітників, додаткова заробітна плата робітників, нарахування на заробітну плату, витрати по утриманню будівельних машин і механізмів, втрати від браку, загальнодільничі витрати.

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31.12.2010 р. запропоновано використовувати наступні статті калькуляції: прямі матеріальні витрати, пряма заробітна плата робітників, відрахування на соціальні заходи, експлуатація будівельних машин і механізмів, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати.

Даний перелік може змінюватися в будівельних організаціях в залежності від специфіки їх діяльності. В окремих випадках калькуляційною статтею собівартості БМР можуть бути адміністративні витрати (якщо такі витрати безпосередньо пов'язані із об'єктами будівництва і їх відшкодування замовником передбачене в договорі підряду).

Елементами операційних витрат є матеріальні затрати, витрати на оплату праці [29], відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Згідно з Типовими положеннями з обліку витрат підприємств різних галузей економіки, які діяли до 2000 року, а в будівництві – до 2002 року, елементами витрат були ті самі елементи за виключенням того, що замість інших операційних витрат використовувався елемент «інші витрати», які за своєю структурою значно відрізнялися від інших операційних витрат. До набуття чинності П(С)БО 16 загальна сума за економічними елементами дорівнювала загальній сумі витрат за калькуляційними статтями. На сьогодні така рівність є неможливою, оскільки, витрати за економічними елементами включають в себе крім витрат, що відносяться на собівартість продукції ще й витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати). Витрати за калькуляційними статтями включають в себе лише витрати, які відносяться на собівартість продукції.

Класифікація витрат за економічними елементами відповідає на питання «скільки чого витрачено?», а за калькуляційними статтями – «куди понесені витрати?». Під виробничими витратами розуміють витрати понесені підприємством у зв’язку з здійсненням виробничого процесу (матеріали на проведення БМР, заробітна плата робітників, ін.). Невиробничі – це витрати пов’язані з утриманням соціальної сфери (заробітна плата працівників санаторіїв і профілакторій, стоматологічних кабінетів і інших об’єктів такої сфери, що знаходяться на балансі будівельних організацій), які обліковуються в основному на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Отже групування витрат за економічними елементами не залежно від галузей народного господарства дає можливість встановити потребу в основних та оборотних засобах, показує, скільки і яких засобів витрачено, незалежно від того, де вони вироблені і на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат. Також, оскільки класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислити собівартість окремих видів продукції та встановити обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства, то її

доповнюють класифікацією витрат за статтями калькуляції – в залежності від їх призначення та місця виникнення.

Витрати виробництва в залежності від його типу можуть обліковуватися різними методами (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Методи обліку витрат

Метод	Характеристика
Позамовний метод	Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Витрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного.
Попередільний метод	Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції. Середні витрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми витрат на кількість виробленої продукції.
Нормативний метод	Витрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції.
Фактичний метод	«Збирається» сума фактично понесених витрат.
Змішаний метод	Прямі витрати обліковують за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу.
Метод «директ-костинг»	Витрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі витрати.
Метод «стандарт-костинг»	Планові витрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік витрат за об’єктами не передбачається.
Метод «поглинутих» затрат	Загальні виробничі витрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства.

Кожен з методів має цілу низку як переваг, так і недоліків, кожне підприємство повинно самостійно підходити до вибору методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, який найбільш задовольняє функціонування підприємства та є прийнятним для галузі діяльності підприємства.

Однією із вагомих статей собівартості продукції будівельних підприємств є загальновиробничі витрати, які пов’язані з обслуговуванням будівельного процесу, утриманням будівельних машин та механізмів, обслуговуванням БМР. Згідно з п.16 П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. Підприємствам надане право самостійно встановлювати

перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, які слід відобразити в документі про облікову політику підприємства. Включення загальновиробничих витрат до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) залежить саме від такого розподілу [47].

До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехами, дільницями), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягів виробництва. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягів діяльності, прямих затрат тощо) виходячи з фактичної потужності виробництва у звітному періоді.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на управління виробництвом і обслуговування, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягів діяльності (наприклад, витрати на операційну оренду будівлі виробничого цеху) [45].

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» постійні загальновиробничі витрати розподіляються з використанням тієї ж бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягів діяльності, прямих затрат тощо), яка використовується і для розподілу змінних витрат. Але виходити при цьому необхідно не з фактичної, а з нормальної потужності виробництва, яка визначається підприємством самостійно і відображається в обліковій політиці.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини. П(С)БО 16 «Витрати» передбачена поетапна методика розподілу даного виду витрат, але кожне підприємство розробляє свій механізм, згідно специфіці діяльності. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції

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

У національній практиці виділяють наступні методи розподілу загальновиробничих витрат (рис. 1.3).

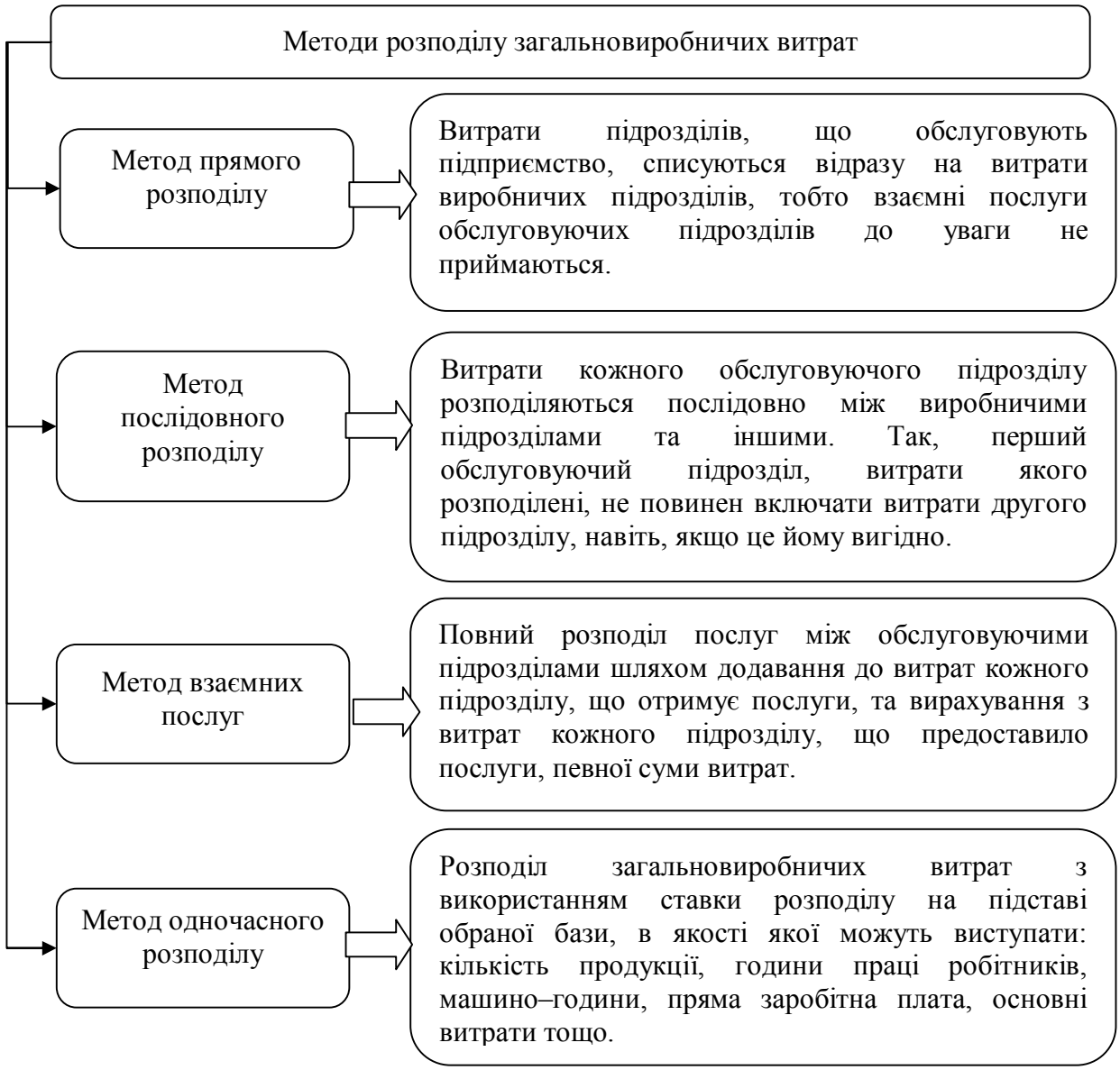


Рис. 1.3. Методи розподілу загальновиробничих витрат

До складу витрат основної діяльності підприємства включаються витрати, які відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» не включаються до собівартості реалізованої продукції, а списуються на витрати звітного періоду: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Таким чином, доходи та витрати формуються в бухгалтерському обліку відповідно до принципу відповідності, який передбачає визначення фінансового результату шляхом зіставлення доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду, понесеними для отримання цих доходів. Для підприємства є важливим метод визначення витрат, який повинен забезпечити найбільш оптимальне і точне відображення доходів у покупця і витрат у продавця товарів. Від вибору методу визначення витрат залежить і порядок ведення бухгалтерського обліку на підприємствах.

1.3 Передумови проведення аналізу витрат

Найважливішим принципом створення інформаційної бази аналізу витрат основної діяльності підприємства є забезпечення повноти інформації щодо досліджуваного об’єкта. На думку Л. В. Фролової, К. С. Хаврової, одним із способів формалізації аналізу поточних витрат підприємства є розробка організаційно-інформаційної моделі, яка поєднує дві основні складові економічного аналізу: організаційну та інформаційну [78].

Організаційно-інформаційна модель аналізу поточних витрат являє собою стислу характеристику його суб’єктів та об’єктів, мети і завдань, системи аналітичних показників, що визначають параметри об’єктів, інформаційної бази та методів і прийомів перетворення економічної інформації та узагальнення результатів аналізу. Організаційні питання, які вирішуються на рівні розробки методики аналізу витрат основної діяльності, стосуються характеристики його суб’єктів, об’єктів, мети, завдань та методичного забезпечення.

Інформаційні питання охоплюють побудову інформаційної бази аналізу: визначення джерел інформації, характеристику інформаційного забезпечення та розробку системи показників, за допомогою яких передбачається досліджувати об’єкти аналізу. Організаційно-інформаційна модель аналізу витрат основної діяльності складається з інформаційного забезпечення; організації процесу

планування; організації контролю; прийняття рішень; організації регулювання і аналітичного блоку (рис. 1.4).

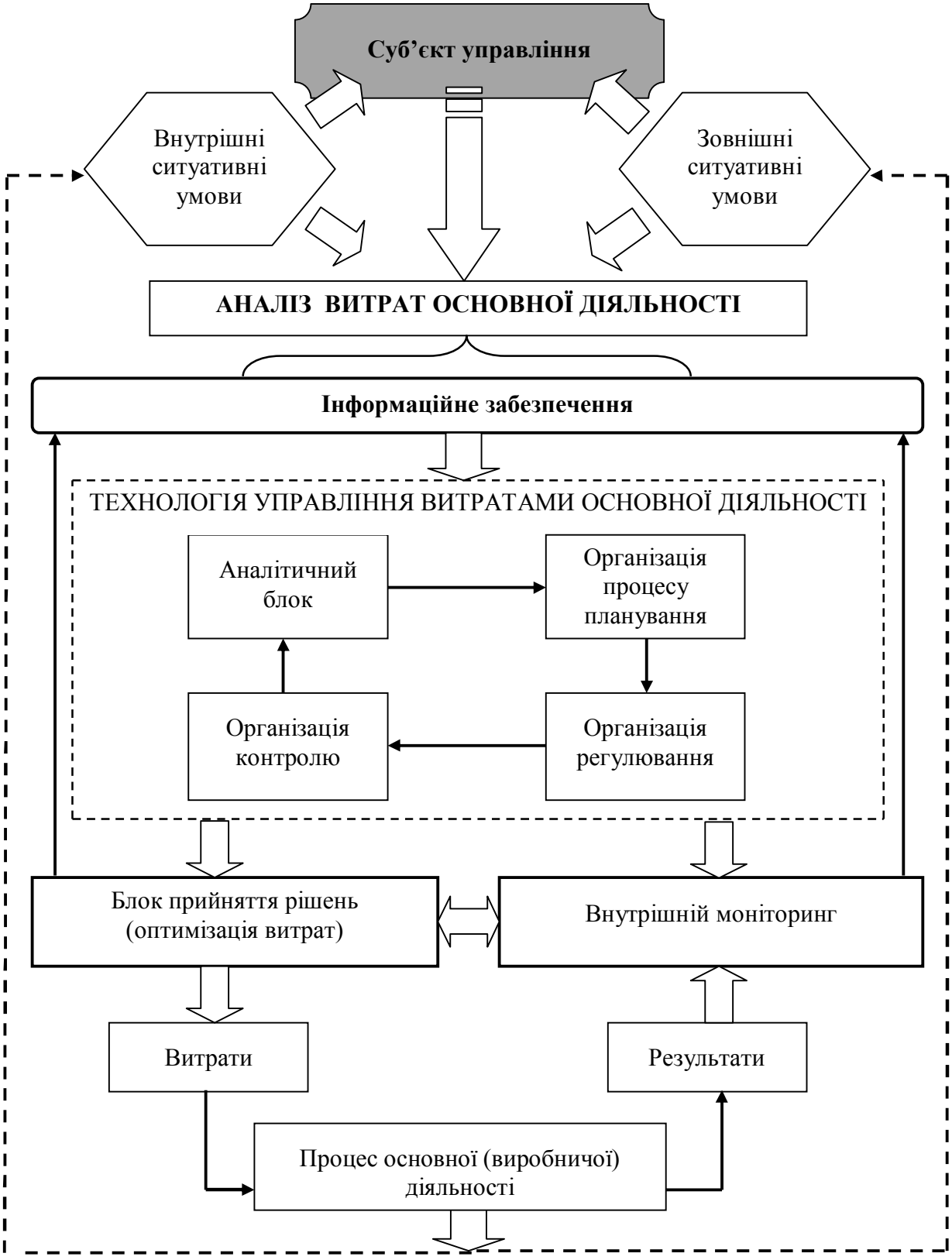


Рис. 1.4. Організаційно-інформаційна модель аналізу витрат основної діяльності підприємства

Аналіз витрат основної діяльності потребує серйозної інформаційної бази, яка включатиме велику кількість інформації: первинну і вторинну, документовану і недокументовану. Потреба в інформації визначається її призначенням і цільовим використанням [84].

Інформаційною основою проведення аналізу витрат основної діяльності підприємства є:

✓ форми бухгалтерської звітності (зокрема ф. №2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід») і Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма №1) в частині незавершеного виробництва);

✓ статистичні звіти (насамперед форми державної статистичної звітності «Звіт про діяльність підприємства, організації за рік», форма № 1-П, «Річний звіт підприємства (об'єднання) по продукції», форма 1-річна, а також місячні і квартальні звіти по продукції);

✓ регістри аналітичного і синтетичного обліку (журнали 5, 5А і відомість 5.1.);

✓ планові матеріали відповідного відділу і бухгалтерські дані про випуск, відвантаження і реалізацію продукції;

✓ аналітичні документи: відомість обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, матеріальний звіт, розрахунково-платіжна відомість, розрахункова відомість, журнал обліку роботи будівельних машин (механізмів), відомість результатів інвентаризації, відомість 5.1;

✓ первинні документи: лімітно-забірні картки, акти вибуття МШП, акт на списання інструментів, особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, акт-вимога на заміну матеріалів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картка складського обліку матеріалів, накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей, акт про витрату давальницьких матеріалів, інвентарний опис товарно-матеріальних цінностей, листок обліку простоїв, накопичувальна картка обліку виробітку, подорожній лист вантажного автомобіля, подорожній лист службового легкового автомобіля, товарно-транспортна накладна, рапорт-наряд про роботу

будівельної машини (механізму), рапорт про роботу будівельної машини (механізму), подорожній лист будівельної машини, акти інвентаризації, бухгалтерські довідки;

✓ головна книга в частині рахунків 23 «Виробництво», 80 »Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 »Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток»;

✓ накази, розпорядження, пояснювальні записки тощо;

✓ інші оперативні дані виробничої діяльності (див. детальніше у табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Джерела аналізу витрат основної діяльності

№ з/п	Шифр та назва рахунку	Документи і регістри
1	2	3
1.	23 «Виробництво»	Лімітно-забірні карти; акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів; накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів; матеріальний звіт; звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві у зіставленні з витрачанням, передбаченим виробничими нормами; табель обліку робочого часу; наряди; акт приймання виконаних підрядних робіт; довідка про вартість виконаних підрядних робіт; журнал-облік № 10-Б, журнал № 5, 5А, відомість 5 або відповідні машинограми, в яких ведеться аналітичний облік витрат діяльності.
2.	91 «Загальновиробничі витрати»	Змінний рапорт про роботу будівельної машини форми, подорожній лист будівельної машини форми, картка обліку роботи будівельної машини (механізму) форми, журнал обліку роботи машини (механізму) форми та ін.
	92 «Адміністративні витрати»	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, видатковий касовий ордер, накладна, рахунок, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт відремонтованих об’єктів, виписка банку; журнал № 5, 5А, відомість 5 або відповідні машинограми, в яких ведеться аналітичний облік витрат діяльності.
	93 «Витрати на збут»	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, видатковий касовий ордер, накладна, рахунок, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт відремонтованих об’єктів; журнал-облік № 10-Б, журнал № 5, 5А, відомість 5 або відповідні машинограми, в яких ведеться аналітичний

		облік витрат діяльності.

Не менш важливе значення мають первинні документи, пов’язані із здійсненням витрат, оборотні відомості з бухгалтерських розрахунків, на яких здійснюється аналітичний облік витрат (серед таких документів: відомість нарахування заробітної плати; звіти про відрядження (авансові звіти); довідка-розрахунок про нарахування амортизації необоротних активів загальновиробничого призначення та інші документи). Крім того у ході економічного аналізу витрат основної діяльності будівельної галузі застосовується великий масив нормативно-довідкової інформації: норми і нормативи, ставки, тарифи, матеріали обстежень, перевірок, спостережень, конструкторська і технологічна документація, а також планові дані – наприклад, кошторис (бюджет) операційних витрат [75].

Для досягнення поставленої мети в процесі аналізу вирішуються наступні завдання:

1) оцінка виконання планових показників витрат, вивчення динаміки і встановлення закономірностей їх зміни;

2) виявлення і дослідження причин відхилень від планового завдання;

3) факторний аналіз зміни показників витрат, виявлення непродуктивних витрат;

4) вивчення структури і динаміки витрат за елементами і калькуляційними статтями;

5) виявлення резервів зниження собівартості продукції та розробка заходів з їх мобілізації.

Розділяємо думку професора Є.В. Мниха, котрий вважає, що для досягнення мети економічного аналізу необхідно дотримуватися принципів системного, комплексного і кібернетичного підходів до аналізу [42].

Системний підхід передбачає дослідження об’єктів як системи, розкриття їх цілісності, виявлення багатьох видів зв’язків, зведення їх у єдину теоретичну систему. Комплексний підхід означає вивчення об’єктів як системи з точки зору формування інформації для прийняття управлінських рішень.

Комплексний підхід передбачає дослідження взаємозв'язку різних аспектів господарської діяльності на основі вивчення системи показників з метою отримання кінцевих результатів, визначення факторів, що їх зумовлюють, отримання інформації для обґрунтування управлінських рішень.

Комплексність економічного аналізу проявляється в трьох напрямах:

- по-перше, в процесі аналізу враховуються не лише економічні, а й технічні, соціальні, технологічні та інші фактори;

- по-друге, цілі аналізу перебувають у тісному зв'язку з цілями управління;

- по-третє, в багаторівневому аспекті аналізу.

Кібернетичний підхід передбачає розгляд об'єктів як системи, яка складається з елементарних перетворювачів інформації.

Отже, використовуючи зазначені джерела інформації та для досягнення поставлених завдань у третьому розділі розглянемо детальніше процедуру аналізу витрат основної діяльності.

Висновки до розділу 1

Таким чином, витрати (разом із доходами) являють собою найважливішу економічну категорію діяльності підприємства, що відіграють ключову роль в формуванні прибутку підприємства та дозволяють забезпечити підвищення ефективності виробництва. Чітке визначення витрат і розумна їх класифікація підвищують ефективність обліку, підсилюють його аналітичність й можливості виявлення резервів підвищення результативності виробничої і комерційної діяльності.

Доходи та витрати формуються в бухгалтерському обліку відповідно до принципу відповідності, який передбачає визначення фінансового результату шляхом зіставлення доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду, понесеними для отримання цих доходів. Для підприємства є важливим метод визначення витрат, який повинен забезпечити найбільш оптимальне і точне

відображення доходів у покупця і витрат у продавця товарів. Від вибору методу визначення витрат залежить і порядок ведення бухгалтерського обліку на підприємствах.

Неодмінною умовою збереження суб'єктами господарювання конкурентних позицій є не тільки зниження собівартості реалізованої продукції, але й пошук резервів формування стійкої конкурентної переваги за витратами. Серед основних причин нераціонального управління операційними витратами – відсутність комплексного аналітичного забезпечення управління витратами, адаптованого до господарської діяльності підприємства в оперативному та стратегічному аспектах. Така ситуація призводить до прийняття необґрунтованих управлінських рішень, нерозуміння механізму цільової собівартості та зниження прибутковості окремого підприємства. Це актуалізує дослідження проблем вдосконалення методичного забезпечення аналізу витрат операційної діяльності промислового підприємства у частині формулювання його завдань, виокремлення нових об'єктів аналізу витрат операційної діяльності, моделювання системи факторів та резервів мінімізації витрат у конкурентному середовищі, розширення меж інформаційної бази аналізу, поповнення інструментарію аналізу, удосконалення технології аналізу витрат операційної діяльності.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «МОНТАЖБУДСЕРВІС» ТА ПРОПОЗИЦІЇ З УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ НИМИ

2.1. Організація обліку витрат основної діяльності у ТОВ «Монтажбудсервіс»

Організація бухгалтерського обліку витрат на ТОВ «Монтажбудсервіс» ґрунтується на застосуванні загальноприйнятих у національній практиці передумов та принципів. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» у склад виробничої собівартості БМР включаються:

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

Як бачимо, в собівартість продукції включаються витрати, які безпосередньо пов’язані з виробництвом продукції і зумовлені технологією організацією виробництва, а в частині витрат на управління лише загальновиробничі витрати. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості встановлюються підприємством самостійно.

Собівартість продукції – являє собою грошовий вираз витрат на виробництво та реалізацію продукції. Це комплексний економічний показник, який об’єднує в собі витрати уречевленої праці (обладнання), та витрати на спожиті засоби виробництва, й витрати живої праці та витрати на заробітну плату працівників підприємства.

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов’язаних з виробництвом і збутом продукції, обчислення фактичної собівартості окремих видів та всієї продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів.

Дані обліку витрат використовуються для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних

підрозділів та підприємств в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків.

У зв'язку з цим повинно бути забезпечене повне зіставлення планових та звітних даних щодо складу і класифікації витрат, об'єктів і одиниць калькулювання, методів розподілу витрат за плановаными (звітними) періодами.

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється.

На рахунку 23, зокрема на субрахунку 231 «Основне виробництво» в ТОВ «Монтажбудсервіс» обліковуються прямі виробничі і загальновиробничі витрати по конкретних об'єктах будівництва.

У будівництві, як і в інших виробничих галузях народного господарства, є такий об'єкт обліку, як втрати від браку. Порядок списання таких втрат залежить від того, де, коли і ким був допущений або виявлений брак. Нині в будівництві брак враховується у двох його напрямах: брак, допущений в будівельному, тобто основному, виробництві; брак, допущений в підсобних і допоміжних виробництвах.

Для розуміння порядку відображення втрат від браку необхідно пам'ятати про те, що брак, допущений при виконанні будівельно-монтажних робіт, класифікується за такими ознаками:

1) брак будівельних конструкцій, матеріалів, деталей;

2) брак, допущений при виконанні будівельно-монтажних робіт.

До браку будівельних конструкцій, матеріалів, деталей належать усі матеріали, які використані в процесі виконання будівельно-монтажних робіт, але якість яких не відповідає вимогам стандартів, технічних умов. Облік такого браку залежить від того, де й коли такий брак був виявлений. Якщо невідповідність виявлена в процесі приймання вищезгаданих матеріальних цінностей, то сума втрат від браку, відповідно до Інструкції №291 і Плану

рахунків, враховується на рахунку 374 «Розрахунки за претензіями». А в разі якщо брак виявлений у процесі виконання будівельно-монтажних робіт, сума втрат включається в собівартість браку. При цьому треба врахувати, що в даному випадку сума матеріальних витрат на виконання будівельно-монтажних робіт, які були визнані браком, підлягає відшкодуванню за рахунок постачальників цих цінностей. Виходячи з цього суму податкового кредиту, нарахованого на вартість цих матеріальних цінностей, необхідно скоригувати.

До браку, допущеного при виконанні будівельно-монтажних робіт, належать будівельно-монтажні роботи, виконані з порушенням технології будівельного виробництва, роботи, що не відповідають проекту, роботи, виконані за неправильно складеною документацією. Це вважається браком самого будівельного підприємства.

Якщо будівельна організація займається виробництвом будівельних матеріалів для власних потреб і такі матеріали не відповідають стандартам і технічним умовам, такий брак вважається браком самого підприємства. У цьому разі будівельне підприємство саме несе втрати від браку, оскільки потрібні додаткові витрати на усунення нестач власного виробництва.

На деяких виробництвах особливість технологічного процесу може передбачати деяку кількість браку, який неминуче буде виникати. Він може виникати у випадку наприклад у разі переналаштування виробничого обладнання на новий вид продукції, у разі прогрівання такого обладнання або у разі його постійної роботи. Якщо підприємство знає, що брак неминучий і виникне у будь якому разі, то такий брак передбачають у технологічних картах на основі особливостей виробничого обладнання, матеріалів, які використовуються з урахуванням статистики виробництва та інших даних, які зможуть допомогти для достовірного прогнозування кількості бракованої продукції. У такому випадку брак не залежить від людського фактору. На деяких виробництвах технічно неминучий брак використовують як сировину для виробництва продукції. В такому випадку, якщо брак повністю використовується у процесі виробництва, то підприємству буде доцільно

взагалі не вираховувати вартість такого браку, тому що витрати на такий брак можуть бути незначними і не впливати істотно на облікові дані.

З іншого боку брак може виникати з вини працівника. Якщо ж у виникненні браку був задіяний людський фактор і можна визначити винну особу, то такий брак класифікують як такий, що виник внаслідок дій людей, які задіяні у процесі виробництва. Іноді підприємства, володіючи певною статистикою, встановлюють процент технічно неминучого браку і при визначенні вини працівника порівнюють фактичні показники браку з таким установленим процентом. Низький процент фактично бракованої продукції може бути підставою для преміювання працівників.

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок 24 «Брак у виробництві». Зрозуміло, що підприємство для виправлення недоліків несе певні витрати. Такі витрати зазвичай фінансуються через резерв гарантійних зобов'язань (субрахунок 473).

При створенні такого резерву в обліку визнаються витрати. Такі витрати відображаються на субрахунку 93 «Витрати на збут». Якщо підприємство знає про неминучий брак, то облікова політика підприємства може передбачати віднесення такого браку до складу виробничих витрат (рахунок 23) або загальновиробничих (рахунок 91) із застосуванням рахунку 24, який так і називається «Брак у виробництві».

У ТОВ «Монтажбудсервіс» рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» використовується для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах.

У будівництві цей рахунок активізується під час витрат на освоєння нової техніки та витрати на впровадження нових продуктів і технологій, характеризуються як «пускові витрати», бо такі витрати здійснюються до початку комерційного виробництва і тому економічну віддачу приносять у майбутньому, в міру здійснення потокового виробництва та реалізації продукції.

Простіше кажучи, освоєння виробництва нових видів продукції передбачає понесення витрати, на перевірку готовності нового виробництва, цехів та агрегатів, до введення їх в експлуатацію шляхом комплексного випробування (під навантаженням) усіх машин та механізмів (експлуатаційна перевірка) з пробним випуском продукції, передбаченої проектом, та налагодженням устаткування, витрат на зарплату персоналу, що здійснює освоєння нових технологічних процесів і техніки, витрат на певні виробничі запаси (або інші матеріали, напівфабрикати тощо), які використовуються в процесі освоєння виробництва, витрат на оплату послуг сторонніх організацій та інших витрат, необхідних для впровадження нових продуктів і технологій.

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

У будівництві узагальнення загальновиробничих витрат здійснюється на субрахунку 912 «Загальновиробничі витрати». З кредиту цього субрахунку вони списуються у дебет субрахунку 231 «Основне виробництво» та включаються у собівартість за договором підряду. Базою розподілу загальновиробничих витрат можуть бути: сума усіх прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт; сума прямих витрат на оплату праці на виконання будівельно-монтажних робіт; трудозатрати на виконання будівельно-монтажних робіт (нормативні або фактичні); відпрацьований на будівництві об’єкта будівельними машинами і механізмами час тощо.

У структурі 91 рахунку окремою складовою виступають поточні витрати, які пов’язані із утриманням будівельних машин і механізмів. Вони зазвичай відображаються на аналітичному рахунку 911.

Оперативність та своєчасність обліку усіх витрат виробництва залежить від чітко налагодженої та організованої обробки первинної документації. Адже

первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для їх відображення в бухгалтерському обліку.

У табл. 2.1. наведено первинні документи, якими оформляються операції з обліку витрат виробництва.

Таблиця 2.1

Первинні документи з обліку витрат виробництва

Стаття витрат	Документ
Амортизація основних засобів	Розрахунок амортизації основних засобів
Оренда виробничого обладнання	Договір, платіжне доручення, акт про надання послуг
Оренда приміщення виробничого призначення	Договір, платіжне доручення, акт про надання послуг
Поворотні відходи виробництва	Накладна на внутрішнє переміщення
Оплата праці робітникам виробництва	Табель обліку використання робочого часу, розрахунково–платіжна відомість
Внески на соціальні заходи виробничих працівників	Бухгалтерська довідка-розрахунок відрахувань єдиного соціального внеску
Інструмент	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів, акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів
Матеріальні виробничі витрати	Рахунок-фактура, платіжне доручення, накладна, податкова накладна, акт про приймання матеріалів
Опалення	Договір, рахунок-фактура, податкова накладна, платіжне доручення
Електроенергія	Договір, рахунок-фактура, податкова накладна, платіжне доручення
Водопостачання	Договір, рахунок-фактура, платіжне доручення

На ТОВ «Монтажбудсервіс» облік матеріальних виробничих витрат оформляють такими первинними документами, як рахунок-фактура, платіжне доручення, накладна, податкова накладна. Проте підприємство не використовує жодного первинного документа для відображення передачі матеріалів у виробничий процес безпосередньо на будівельному майданчику щоденно,що є значним недоліком, адже відсутнє документальне підтвердження здійснення даної операції.

Первинні документи, що підтверджують витрати, надходять до бухгалтерії разом з виробничим звітом, і головний бухгалтер, обробляючи інформацію, вводить її в комп'ютер з використанням програми «1С: Підприємство», з розподілом цих витрат по витратних аналітичних рахунках. При цьому кореспонденція складається автоматично, бухгалтер тільки вказує вид витрат.

У процесі операційної діяльності підприємства ТОВ «Монтажбудсервіс» виникають витрати, які не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг). Такі витрати підлягають відображенню у складі того звітного періоду, у якому вони відбулися (витрати періоду):

– адміністративні витрати;

– витрати на збут;

– інші операційні витрати;

– витрати на утримання не задіяних для виконання договору підряду будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів.

Зазначені витрати відображуються у складі витрат того звітного періоду, в якому були здійснені.

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

Адміністративні витрати – загальногосподарські витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. Облікова політика ТОВ «Монтажбудсервіс» передбачає щодо адміністративних витрат наступні положення:

– нарахування амортизації основних засобів адміністративного призначення здійснювати прямолінійним методом;

– оплата праці працівників адміністрації здійснюється за схемами посадових окладів (відповідно до колективного договору). Щодо витрат на відрядження працівників підприємства, то в обліковій політики зазначено, що на підприємстві застосовують передбачені чинними нормативними актами

граничні норми добових на службові відрядження та строки звітування за витрачання коштів.

Для обліку адміністративних витрат на ТОВ «Монтажбудсервіс» призначений рахунок 92 «Адміністративні витрати». Операції з обліку адміністративних витрат оформляються первинними документами, які наведені в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Первинні документи з обліку адміністративних витрат ТОВ «Монтажбудсервіс»

Стаття витрат	Документ
Амотризація нематеріальних активів, основних засобів, НМА	Розрахунок амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів
Оренда адміністративних споруд	Договір, платіжне доручення, акт про надання послуг
Банківські витрати	Договір, платіжне доручення
Оплата праці адміністрації	Табель обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжна відомість
Внески на соціальні заходи	Бухгалтерська довідка-розрахунок сум єдиного соціального внеску
Витрати на відрядження	Наказ про відрядження, авансовий звіт
Інформаційно-консультаційні послуги	Рахунок-фактура, платіжне доручення, акт про надання послуг
Канцелярські витрати	Рахунок-фактура, платіжне доручення, накладна, податкова накладна
Матеріальні витрати	Рахунок-фактура, платіжне доручення, накладна, податкова накладна
Страхування	Договір, платіжне доручення
Поштові витрати	Чек
Телефонні розмови	Рахунок, платіжне доручення, акт про надання послуги
Юридичні послуги	Рахунок-фактура, платіжне доручення, акт про надання послуг
Інші витрати	Рахунок-фактура, платіжне доручення, акт про надання послуг

Витрати, які пов’язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) і які не включаються до собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг належать до витрат на збут. Статті витрат на збут та їх зміст наведені в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Статті витрат на збут ТОВ «Монтажбудсервіс» та їх зміст

Стаття витрат	Зміст витрат

1	2
Амортизація	Нарахована амортизація виставкового стенду, сайту, зовнішньої реклами на сітілайтах
Ремонт та покращення ОЗ	Витрати на ремонт та покращення ОЗ

Продовження таблиці 2.3

1	2
Рекламні послуги	Витрати на рекламні послуги в газеті «RIA», Google; кур'єрські послуги.
Витрати митниці	Витрати на оформлення вантажно-митної декларації, оформлення сертифіката відповідності.
Витрати на відрядження	Витрати на відрядження працівників відділу збуту.
Інші витрати на збут	Витрати на отримання довідки про відсутність справи про банкрутство, щорічні членські внески та ін.

Віднесення статей витрат на ТОВ «Монтажбудсервіс» до витрат на збут відповідає П(С)БО 16 «Витрати». Витрати, пов'язані зі збутом продукції (товарів), відображаються протягом звітного періоду на рахунка 93 «Витрати на збут».

Здійснення витрати на збут підтверджуються первинними документами, які наведені в табл. 2.4.

Таблиці 2.4

Первинні документи з обліку витрат на збут ТОВ «Монтажбудсервіс»

Стаття витрат	Документ
1	2
Амортизація	Розрахунок амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів
Ремонт та покращення ОЗ	Акти приймання-здачі відремонтованих реконструйованих ОЗ, Договір, платіжне доручення, акт про приймання-передачу наданих послуг них та модернізованих об'єктів
Рекламні послуги	Рахунок-фактура, платіжне доручення
Витрати митниці	Вантажно-митна декларація
Витрати на відрядження	Наказ про відрядження, авансовий звіт
Товаро-транспортні послуги	Товаро-транспортна накладна, акт виконаних робіт
Оренда складських приміщень	Договір, платіжне доручення, акт про надання послуг
Інші витрати на збут	Рахунок-фактура, платіжне доручення, акт про надання послуг

На підприємстві також використовується рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», на якому акумулюються витрати, що не увійшли до попередньо зазначених витрат.

В табл. 2.5 наведено статті інших витрат операційної діяльності.

Таблиця 2.5

Статті інших витрат операційної діяльності ТОВ «Монтажбудсервіс»

Стаття витрат	Зміст витрат	Зауваження
Податки, збори та обов'язкові платежі	Витрати на сплату податків, зборів і обов'язкових платежів.	Відповідно до П(С)БО 16 відносяться на рахунок 92 «Адміністративні витрати»
Операційна курсова різниця	Операційна курсова різниця	–
Послуги інтернету	Витрати на користування послугами інтернету.	Відповідно до П(С)БО 16 відносяться на рахунок 92 «Адміністративні витрати»
Штрафи, пені неустойки	Витрати на сплату штрафів, пені, неустойки.	–
Витрати на інформаційне забезпечення	Витрати на інформаційне супроводження.	Відповідно до П(С)БО 16 відносяться на рахунок 92 «Адміністративні витрати»
Інші витрати	Інші витрати, які не включаються в перелік	Використовується, як «кошик» для невизначених витрат.

В наказі про облікову політику ТОВ «Монтажбудсервіс» зазначено, що підприємство нараховує резерв сумнівних боргів виходячи з абсолютної суми сумнівної заборгованості, використовуючи метод класифікації дебіторської заборгованості. Однак, дослідження фінансової звітності підприємства показує, що такий резерв не створюється. Вважаємо, що відсутність резерву є порушення чинного законодавства.

Відповідно до статуту ТОВ «Монтажбудсервіс» здійснює зовнішньоекономічну діяльність, в процесі якої виникають курсові різниці. Втрати від операційних курсових різниць відображається на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» [46].

Для оформлення інших операційних витрат використовують наступні первинні документи: авансовий звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт відремонтованих об'єктів, порівняльна відомість, акт інвентаризації, інвентаризаційний опис.

Таким чином, проаналізувавши організацію обліку витрат підприємства ТОВ «Монтажбудсервіс» бачимо, що витрати операційної діяльності

підприємства включають витрати виробництва, адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати. Витрати, що були здійснені протягом звітного періоду і сформували виробничу собівартість продукції відносяться до витрат виробництва. Собівартість продукції ТОВ «Монтажбудсервіс» складається з: прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці та соціального страхування, амортизації основних засобів, оренди виробничого приміщення та обладнання, прямих витрат, отриманих робіт і послуг, що безпосередньо відносять до забезпечення виробничого процесу. Однак при дослідженні організації обліку було виявлено відхилення від норм виробничих витрат.

До складу адміністративних витрат підприємство включає: амортизацію основних засобів, нематеріальних активів, витрати на зв'язок, плату за розрахунково-касове обслуговування, витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу, витрати на страхування, юридичні послуги та інші витрати. Адміністративні витрати зазвичай не включаються до собівартості виготовленої продукції, а списуються на витрати звітного періоду.

Витрати, які пов'язані з реалізацією готової продукції (товарів, робіт, послуг) відносяться до витрат на збут. До таких витрат підприємство відносить витрати на рекламні послуги, витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом та інші витрати на збут. Витрати на збут, як і адміністративні витрати є витратами звітного періоду і до складу собівартості продукції не включається.

До собівартості виробленої продукції ТОВ «Монтажбудсервіс» не включає також інші операційні витрати, які включають: витрати на сплату податків, зборів, послуг інтернету, операційну курсову різницю, витрати на сплату штрафів, неустойок, пені, витрати на інформаційне забезпечення та інші в кінці звітного періоду списуються на витрати періоду [48].

Всі витрати основної діяльності підприємства визнаються на підставі первинних документів і відображаються на синтетичних рахунках за допомогою електронно-обчислювальної техніки, що значно полегшує роботу бухгалтерії.

2.2. Методика обліку витрат основної діяльності у автоматизованій формі

Застосування комп'ютерів вносить значні зміни в організації обліку: у використанні електронних носіїв первинної інформації і електронних первинних документів, в автоматичному формуванні первинних документів. Сучасна комп'ютерна форма обліку базується на використанні: персональних комп'ютерів; одного центрального комп'ютера (серверу) і терміналів для ведення даних; об'єднання персональних комп'ютерів в локальну мережу (для обліку даними між різними ділянками бухгалтерського обліку); об'єднання персональних комп'ютерів в локальну мережу з одним, або кількома потужними комп'ютерами (серверами) та обов'язковий вихід до Інтернету із використанням хмарних сховищ. Застосування комп'ютерів та спеціалізованих бухгалтерських програм автоматизувало робоче місце бухгалтера і підняло на новий рівень процес реєстрації господарських операцій [81].

Введення в практику автоматизованих інтегрованих систем обліку, і розподілених систем обробки даних дозволяє комплексно вирішувати завдання не тільки з обліку, але і аналізу, контролю. За допомогою таких систем можна здійснювати оцінку фактичного стану підприємства, а також прогнозувати і моделювати управлінські рішення [7].

Умовою функціонування обліку в умовах автоматизованої системи обліку витрат є формування початкової необхідної інформації з обліку виробничих витрат, пізніше – готової продукції і її реалізації (рис. 2.1).

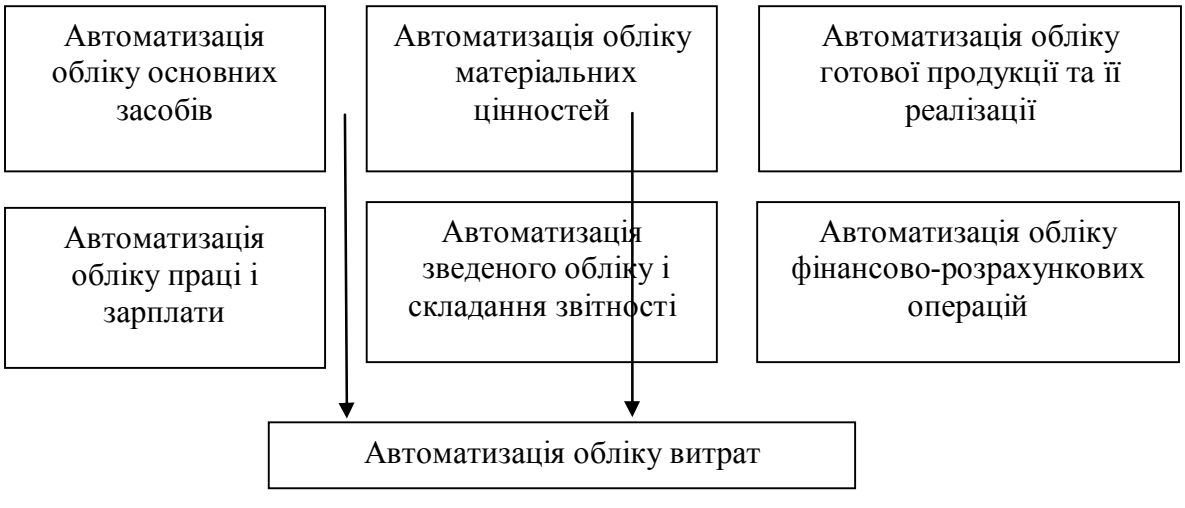


Рис. 2.1. Процес обліку витрат у автоматизованій системі обліку

Основним завданням автоматизації обліку витрат на виробництві є: контроль за правильним використанням сировини, матеріалів, палива та енергії, фондів заробітної плати; за своєчасним і достовірним відображенням фактичних витрат на виробництво і реалізацію продукції; за дотримання установлених норм витрат на обслуговування виробництва, правильне складання калькуляцій та виявлення резервів скорочення витрат.

Розглянемо порядок формування собівартості випуску продукції у програмному продукті «BAS Бухгалтерія ПРОФ», який встановлено та використовується на досліджуваному підприємстві. Даний програмний продукт забезпечує зрозумілий облік відповідно до законодавства та потреб бізнесу, економію часу при проведенні розрахунків з контрагентами, швидке оформлення документів і господарських операцій, реєстрацію податкових документів, ефективну підтримку користувачів в поєднанні з високим комфортом роботи. Розглянемо порядок відображення інформації про собівартість у даній програмі.

Формування планової калькуляції. Оцінити планову вартість прямих виробничих витрат можна за допомогою контекстного звіту «Вартість матеріалів і робіт», який формується для: ресурсних специфікацій; замовлень на виробництво.

Для більш точної і повної оцінки планової собівартості виробу, а також для план-фактного аналізу собівартості використовується документ «Планова калькуляція». Планова калькуляція формується на об’єкт калькуляції:

- Виріб (або робота);
- Ресурсна специфікація;
- Позиція замовлення на виробництво.

Відповідно, формування документа «Планова калькуляція» виконується наступними способами:

■ З номенклатурної картки виробу в розділі «Забезпечення і виробництво» – «Виробництво» на закладці »Планові калькуляції»;

■ З «Ресурсної специфікації» по команді панелі навігації форми «Планові калькуляції»;

■ З «Замовлення на виробництво» по команді панелі навігації форми «Планові калькуляції».

Для об’єкта калькуляції в будь-який момент часу визначається одна застосовувана планова калькуляція: найбільш точна і найновіша. Наприклад, при підборі калькуляції для позиції замовлення на виробництво найбільший пріоритет має найновіша калькуляція, задана для рядка замовлення. Період дії повинен включати дату потреби за рядком замовлення. Якщо така калькуляція не визначена, то застосовується калькуляція для ресурсної специфікації, вибраної в замовленні. Найменший пріоритет має калькуляція, задана для виробу.

Базові параметри документа «Планова калькуляція» [86] наведені на закладці «Основне»:

■ прапорець «Кілька виробів (специфікацій, позицій)» – надає можливість скласти єдину калькуляцію для декількох об’єктів. Якщо прапорець встановлений, то об’єкти калькуляції зазначаються за гіперпосиланням в окремому вікні з табличній частині;

■ прапорець «Уточнювати до матеріалів, видів робіт і статей витрат» визначає точність складання калькуляції:

□ якщо знято, то з точністю до статті калькуляції;

□ якщо встановлено, то статті калькуляції деталізуються до конкретних номенклатурних витрат, трудовитрат, статей непрямих виробничих витрат.

■ «Калькуляційна одиниця» – кількість виробів, на яку складається планова калькуляція. Якщо об’єктом калькуляції є виріб, то калькуляційна одиниця явно зазначається в шапці документа. Якщо об’єктом калькуляції є ресурсна специфікація або позиція замовлення, то калькулюється весь вихід по специфікації або рядку замовлення;

■ «Вид ціни матеріалів і відходів» – вид ціни, який буде використовуватися за замовчуванням для зворотних відходів і матеріалів при детальній калькуляції.

Інші закладки документа використовуються для складання калькуляції. Ці закладки можуть бути заповнені автоматично по кнопці Заповнити за ресурсною специфікацією.

На закладці «Статті калькуляції» заповнюється список статей калькуляції, в розрізі яких виконується розрахунок планової собівартості випуску (формується повна виробнича собівартість). Порядок проходження статей встановлюється вручну стрілками управління. Для кожної статті калькуляції визначається спосіб заповнення: фіксованим значенням; за формулою, що містить в якості параметрів суми за іншими статтями калькуляції; за детальними записами – номенклатурними витратами, трудовитратами, статтями непрямих виробничих витрат, перерахованими на інших закладках документа. Для розрахунку по детальних записах потрібно включити прапорець «Уточнювати до матеріалів, видів робіт і статей витрат».

Для різних статей калькуляції можуть використовуватися різні способи заповнення. Так, суми прямих матеріальних витрат і відрядної оплати можна розрахувати «По детальних записах», а суму загальновиробничих витрат «По формулі», що включає статті прямих витрат.

Детальні записи при включеному прапорі «Уточнювати до матеріалів, видів робіт і статей витрат» зазначаються на закладках:

«Зворотні відходи» – зазначаються матеріальні позиції, які підлягають поверненню на склад. Суми по статтях калькуляції з типом витрат «Зворотні відходи» враховуються зі знаком «-», так як зворотні відходи зменшують собівартість продукції;

«Матеріали та роботи» – зазначається потреба в номенклатурних (матеріали, роботи) витратах. Вартісна оцінка задається вручну або заповнюється за вибраним в шапці документа видом цін;

«Трудовитрати» – види робіт співробітників (відрядних робіт) включаються в необхідній кількості за встановленими для них розцінками;

«Статті витрат» – зазначаються постатейні витрати з варіантом розподілу «На виробничі витрати» Вони задаються фіксованою сумою або розраховуються за формулою.

Для кожного детального запису на цих закладках обов'язкове зазначення «Статті калькуляції».

Документ «Планова калькуляція» управляється через статуси документа. Його друкована форма може затверджуватися відповідно до внутрішніх регламентів підприємства.

При проведенні план-фактного аналізу за допомогою звіту «Планова і фактична собівартість випущеної продукції» відбувається порівняння кількісних і вартісних показників планової калькуляції і даних, отриманих при розрахунку собівартості за фактичними витратами. Підбір використовуваної планової калькуляції відбувається автоматично. Звіт рекомендується використовувати після розрахунку собівартості в кінці звітного періоду.

Даний програмний продукт дозволяє обрати один із таких варіантів розрахунку собівартості, який є обов'язковим кроком для формування фінансового результату підприємства: «Попередній розрахунок» чи «Фактичний розрахунок».

Важливим етапом у формуванні собівартості у будівництві є вибір виконавців БМР, які беруть участь у роботах на конкретному об'єкті будівництва.

Бригада формується з фізичних осіб (використовується однойменний список) для колективного виконання будь-якого виду робіт. Список бригад задається в робочому місці «Виробництво» – «Трудовитрати» – «Формування складів бригад». Склад бригад визначається документами «Формування складу бригади» (створюється в рамках зазначеного робочого місця) і діє з дати, зазначеної в документі. Включення фізичних осіб до складу бригади виконується без обмеження у виборі організації та підрозділу, в які учасник

бригади прийнятий на роботу, без урахування системи оплати праці, встановленої для працівника. Для кожного учасника в складі бригади можна задати свій коефіцієнт трудової участі [48].

Для закриття робіт на окремого співробітника повинна бути сформована бригада, що складається з нього одного. Склад бригад може уточнюватися безпосередньо в процесі виробництва.

Вибраний для кожної організації метод можна зберегти в «Регламентований облік» – «Настройки та довідники» – «Регламентований облік» – «Облікові політики».

При створенні нового документа «Розрахунок собівартості товарів» метод розрахунку буде вибиратися згідно з даними настройки, але при бажанні його можна змінити вручну. Якщо розрахунок собівартості проводиться для групи організацій, то метод оцінки вартості є загальним для всіх організацій. Для організацій, що використовують механізм міжфірмових продажів, розрахунок собівартості треба проводити разом. Для відображення в бухгалтерському обліку використовуються дані фактичного виду розрахунку собівартості. Фактичний розрахунок собівартості виконується в рамках робочого місця «Фінансовий результат і контролінг» – Закриття місяця, яке об’єднує всі дії з закриття звітного періоду.

Вважаємо за необхідне наголосити, що такий документ, як калькуляція собівартості продукції, не належить до первинних документів у розумінні Закону про бухоблік, бо не містить усіх обов’язкових реквізитів, передбачених ст. 9 Закону про бухоблік, не відображає відомостей про господарську операцію. Калькуляція собівартості продукції за своїм призначенням не відповідає ознакам первинного документа, позаяк не фіксує будь-яку господарську операцію, розпорядження або дозвіл на проведення господарської операції (лист Мінфіну від 15.02.2013 р. №31-08410-07/23-357/246) [36].

Первинними документами, що підтверджують собівартість продукції, є документи, які підтверджують витрати щодо кожної статті калькуляції,

включаючи виробничі та загальновиробничі витрати. Наприклад, витрати на матеріали та інші ТМЦ підтверджуються накладною, яка підтверджує передачу матеріалів зі складу до цеху. Така накладна може складатися за формою №М-11 або за іншою формою, зручнішою для підприємства, але за наявності усіх обов'язкових реквізитів, передбачених ст. 9 Закону про бухоблік. Аналогічно списуються всі ТМЦ, витрачені на виробничі та загальновиробничі потреби (МШП, інструменти, запасні частини тощо).

Актом підтверджується фактичне витрачання запасів (матеріалів та інших ТМЦ) на виробництво. У цьому акті зазначаються, зокрема, найменування використаних запасів, їх кількість, облікова ціна та сума в розрізі кожного найменування, для виготовлення якого вони витрачені.

Витрати на оплату праці працівників, зайнятих виробництвом, та на сплату ЄСВ на цю зарплату підтверджуються відомістю про нарахування зарплати, витрати на комунальні та інші послуги сторонніх організацій – актами від постачальників послуг, витрати на амортизацію основних засобів – відомостями нарахування амортизації тощо. Аналогічно підтверджуються загальновиробничі витрати. Усі ці первинні документи є у наявності у електронному вигляді у «BAS Бухгалтерія ПРОФ», M.E.Dok з відповідними електронними підписами та у паперових екземплярах (тих контрагентів, що не використовують електронний документооборот).

Документом, що підтверджує правомірність застосування на підприємстві відповідного методу калькулювання собівартості продукції, є наказ про облікову політику підприємства, параметри якого також внесені в базу BAS Бухгалтерія ПРОФ. Таким чином, власне собівартість продукції підтверджується первинними документами щодо здійснення витрат на її виробництво за кожною статтею калькуляції. Іншого способу для достовірного визначення собівартості немає.

2.3. Пропозиції з удосконалення управління витратами підприємств

Важливим етапом у діяльності підприємства на думку Данилюк М. О. є управління витратами – процес планування, організації і контролю за витратами на виробництво всієї продукції і собівартості окремих виробів, виявлення резервів її зниження [15].

Нами було проведено аналіз діючої у ТОВ «Монтажбудсервіс» системи управління витратами та виявлено наступне:

- Організація обліку витрат на підприємстві відповідає сучасним системам управління операційними витратами, є створена інформаційна база (це необхідно для того, щоб правильно та вчасно зреагувати на зміни витрат на підприємстві і відповідно до цього прийняти необхідні рішення).
- Проводиться нормування витрат (для того, щоб визначити граничні розміри окремих видів витрат).
- Аналіз витрат не проводиться систематично (це дасть змогу підприємству оцінити стан витрат, а також оцінити ступінь їх раціоналізації).

Одним із завдань, що сприяє ефективному функціонуванню підприємства, є оптимізація витрат. Провівши дослідження діяльності досліджуваного підприємства можна запропонувати наступні заходи щодо оптимізації його витрат:

1. Підвищення технічного рівня виробництва, яке забезпечується впровадженням нової, прогресивної технології, застосуванням нових видів сировини і матеріалів; використанням інноваційної техніки та обладнання; автоматизацією і механізацією виробничих процесів.

2. Вдосконалення організації виробництва і праці за рахунок зміни форм і методів праці, вдосконалення апарату управління, скорочення витрат на нього, а також зниження транспортних витрат.

3. Зміна обсягу і структури продукції. Це зміна номенклатури і асортименту; зниження матеріаломісткості і трудомісткості продукції.

4. Поліпшення використання природних ресурсів, застосування більш дешевих матеріалів, повторне їх використання, безвідходні технології виробництва.

5. Введення і освоєння нових цехів, виробництв і виробничих одиниць, диверсифікація виробництва.

6. Використання альтернативних методів зниження витрат: розмежування витрат на виробництво нестандартної продукції і продукції вищої якості; застосування єдиної системи калькулювання витрат на всіх стадіях життєвого циклу продукції; чітке виділення витрат на управління, підготовку і оновлення процесу виробництва і т.д.

7. Вивчення причин браку та зниження собівартості за рахунок скорочення втрат від браку і інших непродуктивних витрат, що дасть можливість скорочення і більш раціонального використання відходів виробництва.

У процесі управління витратами основна увага зосереджується на мінімізації їх загального обсягу. А це можливо в тому випадку, коли підприємство проводитиме ефективну управлінську політику, яка повинна враховувати як внутрішні, так і зовнішні фактори взаємодії управління виробництвом (рис. 2.2).

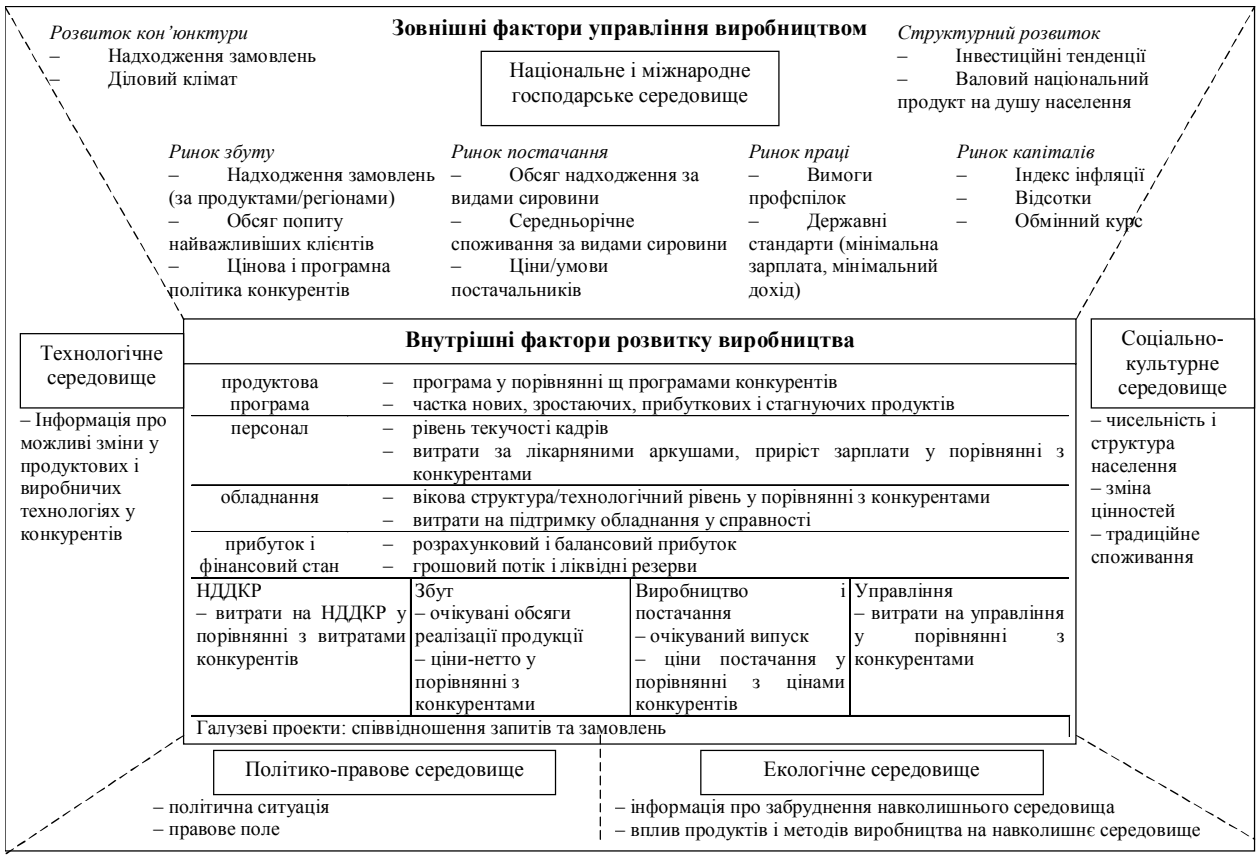


Рис. 2.2. Взаємодія зовнішніх і внутрішніх факторів управління витратами в системі управління виробництвом

Для калькулювання продукту на основі попроцесного обліку витрат у невиробничих підрозділах (місцях їх виникнення) вдалося ідентифікувати декілька процесів.

Логічно взаємопов'язані процеси різних місць виникнення витрат було поєднані в ланцюжки головних процесів.

Таким чином, це дозволяє запропонувати ієрархію процесів, які є базою попроцесного обліку витрат і основою управління за процесами (рис. 2.3).

Рис. 2.3. Види підпроцесів для цілей обліку витрат

Управлінський облік пропонує три типи систем обліку відповідальності:

- функціонально орієнтовану;
- орієнтовану на процеси, або діяльність;
- стратегічно орієнтовану.

Методи обліку витрат на промислових підприємствах в основному обумовлені характером і складністю виробництва, номенклатурою продукції, що виробляється, тривалістю виробничого циклу, а також наявністю і складом незавершеного виробництва [52].

Нами проаналізовано відхилення витрат, що виникають при виробництві продукції, і за результатами аналізу запропоновано перелік відхилень за гнучким бюджетом з альтернативними назвами, який можна використовувати на практиці. Змінні витрати розраховуються за вартісним та кількісним вимірами (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Кількісне і вартісне вимірювання витрат

Стаття витрат	Вартісне вимірювання	Кількісне вимірювання
Матеріали	Відхилення за ціною (на основі використання)	Кількісне відхилення
		Відхилення за використанням
	Відхилення за ціною закупівлі (на основі закупівлі)	Відхилення за ефективністю
Праця	Відхилення за ціною	Кількісне відхилення
	Відхилення за ставкою	Відхилення за використанням
		Відхилення за ефективністю
Змінні накладні витрати	Відхилення за ставкою	Кількісне відхилення
	Відхилення за витрачанням	Відхилення за використанням
		Відхилення за ефективністю
Постійні накладні витрати	Відхилення за ціною	Не застосовується
	Відхилення за витрачанням	Не застосовується
	Відхилення за гнучким бюджетом	Не застосовується

З точки зору процесного підходу, управління витратами розглядається як процес, що охоплює всі сторони управління виробництвом. Менеджмент витрат доцільно розглядати як відособлений вид управління, що дозволяє визначити місце і роль управління витратами підприємств в системі управління підприємством (рис. 2.4).

В умовах економічної зацікавленості в кінцевих результатах діяльності підприємствам потрібна побудова такої системи управління витратами, виконання таких функцій, які були би спрямовані на підвищення ефективності використання ресурсів. Вирішення завдання організації системи управління витратами передбачає реорганізацію всієї системи управління [79].

До неї, мають входити дві підсистеми:

- зовнішня – фінансова, що забезпечує облік майна, виявлення результатів діяльності підприємства та складання звітів;

➢ внутрішня – управлінська, що забезпечує вирішення управлінських завдань на основі одержання оперативної, своєчасної, достовірної інформації про витрати і результати в цілому по підприємству та його окремих ділянках.

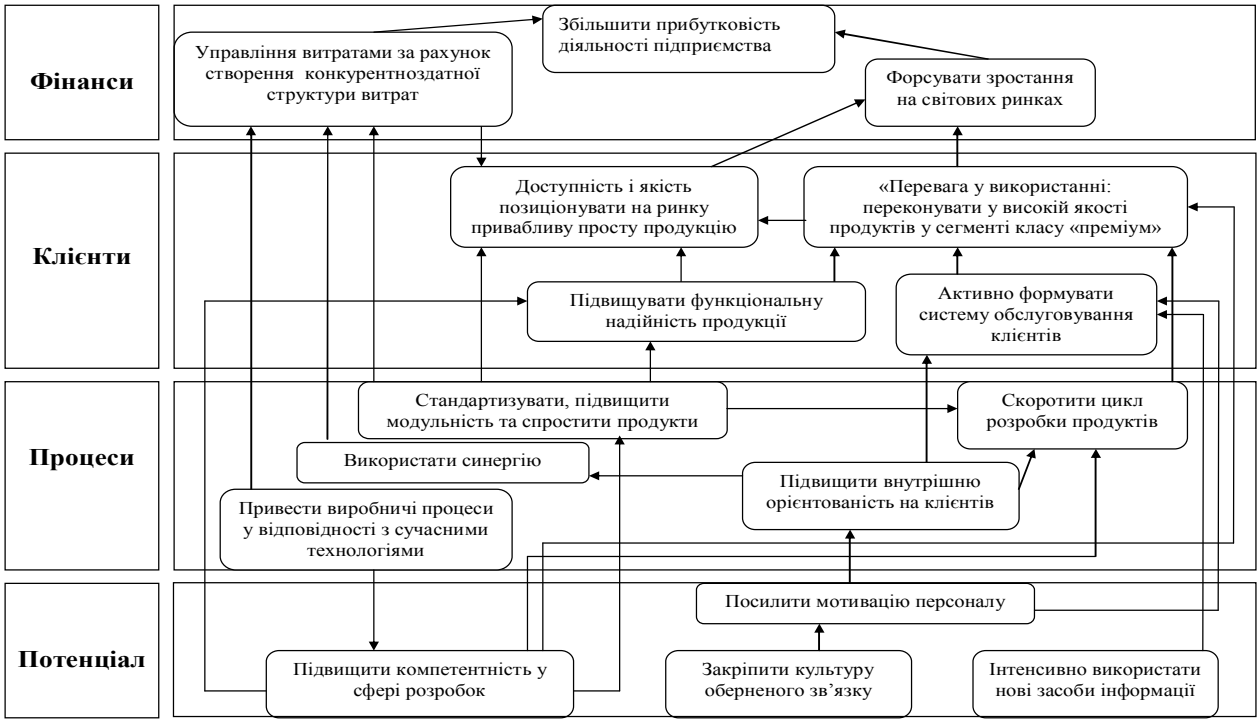


Рис. 2.4. Складові управління витратами підприємств у системі управління виробництвом

Тому, критичний аналіз наукових підходів дозволив визначити критерії управління ефективністю та основні елементи організаційно-інформаційної моделі комплексної системи управління витратами (рис. 2.5).

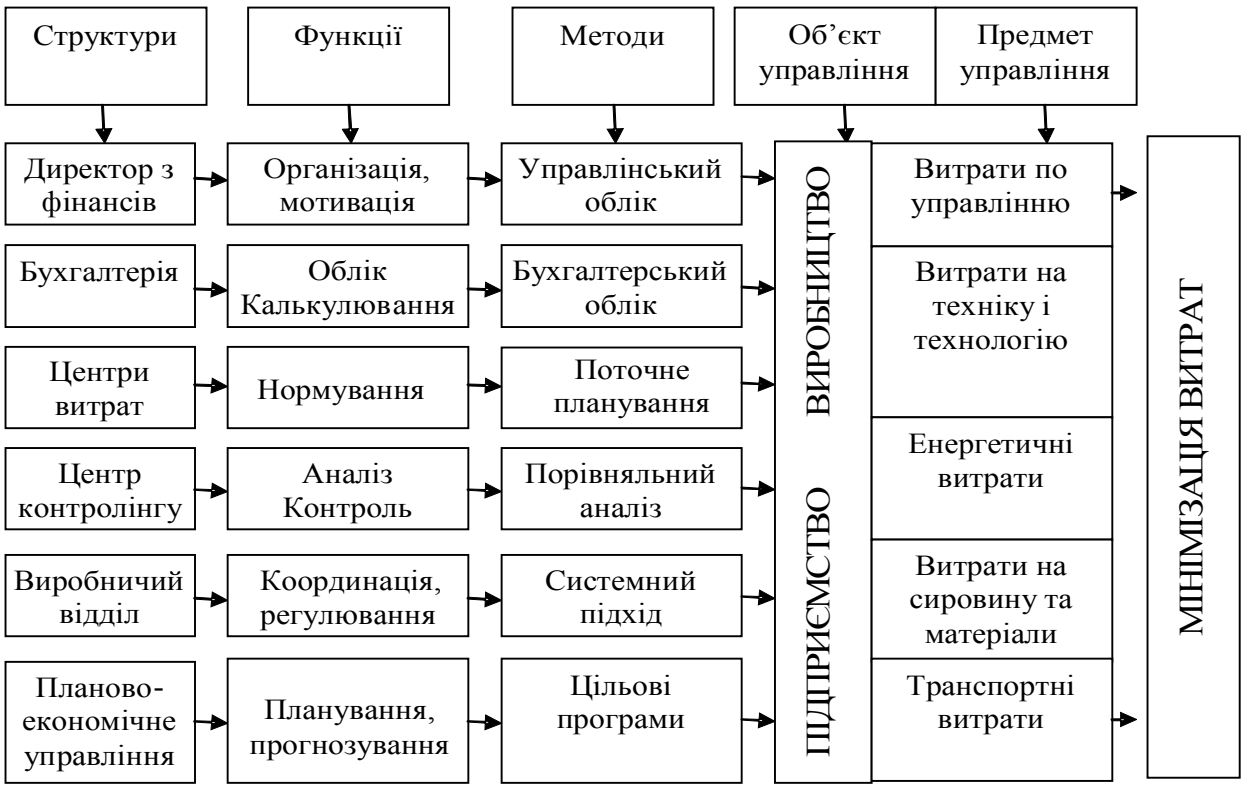


Рис. 2.5. Основні елементи організаційно-інформаційної моделі комплексної системи управління витратами

Виживання та ефективне функціонування кожного підприємства будівельної галузі дуже жорстко залежить від своєчасності надходження сировини та ритмічності завантаження його виробничих потужностей.

За умов кардинальних змін структури економіки, розширення самостійності підприємств щодо форм господарювання й напрямів економічної діяльності, у виборі як постачальників, так і закупівельних організацій фактично відбулося формування змістовно нової системи забезпечення. Окреслюються і надалі посилюватимуться процеси конкуренції між підприємствами промисловості за залучення виробників сировини у сферу власних економічних інтересів. Це впливатиме на подальше розширення напрямів діяльності і розвиток економічних та організаційно-правових інструментів гармонізації економічних відносин.

Побудова обліку виробничих витрат і вибір методів калькулювання собівартості продукції значною мірою залежать від особливостей галузі, типу й виду виробництва, характеру організації технологічного процесу, широти асортименту продукції, що виготовляється, спектру виконуваних робіт і наданих послуг, масовості випуску, об'єктів калькулювання, структури

організації та інших умов. Організація управління підприємством, повинна враховувати створення ефективної управлінської системи та її постійне удосконалення [26].

Удосконалення управління витратами підприємств слід розглядати як один із головних чинників підвищення ефективності будь-якої виробничо-господарської діяльності, що забезпечить поліпшення позицій підприємства в конкурентній боротьбі, його стабільне функціонування та динамічний розвиток.

Головна спрямованість управління витратами підприємств, полягає в оптимізації використання ресурсів підприємства. Система управління витратами підприємства може вважатися досить ефективною лише у тому разі, коли вона дає змогу не лише раціонально використовувати наявні ресурси, а й забезпечувати активний системний пошук можливостей подальшого зниження витрат і, відповідно, забезпечувати розвиток підприємства.

Отже, управління витратами – це система цілеспрямованого впливу на склад, структуру й поведінку витрат та їх чинники на всіх етапах формування й розподілу витрат, що ґрунтується на використанні економічних законів, для підвищення ефективності діяльності підприємства на базі оптимізації рівня витрат, забезпечення його конкурентоспроможності на ринку та досягнення стратегічної мети й поточних завдань його розвитку.

Тому основним завданням управління витратами є пошук найефективнішого способу використання наявних ресурсів, а саме – оптимізація витрат. Процес оптимізації діяльності підприємства в частині витрат – це шляхи пошуку найефективніших методів господарювання, за яких підприємство отримувало б максимальний ефект з мінімальними витратами [49].

Оптимізація витрат – це безперервний процес планування, обліку, аналізу й контролю витрат, а також прийняття рішень щодо подальшої економічної стратегії й політики підприємства з використанням інструментів мотивації працівників на всіх рівнях сформованої організаційної структури, у якій планування здійснюється з метою визначення необхідного рівня витрат для

забезпечення ефективної роботи підприємства, а також обчислення прибутку, який буде отримано за певного рівня та структури витрат. При цьому облік передбачає спостереження, ідентифікацію вимірювання та реєстрацію фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства; всебічний аналіз виконується з метою визначення ступеня раціональності витрат та оцінки впливу відповідних факторів на їх рівень; організація та контроль полягають у визначенні місць формування витрат і центрів відповідальності з метою відслідковування причин відхилень та виявлення відповідальних за це осіб, а прийняття рішень у сфері витрат здійснюється з метою обґрунтування доцільності виробництва окремих видів продукції, вибору техніки та технології виробництва, формування оптимального товарного асортименту підприємства тощо. Сучасні методи оптимізації виробничих витрат мають бути простими у використанні, доступними, гнучкими, надавати необхідну для прийняття управлінських рішень інформацію в оперативному порядку.

Висновки до розділу 2

Досліджуване підприємство є провідним підприємством будівельної галузі. Організація обліку відповідає чинному законодавству, ведеться висококваліфікованими працівниками. У ТОВ «Монтажбудсервіс» ведуть відокремлений облік виробничих витрат (що формують собівартість продукції) та інших витрат операційної діяльності (що відносяться до витрат періоду). Дані обліку витрат використовуються для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів та підприємств в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків.

На підприємстві використовують спеціальне бухгалтерське програмне забезпечення «BAS Бухгалтерія ПРОФ», що дозволяє оптимізувати час роботи бухгалтерії із рутинних внесень операцій до вирішення більш комплексних задач. Саме введення в практику автоматизованих інтегрованих систем обліку, і

розподілених систем обробки даних дозволяє комплексно вирішувати завдання не тільки з обліку, але і аналізу, контролю. За допомогою таких систем можна здійснювати оцінку фактичного стану підприємства, а також прогнозувати і моделювати управлінські рішення.

Головна спрямованість управління витратами підприємств, полягає в оптимізації використання ресурсів підприємства. Система управління витратами підприємства може вважатися досить ефективною лише у тому разі, коли вона дає змогу не лише раціонально використовувати наявні ресурси, а й забезпечувати активний системний пошук можливостей подальшого зниження витрат і, відповідно, забезпечувати розвиток підприємства.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Загальна характеристика діяльності досліджуваного підприємства

Досліджуване нами підприємство товариство з обмеженою відповідальність «Монтажбудсервіс». Предметом діяльності ТОВ «Монтажбудсервіс» згідно галузей по КВЕД: вантажний автомобільний транспорт; виробництво інших дерев'яних будівельних конструкцій і столярних виробів; надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна; діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах; надання в оренду вантажних автомобілів; будівництво житлових і нежитлових будівель.

Для досягнення завдань, що вказані у Статуті ТОВ «Монтажбудсервіс» має право: організовувати структурні підрозділи, дочірні підприємства, союзи, філії, представництва, контори, агентства, учбові, інформаційні центри на території України та за її межами з правом відкриття рахунків; засновувати нові підприємства, створювати виробничі, науково-дослідні та інші структурні одиниці; створювати постійні, тимчасові творчі, наукові, технічні, комерційні та інші колективи без наділення їх правами юридичної особи тощо.

Майно ТОВ «Монтажбудсервіс» створюється за рахунок Статутного капіталу, який формується із внесків учасників, за рахунок прибутків від статутної діяльності, а також за рахунок інших джерел, не заборонених діючим законодавством.

Майно складають основні та оборотні активи та інші матеріальні і нематеріальні активи (інтелектуальна власність, будівлі, товарний знак, імідж тощо) та фінансові ресурси, вартість яких є в самостійному балансі ТОВ «Монтажбудсервіс». Досліджуване підприємство є власником свого майна.

За рахунок власних валютних надходжень, валютних кредитів банків ТОВ «Монтажбудсервіс» може закуповувати устаткування та технічну

документацію, технології, прилади, технічні засоби, матеріали, сировину та комплектуючі вироби.

Для забезпечення діяльності ТОВ «Монтажбудсервіс» за рахунок внесків учасників, створюється зареєстрований (статутний) капітал у розмірі 2 195 800,00 грн. Зміна розмірів статутного капіталу здійснюється рішенням учасників за рахунок додаткових внесків.

ТОВ «Монтажбудсервіс» має резервний капітал, який становить 25% від розміру статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу становить 5% від чистого прибутку.

Основним узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності ТОВ «Монтажбудсервіс» є прибуток. Прибуток утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці. З балансового прибутку на підприємстві сплачуються відсотки за кредитами банків, а також вносяться передбачені законодавством України податки та інші платежі до бюджету. Чистий прибуток, одержаний після зазначених розрахунків, залишається у повному розпорядження ТОВ «Монтажбудсервіс» і може використовуватись на розширення виробничих потужностей і соціального розвитку підприємства, поповнення резервного капіталу тощо.

Порядок розподілу прибутку ТОВ «Монтажбудсервіс», кошторису витрат коштів відповідних бюджетів входить у компетенцію Зборів учасників. Чистий прибуток може бути розділений між учасниками пропорційно до їх часток у статутному капіталі згідно рішення Зборів учасників.

ТОВ «Монтажбудсервіс» самостійно здійснює свою зовнішньоекономічну діяльність, керуючись законодавством України. Для здійснення зовнішньоекономічної діяльності в установленому порядку набуває прав учасника зовнішньоекономічної діяльності та підтримує валютний балансовий рахунок в установах банку.

ТОВ «Монтажбудсервіс» самостійно вступає в договірні відносини із зарубіжними фірмами, організаціями та громадянами, в т.ч. на експорт та

імпорт продукції, робочої сили, надання послуг, які випливають з предмету його діяльності, здійснює інші види зовнішньоекономічної діяльності.

Припинення діяльності ТОВ «Монтажбудсервіс» згідно статутних документів може здійснюватися у формі реорганізації, ліквідації, а також у випадках, встановлених діючим законодавством або за рішенням Зборів учасників. Ліквідація вважається завершеною з моменту внесення запису про це до єдиного державного реєстру.

Управління ТОВ «Монтажбудсервіс» здійснюється його органами управління відповідно до їх компетенції. Вищим органом ТОВ «Монтажбудсервіс» є Збори учасників, які складаються з учасників або їх представників. Збори часників скликаються на рідше 2-х разів на рік. Про проведення Зборів учасників повідомляється не менше, як за 30 днів до їх скликання. Кожний учасник має право вимагати розгляду питання на Зборах, якщо воно поставлено ним не пізніше, як за 25 днів до початку зборів. Не пізніше, як за 7 днів до скликання зборів, учасникам повинна бути надана можливість ознайомлення з документами, внесеними до порядку денного зборів. З питань, що не включено у порядок денний Зборів, рішення можуть прийматись тільки за згодою всіх учасників, присутніх на Зборах.

У ТОВ «Монтажбудсервіс» створюється виконавчий орган, яким є Дирекція. Дирекція вирішує всі питання діяльності підприємства, за винятком тих, що є виключною компетенцією Зборів учасників. Дирекція має право без довіреності виконувати дії від імені ТОВ «Монтажбудсервіс», видавати доручення, відкривати в установах банків розрахунковий та інші рахунки, укладати угоди та інші юридичні акти.

Щоб мати більш повне уявлення про діяльність даного підприємства та його ефективність, необхідно подати показники, що характеризують ефективність його діяльності. Щодо досліджуваного підприємства варто перш за все звернути увагу на те, що у 2019 році на ТОВ «Монтажбудсервіс» дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) склав 14596,0 тис. грн, що майже у три рази більше, ніж в минулому році. За вирахуванням 2433,0 тис.

грн непрямих податків у вигляді ПДВ досліджуване підприємство отримало чистого доходу (виручки) від реалізації – 12163,0 тис. грн, що в порівнянні з минулорічним показником (5785 тис. грн.) більше на 6378 тис. грн. Інші операційні доходи склали 63 тис. грн, що дозволило сформувати загальну суму чистих доходів у розмірі 12226 тис. грн.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) протягом 2019 року сформувалась у розмірі 11803,0 тис. грн, інші операційні витрати 259 тис. грн.

Податок на прибуток за 2019 рік було сформовано у сумі 105 тис. грн.

Таким чином, загальна сума витрат на ТОВ «Монтажбудсервіс» за 2019 рік склала 12167,0 тис. грн, що дозволяє визначити фінансовий результат у вигляді чистого прибутку в розмірі 59,0 тис. грн.

У порівнянні з попередніми періодами у 2019 році фінансовий результат діяльності на ТОВ «Монтажбудсервіс» був найменший. Протягом трьох років фінансовий результат дорівнював:

- у 2017 році – прибуток 173,1 тис. грн;
- у 2018 році – прибуток 352,7 тис. грн;
- у 2019 році – прибуток 59,0 тис. грн.

Для подальшого дослідження діяльності ТОВ «Монтажбудсервіс» необхідно провести аналіз основних показників. Для цього нами було використано показники, наведені у Фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва, який складається з Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Для характеристики фінансового стану ТОВ «Монтажбудсервіс» використано показники платоспроможності, ліквідності, оборотності та фінансової стійкості.

Проведений аналіз дозволяє реально оцінити співвідношення між заборгованістю підприємства і його активами, структуру активів і пасивів, встановити абсолютні та відносні відхилення в порівнянні з попереднім звітним

періодом, визначити їх вплив на діяльність підприємства у майбутньому та ймовірність його безперервного функціонування.

При аналізі фінансового стану було застосовано такі загальноприйняті методи, як аналіз за допомогою коефіцієнтів та аналіз на підставі результатів попередніх років. Розрахунок наведений в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Індикатори фінансового стану ТОВ «Монтажбудсервіс»

Назва показника фінансового стану	**Значення показника станом на**		**Нормативне значення коефіцієнту**	**Відхилення**
	01.01.2019	**31.12.2019**		
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,025	0,007	0,25-0,5	-0,018
2. Коефіцієнт загальної ліквідності (коефіцієнт покриття)	1,705	1,513	1,0-2,0	-0,192
3. Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,830	0,541	0,6-0,8	-0,289
4. Коефіцієнт фінансової стійкості (незалежності або автономії)	0,430	0,356	0,25 - 0,5	-0,074
5. Коефіцієнт структури капіталу	1,326	1,808	0,5 - 1,0	0,482
6. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,936	0,928	>0 збільшення	-0,007
7. Чистий оборотний капітал, тис. грн.	394,700	440,000	>0 збільшення	43,500
8. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	0,705	0,513	>0,1	-0,192
9. Рентабельність прямих витрат	0,067	0,014	>0 збільшення	-0,054

На підставі проведеного аналізу ми можемо зробити наступні висновки щодо показників фінансового стану ТОВ «Монтажбудсервіс»:

- Коефіцієнт абсолютної ліквідності вказує на те, яку частину поточної заборгованості підприємство може погасити найближчим часом і визначається він відношенням суми залишків по статтях грошових коштів і поточних фінансових вкладень до суми залишків по непогашеним кредитам та поточної кредиторської заборгованості. Значення цього коефіцієнту, згідно нормативних вимог, не повинно бути менше 0,25, але й не повинно перевищувати 0,5 (перевищення коефіцієнту значення 0,5 вказує на надмірний залишок коштів і їх неефективне використання). На ТОВ «Монтажбудсервіс»

цей коефіцієнт станом на 31.12.2019 р. дорівнює 0,007, що на 0,018 процентних пункти менше, ніж на 01.01.2019 р. Значення даного показника вказує на нездатність підприємства погасити свої поточні зобов'язання у терміновому порядку. Також можна стверджувати, що досліджуване підприємство не може погасити свої поточні зобов'язання в терміновому порядку.

- Загальний коефіцієнт ліквідності (покриття) характеризує достатність оборотних коштів підприємства для погашення своєї заборгованості і показує, скільки грошових одиниць обігових коштів припадає на кожну грошову одиницю поточних зобов`язань. Критичне значення дорівнює 1,0. За даними Балансу (Звіту про фінансовий стан) ТОВ «Монтажбудсервіс» станом на 01.01.2019 р. на 1 гривню зобов`язань припадало 1,705 грн. обігових коштів, а станом на 31.12.2019 р. – 1,513 грн. Зменшення даного показника на 0,192 процентних пункти вказує на погіршення ситуації у порівнянні з минулим роком, але свідчить про спроможності підприємства за рахунок власних оборотних засобів покрити зобов'язання, так як значення цього коефіцієнту знаходиться у рекомендованому інтервалі.

- Коефіцієнт швидкої ліквідності, на відміну від коефіцієнту загальної ліквідності, враховує якість оборотних активів і є більш суворим показником ліквідності, оскільки при його розрахунку враховуються найбільш ліквідні поточні активи (грошові кошти та поточна дебіторська заборгованість). На ТОВ «Монтажбудсервіс» станом на 31.12.2019 року значення цього коефіцієнту становить 0,541. Зменшення протягом 2019 року на 0,289 процентних пункти вказує на зниження здатності підприємства погашати короткострокові зобов'язання за рахунок власних засобів у порівнянні з минулим роком. Але даний коефіцієнт відповідає нормативному значенню, яке прийнято в якості рекомендованого на рівні від 0,6 до 0,8. Крім того, слід сказати, що на початок 2019 року означений коефіцієнт взагалі не відповідав нормативному значенню і дорівнював 0,830.

- Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії) відображає питому вагу власних коштів в загальній сумі заборгованості підприємства.

Міжнародною практикою встановлено, що значення даного коефіцієнта повинно бути в межах 0,25-0,5. На ТОВ «Монтажбудсервіс» станом на 31.12.2019 року він дорівнює 0,356. Отже, підприємство є лише частково фінансово незалежним, тобто всі його зобов'язання на 35,6 % можуть бути покриті за рахунок власних засобів. Значення цього коефіцієнту у порівнянні з минулим періодом зменшилось на 0,074 процентних пункти.

- Коефіцієнт структури капіталу визначає вартість залучених підприємством коштів в розрахунку на 1 грн. власних коштів. На ТОВ »Монтажбудсервіс» на 01.01.2019 року значення цього коефіцієнту становило 1,326, на 31.12.2019 р. – 1,808, що на 0,482 більше. Отже, на кінець 2019 року на досліджуваному підприємстві на 1 гривню власних коштів припадало лише 1,808 грн. залучених коштів. Значення цього коефіцієнту не перебуває в рекомендованому інтервалі.

- Коефіцієнт маневреності власного капіталу характеризує ступінь його мобільності, тобто можливість відносно вільно маневрувати цим капіталом. Зменшення значення даного показника на 0,007 процентних пункти, а саме з 0,936 до 0,928 свідчить про зниження маневреності власного капіталу.

- Чистий оборотний капітал свідчить про спроможність підприємства сплачувати свої поточні зобов'язання. Станом на 01.01.2019 р. цей показник дорівнював 394,7 тис. грн. Збільшення суми чистого оборотного капіталу протягом 2019 року на 45,3 тис. грн до рівня 440,0 тис. грн вказує на зростання можливостей підприємства щодо розширення подальшої діяльності. Даний коефіцієнт перебуває у рекомендованому інтервалі, тобто він більше 0.

- Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами розраховується як відношення величини чистого оборотного капіталу до величини поточної заборгованості підприємства. Зменшення даного коефіцієнту на 0,192 процентних пункти свідчить про погіршення забезпеченості підприємства власними оборотними засобами у порівнянні з минулим періодом.

Показники фінансового стану підприємства, що були розраховані, свідчать про погіршення фінансового стану підприємства. Проте, не дивлячись на наявність прибутку, ми рекомендуємо керівництву підприємства розробити заходи щодо поліпшення фінансового стану підприємства за рахунок підвищення прибутковості виробництва та більш раціонального використання власних активів, провадити заходи щодо зменшення собівартості товарів (робіт, послуг), а також вести послідовну політику, яка відповідає меті підвищення його інвестиційної привабливості.

3.2. Методика аналізу витрат ТОВ «Монтажбудсервіс»

Аналіз витрат діяльності підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів, їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації.

Досягнення цієї мети здійснюється шляхом вирішення аналітичних задач, згрупованих у три блоки дослідження: стратегічний, поточний (оперативний) та ретроспективний (підсумковий) аналіз. Задачі стратегічного аналізу націлені на визначення головної мети підприємства, яка передбачає, як правило, отримання максимального прибутку через посилення своїх конкурентних переваг. Досягнення стратегічних цілей передбачає розробку тактичних заходів, які на окремих часових відрізках можуть тимчасово збільшувати рівень грошових витрат. Головним критерієм нашого дослідження є визначення таких заходів, які не просто знижують витрати, а дозволяють більш швидкими темпами збільшити дохід і підвищити конкурентоспроможність товару.

Найважливішим напрямом підсумкового (ретроспективного) аналізу є вивчення структури та динаміки витрат як на рівні всього підприємства, так і на рівні окремих центрів відповідальності. Аналіз динаміки здійснюється з метою вивчення загальних тенденцій таких показників, як абсолютний розмір витрат від звичайної діяльності, витрат від операційної діяльності; собівартість

реалізованої продукції (виробничі витрати); адміністративні витрати, витрати на збут; інші операційні витрати; собівартість окремих видів продукції. При дослідженні динамічних рядів з названих показників необхідно нейтралізувати вплив кількісного фактора шляхом перерахунку прямих виробничих витрат на обсяг реалізації (виробництва). Аналіз динаміки загальних витрат та окремих її елементів необхідно порівнювати з тенденціями щодо показників доходу, темпів інфляції, динаміки масштабів діяльності підприємства. Аналіз структури дає загальне уявлення про значущість окремих елементів та статей витрат, дозволяє визначити ресурсомісткість окремих видів продукції, сегменти особливої уваги менеджерів та нераціональні напрями витрачання ресурсів. Поєднання аналізу структури та динаміки дозволяє комплексно підійти до дослідження витрат і знайти слабкі та сильні сторони діяльності підприємства стосовно управління витратами.

При цьому важливим аспектом є оперативність даних, оскільки своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий тільки за таких умов організації обліку, за яких всі причини змін собівартості розкриваються не тільки шляхом аналізу поточних витрат, але й у процесі стратегічної господарської діяльності на підставі первинної документації, облікових записів та обраної стратегії управління витратами. Тому управління витратами потребує постійного вдосконалення для підвищення ефективності господарювання і, як наслідок у стратегічному аспекті, – для збільшення конкурентоспроможності підприємства.

Об’єктами аналізу витрат основної діяльності є наступні показники: елементи витрат; калькуляційні статті витрат; загальний обсяг операційних витрат; витратомісткість продукції.

Групування витрат за економічними елементами дозволяє:

1) Здійснити контроль за формуванням, структурою і динамікою економічно однорідних витрат.

2) Скласти кошторис (бюджет) витрат на виробництво та витрат періоду для визначення необхідного обсягу виробничих запасів, планового фонду оплати праці і т.п.

3) Оцінити витрати, пов'язані з випуском продукції та витрати періоду, бо витрати за елементами – це витрати як на готові вироби, так і на незавершене виробництво, а також оцінка витрат періоду дозволить оптимально розподілити їх структуру та за можливості мінімізувати їх.

Методика аналізу витрат за економічними елементами полягає в зіставленні витрат за економічними елементами в абсолютній сумі і у відсотках до загальної суми витрат з плановими, фактичними за минулий період з метою виявлення тенденцій і напрямків зміни окремих елементів [35].

Методика аналізу статей калькуляції полягає в зіставленні фактичних витрат з плановими, з фактичними даними за минулий період, у результаті чого визначається абсолютне і відносне відхилення від плану і динаміка по кожній калькуляційній статті, робиться факторний аналіз її зміни, відшукуються резерви зниження.

Загальна сума операційних витрат може змінитися через зміну обсягу виробництва, її структури, рівня змінних витрат на одиницю продукції і суми постійних витрат на весь випуск продукції.

Важливим узагальнюючим показником витрат є витрати на 1 грн. товарної продукції (витратомісткість продукції). Цей показник є універсальним. Може розраховуватися в будь-якій галузі виробництва. Він наочно показує зв'язок між витратами і прибутком.

Підприємства можуть обирати будь-який із способів дослідження витрат періоду залежно від поставленої мети аналізу та результатів, які підприємство хоче отримати в ході аналізу. Нами ж у подальшому буде досліджено собівартість одного із видів діяльності ТОВ «Монтажбудсервіс». Зниження собівартості продукції, при інших рівних умовах, сприяє збільшенню прибутку, а отже, підвищенню ефективності виробництва. Це досягається шляхом економії затрат праці, матеріалів, сировини, енергетичних ресурсів, кращого

використання обладнання і потужності, зростання обсягу виробництва, скорочення різних втрат, ліквідації непродуктивних витрат.

У ринковій економіці, де ціни формуються під впливом гострої конкурентної боротьби, із сукупності факторів, що визначають конкурентоспроможність підприємства, чільне місце належить витратам на виробництво. Зниження витрат в таких умовах стає ледь не головним джерелом збільшенням прибутку [23].

Основними завданнями аналізу витрат і собівартості продукції є:

- обґрунтованість планових завдань із собівартості продукції;
- загальна оцінка виконання завдань зі зниження собівартості продукції;
- виявлення і дослідження причин відхилень від планового завдання;
- вивчення структури і динаміки витрат за елементами і калькуляційними статтями;
- оцінка впливу окремих факторів на рівень собівартості продукції;
- виявлення і мобілізація резервів зниження собівартості продукції [51].

Залежно від поставлених завдань випливають різні напрямки аналізу собівартості продукції і витрат на виробництво:

- ✓ узагальнюючий аналіз собівартості продукції;
- ✓ аналіз собівартості окремих видів продукції (калькуляцій);
- ✓ аналіз витрат на одну гривню продукції;
- ✓ аналіз прямих матеріальних і трудових витрат;
- ✓ аналіз інших прямих витрат;
- ✓ аналіз загальновиробничих витрат.

При аналізі собівартості за статтями витрат виявляють:

- величину економії (перевитрат) за кожною статтею;
- частку впливу кожної статті у загальному зниженні собівартості продукції;
- вплив різних факторів на величину витрат за окремими статтями.

З метою повнішого виявлення внутрішньовиробничих резервів, що впливають на зниження собівартості товарної продукції, проводять її аналіз за калькуляційними статтями витрат, які об’єднують в однорідні за економічним

змістом і методикою аналізу групи: прямі матеріальні, прямі трудові, інші прямі та загальновиробничі витрати.

Прямі матеріальні витрати займають найбільшу питому вагу в собівартості продукції ТОВ «Монтажбудсервіс». Тому проблема зниження прямих матеріальних витрат у собівартості продукції є подвійною. З одного боку, зменшується кількість використаних у процесі виробництва на одиницю продукції предметів праці, а з другого – кількість авансованих для господарської діяльності підприємства оборотних коштів.

Важливим етапом аналізу прямих витрат на виробництво є оцінка їх структури, що проводиться за такими напрямами: аналіз витрат на виробництво за елементами витрат; аналіз витрат, згрупованих за їх функціональною роллю у виробничому процесі, тобто за статтями калькуляції; аналіз прямих матеріальних і трудових витрат.

Аналіз структури витрат дозволяє оцінити матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість продукції, виявити тенденцію їх змін і вплив на собівартість продукції; своєчасно реагувати на відхилення від прогнозних, нормативних показників собівартості, приймати відповідні управлінські рішення тощо.

Аналіз структури витрат за елементами передбачає визначення питомої ваги окремих елементів витрат у загальній сумі витрат і оцінку їх зміни за звітний період. Для наочності використовується аналітична таблиця, у якій перераховуються елементи витрат і відображається їх абсолютна величина та питома вага. Ці дані наводяться окремо: базові (минулого, звітного періоду, прогнозні), фактичні та зміна цих показників за період, що аналізується [45].

Проаналізуємо структуру витрат ТОВ «Монтажбудсервіс» за елементами витрат основної діяльності, зокрема в частині витрат на виробництво інших дерев’яних будівельних конструкцій і столярних виробів за 9 місяців (січень – вересень) 2020 року та аналогічний період 2019 року у табл. 3.2.

Подальші розрахунки у роботі будуть стосуватися витрат пов'язаних власне із діяльністю з виробництва інших дерев'яних будівельних конструкцій і столярних виробів.

Таблиця 3.2

Структура витрат основної діяльності ТОВ «Монтажбудсервіс»

Показник	2019 р.		2020 р.		Відхилення	
	Сума, тис. грн	Питома вага,%	Сума, тис. грн	Питома вага,%	+/-	Структура
Прямі матеріальні витрати	1037,00	66,43	1086,00	65,42	49,00	4,51
Прямі витрати на оплату праці	351,00	22,49	373,00	22,47	22,00	5,90
Інші прямі витрати	59,00	3,78	63,00	3,80	4,00	6,35
Загальновиробничі витрати	114,00	7,30	138,00	8,31	24,00	17,39
Разом	1561,00	100,00	1660,00	100,00	99,00	-

Дані таблиці 3.2 свідчать, що загальні витрати основної діяльності ТОВ «Монтажбудсервіс» у 2020 році були більшими, ніж у попередньому, що свідчить про загальне зростання собівартості виробництва у звітному періоді. Зокрема, прямі матеріальні витрати збільшились на 49 тис. грн (4,51 %), в той же час, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати збільшились на 22 %. Загальновиробничі витрати підприємства складають 138 тис. грн і в порівнянні з попереднім роком зменшились на 24 тис. грн (17,39 %). Значне скорочення загальновиробничих витрат на тлі рості прямих виробничих витрат потребує детального постатейного аналізу.

З таблиці 3.2 видно, що в структурі витрат основної діяльності переважають матеріальні витрати і витрати на оплату праці. Відмітимо, що досліджуване підприємство відноситься до матеріаломістких галузей. Витрати матеріалів, купівельних виробів та напівфабрикатів тут складають основу собівартості продукції, що виробляється. Аналізуючи матеріальні витрати ТОВ «Монтажбудсервіс», зазначимо тенденцію до їх збільшення у звітному періоді. У структурі витрат виробництва вони займають 65,42 %. Це на 4,51 % більше, ніж в 2019 році. Незначне зростання матеріальних витрат може свідчити про

збільшення матеріаломісткості продукції або ж збільшення кількості готової продукції.

Витрати на оплату праці та інші прямі витрати займають відповідно 22,47 % і 3,8 % в структурі витрат. Слід проаналізувати основні чинники збільшення цих витрат. Зазначимо, що прямі витрати на оплату праці становлять 373 тис. грн, що на 22 тис. грн більше, ніж в попередньому році.

Узагальнену оцінку витрат прямих матеріальних ресурсів ТОВ «Монтажбудсервіс», які становлять значну питому вагу, як в обсязі сукупних матеріальних ресурсів, так і, власне, в собівартості продукції, можна провести шляхом порівняння значень цих показників за два роки й питомої ваги їх в складі собівартості готової продукції (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Аналіз прямих матеріальних витрат ТОВ «Монтажбудсервіс»

Показник	2020 р.		2019 р.		Відхилення (+, -)	
	Сума, тис. грн	Питома вага, %	Сума, тис. грн	Питома вага, %	Абсо-лютне	Відносне, %
1. Сировина і матеріали за відрахуванням відходів	97,00	8,93	105,00	10,13	-8,00	-8,0
2. Куповані вироби, напівфабрикати	846,00	77,90	801,00	77,24	45,00	5,0
3. Паливо та енергія на технологічні цілі	97,00	8,93	92,00	8,87	5,00	5,0
4. Транспортно-заготівельні витрати	46,00	4,24	39,00	3,76	7,00	15,0
Разом матеріальних витрат	1086,00	100,00	1037,00	100,00	49,00	5,0
5. Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції	65,4	-	-	-	-	-

Як свідчать дані таблиці 3.3, загальні матеріальні витрати у 2020 році зросли на 49 тис. грн. Зокрема, збільшились витрати купованих виробів, палива та енергії і транспортно-заготівельні витрати відповідно на 45 тис. грн, 5 тис. грн та 7 тис. грн. При цьому, витрати основних матеріалів зменшились на 8 тис. грн (8 %), що суттєво не вплинуло на структуру прямих матеріальних витрат підприємства. Так, дані витрати зменшились лише на 0,06 % відносно 2019 року. Така ж ситуація і з іншими елементами витратами. Їх частка в загальному обсязі матеріальних витрат збільшилась незначним чином. Зокрема, витрати

купованих комплектуючих виробів збільшились на 5%, палива та енергії – на 5 %, і транспортних витрат – на 15 % відповідно. Так, в сумі матеріальні витрати підприємства збільшились на 5 %, що призвело і до збільшення їх частки в собівартості продукції до 39 %. Завважимо, що частка матеріальних витрат в собівартості продукції у 2019 році становила 65,4 %.

Для визначення ефективності витрачання матеріальних ресурсів застосовуються різні коефіцієнти (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Ефективність використання матеріальних ресурсів

ТОВ «Монтажбудсервіс» у 2020 р.

Коефіцієнт	Формула розрахунку	Розрахунок	Значення
Коефіцієнт матеріаловіддачі (Кмв)	Кмв = Вартість виготовленої продукції у відпускних цінах (без ПДВ) : Сума матеріальних затрат	Кмв = 1900 / 1086	1,75
Коефіцієнт матеріаломісткості продукції (Кмп)	Кмп = Сума матеріальних затрат : Собівартість виготовленої продукції	Кмп = 1086 / 1660	0,65
Показники оборотності матеріалів			
Коефіцієнт оборотності матеріалів (Коб)	Коб = Собівартість реалізованої продукції : (Залишок на початок періоду + Залишок на кінець періоду) : 2	Коб = 1590 /24 / 2	33
Тривалість обороту матеріалів (Тоб)	Тоб = Число днів у періоді : Коб	Тоб = 365 / 34	11

Коефіцієнт матеріаловіддачі показує, скільки продукції у вартісному вираженні виготовлено з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів. Розраховане значення даного коефіцієнта свідчить, що на кожну гривню витрат матеріалів припадає 1,75 грн. доходу від реалізації продукції.

Коефіцієнт матеріаломісткості продукції показує, яка частина матеріальних затрат міститься в 1 грн. собівартості виготовленої продукції Даний коефіцієнт свідчить, що матеріальна складова кожної гривні собівартості продукції містить матеріальних витрат на суму 0,65 грн. Такий показник є досить високим і свідчить про значну матеріаломісткість готової продукції, зокрема, за рахунок комплектуючих покупних готових виробів.

Коефіцієнт оборотності показує число використання матеріалів за період (тобто скільки разів матеріали перенесли свою вартість на собівартість реалізованої продукції). Значення коефіцієнта оборотності 33, за відсутності залишків виробничих запасів на початок періоду, свідчить про високу оборотність матеріальних ресурсів за рік та швидкі темпи використання матеріалів у виробництві.

Наведена розрахункова формула Коб може використовуватися тими підприємствами, у яких матеріальні витрати мають велику питому вагу в собівартості продукції. Якщо ж питома вага матеріальних витрат незначна, то при розрахунку Коб у чисельнику доцільно указувати не всю собівартість реалізованої продукції, а тільки суму матеріальних затрат, що входять до цієї собівартості.

Тривалість обороту матеріалів показує тривалість одного циклу обороту матеріалів у днях. Показник, зворотний показнику Коб (якщо зростає Коб, тривалість обороту матеріалів скорочується і навпаки). Так, середня тривалість обороту матеріалів, за якої вартість використаних матеріалів повністю перетворювалась на готову продукцію, становила у 2020 році 11 днів. Аналіз матеріальних витрат завжди завершується розробкою відповідних заходів щодо використання знайдених резервів. Для виявлення резервів зниження собівартості продукції за рахунок матеріалів необхідно систематично аналізувати склад та кількість відходів.

Під час аналізу прямих матеріальних витрат важливе місце займає аналіз відходів. Так, зазначимо, що повторно використовувані відходи за ціною можливого використання відраховуються із загальної суми втрат сировини та матеріалів, що створює помилкове уявлення, що зростання кількості повторно використовуваних відходів веде до зниження собівартості одиниці товарної продукції. Насправді, відходи – це неминучі непродуктивні втрати частини вихідної сировини та матеріалів у процесі виробництва продукції. Розмір відходів визначається рівнем техніки, технології, асортиментом продукції та характером використаної сировини і матеріалів. Повторно використовувані

відходи оцінюються за зниженими цінами та використовуються як сировина для повторного перероблення або для виробництва продукції широкого вжитку. Аналізуючи такі відходи, визначають їх динаміку, обчислюють втрати сировини та матеріалів і виявляють резерви можливого зниження собівартості продукції за рахунок зменшення відходів [47].

Одним з елементів традиційної оптимізації є скорочення витрат на оплату праці та соціальні відрахування. Загальна схема аналізу прямих витрат на оплату праці зображена на рис. 3.1.

Рис. 3.1. Схема аналізу трудових витрат

Під час аналізу складу фонду заробітної плати робітників потрібно встановити співвідношення між різними видами оплати праці (почасова, відрядна, додаткова та ін.), а також виявити непродуктивні виплати. Серед останніх найбільш відомі такі: доплати у зв'язку зі змінами умов праці; доплати за роботу в понаднормативний час; оплата цілодобових простоїв та годин внутрішньо- змінних простоїв; заробітна плата у складі браку продукції.

Крім того, у складі нарахованої заробітної плати можуть бути такі приховані суми, як оплата невиконаних технологічних операцій,

невиготовленої готової продукції (приписки обсягів виробництва) тощо. Ці суми слід враховувати як резерви економії фонду заробітної плати.

Зменшення непродуктивних виплат заробітної плати зовсім не суперечить підвищенню основних тарифних розцінок і погодинної плати, особливо коли спостерігається відповідне зростання продуктивності праці. Взагалі, підвищення рівня заробітної плати на сучасному етапі – надзвичайно важливий економічний і соціальний фактор, проте він залежить не лише від продуктивності праці, а й має тісно узгоджуватися з фінансовим станом підприємства [74]. Розглянемо структуру витрат на оплату праці основної діяльності досліджуваного підприємства в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Витрати на оплату праці ТОВ «Монтажбудсервіс» у 2020 році

Показник	Сума, тис. грн	Питома вага, %	Питома вага в собівартості продукції, %
Основна заробітна плата робітників	269	72,12	16,20
Додаткова заробітна плата робітників	67	17,96	4,04
Основна заробітна плата загальновиробничого персоналу	29	7,77	1,75
Додаткова заробітна плата загальновиробничих працівників	8	2,14	0,48
Разом витрат	373	100	22,47

Отже, з таблиці 3.5. видно, що витрати на оплату праці в собівартості продукції досліджуваного підприємства займають значну частину. Зокрема, найбільшу питому вагу мають витрати на оплату праці основних виробничих робітників, які складають 72,12 % в структурі загальних витрат на оплату праці основної діяльності підприємства. Їх загальна частка в собівартості продукції рівна 16,20 %. Додаткова заробітна плата основного робітничого персоналу становить 17,96 % від загальних витрат на оплату праці і 4,04 % від загальних витрат на виробництво продукції підприємства. Значно менший відсоток в структурі витрат на оплату праці, пов’язаних з основною діяльністю підприємства складають витрати на основну та додаткову заробітну плату загальновиробничого персоналу – керівників цехів та іншого обслуговуючого

персоналу. Їх величина становить 7,77 % і 2,14 % відповідно. У вартісному виразі всі витрати на оплату праці працівників, зайнятим у виробництві, складають 373 тис. грн, що у відсотковому співвідношенні дорівнює 22,47 % собівартості виготовленої продукції. Також зауважимо, що дані витрати збільшились порівняно з попереднім роком на 0,12 %.

Крім того ще одним фактором впливу є зміна рівня прямих трудових витрат. Проте для того, щоб встановити причину зміни рівня затрат, спочатку, за даними калькуляції окремих видів продукції встановлюють ті з них, з яких були допущені негативні відхилення у затратах на зарплату, а потім за цими видами продуктів розраховують міру впливу таких факторів, як зміна трудомісткості продукції і часової оплати праці, за допомогою прийому абсолютних різниць.

Додатково аналізується використання фонду споживання за окремими групами і категоріями працівників основної діяльності. При цьому зазначається, наскільки зросли проти плану фактичні виплати з фонду споживання різним категоріям працівників та причини цих змін. Необхідно з’ясувати стимулююче значення премій, підрахувати невиробничі втрати і розробити заходи щодо їх скорочення. Система виплати премій є обґрунтованою, якщо вона стимулює кожного працівника і колектив у цілому на досягнення високих результатів виробництва, забезпечує підвищення середньої заробітної плати за одночасного зниження собівартості продукції.

На відхилення заробітної плати у собівартості одиниці продукції впливає зміна трудомісткості виготовленої продукції і середньогодинної оплати. Вплив цих факторів розраховують множенням різниці між фактичною і плановою трудомісткістю на планову середньогодинну оплату, а вплив зміни середньогодинної оплати – множенням різниці між фактичною і плановою середньогодинною оплатою на фактичну трудомісткість. Причини зміни норм часу, розцінок та відхилень від норм виявляються за первинними документами і зведеними регістрами. Зміни норм часу і розцінок під впливом організаційних та технічних заходів оформляються повідомленнями, дані яких узагальнюються

за видами продукції і структурними підрозділами у зведеннях (машинограмах) зміни норм. Закінчуючи аналіз, підраховують резерви зниження собівартості продукції за рахунок скорочення непродуктивних виплат із фонду зарплати [58].

Аналізуючи загальновиробничі витрати, необхідно враховувати комплексний характер формування цих витрат, об'єднання в їхньому складі різних за зв'язком із обсягом виробництва витрат, особливості їх включення в собівартість товарної і окремих видів продукції. У процесі аналізу вивчають динаміку і напрямок зміни витрат на обслуговування, визначають відхилення плану і причини відхилень, підраховують непродуктивні витрати, перевіряють обґрунтованість розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, окремими видами продукції і розробляють заходи для використання резервів.

Динаміку загальновиробничих витрат аналізують, зіставляючи фактичні та планові витрати в абсолютній сумі і на одну гривню обсягу виробництва продукції за кожним видом витрат протягом кількох звітних періодів. Для перевірки обґрунтованості зміни динаміки витрат залежно від зміни обсягу виробництва і визначення економії або перевитрати під впливом цього фактора необхідно визначити частку умовно-постійних і умовно-змінних витрат. Для цього застосовують засоби: вищої і нижчої точок обсягу виробництва, графічний, найменших квадратів та інші, які базуються на вивченні статистичних даних про обсяг виробництва і витрати на нього [72].

Для виявлення економії або перевитрат фактичні загальновиробничі витрати за кожною статтею порівнюють із плановими, а також із плановими, перерахованими на фактичний обсяг продукції. Умовно-змінні витрати порівнюють з фактичними в динаміці за кілька звітних періодів і в такий спосіб, оцінюють динаміку зміни витрат, абсолютну й відносну економію або перевитрату, виявляють резерви зниження витрат (табл. 3.6).

Аналізуючи отримані дані таблиці 3.6 можна зауважити, що загальні загальновиробничі витрати у 2020 році збільшились на 17,39 %. А саме, у 2020

році їх обсяг склав 138 тис. грн, що на 24 тис. грн менше, ніж в попередньому році. Це потребує детальнішого аналізу причин скорочення витрат в розрізі окремих статей.

Таблиця 3.6

Аналіз загальновиробничих витрат ТОВ «Монтажбудсервіс»

№	Стаття витрат	За звітний період		Відхилення (±)		Резерв зниження собівартості
		2019 р.	2020 р.	абсолютне	відносне	
1	Амортизація обладнання	22,30	24,00	1,70	7,08	1,70
2	Експлуатація обладнання	6,20	3,00	-3,20	-106,67	-
3	Поточний ремонт	2,10	10,00	7,90	79,00	7,90
5	Знос малоцінних і швидкозношуваних інструментів	10,10	12,00	1,90	15,83	1,90
6	Витрати на утримання виробничих приміщень	38,30	41,00	2,70	6,59	2,70
7	Утримання цехового персоналу	28,00	35,00	7,00	20,00	7,00
8	Амортизація будинків, споруд	5,00	5,00	-	-	-
9	Інші витрати		4,00	4,00	100,00	4,00
10	Непродуктивні витрати	-	1,00	1,00	100,00	1,00
	Усього	114,00	138,00	24,00	17,39	24,00

У складі непрямих витрат на виробництво витрати на оплату праці загальновиробничого персоналу (35 тис. грн) та утримання виробничих приміщень (41 тис. грн) займають найвагоміше місце, тому слід зважити на тенденцію їх росту за рік на 6,59 % та 20 % відповідно. В сумі ці витрати збільшились на 9,7 тис. грн збільшення витрат на ремонт виробничого обладнання (на 79 %) свідчить про наявність застарілого обладнання. Однією з важливих статей загальновиробничих витрат є амортизація інструментів, їх обсяг складає 12 тис. грн, що на 1,9 % більше, ніж в попередньому році. Загальне збільшення інших загальновиробничих витрат та непродуктивних витрат спонукає до пошуку резервів зменшення собівартості продукції у наступному році.

Отже, аналіз собівартості дає можливість удосконалити процес виробництва з техніко-технологічного аспекту, однак користувачами інформації в такому разі повинні бути головний інженер, головний конструктор та головний технолог. Можливість отримання інформації про витрати саме на етапах формування собівартості, яка є свого роду інформаційною підтримкою функціонально-вартісного аналізу, дасть змогу удосконалити сам процес виробництва за допомогою виявлення шляхів покращення використання ресурсів підприємства і, водночас – знайти резерви підвищення прибутку. Все це сприяє злагодженості та системності у роботі усіх ланок (технічної, економічної тощо) діяльності підприємства.

Висновки до розділу 3

Предметом діяльності ТОВ «Монтажбудсервіс» згідно галузей по КВЕД: вантажний автомобільний транспорт; виробництво інших дерев'яних будівельних конструкцій і столярних виробів; надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна; діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах; надання в оренду вантажних автомобілів; будівництво житлових і нежитлових будівель.

Для характеристики фінансового стану ТОВ «Монтажбудсервіс» використано показники платоспроможності, ліквідності, оборотності та фінансової стійкості.

Досліджено аналіз динаміки загальних витрат та окремих її елементів і те, що їх необхідно порівнювати з тенденціями щодо показників доходу, темпів інфляції, динаміки масштабів діяльності підприємства. Аналіз структури дає загальне уявлення про значущість окремих елементів та статей витрат, дозволяє визначити ресурсомісткість окремих видів продукції, сегменти особливої уваги менеджерів та нераціональні напрями витрачання ресурсів. Поєднання аналізу структури та динаміки дозволяє комплексно підійти до дослідження витрат і

знайти слабкі та сильні сторони діяльності підприємства стосовно управління витратами

ВИСНОВКИ

В роботі було здійснено дослідження теоретичних основ організації обліку та аналізу витрат, а саме: розглянуто основні поняття, класифікацію витрат та визнання, а також методику обліку та аналізу на підприємстві. Це дозволило зробити такі висновки.

1. Витрати (разом із доходами) являють собою найважливішу економічну категорію діяльності підприємства, що відіграють ключову роль в формуванні прибутку підприємства та дозволяють забезпечити підвищення ефективності виробництва. Чітке визначення витрат і розумна їх класифікація підвищують ефективність обліку, підсилюють його аналітичність й можливості виявлення резервів підвищення результативності виробничої і комерційної діяльності.

2. Доходи та витрати формуються в бухгалтерському обліку відповідно до принципу відповідності який передбачає визначення фінансового результату шляхом зіставлення доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду, понесеними для отримання цих доходів. Для підприємства є важливим метод визначення витрат, який повинен забезпечити найбільш оптимальне і точне відображення доходів у покупця і витрат у продавця товарів. Від вибору методу визначення витрат залежить і порядок ведення бухгалтерського обліку на підприємствах.

3. Організаційно-інформаційна модель аналізу поточних витрат являє собою стислу характеристику його суб’єктів та об’єктів, мети і завдань, системи аналітичних показників, що визначають параметри об’єктів, інформаційної бази та методів і прийомів перетворення економічної інформації та узагальнення результатів аналізу.

4. Дані обліку витрат використовуються для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів та підприємств в цілому, фактичної ефективності організаційно-

технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків.

5. Введення в практику автоматизованих інтегрованих систем обліку, і розподілених систем обробки даних дозволяє комплексно вирішувати завдання не тільки з обліку, але і аналізу, контролю. За допомогою таких систем можна здійснювати оцінку фактичного стану підприємства, а також прогнозувати і моделювати управлінські рішення.

6. Головна спрямованість управління витратами підприємств, полягає в оптимізації використання ресурсів підприємства. Система управління витратами підприємства може вважатися досить ефективною лише у тому разі, коли вона дає змогу не лише раціонально використовувати наявні ресурси, а й забезпечувати активний системний пошук можливостей подальшого зниження витрат і, відповідно, забезпечувати розвиток підприємства.

7. Для характеристики фінансового стану ТОВ «Монтажбудсервіс» використано показники платоспроможності, ліквідності, оборотності та фінансової стійкості.

8. Досліджено аналіз динаміки загальних витрат та окремих її елементів і те, що їх необхідно порівнювати з тенденціями щодо показників доходу, темпів інфляції, динаміки масштабів діяльності підприємства. Аналіз структури дає загальне уявлення про значущість окремих елементів та статей витрат, дозволяє визначити ресурсомісткість окремих видів продукції, сегменти особливої уваги менеджерів та нераціональні напрями витрачання ресурсів. Поєднання аналізу структури та динаміки дозволяє комплексно підійти до дослідження витрат і знайти слабкі та сильні сторони діяльності підприємства стосовно управління витратами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: навчальний посібник. Центр начальної літератури, 2006, 440 с.

2. Балазюк О. Ю. До питання класифікації витрат. *Економічний простір*. 2010. № 42. С. 138-142.

3. Безруких С. П. Управлінський облік та оперативний аналіз витрат виробництва за центрами відповідальності на сільськогосподарських підприємствах. *Держава і регіони*. 2016. № 6. С. 79 – 81.

4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Житомир, 2000. 480 с.

5. Великий Ю. М., Прохорова В. В., Сабліна Н. В. Управління витратами підприємства: [Монографія]. Х. : ІНЖЕК, 2009. 192 с.

6. Верхогляд В. Плануємо виробничу собівартість: із чого почати? *Баланс*. 2014. № 34.

7. Власюк Г. В. Аналіз та оцінка існуючих систем управління витратами. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво.* 2018. № 2. С. 35-39.

8. Волкова І. А. Фінансовий облік 2. Київ : Центр учбової літератури. 2016. 223 с.

9. Голов С. Ф. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень. *Податкове планування.* 2016. № 4. С. 27-34.

10. Головацька С., Курак А. Забезпечення майбутніх витрат і платежів як інструмент політики управління ризиками будівельного підприємства. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. наук. журнал.* 2018. Вип. 3-4 С. 32-39.

11. Горлачук В.В., Яненкова І.І. Економіка підприємства: навчальний посібник. Миколаїв: Видавництво ЧДУ ім. Петра Могили. 2010. 344 с.

12. Граковський Ю. Технологічні втрати і втрати від технічно неминучого браку на виробництві. *Вісник податкової служби України*. 2009. № 22.

13. Гушко С. В. Стратегічний облік виробничих витрат в керованих інформаційних системах. *Стратегія економічного розвитку України. Науковий збірник.* К. : КНЕУ, 2018. 516 с.

14. Давидова К. Підтверджуємо собівартість реалізованої продукції. *Баланс.* 2017. № 78.

15. Данилюк М. О., Лещій В. Р. Управління витратами на промислових підприємствах. *Науково-практичний посібник: Наукове видання.* Івано-Франківськ : ПП Супрун. 2006. 172 с.

16. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [Монографія]. Тернопіль: Економічна думка. 2009. 272 с.

17. Дерій В. А., Мельничук І. В. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит у системі управління витратами на економічну безпеку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2019. С. 197-208.

18. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/12.pdf.

19. Друри К. Введение в управленческий и производственньій учет. Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. М. : Аудит, ЮНИТИ. 1997. 560 с.

20. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. *ЦУЛ*. 2016. 365 с.

21. Заремба О. О. Особливості обліку і контролювання витрат виробництва. *Зб. наук. праць. КНТЕУ. Економіка і підприємництво: стан та перспективи.* 2009. 297 с.

22. Зарудна Н. Я. Вітчизняний та зарубіжний досвід класифікації витрат на постачання та їх відображення в системі обліку [відп. ред. З. В. Герасимчук]. *Луцький нац. техн. ун-т; Серія «Облік і фінанси» Вип. 8 (29).* Луцьк. 2011. С. 383–394.

23. Зарудна Н. Я., Кундеус О. М. Склад транспортно-заготівельних витрат та відображення їх в обліку. *Облік і контроль в управлінні підприємницькою*

діяльністю. Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції, 25 жовтня 2019 р. Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем». 2019. 290 с.

24. Зарудна Н. Я., Кундеус О. М., Вакун О.В. Облік діяльності підприємств за процесами: необхідність та перспективи. *Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції, 11-13 жовтня 2017 року*. Івано-Франківськ. 2017 р.

25. Збиранник О. М. Економічна сутність поняття витрат виробництва та їх класифікації в умовах сучасної економіки. *Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць:* Дніпропетровськ : ДНУ, 2015. 199 с.

26. Іванілов О. С. Економіка підприємства. Київ : Центр учбової літератури. 2009. 728 с.

27. Калюга Є. Проблеми організації внутрішньогосподарського контролю за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності. *Вісник податкової служби України*. 2017. № 17.

28. Коблянська О. І. Фінансовий облік: навч. посібник. *Знання*. 2017. 471 с.

29. Кодекс законів про працю. № 931-IX від 30.09.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text

30. Колісник Г.М. Економічна сутність витрат та управління ними. *Науковий вісник ЛНТУ України.* 2009. 252 с.

31. Кондратюк О. М. Управління витратами підприємства: організаційний аспект. URL: http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/62983.doc.htm.

32. Конституція України від 28 червня 1996 р. (зі змінами та доповненнями) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/750-18#Text

33. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Починок Н.В., Микитюк Н.Я., Романів Р.В. Фінансовий облік: 4-те вид., доповн. та переробл. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с.

34. Кундеус О. М. Використання наукових підходів вчених-економістів до трактування витрат в обліковій практиці. *Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю : Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції, 19-20 жовтня 2018 р.* Кропивницький: Ексклюзив-Систем, 2018. 198 с. С. 62-65.

35. Кундеус О. М. Критичний аналіз теоретичних підходів до трактування витрат в економічній літературі. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф*. Тернопіль : ТНЕУ. 2014. С. 79-81.

36. Лист Мінфіну від 15.02.2013 р. №31-08410-07/23-357/246. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vl246201-13#Text.

37. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2016. С. 19-25.

38. Мельник Л.Г. Економіка підприємства: конспект лекцій. Навч. посібник. Суми, ВТД «Університетська книга», 2004, 412 с.

39. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Рекомендації, Державний комітет України з будівництва та архітектури № 30 від 16.02.2004 р. (втратили чинність) URL: http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0030509-04.

40. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), які затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02 лютого 2001 р. № 47. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0047564-01#Text.

41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти». Міжнародний документ від 01.09.2010 р. URL: http://www.mia.kiev.ua/ua/books/165-ifrs-2012.html.

42. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. К. : Знання, 2011. 630 с.

43. Наринский А. С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве. М: Финансы и статистика. 1988. 191 с.

44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (із змінами і доповненнями). URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.

45. Олексенко М. В. Сучасний стан обліку та аналізу витрат на виробництво. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит.* 2016. № 25. С. 132-141.

46. Осадча Г. Собівартість: аспекти бухгалтерського, податкового та управлінського. *Облік і фінанси АПК.* 2016 34 с.

47. Остапенко Я. О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах. *Науковий вісник Національного університету ДПС України.* 2012. С. 121-126.

48. Остапець Н. Чи включаються до собівартості виробленої продукції понаднормові втрати виробництва. *Податковий, банківський, митний Консультант.* 2017. № 39.

49. Павелко О. В. Вплив організаційно-технологічних особливостей будівництва на побудову системи обліку та контролю доходів і витрат. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування.* 2012. С. 179-188.

50. Павликівська О. І. Облік витрат в управлінні виробництвом. *Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені В. Гнатюка.* 2017. № 7. С. 159–161.

51. Панасюк В. М. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.

52. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: [Монографія]. К. : УСБ НБУ, 2018. 219 с.

53. Пашковська К. Облік формування витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). *Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф.* Тернопіль : ТНЕУ, 2020. С. 199-200.

54. План рахунків бухгалтерського обліку активів, власного капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій України та Інструкція до нього (Наказ Мінфіну № 291). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text.

55. Податковий кодекс України № 905-IX від 17.09.2020 р. URL: http://www.balance.ua/ua/sai/sprav_info/nal_kod_urk/.

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»,

затверджене наказом Міністерства фінансів України № 205 від 28.04.2001 р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01.

57. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

58. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99.

59. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ МФУ від 31 грудня 1999 р. N318 URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00

60. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів Наказ Міністерства статистики України № 193 від 21 черв. 1996 р. URL: http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0193202-96.

61. Про затвердження типових форм первинного обліку: наказ Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995р. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.

62. Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : наказ Міністерства фінансів України від 05.03.2008 р. № 353. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category.

63. Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi.

64. Пушкар М. С. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Тернопіль : Економічна думка, 2010. 292 с.

65. Пятов М.Л., Смирнова И.А. Доходы и расходы организации: трактовка МСФО. URL: http://www.buh.ru/document–1204.

66. Радченя Л. І. Економічна сутність витрат виробництва. *Фінанси, облік і аудит.* Київ : КНЕУ. 2010. Вип. 13. С. 273-277.

67. Семанюк В. З. Ускладнення інформаційного середовища підприємств в новій економічній формації. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. 617 с.

68. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема понять і трактувань. URL: www.ztu.edu.ua/ua/ science/publishing/wzbirnik/econom/1.../26.pdf.

69. Сопко В. В. Роль управлінського обліку в системі управління витратами. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2017. № 10. С. 39.

70. Спільник І., Палюх М. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. наук. журн*. 2019. Вип. 1-2. С. 83–96.

71. Студанс Н. Бухгалтерський облік у будівельній організації. URL: http://pro-u4ot.info/index.php?section722.

72. Сук Л. К. Фінансовий облік: [навч. посіб.]. вид. 3-тє, переробл. і доповн. К. : Знання 2016. 664 с.

73. Турило А.М., Кравчук Ю.Б. , Турило А.А. Управління витратами підприємства. К. : Центр навчальної літератури. 2016. 120 с.

74. Управленческий учет и проблемы классификации затрат. *Менеджмент.* 2012. №1.

75. Управлінський облік витрат та калькулювання собівартості продукції в умовах ринку. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/12425/1/%D0%9A%D1%83%D0%BD%D0%B4%D0%B5%D1%83%D1%81.pdf.

76. Фаріон В. Я. Підходи до удосконалення процесу калькулювання собівартості продукції. *Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір: збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Тернопіль, 10 вересня 2019 р.). ТНЕУ, 2019. 308 с.

77. Фаріон В. Я., Фаріон Я. М. Принципи формування собівартості продукції на підприємствах. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф.,* 31 травня-01 червня 2018 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 371 с.

78. Фролова Л. В., Хаврова К.С. Механізм управління поточними витратами торговельних підприємств. *Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського.* Донецьк : Ноулідж, Донецьке від-ня. 2010. 211 с.

79. Хмелевська А. В. Облікова систематика іншої операційної діяльності промислового підприємства URL: http:www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vchnu/Ekon/2009... /099-104.pdf.

80. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: [Навч. посібник]. Житимир : ЖІТІ. 2002. 647 с.

81. Череп А. В., Ярмош В. В. Удосконалення методики аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekhp/2010_3/st10.Pdf.

82. Чухліб О. А. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції. *Фінанси України*. 2016. № 2. С. 129-138.

83. Шара Є. Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік. К. : ЦУЛ. 2016. 423 с.

84. Шевченко Є. Аналіз матеріальних витрат. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2006. № 8. С. 28-36.

85. Шпикуляк О. Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси».* Вип. 5 (20). Частина 1. Луцьк. 2009. 367 с.

86. Шумакова Т. Калькулюємо собівартість продукції. *Баланс.* 2016. № 70.

87. Юрченко К. Методи обліку витрат на виробництво продукції. *Вісник податкової служби України.* 2002. № 37.

88. Ясінська А. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах URL: http://www.liga.net.

89. Zadorozhnyi Z.-M. V., Krupka Ya. D., Skasko O. I. [et al.] Conceptual approach to reforming of the national accounting system : [monograph]. Under scientific editorial supervision of Z.-M. V. Zadorozhnyi. Ternopil : TNEU, 2017. 236 c.