

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра обліку і оподаткування**

**КИСІЛЬЧУК Іванна Василівна**

**Методика та організація обліку і аналізу операційних витрат підприємства / Methodology and organization of accounting and analysis of operating costs of the enterprise**

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

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи  
ОПДм-21  
І. В. Кисільчук

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент, В.Я. Фаріон

---

Кваліфікаційну роботу допущено  
до захисту:  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2020 р.

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ **Н.В. Починок**

**Тернопіль - 2020**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1</b> .....	6
<b>ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА</b> .....	6
1.1. Економічна суть операційних витрат підприємства.....	6
1.2. Склад і класифікація витрат операційної діяльності підприємства... 12	12
1.3. Інформаційне забезпечення управління операційними витратами підприємства .....	22
Висновки до розділу 1 .....	30
<b>РОЗДІЛ 2</b> .....	31
<b>МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ</b> .....	31
2.1. Методика формування собівартості реалізованої продукції (послуг) ... 31	31
2.2. Методика обліку загальновиробничих витрат .....	37
2.3. Методика обліку витрат періоду операційної діяльності..... 45	45
2.4. Відображення інформації про операційні витрати у звітності .....	54
Висновки до розділу II .....	58
<b>РОЗДІЛ 3</b> .....	60
<b>МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА</b> .....	60
3.1. Аналіз структури і динаміки операційних витрат .....	60
3.2. Аналіз собівартості та витрат періоду операційної діяльності..... 66	66
Висновки до розділу III .....	75
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	76
<b>ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	79
<b>ДОДАТКИ</b> .....	89

## ВСТУП

*Актуальність теми* зумовлена тим, що витрати є важливим показником якості, який характеризує ефективність підприємства в грошовому вимірі, відображає організаційно-технічний рівень виробничого процесу (прогресивність обладнання, технології, організацію виробництва та праці, рівень управління), а також інші умови та фактори, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства. Зокрема, розмір фінансових результатів, показники фінансового стану, що визначають рівень інвестиційної привабливості підприємства, залежать від обсягу витрат. Саме тому раціональна організація бухгалтерського обліку має прямий вплив і на ефективність аналізу витрат у процесі управління підприємством, що забезпечує глибоке розуміння природи витрат та їх економічно обґрунтованої класифікації.

В наш час, облік витрат основної діяльності вимагає нових підходів до вибору класифікаційних ознак, що дозволять організувати якісну систему управління витратами. Постійне збільшення суми та питомої ваги операційних витрат, в тому числі, адміністративних та збутових витрат в загальній величині витрат підприємства, зумовлює потребу пошуку оптимальних методів їх обліку з урахуванням потреб управління та інших користувачів економічної інформації.

Проблеми обліку операційних витрат займають значне місце в дослідженнях провідних вітчизняних та зарубіжних науковців. Вагомий вклад в розвиток теорії та методики обліку і аналізу операційних витрат внесли такі провідні дослідники: Н.С. Андрющенко, І.О. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, С.Брю, Н.О. Гура, І.Є. Давидович, В.А. Дерій, С.Ф. Друрі, Р. Ентоні, В.П. Завгородній, Р.Кемпбелл, О.І. Корінцева, О.В. Крушельницька, К.Макконел, Л.В. Нападовська, Г.В. Нашкерська, М.С. Пушкар, М.В. Реслер, Дж. Ріс, Я. В. Соколов, М.І. Скрипник, Н.М. Ткаченко, П. С. Харів, А.С. Хендріксен, Ч. Хорнгерн, М. І. Хопчан, Г.Фандель, В.Я. Фаріон, Дж. Фостер, Ю.С. Цаль-

Цалко та інші. Досліджуючи наукові напрацювання вчених відзначимо, що окремі питання зобліку операційних витрат потребують подальшого наукового дослідження. Потреба у подальшому науковому дослідженні зазначених питань та також їх практична значущість обумовили вибір теми кваліфікаційної роботи.

*Метою* кваліфікаційної роботи є вивчення діючої методики обліку й аналізу операційних витрат й розробка обґрунтованих пропозицій та рекомендацій щодо їх удосконалення.

Досягнення вказаної мети передбачає вирішення таких *завдань*:

- розкриття економічної суті операційних витрат підприємства;
- вивчення складу і класифікації витрат операційної діяльності підприємства;
- дослідження інформаційного забезпечення управління операційними витратами підприємства;
- дослідження методики формування собівартості реалізованої продукції, загальновиробничих витрат, витрат періоду операційної діяльності ТзОВ «Агролен»;
- розкриття інформації про операційні витрати у звітності;
- здійснення аналізу структури та динаміки операційних витрат, собівартості реалізованої продукції підприємства та витрат періоду операційної діяльності підприємства.

*Об'єктом* дослідження є облік і аналіз операційних витрат на ТзОВ «Агролен».

*Предметом* дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів щодо ведення обліку та аналізу операційних витрат. Методологічною основою дослідження є системний підхід до розкриття економічної сутності операційних витрат та процесу їх обліку та аналізу.

*Інформаційною базою* дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних економістів в галузі обліку і аналізу операційних витрат,

законодавчі та нормативні акти України, інструктивні матеріали та фінансова звітність ТзОВ «Агролен».

Вирішення поставлених завдань досягнуто на основі застосування загальнонаукових *методів*: наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу та синтезу, порівняння, вибіркового обстеження й групування, а також економіко-статистичних прийомів дослідження.

Наукова новизна полягає в комплексному і системному теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо методики та організації обліку та аналізу витрат операційної діяльності автотранспортних підприємств, тому з метою систематизації обліку пропонуємо вести аналітичний облік рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з відкриттям субрахунків: 911 «Витрати на утримання та експлуатацію автотранспорту і рухомого складу підприємства», 912 «Витрати на утримання і експлуатацію гаражів та автостоянок», 913 «Витрати на управління перевезеннями», 914 «Інші ЗВВ» з переліком статей витрат та поділом ЗВВ на постійні і змінні.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці основних напрямків і практичних рекомендацій з удосконалення методики обліку операційних витрат, їх складу та класифікації, організації та методики здійснення аналізу операційних витрат та використання їх у обліковій практиці ТзОВ «Агролен».

За результатами дослідження було опубліковано тези на тему «Економічна суть витрат підприємства як об'єкта обліку» у збірнику «Стан та перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» та «Особливості обліку собівартості вантажних автоперевезень» у збірнику «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування».

Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний текст викладено на 71 сторінці, робота містить 23 рисунки, 11 таблиць і 3 додатки.

## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Економічна суть операційних витрат підприємства

В господарській діяльності підприємства облік витрат є одним з головних проблемних питань, як з теоретичної точки зору, так і з практичної. Проте, незважаючи на те, що дане питання широко досліджене, зміст поняття «витрати» досі залишається не однозначним і не достатньо розкритим, а тому варто зупинитись на більш детальному вивченні його економічної суті.

Для встановлення змісту поняття «витрати», в першу чергу, необхідно здійснити аналіз наукової літератури та нормативних актів.

В частині, що стосується нормативно-правового забезпечення, порядок формування в бухгалтерському обліку інформації щодо витрат і відображення їх у фінансовій звітності регламентовано Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», в якому зазначено, що витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [41]. Зокрема, таке ж визначення поняття представлено і в НП(С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [40] та в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [55].

В Податковому Кодексі України термін «витрати» також має подібний зміст, проте дане трактування терміну має уточнення, що стосується форми витрат, а саме: «витратами визнається сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку...» [51].

В міжнародній практиці розкриття інформації щодо витрат не регламентується окремим МСБО, але певні аспекти, що стосуються даного поняття розкриваються в МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та інші. Проте поняття «витрати» чітко визначене Концептуальною основою фінансової звітності, згідно з якою, витрати - це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам[31].

Отже, з огляду на вище зазначене, можна стверджувати, що істотної різниці між визначенням поняття «витрати» в нормативно-правових актах вітчизняної та міжнародної практики не існує, проте в працях вчених та науковців виникає певна суперечливість. Так, більшою мірою, дискусії виникають щодо того, коли і як вживати терміни «витрати», «затрати», «витрати на виробництво», «затрати на виробництво», а також щодо трактування цих термінів. На нашу думку, однією із головних проблем виникнення таких розбіжностей є запозичення іноземних термінів, та їх некоректний переклад без ретельного аналізу та урахування економічної сутності понять.

Аспекти сутності поняття «витрати» досліджували зарубіжні науковці Дж. Фостер, Ч. Хорнгерн, І.О. Бланк, С.Ф. Друрі, Р. Ентоні, Дж.Ріс, А.С. Хендріксен, К.Макконел, Р.Кемпбелл, С.Брю, Г.Фандель, Я. В. Соколов та інші. Трактування сутності терміну витрати у працях зарубіжних вчених зображено на рис.1.1.

В більшості випадків, науковці в сфері економіки розглядають витрати з позиції витрачання засобів на виготовлення продукції, тому головна різниця між трактуванням терміну «витрати» і полягає в тому, що автори по-різному визначають джерела формування вартості виготовленої продукції.

Також існують розбіжності щодо визначення поняття «витрати» в бухгалтерському та економічному розумінні. Так, вчені-економісти вважають витрати грошовими коштами, які можна отримати в результаті використання ресурсів, тоді як вчені-бухгалтери прирівнюють витрати з безпосереднім використанням ресурсів.

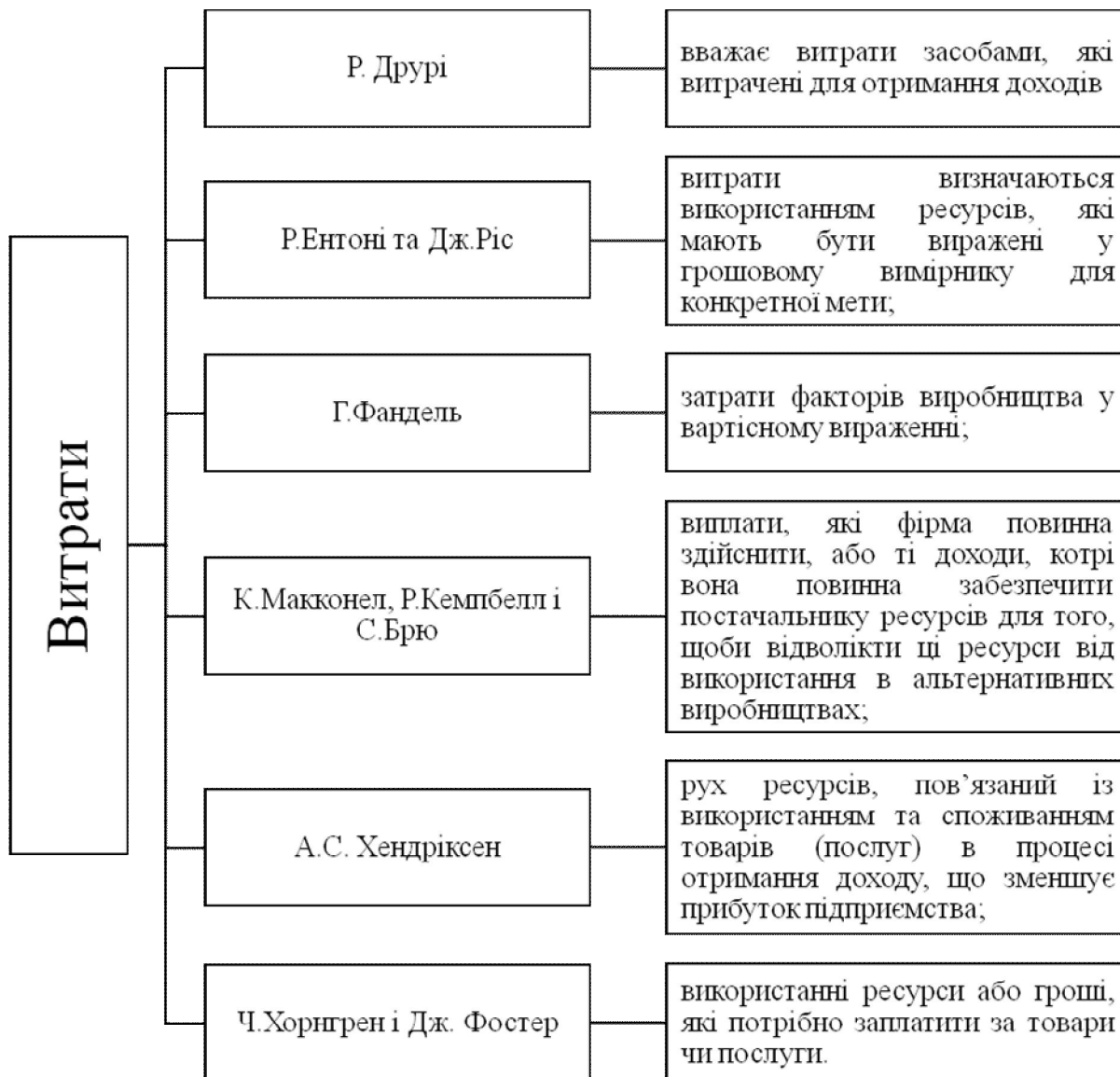


Рис.1.1. Тракткування терміну «витрати» у працях зарубіжних вчених

Примітка. Створено автором на основі [17]

Що стосується досліджень українських науковців та практиків в сфері бухгалтерського обліку, також можна стверджувати, що єдиного погляду щодо трактування терміну «витрати» не має. Зокрема, серед вітчизняних дослідників,



які розглядали трактування сутності даного поняття можна виділити наступних: Н.С. Андрющенко, Ф.Ф. Бутинця, Н.О. Гура, І.Є. Давидовича, В.А. Дерія, О.І. Корінцева, Л.В. Нападівську, М.С. Пушкаря, М.В. Реслера, М.І. Скрипника, Н.М. Ткаченко, В.Я. Фаріона, Ю.С. Цаль-Цалко та інші.

Так, автор Ф.Ф. Бутинець вважає, що витрати необхідно обліковувати та планувати як собівартість продукції та відображати в грошовій формі поточних витрат трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції [12, с.529]. Дещо схожу думку висловлює і В.П. Завгородній та розглядає витрати як використання засобів та предметів праці в процесі виробництва, які виражені в грошовій формі та формують собівартість продукції [26, с.583]. Подібне трактування терміну «витрати» дають такі вчені, як С.Ф. Голов, Я.В. Соколов, Н.М. Ткаченко, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар.

На думку Л. Г. Мельник та О. І. Корінцевої, витрати - «...це прямі і непрямі, фактичні та можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах певного напрямку» [32, с.369].

Науковці М. Бойчук, Ю.В. Піча, П.С. Харів та М.І. Хопчан вирізняють такі поняття, як «витрати виробництва» та «витрати підприємства» [7, с.270].

Ю.Б. Кравчук, А.А.Турило та А. М. Турилов вважають витратами «...вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [34, с.9-10].

Г. В. Нашкерська вважає, що процес здійснення витрат пов'язаний з виробництвом та реалізацією продукцію, а термін «витрати» розглядає з точки зору «...споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг у процесі одержання доходу» [43, с.390].

В.Я. Фаріон під витратами розуміє «..сукупність використаних у процесі основної та іншої звичайної діяльності ресурсів, виражених у вартісних вимірниках, обрахованих за прийнятими в галузі правилами і мотивованих цілями отримання прибутку..» [71, с.47].

Отже, зваживши на різноманітні твердження та трактування терміну «витрати», вважаємо за необхідне виділити основні ознаки, які характеризують досліджуване поняття, що зображені на рис.1.2.:

Вартим уваги, є також питання розмежування понять «витрати» та «затрати», адже в науковій практиці дане питання є основою для дискусій.



Рис.1.2. Основні ознаки притаманні витратам

Примітка. Створено автором на основі [27]

Слід зазначити, що в нормативних та законодавчих актах України дані поняття використовуються як синоніми, в англійській літературі використовується два терміни «costs» та «expenditure», проте їх зміст не відповідає різниці між цими поняттями. Проаналізувавши праці Ф.Ф. Бутинця, З.В. Задорожного, А.В. Дерія, Д.Л. Лозинського, Л.В. Нападовської, І.Н. Поклада, В.В. Сопка та інших, можна стверджувати, що підходи стосовно

трактування термінів «витрати» і «затрати» поділяються на три групи, які зображено на рис.1.3.:



Рис.1.3. Підходи стосовно трактування термінів "витрати" та "затрати"

Примітка. Створено автором на основі[1]

Тобто, частина науковців ототожнює цих два терміни, а інша частина розмежовує їх. Щодо останнього, то в одному випадку різниця між поняттями полягає в тому, що поняття «затрати» є ширшим, ніж поняття «витрати», а в іншому -що затрати не впливають на зміни в капіталі, а витрати призводять до його зменшення.

На нашу думку, поняття «витрати» та «затрати» не можна ототожнювати, і вважаємо, що затрати - це показник використання ресурсівв натурально-грошовому виразі, який не впливає на зміни в капіталі та величину прибутку

підприємства та погоджуємося з думкою В.А. Дерія, що термін «затрати» необхідно використовувати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць і т. д.), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей[22, с.23]. Також вважаємо доцільним сформулювати власне визначення поняття «витрати»- це зменшення економічних вигод підприємства, внаслідок витрачання активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу та суми отриманого доходу в результаті діяльності підприємства.

Що стосується поняття «операційні витрати», то в нормативно-правових актах чіткого визначення даного поняття не наведено, та й в працях науковців термін «операційні витрати» не вживається, а натомість використовуються такі поняття як «поточні витрати», «витрати виробництва», «витрати обігу» тощо. Проте, ми вважаємо, що такі визначення розкривають сутність поняття «операційні витрати» обмежено, тобто, щоб надати повне трактування даного терміну їх необхідно об'єднати. Отже, під операційними витратами ми розуміємо витрати основної діяльності підприємства, тобто такої, що забезпечує основний дохід, пов'язані із виробництвом або реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг; із організацією і управлінням діяльності підприємства; із збутом продукції та витрати внаслідок списання оборотних активів при їх реалізації, знеціненні, втратах та інші.

Отже, проаналізувавши різні твердження вчених та науковців, ми дали власне визначення понять «витрати» та «затрати», знайшли їх основні відмінності, а також розкрили сутність поняття «операційні витрати».

## **1.2. Склад і класифікація витрат операційної діяльності підприємства**

Починаючи з XIX століття, коли з'явилася теорія обліку витрат, проблемі класифікації витрат приділяється багато уваги. У 1887 році Дж. М. Феллсом та Емілем Гарке було запропоновано розділити всі витрати на постійні (зараз їх

називають умовно-постійними) та змінні (умовно-змінними). Термін «прямі та непрямі витрати» вперше був введений Е. Е. Фельдгаузенем.

В. І. Стоцький одним із перших створив наукову класифікацію витрат виробництва. Він поділив їх на такі типи: основні та загальні (накладні), прямі та непрямі, змінні та постійні, пропорційні (змінні) та постійні [72].

Для ефективного управління операційними витратами підприємства необхідним є здійснення їх якісної класифікації, що використовується в процесах обліку, аналізу, розрахунку собівартості, планування та контролю. Витрати повинні бути згрупованими, щоб можна було їх доцільно проаналізувати та правильно оцінити. В наш час між вченими виникла дискусія щодо виокремлення та розподілу класифікаційних особливостей операційних витрат, адже поряд зі складністю господарських операцій зростає потреба в різних групуваннях витрат, використанні різних методів їх збирання та розповсюдження. Тому ми зробили спробу систематизувати погляди вчених на класифікацію операційних витрат підприємства за основними ознаками та підсумували результати у таблиці 1.1.:

Таблиця 1.1

**Систематизована класифікація операційних витрат за основними  
ознаками**

### групування

№ п/п	Ознаки класифікації	Види витрат за відповідними ознаками класифікації	Напрями використання класифікаційних ознак
1	2	3	4
1	За видами витрат	<ul style="list-style-type: none"> <li>- за економічними елементами (матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація необоротних активів; інші витрати);</li> <li>- за статтями калькуляції.</li> </ul>	Управлінський облік, економічний аналіз, контроль і аналіз виробничих витрат, планування оборотних коштів підприємства.
2	За порядком віднесення на собівартість продукції	<ul style="list-style-type: none"> <li>- собівартість продукції;</li> <li>- витрати, які не включають до собівартості продукції (адміністративні, збутові, інші операційні витрати).</li> </ul>	Бухгалтерський та управлінський облік, економічний аналіз, планування, контроль та управління витратами підприємства і визначення собівартості продукції

## Продовження табл.1.1.

1	2	3	4
3	За періодами	- витрати поточного періоду; - витрати майбутніх періодів.	Забезпечення повного та рівномірного відображення витрат у складі собівартості
4	За видами продукції	- витрати на виробу; - роботи; - послуги.	Визначення економічної ефективності виробництва окремих видів продукції.
5	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	- змінні (залежать від обсягу виробництва); - постійні ( не залежать від обсягу виробництва).	Планування, облік та аналіз собівартості продукції, аналіз та прогнозування беззбитковості виробництва, вибір економічної політики підприємства.
6	За способом перенесення вартості на продукцію	- прямі (пов'язані з виробництвом окремих різновидів продукції і прямо відносяться на одиницю продукції); - непрямі (пов'язані з виробництвом різних виробів).	Управлінський облік, фінансовий бухгалтерський облік, фінансова звітність та прийняття рішень.
7	За ступенем участі у виробничому процесі	- основні - безпосередньо пов'язані з процесом виробництва готової продукції; - накладні - обумовлені управлінням і обслуговуванням виробництва.	Управлінський облік, економічний аналіз господарської діяльності підприємства.
8	За місцем виникнення витрат на виробництво продукції	- витрати за цехами; - за дільницями; - за службами та іншими структурними підрозділами (тобто за центрами відповідальності, які виділяються в самостійні об'єкти обліку).	Контроль та управління витратами виробничих ресурсів і визначення виробничої собівартості продукції.

Отже, як видно, класифікаційних характеристик може бути велика кількість, як і видів витрат. Запропонована класифікація, з одного боку, базується на поєднанні багатьох групувальних ознак, а з іншого боку, містить дані про напрямки використання згрупованих видів витрат.

Важливу роль в управлінні витратами відіграє класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Класифікація за статтями калькуляції дозволяє встановити заощадження або надлишкові витрати ресурсів в місцях їх виникнення, визначити напрямки їх зменшення та вплив кожного елементу витрат на собівартість продукції, таким чином, це дозволяє

менеджерам контролювати виконання планів витрат на виробництво не тільки на підприємстві загалом, але і для окремих підрозділів, конкретних видів продукції та за певним видом витрат [66, с.28].

Групування витрат за економічними елементами необхідне для визначення всіх виробничих витрат за їх видами, тобто дозволяє визначити, що саме і на яку суму витрачається на виробництво в цілому на підприємстві.

Не менш важливою є класифікація витрат за порядком віднесення на собівартість, адже використовується вона для цілей бухгалтерського обліку. Докладніше, класифікації за видами витрат та за порядком віднесенням до собівартості продукції зображені на рисунку 1.4.:



Рис.1.4. Класифікація витрат операційної діяльності

Примітка. Створено автором на основі [14]

Так, зокрема, уп.21 НП(С)БО 16 «Витрати» закріплено єдине групування операційних витрат для підприємств за економічними елементами. Оскільки



класифікація витрат за економічними елементами є надзвичайно важливою для цілей фінансового обліку, вважаємо необхідним деталізувати склад кожного елемента витрат, що відображено в таблиці 1.2.:

Таблиця 1.2.

### Склад економічних елементів операційних витрат

№ п/п	Найменування економічного елемента	Склад витрат, що включаються до економічного елемента
1	Матеріальні витрати	Вартість витрачених сировини й основних матеріалів в операційній діяльності; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії, які придбані у сторонніх підприємств та використані операційні та технологічні цілі; будівельних матеріалів; запасних частин задіяних для ремонту ОЗ, ІНМА та МШП; тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів; МШП (термін використання - не більше одного року або операційного циклу), які використовуються в операційній діяльності підприємства, а саме: спецодяг та спецвзуття, засоби індивідуального захисту, мийні засоби, знешкоджувальні засоби, інші засоби захисту. Вартість зворотних відходів, отриманих в процесі виробництва не включається до складу матеріальних витрат.
2	Витрати на оплату праці	Заробітна плата за окладами й тарифами; премії та заохочення; надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством; матеріальна допомога; компенсаційні виплати; оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу; інші витрати на оплату праці.
3	Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, нарахування єдиного соціального внеску на основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.
4	Амортизаційні відрахування	Сума нарахованої амортизації ОЗ, НМ та ІНМА.
5	Інші операційні витрати	Витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу попередніх статей, а саме: витрати на послуги зв'язку, витрати на відрядження, інші податки та збори, витрати на проведення аудиту, плата за розрахунково-касове обслуговування, витрати на навчання персоналу ( придбання літератури, участь в семінарах), витрати на придбання ліцензій, витрати на транспортне обслуговування, витрати на охорону праці, плата за послуги комерційних банків, витрати на гарантійний ремонт, витрати на страхування ризиків, витрати на організацію свят, презентацій, компенсації робітникам, втрати від браку, інші витрати.

Однак, групування витрат за елементами не дозволяє контролювати та аналізувати їх за призначенням у виробничому процесі (за цехами, дільницями, видами продукції), тобто не дає відповіді, для яких цілей потрібно нести наступні витрати[2].

Тому для контролю витрат та їх аналізу, разом з їх обліком за економічними елементами, виробничі витрати групують за статтями калькуляції, за якими й розраховується собівартість продукції. Дана класифікація виявляє мету витрат та їх зв'язок з технологічним процесом та використовується для обчислення витрат за видом продукції та центром виникнення витрат (за цехами, дільницями тощо) і залежить від ряду факторів: методів планування витрат, технологічних процесів та виготовленої продукції [65,с.76].

Перелік і склад статей калькуляції залежить від виробничого процесу, тому їх встановлення є повноваженнями підприємства та регламентується його обліковою політикою.

Зокрема, на досліджуваному автотранспортному підприємствіТзОВ «Агролен» використовуються такі статті калькуляції:

1.«Прямі матеріальні витрати», до складу якої входять паливо-мастильні матеріали, запасні частини та інші запаси, що використовуються безпосередньо у виробничому процесі (вантажоперевезенні), а також в технологічних операціях, а саме в процесі підготовки рухомого складу до експлуатації.

2.«Прямі витрати на оплату праці», яка включає основну і додаткову заробітну плату працівникам, безпосередньо зайнятим здійсненням перевезень обчислені за тарифними ставками, що діють на підприємстві, включаючи будь-які видигрошових і матеріальних доплат, які належать до елемент «Витрати на оплату праці».

3.«Автомобільні шини», яка включає всі витрати пов'язані з експлуатацією автомобільних шин.

4.«Інші прямі витрати», до складу якої включають витрати на соціальне страхування працівників зайнятих перевезенням, амортизаційні відрахування

рухомого складу автотранспорту, витрати на всі види ремонту, технічний огляд і технічне обслуговування рухомого складу, що безпосередньо бере участь у перевезеннях, пов'язані з поліпшенням рухомого складу і забезпеченням відповідності його технічного стану вимогам безпеки руху та іншим експлуатаційним вимогам.

5.«Загальновиробничі витрати», яка включає витрати на утримання апарату управління виробництвом, амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальногосподарського значення, витрати на утримання загальновиробничих будівель, витрати на обслуговування виробничого процесу та інші загальновиробничі витрати.

Пропонуємо, для більш детального обліку виробничих витрат на підприємстві «Агролен» деталізувати окремі статті виробничих витрат, а саме:

- виокремити статтю «Паливо і матеріали для технологічних цілей», тобто це запаси (паливо, мастильні матеріали, запасні частини), які використовують для забезпечення технологічного процесу перевезення;
- виділити окремо статті «Основна заробітна плата» та «Додаткова заробітна плата», адже враховуючи специфіку виробничого процесу досліджуваного підприємства, варто зазначити, що доплати і надбавки за працю понад урочний час, в вихідні і святкові дні займають питому вагу у складі «Прямі витрат на оплату праці»;
- також пропонуємо виокремити статтю «Витрати на утримання та експлуатацію автотранспорту», де будуть акумульовані всі витрати пов'язані з використанням та ремонтом автотранспорту, а також витрати на оплату праці працівників, зайнятих їх обслуговуванням і ремонтом та орендні платежі за отриманий автотранспорт в операційну оренду.

Щодо класифікації за порядком віднесення на собівартість продукції, то всі операційні витрати підприємства поділяються на:

- собівартість продукції;

- витрати, які не включають до собівартості продукції, а саме: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати.

Склад витрат, що включаються до собівартості продукції, відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» зображено на рисунку 1.5.:



Рис. 1.5. Склад собівартості та її компонентів відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати»

Примітка. Створено автором на основі [41]

Що стосується операційних витрат, що не включаються до собівартості продукції, то їх складові відображено на рисунку 1.6.:

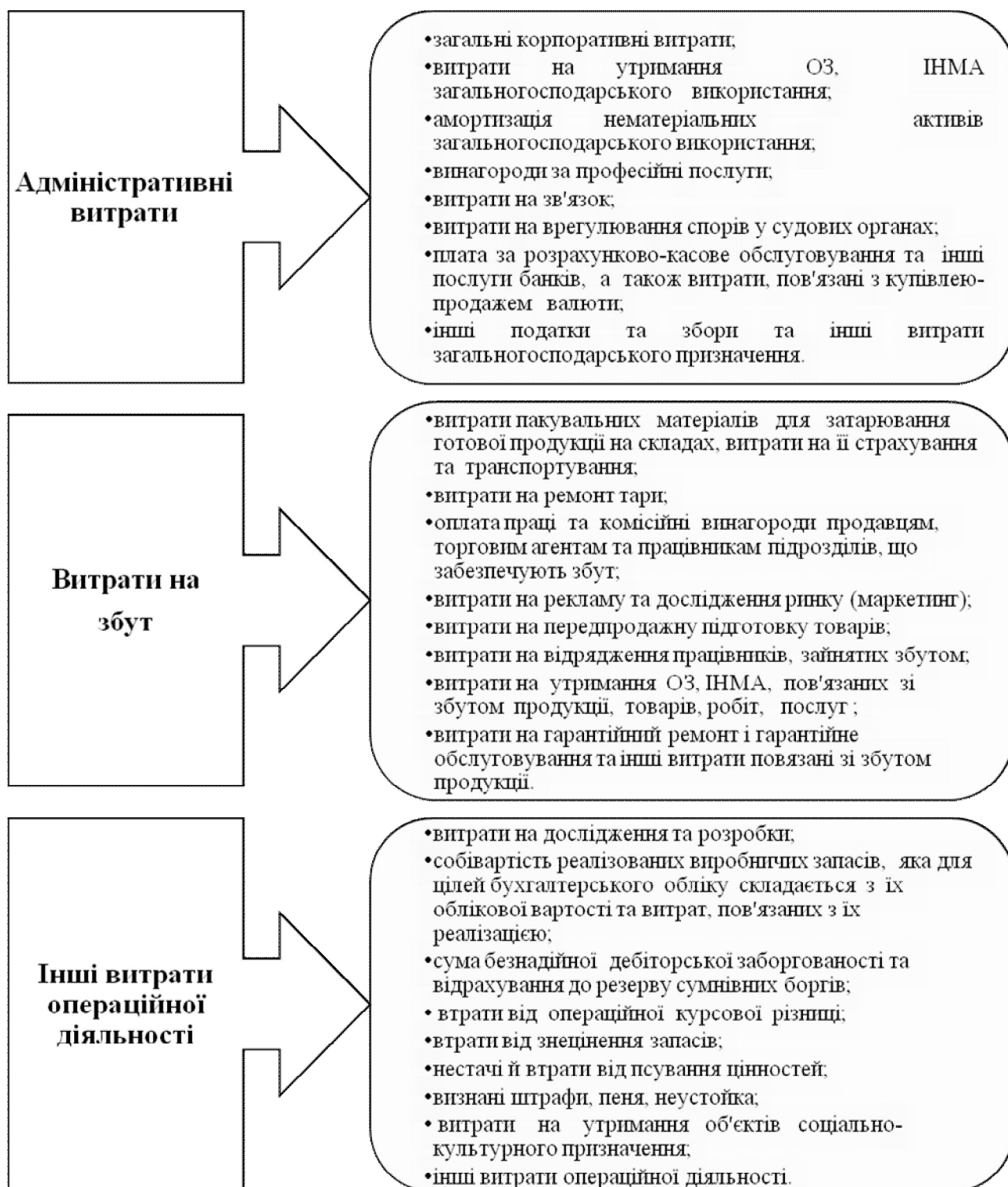


Рис. 1.6. Склад операційних витрат, що не включаються до собівартості продукції

Примітка. Створено автором на основі [75]

Підсумовуючи, варто відмітити, що подані нами пропозиції щодо систематизації класифікацій операційних витрат та використання додаткових

статей калькуляції на досліджуваному підприємстві «Агролен» сприятимуть якості фінансового та управлінського обліку на даному підприємстві.

### **1.3. Інформаційне забезпечення управління операційними витратами підприємства**

За умов нестабільного ринкового середовища від ефективної системи управління витратами залежить конкурентоспроможність будь-якого підприємства, його фінансові результати. Результативність такої системи ґрунтується на даних про види, обсяги і поведінку витрат, які використовуються для формування інвестиційного портфеля та портфеля замовлень, оцінювання факторів прибутковості, управління обмеженими запасами, планування напрямків і обсягів діяльності, ціноутворення тощо.

Проте, навіть за умов трансформації ринкової економіки, сформувати ефективного економічного механізму стимулювання економії витрат так і не вдалось, адже як свідчать статистичні дані за останні декілька років третина всіх суб'єктів господарювання є неприбутковими. Зокрема, найбільші збитки спостерігаються на підприємствах хімічної промисловості (72,4 млрд грн збитків), металургії (35,5 млрд), оптової торгівлі (27,4 млрд), інформаційної та телекомунікаційної галузі (23 млрд) та інші [67]. Досліджуване підприємство ТзОВ «Агролен» також відноситься до збиткових підприємств, саме тому вивчення питання управління операційними витратами є безперечно важливим в даній роботі.

Фінансова неспроможність підприємств є наслідком впливу не лише зовнішніх економічних чинників, але і великої кількості внутрішніх, зокрема це прорахунки в системі управління витратами, нестача необхідних управлінських даних, відсутність чіткої стратегії розвитку, а також некомпетентність управлінського персоналу тощо.

Як бачимо, в сучасних умовах зовнішнього і внутрішнього ринкового середовища, управління операційними витратами підприємства повинно передусім ґрунтуватися на управлінні видами операційної діяльності.

Саме тому, метою управління витратами операційної діяльності підприємства є примноження створеної на підприємстві готової продукції (роботи, послуги) на одиницю його операційних витрат, яка досягається завдяки визначенню складу і характеру впливу головних витратоформуєчих факторів на обсяг і динаміку витрат операційної діяльності підприємства [10]. Основні функції системи управління відображено на рисунку 1.7.:

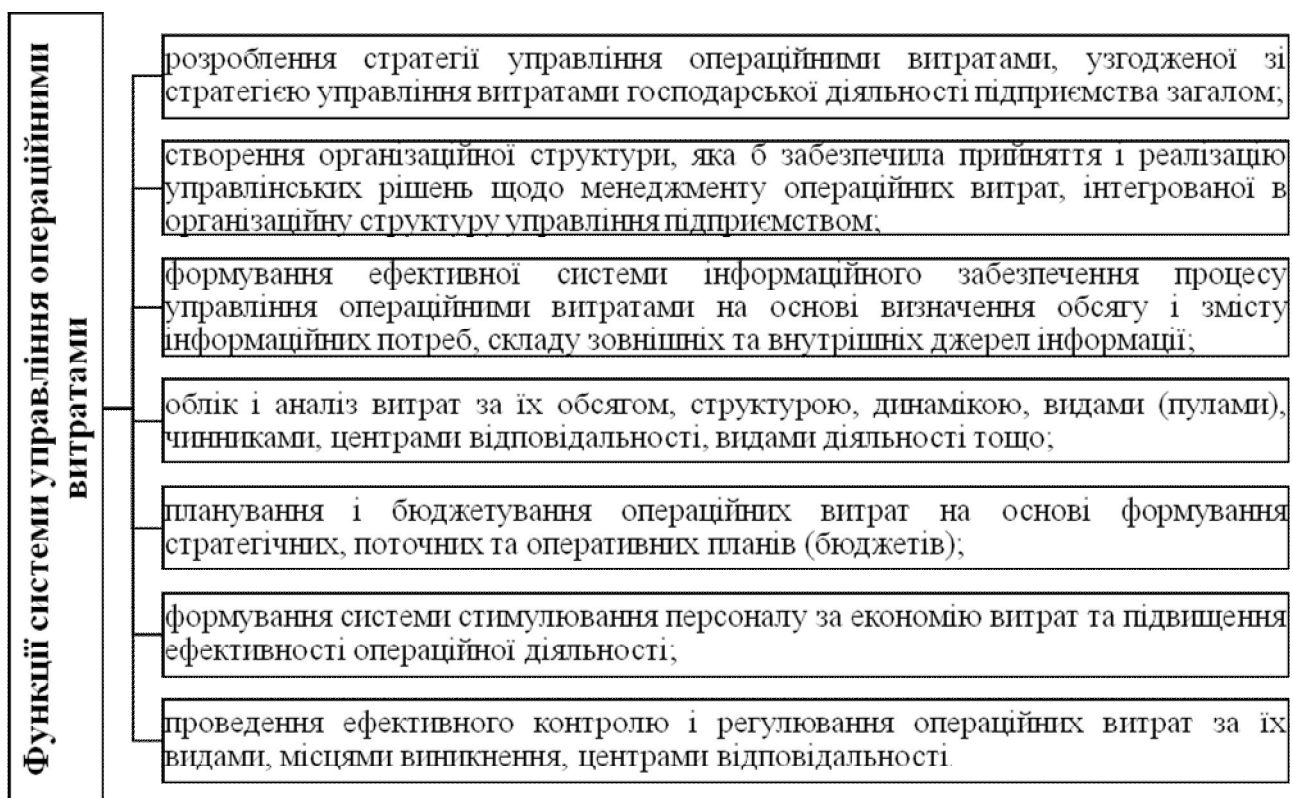


Рис.1.7. Функції системи управління операційними витратами

Примітка. Створено автором на основі [54, с.420]

Для того, щоб оцінити ефективність такого управління, операційну діяльність підприємства необхідно розглядати в розрізі її видів, місць формування витрат (центрів відповідальності) та носіїв витрат (видів продукції, робіт, послуг). Схему управління витратами операційної діяльності підприємства показано на рисунку 1.8.:

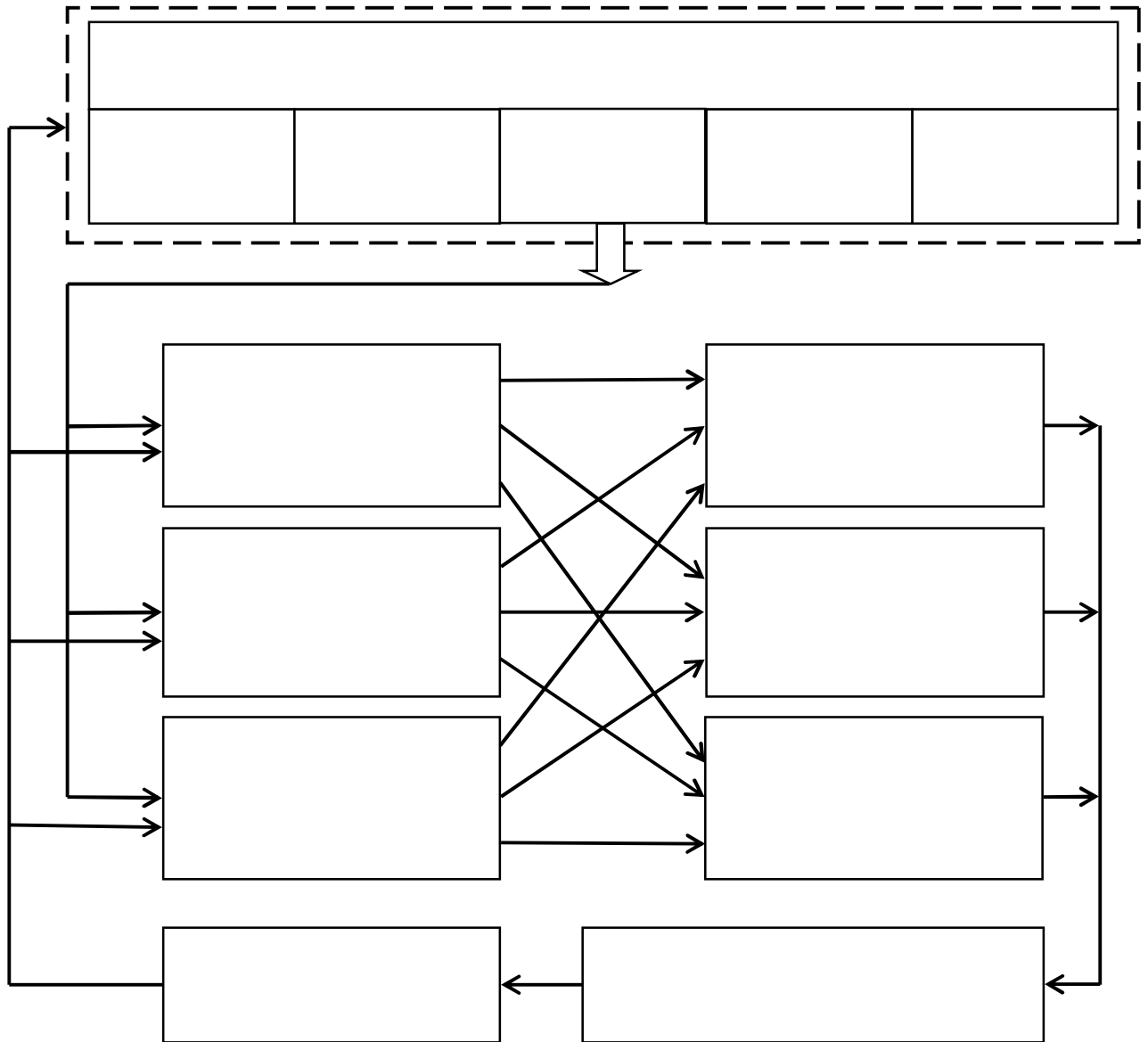


Рис. 1.8. Схема управління операційними витратами підприємства

Примітка. Створено автором на основі [36]

Залежно від завдань управління і способу формування конкурентних переваг підприємства на ринку методи управління витратами операційної діяльності поділяються на дві групи:

- методи управління витратами з метою диференціації споживчих якостей продукції (спрямовані на підвищення якості продукції, покращення її експлуатаційних характеристик, на розвиток творчого потенціалу персоналу підприємства тощо);
- методи управління, спрямовані на мінімізацію витрат на виготовлення продукції [49].



Досліджуючи вітчизняну і зарубіжну практику управління витратами підприємств, варто відміти, що принципи організації і методика обліку витрат відповідають тим, які застосовуються в країнах Західної Європи.

Проте важливим є те, що сьогодні існує ряд недоліків в правовій базі та фіскальній політиці держави, які заохочують підприємства занижувати виробничі результати та завищувати витрати на виробництво і реалізацію продукції. Як правило, навіть численні перевірки фінансової та бухгалтерської документації регулюючими органами не дають очікуваних результатів.

Також у вітчизняній практиці, порівняно з розвиненими країнами, набагато менше уваги приділяється економічній ефективності використання витрат та управління ними. Слід зазначити, що дослідження зі створення таких механізмів поглиблюються. Необхідність впровадження їх в практику управління в останні роки не лише викликає сумнівів у державних чиновників і регулюючих органів, а й серед широкого кола фахівців[69]. Тому вважаємо, що доцільно застосовувати на вітчизняних підприємствах, поряд з методами обліку витрат «директ-костинг» або нормативних витрат, метод управління витратами «таргет-костинг», який відповідає вимогам стратегічного управління витратами та враховує зовнішні фактори впливу на параметри виробничої діяльності. Прикладом, ефективного використання даного методу є японські компанії, які поєднують два методи управління витратами «кайзен-костинг» і «таргет-костинг», що дозволяє значно скоротити витрати підприємств на всіх стадіях створення продукції.

Виваженість та обґрунтованість управлінських рішень стосовно оптимізації витрат на підприємстві зумовлюються якістю інформаційного забезпечення користувачів, їх професійними знаннями та навичками використання економічної інформації в управлінській діяльності, тому для ефективної діяльності, підприємству потрібна інформація про отримані, наявні та використані ресурси в операціях з постачання та передачі готової продукції [64]. Джерела отримання такої інформації відображено на рисунку 1.9.:

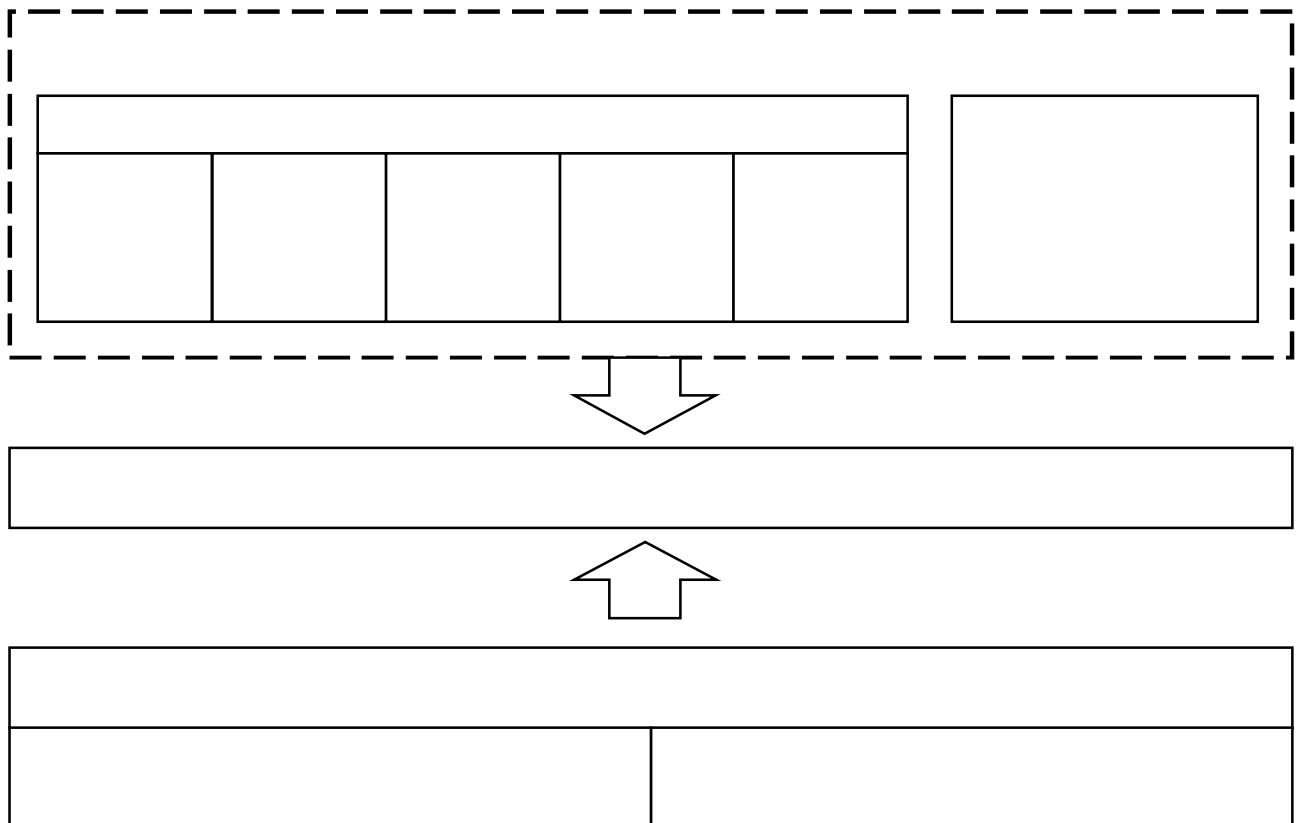


Рис. 1.9. Джерела інформаційного забезпечення управління витратами операційної діяльності підприємства

Примітка. Створено автором на основі [68]

Необхідно відмітити, що система інформаційного забезпечення - це комплекс споживачів і генераторів інформаційних потоків, який містить необхідну інформацію про потреби споживачів, а також спеціалізованих інформаційних підрозділів, які забезпечують зв'язок між споживачами інформації, її зберігання, пошук, відбір і передачу споживачам. Тобто, інформаційне забезпечення - це процес задоволення інформаційних запитів, який базується на постійній підготовці та публікації обліково-аналітичної інформації відповідно до цих запитів. На його базі виділяють забезпечуючу функцію обліку, яка передбачає конкретний вид, форму, терміни і періодичність поставки інформації, узагальнення і аналітичність, ступінь деталізації інформації, яка поставляється для кожного споживача. Тобто її можна розглядати як інтегровану систему комунікаційного процесу, але облік

виходить далеко за рамки останнього, тому комунікація є лише одним із його елементів.

Інформаційне забезпечення витрат операційної діяльності здійснюється в декілька етапів, зокрема на першому - групують витрати і аналітичні розрахунки, які проводяться в залежності від ступеня їх залежності від зміни об'ємів виробництва і продажів, до розрахунків, що базуються на величині маржинальних витрат і доходів, до визначення варіантів рішення на підставі даних систем обліку повних і змінних витрат. Що стосується малих підприємств, то для прийняття управлінських рішень вони можуть використовувати дані бухгалтерського обліку, але за умови деталізації таких даних на основі розробленого структурованого робочого плану рахунків і оперативності обліку, яка передбачає відображення господарських операцій в день їх здійснення. Якщо розглядати великі підприємства, то таких дані не дозволяють сформувати релевантну інформацію, тому що бухгалтерська служба фіксує факти господарської діяльності на підставі первинних документів, які можуть надходити із значним відставанням, що знижує релевантність сформованої інформації.

На другому етапі визначають інформаційні потреби менеджерів для цілей прийняття рішень, зокрема це може бути потреба в формуванні оперативної інформації на рівні дирекції і керівників окремих центрів відповідальності.

На третьому етапі розробляють управлінський план рахунків, при цьому враховуючи виділені центри відповідальності, а також форми управлінської звітності. Групування рахунків відповідає структурі управлінських звітів, тому в процесі розподілу витрат в першу чергу розглядаються ті види витрат, які мають найбільше вартісне значення, і ті які важливі із точки зору підтримання конкурентних переваг.

На четвертому заключному етапі здійснюють розробку регламенту функціонування системи управлінського обліку і контролю витрат, а саме: розробляють і затверджують облікову політику для цілей управлінського обліку; здійснюють перегляд і вносять зміни в положення про планово-

економічний відділ і посадові інструкції; розробляють і затверджують графік документообороту в системі управлінського обліку тощо [3, 66].

Як бачимо, інформація окремої підсистеми (бухгалтерської або податкової) обліково-аналітичного забезпечення не може використовуватись як самостійна основа для прийняття управлінських рішень. Тому управлінський облік є ключовим елементом фільтрації інформаційних потоків та узагальнює їх в одне інформаційне забезпечення відповідно до вимог з метою управління витратами на різних рівнях керівництва. Велика кількість управлінських рішень базується на зіставленні доходів і витрат, понесених для їх отримання, тому основним об'єктом управлінського обліку є витрати підприємства, зокрема операційні витрати, які аналізуються за системою ознак: за їхньою поведінкою залежно від зміни певного фактору, за їх включенням до собівартості продукції, за зміною суми витрат залежно від прийнятого управлінського рішення тощо [82].

Отже, підсумовуючи, інформаційне забезпечення управління операційними витратами можна трактувати як результат синергетичного поєднання інформаційних, організаційних, бухгалтерських та управлінських механізмів, спрямованих на задоволення інформаційних потреб менеджерів у повній, надійній, своєчасній та адекватній інформації про витрати на передачу або постачання готової продукції (робіт, послуг) для прийняття ефективних управлінських рішень. Тому створення ефективною та дієвою системи інформаційного забезпечення є необхідним не лише для вирішення проблем поточного фінансового періоду, а й для прийняття довгострокових стратегічних рішень.

Щодо оптимізації витрат операційної діяльності на ТОВ «Агролен», то одним із найефективніших засобів контролю операційних витрат на надання транспортних послуг є складання бюджетів (щокварталу, півроку, щороку). Це означає, що перед здійсненням операційних витрат на рівні персоналу бухгалтерії для центрів відповідальності «Витрати» необхідно порівняти та перевірити їх відповідність затвердженому бюджету по компанії, що є

важливим джерелом інформації для контролю витрат. Варто погодитись із Мельник С.І., яка зазначає, що в процесі визначення резервів щодо зменшення витрат та підвищення прибутковості підприємств значну роль відіграє раціональне використання даних про поточне відображення доходів та витрат на бухгалтерських рахунках. Ведення бухгалтерських записів створює сприятливі умови для систематичного щомісячного моніторингу доходів і витрат за видами, як для бухгалтерів, так і для керівництва [39].

На наш погляд, інформація, отримана з реєстрів управлінського обліку, є не менш важливим джерелом оптимізації. Якщо кошти, зазначені в бюджеті або тарифній структурі, перевикористовуються, незважаючи на встановлені ліміти та максимальний рівень покриття тарифних витрат, тоді фінансово-бюджетні службовці повинні негайно проаналізувати та дослідити причини цих відхилень для подальшого інформування вищого керівництва та прийняття відповідних рішень. Для прикладу, на рівні центрів відповідальності «Витрати» на транспортному підприємстві «Агролен» можна залучити належний персонал для контролю за дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни та для контролю точності віднесення певних видів витрат до відповідних статей.

Оскільки використання ІТ-системи для управлінського обліку та контролю витрат зростає завдяки використанню передових інформаційних технологій, паралельно створюється автоматизована ІТ-система для компаній, яка гармонує із системою бухгалтерського обліку та аналізу.

Створення системи управління операційними витратами є одним із найважливіших способів забезпечення фінансової стійкості компанії та економічного розвитку на ринку, досягнення її стратегічних, тактичних та операційних цілей. Сучасний стан розвитку ринкових відносин, глобалізація економіки та посилення конкуренції визначають важливість створення ефективної системи інформаційного забезпечення управління витратами операційної діяльності підприємств для максимізації вартості створюваної продукції (наданих послуг) на підприємстві та формування її конкурентних переваг на ринку.

## Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретичні основи обліку та аналізу операційних витрат підприємства та їх елементів можна зробити наступні висновки:

1. Вивчивши різні трактування сутності поняття «витрати», пропонуємо виділити основні характеристики досліджуваного поняття, а саме: сума витрат є складовою собівартості; виражені в грошовій формі; використання ресурсів, метою є отримання прутку; упущена вигода; вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу, а також вважаємо, що доцільно розмежовувати поняття «витрати» і «затрати», адже вони несуть різне змістове значення;

2. Пропонуємо власне визначення поняття «витрати» - це зменшення економічних вигод підприємства, внаслідок витрачання активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу та суми отриманого доходу в результаті діяльності підприємства;

3. Систематизувавши підходи до групування операційних витрат пропонуємо узагальнену класифікацію операційних витрат яка, з одного боку, базується на поєднання багатьох групувальних ознак, а з іншого боку, містить дані про напрямки використання згрупованих видів витрат;

4. Вважаємо, що доцільно застосовувати на вітчизняних підприємствах, поряд з методами обліку витрат «директ-костинг» або нормативних витрат, метод управління витратами таргет-костинг, який відповідає вимогам стратегічного управління витратами та враховує зовнішні фактори впливу на параметри виробничої діяльності.

5. Пропонуємо для оптимізації витрат операційної діяльності на ТОВ «Агролен» складати бюджети, а також для оптимізації управлінської інформації можна залучити належний персонал для контролю за дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни та для контролю точності віднесення певних видів витрат до відповідних статей.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

#### 2.1. Методика формування собівартості реалізованої продукції (послуг)

Собівартість продукції - це сукупні витрати, виражені в грошовій формі, понесені на підготовку, випуск і реалізацію продукції[56]. Незважаючи на різноманіття варіантів методів і способів калькуляції собівартості, найважливішим для цілей управління та визначення фінансового результату діяльності підприємства є питання визнання витрат і віднесення суми їх складових відповідно до економічних напрямів витрачання.

Метод обліку виробничих витрат і формування собівартості підприємство обирає самостійно, та зазначає його в обліковій політиці, як і перелік та склад статей калькулювання собівартості продукції. Відповідно до НП(С)БО 16 та ПКУ, в бухгалтерському обліку виділяють фактичну собівартість реалізації продукції і фактичну виробничу собівартість, при цьому собівартість реалізації включає виробничу собівартість, під якою розуміють поточні витрати підприємства виражені в грошовій формі, а також постійні нерозподілені загальновиробничі витрати і понаднормативні витрати. Бухгалтерський облік такої собівартості ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації», за Дт якого відображається фактична собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, а за Кт - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік ведеться за кожним субрахунком [70].

У фінансовій звітності виробничу собівартість реалізованої продукції відображають у рядку 2050 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2) у статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)».

Що стосується собівартості наданих послуг, то методика їх обліку значно простіша ніж виготовленої продукції, адже в процесі надання послуг не утворюється готова продукція, а також немає залишків незавершеного виробництва. Оскільки, досліджуване підприємство ТзОВ «Агролен» займається вантажними перевезеннями, то доцільно буде розглянути саме методологію обліку собівартості транспортних послуг. Згідно з Методрекомедаціями №65, собівартість перевезень (робіт, послуг) - це виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення [57]. Облік собівартості автотранспортних послуг ведуть на субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг».

Як зазначено, в НП(С)БО-16 «Витрати» процес калькулювання собівартості продукції не відрізняється від калькулювання собівартості робіт і послуг. Рекомендований склад статей калькуляції виробничої собівартості транспортних послуг зазначено в п.30 Методичних рекомендацій №65, який відповідає загальному переліку статей калькуляції виробничої собівартості, зазначеному у п.11 НП(С)БО-16 «Витрати». Також в межах кожної статті калькуляції витрати транспортного підприємства можуть класифікуватись за додатковими ознаками, приміром, за місцем виникнення. Якщо протягом звітного періоду підприємство, крім надання платних послуг замовникам перевозило й власні вантажі, то витрати з перевезень, що накопичувались за Дт рах.23 «Виробництво» вважаємо за потрібне розподілити в кінці періоду між такими статтями витрат:

- вартістю перевезення товарів від постачальника власним транспортом. В бухобліку такі витрати збільшують первісну вартість товарів і списуються в Дт рах.20,22,28, а в податковому обліку включаються до собівартості товарів або собівартості продукції, виготовленої з використанням виробничих запасів, у періоді реалізації таких товарів або продукції;



- собівартістю платних послуг перевезення (у т. ч. транспортно-експедиторських, вантажно-розвантажувальних та інших послуг). Витрати відображаються у складі собівартості реалізованих послуг і списуються в Дт субрах. 903;

- вартістю доставки продукції (товарів) покупцям згідно з базисними умовами постачання (включаються до ціни товару). Витрати відносяться до збутових і списуються в Дт рах. 93.

Основу виробничої бази АТП складають автомашини, причепи і напівпричепи, тобто рухомий склад, на якому здійснюються автомобільні перевезення, облік яких ведеться за їх моделями, це пов'язано з різною вантажопідйомністю що є основним показником діяльності автопідприємств цього виду. Основним первинним документом, за яким обліковується робота вантажних автомобілів, є дорожній лист. Згідно з даними дорожнього листа вантажного автомобіля здійснюється облік його роботи, витрат пального, нараховується заробітна плата та нарахування на неї як водіям, так і іншим працівникам, які виконують роботи з перевезення вантажів, проводяться розрахунки за виконану транспортну роботу [47].

До собівартості перевезень (робіт, послуг) включаються витрати трудових і матеріальних ресурсів, витрати на відтворення основних виробничих засобів та інші поточні витрати, пов'язані із здійсненням перевезень (робіт, послуг). До складу витрат, що включаються до собівартості перевезень (робіт, послуг), належать затрати, безпосередньо обумовлені технологією та організацією процесів перевезень вантажів і пасажирів та інших робіт і послуг[21,с.134].

Для того, щоб розподілити витрати між окремими напрямками транспортної роботи, потрібно визначити базу розподілу витрат на перевезення виходячи з технологічних процесів перевезень, виду вантажу, тарифікації послуг тощо. Наприклад, це може бути вага або об'єм перевезених вантажів, тонно-кілометри, години роботи або інші бази передбачені Методрекомедаціями №65. Як планову, так і фактичну собівартість перевезень

можна визначити різними методами калькуляції, а саме: нормативний метод, простий метод, стандарт-костинг та позамовний метод [81].

На даний момент підприємство ТзОВ «Агролен» використовує простий метод обліку витрат на утримання й експлуатацію вантажного автотранспорту, який у своїй основі передбачає узагальнення сукупних витрат за об'єктами, видами робіт і послуг, виявлення та вивчення в процесі контролю за витратами причин невиконання планових завдань, взаємозв'язок витрат з обсягом транспортних робіт, організацією транспортного обслуговування, ефективністю роботи автопарку. При цьому облік ведеться за укрупненими об'єктами, тобто в цілому по вантажному автотранспорту та статтях калькуляції, багато з яких неоднорідні за своїм змістом.

Так, наприклад, у частині амортизації основних засобів ураховується амортизація не лише рухомого складу (яка відноситься до змінних витрат), але й автогаража, його устаткування та інших споруд (постійні витрати). Аналогічно враховуються витрати й на поточний ремонт основних засобів. Інші витрати також неоднорідні: одна їх частина входить до загальногаражних (постійних) витрат, інша – безпосередньо до прямих (змінних) витрат окремих марок вантажних автомобілів.

Усе це вказує на об'єктивну необхідність виділення в обліку на окремому аналітичному рахунку до рахунку 23 «Виробництво» загальногаражних постійних витрат на утримання й експлуатацію вантажного автотранспорту, наприклад субрахунок 233 «Постійні загальногаражні витрати». На цьому рахунку протягом місяця (року) слід накопичувати всі витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією вантажного автотранспорту. В кінці місяця дані витрати підлягають розподілу за рахунками витрат на роботу автотранспорту (за типами та марками автомобілів) пропорційно машино-дням перебування на підприємстві, а всередині цих груп пропорційно машино-годинам у роботі, оскільки нормативи постійних витрат розраховуються на одну годину роботи. Виникає їх кількісна залежність від коефіцієнта випуску автомобілів на лінію

(індивідуального для кожного автомобіля) та тривалості робочого дня одного автомобіля.

З огляду на те, що облік витрат на утримання й експлуатацію вантажного автотранспорту включає в себе, окрім вантажних автомобілів, автоцистерни, бензовози та інші спеціальні автомашини, робота яких має специфічні особливості, то необхідно застосовувати в обліку ряд аналітичних рахунків, а саме: утримання й експлуатація вантажних бортових автомобілів, самоскидів, автомобілів спеціального призначення. При цьому облік витрат слід вести окремо за бортовими автомобілями, самоскидами та спеціальними автомобілями.

Також на досліджуваному автотранспортному підприємстві «Агролен» широко використовуються автомобілі спеціального призначення, обсяг робіт яких не обліковується в тонно-кілометрах, тоді як витрати, пов'язані з їх виконанням, відносяться до витрат з експлуатації вантажних автомобілів. Це позначається на рівні показників використання вантажного автотранспорту. Тому обсяг робіт, виконаний спеціальними автомобілями, доцільно обліковувати за відпрацьованим часом у годинах, а заробітну плату водіїв спеціальних машин нараховувати за фактично відпрацьованим часом, причому робота кожної спеціальної автомашини має бути віднесена до конкретного об'єкта обліку виробництва. Витрати спеціальних машин повинні щомісячно списуватися на відповідне виробництво пропорційно відпрацьованому часу в годинах. Це дозволить точніше розподілити витрати між різними об'єктами автотранспортних робіт і не завищувати собівартість виконаного обсягу тонно-кілометрів по автопарку.

Необхідно зазначити, що калькуляція собівартості вантажних перевезень проводиться не тільки для планування рівня витрат підприємства, але й для ціноутворення. Ціна транспортних перевезень установлюється за одиницю обсягу перевезення. Вибір одиниці обсягу перевезення для встановлення ціни при укладенні договорів із замовниками залежить від особливостей вантажу та умов перевезення, що наведені в таблиці 2.1.[78, с.97]:

Таблиця 2.1.

**Одиниці обсягів перевезення вантажів залежно від особливостей  
перевезень**

<b>Обсяг перевезень за який встановлюється ціна</b>	<b>Випадки використання</b>
1 км пробігу	Вага вантажу, який перевозиться за один рейс, є майже сталою величиною, але перевезення здійснюються декількома маршрутами різної довжини або вага вантажів невелика, але великий об'єм
1 т перевезеного вантажу	Маршрути перевезень сталі, але вага повсякчас різна
1 ткм	Перевозяться вантажі декількох замовників (попутні вантажі) або за умовами договору замовник оплачує тільки послуги з перевезення вантажів, тобто подання транспортного засобу окремо не оплачується
1 год надання послуг	Якщо в процесі надання транспортних послуг існують технологічні простої, то ціна встановлюється погодинно - за 1 год наданих послуг, за 1 год простою тощо

На ТзОВ «Агролен» на основі нормативів складають кошторис витрат виробництва з поділом на квартали. Виходячи з загальної нормативної суми, складаються нормативні калькуляції (нормативна собівартість одиниці продукції). Після бухгалтерського узагальнення витрат на автомобільні перевезення і визначення обсягу виконаних робіт розраховується фактична собівартість одиниці продукції. Бухгалтер підприємства здійснює контроль за виконанням завдань по собівартості перевезень, шляхом зіставлення фактичних даних за статтями звітної калькуляції з нормативними витратами відповідних статей. Відображаючи фактичну собівартість виконаних перевезень за їх видами, звітна калькуляція дозволяє встановити, за якими статтями витрат допущені перевитрати, з'ясувати недоліки в організації перевезень і оперативно вжити заходів щодо зниження фактичних витрат, якщо вони мають суб'єктивний характер. В звітності собівартість реалізованих послуг відображається також у рядку 2050 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2) у статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)».

## 2.2. Методика обліку загальновиробничих витрат

В наш час, особливо важливим є питання ефективної організації роботи підприємств та їх конкурентоздатності. В першу чергу, керівництво звертає увагу на формування собівартості виготовленої продукції, наданих послуг, намагається якісно здійснювати управління витратами, що впливають на зазначений процес. Зокрема, необхідно звернути увагу на ідентифікацію прямих та загальновиробничих витрат, їх визнання та відображення в обліку. Сама ж специфіка діяльності кожного окремого підприємства вимагає якісного та науково-обґрунтованого підходу до розподілу загальновиробничих витрат та подальшого ефективного управління з метою покращення фінансових результатів діяльності підприємства та організації бухгалтерського обліку загалом [44].

Первинними обліковими позиціями загальновиробничих витрат виступають склад та структура, які фактично закріплені в НП(С)БО 16 «Витрати». Витрати, що згідно з НП(С)БО 16 відносять до складу загальновиробничих витрат, зображено на рисунку 2.1.

Загальновиробничі витрати є непрямими витратами, оскільки їх неможливо пов'язати з конкретним об'єктом витрат на підставі первинних документів. Тому їх особливістю є те, що, на відміну від прямих витрат, які завжди є змінними, загальновиробничі витрати можуть бути як змінними, так і постійними. Під змінними загальновиробничими витратами розуміють витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехами, дільницями), які залежать від зміни обсягу виробництва.

Вони розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, зарплати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду та включаються до складу виробничої собівартості виготовленої продукції.



Рис.2.1. Склад загальновиробничих витрат підприємства відповідно до НП(С)БО-16 «Витрати»

Примітка. Створено автором на основі [9]

До постійних витрат відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом, які не залежать від зміни обсягу виробництва підприємства. Розподіл таких витрат залежить від нормальної потужності підприємства, адже виготовлення продукції на підприємстві може бути в межах нормальної потужності, а також перевищувати її або бути нижче. Зокрема, якщо обсяг виробництва в звітному періоді нижче нормальної потужності підприємства, то постійні ЗВВ розподіляють відповідно до нормальної потужності, як

зображенона рисунку 2.2.:

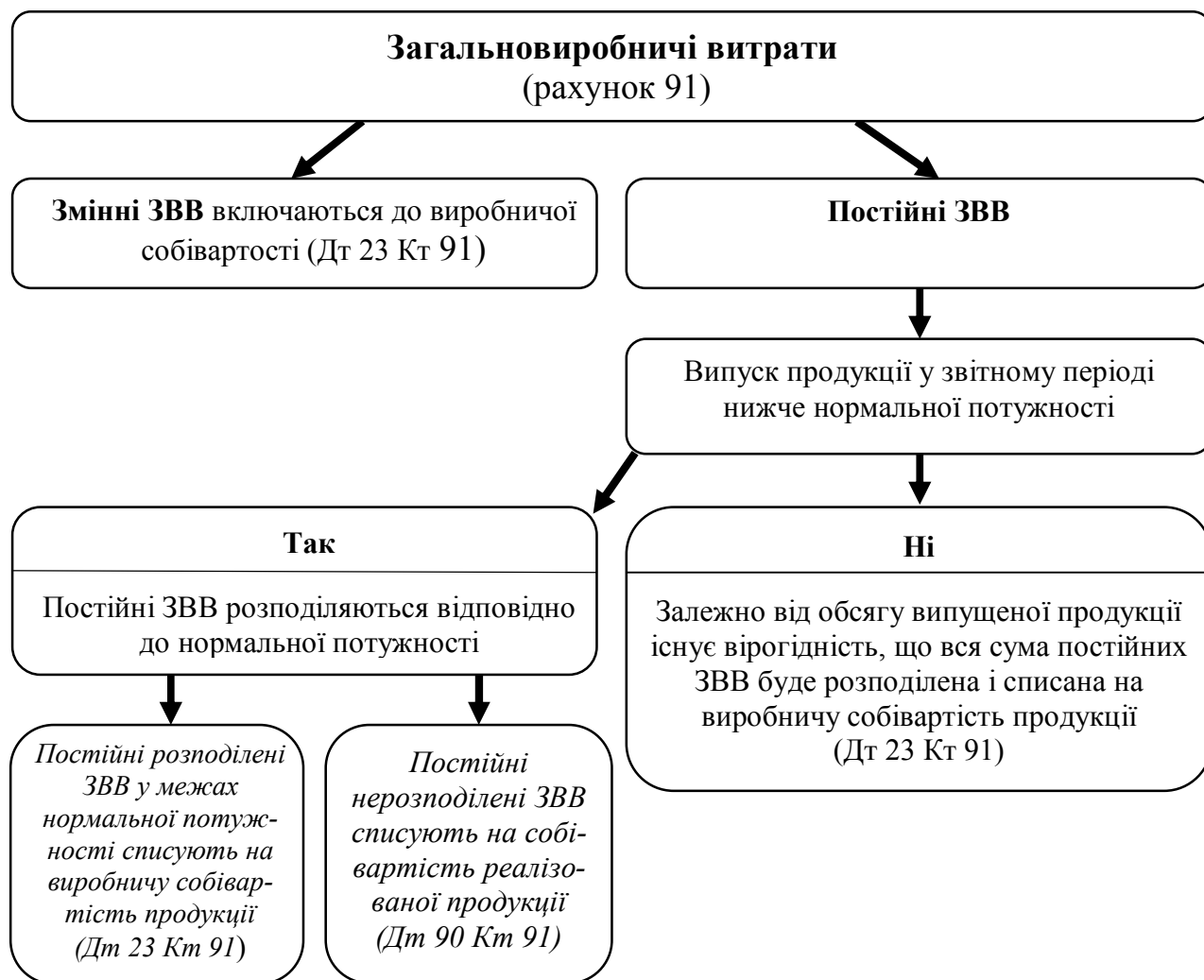


Рис.2.2. Схема поділу загальновиробничих витрат

Примітка. Створено автором на основі [29]

Якщо ж у звітному періоді обсяг виробництва вище (або дорівнює) нормальної потужності, то вся сума постійних ЗВВ розподіляється і списується на виробничу собівартість. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних ЗВВ не повинна перевищувати їх фактичну величину. Часто на практиці дуже важко розподілити витрати на постійні і змінні, ти більше, що витрати, які є для одного підприємства постійними, для іншого можуть бути змінними. Саме тому склад та перелік змінних і постійних ЗВВ, а також базу їх розподілу підприємство обирає самостійно і вказує в наказі про облікову політику. Проте перед підприємством постає інша проблема - виникнення змішаних - умовно-постійних та умовно-змінних витрат, що ускладнює

процесобліку непрямих витрат. Пропозиція щодо вдосконалення обліку таких витрат може включати більшглибоке дослідження характеру їх виникнення, а саме релевантного діапазону [84, с.112].

Ефективне управління змішаними витратами можливе шляхом визначення впливу факторів витрат на їх величину та взаємозв'язок між ними протягом певного відрізка часу.

Саме тому для вирішення вище поставленої проблеми нормативна база потребує удосконалення, зокрема:

- потребує уточнення класифікація загальновиробничих витрат, необхідно, щоб вона включала оптимальну кількість ознак, розкривала мету та економічний зміст витрат, враховувала структуру та організаційні особливості;
- необхідно деталізувати план рахунків бухгалтерського обліку з конкретизацією статей загальновиробничих витрат.

Слід зазначити, що через складність диференціації загальновиробничих витрат, достатня кількість суб'єктівгосподарювання не виокремлює змінних чи постійних витрат взагалі, а розподіляє всю їх суму використовуючи обрану базу розподілу виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

При виборі бази розподілу варто звернути увагу на те, що існує пропорційна або майже пропорційна залежність між зміною бази розподілу і загальновиробничих витрат [15].

Найбільш часто використовувані бази розподілу та їх характеристика і недоліки відображено в табл. 2.2.:

Кожна з зазначених вище баз розподілу має свої недоліки, тому доцільно використовувати декілька баз розподілу, за допомогою яких можна досягти більш об'єктивних результатів. Також при виборі бази, особливості виробництва та продукції, що виробляється повинні враховуватись.

Так, наприклад, на досліджуваному підприємстві ТзОВ «Агролен» за базу розподілу загальновиробничих витрат використовують 1 тонно-кілометр, проте необхідно звернути увагу на те, що на ТзОВ «Агролен» також є допоміжне виробництво - ремонтно-механічний цех, для розподілу непрямих витрат, якого



використання вище зазначеної база розподілу є недоцільним. Тому для розподілу ЗВВ даного допоміжного виробництва необхідно обрати окрему базу, зокрема це можуть бути години роботи або заробітна плата працівників ремонтно-механічного цеху.

Таблиця 2.2.

### Характеристика баз розподілу загальновиробничих витрат

База розподілу	Характеристика
Ціна прямих матеріалів	Якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною і кількістю матеріалів, з якими проводяться відповідні технологічні операції, типовим прикладом може бути виробництво, на якому здійснюється тільки збір виробів.
Прямі витрати на оплату праці (без прогресивно-преміальних доплат)	Якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною прямих витрат на оплату праці (швейні, взуттєві, шкіряні, консервні підприємства). Ця база розподілу має значну кількість недоліків через те, що її питома вага у загальній сумі собівартості зменшується через автоматизацію виробництва.
Прямі витрати на оплату праці (без прогресивно-преміальних доплат) + витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання	Цей метод є найбільш оптимальним для підприємств з різним рівнем механізації і автоматизації, особливо для підприємств машинобудування і металообробки, адже дозволяє повністю врахувати трудомісткість виготовлення різних видів продукції і ступінь механізації та автоматизації виробничого процесу.
Години праці	Якщо немає різниці між величиною заробітної плати і вона майже для всіх однакова.
Машино-години, пасажиро-кілометр, тонно-кілометр	Якщо у виробництві використовують значні капіталовкладення, а загальновиробничі витрати більшою мірою пов'язані з використанням обладнання і техніки. Наприклад, для транспортних підприємств, де процес виробництва є обсягом виконаних перевезень.
Розподіл пропорційно кошторисних (нормативних) ставок	Цей метод рекомендовано Типовим положенням з планування обліку та калькулювання собівартості продукції на промислових підприємствах; він повинен бути основним, особливо для підприємств машинобудування та металообробки, де виготовляється різноманітна складна продукція із застосуванням різних за складністю та рівнем витрат на утримання та експлуатацію обладнання.
Пропорційно до кількості (маси) виготовленої або добутої продукції	Цей метод доцільно використовувати в металургії, виробництві будівельних матеріалів, гірничодобувній промисловості.

Щодо алгоритму розподілу загальновиробничих витрат, спочатку слід розглянути поняття «нормальна потужність», яке в НП(С)БО 16 трактується як очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за

умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів, беручи до уваги заплановане обслуговування виробництва.

Необхідно зазначити, що існує два типи зміни нормальної потужності. Перший тип полягає у використанні за базу для виміру нормальної потужності вихідних значень виробництва, таких як кількість виготовленої продукції або наданих послуг, але доцільно використовувати таку базу тільки тоді, коли підприємство виготовляє лише один вид продукції або надає один вид послуг.

Якщо ж на підприємстві виготовляється декілька видів продукції одночасно, тоді застосовують другий вид виміру нормальної потужності, при якому використовуються вхідні значення виробничого процесу, такі як пряма заробітна плата, прямі години праці, прямі витрати матеріалів, тонно-кілометри та ін.

В обох випадках при визначенні середнього обсягу діяльності враховуються прогнозовані значення можливих обсягів реалізації протягом декількох наступних років (може використовуватись один рік) чи операційних циклів, а потім для визначення нормальної потужності або приймаються ці обсяги, або визначається кількість відповідних вхідних параметрів, які потрібно витратити для виробництва запланованої кількості продукції [45].

За звичайних умов, фактична потужність за звітний період може відрізнитися від нормальної як у бік зростання, так і в бік спаду. Використання бази розподілу при нормальній потужності означає, що постійні загально-виробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції в повному обсязі лише тоді, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність. Якщо фактичний обсяг виробництва нижче очікуваного середнього рівня, то до складу виробничої собівартості продукції включається лише частина постійних загально-виробничих витрат. Інші витрати, які вважаються нерозподіленими, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені, і

включаються до собівартості реалізованої продукції [79].

Приклад розподілу загальновиробничих витрат досліджуваного підприємства ТзОВ «Агролен» наведено в Додатку А.

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» активний, витратний, збірнорозподільчий, призначений для обліку господарських процесів, ведеться за місцями виникнення, центрами і видами витрат. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

В таблиці 2.3. відображено типову кореспонденцію рахунків з бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат на досліджуваному підприємстві ТзОВ «Агролен».

Таблиця 2.3.

**Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат ТзОВ  
«Агролен»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1	Списана на загальновиробничі витрати: - сума нарахованої амортизації необоротних активів; - вартість запасів, використаних для ремонту основних засобів загальновиробничого призначення; - витрати на службові відрядження апарату управління виробництвом; - витрати загальновиробничого призначення, які раніше обліковувались у складі витрат майбутніх періодів; - вартість робіт (послуг) сторонніх організацій, необхідних для загально-виробничих цілей; - заробітна плата загальновиробничого персоналу; - відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском загальновиробничого персоналу; - резерв на оплату відпусток загально-виробничого персоналу.	Відомість нарахування і розподілу амортизації	91	13
		Накладна, акт на списання матеріалів	91	20
		Звіт про використання коштів, виданих на відрядження	91	37.2
		Бухгалтерська довідка-розрахунок	91	39
		Акт виконаних робіт	91	63
			91	66
		Відомості нарахування і розподілу заробітної плати	91	65
			91	47
2	Списані змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати	Розрахунок	23	91

3	Списані нерозподілені загально виробничі витрати	Розрахунок	90	91
---	--	------------	----	----

Варто також зазначити що, коли підприємство в звітному періоді виготовило продукцію, а реалізації її не було, виникає проблема з щомісячним закриттям рахунку 91 «Загально виробничі витрати», оскільки сума нерозподілених постійних загально виробничих витрат є складовою частиною собівартості реалізованої продукції, тому з огляду на принцип бухгалтерського обліку повного висвітлення, такі витрати можна віднести до складу витрат майбутніх періодів, що обліковуються на однойменному рахунку 39 [4].

Як зазначалось вище, головною проблемою обліку ЗВВ є відсутність однозначної класифікації витрат та організації аналітичного обліку, досліджуване підприємство ТЗОВ «Агролен» не виняток, тому з метою систематизації обліку пропонуємо вести аналітичний облік рахунку 91 «Загально виробничі витрати» з відкриттям субрахунків з переліком статей витрат та поділом ЗВВ на постійні і змінні, як зображено на рис.2.3.:

911 «Витрати на утримання та експлуатацію автотранспорту і рухомого складу підприємства»	
Амортизація	Постійні
Витрати на утримання і експлуатацію	Змінні
Заробітна плата і відрахування на соціальні заходи спеціаліста, який обслуговує автотранспорт	Постійні

912 «Витрати на утримання і експлуатацію гаражів та автостоянок»	
Амортизація	Постійні
Витрати на утримання та експлуатацію	Змінні
Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи охоронця виробничого приміщення	Постійні

### 91 «Загально виробничі витрати»

913 «Витрати на управління перевезеннями»	
Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи управлінського персоналу	Постійні
Витрати на службові відрядження	Постійні
Канцтовари	Постійні

914 «Інші ЗВВ»	
Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи інших робітників приміщення	Постійні
Інші витрати	Постійні

Рис.2.3. Субрахунки рахунку 91 і статті витрат, що до них належать  
Примітка. Створено автором на основі [73]

Оскільки загальновиробничі витрати включають різні за змістом статті витрат, то використання єдиної бази розподілу призведе до неточних розрахунків собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг). Тому пропонуємо застосовувати не одну базу розподілу, а різні бази розподілу для окремих субрахунків загальновиробничих витрат, а саме:

- 911 «Витрати на утримання та експлуатацію автотранспорту і рухомого складу підприємства» - пропорційно часу роботи обладнання;
- 912 «Витрати на утримання і експлуатацію гаражів та автостоянок» - години праці;
- 913 «Витрати на управління перевезеннями» - заробітна плата персоналу управління виробництвом;
- 915 «Інші ЗВВ» - в процентному відношенні до чистої виручки від реалізації.

Первинними документами для відображення накопичення ЗВВ є рахунок-фактура, накладна, виписка банку, видатковий касовий ордер, авансовий звіт, розрахунок бухгалтерії та інші. Щомісячне списання загальновиробничих витрат відповідно до розподілу оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Вивчивши практику складання первинних документів на ТзОВ «Агролен», дійшли висновку, що всі вони складаються відповідно до вимог чинного законодавства та своєчасно подаються для обробки, оскільки бухгалтер зацікавлений у точному та своєчасному складанні реєстрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

### **2.3. Методика обліку витрат періоду операційної діяльності**

Протягом останнього десятиліття на вітчизняних підприємствах чітко простежується тенденція збільшення частки непрямих витрат у загальній структурі витрат, також значно ускладнилось управління витратами, оскільки діючі методи вже нездатні забезпечити управлінський апарат підприємства достовірною інформацією про окремі їх види. Такі витрати є витратами періоду - це витрати, які не включаються у виробничу собівартість і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [74].

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» до адміністративних витрат відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. Облік таких витрат ведуть на рахунку 92 «Адміністративні витрати», за дебетом якого відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік ведеться за статтями витрат [11, с.312]. Адміністративні витрати не беруть участі у створенні продукції, проте є не менш необхідними для нормального функціонування виробництва. Також НП(С)БО 16 «Витрати» визначено склад адміністративних витрат.

Для того, щоб організація обліку адміністративних витрат та внутрішнього контролю за їх використанням була ефективною, необхідна чітка класифікація таких витрат за однорідними ознаками. Групування адміністративних витрат підприємство повинно здійснювати самостійно, враховуючи особливості галузі, форми власності підприємства, виробництва, власних потреб та дотримуючись законодавчо-нормативних вимог [50].

Пропонуємо на досліджуваному підприємстві ТзОВ «Агролен» адміністративні витрати групувати за центрами відповідальності та за центрами виникнення витрат. Тоді на кожних ділянках та рівнях управління з'явиться можливість забезпечити відповідальність конкретного працівника за понесені витрати та їх раціоналізацію. Запропоноване групування адміністративних витрат на підприємстві за центрами відповідальності подано в таблиці 2.4.:

Таблиця 2.4.

**Групування адміністративних витрат за центрами відповідальності  
на ТзОВ «Агролен»**

№ п/п	Центри відповідальності	Склад витрат
1	Дирекція (директор)	Витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу; загальні корпоративні та представницькі витрати; витрати на оплату зв'язку загальногосподарського призначення; витрати на оплату винагород за професійні послуги; витрати на врегулювання суперечностей у судових органах; інші витрати загальногосподарського призначення.
2	Адміністративно-господарська частина (Завсклад)	Витрати на утримання і експлуатацію та ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення; витрати на сторожову охорону об'єктів загальногосподарського призначення.
3	Відділ головного механіка (головний механік)	Витрати на транспортне обслуговування, пов'язане з управлінням підприємством.
4	Служба безпеки	Витрати на забезпечення охорони праці і техніки безпеки.
5	Агент з постачання	Витрати на організацію процесу придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, інструментів, пристроїв та інших засобів і предметів праці.
6	Бухгалтерія (головний бухгалтер)	Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших фінансово-кредитних установ; витрати зі страхування майна та ризиків; погашення вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів загальногосподарського призначення нарахуванням амортизаційних відрахувань; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг)).
7	Відділ кадрів (інженер по кадрах)	Витрати, пов'язані з набором робочої сили та з професійною підготовкою або перепідготовкою працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу.

Для узагальнення інформації про адміністративні витрати та контролю їх рівня на підприємстві ТзОВ «Агролен» нами пропонується форма Відомості обліку адміністративних витрат (Додаток Б). Планування адміністративних витрат пропонуємо здійснювати на підставі даних попередніх періодів з коригуванням відносно ринкової кон'юнктури. Для прикладу наводяться декілька груп адміністративних витрат, з виділенням статей за кожною

окремою групою. Основною метою використання запропонованої відомості є оперативний контроль за рівнем фактичних адміністративних витрат, аналіз структури та рівня адміністративних витрат, а також прийняття оперативних управлінських рішень для ефективного управління адміністративними витратами.

Ще однією складовою витрат періоду операційної діяльності є витрати на збут, під якими, як зазначає В.А. Дерій, розуміються нормативні та понаднормативні продуктивні витрати, пов'язані з повним циклом забезпечення усіх процедур і вимог до збуту продукції[23]. Склад і перелік витрат на збут визначає НП(С)БО 16 «Витрати», що включає 12 пунктів, зокрема це витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на її складах, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг та інші витрати, що пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [41].

Облік витрат пов'язаних зі збутом (продажем, реалізацією) продукції, товарів, послуг ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунку 93 відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні регістри ведуть в розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції. Для узагальненого обліку витрат на збут використовують журнал-ордер № 5 при журнально-ордерній формі обліку, а при спрощеній формі обліку - розділ II Відомості 5-М [38].

На сьогоднішній день, серед вітчизняних науковців точаться дискусії стосовно співвідношення понять збут, реалізація, маркетинг, реклама і їх впливу на систему обліку, що також передбачає коригування назви рахунку 93



«Витрати на збут», за пропозицією М.Н. Гудзенкона «Маркетингові витрати» [20], В.К. Безверхого на «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність» [5], О.В. Пальчука та Н.М. Нечая на «Маркетингові і збутові витрати» [48], М.С. Пушкара на «Витрати на збут, рекламу й маркетинг» [59].

Окрема група науковців є противниками такої позиції, тому на противагу пропонують не змінювати традиційну методику обліку та назви рахунків, а до рахунку 93 «Витрати на збут» відкривати субрахунки необхідні керівництву підприємства. Зокрема, С.В. Візіренко і О.В. Агаркова [13], В.А. Дерій [23], Л.М. Янчева, Т.В. Шталь та М.О. Ільченко [85] елементи збутової та маркетингової діяльності підприємства пропонують поєднувати на єдиному рахунку із відповідними субрахунками.

Визначальним є підхід, при якому збутова діяльність розглядається крізь призму процесу організаційно-економічних операцій, що включає логістичний (транспортування, зберігання, управління запасами, обслуговування замовлень) і маркетинговий аспекти (дослідження і аналіз кон'юнктури ринку, визначення обсягів продажу, вибір та управління каналами розподілу), та здійснюється з метою досягнення економічних результатів від реалізації продукції, робіт, послуг споживачам та створення позитивного іміджу підприємства на ринку [33, с.124].

Подвійне позиціонування процесу збуту як логістичної та маркетингової діяльності вимагає ефективної системи управління підприємством. Інформаційна модель обліку та управління збутовою діяльністю в умовах диференціації логістичних і маркетингових процесів відображена на рисунку 2.4.:

В системі обліку і управління логістичної діяльності головну роль відіграє пошук та забезпечення умов реалізації продукції (робіт, послуг) і їх транспортування до покупців чи замовників. Інформаційним середовищем для управління збутовою політикою підприємства є укладання договорів на реалізацію, контроль їх виконання, документальне оформлення та облік процесу збуту продукції (робіт, послуг)

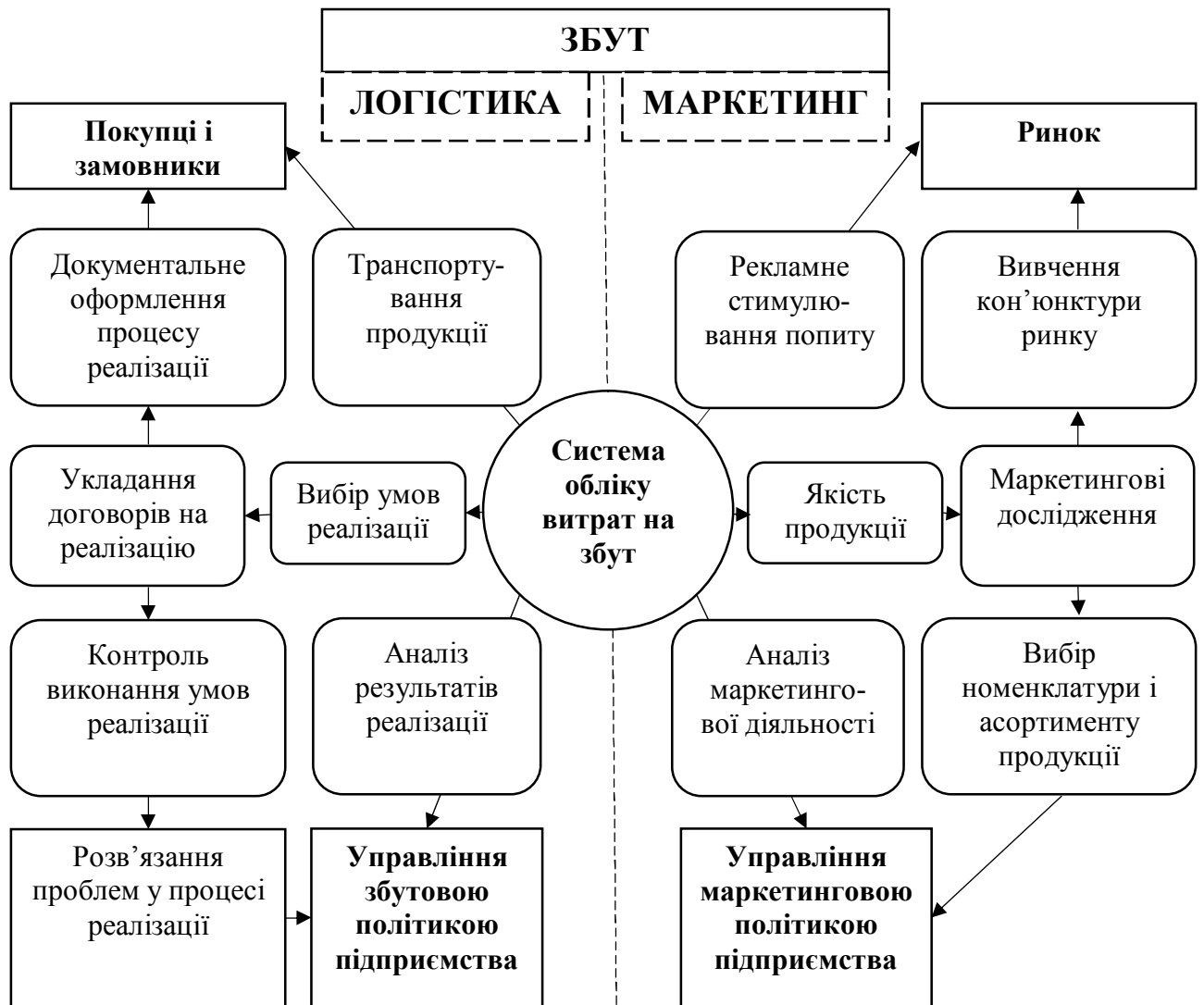


Рис.2.4. Логістична та маркетингова диференціація витрат на збут в обліку та управлінні підприємством

Примітка. Створено автором на основі [19]

Однак, маркетинг, на відміну від логістики, де кінцевим об'єктом збутової діяльності є покупці чи замовники, орієнтований на дослідження ринку та просування товарів на ньому. Основою маркетингових процесів збутової діяльності є ринкове позиціонування продукції (робіт, послуг) шляхом забезпечення їх якості, оптимальної номенклатури і асортименту, дизайну та упаковки, позитивного іміджу і т.д., що забезпечує досягнення конкурентних переваг на ринку. Облікова інформація про збутові витрати маркетингового спрямування використовуються для визначення ефективності

заходівринковогопросування продукції (робіт, послуг), включаючи рекламні кампанії та управліннямаркетинговою політикою підприємства в цілому [30].

Такий розподіл збутових витрат можливий через використання окремих облікових документів для обліку логістичних і маркетингових операцій. Укожному виді документів можнабуде визначити факти господарської діяльності,які стосуються або логістичної, або маркетингової діяльності.

Саме тому, з метою одночасного врахування логістичного та маркетингового впливу на збутову діяльність пропонуємо змінити назву рахунку 93 «Витрати на збут» на «Витрати на маркетинг і збут» із відкриттям субрахунків 931 «Витрати на логістику збуту», 932 «Витрати на маркетинг», 933 «Інші збутові витрати», що допоможе визначати та накопичувати витрати, які стосуються окремо маркетингових талогістичних процесів на підприємстві ТзОВ «Агролен».

Слід також відмітити, що через те, що витрати на збут впливають на фінансовий результат підприємства, доцільно проводити розподіл цих витрат між окремими видами проданої продукції за межами фінансового обліку[16].

У такому випадку витрати на збут можуть щомісячно розподілятися наступним чином:

- 1) витрати загального характеру - між видами реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг пропорційно до їх виробничої собівартості;
- 2) транспортні витрати (якщо їх питома вага є значною) - за видами реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг з подальшим списанням наприкінці місяця.

Для розподілу витрат на збут у бухгалтерії складають довідку розрахунок або відомість розподілу, де вказуються види реалізованої продукції, робіт, послуг та її виробничу собівартість.

Кінцевою складовою витрат періоду операційної діяльності є інші операційні витрати, для обліку якихзастосовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності».Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку №291 до цього рахунку можуть бути

передбачені субрахунки, які наведено на рисунку 2.5.:

940	<ul style="list-style-type: none"> <li>•«Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;</li> <li>•Узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів, які визначені відповідно до П (С)БО 30 «Біологічні активи».</li> </ul>
941	<ul style="list-style-type: none"> <li>•«Витрати на дослідження і розробки»;</li> <li>•Ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають П (С) БО 8 «Нематеріальні активи».</li> </ul>
942	<ul style="list-style-type: none"> <li>•«Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;</li> <li>•Узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.</li> </ul>
943	<ul style="list-style-type: none"> <li>•«Собівартість реалізованих виробничих запасів»;</li> <li>•Ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, у тримуваних для продажу [58].</li> </ul>
944	<ul style="list-style-type: none"> <li>•«Сумнівні та безнадійні борги»;</li> <li>•Узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаній заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості в разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів та про суму списаної безнадійної заборгованості, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено.</li> </ul>
945	<ul style="list-style-type: none"> <li>•«Втрати від операційної курсової різниці»;</li> <li>•Ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.</li> </ul>
946	<ul style="list-style-type: none"> <li>•«Втрати від знецінення запасів»;</li> <li>•Ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до П (С) БО 9 «Запаси» і 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [42].</li> </ul>
947	<ul style="list-style-type: none"> <li>•«Нестачі і втрати від псування цінностей»;</li> <li>•Ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації. Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи».</li> </ul>
948	<ul style="list-style-type: none"> <li>•«Визнані штрафи, пені, неустойки»;</li> <li>•Ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.</li> </ul>
949	<ul style="list-style-type: none"> <li>•«Інші витрати операційної діяльності» ;</li> <li>•Узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо.</li> </ul>

Рис.2.5. Перелік субрахунків рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Примітка. Створено автором на основі [28]

Типові кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат, які використовуються на підприємстві ТзОВ «Агролен» наведено у табл. 2.5.:

Таблиця 2.5

**Кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат на ТзОВ «Агролен»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
<b>Облік адміністративних витрат</b>				
1	Нараховано знос основних засобів і нематеріальних активів адміністративного призначення	Розрахунок амортизації основних засобів	92	131
2	Витрачені виробничі запаси, МШП на адміністративні витрати	Накладна, Акт на списання МШП	92	20,22
3	Віднесено частину витрат майбутніх періодів на адміністративні витрати	Договір або Акт прийому-передачі наданих послуг за таким договором	92	39
4	Нараховано заробітну плату, зайнятим управлінням	Розрахунково-платіжна відомість	92	66
5	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам, зайнятим управлінням		92	65
6	Списано адміністративні витрати на фінансовий результат	Розрахунок (довідка) бухгалтерії	791	92
<b>Облік витрат на збут</b>				
7	Нарахована амортизація основних засобів, задіяних в процесі збуту	Розрахунок амортизації основних засобів	93	13
8	Нараховано заробітну плату, зайнятим управлінням	Розрахунково-платіжна відомість	93	66
9	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам, зайнятим збутом		93	65
10	Списано витрати на збут на фінансовий результат	Розрахунок (довідка) бухгалтерії	791	93
<b>Облік інших операційних витрат</b>				
11	Віднесено на витрати втрати від знецінення запасів	Акт про уцінку	946	20, 22
12	Нестачі і витрати від псування цінностей (якщо винні особи не встановлені)	Інвентаризаційний опис ТМЦ	947	20, 22

Продовження табл.2.5

13	Віднесено на витрати визнані економічні санкції	Акт про приймання матеріалів	948	63, 64, 65, 68
14	Списано інші операційні витрати на зменшення фінансового результату	Розрахунок (довідка) бухгалтерії	791	94

Отже, дослідивши методику обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат, запропоновано рекомендації щодо їх систематизації, удосконалення методики їх обліку та відображення досліджуваних витрат на рахунках обліку автотранспортного підприємства.

#### **2.4. Відображення інформації про операційні витрати у звітності**

Завершальним етапом ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є підготовка звітності, яка є основним джерелом інформації про напрямки, результати та перспективи його діяльності.

Відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» фінансова звітність - це звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємствах [55]. Вона є невід'ємним елементом всієї системи бухгалтерського обліку.

В умовах ринкової економіки звітність базується на узагальненні даних фінансового обліку і є інформаційною ланкою, яка єднає підприємство з суспільством і діловими партнерами - користувачами інформації про діяльність підприємства та перспективи його розвитку. Надання користувачам повної, об'єктивної інформації про підприємство для прийняття ними виважених управлінських рішень є метою звітності [37].

Враховуючи, що об'єктом дослідження є витрати операційної діяльності наведемо інформацію, що наводиться та розкривається у фінансовій звітності, в таблиці 2.6.:

Таблиця 2.6.

**Відображення інформації щодо витрат операційної діяльності у звітності підприємства**

<b>№ п/п</b>	<b>Об'єкт обліку</b>	<b>Форма звітності</b>	<b>Код рядка</b>
1	Незавершене виробництво	Баланс	1102
2	Готова продукція	Баланс	1103
3	Доходи від реалізації	Звіт про фінансові результати	2000
4	Собівартість реалізації	Звіт про фінансові результати	2050
5	Адміністративні витрати	Звіт про фінансові результати	2130
6	Витрати на збут	Звіт про фінансові результати	2150
7	Інші операційні витрати	Звіт про фінансові результати	2180
8	Матеріальні затрати	Звіт про фінансові результати	2500
9	Витрати на оплату праці	Звіт про фінансові результати	2505
10	Відрахування на соціальні заходи	Звіт про фінансові результати	2510
11	Амортизація	Звіт про фінансові результати	2515
12	Інші операційні витрати	Звіт про фінансові результати	2520
13	Витрати за елементами (разом)	Звіт про фінансові результати	2550
14	Операційна оренда активів	Примітки до річної фінансової звітності	440
15	Реалізація інших оборотних активів	Примітки до річної фінансової звітності	460
16	Штрафи, пені, неустойки	Примітки до річної фінансової звітності	470
17	Утримання об'єктів житлово - комунального і соціального призначення	Примітки до річної фінансової звітності	480
18	Інші операційні доходи і витрати	Примітки до річної фінансової звітності	490

Зокрема, на досліджуваному підприємстві ТзОВ «Агролен» застосовується спрощена фінансова звітність – «Звіт про фінансовий стан (Баланс)», форма № 1-мта «Звіт про фінансові результати», форма № 2-м.

Очевидним недоліком при відображенні інформації про операційні витрати у звітності є присутність двох статей витрат з однаковою назвою «Інші операційні витрати», але з різним змістовим наповненням - рядки 2180 та 2520 в одному документі - «Звіті про фінансові результати». О.В. Шеремета, вважає

таке відображення статей витрат неоднозначним і пропонує, з метою усунення вказаного протиріччя, у другому розділі «Звіту про фінансові результати» за кодом рядка 2520 перейменувати статтю на «Інші витрати операційної діяльності» [83, с.47].

Іншу позицію стосовно назви рядка 2520 «Інші операційні витрати» «Звіту про фінансові результати» висловлює В. Грекова. Зокрема, авторка пропонує перейменувати назву рядка 2520 «Звіту про фінансові результати» (форма № 2) з «Інші операційні витрати» на «Інші витрачені операційні витрати» [18, с.25].

На нашу думку, пропозиція В. Грекової не несе смислового значення, адже в економічній теорії ресурсиможуть витратитися (споживатися) лише в процесі діяльності суб'єкта господарювання, що у кількісному виразі становлять затрати, а у вартісному - витрати. Базуючись на тому, що у ф. 2 «Звіт про фінансові результати» відображаються саме витрачені ресурси підприємства, які споживалися протягом певного періоду у грошовому вимірнику, можна підсумувати, що доповнювати назву рядку 2520 «Інші операційні витрати» терміном «витрачені» є недоречним як у практичному, так і в теоретичному розумінні.

Думка О.В. Шеремети, варта уваги, проте також не достатньо обґрунтована. Так, за кодом рядка 2520 «Інші операційні витрати», відповідно до

другого розділу «Звіту про фінансові результати», наводяться такі елементи операційних витрат: на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати, яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством.

Тому вважаємо, що назву «Інші витрати операційної діяльності» більш доцільно застосувати до рядка 2180, в якому відображають обороти за кредитом рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», а назву рядка 2520 «Інші



операційні витрати» залишити без змін. Вбачаємо, що дана пропозиція дозволить уникнути плутанини в розумінні економічної сутності і складу вищенаведених статей витрат при складанні фінансової звітності, тим самим не викривляючи економічного змісту статей операційних витрат.

Суттєві відмінності у формуванні інформації про витрати іншої операційної діяльності спостерігаються в показниках вітчизняної фінансової звітності та зарубіжної. Слід зазначити, що в міжнародній практиці на відміну від України не існує профільного стандарту «Витрати». У той же час, склад і структурокатегорії «витрати іншої операційної діяльності» кожен суб'єкт господарювання формує залежно від свого виду діяльності, форми господарювання та технологічних, організаційних і управлінських особливостей підприємства[62].

Так, до прикладу, стаття «Витрати на дослідження та розробки» в міжнародній практиці виділена як окремий показник Звіту про прибутки та збитки поряд з адміністративними витратами або відображається у складі статей активу, шляхом капіталізації їх вартості, в Україні ця ж стаття витрат входить до складу витрат іншої операційної діяльності. Методика формування статей витрат іншої операційної діяльності визначається нормами міжнародного та вітчизняного законодавства, найбільш неоднозначні моменти яких зображено на рисунку 2.6.:



Рис.2.6.Відмінності між нормами вітчизняного і міжнародного законодавства в частині операційних витрат

Примітка. Створено автором на основі [6]

На основі аналізу статей витрат іншої операційної діяльності, що відображаються як в міжнародній, так і в національній практиці, варто відмітити, що існують суттєві відмінності у порядку їх формування. Так, у вітчизняній звітності виділені такі статті витрат іншої операційної діяльності, які не знайшли свого відображення у міжнародній: собівартість реалізованої іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів; визначені штрафи, пені, неустойки; нестачі і втрати від псування цінностей; інші витрати операційної діяльності. У міжнародній практиці також існують статті іншої операційної діяльності, які не відображаються в Україні: амортизація придбаного гудвілу; витрати на реструктуризацію[46].

Удосконалення обліку та формування звітності на підприємстві ТзОВ «Агролен» можливе за рахунок використання більш нової версії програмного продукту «1С:Бухгалтерія 8.3 для України» та «1С:Підприємство Управління автотранспортом», яке призначено для автоматизації управлінського та оперативного обліку в автотранспортних підприємствах і організаціях.

## Висновки до розділу II

Дослідивши методику обліку операційних витрат підприємства можна зробити наступні висновки:

1. Вважаємо доцільним удосконалити методику обліку собівартості на ТзОВ «Агролен» наступним чином: виділити в обліку на окремому субрахунку 233 «Постійні загальногаражні витрати» загальногаражні постійні витрати на утримання й експлуатацію вантажного автотранспорту; облік операційних

витрат слід вести окремо за бортовими автомобілями, самоскидами та спеціальними автомобілями, а обсяг робіт, виконаний спеціальними автомобілями, доцільно обліковувати за відпрацьованим часом у годинах, при цьому заробітну плату водіїв спеціальних машин нараховувати за фактично відпрацьованим часом, що дозволить точніше розподілити витрати між різними об'єктами автотранспортних робіт і не завищувати собівартість виконаного обсягу тонно-кілометрів по автопарку;

2. Пропонуємо вести аналітичний облік рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з відкриттям субрахунків з переліком статей витрат та поділом ЗВВ на постійні і змінні;

3. Для ефективного управління адміністративними витратами та контролю їх рівня на підприємстві ТзОВ «Агролен», вважаємо необхідним використовувати спеціально розроблену форму Відомості обліку адміністративних витрат, а також для додаткової деталізації адміністративних витрат пропонуємо групувати їх за центрами виникнення витрат і центрами відповідальності за здійснені витрати;

4. З метою одночасного врахування логістичного та маркетингового впливу на збутову діяльність пропонуємо змінити назву рахунку 93 «Витрати на збут» на «Витрати на маркетинг і збут» із відкриттям субрахунків 931 «Витрати на логістику збуту», 932 «Витрати на маркетинг», 933 «Інші збутові витрати», що дасть змогу ідентифікувати та нагромаджувати витрати, що стосуються окремо логістичних та маркетингових процесів на підприємстві ТзОВ «Агролен»;

5. Вважаємо, що рядок 2180 «Інші операційні витрати» «Звіту про фінансові результати» необхідно перейменувати на «Інші витрати операційної діяльності», що дозволить уникнути плутанини в розумінні економічної сутності і складу статей витрат при складанні фінансової звітності, тим самим не викривляючи економічного змісту статей операційних витрат.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Аналіз структури і динаміки операційних витрат

Метою аналізу операційних витрат є об'єктивна оцінка витрат та обґрунтування управлінських рішень для їх оптимізації [53, с.197]. Для досягнення поставленої мети в процесі аналізу вирішується наступний ряд завдань, що представлено на рисунку 3.1.:

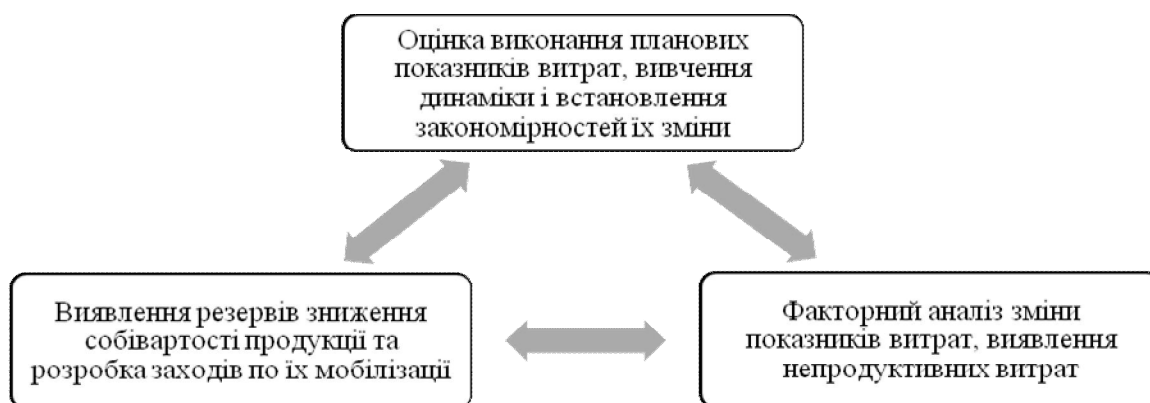


Рис.3.1. Завдання аналізу операційних витрат

Примітка. Створено автором на основі [76]

Управління витратами неможливе без аналізу структури витрат, динаміки і факторів їх формування, виявлення непродуктивних витрат.

Об'єктами аналізу операційних витрат ТзОВ «Агролен» є наступні показники:

- виробнича собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг);
- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;

- витрати від іншої операційної діяльності;
- витрати на 1 грн. чистого доходу;
- елементи витрат;
- калькуляційні статті витрат;
- загальний обсяг операційних витрат;
- витратомісткість продукції (робіт, послуг) [77].

Джерела інформації, які слугують для здійснення аналізу операційних витрат зображені на рисунку 3.2.:

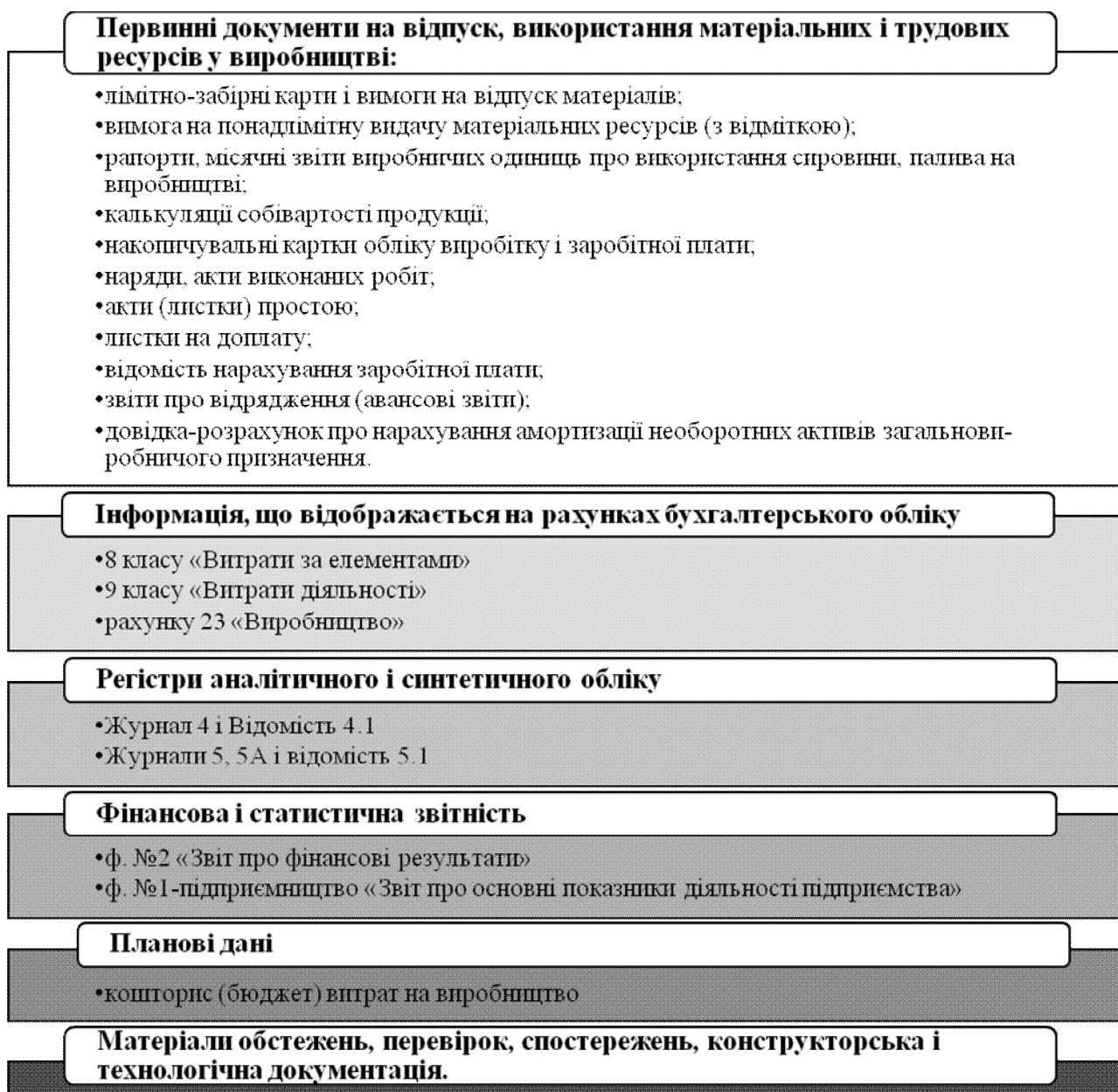


Рис.3.2. Джерела інформаційних даних для аналізу витрат операційної діяльності

Примітка. Створено автором на основі [73, с.280]

Дані вертикального і горизонтального аналізу операційних витрат підприємства ТзОВ «Агролен» наведені в таблиці 3.1.:

Таблиця 3.1.

**Аналіз витрат ТзОВ «Агролен» за 2015-2019рр.**

Показники	2015		2016		2017		2018		2019		Динаміка (відхилення)	
	Сума, тис. грн	У % до суми	Сума, тис. грн	У % до суми	Сума, тис. грн	У % до суми	Сума, тис. грн	У % до суми	Сума, тис. грн	У % до суми	Абсолютне	Відносне
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
<b>1. Витрати операційної діяльності</b>												
Собівартість реалізованої Продукції	890	50,7	180	17,7	20	0,6	600	33,3	270	30,3	-620	-69,7%
Адміністративні витрати	350	19,9	450	44,4	800	20,9	370	20,6	120	13,5	-230	-65,7%
Витрати на збут	60	3,4	50	4,9	200	5,2	110	6,1	90	10,1	+30	+50%
Інші операційні витрати	350	19,9	320	31,6	2 800	73,3	720	40	410	46,1	+60	+17%
Разом	1 650	93,9	1 000	98,6	3 820	100	1 800	100	890	100	-760	-46,06 %
<b>1. Інші витрати</b>												
Податок на прибуток	108	6,1	14	1,4	-	-	-	-	-	-	-108	-100%
Всього витрат	1 758	100	1014	100	3820	100	1800	100	890	100	-868	-49,4 %

Як бачимо, на підставі проведеного аналізу, протягом 2017-2019 рр. усі витрати підприємства ТзОВ «Агролен» були операційними. При цьому, протягом досліджуваного періоду, найбільшу питому вагу у їх структурі становили інші операційні витрати, крім 2015-2016рр., де витрати собівартості займали 50,7% та адміністративні витрати – 44,4% від загальної суми витрат

відповідно. Структуру операційних витрат на підприємстві ТзОВ «Агролен» за 2019 р. наведено на рисунку 3.3.:

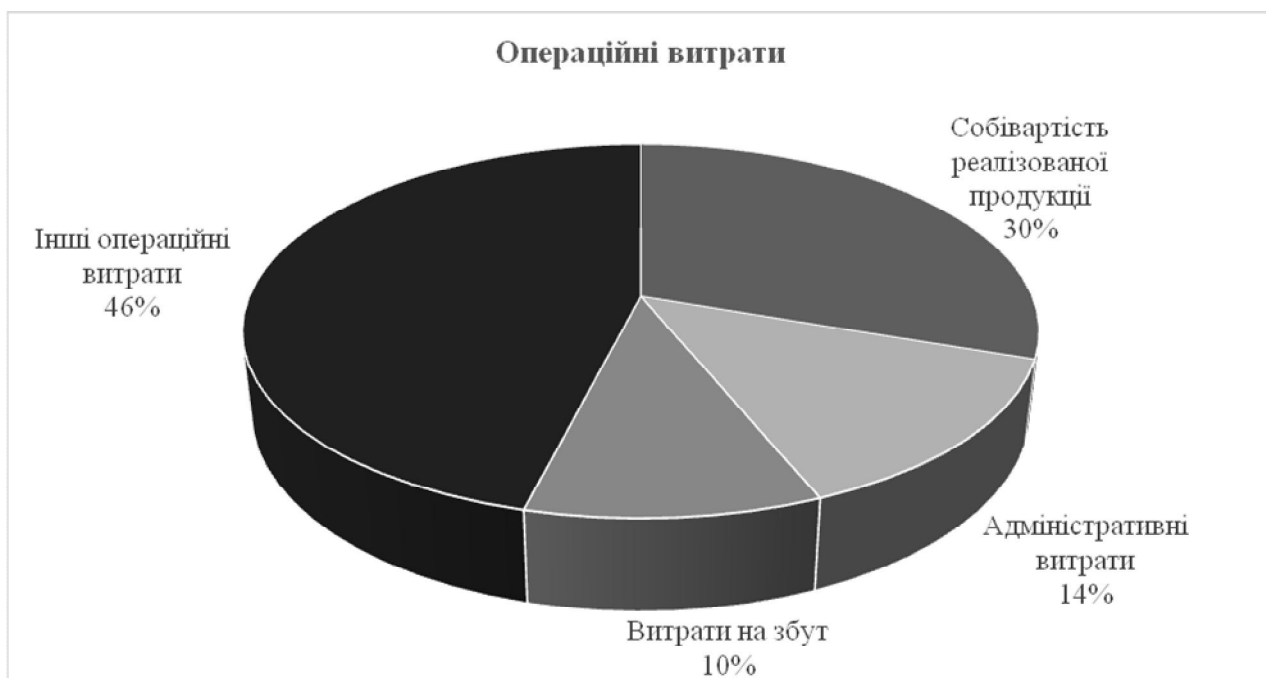


Рис.3.3. Структура операційних витрат ТзОВ «Агролен»

Примітка. Створено автором на основі Додатку В

Динаміку операційних витрат ТзОВ «Агролен» протягом 2015-2019рр. схематично відображено на рисунку 3.4.:

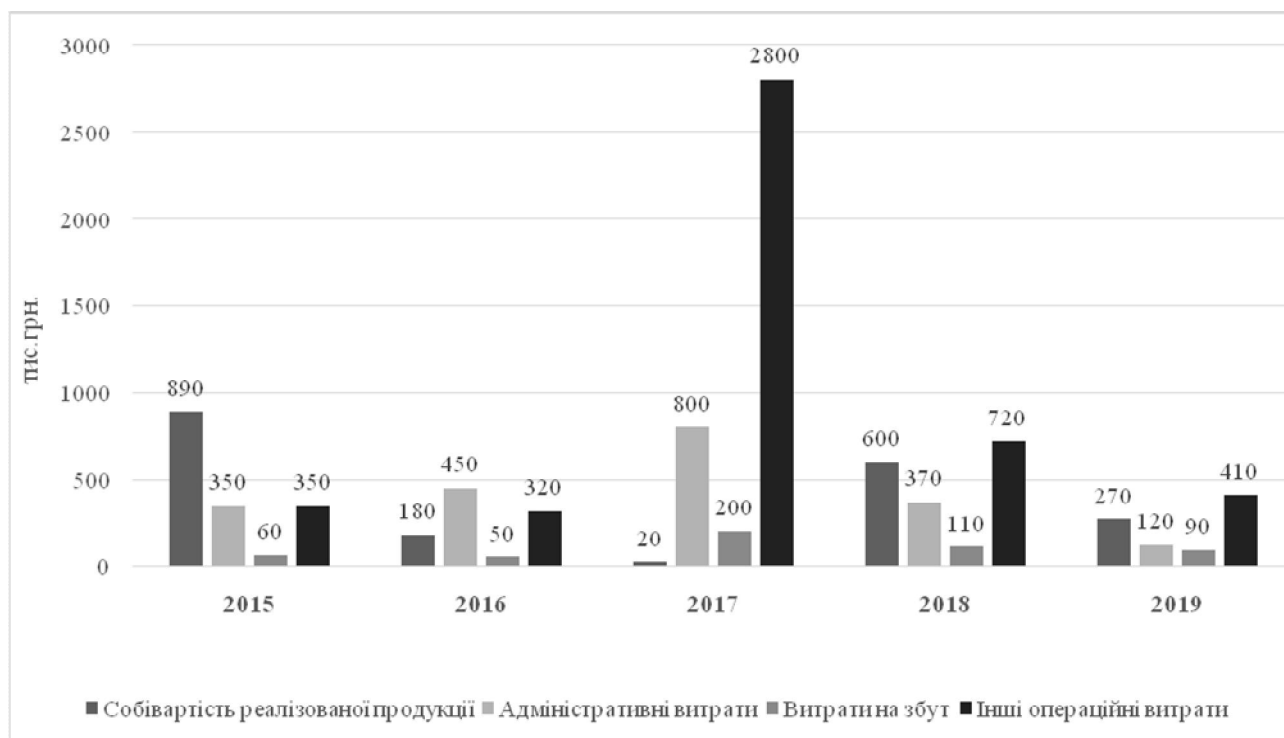


Рис.3.4. Динаміка операційних витрат ТзОВ «Агролен»

Примітка. Створено автором на основі Додатку В

У структурі витрат ТзОВ «Агролен» за звітний період суттєвих змін не відбулося, зокрема зменшилась частка адміністративних витрат на 7%, натомість зросла частка витрат собівартості на 3%, збутових витрат на 4%, інших операційних витрат на 6%.

Що стосується динаміки операційних витрат, то у 2019р. порівняно з 2015р. значно знизилась витрати собівартості – на 620 тис. грн або на 69,7 % та адміністративні витрати на 230 тис. грн. або на 65,7%. Але таке зниження витрат зумовлене не їх економією, а зниженням обсягів виробництва в цілому. Позитивним явищем в роботі ТзОВ «Агролен» стало зниження адміністративних витрат, що відбулося внаслідок зниження обсягу заробітної плати адміністративного персоналу та пов'язаних з нею нарахувань.

Натомість зросли витрати на збут на 30 тис. грн. або на 50% та інші операційні витрати на 60 тис. грн. або 17%, що пов'язано з просуванням послуг на вітчизняному ринку з метою збільшення обсягів реалізації, а відповідно і



обсягів виробництва. В загальному операційні витрати ТзОВ «Агролен» у 2019р. порівняно з 2015р. знизились на 760 тис. грн. або на 46%.

В результаті здійсненого аналізу структури та динаміки операційних витрат ТзОВ «Агролен» виявлено, що виробничі потужності досліджуваного підприємства використовуються не повністю, тому пропонуємо збільшити обсяги виробництва (надання послуг) за рахунок максимально можливого завантаження виробничих фондів та збільшення кількості водіїв, також потребує оновлення рухомий склад підприємства, тому застарілі вантажні автомобілі та спеціальні машини пропонуємо реалізувати, а на виручені кошти орендувати новіші, а також більш раціонально організувати ремонт та обслуговування автомобілів.

### 3.2. Аналіз собівартості та витрат періоду операційної діяльності

Аналіз собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) здійснюють у наступній послідовності:

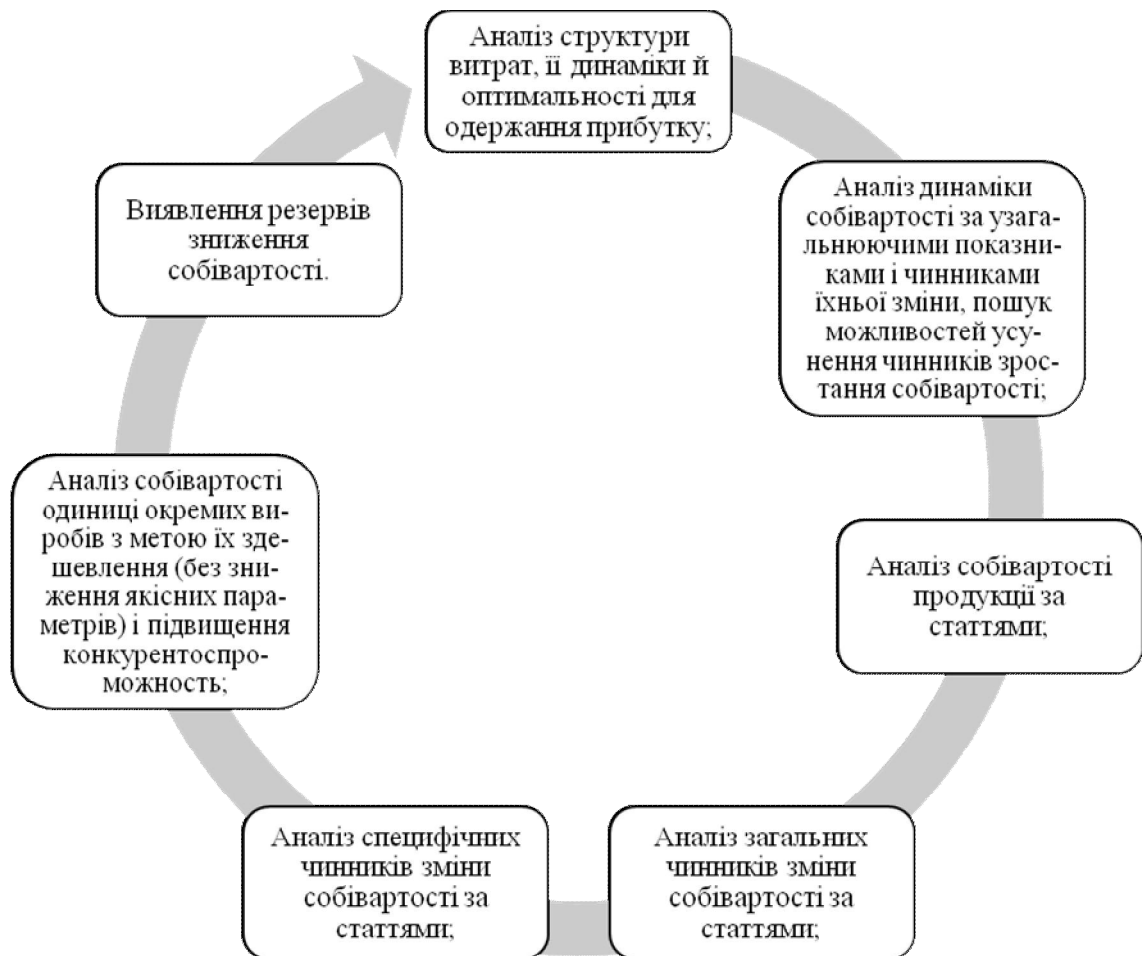


Рис. 3.5. Напрямки здійснення аналізу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Примітка. Створено автором на основі [25, с.422]

Як бачимо, аналіз собівартості продукції (робіт, послуг) розпочинають з дослідження собівартості продукції (робіт, послуг) в цілому та в розрізі елементів витрат.

Оцінка структури витрат на виробництво (питомої ваги кожного елемента) дозволяє вивчити матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість

виробництва, встановити вплив технічного прогресу на структуру витрат, а також визначити основні методи пошуку резервів з метою зменшення витрат шляхом детального аналізу витрат з найбільшою питомою вагою. В якості додаткового показника для обґрунтування відповідного висновку можна використати питому вагу елементів витрат у вартості реалізованої продукції (робіт, послуг), поділивши суму кожного елементу витрат на обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) [8, с.256].

Оцінюючи динаміку структури витрат необхідно враховувати, що підвищення продуктивності праці зумовлює зниження частки заробітної плати та відрахувань на соціальні заходи та підвищення матеріальних витрат, витрат на паливо, амортизацію, але в таким чином, що сума загальних витрат не знижується [24].

Методика аналізу витрат за економічними елементами полягає у порівнянні витрат за економічними елементами в абсолютних величинах та у відсотках від загальної суми виробничих витрат із запланованими, фактичними витратами на минулий рік з метою виявлення тенденцій та напрямків зміни окремих елементів. Абсолютні відхилення за економічними елементами відображають загальні наслідки використання витрат на оплату праці, матеріальних ресурсів, зносу, але не зміни собівартості (робіт, послуг), оскільки ці відхилення також спричинені зміною обсягу та структури виробництва продукції. Аналіз структури виробничих витрат дозволяє оцінити раціональність такої структури та вказати найбільш резервомісткий елемент [52].

Наприклад, якщо частка заробітної плати зменшується, а частка амортизації збільшується, то це свідчить про підвищення технічного рівня підприємства, про ріст, продуктивності праці, про що вже згадувалось. Питома вага зарплати скорочується в тому випадку, якщо збільшується частка купівельних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, що свідчить про підвищення рівня кооперації і спеціалізації [60, с.143].

Оцінки складу та структури і динаміки операційних витрат ТзОВ «Агролен» за економічними елементами наведено в таблиці 3.2.:

Таблиця 3.2.

**Оцінка складу, структури та динаміки виробничих витрат ТзОВ  
«Агролен»**

Елементи витрат	2018р.		2019р.		Динаміка		
	Сума	Питома вага, %	Сума	Питома вага, %	Абсолютна	Відносна	У структурі
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Матеріальні витрати, тис. грн.	296	50,08	131	49,43	-165	-55,7%	-0,65
2. Витрати на оплату праці, тис. грн.	162	27,41	45	16,98	-117	-72,22%	-10,43
3. Відрахування на соціальні заходи, тис. грн.	36	6,09	10	3,77	-26	-72,22%	-2,32
4. Амортизації, тис. грн.	91	15,4	72	27,2	-19	-20,88%	+11,8
5. Інші операційні витрати, тис. грн.	6	1,02	7	2,62	+1	+16,67%	+1,6
Разом	591	100	265	100	-326	-55,16%	-
6. Обсяг продукції (робіт, послуг), тис. грн.	600	-	270	-	-330	-55%	-
7. Матеріаломісткість, коп.	49,33	-	48,52	-	-0,81	-1,64%	-
8. Трудомісткість, коп.	33,0	-	20,37	-	-12,63	-38,27%	-
9. Фондомісткість, коп.	15,17	-	26,67	-	+11,5	+75,81%	-

Проаналізувавши таблицю можна зробити висновок, що операційні витрати за елементами витрат на ТзОВ «Агролен» у 2019р. порівняно з 2018р. знизились на 326 тис. грн., або на 55,16%. Майже за всіма елементами витрат спостерігається позитивна динаміка (відбувається їх зниження), зросли лише інші операційні витрати на 16,67%. Вирішальний вплив у зниженні виробничої собівартості мали матеріальні витрати, які в 2019 р. знизились на 165 тис. грн.,

або на 55,7%. Проте як зазначалось вище, таке зниження собівартості (робіт, послуг) зумовлене не економією витрат, а зниженням обсягів виробництва в цілому на підприємстві ТзОВ «Агролен».

Динаміка виробничих витрат на ТзОВ «Агролен» за 2015-2019 рр. схематично зображена на рисунку 3.6., а динаміка виробничої собівартості загалом представлена на графіку 3.7.:



Рис.3.6. Динаміка виробничих витрат ТзОВ «Агролен» за 2015-2019 рр.

Примітка. Створено автором на основі Додатку В

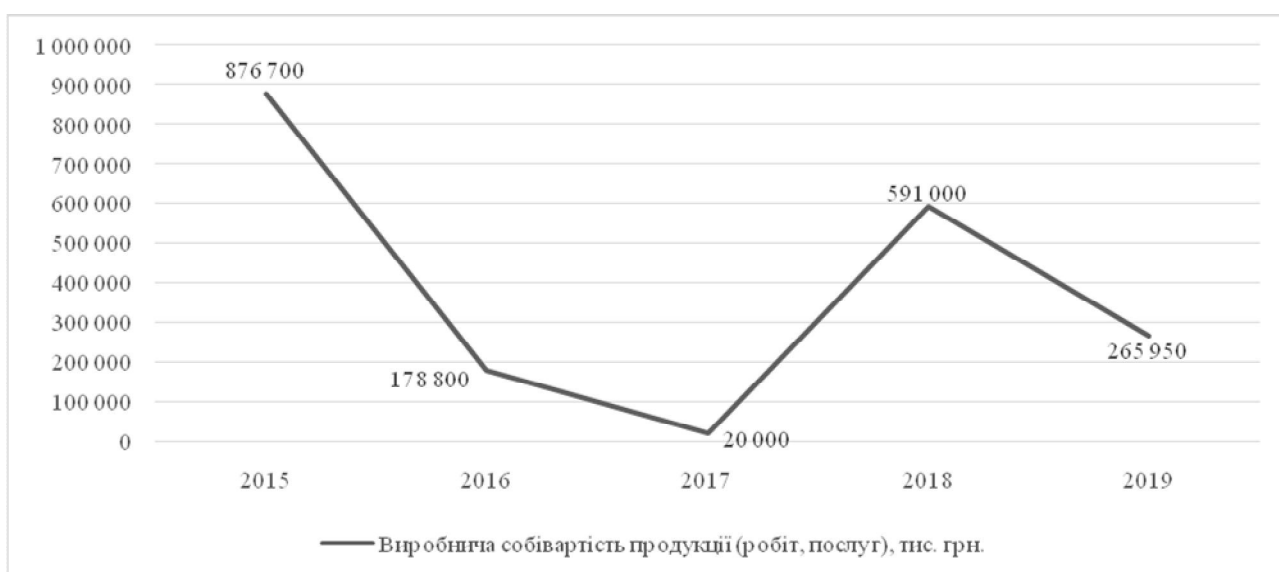


Рис. 3.7. Динаміка виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) ТзОВ «Агролен» за 2015-2019рр.

Примітка. Створено автором на основі Додатку В

Як бачимо, за останні п'ять років виробничі витрати, а відповідно і виробнича собівартість зазнали певних змін, зокрема з 2015р. до 2017р. відстежується тенденцію до зниження, з 2017р. до 2018р. відбувся різкий стрибок росту виробничої собівартості, а з 2018р. її зниження. Зокрема, таке різке зниження собівартості, а відтак обсягу виробництва, зумовлене кризою в Україні в 2014-2015р. після якої підприємство ТзОВ «Агролен» намагається відновити свої потужності.

Структура виробничих витрат ТзОВ «Агролен» протягом досліджуваного періоду суттєвих змін не зазнала. Зокрема, найбільшу частку займають матеріальні витрати та амортизація, що становлять у звітному періоді 49,43% та 27,2% відповідно. Досить значною є частка трудових витрат- 16,98%.

Наведені в таблиці 3.2 дані свідчать, що аналізоване виробництво є матеріаломістким. Так, матеріаломісткість у 2018 р. становила 49,33 коп., тобто на одиницю наданих послуг підприємство ТзОВ «Агролен» витратило матеріальних ресурсів на суму 49,33 коп. Негативним моментом є зростання фондомісткості на 75,81%, при загальному зниженні обсягу виробництва, що говорить про те, що виробничі потужності підприємства використовуються неефективно. Як вказувалось вище, підприємству ТзОВ «Агролен» необхідно оновити рухомий склад для підвищення ефективності діяльності, зокрема для зниження фондомісткості наданих послуг.

Важливим показником, який дозволяє здійснити аналіз виробничих витрат є показник рівня виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу, зміна якого відбувається під впливом наступних факторів:

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

Показник витрат на 1 грн. чистого доходу обчислюється як відношення виробничих витрат собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) до чистого доходу, одержаного підприємством[61, с.355].

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

Методика аналітичного дослідження рівня витрат на 1 грн. чистого доходу за окремим видом послуг розглянемо на прикладі даних реалізації ТзОВ «Агролен»:

1. Рівень виробничих витрат собівартості реалізованих транспортних послуг на 1 грн. чистого доходу у 2018 р. становив 45,46 коп. (591 000/1 300 000) і відповідно у 2019р. –32,83 коп. (265 950/810 000), тобто зменшився на 12,73 коп.

2. Визначаємо, які б витрати понесло підприємство ТзОВ «Агролен» на 1 грн. чистого доходу від реалізації транспортних послуг, за умови, що виробничі витрати не змінювались (умовний рівень витрат) -72,96 коп. (591 000/810 000).

3. Щоб визначити вплив на зміну рівня витрат на 1 грн. чистого доходу цін необхідно порівняти умовний рівень витрат з рівнем витрат у минулому році:

$72,96 - 45,46 = 27,5$  коп. Зниження цін на 0,07 грн. знизило витрати на 1 грн. чистого доходу від реалізації на 27,5 коп.

4. Якщо рівень витрат 2019р. (32,83 коп.) порівняти з умовним рівнем, то різниця покаже вплив на зміну рівня витрат зменшення собівартості на 325 000 грн. (265 950- 591 000). Зниження виробничих витрат знизило рівень витрат на 1 грн. чистого доходу на - 40,13 коп. (72,96-32,83).

5. Загальна сума впливу двох факторів - зміна виробничої собівартості та цін - знизила рівень витрат на 1 грн. чистого доходу на 67,63 коп. (27,5+40,13).

Таким чином, вивчення структури витрат за наведеними елементами, а також змін, які відбулися за аналізований період дає можливість виділити

найбільш резервомісткі елементи. Ними на підприємстві ТзОВ «Агролен» є матеріальні та трудові витрати, а також амортизація.

До основних завдань аналізу витрат періоду операційної діяльності підприємства належить виявлення основних напрямків найбільш раціонального використання виробничих ресурсів, внутрішніх виробничих резервів для зниження витрат [35, с.244]. Аналіз динаміки адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат наведено в таблиці вище, тому пропонуємо систему показників, яка дозволять оцінити ефективність витрат періоду операційної діяльності ТзОВ «Агролен», що наведена в табл.3.3.:

Таблиця 3.3

**Система оціночних показників витрат періоду операційної діяльності  
ТзОВ «Агролен»**

№ п/п	Показник	Методика розрахунку	2018р.	2019р.	Динаміка	
					Абсолютна	Відносна, %
1	2	3	4	5	6	7
1.	Витратомісткість операційної діяльності	Загальні операційні витрати/ Чистий дохід	$890/810 = 1,1$	$1800/1300 = 1,39$	+0,29	+26,36
1.1.	Витратомісткість собівартості реалізованої продукції	Собівартість реалізованої продукції / Чистий дохід	$270/810 = 0,33$	$600/1300 = 0,46$	+0,13	+39,39
1.2.	Коефіцієнт питомих адміністративних витрат	Адміністративні витрати/ Чистий дохід	$120/810 = 0,15$	$370/1300 = 0,28$	+0,13	+86,67
1.3.	Коефіцієнт питомих витрат на збут	Витрати на збут/ Чистий дохід	$90/810 = 0,11$	$110/1300 = 0,09$	-0,02	-18,18
1.4.	Коефіцієнт питомих інших операційних витрат	Інші операційні витрати/ Чистий дохід	$410/810 = 0,51$	$720/1300 = 0,55$	+0,04	+7,8
2.	Частка постійних витрат у валовому прибутку	Адміністративні витрати + Витрати на збут/ Валовий прибуток	$(120+90)/540 = 0,38$	$(370+110)/700 = 0,69$	+0,31	+81,58
2.1.	Рівень адміністративних витрат у валовому прибутку	Адміністративні витрати/ Валовий прибуток	$120/540 = 0,22$	$370/700 = 0,53$	+0,31	+140,9
2.2.	Рівень збутових	Витрати на збут/	$90/540 =$	$110/700 =$	-0,01	-5,88



	витрат у валовому прибутку	Валовий прибуток	0,17	0,16		
3.	Рентабельність основної діяльності	Валовий прибуток/ Собівартість реалізованої продукції	$540/270 = 2,0$	$700/600 = 1,67$	-0,33	-16,5
4.	Рентабельність операційної діяльності	Прибуток від операційної діяльності/ Операційні витрати	$-60/890 = -0,67$	$-310/1800 = -0,17$	-0,84	125,37

Як видно, з вище наведеної таблиці, економічність операційної діяльності ТзОВ «Агролен» знизилась, адже у 2019 р. порівняно з 2018 р. витратомісткість зросла на 26,36%, тобто на 1 грн. наданих транспортних у 2019 р. відповідає 1,1 грн. витрат, що говорить про збиткову діяльність підприємства. Позитивним моментом в операційній діяльності аналізованого підприємства є зниження коефіцієнт питомої ваги збутових витрат у вартості наданих послуг на 18,18 %, що говорить про результативність використання даних витрат.

Частка постійних витрат у валовому прибутку зросла на 81,58%, що для підприємства є негативним моментом, адже одним з напрямків оптимізації операційних витрат є скорочення частки витрат управління. При цьому таке зростання частки витрат зумовлене в більшій мірі підвищенням частки адміністративних витрат.

Що стосується коефіцієнта рентабельності операційної діяльності, то на ТзОВ «Агролен» він має від'ємне значення, тобто з кожної гривні вкладених коштів підприємство отримує збиток у 2018 та 2019р.- 0,67 грн. та 0,17 грн. відповідно, проте спостерігається зниження даного показника. Натомість, рентабельність основної діяльності на досить високому рівні, так на кожну гривню вкладену в надання послуг підприємство ТзОВ «Агролен» отримало 2 грн. та 1,67 грн. прибутку у 2018 та 2019рр. відповідно, але аналізований показник знизився на 16,5 % у 2019р. порівняно з 2018р.

Динаміку витрат періоду ТзОВ «Агролен» наведено на рис.3.8.

Як бачимо, з 2016р. по 2017р. спостерігалось стрімке зростання витрат періоду, проте з 2017р. і до 2019р. витрати значно знизились. Така тенденція зумовлена в першу чергу скороченням обсягів виробництва ТзОВ «Агролен».

Найбільшу частку в структурі витрат періоду ТзОВ «Агролен» займають інші операційні витрати: 40% у 2018р. та 46,1% -2019р. Тобто, підприємству варто дослідити склад і структуру даних витрат, а також проаналізувати можливі шляхи їх мінімізації.

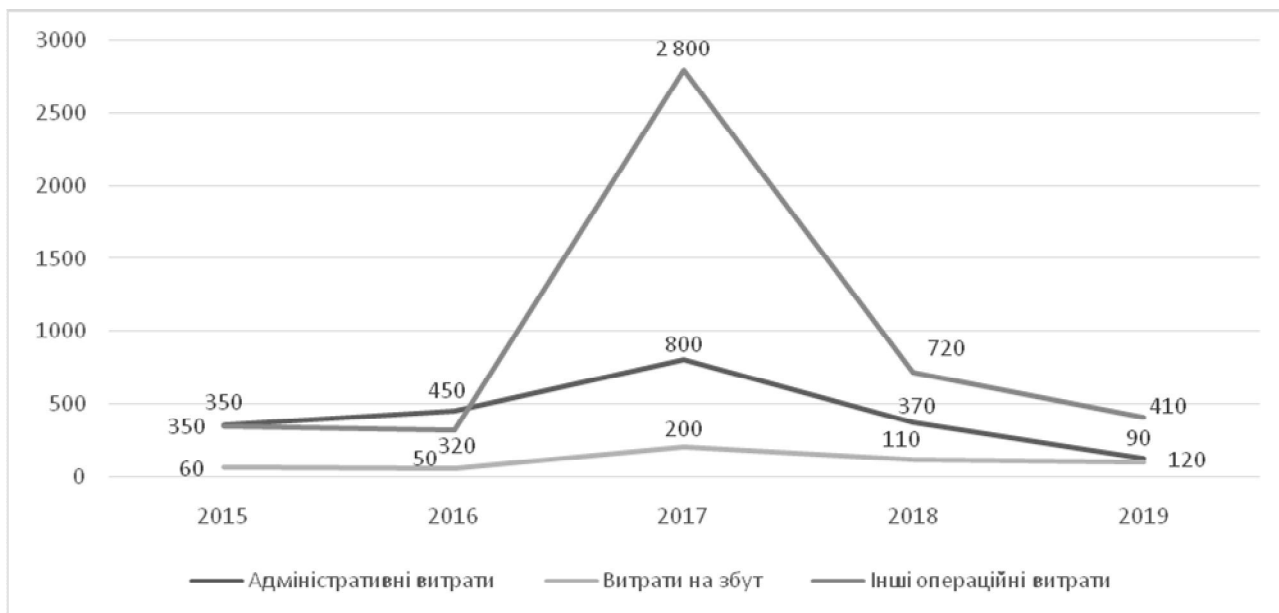


Рис.3.8. Динаміка витрат періоду операційної діяльності ТзОВ «Агролен»

Примітка. Створено автором на основі Додатку В

У процесі аналізу були виявлені непродуктивні витрати в складі операційних витрат ТзОВ «Агролен» - 9 000 грн. в 2019р. та 4050 грн. у 2018р., які можна розглядати як невикористаний резерв їх зниження. До непродуктивних витрат належать: витрати від псування і нестачі запасних частин, палива; оплата простоїв з вини підприємства; доплата у зв'язку з використанням робітників на роботах, що потребують менш кваліфікованої праці, вартість спожитого палива за час простоїв підприємства, безнадійна дебіторська заборгованість, визнані штрафи, пені, неустойки і т.п. Ці витрати виникають через комплекс причин, тому на ТзОВ «Агролен» необхідно здійснювати поелементне їх вивчення з метою усунення в майбутньому. Адже витрати, які безпосередньо не пов'язані з виробничою діяльністю, покриваються за рахунок інших операційних доходів та валового прибутку і зменшують прибуток від операційної діяльності.

Проаналізувавши витрати періоду операційної діяльності ТзОВ «Агролен» можна стверджувати, що потребують значного зниження інші операційні витрати, адже їх сума в складі операційних витрат є значно завищеною та не обґрунтованою. На нашу думку, саме мінімізація цієї складової витрат дозволить ТзОВ «Агролен» провадити беззбиткову діяльність.

### **Висновки до розділу III**

Дослідивши методику аналізу операційних витрат та проаналізувавши витрати собівартості та витрати періоду операційної діяльності, можна зробити наступні висновки:

1. Встановлено, що найбільшу питому вагу у складі операційних витрат займають інші операційні витрати - 46,1 % у 2019 році, що на 17% більше від показника 2015 року. Протягом 2017-2019р. спостерігається тенденція до зниження операційних витрат, проте не за рахунок їх мінімізації, а за рахунок скорочення обсягів виробництва.

2. Дослідження структури виробничих витрат, а також змін, які відбулися з ними за аналізований період дає можливість виділити найбільш резервмісткі елементи. Ними на підприємстві ТзОВ «Агролен» є матеріальні та трудові витрати, а також амортизація;

3. В результаті здійсненого аналізу операційних витрат ТзОВ «Агролен» виявлено, що виробничі потужності досліджуваного підприємства використовуються не повністю, тому пропонуємо збільшити обсяги виробництва (надання послуг) за рахунок максимально можливого завантаження виробничих фондів та збільшення кількості водіїв, також потребує оновлення рухомий склад підприємства, тому застарілі вантажні автомобілі та спеціальні машини пропонуємо реалізувати, а на виручені кошти орендувати новіші, а також більш раціонально організувати ремонт та обслуговування автомобілів.

4.

## ВИСНОВКИ

У роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове бачення шляхів вирішення наукової проблеми, що полягає в удосконаленні обліку й аналізу витрат операційної діяльності. Це дало змогу сформулювати такі висновки:

1. Проаналізувавши різні твердження вчених та науковців, ми дали власне визначення понять «витрати» та «затрати», знайшли їх основні відмінності, а також розкрили сутність поняття «операційних витрат», зокрема під терміном «витрати» запропоновано розуміти зменшення економічних вигод підприємства, внаслідок витрачання активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу та суми отриманого доходу в результаті діяльності підприємства.

2. Систематизацію операційних витрат запропоновано здійснювати за наступними класифікаційними ознаками: за видами витрат, за порядком віднесення на собівартість продукції, за періодами, за видами продукції, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, за способом перенесення вартості на продукцію, за ступенем участі у виробничому процесі, за місцем виникнення витрат на виробництво продукції.

3. Для більш детального обліку виробничих витрат на підприємстві «Агролен» запропоновано деталізувати окремі статті виробничих витрат, а саме: виокремити статтю «Паливо і матеріали для технологічних цілей», виділити окремо статті «Основна заробітна плата» та «Додаткова заробітна плата», виокремити статтю «Витрати на утримання та експлуатацію автотранспорту».

4. Встановлено, що одним із найефективніших засобів контролю операційних витрат на надання транспортних послуг на досліджуваному

підприємстві є складання бюджетів (щокварталу, півроку, щороку). Це означає, що перед здійсненням операційних витрат на рівні персоналу бухгалтерії для центрів відповідальності «Витрати» необхідно порівняти та перевірити їх відповідність затвердженому бюджету по компанії, що є важливим джерелом інформації для контролю витрат на рівні центрів відповідальності «Витрати» на транспортному підприємстві «Агролен», при цьому можна залучити належний персонал для контролю за дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни та для контролю точності віднесення певних видів витрат до відповідних статей.

5. Загальногаражні постійні витрати на утримання й експлуатацію вантажного автотранспорту на ТЗОВ «Агролен» запропоновано обліковувати на субрахунку 233 «Постійні загальногаражні витрати».

6. Обґрунтовано доцільність щомісячного списання витрат роботи спеціальних машин на відповідне виробництво пропорційно відпрацьованому часу в годинах, а не в тонно-кілометрах. Це дозволить точніше розподілити витрати між різними об'єктами автотранспортних робіт і не завищувати собівартість виконаного обсягу тонно-кілометрів по автопарку.

7. Облік загальновиробничих витрат на ТЗОВ «Агролен» слід вести з відкриттям відповідних субрахунків, та поділом таких витрат на постійні і змінні: 911 «Витрати на утримання та експлуатацію автотранспорту і рухомого складу підприємства», 912 «Витрати на утримання і експлуатацію гаражів та автостоянок», 913 «Витрати на управління перевезеннями», 914 «Інші ЗВВ».

8. Адміністративні витрати на ТЗОВ «Агролен» запропоновано групувати за центрами виникнення витрат і центрами відповідальності за здійснені витрати, а для узагальнення інформації про адміністративні витрати та контролю їх рівня на підприємстві запропоновано застосовувати форму Відомості обліку адміністративних витрат.

9. З метою одночасного врахування логістичного та маркетингового впливу на збутову діяльність запропоновано змінити назву рахунку 93 «Витрати на збут» на «Витрати на маркетинг і збут» із відкриттям субрахунків 931 «Витрати на логістику збуту», 932 «Витрати на маркетинг», 933 «Інші

збутові витрати», що дасть змогу ідентифікувати та нагромаджувати витрати, що стосуються окремо логістичних та маркетингових процесів на підприємстві ТзОВ «Агролен».

10. Дослідивши твердження різних авторів, вважаємо, що у «Звіті про фінансові результати» необхідно змінити назву рядка 2180 «Інші операційні витрати» на назву «Інші витрати операційної діяльності». Вважаємо, що дана пропозиція дозволить уникнути плутанини в розумінні економічної сутності і складу витрат наведених в рядках 2180 та 2520 «Інші операційні витрати» при складанні фінансової звітності, тим самим не викривляючи економічного змісту статей операційних витрат.

11. Здійснивши аналіз динаміки та структури операційних витрат ТзОВ «Агролен», встановлено, що найбільш вагомим елементом в їх складі є інші операційні витрати, які займають 46,1 %. У структурі витрат ТзОВ «Агролен» за звітний період суттєвих змін не відбулося. Що стосується динаміки операційних витрат, то у 2019р. порівняно з 2015р. значно знизилась витрати собівартості – на 620 тис. грн або на 69,7 % та адміністративні витрати на 230 тис. грн або на 65,7%. Але таке зниження витрат зумовлене не їх економією, а зниженням обсягів виробництва в цілому. Позитивним явищем в роботі ТзОВ «Агролен» стало зниження адміністративних витрат, що відбулося внаслідок зниження обсягу заробітної плати адміністративного персоналу та пов'язаних з нею нарахувань. У процесі аналізу були також виявлені непродуктивні витрати в складі операційних витрат ТзОВ «Агролен» - 9 000 грн. в 2019р. та 4050 грн. у 2018р., які можна розглядати як невикористаний резерв їх зниження.

12. У результаті здійсненого аналізу вважаємо, що виробничі потужності досліджуваного підприємства використовуються не повністю, тому запропоновано збільшити обсяги виробництва (надання послуг) за рахунок максимально можливого завантаження виробничих фондів та збільшення кількості водіїв, також потребує оновлення рухомий склад підприємства, тому застарілі вантажні автомобілі та спеціальні машини пропонуємо реалізувати, а

на виручені кошти орендувати новіші, а також більш раціонально організувати ремонт та обслуговування автомобілів.

### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О. В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки. Наука молода: збірник наукових праць Ради молодих вчених ТНЕУ. Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет, 2013. № 20. С. 203-209.
2. Альошкіна Н., Вороная Н., Чернишова Н. Облік прямих витрат на виробництво. Податки і бухоблік. 2019. №49. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/june/issue-49/article-45002.html>.
3. Андрусак В.М. Інформаційна система управлінського обліку витрат. Наукові праці КНТУ. Економічні науки. Кіровоград, 2012. № 22(2). С.63-69. URL: [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb\\_22\(2\)\\_ekon/](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/).
4. Бабин І.М., Бачинський В.І. Особливість обліку та розподілу загальноновиробничих витрат підприємств сфери послуг. Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування. 2010. № 3(53).С. 28-31. URL:<http://ven.ztu.edu.ua/article/view/66683/62267>.
5. Безверхий К. В. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу і маркетинг. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 12. С. 14-19.
6. Безверхий К.В. Особливості удосконалення фінансової звітності щодо відображення непрямих витрат у частині інших витрат операційної діяльності підприємства. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2010. № 3 (53). С.40-42. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/32868/66687-131PB.pdf>.
7. Бойчук І. М., Піча Ю. В., Харів П. С., Хопчан М. І. Економіка підприємства: навч. посіб. вид. 2-ге, пер. і допов. Львів: Новий світ, 2001. 298 с.

8. Болюх М.А., Бурчевський В.З., Горбатюк М.І. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. Вид. 2-е, перероб. і доп. Київ: КНЕУ, 2003. 556 с.
9. Бондаренко Н.М., Полгородник Н.В. Облік і контроль загальнопромислових витрат на промисловому підприємстві. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2017. № 1-2 (07). С.74-79. URL:[http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia\\_2017\\_1%282%29\\_\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2017_1%282%29__17).
10. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. Бухгалтерський облік і аудит. 2001. №2. С.45-53.
11. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль : Тернопільський національний економічний університет, 2016. 479 с.
12. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Житомир: Рута, 2006. 832 с.
13. Візіренко С. В., Агаркова О. В. Організація обліку процесу реалізації готової продукції. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 24. С. 36-42.
14. Волков Д. П. Місце і роль операційної діяльності в системі підприємництва. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. Житомир, 2010. № 3 (53). С. 40-42. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/67333/0>.
15. Волощук Р.В. Проблеми обліку та розподілу загальнопромислових витрат. URL: [http://www.rusnauka.com/15\\_APSN\\_2011/Economics/7\\_89.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15_APSN_2011/Economics/7_89.doc.htm).
16. Гавриловський О.С. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу й маркетинг. Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки. 2014. № 7(5). С.118-120.
17. Горбатюк М. А. Сутність витрат операційної діяльності деревообробних підприємств. Економічні науки. Сер. Облік і фінанси:зб. наук. пр. 2012. Вип. 9 (1). С. 245-250. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2012\\_9\(1\)\\_\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(1)__36).



18. Грекова В. Зв'язок показників операційних витрат у звіті про фінансові результати. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 7. С. 22-26.
19. Грицишин А. Облік збутової діяльності в умовах розмежування логістичних і маркетингових процесів. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2020. № 1. С. 200-212. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/38214>.
20. Гудзенко Н. М. Роль обліку збуту для забезпечення контролю процесу реалізації. Науковий вісник Національного аграрного університету. 2002. № 56. С. 263–265.
21. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Особливості діяльності автотранспортних підприємств та їх вплив на організацію обліку витрат і формувань собівартості автотранспортних перевезень. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Економіка. 2014. № 1(1)С. 133-139.
22. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 272 с.
23. Дерій В. А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат. Облік і фінанси. 2013. № 4 (62). С. 20-23. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2013\\_4\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2013_4_5).
24. Дьордяй В. П., Макарович В. К. Аналіз операційних витрат на підприємствах енергорозподільчої галузі. Бухгалтерський облік, аналіз, аудит та оподаткування : тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки (м. Житомир, 15–17 травня 2019 року). Житомир : ЖДТУ, 2019. С. 302. URL : <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/26005/1/Makarovich>.
25. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред. Ф. Бутинця. Житомир : ЖІТІ, 2003. 680 с.
26. Завгородній, В. П. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. вид. 5-ге, переробл. і допов. Київ: А.С.К., 2003. 864 с.
27. Задорожний З-М. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: методологія та організація: дис. ... д-ра екон. наук: 8.00.09/ТНЕУ. Тернопіль,

2007. 472 с. URL:[http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/1525/1/dis\\_zadorozhnyu.pdf](http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/1525/1/dis_zadorozhnyu.pdf).

28. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

29. Кодимська Т.Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загальнопромислових витрат на підприємствах. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2013. № 1 (6). С. 196-200. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n1.html>.

30. Комеліна О.В., Гаманко Р.С. Логістичне управління збутовою діяльністю підприємства: концептуальний підхід. Економіка і суспільство. 2017. №13. С. 518-523. URL: [http://economyandsociety.in.ua/journal/13\\_ukr/85.pdf](http://economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/85.pdf).

31. Концептуальна основа фінансової звітності від 1 вересня 2010р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009).

32. Корінцева О. І., Мельник Л. Г. Економіка підприємства: навч. посіб. Суми: ВТД «Університетська книга», 2004. 412 с.

33. Котлер Ф. Основы маркетинга. Краткий курс.; пер. с англ. М. : Вильямс, 2005. 656 с.

34. Кравчук Ю.Б., Турило А.А., Турило А. М. Управління витратами підприємства: навч. посіб. Київ: Центр навч. л-ри, 2006. 120 с.

35. Крамаренко Г.О., Чорна О.Є. Фінансовий аналіз. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 392 с. URL: [http://p-for.com/book\\_201\\_glava\\_1.html](http://p-for.com/book_201_glava_1.html).

36. Левицька І.О. Інформаційне забезпечення формування витрат енергопостачальної компанії: обліково-аналітичний підхід. Вісник НУЛП. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку, 2014. № 797. С. 85-92. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM\\_2014\\_797\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_13).

37. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : автореф. дис... д-ра екон. наук : 08.00.09. ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана». Київ, 2008. 29 с.

38. Любар О. О., Григораш М. В. Організаційні основи побудови обліку витрат операційної діяльності на підприємстві. Ефективна економіка. 2018. № 12. 7 с. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12\\_2018/88.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2018/88.pdf).

39. Мельник С.І. Облік у інформаційному забезпеченні управління витратами і доходами підприємств споживчої кооперації: монографія / за заг. ред. Губачової О.М. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2009. С. 134-140. URL: <http://dspace.uccu.org.ua/handle/123456789/1289>.

40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 7 лютого 2013р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31 грудня 1999р. №318 . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20 жовтня 1999р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

43. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: Центр навч. л-ри, 2004. 464 с.

44. Нездойминога О.Є., Красота О.Г. Бухгалтерський облік та управління загальновиробничими витратами підприємства. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2020. № 43. С.438-445 URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/8245/1/80.pdf>.

45. Озеран А. В., Труфіна Ж. С. Напрями удосконалення обліку загальновиробничих витрат на хлібопекарських підприємствах України. Фінанси, облік і аудит. Київ : КНЕУ, 2010. № 15. С.299-300. URL:[https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/276/15\\_35.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/276/15_35.pdf?sequence=1&isAllowed=y).

46. Олійник О.В., Клименко І.В. Розвиток бухгалтерської звітності як основи інформаційного забезпечення управління транспортними послугами. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2017. № 1 (36). С. 95-123. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/6554/8.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
47. Осадча Г.Г. Собівартість: аспекти бухгалтерського та управлінського обліку. Облік і фінанси АПК. 2010. № 2. С.110-114. URL: [upravlinskogo-obliku.html](http://upravlinskogo-obliku.html).
48. Пальчук О.В., Нечай Н.М. Облік маркетингових та збутових витрат. Наукові праці державного технічного університету. 2004. № 5, ч. II. С.378-387.
49. Партин Г.О. Управління витратами операційної діяльності підприємства та його інформаційне забезпечення. Львів: Вісник ЛНПУ, 2007. URL: [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/33906/1/41\\_221-226.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/33906/1/41_221-226.pdf).
50. Піскунова Н.В., Федорець М.Г., Піскунова К.С. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства. Економічний аналіз. 2013. Т. 13. С. 357-364. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan\\_2013\\_13\\_51](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2013_13_51).
51. Податковий кодекс України : Закон від 2 грудня 2010р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17>.
52. Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Осетрова Г.Ю. Облік і аудит адміністративних витрат. Агросвіт. 2018. № 23. С. 38-44. URL: [http://www.agrosvit.info/pdf/23\\_2018/7.pdf](http://www.agrosvit.info/pdf/23_2018/7.pdf).
53. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Тернопіль : Економічна думка, 2004. 416 с.
54. Портер М. Конкурентна перевага. Як досягати стабільно високих результатів. Київ : «Наш Формат», 2019. 624 с.
55. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

56. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07>.

57. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001р. №65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01>.

58. Про затвердження Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. №2. URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293629&cat\\_id=293536](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293629&cat_id=293536).

59. Пушкар М. С. Креативний облік: створення інформації для менеджерів: моногр.Тернопіль : Карт-бланш, 2006. 334 с.

60. Руденко Л. В., Подольська В.О., Яріш О.В. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства: навч. посібн. Київ: НМЦ «Укоопосвіта», 2007. 422 с.

61. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посібник. 3-тє вид., випр. і доп. Київ: Знання, 2007. 668 с.

62. Семенишена Н.В. Комунікативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.09. Нац. наук. центр «Ін-т аграр. Економіки» УААН. Київ, 2008. 23 с.

63. Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз: навчальний посібник. Тернопіль: Астон, 2010. 624 с.

64. Смірнова П.В. Управління витратами: конспект лекцій для студентів. Харків: ФО-П Шейніна О.В., 2016. 96 с. URL: <http://elib.hduht.edu.ua/bitstream/pdf>.

65. Тарасенко І.О., Любенко Н.М. Фінанси підприємств: підручник. Київ: КНУТД, 2015. 360 с.

66. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами

підприємства : навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.

67. У ДФС назвали найбільш збиткові компанії. Економічна правда. 2019. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2019/08/15/650644/>.

68. Фаріон В. Я. Інформаційне забезпечення менеджменту витрат підприємств спиртової промисловості. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Сер. Економіка. 2008. № 4, ч. 2. С. 483-489. URL:<http://library.tneu.edu.ua>.

69. Фаріон В. Концепції формування та використання інформаційних ресурсів в управлінні витратами та собівартістю продукції. Наука молода. Збірник наукових праць молодих вчених ТНЕУ. 2012. №18. С.185-192. URL:<http://library.tneu.edu.ua>.

70. Фаріон В.Я. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі. Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. Тернопіль, 2010. № 6. С. 159-162. URL:<http://library.tneu.edu.ua>.

71. Фаріон В. Я. Сутність витрат як економічної категорії. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. 2013. № 1 (49). Економічні науки. С. 44-47. URL:<http://library.tneu.edu.ua>.

72. Фаріон В. Я. Сучасні підходи до класифікації витрат операційної діяльності у спиртовій промисловості. Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії. 2008. № 3. С. 305- 313. URL: <http://library.tneu.edu.ua>.

73. Фаріон В. Я. Удосконалення обліку і розподілу загально виробничих витрат на підприємствах спиртової промисловості. Торгівля і ринок України. 2009. № 28, т. III. С. 307-315. URL: <http://library.tneu.edu.ua>.

74. Фаріон В.Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств. Економічні науки. Сер. Облік і фінанси. 2011. Вип. 8 (29), ч. 4. С. 336-342. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/13865>.

75. Фінансовий облік: підручник. Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. Тернопіль, ТНЕУ, 2019. 478 с. URL: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

76. Холод З.М., Бачик А.Я. Аналіз витрат підприємства: актуальність, пріоритетні напрямки, проблеми і завдання. Наукові записки. 2005. №5. С. 9-15. URL: <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/1-8/4.pdf>.

77. Хорунжак Н. М., Портоварас Т. В. Аналіз операційних витрат: джерела та методи. Інноваційна економіка. 2019. №7-8. С. 132–139. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/195>.

78. Циганова О.С. Організація обліку за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності на вантажних автотранспортних підприємствах. Збірник наукових праць НУК. Економіка та управління підприємствами. 2013. № 3. С.96-100. URL:[http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnuk\\_2013\\_3\\_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnuk_2013_3_21).

79. Чернишова Н.А., Свіріденко А.П. Облік загальнопромислових витрат. Податки і бухоблік. 2016. № 32. URL:<https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/april/issue-32/article-17164.html>.

80. Чиж Е.О., Ясинська Н.А. Витрати операційної діяльності: організаційні та методичні аспекти обліку та аналізу. Збірник центру наукових публікацій «Велес» за матеріалами V міжнародної науково-практичної конференції: «Інноваційні підходи і сучасна наука». Київ: Центр наукових публікацій, 2019. С. 62-64. URL:[http://cnp.org.ua/files/Archive/March\\_2019/Kyiv\\_march\\_2019.pdf#page=62](http://cnp.org.ua/files/Archive/March_2019/Kyiv_march_2019.pdf#page=62).

81. Чумаченко М., Белоусова І. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Економічний аналіз. 2012. №10. С.3-7. URL:<http://library.cibs.ubs.edu.ua>.

82. Шапіро І. А. Управління витратами як фактор підвищення конкурентноздатності підприємства. Збірник наукових праць Київського національного технічного університету. 2016. № 15. С. 67-74.

83. Шеремета О.В. Механізм бюджетування витрат операційної діяльності: дис.канд. екон. наук: спец. 08.00.04. Хмельницький, 2009. 262 с.

84. Шмиголь Н.М., Рибалко О.М., Єременко П.В. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах. Вісник ЗНУ. Економічні науки. 2015. № 3 (27). С. 108-114 URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu\\_eco\\_2015\\_3\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu_eco_2015_3_16).

85. Янчева Л. М., Шталь Т. В., Ільченко М. О. Методичні підходи до організації бухгалтерського обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2012. № 2 (16). С. 11-17.

**Міністерство освіти і науки України**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра обліку і оподаткування**

**КИСІЛЬЧУК ІВАННА ВАСИЛІВНА**  
**МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ**  
**ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**  
(на матеріалах ТзОВ «Агролен»)

спеціальність 071 - Облік і оподаткування  
освітньо-професійна (наукова) програма - Облік, оподаткування та правове  
забезпечення підприємництва

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»



## ДОДАТКИ

Тернопіль -2020

Додаток А

Таблиця А.1

**Приклад розподілу загальновиробничих витрат на підприємствіТзОВ  
«Агролен»**

№ п/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу (1 тонно- кілометр)	Включення загально- виробничих витрат до	
				витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) (рахунок 23 «Виробництво »), грн.	собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) (рахунок 90 «Собівартість реалізації»), грн.
1	2	3	4	5	6
1.	База розподілу за нормальною потужністю, тонно-кілометри	5000	X	X	X
	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн. з них:	80000			
2.	Змінні	60000		X	X
3.	(ряд.3гр.4=ряд.2гр.3:ряд. 1гр.3)		12		
4.	Постійні	20000		X	X
5.	(рад.5гр.4=ряд.4гр.3:ряд. 1гр.3)		4		
	База розподілу за фактичною потужністю,				

	тонно-кілометри:				
6.	1-й звітний період	2000	X	X	X
7.	2-й звітний період	7000	X	X	X
	Фактичні Загальновиробничі витрати, грн.:				
8.	1-й звітний період	45000			
	з них:				
9.	змінні	34000	X	34000	X
10.	постійні - усього				
	(ряд.8гр.3-ряд.9гр.3)	11000	X	X	X
	у тому числі:				
10. 1	постійні розподілені				
	(ряд.6гр.3*ряд.5гр.4)	8000	X	8000	X

*Продовження таблиці А.1.*

10. 2	постійні нерозподілені				
	(ряд. 10гр.3-ряд. 10. 1гр.3)	3000	X	X	3000
11.	2-й звітний період	95000			
	з них:				
12.	змінні	72000	X	72000	X
13.	постійні - усього				
	(ряд.11гр.3-ряд.12гр.3)	23000	X	X	X
	у тому числі:				
13. 1	постійні розподілені				
	(ряд.7гр.3*ряд.5гр.4), але не	23000	X	23000	X
	більше суми фактичних постійних загальновиробничих витрат				
13. 2	постійні нерозподілені	0	X	X	0
	(ряд. 13гр.3-ряд. 13. 1гр.3)				

Додаток Б  
Таблиця Б.1

**Форма відомості обліку адміністративних витрат**

Вид витрат	Фактичний рівень адміністративних витрату базовому році, тис.грн	Фактичний рівень адміністративних витрат в поточному році, тис. грн	Відхилення, тис. грн	Структура, %	Темп зростання адміністративних витрат, %
Загальні корпоративні витрати:					
- організаційні					
- представницькі					
- на проведення річних зборів					
- інші					
Усього					
Витрати на утримання ОЗ, ІНМА загальногосподарського використання:					
- амортизація і витрати на ремонті і поліпшення ОЗ					
- витрати на оренду легкових автомобілів					
- витрати на ПММ, стоянку, паркування легкового автотранспорту					
- витрати на комунальні послуги					
- витрати на пожежну і сторожову охорону адміністративних ОЗ					
Усього					
Службові відрядження, утримання апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу:					
- службові відрядження					
- заробітна плата апарату управління					
- нарахування ЄСВ					
- заробітна плата іншого загальногосподарського персоналу					
- нарахування ЄСВ					

Усього					
--------	--	--	--	--	--

*Продовження табл. Б.1*

Витрати на страхування					
- витрати на обов'язкове медичне страхування адміністративного персоналу					
- витрати на страхування майна адміністративного призначення					
Усього					
....					
....					
Усього адміністративних витрат					