

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій
Кафедра обліку і оподаткування

БЕРЕЗА Катерина Степанівна

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

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Облік і оподаткування підприємництва

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПДзм-21
К.С. Береза

Науковий керівник:
д.е.н., професор,
З.-М. В. Задорожний

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Економічна природа витрат та їх класифікація.....	6
1.1. Сутність витрат та умови їх визнання.....	6
1.2. Класифікація операційних витрат та її удосконалення.....	12
Висновки до розділу 1.....	17
РОЗДІЛ 2. Облік операційних витрат підприємства.....	19
2.1. Облік витрат, які включаються в собівартість продукції.....	19
2.2. Облік витрат періоду операційної діяльності	27
2.3. Характеристика звітності з операційних витрат.....	38
Висновки до розділу 2.....	43
Розділ. 3. Методика і організація аналізу операційних витрат підприємства.....	45
3.1. Організація аналізу на підприємстві та аналіз структури витрат операційної діяльності.....	45
3.2. Оцінка впливу операційних витрат на ефективність діяльності підприємства.....	51
Висновки до розділу 3.....	55
Висновки.....	58
Перелік використаних джерел.....	62
Додаток.....	68

ВСТУП

Актуальність. Сучасні складні умови функціонування суб'єктів господарювання вимагають ефективного управління витратами, особливо операційної діяльності. Операційні витрати є однією з найбільших за обсягом статей витрат підприємства, які безпосередньо впливають на його прибутковість та конкурентоспроможність. В умовах динамічного розвитку ринку та посилення конкуренції, раціональне управління витратами стає запорукою виживання та стійкості розвитку бізнесу. Сучасні підприємства стикаються з необхідністю впровадження інноваційних підходів до обліку витрат, що забезпечує прозорість і точність облікової інформації. Удосконалення методики обліку операційних витрат сприятиме оптимізації витрат та зменшенню непродуктивних витрат, а також підвищить довіру до інформаційної системи підприємства її користувачів.

Аналіз операційних витрат дозволяє виявити основні чинники їхнього формування, визначити резерви економії та підвищити ефективність використання ресурсів. Належна методика обліку та аналізу операційних витрат сприятиме ухваленню обґрунтованих управлінських рішень. У зв'язку з вищезазначеним, удосконалення обліку та аналізу операційних витрат є актуальним та важливим завданням.

Вищезазначену ділянку обліку та аналізу вивчали такі науковці, як С.Ф. Голов, В. А. Дерій, З.-М.В. Задорожний, Я. П. Іщенко, О.В. Кравченко, І. А. Маркіна, О.В. Павелко, К.А. Пилипенко та ін. Враховуючи суттєві напрацювання вчених, потребує подальшого удосконалення організація та методика обліку й аналізу операційних витрат, виходячи з умов сьогодення.

Метою кваліфікаційної роботи є визначення основних підходів до організації та методики обліку й аналізу операційних витрат, а також розробка практичних пропозицій для їхнього вдосконалення з урахуванням сучасних економічних умов.

Для досягнення поставленої мети передбачено виконання таких завдань:

- вивчити економічну сутність операційних витрат;
- запропонувати напрями вдосконалення класифікації операційних витрат;
- розкрити організацію та методику обліку такого виду витрат;
- покращити синтетичний на аналітичний облік операційних витрат;
- надати характеристику звітності з операційних витрат та удосконалити її;
- дослідити завдання, інформаційні джерела аналізу таких витрат;
- розкрити методику аналізу операційних витрат з використанням практичних даних підприємства.

Об'єктом дослідження є порядок формування операційних витрат в суб'єктів господарювання.

Предметом дослідження є організаційно і методика обліку й аналізу операційних витрат у ТОВ «Пуск і наладка».

Методи дослідження. У процесі дослідження для досягнення поставленої мети використовувались засади економічної теорії, а також комплекс загальнонаукових і спеціалізованих методів. Серед них: теоретичне узагальнення, систематизація, історичний підхід, моделювання, формалізація, аналіз і синтез, індукція й дедукція, графічний метод, порівняльний аналіз тощо. Застосування методів аналізу та синтезу дало змогу виявити ключові тенденції у формуванні та обліку витрат основної діяльності. Використання моделювання та формалізації дозволило удосконалити синтетичний та аналітичний облік витрат.

Джерелами інформації слугували законодавчі та нормативні акти України, які регулюють облік витрат підприємств, наукові праці українських та зарубіжних фахівців у сфері обліку й аналізу витрат, матеріали з Інтернет-ресурсів, а також практична інформація базового підприємства.

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

- розкрито економічну сутність понять витрати і затрати;
- удосконалено критерії класифікації витрат за різними ознаками та трьома напрямками (загальні, галузеві, специфічні);

- подано пропозиції з деталізації статей калькулювання «прямі матеріальні витрати» та «прямі витрати на оплату праці»;

- подано пропозиції з відкриття субрахунків до рахунка 92 (921 «Витрати, пов’язані з оплатою праці та відрядженнями загальногосподарського персоналу»; 922 «Витрати на утримання необоротних активів загальногосподарського призначення»; 923 «Загальнокорпоративні витрати»; 924 «Інші витрати загальногосподарського призначення») та 93 (931 «Оплата праці працівників, що забезпечують реалізацію продукції (робіт, послуг)»; 932 «Інші витрати, пов’язані з реалізацією продукції (робіт, послуг)»; 933 «Витрати на маркетинг»; 934 «Витрати на гарантійне обслуговування»);

- покращено методику обліку втрат від надзвичайних подій;
- удосконалено форми фінансової та управлінської звітності з відображення інформації про операційні витрати;
- описано методику аналізу таких витрат.

Практична значимість кваліфікаційної роботи полягає в тому, що подані пропозиції можуть бути використані в досліджуваному підприємстві ТОВ «Пуск і наладка» для удосконаленні обліку і аналізу операційних витрат.

Апробація результатів дослідження. За результатами проведеного дослідження опубліковано дві статті на теми «Економічна сутність та класифікація операційних витрат підприємства» (Тернопіль, 2024) та «Напрями удосконалення обліку адміністративних витрат та витрат на збут» (Тернопіль, 2024).

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА ПРИРОДА ВИТРАТ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

1.1. Сутність витрат та умови їх визнання

В умовах значної ринкової конкуренції, що характеризується тенденцією до зниження рівня прибутковості через пандемію та воєнні дії в Україні, ефективне функціонування підприємства залежить від впровадження раціональної системи управління витратами. Особливу роль при цьому відіграє обґрунтована методика обліку витрат. Інформація про витрати є важливим елементом у процесі ціноутворення, а також у прийнятті управлінських рішень, спрямованих на забезпечення рентабельності діяльності підприємства. Застосування «міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності» [35] в практиці вітчизняних підприємств зумовлює необхідність удосконалення їхньої облікової політики, зокрема щодо методів і підходів до управління витратами.

Витрати підприємства є важливою складовою його фінансово-господарської діяльності. В обліковій та економічній теорії до сутності витрат підходять по різному, але обидва підходи базуються на ефективному використанні усіх ресурсів з метою максимізації прибутку.

З економічної точки зору, витрати – це сукупність ресурсів, які використовуються для створення продукції, виконання робіт або надання послуг. Тобто в даному випадку під витратами розуміють грошову оцінку факторів виробництва, необхідних для створення відповідного продукту. Такі витрати формують собівартість продукту, яка узагальнює грошову оцінку використаних матеріальних, фінансових та трудових ресурсів.

До витрат з економічної точки зору відносять як явні витрати, що прямо відображаються в використанні ресурсів (застосування сировини, матеріалів, нарахування заробітної плати, орендна плата і т. д.), так і неявні витрати, а саме альтернативні можливості використання ресурсів. Економісти розглядають

витрати суб'єктів господарювання не тільки як фактично витрачені грошові засоби, але й як втрачені можливості, які могли б принести дохід за інших умов.

З облікової точки зору, під витратами розуміють «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [38]. Такі витрати підприємства фіксуються в обліковій документації для розрахунку фінансових результатів. Обґрунтоване відображення витрат в обліку дозволяє підприємству контролювати фінансові потоки, оцінювати ефективність своєї діяльності та приймати правильні управлінські рішення. Управління витратами є важливим інструментом для досягнення фінансової стійкості суб'єкта господарювання та конкурентних переваг на ринку.

Таким чином, витрати з економічної точки зору відображають узагальнену інформацію про використання ресурсів та альтернативні можливості, а з облікової позиції – це фіксація витрат, які передбачають зменшення фінансового результату діяльності підприємства та є важливим елементом для управління суб'єктом господарювання.

У табл. 1.1 наведено трактування поняття «витрати» у науковій літературі та нормативно-правових актах.

Таблиця 1.1

№ з/п	Автор / нормативний документ	Трактування витрат
1	2	3
1.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [38]	«Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [38]
3.	Голов С. Ф.	«Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво» [8].

Продовж. табл. 1.1

1	2	3
2.	«Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку» [14]	«Витрати (expenses) – 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 капіталу» [14]
4.	Цал-Цалко Ю.	«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» [52]
5.	Глушач Ю.	«Витрати – грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції» [7]
6.	Дерій В.А.	«Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами» [9, с.158]

До 2014 року визначення витрат було подано в Податковому кодексі України: «витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)» [44]. Після 2014 року це визначення було видалено з даного нормативного документа.

Як видно з вищенаведеного, визначення витрат подають у двох варіантах: або як витрачання ресурсів (фінансових, матеріальних, нематеріальних,

трудових) або як вибуття активів / збільшення зобов'язань. В обліку не може будь-яке витрачання ресурсів визнаватися витратами. Використання ресурсів повинно зумовлювати зменшення власного капіталу. У зв'язку з цим в науковій літературі використовують два поняття «витрати» і «затрати»: перше використовують для відображення витрат, які представляють у звіті про фінансові результати; друге – для витрачання усіх ресурсів, які здійснює суб'єкт господарювання в процесі своєї діяльності. Проте в науковій літературі існує думка про тотожність поняття «витрати» і «затрати», оскільки такі визначення не представлені в нормативно-правових актах (рис. 1.1).

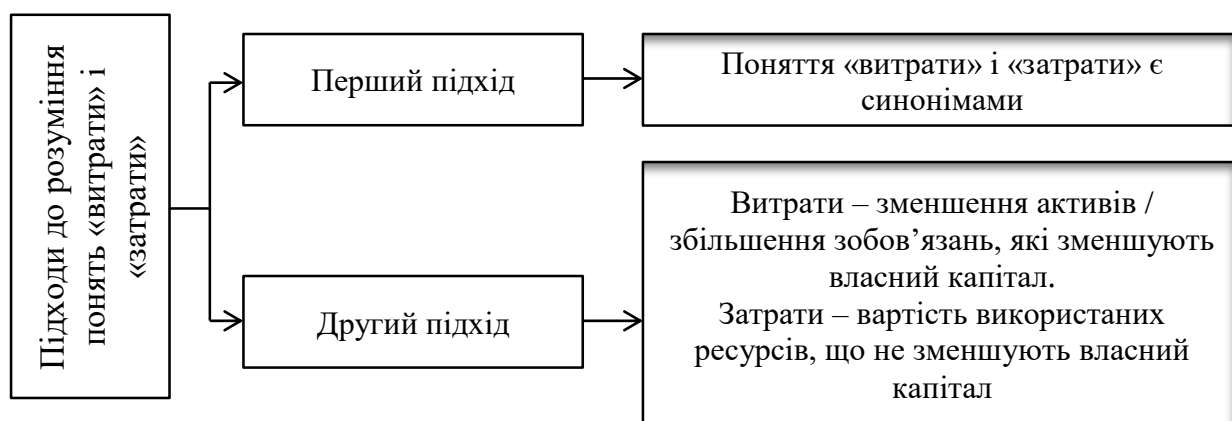


Рис. 1.1. Підходи до розуміння понять «затрати» та «витрати»

На нашу думку, розмежування понять «витрати» і «затрати» є важливим, так як дозволяє точніше оцінювати ефективність використання ресурсів підприємства. Це сприяє більш чіткому контролю за фінансовими потоками та правильній оцінці прибутковості. Крім того, таке розмежування допомагає уникнути помилок у бухгалтерській звітності та прийнятті управлінських рішень, що є критично важливим для сталого розвитку підприємства.

Відображення витрат в обліку відбувається одночасно з збільшенням зобов'язань суб'єкта господарювання або зменшенням його активів.

Виходячи з вищенаведеного, витрати визнаються за двох умов:

- 1) відбувається зменшення активів / збільшення зобов'язань, що зумовлює зменшення власного капіталу. Якщо наслідком зменшення капіталу є вилучення чи розподіл його власниками, то такі операції не призводять до визнання витрат;
- 2) можливою є достовірна оцінка витрат.

Для визнання витрат є важливим дотримання принципу «нарахування», який в частині витрат передбачає, що вони визнаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент виникнення витрат, при цьому не важливою є фактична дата отримання чи сплати платежів. «Перевагою принципу нарахування є те, що його застосування дає можливість інформувати користувачів не тільки про надходження або сплату грошових коштів у минулому, а й про зобов'язання сплачувати кошти або про їх надходження у майбутньому» [42, с. 391].

Другим важливим аспектом при визнанні витрат є їх відповідність доходам. До 01 січня 2018 р. принцип «нарахування» носив назву «нарахування та відповідність доходів і витрат» [20]. Принцип відповідності доходів і витрат полягав у тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи цього періоду з витратами, понесеними для їх отримання. На нашу думку, назва цього принципу відповідала методичним підходам в обліку, які є важливими для визнання витрат, адже стосуються безпосередньо основної діяльності суб'єктів господарювання та формують, як правило, основну частку прибутку підприємств. Тому зміна назви зазначеного принципу є не зовсім обґрунтованою.

Витрати, що не можна безпосередньо віднести до доходів відповідного періоду, включаються до складу витрат того звітного періоду, коли вони були сформовані. Якщо актив приносить економічні вигоди протягом декількох звітних періодів, його вартість розподіляється систематично в розрізі відповідних періодів (прикладом таких витрат є амортизація).

Не підлягають визнанню в якості витрат та не відображаються у звіті про фінансові результати такі операції: погашення отриманих кредитів і позик; платежі за агентськими угодами, договорами комісії, та іншими подібними

угодами на користь принципала чи комітента; авансова оплата за отримані виробничі та інші запаси, роботи і послуги; балансова вартість валюти; інші зменшення активів / збільшення зобов'язань, які не відповідають визначеним ознакам визнання витрат.

Правильна організація та методика обліку операційних витрат підприємства передбачає:

- розкриття елементів облікової політики в частині операційних витрат суб'єктів підприємництва;
- розробка робочого плану рахунків щодо обліку таких витрат;
- організація аналітичного обліку операційних витрат;
- розробка документообігу на підприємстві, визначення структури первинних документів щодо обліку витрат;
- ідентифікація об'єктів витрат, об'єктів калькулювання, калькуляційних одиниць та розкриття порядку формування собівартості продукції, робіт чи послуг;
- конкретизація переліку статей виробничих витрат й ідентифікація складу витрат, що включаються в кожен з них.

Належним чином організований бухгалтерський облік витрат операційної діяльності сприятиме ефективному управлінню витратами, стабільному функціонуванню суб'єктів підприємництва та мінімізації ризику понесення збитків у перспективі. При розробці облікової політики в частині операційних витрат важливо враховувати особливості виробничих процесів, що обумовлює застосування відповідних методів калькулювання собівартості продукції, робіт чи послуг. При організації обліку витрат операційної діяльності необхідне чітке дотримання норм законодавчих та нормативних актів та обґрунтована адаптація їх до особливостей відповідної галузі економіки. Це дозволить забезпечити достовірність і релевантність облікової інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень.

1.2. Класифікація операційних витрат та її удосконалення

Забезпечення прозорості та доречності інформації про витрати операційної діяльності підприємств, що формується в системі бухгалтерського обліку, в тому числі для підтримки управлінських рішень, є ключовим фактором надійності та стійкості суб'єкта господарювання. Належно організоване інформаційне забезпечення виступає динамічною системою, яка інтегрує процеси збору, обробки й передачі даних менеджменту, що дозволяє приймати більш обґрунтовані управлінські рішення та безпосередньо підвищувати ефективність управління.

Формування різносторонньої інформації щодо операційної діяльності підприємств забезпечується через здійснення класифікації операційних витрат за різними ознаками. Саме належна класифікація витрат дозволяє забезпечити ефективне управління ними, що особливо важливо для виживання підприємств в умовах пандемії, економічної кризи та війни в Україні. Як зазначають Задорожний З.-М.В., Крупка Я.Д., Назарова І.Я. [18, с. 141], основним організаційним заходом для пом'якшення наслідків кризи є зниження витрат. А для цього необхідна різностороння інформація про витрати для можливостей пошуку резервів їх зниження та оптимізації.

В науковій літературі і в нормативно-правових документах представлено цілий спектр критеріїв класифікації витрат.

Коба О.В., Миронова Ю.Ю. виділяють дуже широкий перелік класифікаційних ознак для витрат: «за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, за місцем здійснення контролю, за центрами відповідальності, за рівнем контролюваності, за впливом на прийняття рішень, за можливістю регулювання, за відношенням до потужності підприємства, за методом обчислення, за функціональністю видів діяльності, за порядком обчислення, за призначенням, за характером виробництва, за сферами діяльності, за спрямуванням для забезпечення цілей управління, за видами діяльності підприємства, за терміном генерування прибутку, за відношенням до джерел

покриття, за феноменом рідкості, за відношенням до обсягу виробництва» [24, с. 100].

Мінаєв Д. та Раделицький Ю. пропонують класифікацію витрат здійснювати за наступними критеріями, зокрема: «спосіб включення у собівартість; характер участі витрат у виробництві; зміна обсягу агровиробництва; економічні елементи; статті витрат; вид виробництва; етапи агродіяльності; єдність складу; калькуляційні одиниці; визнання; термін виникнення; календарний період; звітний період; інноваційність; капіталізація; доцільність; контрольованість; релевантність; очікуваність; надзвичайність; органічність; інші» [36, с. 111].

Задорожний З. В. для групування класифікаційних ознак витрат, виходячи з мети такої класифікації виділяє три напрямки поділу витрат: «класифікація витрат для визначення собівартості і отриманого фінансового результату, класифікація витрат для планування і прийняття рішень, класифікація витрат для здійснення процесу контролю і регулювання» [19].

В національному стандарті 16 «Витрати» [39] витрати поділено на групи, які є ключовими для обліку витрат та формування звітності, тобто на їх основі побудовано «План рахунків бухгалтерського обліку» [21] та форми «звіту про фінансові результати» [38] та «звіту про рух грошових коштів» [38]. Насамперед, це поділ витрат в залежності від видів діяльності, а саме: операційної, фінансової, інвестиційної. Раніше мав місце поділ витрат за видами діяльності на витрати звичайної та витрати надзвичайної діяльності, проте, починаючи з 2013 року, вилучено рахунки 99 і 75 та витрати поділено на витрати від звичайної діяльності та витрати від надзвичайних подій. Витрати від операційної діяльності в вищеназваному стандарті поділено за елементами на такі складові: «матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати операційної діяльності» [39].

У НП(С)БО 16 «Витрати» [38] також виділено поділ витрат за статтями калькулювання з метою визначення виробничої собівартості продукції, робіт чи послуг.

Поділ витрат за різними критеріями також представлено в галузевих методичних рекомендаціях щодо формування собівартості певного виду продукції, робіт чи послуг. Так, в «Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт» [33] витрати групують наступним чином: «за видами діяльності; за місцем виникнення; за видами витрат; за способами віднесення вартості витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт; за ступенем впливу обсягу будівельно-монтажних робіт на рівень витрат; за результативністю витрачання; за календарними періодами виникнення витрат; за приналежністю до договору підряду на виконання робіт з будівництва; за наявністю надзвичайних подій» [33].

«Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості» [34] також пропонують для суб'єктів господарювання критерії класифікації, а саме в розрізі видів витрат, способів перенесення вартості на продукцію, за календарними періодами і місцем виникнення, в залежності від ступеня впливу обсягів виробництва, і видами продукту, за доцільністю витрачання і відношенням до собівартості, а також за однорідністю витрат.

Кожна з вищенаведених класифікаційних ознак є в тій чи іншій мірі важливою для системи управління витратами. Суб'єкти підприємництва повинні самостійно встановити ті критерії, які є цінними для менеджменту.

Операційні витрати складають, як правило, основну частку витрат підприємства, оскільки охоплюють витрати на виробництво, підтримку основної діяльності, реалізацію продукції (робіт, послуг), що безпосередньо впливають на рівень прибутковості та ефективність функціонування суб'єктів підприємництва. Операційна діяльність – основна та інша діяльність підприємства, яка не відноситься до фінансової чи інвестиційної.

Слід відмітити, що обсяг витрат операційної діяльності підприємств України у 2022 р. склав 5 874 388 680,1 тис. грн. [4] Цей показник знизився в порівнянні з 2021 р. на 6,5 %, не зважаючи на значний ріст інфляції, що пов'язано з закриттям багатьох українських підприємств через воєнні дії. Основу витрат

підприємств складають витрати, пов'язані з використанням матеріальних ресурсів (70,3 % станом на 2022 р.). За останні десять років найбільша частка матеріальних витрат у витратах підприємств була у 2017 р. – 75 %. Водночас відмічалось за цей період зростання частки витрат на оплату праці, що свідчить про поступове зростання підприємств, що надають послуги, які є менш матеріаломісткими.

Операційні витрати значною мірою впливають на рівень собівартості продукції, що, у свою чергу, визначає конкурентоспроможність та прибутковість підприємства на ринку. Врахування та оптимізація цих витрат є важливим елементом фінансового планування, оскільки дозволяють контролювати ресурсне забезпечення і витрати на всіх етапах виробничого процесу. Таким чином, аналіз і управління витратами операційної діяльності є ключовим фактором для досягнення ефективності та стійкості функціонування підприємства. Місце витрат операційної діяльності серед витрат підприємства представлено на рис. 1.2.

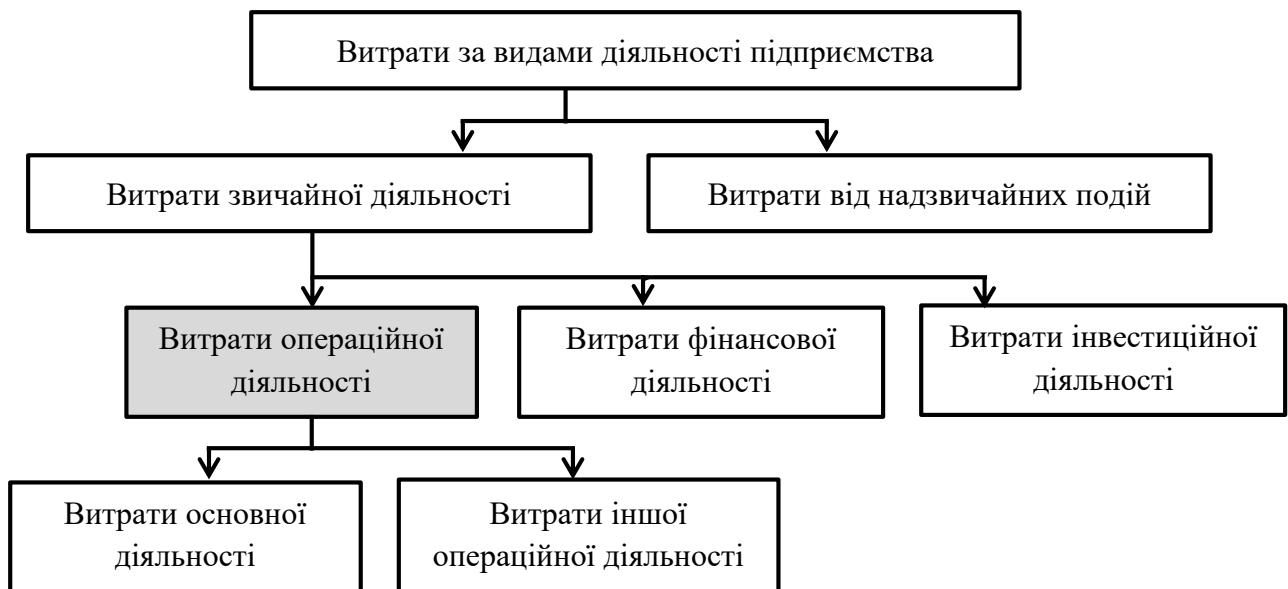


Рис. 1.2. Види витрат в розрізі видів діяльності

Обґрунтована класифікація витрат відіграє важливу роль у забезпеченні ефективного управління ресурсами суб'єкта підприємництва. Вона дозволяє

детально аналізувати структуру витрат, виявляти основні напрями витрат і визначати потенційні резерви для оптимізації витрат. Завдяки чіткій класифікації витрат підприємство може обґрунтовано планувати ресурси та ефективніше контролювати виробничі процеси. Це також сприяє підвищенню якості бюджетування та прийняттю обґрунтованих управлінських рішень. Загалом класифікація витрат є інструментом, який допомагає оптимізувати діяльність підприємства та забезпечує його стабільний розвиток.

На нашу думку, для цілей управління доцільно операційні витрати класифікувати за наступними критеріями (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Критерії класифікації операційних витрат суб'єктів господарювання

№ з/п	Класифікаційні ознаки витрат	Види витрат
1.	За способом включення до собівартості	прямі та непрямі (загальновиробничі)
2.	За видами витрат	статті калькулювання та елементи
3.	За формою витрат	Витрати трудових, матеріальних або фінансових ресурсів
4.	Залежність від обсягу виробництва	постійні і змінні
5.	За цільовим призначенням	Основні: виробничі витрати, адміністративні, за збут продукції, Інші витрати операційної діяльності
6.	За порядком включення до відповідного звітного періоду	Виробничі витрати, витрати періоду
7.	За можливістю контролю	Контрольовані та неконтрольовані
8.	За центрами витрат і центрами відповідальності	В розрізі центрів витрат і відповідальності
9.	За результативністю	Продуктивні та непродуктивні
10.	За видами продукції (робіт / послуг)	В розрізі видів продукції (робіт / послуг)

Для цілей управління досить важливим є поділ витрат на постійні та змінні. Постійні витрати залишаються незмінними або майже незмінними при зміні обсягів виробництва. Змінні витрати навпаки залежать від зміни обсягів діяльності. В науковій літературі також зустрічається поділ витрат в залежності від обсягів діяльності на умовно-змінні та умовно-постійні, так як на практиці

інколи поведінку витрат не завжди можна чітко визначити. Поділ витрат на постійні і змінні дозволяє більш точно оцінити структуру витрат підприємства, прогнозувати фінансові результати, оптимізувати ресурсне планування та посилити обґрунтованість ефективність управлінських рішень. Такий поділ допомагає оцінити вплив обсягів виробництва на загальні витрати, виявити точку беззбитковості, а також краще контролювати витрати на різних етапах діяльності підприємства.

З метою ефективного обліку та аналізу витрат їх класифікацію можна згрупувати за трьома напрямками:

- загальні (ознаки класифікації, які застосовуються в усіх галузях економіки та лежать в основі формування фінансової звітності);
- галузеві (класифікаційні ознаки притаманні певній галузі економіки; також вони прописуються у галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукту у відповідній галузі);
- специфічні (застосовуються в межах відповідного підприємства в системі управлінського обліку для цілей управління).

Належна організація структурування витрат на підприємстві має важливе значення для ефективного управління витратами, оскільки дозволяє вчасно виявляти непродуктивні витрати, контролювати використання ресурсів та оптимізувати виробничі процеси.

Висновки до розділу 1

1. Розмежування понять витрати і затрати є важливим, так як дозволяє точніше оцінювати ефективність використання ресурсів підприємства. Це сприяє більш чіткому контролю за фінансовими потоками та правильній оцінці прибутковості. Крім того, таке розмежування допомагає уникнути помилок у бухгалтерській звітності та прийнятті управлінських рішень, що є критично важливим для сталого розвитку підприємства.

2. Для визнання витрат є важливим дотримання принципу «нарахування». До 2018 р. принцип «нарахування» носив назву «нарахування та відповідність доходів і витрат». На нашу думку, назва цього принципу більш відповідала методичним підходам в обліку, які є важливими для визнання витрат, адже стосуються безпосередньо основної діяльності суб'єктів господарювання та формують, як правило, основну частку прибутку підприємств.

3. Формування різносторонньої інформації щодо операційної діяльності підприємств забезпечується через здійснення класифікації операційних витрат за різними ознаками, зокрема: за способом включення до собівартості; за видами витрат; за формою витрат; залежність від обсягу виробництва; за цільовим призначенням; за порядком включення до відповідного звітної періоду; за можливістю контролю; за центрами витрат і центрами відповідальності; за результативністю; за видами продукції (робіт / послуг). Саме належна класифікація витрат дозволяє забезпечити ефективне управління ними, що особливо важливо для виживання підприємств в умовах пандемії, економічної кризи та війни в Україні.

4. З метою ефективного обліку та аналізу витрат їх класифікацію можна згрупувати за трьома напрямками: загальні (ознаки класифікації, які застосовуються в усіх галузях економіки та лежать в основі формування фінансової звітності); галузеві (класифікаційні ознаки притаманні певній галузі економіки; також вони прописуються у галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукту у відповідній галузі); специфічні (застосовуються в межах відповідного підприємства в системі управлінського обліку для цілей управління).

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Облік витрат, які включаються в собівартість продукції

На сьогодні в складних ринкових умовах господарювання залишається актуальним питанням щодо витрат виробництва та ефективного управління ними. Ефективне управління витратами вимагає використання системного підходу, який би забезпечив оптимальне використання усіх видів ресурсів, в тому числі обмежених, та підвищив якість виробничих процесів. Правильно обрана та застосована виробнича стратегія призведе до приросту прибутку, росту рентабельності діяльності, підвищення ринкової вартості суб'єкта господарювання та його стабільності в конкурентному ринковому середовищі

В обліковій системі розмежовують два поняття «виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)» [39] та «собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)» [39]. На рис. 2.1 відображені складові цих видів собівартості.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [39] до витрат, які включаються в виробничу собівартість продукції, відносять такі складові (рис. 2.1).

- «прямі матеріальні витрати» [39];
- «прямі витрати на оплату праці» [39];
- «інші прямі витрати» [39];
- загальновиробничі (змінні частина та постійна розподілена).

До прямих матеріальних витрат відноситься» вартість основних матеріалів і сировини, які складають основу продукції, куплених напівфабрикатів, комплектуючих і допоміжних матеріалів, які можна прямо зарахувати до певного виду продукції» [39]. Із суми прямих матеріальних витрат віднімається вартість зворотних відходів, що виникають під час виробничого процесу.

Зазначена стаття калькулювання в матеріалоємних виробництвах, як правило, розподіляється більш деталізовано. На нашу думку, у зв'язку з підвищенням цін на енергоресурси доцільно витрати на паливо та енергію

виділяти окремою статтею, що дозволить здійснювати контроль за таким видом витрат. При цьому матеріальні витрати доцільно узагальнювати у розрізі таких статей:

- прямі витрати на сировину і матеріали;
- витрати палива і енергії на технологічні потреби.

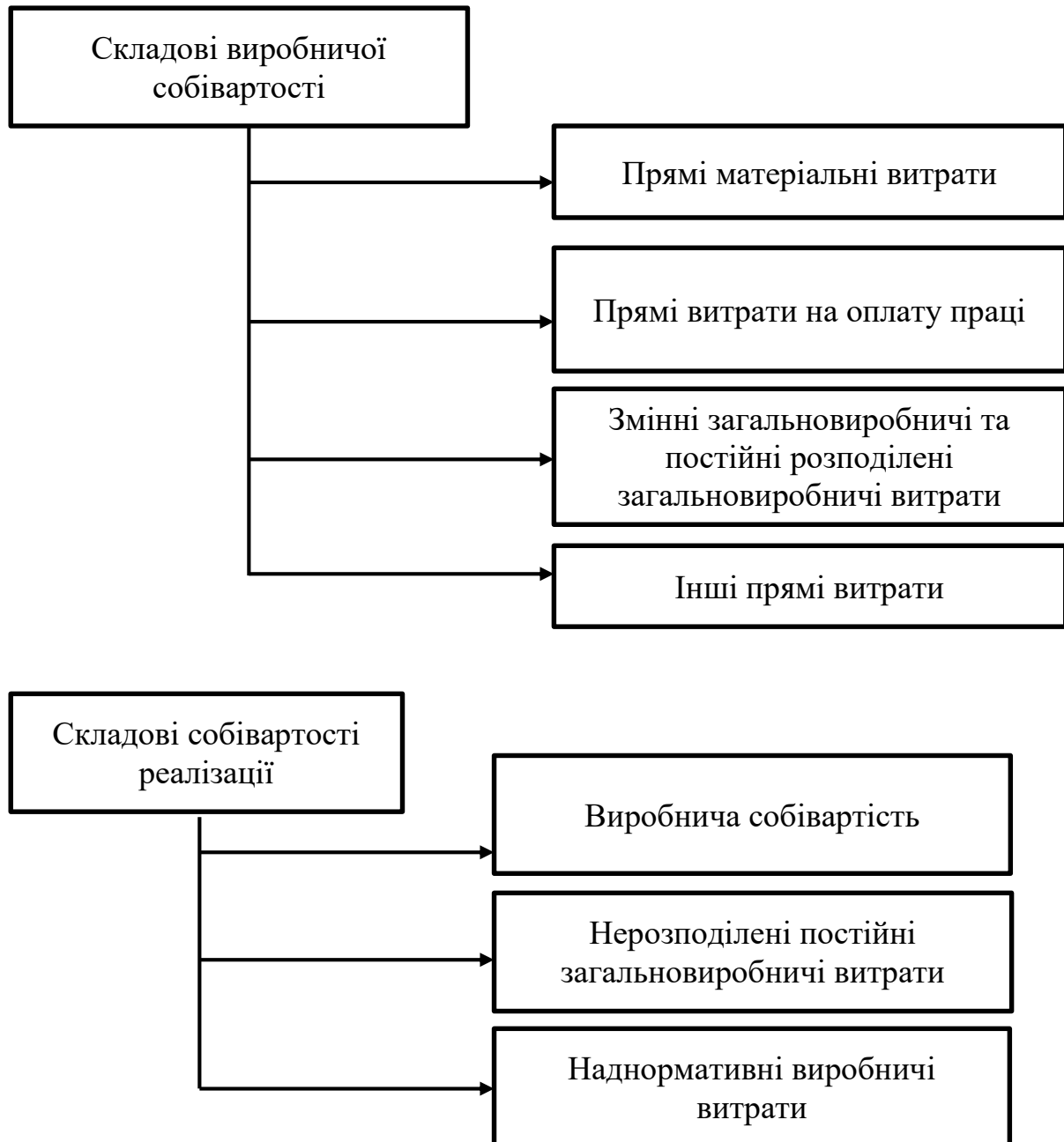


Рис. 2.1. Структура виробничої собівартості продукції

Облік прямих матеріальних витрат відображається бухгалтерським проведенням: дебет рахунку 23 «Виробництво» [21], кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» [21], 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» [21].

В структуру прямих матеріальних витрат також включаються транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) За базу розподілу таких витрат між купленими товарно-матеріальними цінностями, як правило, є вартість таких активів. ТЗВ часто узагальнюють на окремому субрахунку, а в подальшому списують на витрати виробництва в межах використаних матеріальних цінностей.

Прямі витрати на оплату праці включають заробітну плату та інші виплати персоналу підприємства, який залучений до виробництва продукції, робіт чи послуг, у випадку, коли ці витрати можна безпосередньо віднести до певного виду продукту. У суб'єктів господарювання, в яких витрати на оплату праці складають значну частку у структурі собівартості продукції, доцільно статтю «прямі витрати на оплату праці» розподілити на дві складові «прямі витрати на основну заробітну плату», «прямі витрати на додаткову заробітну плату».

Облік прямих витрат на оплату праці відображають бухгалтерським проведенням: дебет рахунку 23 «Виробництво» [21], кредит рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [21].

Інші прямі витрати охоплюють усі виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо пов'язані з певним видом продукції (робіт, послуг). До них включають відрахування на соціальні заходи, орендна плата за використання землі та майна, амортизаційні відрахування, а також втрати від браку, які включають вартість продукції, остаточно забракованої через технологічні причини.

Загальновиробничі витрати обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» [21]. До такого виду витрат відносять:

- витрати на освітлення, опалення, водопостачання та водовідведення, використані для виробничих приміщень;

- витрати на управління виробничими підрозділами: зарплата управлінського персоналу цехів, соціальні відрахування, пов'язане з такою зарплатою, витрати на службові відрядження працівників цих підрозділів.

- витрати на вдосконалення виробничих процесів і технологій, зокрема оплата праці (та нарахування ЄСВ на неї) працівників, залучених до покращення технології, якості продукції, витрати матеріальних цінностей, оплату послуг сторонніх організацій.

- амортизація основних засобів та нематеріальних активів, призначених для загальновиробничих потреб;

- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування та оренду основних засобів і необоротних активів, що використовуються для загальновиробничих потреб;

- витрати на обслуговування виробничих процесів, зокрема, зарплата виробничого персоналу, відповідні соціальні відрахування, а також витрати на контроль якості та дотримання виробничих стандартів;

- витрати на техніку безпеки охорону праці та охорону довкілля;

- інші витрати, такі як внутрішньозаводське переміщення матеріальних цінностей, нестачі, втрати від псування виробничих запасів у цехах, а також витрати на оплату простоїв тощо.

Загальновиробничі витрати поділяють на постійні (на які не впливає зміна обсягів виробництва) і змінні (що змінюються в залежності від зміни обсягів виробництва). Цей розподіл впливає на методику включення таких витрат в собівартість продукції, що зображено на вищенаведеному рис. 2.1.

Змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати відносять на рахунок 23 «Виробництво» [21], а постійні нерозподілені на рахунок 90 «Собівартість реалізації» [21].

«Загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо)» [39]. Обрана база розподілу повинна забезпечувати максимально об'єктивний і справедливий розподіл витрат між видами продукції,

робіт, послуг. Це дозволить більш об'єктивно визначати собівартість продукції та уникати викривлення фінансових результатів. Вибір бази розподілу має бути зафіксований в обліковій політиці підприємства, що сприятиме послідовності та прозорості у веденні бухгалтерського обліку.

«Оптимізація витрат – важливий аспект управління підприємством, що охоплює різні стратегії та методології, спрямовані на мінімізацію витрат при максимізації прибутку та ефективності. У будь-якій організації, від невеликого стартапу до транснаціональної корпорації, ефективне управління витратами відіграє основоположну роль у досягненні прибутковості та сталого зростання. Для досягнення цієї мети підприємства застосовують низку базових підходів і використовують моделі управлінського обліку, пристосовані до їхніх конкретних потреб і обставин» [37].

В системі управлінського обліку формується базис інформаційного забезпечення для менеджменту, оскільки фінансовий облік готує узагальнені дані про собівартість усіх видів продукції (робіт, послуг). В управлінському обліку інформація деталізується за окремими видами витрат, центрами відповідальності та етапами виробничого процесу, що дозволяє менеджерам оперативно оцінювати ефективність витрат. Такий підхід забезпечує можливість прийняття обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію витрат та підвищення рентабельності діяльності.

Як відзначає С.О. Левицька, «система бухгалтерського обліку є ґрунтовним якісним інформаційним джерелом для управління, а розвиток та поглиблення глобалізаційних та інтеграційних процесів, які притаманні сучасній світовій економіці, зумовили формування принципово нових вимог до системи управління підприємствами» [29].

Серед функцій управлінського в системі управління витратами можна виділити:

- ідентифікація витрат – в системі управлінського обліку розраховується величина витрат за різними класифікаційними підходами, визначається

собівартість, виходячи з використання найбільш обґрунтованих методів обліку витрат;

- оцінка витрат - аналізується структура витрат та вплив чинників на цей показник, визначаються моделі поведінки витрат, що дозволяє виявити фактори, що впливають на рівень витрати;

- планування - формування бюджетів витрат сприяє ідентифікації цілей підприємницької діяльності та оцінці її результатів на перспективу;

- вимірювання ефективності – здійснюється оцінка результативності й ефективності прийнятих управлінських рішень щодо витрат; це забезпечує зворотний зв'язок на різних рівнях менеджменту для постійного вдосконалення системи управління витратами та уможливорює прийняття ефективних та обґрунтованих рішень.

- управління ризиками – оцінка витрат сприяє виявленню ризиків діяльності та ризиків прийняття неправильних управлінських рішень; розробка стратегій для їх зниження допоможе виявити та усунути потенційно вразливі місця в діяльності суб'єкта господарювання та в системі менеджменту.

Управлінський облік забезпечує підтримку прийняття поточних та стратегічних рішень щодо витрат підприємства та допомагає керівництву здійснювати правильний та обґрунтований вибір, що максимізує вартість суб'єкта господарювання та ефективність його діяльності.

Нині існує багато традиційних та сучасних методів обліку витрат, які сприяють ефективному управлінні суб'єктом підприємництва. В науковій літературі щодо обліку витрат в якості основи класифікації виділяють об'єкти, які визначаються особливостями технологічного процесу, зокрема замовлення, процес або переділ. Виходячи з цього у вітчизняній практиці виділяють такі методи обліку витрат: позамовний, попередільний, попроцесний, нормативний (табл. 2.1).

Вибір методу обліку витрат впливає на вибір первинного об'єкту калькулювання, за яким в подальшому здійснюватиметься аналітичний облік витрат.

Таблиця 2.1

Традиційні методи обліку витрат підприємства

Методи обліку витрат	Характерні особливості методу
1	2
Позамовний метод	Метод обліку витрат за замовленнями передбачає облік і групування витрат окремо для кожного замовлення, тобто об'єктом калькулювання є окремий контракт, окреме замовлення, окрема партія продукту. У позамовному методі обліку витрат кожному конкретному замовленню присвоюється унікальний номер, який в подальшому зазначається у всіх первинних документах, пов'язаних із цим замовленням. Особливість цього методу полягає в тому, що фактичну собівартість одиниці продукції або робіт обчислюють після завершення замовлення, ділячи загальну суму виробничих витрат на кількість виготовлених за цим замовленням виробів. Позамовний метод обчислення витрат застосовується на підприємствах, які виготовляють унікальні або рідко повторювані одиниці продукції, а також у виробництвах, що займаються виконанням ремонтних чи експериментальних робіт.
Попроцесний метод	Прямі витрати фіксуються за етапами виробничого процесу. Це означає відображення прямих витрат у розрізі визначених статей для кожного технологічного процесу, залежно від об'єктів калькулювання та місця виникнення витрат. Цей метод використовують на підприємствах, що займаються масовим випуском однотипної продукції зі сталою технологією та з постійно повторюваними операціями у виробничих процесах
Попередільний метод	Використовується на підприємствах, де процес створення кінцевої продукції включає кілька послідовних, завершених з технологічної точки зору етапів. У цьому процесі витрати на виробництво враховуються на кожному етапі, від обробки сировини до випуску готової продукції, із включенням собівартості напівфабрикатів, виготовлених на попередніх етапах (у цехах, переделах чи стадіях).

Продовж. табл. 2.1

1	2
	Особливістю методу є те, що напівфабрикати можуть реалізовуватися як самостійні товари.
Нормативний метод	Визначення собівартості за нормативними витратами передбачає використання попередньо встановлених норм витрат, розроблених суб'єктом господарювання відповідно до його технологічних процесів. В обліку фіксуються заплановані витрати (стандартні), а не фактично понесені. Головна мета цієї системи – відстеження відхилень від запланованих норм та аналіз причин їх виникнення.

Сучасні підходи до калькулювання собівартості продукції реалізовує система «директ-костінг», яка пропонує значні можливості для вдосконалення обліку і аналізу витрат. Цей метод базується на обліку неповної собівартості, де витрати поділяються на змінні та постійні. У межах системи «директ-костінг» розраховується показник «маржинальний дохід», який отримують як різницю між виручкою від реалізації продукції та змінними витратами. Віднімаючи з маржинального доходу постійні витрати, можна визначити фінансовий результат підприємства – прибуток або збиток.

Метод АВС-костинг або калькулювання собівартості за видами діяльності застосовується для точнішого розподілу витрат на продукцію, роботи чи послуги. Він ґрунтується на ідентифікації всіх операцій, що споживають ресурси, та їх зв'язку з кінцевим продуктом. Основною перевагою цього методу є те, що він дозволяє враховувати непрямі витрати, розподіляючи їх відповідно до фактичного споживання в межах кожної операції. Метод широко використовується в умовах багатопродуктового виробництва, де традиційні методи обліку витрат можуть бути неточними. АВС-костинг дозволяє виявити дороговартісні процеси й оптимізувати витрати шляхом аналізу ефективності кожної технологічної та іншої операції. Наприклад, витрати на маркетинг, логістику чи контроль якості можуть бути деталізовані за їх внеском у собівартість кожного продукту. Цей підхід сприяє прийняттю управлінських

рішень, які спрямовані на зменшення собівартості та підвищення рентабельності. Проте, впровадження методу потребує значних витрат часу, ресурсів і використання сучасних інформаційних технологій для збору й обробки даних.

Дутчак І. Б., Фадєєва І. Г., Шеверя Я. В. вказують, що ABC-костинг – «це одна з таких моделей, яка розподіляє непрямі витрати на продукти чи послуги на основі їхнього використання в різних видах діяльності. Завдяки більш точному розподілу витрат ABC дозволяє компаніям виявляти сфери неефективності та визначати пріоритети для вдосконалення» [13].

«ABC-костинг як метод калькулювання завдяки своїм перевагам, порівняно з традиційними методами, інтенсивно розвивається в теорії й широко використовується на практиці компаніями у всьому світі» [32, с. 70].

Вибір методів обліку виробничих витрат є об'єктом дискусій. При цьому на підприємствах нерідко застосовують поєднання різних методів калькулювання, що обумовлюється особливостями господарської діяльності конкретного суб'єкта підприємництва.

2.2. Облік витрат періоду операційної діяльності

У сучасних важких умовах функціонування економіки України підприємства діють у жорсткому конкурентному середовищі, що змушує їх докладати значних зусиль для збереження своїх позицій. Це потребує від суб'єкта господарювання ретельного та обачного підходу до управління своєю діяльністю. Щоб скоротити витрати й підвищити прибуток, українські підприємства прагнуть оптимізувати витрати. Якщо можливості зниження виробничих витрат відсутні, то управлінський персонал може прийняти рішення щодо оптимізації витрат періоду операційної діяльності. Для цього необхідне достовірна інформація про такий вид витрат, яка формується в системі обліку.

Витрати періоду не складають виробничу собівартість продукції та включаються до фінансової звітності у період їх виникнення. «Витрати, пов'язані

з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати» [39].

До адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, що забезпечують функціонування та управління підприємством, а саме:

- витрати, пов'язані утриманням управлінського персоналу, а також відрядженнями загальногосподарського персоналу;
- «загальні корпоративні витрати, зокрема витрати на річні збори акціонерів, організаційні та представницькі витрати» [39];
- «витрати на обслуговування основних засобів та інших необоротних активів загальногосподарського призначення, серед яких амортизація, поточних ремонт, оренда, страхування, освітлення, опалення, водопостачання, охорона)» [39];
- амортизація нематеріальних активів для загальногосподарських потреб;
- оплата юридичних, аудиторських послуг, послуг з оцінки майна;
- витрати на засоби зв'язку (факс, пошта, телефон);
- витрати, пов'язані з врегулювання судових спорів;
- податки, збори та інші обов'язкові платежі, які не включаються до виробничої собівартості;
- витрати на банківське обслуговування, розрахунково-касові послуги, купівлю-продаж валюти, а також інші витрати загальногосподарського характеру.

Вищенаведені витрати обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати» [21] «відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства» [21]. Сума вказаних витрат показуються за дебетом такого рахунку. Списання витрат адміністративного призначення відображається проведенням: Дебет рахунка 79 «Фінансові результати» [21], кредит рахунка рахунку 92 «Адміністративні витрати» [21].

Дослідження нормативно-правової документації дало змогу встановити, що законодавчо встановлена методика бухгалтерського обліку не забезпечує повної інформації про склад адміністративних витрат.

«Облік адміністративних витрат в сучасних умовах вимагає нових підходів до вибору ознак їх класифікації, які дозволяють організувати систему управління витратами» [46, с. 1023]. Оскільки в Плані рахунків не передбачено субрахунків до рахунку 92, то для цілей управління такими витратами, необхідно суб'єктам господарювання продумати обґрунтовану структуру таких витрат з подальшим виділення субрахунків та рахунків аналітичного обліку.

Височан О. С., Литвиненко Н. О. пропонують виділення таких субрахунків:

921 «Матеріальні адміністративні витрати» [3, с. 130];

922 «Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського та іншого загальногосподарського персоналу» [3, с. 130];

923 «Відрахування на соціальні заходи в частині адміністративних витрат» [3, с. 130];

924 «Амортизація необоротних активів загальногосподарського призначення» [3, с. 130];

925 «Витрати, пов'язані з отриманням банківських послуг» [3, с. 130];

926 «Витрати, пов'язані з отриманням послуг інших сторонніх організацій» [3, с. 130];

927 «Операційні податки» [3, с. 130];

928 «Інші адміністративні витрати» [3, с. 130].

Через сучасні складні умови господарювання підприємства змушені максимально оптимізувати величину адміністративних витрат. Цьому, на нашу думку, сприятиме виділення наступних субрахунків: 921 «Витрати, пов'язані з оплатою праці та відрядженнями загальногосподарського персоналу»; 922 «Витрати на утримання необоротних активів загальногосподарського призначення»; 923 «Загальнокорпоративні витрати»; 924 «Інші витрати загальногосподарського призначення».

Первинними документами в обліку адміністративних витрат виступають розрахункові амортизаційних відрахувань, авансовий звіт, акт на списання МШП, таблиць обліку робочого часу, відомість нарахування заробітної плати, розрахунково-платіжна відомість працівника, інвентаризаційний опис та інші.

Серед шляхів удосконалення обліку адміністративних витрат доцільно виокремити наступні:

- удосконалення нормативної бази щодо виділення субрахунків для обліку адміністративних витрат;
- вдосконалення методики оцінки таких витрат та порядку розрахунку повної собівартості, де адміністративні витрати є її складовою;
- посилення внутрішнього контролю за правильність документального оформлення вищенаведених витрат та своєчасне їх відображення в обліку і звітності;
- покращення комп'ютерних систем, розроблених для автоматизації облікових процесів щодо адміністративних витрат.

В організаційній структурі суб'єктів господарювання, як правило, виділяють підрозділ, який спеціалізується на збуті продукції (робіт, послуг), зокрема це може бути відділ з продажу, маркетинговий відділ, відділ управління поставками. Головна увага персоналу такого підрозділу зосереджена на роботі з поточним асортиментом продукції, а діяльність спрямована на збільшення прибутку підприємства шляхом нарощування обсягів продажів, проведення акцій, здійснення реклами, організації процесу реалізації продукції (робіт, послуг) тощо.

Витрати на збут є однією зі складових операційних витрат є. До яких відносять витрати, що пов'язані з реалізацією продукції, робіт, послуг.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [39], до таких витрат відносять:

- оплата праці, комісійні виплати торговим агентам, продавцям та іншим працівникам, залученим до процесів реалізації;
- витрати на відрядження персоналу, що зайнятий у сфері збуту;

- витрати на пакувальні матеріали для підготовки продукції до відправки зі складу;
- витрати на ремонт та інше обслуговування тари;
- транспортні витрати, включаючи перевезення, страхування продукції та супутні транспортно-експедиційні послуги згідно з укладеними договорами;
- витрати на страхування готової продукції, яка зберігається на складах та призначена для реалізації, а також на підготовку товарів перед продажем;
- витрати маркетингові дослідження та рекламні послуги;
- витрати на транспортування продукції між складами та підрозділами компанії;
- витрати на утримання необоротних активів, що використовуються у процесі реалізації та збуту (оренда, амортизація, охорона, страхування, ремонт, комунальні послуги,);
- витрати на гарантійне обслуговування та ремонт продукції, робіт, послуг;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з процесом реалізації та збуту.

Достовірний облік витрат на збут є важливим інструментом управління, який дозволяє суб'єктам підприємництва ефективно контролювати свої фінансові ресурси. Він допомагає точно визначити обсяг засобів, необхідних для реалізації продукції, проведення маркетингової політики, а також уникнути необґрунтованих витрат. Завдяки цьому підприємство може зосередитися на оптимізації процесів збуту та підвищенні їхньої ефективності. Чітке розуміння витрат на збут дозволяє краще планувати бюджет і прогнозувати фінансові потреби підприємства. Також це сприяє раціональному розподілу ресурсів між різними каналами збуту. Облік витрат на збут забезпечує прозорість фінансової діяльності підприємства, що сприяє зміцненню його ділової репутації серед контрагентів. Належний облік таких витрат допомагає визначити найбільш ефективні напрямки витрат та підтримувати конкурентоспроможність на ринку, швидше реагувати на зміни в умовах ринку. Це сприяє більшій стабільності та впевненості у довгостроковому розвитку підприємства. Таким чином, облік

витрат на збут забезпечує зі свого боку інформацією для успішного управління підприємством.

Для обліку вищенаведених витрат визначено рахунок 93 «Витрати на збут» [21]. За дебетом цього рахунку знаходять своє відображення суми визнаних витрат на збут, а за кредитом – їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Серед науковців часто піднімається питання щодо переліку субрахунків, які на практиці доцільно відкривати до рахунка 93 «Витрати на збут» з метою отримання деталізованої інформації про структуру таких витрат та пошуку шляхів їх оптимізації.

З позиції В.А. Дерія, виходячи зі структури витрат на збут, як представлена в облікових стандартах, доцільно відкривати такі субрахунки до рахунку 93: «931 – Витрати пакувальних матеріалів і ремонт тари; 932 – Оплата праці та комісійні винагороди працівникам сфери збуту; 933 – Витрати на передпродажну підготовку товарів, рекламу і дослідження ринку (маркетинг); 934 – Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; 935 – Витрати на утримання необоротних активів у сфері збуту; 936 – Витрати на транспортування і страхування продукції; 937 – Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; 938 – Витрати на внутрішньогосподарське транспортування продукції; 939 – Інші витрати у сфері збуту» [10, с. 22].

І. Шерер й О. Белінська пропонують рахунок 93 перейменувати на «Витрати на збут та маркетинг» [53, с. 168], зазначаючи, що «витрати на маркетинг недостатньо деталізовані, що не дозволяє користувачам інформації визначати ефективність реалізованих проектів. У цьому випадку увага повинна бути зосереджена на двох напрямках діяльності підприємства: збутовій, тобто підрозділах, що безпосередньо займаються збутом, та маркетинговій – діяльності підрозділів, які планують заходи щодо стимулювання збуту та формування лояльності споживача. За такого розмежування витрат можна буде оцінити роботу відділів окремо, адже по суті, хоч і у тісній співпраці, вони роблять різну роботу, хоча і спрямовану на збільшення продажів» [53, с. 169]

Подмешальська Ю. В. та Степаненко В. А. пропонують витрати на збут групувати в межах наступних груп: «оплата праці та відрядження; витрати пов'язані з використанням оборотних та необоротних активів; маркетингові витрати; інші витрати» [45, с. 33].

На нашу думку, доречною в науковій літературі є пропозиція щодо виокремлення витрат на маркетинг окремим субрахунком. Розподіл витрат на збут та маркетингову діяльність забезпечить відповідність обліку таких витрат та цільовому призначенню. Це підвищить швидкість опрацювання інформації та дозволить своєчасно приймати ефективні управлінські рішення. Оцінювання, моніторинг і перевірка витрат, пов'язаних зі збутом і маркетингом, базуватимуться на достовірних і актуальних даних.

Також доцільно виокремлювати на окремому субрахунку витрати на гарантійне обслуговування, оскільки така інформація свідчитиме про якість продукту, що реалізується. Таким чином, до рахунку 93 доцільно виділити такі субрахунки:

931 «Оплата праці працівників, що забезпечують реалізацію продукції (робіт, послуг)»;

932 «Інші витрати, пов'язані з реалізацією продукції (робіт, послуг)»;

933 «Витрати на маркетинг»;

934 «Витрати на гарантійне обслуговування».

Аналітичний облік витрат слід здійснювати окремо за кожною статтею, що дасть змогу оперативно відстежувати витрати за напрямками та розмірами, своєчасно їх коригувати і приймати обґрунтовані управлінські рішення. Такий підхід забезпечить прозорість обліку, дозволить виявляти джерела неефективних витрат та оптимізувати використання фінансових та інших ресурсів. Детальна інформація щодо структури витрат на збут сприятиме підвищенню фінансової дисципліни та поліпшенню контролю за збутовими процесами.

Впорядкування первинної документації сприятиме підвищенню ефективності облікового процесу щодо витрат на збут на підприємстві. Первинні документи містять детальну та розгорнуту інформацію про понесені витрати. Так

як витрати на збут є комплексною статтею, тому при їх формуванні застосовується первинна документація з обліку праці та її оплати, виробничих запасів, МШП, основних засобів.

Окрім вищенаведених витрат, до складу операційних витрат включаються інші витрати операційної діяльності, які узагальнюються на рахунку 94 аналогічної назви. Рахунок 94 є комплексним рахунком, на якому ведуть досить різні за економічним змістом витрати. Даний рахунок має 10 субрахунків.

На субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [21] «узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [21].

Субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» [21] призначено для збору інформації про витрати направлені на розробки та дослідження, які проводяться суб'єктом господарювання.

Субрахунок 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» [21] використовується для відображення від'ємної різниці між курсом купівлі-продажу валюти та балансовою вартістю такої валюти, а також інших витрат, які стосуються такої купівлі-продажі.

При реалізації виробничих запасів, зокрема відображення собівартості оборотних активів, що реалізуються, застосовують субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» [21]. Даний субрахунок використовують також при реалізації необоротних активів, які попередньо перенесені до складу товарів. Оскільки товари і виробничі запаси є різними обліковими категоріями та ведуться на різних рахунках (28 і 20 відповідно), тому діюча назва субрахунку 943 є не зовсім коректною. Її необхідно змінити на «Собівартість реалізованих запасів», оскільки як виробничі запаси, так і товари, є складовою запасів.

Субрахунок 944 «Сумнівні та безнадійні борги» [21] для обліку витрат, пов'язаних із визнанням сумнівної заборгованості, а також списанням безнадійних боргів, які не можуть бути погашені боржниками. На вказаному

рахунку обліковується сума резерву сумнівних боргів. Нарахування резерву сумнівних боргів спрямоване на забезпечення користувачів звітності повною, точною та достовірною інформацією щодо оцінки поточної дебіторської заборгованості підприємства, що необхідно для ухвалення обґрунтованих рішень. Резерв сумнівних боргів нараховується за наявності поточної дебіторської заборгованості, стосовно якої існує ймовірність її непогашення. Обліковими стандартами передбачено два методи нарахування резерву (або через обчислення коефіцієнта сумнівності або шляхом використання абсолютної величини сумнівної заборгованості).

Хоча в стандартах обліку поставлено вимогу щодо відображення поточної дебіторської заборгованості за чистою реалізаційною вартістю, що вимагає нарахування резерву сумнівних боргів, проте на практиці часто його не нараховують. В такому випадку, у разі виникнення безнадійної заборгованості, її напряду списують в дебет рахунку 944.

На субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» [21] відображається «облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти» [21].

У разі знецінення чи уцінки запасів таку операцію обліковують на рахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» [21].

Виявлені нестачі і псування товарно-матеріальних цінностей обліковуються на субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» [21]. Працівник, що зумовив шкоду, може на добровільній основі її відшкодувати (в повній мірі чи частину). Також при погодженні з власниками підприємства працівник для відшкодування завданого збитку має змогу надати рівноцінне майно або відремонтувати пошкоджене. Якщо винних у нестачах та втратах не ідентифіковано, то вартість втрачених активів обліковується на позабалансовому рахунку 07 «Списані активи» [21].

У випадку нарахування підприємству штрафних санкцій (наприклад, за порушення умов договору) і визнання їх суб'єктом господарювання, витрати за

такими санкціями обліковують на субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» [21].

Ще одним субрахунком до рахунка 94 є 949 «Інші витрати операційної діяльності» [21]. Такий субрахунок призначено для обліку тих операційних витрат, які не знайшли відображення на вищенаведених субрахунках. На виробничих підприємства вказаний субрахунок може використовуватися для обліку витрат, пов'язаних з утриманням об'єктів соціального значення (наприклад, гуртожитків, будинків відпочинку.

Окремі господарські операції, де використовується рахунок 94, представлено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

«Типова кореспонденція рахунків з обліку інших витрат операційної діяльності» [19]

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1.	Витрати через зміну вартості активів чи первісного визнання (у випадку, коли активи відображаються в обліку справедливою вартістю)	940	20, 22 ...
2.	Витрати на проведення робіт науково-дослідного характеру	941	20, 63, 66, 65 ...
3.	Нараховано / оплачено штрафні санкції	948	31, 64...
4.	Відображені недостачі / втрати від псування товарно-матеріальних цінностей	947	20, 22, 28
5.	Відображена собівартість запасів, що реалізовані	943	20, 28 ...
6.	Списання безнадійної дебіторської заборгованості створення резерву сумнівних боргів	944	36, 37
	Створення резерву сумнівних боргів	944	38
7.	Відображено негативну курсову різницю за валютними операціями	945	36, 37, ...
8.	Відображено собівартість іноземної валюти, що реалізована реалізованої	942	312
9.	Визнані втрати через знецінення запасів	946	20, 22, 26, 28
10.	Відображені інші витрати операційної діяльності	949	30, 31, 66, 65, ...

Облік втрат від надзвичайних подій повинен відповідати їхній економічній сутності. Зокрема, витрати, пов'язані з втратою оборотних активів, мають правильно класифікуватися для забезпечення достовірності фінансової звітності. Погоджуємось з З.-М.В. Задорожним, що відображати на субрахунках 976 і 977 «втрати оборотних активів (готової продукції, товарів, виробничих запасів тощо) є необґрунтовано. Надзвичайні витрати в частині оборотних активів повинні відображатися на відповідному субрахунку рахунка 94» [16, с. 88].

Розраховуючи лише виробничу собівартість, управлінський персонал не може в повній мірі оцінити ефективність діяльності підприємства, встановити обґрунтовану ціну на продукцію, роботи, послуги, визначити доцільність використання усіх ресурсів. Ключовим інструментом для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень є розрахунок повної собівартості в системі управлінського обліку. Він дозволяє визначити фактичні витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, що сприяє точному встановленню цін на продукцію. Завдяки розрахунку собівартості менеджмент зможе виявляти резерви для зниження витрат та підвищення рентабельності. Це також дає змогу оцінювати економічну ефективність окремих підрозділів підприємства або видів діяльності. Розрахунок повної собівартості є необхідним для стратегічного планування, зокрема при виборі напрямків розвитку компанії. Крім того, цей показник допомагає порівнювати фінансові результати з конкурентами та адаптувати бізнес-модель до умов ринку. Загалом, точний розрахунок повної собівартості сприяє прийняттю ефективних рішень, що забезпечують стабільність і конкурентоспроможність суб'єкта підприємництва.

Для розрахунку повної собівартості між видами продукції (робіт послуг) доцільно розподілити адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності. За базу розподілу можна використати прямі витрати або виробничу собівартість продукції.

2.3. Характеристика звітності з операційних витрат

Фінансова звітність є важливим інструментом для оцінки результатів діяльності підприємства. Вона забезпечує користувачів, таких як інвестори, кредитори та керівники, достовірною інформацією для ухвалення економічно обґрунтованих рішень. За показниками фінансовій звітності можна оцінити рентабельність бізнесу, ефективність використання ресурсів, здатність суб'єкта підприємництва виконувати свої фінансові зобов'язання, а також відстежувати зміни у фінансових показниках підприємства в часі, що сприяє прогнозуванню майбутньої діяльності. Для зовнішніх користувачів фінансова звітність є основним джерелом інформації про діяльність підприємства, що підвищує довіру з боку партнерів і потенційних інвесторів. Саме вона забезпечує прозорість у діяльності компанії.

Показники фінансової звітності також застосовуються і в якості інформаційної забезпечення для системи управління підприємством. Фінансова звітність є невід'ємною частиною ефективного управління підприємством та забезпечення його стабільності. Завдяки фінансовій звітності підприємства можуть порівнювати свої фінансові результати з результатами конкурентів та галузевими показниками. Це допомагає виявляти слабкі місця та шукати шляхи для вдосконалення бізнес-процесів.

Фінансова звітність ґрунтується на ряді принципів, які зазначені в НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [38] і в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [20]. До таких принципів віднесено: «автономність; періодичність; нарахування; послідовності; превалювання сутності над формою; історичної (фактичної) собівартості; повне висвітлення; обачність; єдиний грошовий вимірник» [38]. Не зважаючи на значну роль усіх принципів при формуванні даних звітності, принцип «нарахування», відповідно до якого відображення витрат не залежить від сплати коштів, є важливим для визнання витрат. На нашу думку, необґрунтованим було вилучення принципу «відповідність доходів і витрат», так як цей принцип

лежить в основі формування достовірної інформації про витрати. Він забезпечує коректне співвідношення між доходами та витратами за відповідний звітний період, що дозволяє точно визначати фінансовий результат діяльності підприємства. Відсутність цього принципу може призвести до викривлення даних про прибуток (збиток) суб'єкта господарювання.

Кравченко О.В., Леоненко К.О. пропонують принципи організації обліку витрат, серед яких виділяють: «узгодженості; повного висвітлення; включення до собівартості; групування; ідентифікації» [26, с. 842]. Принцип узгодженості передбачає, що показники щодо витрат та калькулювання собівартості повинні узгоджуватися зі встановленими плановими і нормативними значеннями. За принципом повноти відображення витрати мають фіксуватися у момент їх здійснення, відокремлене обліковування витрат за нормативами та відхиленнями від них. Принцип включення до собівартості означає що усі виробничі витрати відповідного періоду повинні бути включені до собівартості продукції. За принципом групування витрати необхідно групувати за об'єктами обліку та статтями витрат. За принципом «ідентифікації собівартість продукції калькулюється на основі даних бухгалтерського обліку витрат, що потребує ідентифікації об'єктів обліку витрат з об'єктами калькулювання» [26, с. 842].

Витрати операційної діяльності відображається у формі фінансової звітності № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), а також у примітках до річної фінансової звітності.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) є ключовим документом для управління витратами підприємства, оскільки він показує їхню структуру та вплив на фінансовий результат. У вказаному звіті витрати відображені у розділі I та III з відповідними назвами «Фінансові результати» та «Елементи операційних витрат».

У розділі I вказаного звіту витрати розподілені за видами діяльності. На нашу думку, окремі витрати операційної діяльності, відображені у звіті, доцільно представляти більш детально (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Представлення витрат операційної діяльності у фінансовій звітності № 2

Статті щодо витрат у «Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)» [38]	Код рядка	Пропоновані статті витрат	Код рядка
1	2	3	4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050
Адміністративні витрати	2130	Витрати на утримання адміністративного персоналу	2130
		Загальнокорпоративні витрати	2140
		Інші загальногосподарські витрати	2150
Витрати на збут	2150	Витрати на збут	2150
		Витрати на маркетинг	2160
Інші операційні витрати	2180	Інші операційні витрати	2180

У розділі 3 «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» [38] передбачено такі статті, що відображають елементи операційних витрат: «матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати» [38].

У примітках до фінансової звітності у розділі V також наводиться інформація про операційні витрат, зокрема деталізація інших операційних витрат за такими видами: утримання житлово-комунальних та соціально-культурних об'єктів; операційна оренда; нарахування резерсу сумнівних боргів; нараховані штрафні санкції; курсові різниці, що виникли внаслідок операційної діяльності; непродуктивні втрати

У сучасних складних і кризових умовах функціонування підприємств питання ефективного управління операційними витратами набуває особливої важливості. Обмеженість ресурсів і необхідність досягнення запланованої ефективності вимагають постійної оцінки співвідношення витрат та отриманих результатів. Це ускладнюється інфляційними процесами, за яких актуальні дані про витрати виробництва потрібно систематично порівнювати з прогнозованими витратами, що значною мірою залежать від зовнішніх факторів. Таким чином,

важливою метою системи обліку і формування звітності операційних витрат є забезпечення контролю над використанням ресурсів та ефективне управління витратами з метою їх оптимізації. Особливого значення набуває своєчасне отримання детальної інформації про витрати, що дозволяє оперативно регулювати господарські процеси та здійснювати їх оптимізацію. Детальну інформацію про операційні витрати надає управлінська звітність.

Ефективне управління витратами операційної діяльності підприємства потребує чіткої організації системи управлінського обліку та управлінської звітності, яка забезпечить деталізовану інформацію щодо витрат за кожним етапом господарської діяльності. Така система дозволяє не лише контролювати витрати, але й визначати можливості їх оптимізації, що сприяє підвищенню ефективності використання ресурсів. Вона також структурує дані, необхідні для планування та ухвалення управлінських рішень на всіх рівнях управління суб'єктом господарювання. Організація управлінського обліку повинна базуватися на поєднанні традиційних методів бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, калькуляція, подвійний запис, складання звітності) з сучасними прийомами управління витратами. Серед таких прийомів можна виділити облік витрат за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат, бюджетування, нормування та контроль за витратами. Усі ці інструменти сприяють ефективному моніторингу та управлінню витратами, а також підвищують прозорість і раціональність прийняття управлінських рішень.

Управлінську звітність щодо виробничих витрат необхідно вести в розрізі статей калькулювання, розроблених на підприємстві з урахуванням його галузевих особливостей, місць виникнення виробничих витрат та центрів відповідальності. Оскільки у суб'єктів господарювання не завжди є можливість в мінімізації витрат на виробництво продукції (робіт, послуг), то значну увагу необхідно приділити пошуку резервів зі зниження витрати періоду операційної діяльності. Для цих цілей доцільно формувати управлінську звітність з деталізацією таких витрат, щоб забезпечити керівництво підприємства повною та структурованою інформацією для прийняття ефективних рішень щодо їх

оптимізації. Така звітність дозволяє визначити основні статті витрат, оцінити їх вплив на фінансові результати та виявити можливості для їх скорочення (табл. 2.4). «Роль такої звітності в сучасних складних умовах функціонування підприємств важко переоцінити, адже вона містить інформацію про діяльність будь-якого центру відповідальності, ефективність реалізації кожного виду продукції, ..., виконання бюджетів тощо» [17, с. 172].

Таблиця 2.4

Управлінська звітність з витрат періоду операційної діяльності

Стаття витрат	січень	лютий	березень		Разом за звітний період
<i>Адміністративні витрати</i>					
Витрати, пов'язані з оплатою праці та відрядженнями загальногосподарського персоналу					
Витрати на утримання необоротних активів загальногосподарського призначення					
Загальнокорпоративні витрати					
Інші витрати загальногосподарського призначення					
<i>Витрати на збут</i>					
Оплата праці працівників, що забезпечують реалізацію продукції (робіт, послуг)					
Інші витрати, пов'язані з реалізацією продукції (робіт, послуг)					
Витрати на маркетинг					
Витрати на гарантійне обслуговування					
<i>Інші витрати операційної діяльності</i>					

Такий звіт дозволяє управлінському персоналу аналізувати витрати за статтями, виявляти невикордані витрати та визначати резерви для їх скорочення. Інформація зі звіту допомагає приймати рішення щодо оптимізації операційних процесів для підвищення рентабельності. Крім того, він забезпечує

прозорість у розподілі витрат і сприяє кращому контролю за фінансовою дисципліною.

Деталізація витрат, відображена у табл. 2.4, сприяє розробці цільових заходів із підвищення ефективності використання ресурсів та контролю за витратами. Це також допомагає оперативно реагувати на зміни у величині витрат періоду, підвищуючи адаптивність і стабільність бізнесу.

Водночас, базовим підходом до підготовки управлінської звітності повинно бути забезпечення конфіденційності інформації. «Основним нормативним актом, що документує методику обробки та захисту інформації, є облікова політика підприємства. Облікова політика або додаткові похідні внутрішні нормативні документи мають визначати процедуру ідентифікації комерційної таємниці» [56].

Висновки до розділу 2

1. Статтю калькулювання «прямі матеріальні витрати» в матеріалоємних виробництвах доцільно більш деталізувати у розрізі таких статей: прямі витрати на сировину і матеріали; витрати палива і енергії на технологічні потреби. У суб'єктів господарювання, в яких витрати на оплату праці складають значну частку у структурі собівартості продукції, доцільно статтю «прямі витрати на оплату праці» розподілити на дві складові «прямі витрати на основну заробітну плату», «прямі витрати на додаткову заробітну плату».

2. Оскільки в Плані рахунків не передбачено субрахунків до рахунку 92, то для цілей управління такими витратами, суб'єктам господарювання необхідно продумати обґрунтовану структуру таких витрат з подальшим виділення субрахунків та рахунків аналітичного обліку. Пошуку шляхів оптимізації адміністративних витрат сприятиме виділення наступних субрахунків: 921 «Витрати, пов'язані з оплатою праці та відрядженнями загальногосподарського персоналу»; 922 «Витрати на утримання необоротних активів

загальногосподарського призначення»; 923 «Загальнокорпоративні витрати»; 924 «Інші витрати загальногосподарського призначення».

3. Погоджуємося з пропозицією науковців щодо доцільності виокремлення витрат на маркетинг окремим субрахунком. Також доцільно виокремлювати на окремому субрахунку витрати на гарантійне обслуговування, оскільки така інформація свідчитиме про якість продукту, що реалізується. Таким чином, на нашу думку, до рахунку 93 доцільно виділити такі субрахунки: 931 «Оплата праці працівників, що забезпечують реалізацію продукції (робіт, послуг)»; 932 «Інші витрати, пов'язані з реалізацією продукції (робіт, послуг)»; 933 «Витрати на маркетинг»; 934 «Витрати на гарантійне обслуговування».

4. Облік втрат від надзвичайних подій повинен відповідати їхній економічній сутності. Зокрема, витрати, пов'язані з втратою оборотних активів, мають правильно класифікуватися для забезпечення достовірності фінансової звітності. Погоджуємось з З.-М.В. Задорожним, що відображати на субрахунках 976 і 977 втрати оборотних активів внаслідок надзвичайних подій є некоректним. Такі втрати доцільно обліковувати на субрахунках до рахунку 94.

5. На нашу думку, необґрунтованим було вилучення принципу «відповідність доходів і витрат» з переліку принципів формування фінансової звітності, так як цей принцип лежить в основі формування достовірної інформації про витрати. Він забезпечує коректне співвідношення між доходами та витратами за відповідний звітний період, що дозволяє точно визначати фінансовий результат діяльності підприємства.

5. Управлінську звітність щодо виробничих витрат необхідно вести в розрізі статей калькулювання, розроблених на підприємстві з урахуванням його галузевих особливостей, місць виникнення виробничих витрат та центрів відповідальності.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація аналізу на підприємстві та аналіз структури витрат операційної діяльності

Економічний аналіз операційних витрат є важливим інструментом управління підприємством, що забезпечує комплексне розуміння структури, динаміки та резервів витрат. Він дозволяє виявити основні статті витрат, які мають найбільший вплив на фінансові результати, і оцінити їхню ефективність. Завдяки аналізу операційних витрат можна визначити витрати, які перевищують нормативні або планові показники, і виявити причини їхнього зростання. Це сприяє виявленню резервів для оптимізації витрат і підвищення прибутковості підприємства. Деталізоване дослідження витрат також допомагає ідентифікувати проблемні зони у виробничих процесах і знайти способи їх усунення. Оперативний аналіз дозволяє швидко реагувати на зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищах підприємства, що підвищує його конкурентоспроможність. Крім того, результати аналізу стають основою для формування обґрунтованих бюджетів витрат. Вони допомагають управлінському персоналу приймати поточні та стратегічні рішення, спрямовані на оптимізацію ресурсів і підвищення ефективності діяльності. Таким чином, економічний аналіз операційних витрат є невід'ємною частиною системи управління підприємством, яка забезпечує ефективність, стабільність і розвиток бізнесу.

Виходячи з вищенаведеного, метою аналізу операційних витрат є виявлення резервів для їх оптимізації, забезпечення ефективного використання ресурсів та підвищення фінансової результативності суб'єкта господарювання.

Основними завданнями аналізу операційних витрат є:

- аналіз структури та динаміки операційних витрат;

- виявлення відхилень від показників за попередні періоди, від планових показників, середніх показників галузі;
- аналіз структури собівартості продукції;
- факторний аналіз виробничих витрат та пошук резервів з їх оптимізації та зниження собівартості продукції;
- визначення основних статей адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності із найбільшим впливом на фінансові результати;
- аналіз впливу операційних витрат на ефективність господарської діяльності підприємства;
- формування рекомендацій щодо оптимізації операційних витрат і підвищення ефективності діяльності підприємства

Для якісного економічного аналізу на підприємстві необхідно впровадити систему збору, обробки та систематизації даних, що забезпечує своєчасне отримання достовірної інформації. Важливу роль при цьому відіграє залучення кваліфікованих фахівців, здатних інтерпретувати отримані результати та формулювати рекомендації для покращення діяльності.

Інформаційними ресурсами для проведення аналізу операційних витрат є:

- а) первинні документи щодо формування операційних витрат;
- б) інформація за рахунками обліку 23, 91, 90, 92, 93, 94;
- в) реєстри обліку операційних витрат;
- г) фінансова звітність, зокрема: № 2 «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)» [5], № 5 примітки до річної фінансової звітності, за звітний та попередній періоди;
- д) планова калькуляція, нормативна калькуляція, бюджети витрат;
- е) інші інформаційні джерела (результати попередніх аналітичних процедур, аудиторських перевірок тощо).

Фінансова звітність є основою для проведення якісного економічного аналізу діяльності підприємства. Вона надає базові показники для аналізу операційних витрат. Дані зі звітності дозволяють аналізувати структуру таких

витрат. Вона також сприяє визначенню тенденцій у діяльності підприємства шляхом порівняння витрат в розрізі видів діяльності за кілька періодів та розробити стратегії розвитку бізнесу.

На основі форми № 2 фінансової звітності та облікових регістрів проаналізуємо структуру операційних на досліджуваному підприємстві ТОВ «Пуск і наладка» у 2022-2023 рр. відображена у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Витрати операційної діяльності у ТОВ «Пуск і наладка» у 2022-2023 рр.

№ з/п	Показник	2022 р.		2023 р.		Відхилення	
		Величина, грн.	Структура, %	Величина, грн.	Структура, %	у величині, грн.	у структурі, пунктів
1.	Собівартість реалізованої продукції	5738,7	79,2	3916	69,4	-1822,7	-9,8
2.	Адміністративні витрати	1102,8	15,2	1326	23,5	+223,2	+8,3
3.	Витрати на збут	268,7	3,7	288,9	5,1	+20,2	+1,4
4.	Інші витрати операційної діяльності	133,6	1,8	112,8	2,0	-20,8	+0,2
5.	Разом	7243,8	100	5643,7	100	-1600,1	-

Як видно з табл. 3.1, основну частку в операційних витратах у ТОВ «Пуск і наладка» складає собівартість реалізованої продукції: 79,2 % у 2022 р. та 69,4 % у 2023 р. Собівартості реалізованої продукції у 2023 р. знизилася у порівнянні з 2022 р. на 1822,7 тис. грн (або на 31,8 %) та склала 3916 тис. грн. Така ситуація склалася через скорочення обсягів реалізації продукції у зв'язку зі складною економічною ситуацією в країні. Якщо врахувати значні інфляційні процеси за цей період, то обсяги виробництва зазнали досить значного зниження.

Адміністративні витрати та витрати на збут склали у 2023 р. відповідно 23,5 % та 5,1 % від усіх витрат операційної діяльності, а їх абсолютне значення за 2022-2023 рр. зросло відповідно на 223,2 тис. грн та 20,2 тис. грн.

Аналіз операційних витрат здійснюється в розрізі статей та елементів витрат. Структуру собівартості продукції у ТОВ «Пуск і наладка» за статтями калькулювання у 2023 р. відображено відповідно на рис. 3.1.

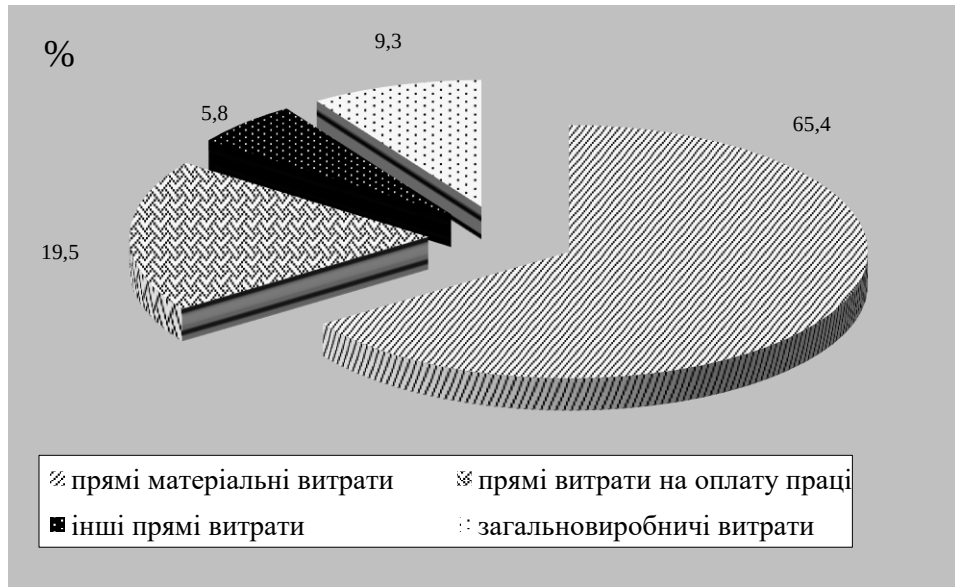


Рис. 3.1. Структура собівартості послуг за статтями калькулювання у ТОВ «Пуск і наладка» у 2023 р.

В собівартості реалізованої продукції на досліджуваному підприємстві у 2023 р. найбільшу частку займали прямі матеріальні витрати, що склали 65,4 % виробничих витрат, та прямі витрати на оплату праці – 19,5 %. Саме тому підприємству необхідно деталізувати структуру прямих матеріальних витрат в калькулюванні продукції, щоб виявити резерви зниження таких витрат.

Стосовно абсолютної величини прямих виробничих витрат, то вони у 2023 р. в порівнянні з 2022 р. знизилися за усіма статтями. Загальновиробничі витрати зросли на 12 %. Такий ріст зумовили, насамперед, інфляційні процеси в країні.

Раціональна організація аналітичного обліку адміністративних витрат, витрат на збут ті інших витрат операційної діяльності відіграє ключову роль у їхньому аналізі. Вона забезпечує деталізовану інформацію про структуру, обсяги

та напрями використання таких витрат, що дозволяє оцінити їхній вплив на фінансові результати підприємства. Деталізований облік сприяє виявленню резервів для оптимізації витрат і підвищенню ефективності операційної діяльності. Особливу увагу слід приділити формуванню звітності щодо адміністративних витрат та витрат на збут за центрами витрат і центрами відповідальності, що дозволяє точно визначати джерела витрат та їх доцільність. У результаті підприємство отримує інструмент для контролю та аналізу витрат й ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

Структуру адміністративних витрат у ТОВ «Пуск і наладка» у 2023 р. за статтями представлено на рис. 3.2.

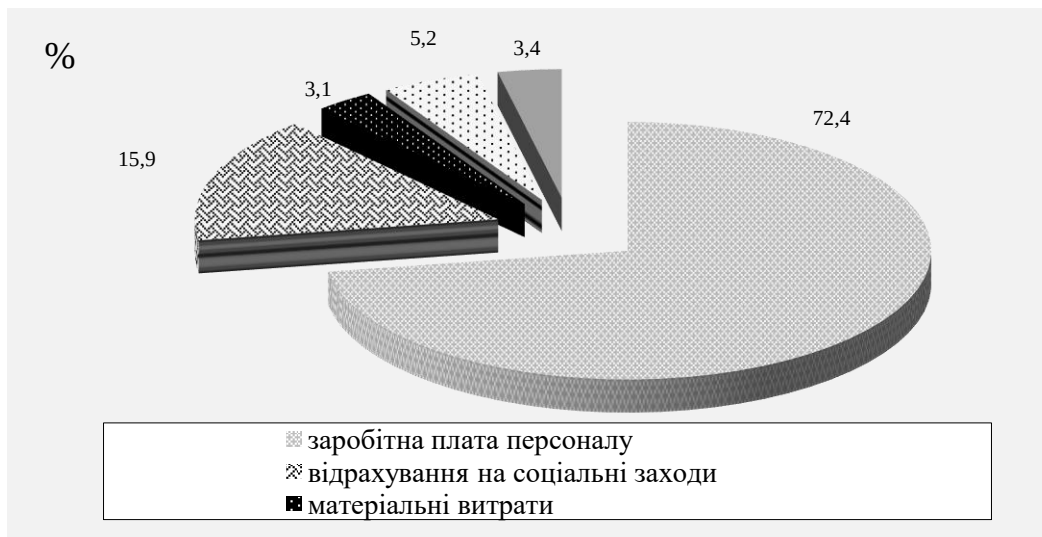


Рис. 3.2. Структура адміністративних витрат у ТОВ «Пуск і наладка» у 2023 р.

Як видно з рис. 3.2 основну адміністративних витрат у ТОВ «Пуск і наладка» у 2023 р. становлять витрати на оплату праці адміністративного персоналу (72,4 %) та відрахування на соціальні заходи (15,9 %). Окрім того, у звітному періоді підприємство понесло адміністративні витрати в розрізі таких складових: амортизація, матеріальні витрати, послуги сторонніх установ та організацій.

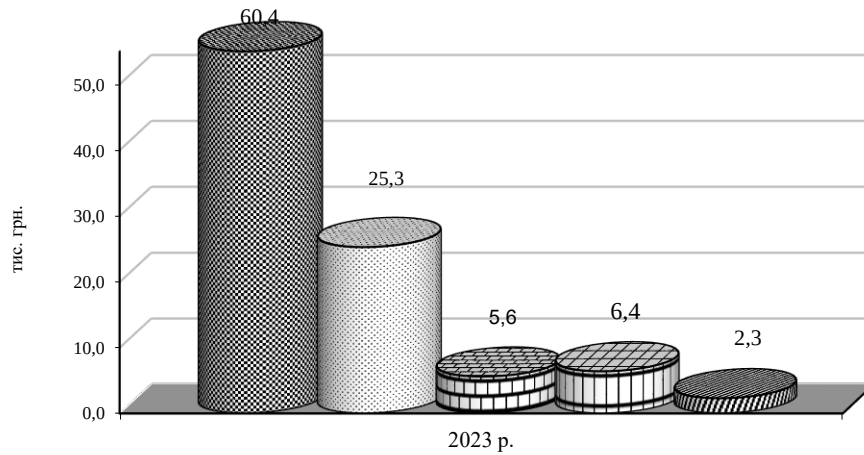
Витрат на збут, то такі витрати сформовані в межах трьох статей: матеріальні витрати (47,2 %), амортизація (14,1 %), послуги сторонніх організацій (38,7 %) (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Структура витрат на збут у ТОВ «Пуск і наладка» у 2023 р.

Доцільно проводити аналіз витрат із деталізацією за складовими операційних витрат. Така класифікація дає можливість ефективно контролювати структуру, динаміку та механізми утворення однорідних витратних елементів. Аналіз їх складу дозволяє оцінити рівень трудомісткості, матеріаломісткості та енергомісткості процесу виробництва, що є ключовим для виявлення зон із найбільшим потенціалом для зниження витрат. Крім того, для оцінки ефективності використання ресурсів можна застосувати показник питомої ваги витратних елементів у загальній вартості продукції, визначаючи його через співвідношення витрат за кожним елементом до обсягу виготовленої продукції. Такий підхід забезпечує якісний аналіз і формує підґрунтя для прийняття управлінських рішень.

Структура витрат за елементами у ТОВ «Пуск і наладка» у 2023 р. подана на рис. 3.4.



■ матеріальні затрати ■ витрати на оплату праці ■ відрахування на соціальні заходи ■ амортизація ■ інші операційні витрати

Рис. 3.4. Структура витрат за економічними елементами у ТОВ «Пуск і наладка» у 2023 р.

Як видно з рис. 3.4, найбільшу частку у ТОВ «Пуск і наладка» у витратах за елементами займають матеріальні затрати (60,4 %) та витрати на оплату праці (25,3 %), що вимагає проведення факторного аналізу таких витрат.

До основних факторів, що впливають на матеріальні витрати, належать обсяг виробництва, асортимент продукції, рівень використання матеріалів, зміна цін на виробничі запаси та ефективність технологічних процесів. Методика аналізу передбачає розподіл загальної зміни матеріальних витрат на складові, що дозволяє оцінити вплив кожного фактору окремо.

Результати факторного аналізу є основою для розробки заходів з підвищення матеріаловіддачі, зниження втрат ресурсів та забезпечення економії матеріалів, що сприяє підвищенню ефективності діяльності.

3.2. Оцінка впливу операційних витрат на ефективність діяльності підприємства.

У сучасних умовах господарювання значну увагу приділяють комплексній оцінці діяльності підприємств, що здійснюється шляхом аналізу сукупності

показників, які охоплюють усі аспекти господарських процесів і дозволяють оцінити результати їх роботи. Одним із важливих показників для оцінювання господарської діяльності та визначення фінансового стану підприємства є рентабельність. Як узагальнюючий показник економічної ефективності, рентабельність забезпечує оцінку прибутковості діяльності, відображає результативність використання ресурсів, зокрема трудових і матеріальних, а також розкриває здатність підприємства до подальшого розвитку й розширеного відтворення.

«Рентабельність – це індикатор, який характеризує ефективність фінансово-економічного механізму та прибутковість діяльності підприємства в умовах жорсткої ринкової конкуренції, а також світової економічної кризи» [2, с. 59].

Рентабельність виступає ключовою метою ведення операційної діяльності суб'єкта господарювання. Вона тісно пов'язана з розміром прибутку, однак не слід прирівнювати її до його абсолютної величини. Як індикатор дохідності, рентабельність відображає результативність фінансової та виробничо-господарської роботи підприємства. Як зазначають О.І. Степаненко, Х.Ю. Павловська, «цей термін по різному трактується українськими науковцями, проте у всіх значеннях закладено один зміст – вигода» [49, с. 95].

Базовим показником рентабельності є рентабельність діяльності, який розраховується шляхом ділення прибутку від реалізації на собівартість реалізованої продукції (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз показника рентабельності діяльності
у ТОВ «Пуск і наладка» у 2022-2023 рр.

№ з/п	Показник	2022 р.	2023 р.	Відхилення
1.	Чистий прибуток, тис. грн.	293,1	114,3	-178,8
2.	Собівартість реалізації продукції (послуг робіт), тис. грн.	5738,7	3916,0	-1822,7
4.	Рентабельність, % (р.1./р.2·100)	5,1	2,9	-2,2

Рентабельність діяльності у ТОВ «Пуск і наладка» у 2022-2023 рр. знизилася у 2023 р на 2,2 пункти та становила 2,9 %.

Розрахунок рентабельності виробництва узагальнено у ТОВ «Пуск і наладка» в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз показника рентабельності виробництва
у ТОВ «Пуск і наладка» у 2022-2023 рр.

№ з/п	Показник	2022 р.	2023 р.	Відхилення
1.	Чистий дохід (виручка від реалізації продукції (послуг, робіт)), тис. грн.	7423,9	5693,9	-1730,0
2.	Собівартість реалізації продукції (послуг робіт), тис. грн.	5738,7	3916,0	-1822,7
3.	Валовий прибуток від (р.1-р.2), тис. грн.	1685,2	1777,9	+92,7
4.	Рентабельність, % (р.3./р.2·100)	29,4	45,4	+16

Як видно з табл. 3.3. рентабельність виробництва, на відміну від рентабельності діяльності, зросла у 2023 р. порівняно з 2022 р, на 16% %. На основі методу ланцюгових підстановок встановлено, що така зміна відбулася за рахунок росту величини валового прибутку на 92,7 тис. грн та зниженні собівартості реалізації на 1822, 7 тис. грн.

Дослідження величини показників рентабельності витрат ТОВ «Пуск і наладка» подано у табл. 3.4.

Рентабельність витрат у ТОВ «Пуск і наладка» у 2022-2023 рр. була досить низькою, а у 2023 р. знизилася до 0,9 %. Хоча повна собівартість продукції знизилася за цей період на 1600,1 тис. грн, проте така зміна головним чином зумовлена зниженням обсягів реалізації, при цьому чистий прибуток знизився на 1730 тис. грн. Підприємству необхідно акцентувати увагу на пошуках ринків збуту та розширенні клієнтської бази.

Таблиця 3.4

Аналіз показників рентабельності витрат в ТОВ «Пуск і наладка»
в 2022-2023 рр.

№ з/п	Показник	2022 р.	2023 р.	Відхилення
1	2	4	5	6
1.	Чистий дохід (виручка від реалізації продукції (послуг, робіт), тис. грн.	7423,9	5693,9	-1730,0
2.	Собівартість реалізації продукції (послуг, робіт), тис. грн.	5738,7	3916,0	-1822,7
3.	Адміністративні витрати, тис. грн.	1102,8	1326,0	+223,2
4.	Витрати на збут, тис. грн.	268,7	288,9	+20,2
5.	Повна собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг, робіт) (р.2+р.3+р.4), тис. грн.	7243,8	5643,7	-1600,1
6.	Прибуток від реалізації продукції (послуг, робіт) (р.1-р.5), тис. грн.	180,1	50,2	-129,9
7.	Рентабельність витрат, % (р.6./р.5·100)	2,4	0,9	-1,5
8.	Витрати на 1 грн. робіт, коп. (р.5/р.1)	0,98	0,99	+0,01

На завершальному етапі економічного аналізу витрат здійснюється узагальнення отриманих даних, що дозволяє оцінити ефективність діяльності суб'єкта господарювання. Порівняння фактичних результатів з плановими показниками або фактичних показників у динаміці дозволяє виявити відхилення та з'ясувати їхні причини. Аналіз цих відхилень допомагає виявити резерви для підвищення економічної ефективності.

Аналіз повинен представляти якісну інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Погоджуємось з Терещенком Е. Ю. і Стояненко І. В., що до вимог «до формування інформаційно-аналітичної бази витрат підприємства» [47] слід віднести «повнота даних, достовірність даних, оперативність, порівняння планових і показників минулих періодів, безперервність інформації, адаптованість інформації, оптимізація

інформаційних потреб, єдність інформаційної моделі та суб'єкта господарювання, максимальна алгоритмізація» [50].

«Економічний аналіз як всезагальна функція управління, пов'язаний з іншими його функціями (такими як планування, облік, контроль, мотивація, організація й іншими) та сприяє їх виконанню. Економічний аналіз необхідний під час складання бізнес-планів підприємства та сприяє їх обґрунтованості та науковості» [55].

На основі отриманих результатів аналізу витрат формулюються рекомендації щодо оптимізації витрат і підвищення ефективності діяльності. Також важливо врахувати зовнішні фактори, які могли вплинути на результати, наприклад, інфляційні процеси, зміни у законодавстві тощо. Завершальним кроком є підготовка звіту для зацікавлених користувачів, у якому детально викладаються результати аналізу. Такий підхід забезпечує комплексне бачення діяльності підприємства. Використання отриманих даних у поточному та стратегічному плануванні сприяє ефективному розвитку суб'єкта господарювання.

Висновки до розділу 3

1. Метою аналізу операційних витрат є виявлення резервів для їх оптимізації, забезпечення ефективного використання ресурсів та підвищення фінансової результативності суб'єкта господарювання. Основними завданнями аналізу операційних витрат є: аналіз структури та динаміки операційних витрат; виявлення відхилень від показників за попередні періоди, від планових показників, середніх показників галузі; аналіз структури собівартості продукції; факторний аналіз виробничих витрат та пошук резервів з їх оптимізації та зниження собівартості продукції; визначення основних статей витрат періоду із найбільшим впливом на фінансові результати; аналіз впливу витрат на ефективність діяльності суб'єкта господарювання; формування рекомендацій

щодо оптимізації операційних витрат і підвищення ефективності діяльності підприємства

2. Основну частку в операційних витратах у ТОВ «Пуск і наладка» складає собівартість реалізованої продукції: 79,2 % у 2022 р. та 69,4 % у 2023 р. Собівартість реалізованої продукції у 2023 р. знизилася у порівнянні з 2022 р. на 1822,7 тис. грн (або на 31,8 %) та склала 3916 тис. грн. Така ситуація склалася через скорочення обсягів реалізації продукції у зв'язку зі складною економічною ситуацією в країні. Якщо врахувати значні інфляційні процеси за цей період, то обсяги виробництва зазнали досить значного зниження.

3. Адміністративні витрати та витрати на збут склали у 2023 р. відповідно 23,5 % та 5,1 % від усіх витрат операційної діяльності, а їх абсолютне значення за 2022-2023 рр. зросло відповідно на 223,2 тис. грн та 20,2 тис. грн.

4. В собівартості реалізованої продукції на досліджуваному підприємстві у 2023 р. найбільшу частку займали прямі матеріальні витрати, що склали 65,4 % виробничих витрат, та прямі витрати на оплату праці – 19,5 %. Саме тому підприємству необхідно деталізувати структуру прямих матеріальних витрат в калькулюванні продукції, щоб виявити резерви зниження таких витрат. Стосовно абсолютної величини прямих виробничих витрат, то вони у 2023 р. в порівнянні з 2022 р. знизилися за усіма статтями. Загальновиробничі витрати зросли на 12 %. Такий ріст зумовили, насамперед, інфляційні процеси в країні.

5. Раціональна організація аналітичного обліку адміністративних витрат, витрат на збут ті інших витрат операційної діяльності відіграє ключову роль у їхньому аналізі. Вона забезпечує деталізовану інформацію про структуру, обсяги та напрями використання таких витрат, що дозволяє оцінити їхній вплив на фінансові результати підприємства. Деталізований облік сприяє виявленню резервів для оптимізації витрат і підвищенню ефективності операційної діяльності.

6. Рентабельність діяльності у ТОВ «Пуск і наладка» у 2022-2023 рр. знизилася у 2023 р на 2,2 пункти та становила 2,9 %. Рентабельність виробництва, на відміну від рентабельності діяльності, зросла у 2023 р.,

порівняно з 2022 р., на 16% %. Рентабельність витрат у ТОВ «Пуск і наладка» у 2022-2023 рр. була досить низькою, а у 2023 р. знизилася до 0,9 %. Хоча повна собівартість продукції знизилася за цей період на 1600,1 тис. грн, проте така зміна головним чином зумовлена зниженням обсягів реалізації, при цьому чистий прибуток знизився на 1730 тис. грн. Підприємству необхідно акцентувати увагу на пошуках ринків збуту та розширенні клієнтської бази.

ВИСНОВКИ

Дослідивши методику та організацію обліку та аналізу операційних витрат підприємства зроблено такі висновки:

1. Розмежування понять витрати і затрати є важливим, так як дозволяє точніше оцінювати ефективність використання ресурсів підприємства. Це сприяє більш чіткому контролю за фінансовими потоками та правильній оцінці прибутковості. Крім того, таке розмежування допомагає уникнути помилок у бухгалтерській звітності та прийнятті управлінських рішень, що є критично важливим для сталого розвитку підприємства.

2. Формування різносторонньої інформації щодо операційної діяльності підприємств забезпечується через здійснення класифікації операційних витрат за різними ознаками, зокрема: за способом включення до собівартості; за видами витрат; за формою витрат; залежність від обсягу виробництва; за цільовим призначенням; за порядком включення до відповідного звітного періоду; за можливістю контролю; за центрами витрат і центрами відповідальності; за результативністю; за видами продукції (робіт / послуг). Саме належна класифікація витрат дозволяє забезпечити ефективне управління ними, що особливо важливо для виживання підприємств в умовах пандемії, економічної кризи та війни в Україні.

3. З метою ефективного обліку та аналізу витрат їх класифікацію можна згрупувати за трьома напрямками: загальні (ознаки класифікації, які застосовуються в усіх галузях економіки та лежать в основі формування фінансової звітності); галузеві (класифікаційні ознаки притаманні певній галузі економіки; також вони прописуються у галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукту у відповідній галузі); специфічні (застосовуються в межах відповідного підприємства в системі управлінського обліку для цілей управління).

4. Статтю калькулювання «прямі матеріальні витрати» в матеріалоємних виробництвах доцільно більш деталізувати. На нашу думку, у зв'язку з

підвищенням цін на енергоресурси доцільно витрати на паливо та енергію виділяти окремою статтею, що дозволить здійснювати контроль за таким видом витрат. При цьому матеріальні витрати доцільно узагальнювати у розрізі таких статей: прямі витрати на сировину і матеріали; витрати палива і енергії на технологічні потреби. У суб'єктів господарювання, в яких витрати на оплату праці складають значну частку у структурі собівартості продукції, доцільно статтю «прямі витрати на оплату праці» розподілити на дві складові «прямі витрати на основну заробітну плату», «прямі витрати на додаткову заробітну плату».

5. Оскільки в Плані рахунків не передбачено субрахунків до рахунку 92, то для цілей управління такими витратами, суб'єктам господарювання необхідно продумати обґрунтовану структуру таких витрат з подальшим виділення субрахунків та рахунків аналітичного обліку. Пошуку шляхів оптимізації адміністративних витрат сприятиме виділення наступних субрахунків: 921 «Витрати, пов'язані з оплатою праці та відрядженнями загальногосподарського персоналу»; 922 «Витрати на утримання необоротних активів загальногосподарського призначення»; 923 «Загальнокорпоративні витрати»; 924 «Інші витрати загальногосподарського призначення».

6. Погоджуємося з пропозицією науковців щодо доцільності виокремлення витрат на маркетинг окремим субрахунком. Також доцільно виокремлювати на окремому субрахунку витрати на гарантійне обслуговування, оскільки така інформація свідчитиме про якість продукту, що реалізується. Таким чином, на нашу думку, до рахунку 93 доцільно виділити такі субрахунки: 931 «Оплата праці працівників, що забезпечують реалізацію продукції (робіт, послуг)»; 932 «Інші витрати, пов'язані з реалізацією продукції (робіт, послуг)»; 933 «Витрати на маркетинг»; 934 «Витрати на гарантійне обслуговування».

7. Облік витрат від надзвичайних подій повинен відповідати їхній економічній сутності. Зокрема, витрати, пов'язані з втратою оборотних активів, мають правильно класифікуватися для забезпечення достовірності фінансової звітності. Погоджуємось з З.-М.В. Задорожним, що відображати на субрахунках

976 і 977 втрати оборотних активів внаслідок надзвичайних подій є некоректним. Такі втрати доцільно обліковувати на субрахунках до рахунку 94.

8. На нашу думку, вилучення принципу «відповідність доходів і витрат» з переліку принципів формування фінансової звітності є не зовсім обгрунтовано, так як цей принцип лежить в основі формування достовірної інформації про витрати. Він забезпечує коректне співвідношення між доходами та витратами за відповідний звітний період, що дозволяє точно визначати фінансовий результат діяльності підприємства.

9. Управлінську звітність щодо виробничих витрат необхідно вести в розрізі статей калькулювання, розроблених на підприємстві з урахуванням його галузевих особливостей, місць виникнення виробничих витрат та центрів відповідальності. Для цих цілей доцільно формувати управлінську звітність з деталізацією таких витрат, щоб забезпечити керівництво підприємства повною та структурованою інформацією для прийняття ефективних рішень щодо їх оптимізації. Така звітність дозволить визначити основні статті витрат, оцінити їх вплив на фінансові результати та виявити можливості для їх скорочення.

10. Метою аналізу операційних витрат є виявлення резервів для їх оптимізації, забезпечення ефективного використання ресурсів та підвищення фінансової результативності суб'єкта господарювання.

11. Основну частку в операційних витратах у ТОВ «Пуск і наладка» складає собівартість реалізованої продукції: 79,2 % у 2022 р. та 69,4 % у 2023 р. Собівартість реалізованої продукції у 2023 р. знизилася у порівнянні з 2022 р. на 1822,7 тис. грн (або на 31,8 %) та склала 3916 тис. грн. Така ситуація склалася через скорочення обсягів реалізації продукції у зв'язку зі складною економічною ситуацією в країні. Якщо врахувати значні інфляційні процеси за цей період, то обсяги виробництва зазнали досить значного зниження.

12. Адміністративні витрати та витрати на збут склали у 2023 р. відповідно 23,5 % та 5,1 % від усіх витрат операційної діяльності, а їх абсолютне значення за 2022-2023 рр. зросло відповідно на 223,2 тис. грн та 20,2 тис. грн.

13. В собівартості реалізованої продукції на досліджуваному підприємстві у 2023 р. найбільшу частку займали прямі матеріальні витрати, що склали 65,4 % виробничих витрат, та прямі витрати на оплату праці – 19,5 %. Саме тому підприємству необхідно деталізувати структуру прямих матеріальних витрат в калькулюванні продукції, щоб виявити резерви зниження таких витрат. Стосовно абсолютної величини прямих виробничих витрат, то вони у 2023 р. в порівнянні з 2022 р. знизилися за усіма статтями. Загальновиробничі витрати зросли на 12 %. Такий ріст зумовили, насамперед, інфляційні процеси в країні.

14. Раціональна організація аналітичного обліку адміністративних витрат, витрат на збут ті інших витрат операційної діяльності відіграє ключову роль у їхньому аналізі. Вона забезпечує деталізовану інформацію про структуру, обсяги та напрями використання таких витрат, що дозволяє оцінити їхній вплив на фінансові результати підприємства. Деталізований облік сприяє виявленню резервів для оптимізації витрат і підвищенню ефективності операційної діяльності.

15. Рентабельність діяльності у ТОВ «Пуск і наладка» у 2022-2023 рр. знизилася у 2023 р на 2,2 пункти та становила 2,9 %. Рентабельність виробництва, на відміну від рентабельності діяльності, зросла у 2023 р., порівняно з 2022 р., на 16% %. Рентабельність витрат у ТОВ «Пуск і наладка» у 2022-2023 рр. була досить низькою, а у 2023 р. знизилася до 0,9 %. Хоча повна собівартість продукції знизилася за цей період на 1600,1 тис. грн, проте така зміна головним чином зумовлена зниженням обсягів реалізації, при цьому чистий прибуток знизився на 1730 тис. грн. Підприємству необхідно акцентувати увагу на пошуках ринків збуту та розширенні клієнтської бази.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бержанір І. А. Витрати підприємства: сутність та особливості управління в сучасних умовах. *Sustainable socio-economic development journal*. 2023. Vol. 1, no. 1-2. С. 35-41.
2. Бержанір І. А., Гвоздеї Н. І., Улянич Ю. В. Рентабельність як основний показник оцінки діяльності підприємства. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2015. № 1(2). С. 58-62.
3. Височан О.С., Литвиненко Н.О. Проблематика аналітичного опрацювання облікових даних щодо адміністративних витрат підприємства. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2019. Т. 24, Вип. 5. С. 128-133.
4. Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності у 2012–2022 роках. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>
5. Гавриш О. М., Порсюрора І. П. Методичні аспекти розрахунку показників рентабельності суб'єкта малого підприємництва. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2021. Вип. 2. С. 24-30.
6. Германенко Л. Обґрунтування використання методів обліку витрат та калькулювання в економічних реаліях. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2015. Вип. 40(1). С. 134-140.
7. Глушач Ю. Методичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у вітчизняній та зарубіжній обліковій практиці. *Економіка та суспільство*. 2021. № 29. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/587/563>
8. Голов С. Ф. Управлінський облік. Київ: Центр учбової літератури. 2018.
9. Дерій В. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 154-160.

10. Дерій В.А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат. *Облік і фінанси*. 2013. № 4 (62). С. 20-23.
11. Добрунік Т. П. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами операційної діяльності аграрних підприємств. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2019. № 6. С. 30-52.
12. Досій Т.І. Методика аналізу витрат на виробництво та її удосконалення в сучасних умовах господарювання. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. Економічні науки. 2012. №. 2. С. 356–360.
13. Дутчак І. Б., Фадєєва І. Г., Шеверя Я. В. Дослідження моделей управлінського обліку для оптимізації витрат на виробничих підприємствах. *Ефективна економіка*. 2024. № 6. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2024_6_4
14. Жиліна Ю. П. Формування обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами підприємства. *Економіка і регіон*. 2022. № 2. С. 120-124.
15. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: Монографія. Тернопіль: Екон. думка, 2006. 336 с.
16. Задорожний З.-М. В. Проблемні аспекти обліку збитків вітчизняних підприємств, зумовлених військовою агресією росії проти України. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: мат. VII Міжн. наук.-практ. конф. (26-27 вересня 2024 р., м. Тернопіль). Том 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 87-90.
17. Задорожний З.-М., Омецінська І. Внутрішньогосподарська звітність у системі управління підприємством. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Вип. 4. С. 169–184. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.04.169>.
18. Задорожний З.-М.В., Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Обліково-інформаційне забезпечення реорганізаційних процесів у надзвичайних умовах. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2020. Том 2. № 33. С. 139-148.

19. Задорожний З.-М.В., Муравський В.В., Семанюк В.З., Омецінська І.Я. Управлінський облік: навч. посіб. Тернопіль: ВПЦ «Університетська думка», 2023. 293 с.
20. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/ed20240903#Text>
21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291.
22. Іщенко Я. П., Вишинська А. Ю. Сутність і класифікація витрат основного виробництва у молочному скотарстві. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2023. № 2. С. 73-89.
23. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз: теорія і практика :підручник. Львів, 2006. 428 с.
24. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Випуск 4. С. 99-103.
25. Колісник О. П., Суходольська Д. В. Використання сучасних методів обліку витрат на виробництво для підвищення ефективності управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2023. № 11. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2023_11_70
26. Кравченко О.В., Леоненко К.О. Проблеми організації обліку витрат виробництва. *Інфраструктура ринку*. 2018. Випуск 25. С. 841-846.
27. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Денчук П.Н. [та ін.]. Фінансовий облік: підручник: 3-тє вид. Тернопіль: ЗУНУ, 2023. 488 с.
28. Кундицький О. О., Горинь М. О., Мисак Г. І.. Економічна сутність, класифікація та завдання обліку витрат виробництва у сільському господарстві. *Ефективна економіка*. 2023. № 4. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2023_4_9

29. Левицька С.О. Інформаційне забезпечення системи бухгалтерського обліку. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2009. Вип. 3(47). Ч. 1. С. 367–372.
30. Максименко Д.В., Перевузнник Т.М. Аналіз витрат підприємства на виробництво продукції. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2017. Випуск 23 (18). С. 204–209.
31. Маркіна І. А., Вороніна В. Л., Рудич А. І. Теоретичні основи управління витратами підприємства. *Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво*. 2020. № 4. С. 140-147.
32. Маркус О. Застосування ABC-костингу при калькулюванні собівартості продукції/ *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2015. № 1. С. 64-71.
33. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція) / затверджено Наказом Мінрегіонбуду від 31.12.2010 р. №573 URL: <http://httpm.ua/show/2cid08543.htmls://dtkr.co>
34. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджено наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
35. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text
36. Мінаєв Д., Раделицький Ю. Класифікація витрат агродіяльності з позиції обліку і контролю в умовах використання геоінформаційних технологій. *Вісник Економіки*. 2023. № 3. С. 97–114.
37. Назаренко Т. П., Франчук І. Б., Вітер С. А. Методичні аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції. *Економіка та держава*. 2021. № 7. С. 83–89.
38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
40. Омецінська І. Особливості формування витрат операційної діяльності за елементами. *Вісник економіки*. 2022. Вип. 4. С. 159–174.
41. Отенко В.І., Іванієнко В.В. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. Харків, 2015. 344 с.
42. Павелко О. В. Вплив принципу нарахування та відповідності доходів і витрат на методику обліку кредитних операцій банків. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. Випуск 16. С. 389-395.
43. Пилипенко К. А., Рунчева Н. В. Особливості автоматизації обліку загальновиробничих та адміністративних витрат підприємства. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2023. № 1. С. 82-85.
44. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20141108#Text>
45. Подмешальська Ю. В., Степаненко В. А. Облік витрат на збут. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 24. С. 31-35.
46. Прокопович Л. Б., Шинкаренко А. В. Організація внутрішнього контролю адміністративних витрат підприємства. *Молодий вчений*. 2017. № 10. С. 1021-1025.
47. Скрипник М.І. Позамовний та попроцесний методи калькулювання собівартості продукції: переваги та недоліки. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2011. Випуск 8 (29). Ч. 1. С. 412-424.
48. Слепцова Л.П. Економіко-математичне моделювання оптимізації виробничих витрат у садівництві. *Вісник аграрної науки*. 2023. №2 (839). С. 72–77.
49. Степаненко О. І., Павловська Х. Ю. Аналіз рентабельності підприємства та шляхи її підвищення в умовах економічної нестабільності. *Причорноморські економічні студії*. 2022. Вип. 75. С. 93-101.

50. Терещенко Е. Ю., Стояненко І. В., Варава В. С. Особливості методичного підходу до аналізу витрат підприємства. *Проблеми сучасних трансформацій*. Серія: економіка та управління / Економіка та управління підприємствами (за видами діяльності). 2022. № 6. URL: <https://reicst.com.ua/pmt/article/view/2022-6-04-02/2022-6-04-02>
51. Фокін О. К. Загальні положення аналізу витрат виробництва промислового підприємства. *Економічний простір*. 2019. № 148. С. 144-156.
52. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. Житомир: ЖІТІ, 2002. 647 с.
53. Шерер І. Л., Белінська О. В. Сучасні підходи до організації обліку витрат на збут та маркетинг торговельного підприємства. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2019. № 7-8. С. 162-174.
54. Яценко В. Ф. Класифікація систем обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. *Таврійський науковий вісник*. Серія : Економіка. 2020. Вип. 2. С. 268-273.
55. Kovtunenکو Yu.V. Economic analysis and its importance in the management of enterprise. *Економіка: реалії часу*. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2017/No1/80.pdf>
56. Zadorozhnyi Z.-M., Muravskyi V., Shevchuk O. The accounting system as the basis for organising enterprise cybersecurity. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*. 2020. № 3. P. 149-157.