

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ**

ТЕРЕШКО Юрій Олександрович

ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ ПЕРІОДУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав студент групи ОПДм-21
Терешко Ю. О.

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

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку витрат періоду операційної діяльності.....	6
1.1. Економічна сутність витрат та нормативно-правове регулювання їх обліку.....	6
1.2. Визнання, оцінка та класифікація витрат періоду операційної діяльності.....	13
Висновки до розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. Облік витрат періоду операційної діяльності.....	23
2.1. Облік адміністративних витрат.....	23
2.2. Методика та організація обліку витрат на збут.....	30
2.3. Облік інших витрат операційної діяльності та відображення інформації про витрати періоду операційної діяльності у звітності.....	37
Висновки до розділу 2.....	43
Розділ. 3. Аналіз витрат періоду операційної діяльності.....	45
3.1. Організація аналізу витрат періоду.....	45
3.2. Аналіз структури витрат періоду та їх вплив на ефективність діяльності підприємства.....	50
Висновки до розділу 3.....	56
Висновки.....	58
Перелік використаних джерел.....	62
Додатки.....	68

ВСТУП

Актуальність. Сучасні складні умови функціонування суб'єктів господарювання, зумовлені воєнним діями, високою конкуренцією, коливанням валютних курсів, інфляцією, глобальними викликами, роблять необхідним постійний контроль за витратами та пошук шляхів їх оптимізації для збереження економічної стабільності підприємств навіть в умовах значних ризиків діяльності.

Облік і аналіз витрат періоду операційної діяльності є важливою складовою в управлінні підприємством, оскільки ефективне управління витратами має суттєвий вплив на фінансові результати та конкурентоспроможність бізнесу. В умовах постійних змін у зовнішньому середовищі, підприємства змушені ретельно та оперативно стежити за витрачанням ресурсів та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Адміністративні, збутові та інші витрати операційної діяльності можуть значно впливати на прибутковість бізнесу, ціноутворення, стратегію розвитку. Коректний облік та оперативний аналіз витрат періоду дозволяє керівництву своєчасно реагувати на зовнішні та внутрішні виклики, виявляти відхилення від запланованих показників, коригувати бізнес-процеси. У зв'язку з цим удосконалення обліку та аналізу витрат періоду є важливим інструментом для досягнення поточного та довгострокового успіху й зростання прибутковості бізнесу.

Вищенаведену ділянку обліку вивчало цілий ряд вчених, серед яких: Н. Андрющенко, З. Задорожний, О. Варченко, О. Височан, В. Дерій, М. Іщенко, Л. Нападовська, І. Омецінська, М. Скрипник, О. Шевчук, Л. Ющишина, ін. Водночас сучасні виклики замолюють необхідність подальшого удосконалення інформаційного забезпечення для системи управління витратами періоду.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження та удосконалення обліку й аналізу, як важливих інструментів для формування інформаційної бази для системи управління витратами періоду.

Досягнення мети забезпечене вирішенням таких завдань:

- окреслити сутність, визнання та оцінку витрат періоду операційної діяльності;
- покращити їх класифікацію для формування деталізованої інформації для управління;
- удосконалити синтетичний та аналітичний облік витрат періоду за видами;
- визначити переваги і недоліки форм звітної інформації для таких витрат;
- визначити організаційні та методичні положення щодо аналізу витрат періоду.

Об’єктом дослідження виступають господарські процеси, що призводять до утворення витрат в суб’єктів господарювання.

Предмет дослідження – організація та методика обліково-аналітичної системи витрат періоду операційної діяльності у ТОВ «Компанія «Газпостач».

Методи дослідження. Поставлені мета і завдання були досягнуті через використання як загальнонаукових, так і специфічних методів, зокрема використовувались: методи порівняння, системного аналізу, групування, відносних величин, абстрагування, інтерпретації, а також статистичні, графічні, моделювання, факторного аналізу.

Інформаційною основою дослідження були офіційні нормативні документи, наукові публікації з досліджуваної ділянки обліку й аналізу, дані з фінансових звітів і внутрішніх облікових документів підприємства, а також сучасні електронні ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в покращенні обліку й аналізу витрат періоду операційної діяльності суб’єкта господарювання, а саме:

- визначено доцільність розмежування понять «витрати» і «затрати» в системі фінансового та управлінського обліку.
- рекомендовано критерії класифікації витрат періоду, що сприятиме їх деталізації та допомагатиме ідентифікувати важливі для прийняття рішень витрати,
- розроблено відомість обліку витрат на збут;

- рекомендовано розподіл адміністративних витрат за рівнями управління, а також відкриття трьох субрахунків: 921 «Витрати на утримання адміністративного персоналу», 922 «Витрати на утримання адміністративної інфраструктури» та 923 «Інші адміністративні витрати»;

- запропоновано витрати на збут деталізувати за чотирьома субрахунками: 931 «Транспортування та зберігання продукції», 932 «Утримання персоналу, що забезпечує збут», 933 «Маркетингові та рекламні витрати» і 934 «Гарантійний ремонт»;

- визначено перелік господарських операцій, для обліку яких доцільно використовувати рахунок 94;

- дано пропозиції щодо відображення витрат періоду в управлінських та фінансових звітах;

- описано організацію і методику аналізу такого роду витрат.

Практичне значення роботи полягає в тому, що результати дослідження можуть бути використані для вдосконалення інформаційного забезпечення управління витратами періоду на підприємствах різних галузей (в тому числі у ТОВ «Компанія «Газпостач») для покращення ефективності їх діяльності, стабільного розвитку та зростання конкурентоспроможності.

Апробація результатів дослідження. За результатами виконаної кваліфікаційної роботи опубліковано наукові публікації на теми «Особливості обліку адміністративних та збутових витрат» (Тернопіль, 2024 р.) й «Економічна сутність та класифікація витрат періоду операційної діяльності» (Тернопіль, 2024 р.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПЕРІОДУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Економічна сутність витрат та нормативно-правове регулювання їх обліку

Витрати є ключовим елементом економічної діяльності суб'єктів господарювання, який відображає використання ресурсів для досягнення певних цілей підприємницької діяльності. Вони є обов'язковою складовою будь-якого бізнес-процесу чи виробничої діяльності. Економічна сутність витрат полягає у відображенні обсягу ресурсів, витрачених на створення продукції, виконання робіт чи реалізацію інвестиційних проєктів. Аналіз витрат допомагає визначити ефективність використання ресурсів і шукати шляхи їх оптимізації.

Управління витратами є важливим аспектом забезпечення конкурентоспроможності підприємства. Воно передбачає прогнозування, планування та контроль їх величини. Витрати впливають на формування собівартості продукції, а відтак і на кінцевий прибуток. Економічна ефективність підприємства залежить від здатності контролювати витрати та мінімізувати їх без шкоди якості продукту, що виготовляється.

Сучасні підприємства використовують різні інструменти управління та аналізу витрат. Зменшення витрат без втрати якості продукції є одним із найважливіших завдань стратегічного менеджменту. Оптимізація витрат сприяє стійкому розвитку суб'єктів підприємництва та підвищенню її фінансової стабільності. Управління витратами суб'єкта господарювання можна інтерпретувати у двох вимірах: з одного боку як механізм, з іншого – як організаційну структуру. Тобто управління означає сукупність дій, спрямованих на регулювання функціонування будь-якої системи або суб'єкта

господарювання загалом. Також система управління включає персонал, яких реалізує ці дії.

За сучасних умов головна мета функціонування системи управління витратами полягає в наступному: пошук найбільш раціональних способів визначення вартості, яку споживач готовий сплатити за конкретний продукт; оптимізація витрат в розрізі видів діяльності на основі облікової інформації; формування асортиментної політики; забезпечення оптимізації фінансових показників, на які впливає обсяг витрат, через збільшення рентабельності; ухвалення зважені управлінських рішень як для поточного, так і стратегічного розвитку суб'єкта підприємництва.

Інформацію про витрати суб'єкта підприємництва продукує система бухгалтерського обліку. Саме завдяки їй управлінський персонал приймає обґрунтовані рішення, адже вони ухвалюються на основі достовірних даних облікової системи. Виходячи з цього, обліковий персонал повинен узгоджувати потреби зовнішніх користувачів та управлінського персоналу та формувати таку інформацію, яка б була корисною для цих суб'єктів.

Витрати є категорією економічною, яка має свій розвиток, що бере початок з формування економічної думки. Історія розвитку концепції витрат сягає античних часів, коли витрати асоціювалися із споживанням ресурсів для виробництва і торгівлі. У період індустріальної революції витрати набули більш формалізованого вигляду, ставши основою для калькулювання собівартості продукції. У XX столітті саме удосконалення управлінського обліку сприяло розвитку та детальному аналізу витрат, їх класифікації та впровадженню систем управління для підвищення ефективності бізнесу.

Н. С. Андрющенко розкрив етапи формування знання щодо витрат, а саме: «... перший етап – формування публічної звітності про витрати, процес спостереження, ведення обліку та здійснення контролю витрат на господарському і державному рівнях; другий етап – перші дослідження щодо сутності поняття витрат, виникнення теорій витрат; третій етап – використання математичних методів у теорії, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат

як об'єкту обліку і контролю; четвертий етап – виникнення сучасного напрямку дослідження – управління витратами» [3].

З точки зору бухгалтерського обліку, витрати фіксуються в момент їх виникнення для об'єктивного відображення фінансового стану підприємства. Облік витрат в Україні регулюється Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [35]. Окремі аспекти обліку витрат представлені і в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [34].

З облікової точки зору «витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [34].

Міжнародних стандартах також представлено трактування поняття «Витрати»: «це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам капіталу» [30].

В табл. 1.1 визначено трактування такого поняття в науковій літературі.

Таблиця 1.1

Трактування поняття «витрати» науковцями

Вчений	Дефініція «витрати»
1	2
Задорожний З.-М. В.	«Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)» [15]
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» [13]

Продовж. табл. 1.1

1	2
«Чорна М.В., Смірнова П.В., Бугріменко Р.М.» [55]	«За своєю сутністю витрати – це виражені в грошовій формі затрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів тощо) під час виробництва і реалізації продукції» [55, с. 7]
Цал-Цалко Ю.	«Витрати - 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» [7]
Скрипник М.І.	«Витрати як економічна категорія – це грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта» [47, с. 164]
Андросенко О.О.	«Витрат на виробництво: це вартість використаних ресурсів на виготовлення готових виробів найбільш економічно вигідними методами з дотриманням такої технології виробництва, яка одночасно забезпечує оптимальну величину витрат для отримання прибутку та максимально можливу споживчу цінність готового продукту» [2, с. 125].

Таким чином, науковці висвітлюють поняття «витрати» з двох позицій: і як облікова, і як економічна категорії. З облікової позиції визначення витрат наближене до трактування в облікових стандартах. Як економічна категорія витрати передбачають витрату певних видів ресурсів у діяльності суб'єктів господарювання.

Аналіз законодавчих та нормативних документів і сучасних наукових джерел у сфері теорії та практики обліку та управління витратами дозволяє виявити ключові тенденції у формуванні сучасних підходів, зокрема наявність дискусійного питання щодо застосування термінів «витрати» і «затрати». Науковці наразі інтерпретують ці поняття з трьох основних точок зору: застосовують виключно термін «витрати»; інтегрують обидва терміни в один

концепт; виділяють специфічні характеристики для кожного з цих термінів. Важливо зазначити, що у законодавстві і нормативно-правових актах термін «затрати» формально не закріплено. Чимало вчених-економістів віддають перевагу використанню саме терміну «витрати» як більш універсального. Водночас, у практичній діяльності багатьох підприємств обидва поняття можуть вживатися взаємозамінно, що іноді спричиняє плутанину при розумінні фінансового результату управління, які не є фахівцями з бухгалтерського обліку. Тому необхідним є чітке розмежування цих термінів для уникнення неоднозначності та гармонізації підходів в економічній теорії, обліковій науці та практиці.

Л. В. Нападовська пропонує «затрати пов'язувати з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг), а витрати – зі зменшенням економічної доцільності протягом планового періоду або зі збільшенням поточних зобов'язань підприємства» [33].

Сопко В. В. вказує, що «витрати – процес перетворення грошей на ресурси діяльності, а затрати – це загальноекономічне поняття, що характеризує використання різних за своїм характером і властивостями речовин і сил природи у процесі господарювання» [48, с. 241].

Задорожний З.-М.В. наголошує, що «витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Затрати – це грошовий вираз матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, використаних у процесі такої діяльності з метою отримання економічної вигоди за винятком оплати рахунків постачальників, різних кредиторів за отримані виробничі запаси, товари, послуги, перераховані авансові платежі тощо» [15].

На нашу думку, розмежування таких понять є важливим для систем фінансового та управлінського обліку. Так як облікові стандарти регулюють фінансовий облік і звітність, тому використовується в нормативних документах термін «витрати». Витрачені ресурси на виробництво продукції, яка не є

реалізованою, відображається у звітності у складі активів, як готова продукція, незавершене виробництво тощо. В системі управлінського обліку досліджують витрати в різних розрізах для формування собівартості продукції (виробничої, повної тощо). Дані управлінського обліку направлені на оцінку господарських операцій, прийняття різних управлінських рішень, вивчення інформаційних потреб менеджерів. Тому в цій системі застосовують і поняття «витрати», і «затрати».

Так як витрати періоду зумовлюють зменшення власного капіталу у період їх виникнення, тому для такої категорії слід застосовувати термін «витрати». Для формування собівартості продукції застосовують поняття «витрати» і «затрати» (в управлінському обліку) в залежності від того чи продукція виготовляється чи вже реалізована.

Система регулювання бухгалтерського обліку структурована в розрізі чотирьох основних рівнів:

- перший рівень охоплює базові нормативно-правові документи, такі як закони, кодекси, укази президента та постанови уряду;
- другий рівень представлений національними та міжнародними положеннями, що визначають основні принципи обліку;
- третій рівень включає рекомендації, методичні вказівки та інструкції, які спрямовують практичне застосування облікових норм;
- четвертий рівень включає внутрішні робочі документи суб'єктів господарювання, які розробляються з урахуванням специфіки його діяльності.

В. А. Дерій розподіляє різні рівні нормативного регулювання облікової системи: «міжнародні або континентальні (МСФЗ, Директиви ЄС); загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента України, КМУ, ВРУ); загальнооблікові (акти Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, НБУ, Державного казначейства України, Державної фіскальної служби України); галузеві (відомчі) (акти профільних міністерств та відомств); регіональні (нормативно-правові акти обласних і районних

державних управлінь, служб, відділів, груп); внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові)» [13, с. 80].

Як уже вказувалось вище, основними документами, які регулюють облік витрат, в тому числі витрат періоду є:

«Податковий кодекс України» [42];

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [19];

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [30];

МСБО 2 «Запаси» [30];

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [34];

НП(С)БО 16 «Витрати» [35];

«Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» [21];

«Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості» [29];

«Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт» [28].

Дотримання положень нормативно-правових актів є ключовим для формування достовірного та прозорого обліку витрат. Це дозволяє підприємствам діяти у правовому полі та уникати фінансових і юридичних ризиків через порушення встановлених правил. Дотримання нормативних положень у веденні обліку витрат важливо для формування об'єктивної інформації для системи управління, що спрятиме обґрунтованому плануванню діяльності та ефективному використанню ресурсів підприємства. Відповідність ведення обліку нормативним вимогам сприяє формуванню точних даних у фінансовій звітності, які необхідні для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Крім того, регульований облік витрат забезпечує уніфікованість підходів, що важливо для порівняння діяльності різних суб'єктів господарювання. Виконання законодавчих вимог підвищує довіру з боку інвесторів, партнерів і державних органів, сприяючи стабільності бізнесу.

1.2. Визнання, оцінка та класифікація витрат періоду операційної діяльності

Міжнародні підходи до обліку витрат спрямовані на підвищення достовірності фінансової звітності, що є важливим для залучення інвесторів, оцінки кредитоспроможності суб'єкта господарювання та формування його конкурентоспроможності на глобальному ринку. У міжнародній практиці визнання та оцінка витрат є важливим аспектом формування фінансової звітності, правильне застосування яких забезпечує прозорість і порівнянність економічних показників підприємств різних галузей, регіонів, країн. Основою для регулювання цього процесу є МСФЗ та МСБО, які визначають принципи, що сприяють єдності підходів у визнанні витрат.

Визнання витрат за МСБО ґрунтується на концептуальній основі, яка визначає загальні принципи формування фінансової звітності. Згідно з МСБО, витрати визнаються в тих випадках, коли вони призводять до зменшення економічних вигод, що проявляється у зменшенні активів або збільшенні зобов'язань, і це може бути достовірно оцінено. Операційні витрати (включаючи собівартість реалізованої продукції), такі як заробітна плата, витрачені матеріальні цінності тощо, визнаються у звіті про прибутки і збитки у період їхнього виникнення. Капітальні витрати, які пов'язані з довгостроковими активами, визнаються витратами періодично протягом тривалого періоду через амортизацію.

Єдиний підхід в міжнародній практиці до визнання витрат дозволяє створювати прозорі й порівнювані фінансові звіти, підвищуючи довіру з боку контрагентів.

В Україні відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [35] аналогічно як і в міжнародній практиці «витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути

достовірно оцінені» [35]. Визнання витрат також передбачає обов'язкову наявність підтверджуючої документації для їх підтвердження.

«Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені» [35]. Тобто ключовим принципом і в міжнародній, і в українській практиці суб'єктів підприємництва є відповідність витрат отриманим доходам. Це означає, що витрати визнаються в тому самому періоді, в якому виникають доходи, з якими вони безпосередньо пов'язані. Наприклад, вартість матеріалів для виробництва продукції, відноситься до витрат того періоду, коли продукція, виготовлена з їх використанням, була реалізована і принесла дохід.

Якщо сформовані витрати прямо не відносяться до доходу конкретного звітного періоду, тоді їх відображають у звітності в періоді їх понесення. Саме такими є витрати періоду. Вони обліковуються у звітності в тому звітному періоді, в якому виникли.

Слід зауважити, що витрати визнаються в тих періодах, коли вони були понесені, незалежно від фактичного руху грошових коштів. Це відповідає принципу нарахування, який передбачений і міжнародними, і національними стандартами обліку. Застосування вказаного принципу забезпечує коректний облік зобов'язань і витрат, дозволяючи відображати реальну фінансову ситуацію підприємства.

Оцінка витрат у міжнародній практиці здійснюється за різними методами (в залежності від способу формування витрат), такими як історична собівартість, поточна вартість, справедлива вартість тощо. Вибір методу залежить від характеру витрат і їхньої ролі в діяльності суб'єкта підприємництва. Наприклад, витрати на основні засоби, як правило, оцінюються за їхньою первісною вартістю з урахуванням амортизації, тоді як запаси можуть оцінюватися за методом ФІФО або середньозваженої вартості. Крім того, якщо актив приносить економічну вигоду протягом декількох облікових періодів, витрати визнаються через поступове списання його вартості (наприклад, у формі зносу) на відповідні звітні періоди.

Важливим також є відокремлення операційних і капітальних витрат. Як уже зазначалось, операційні витрати визнаються у тому звітному періоді, коли вони були понесені, тоді як капітальні – відносяться на відповідні періоди через амортизацію.

Не визнаються витратами та не включаються до звіту про фінансові результати:

- авансові платежі за придбання запасів чи виконання робіт;
- відображені витрати як зменшення власного капіталу згідно з НП(С)БО;
- виплати за договорами комісії чи іншими подібними угодами на користь принципала, комітента та ін.;
- сплата основної суми отриманих кредитів або позик.
- облікова вартість іноземних валют;
- інші зменшення активів або утворення зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання витрат, наведених в НП(С)БО 16 «Витрати» [35].

Важливим інструментом для ефективного управління використанням ресурсів підприємством є формування деталізованої інформації про витрати через їх класифікацію в обліковій системі. Класифікація витрат дозволяє структурувати інформацію про витрати, що сприяє в подальшому прийняттю правильних і обґрунтованих рішень щодо діяльності суб'єкта господарювання. Завдяки чіткій класифікації підприємства можуть легше оцінювати ефективність різних процесів і виявляти джерела втрат. Це також допомагає прийняттю управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію витрат і підвищення загальної ефективності бізнесу. Правильна класифікація забезпечує прозорість фінансової звітності та її відповідність вимогам облікових стандартів.

Відповідно до «МСБО» [30] 1 витрати класифікуються за їх характером або функцією. Це дозволяє чітко визначити структуру операційних витрат та виокремити операційні, фінансові, інвестиційні витрати.

В українській фінансовій звітності витрати представлені в розрізі видів діяльності, з деталізацією операційних витрат за видами, та елементів витрат. В

науковій літературі розкрита досить значна кількість критеріїв класифікації витрат, так як цього вимагає система управління витратами. Управлінський облік передбачає формування конфіденційної інформації, яка направлена для використання лише управлінським персоналом суб'єкта господарювання, тому виділення різних підходів до структурування витрат буде цінним для управління та дозволить формувати обґрунтовані рішення як поточного, так і стратегічного характеру. Проте при цьому необхідно дотримуватися принципу «економічність», щоб понесені затрати на формування такої інформації не були вищими від того ефекту, який може принести її використання.

З.-М.В. Задорожний [17; 18], А. В. Мовчанюк [31], Л.В. Нападовська [33] як і більшість науковців виділяють три напрямки витрат в управлінському обліку: «класифікація витрат на визначення планової та фактичної собівартості продукції; класифікація витрат для цілей управління прибутком в ринкових умовах; класифікація витрат для ефективного контролю і регулювання» [31].

Маркіна І.А., Вороніна В.Л., Рудич А.І. у своїй науковій праці виділяють такі ознаки класифікації: «за способом перенесення вартості на продукцію, за видами продукції (робіт, послуг); за статтями калькуляції; за економічним змістом (елементами витрат); за місцем виникнення витрат; за календарними періодами; за функціями управління; в залежності від доцільності їх здійснення» [26, с. 143].

А. В. Мовчанюк пропонує класифікацію «за видами витрат, за відношенням до виробничого процесу, за способом перенесення вартості на продукцію, за споживанням ресурсів, за визначенням відношення до собівартості продукції, за відношенням до обсягу виробництва, залежно від прийняття рішень, за відношенням до виробництва додаткової одиниці продукції, за впливом на величину витрат, за відповідністю нормам, за результативністю витрачання, за можливістю здійснення контролю» [31].

М. В. Чорна, П. В. Смірнова, Р. М. Бугріменко [55] виокремлюють класифікацію витрат в межах десяти ознак: «за об'єктом формування, за методикою обчислення, за економічним змістом, за способом обчислення, за

можливістю впливу на величину витрат, за відношенням до обсягу виробництва, з огляду на очевидність і формальну визначеність, залежно від реакції витрат на певний варіант прийняття рішень, за зв'язком з виробничим процесом, залежно від того, яким чином враховуються витрати під час визначення фінансового результату (прибутку)» [55, с. 9].

Загалом витрат підприємства поділяють за видами діяльності. Саме така класифікація покладена в основу «Плану рахунків бухгалтерського обліку» [21] та формування «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» [34] (рис. 1.1).

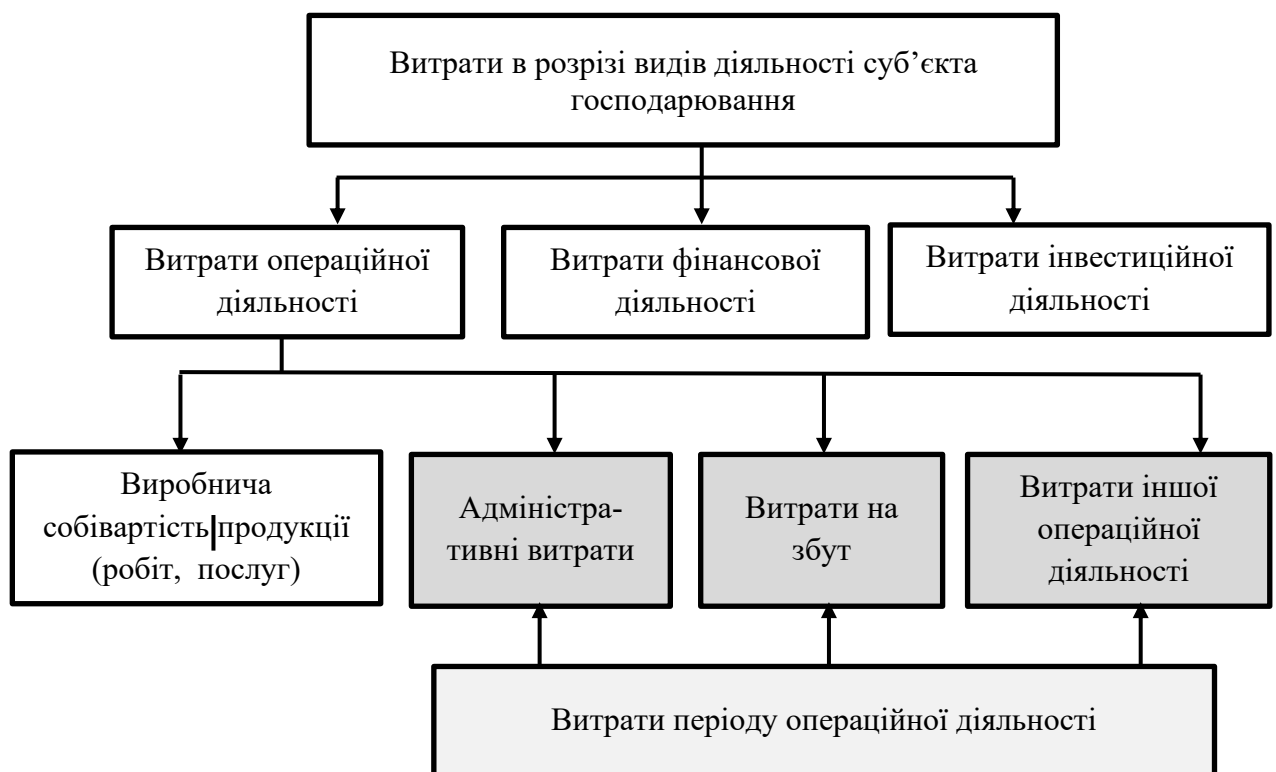


Рис. 1.1. Розподіл витрат в розрізі видів діяльності та місце витрат періоду операційної діяльності в їх структурі

Витрати періоду займають немалу частку в загальному обсязі витрат суб'єкта підприємництва. Витрати періоду операційної діяльності включають:

– «адміністративні витрати» [35];

- «витрати на збут» [35];
- «інші витрати операційної діяльності» [35].

Так як такі витрати не формують виробничу собівартість продукції, то окремі класифікаційні ознаки не доцільно застосовувати для їх деталізації. Водночас витрати періоду формують повну собівартість продукції, що потребує використання деяких класифікаційних ознак щодо розрахунку такого показника.

Витрати періоду слід класифікувати за такими ознаками (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація витрат періоду операційної діяльності

Класифікаційні ознаки витрат	Види витрат
Залежність від обсягу виробництва	постійні і змінні
За видами	елементи витрат
За можливістю контролю	контрольовані, неконтрольовані
За способом узагальнення	на одиницю продукції (при повній собівартості) Загальна сума витрат
За можливістю впливу на конкретне рішення	релевантні, нерелевантні
За можливістю контролю	контрольовані, неконтрольовані
За джерелом	грошові, негрошові
За локалізацією витрат	За місцями виникнення

В залежності від обсягу виробництва витрати періоду класифікуються на постійні і змінні. Постійні витрати залишаються незмінними незалежно від змін в обсязі виробництва протягом короткострокового періоду. Вони включають серед витрат періоду, наприклад, заробітну плату адміністративного персоналу, амортизацію будівлі офісу, витрати на оренду офісних приміщень тощо. Такі

витрати не залежать від кількості виготовленої продукції, але їх частка у повній собівартості одиниці продукції зменшується зі зростанням обсягів виробництва.

Змінні витрати, навпаки, змінюються пропорційно до обсягів виробництва. Вони включають серед витрат періоду, наприклад, тару для пакування продукції, комісійні винагороди менеджерам за збут продукції тощо. Таким чином, змінні витрати є гнучкими і безпосередньо пов'язані з динамікою виробничої діяльності.

Поділ витрат за елементами представлений у НП(С)БО 16 «Витрати», де визначено такі їх види: «матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизації, інші операційні витрати» [35]. Поділ витрат за елементами є важливим для деталізації витрат підприємства і розуміння їхнього складу. Матеріальні затрати зі сторони витрат періоду охоплюють вартість використаних матеріалів, палива, енергії та інших ресурсів, які використовуються для адміністративних та збутових потреб. Витрати на оплату праці як складової витрат періоду включають оплату основної та додаткової заробітної плати працівникам, які беруть участь в адміністративній та збутовій діяльності. Це ключовий елемент, що забезпечує мотивацію персоналу та підтримує функціонування підприємства. Відрахування на соціальні заходи охоплюють обов'язкові платежі, пов'язані із соціальним забезпеченням вищеназваних працівників. Ці витрати є обов'язковими відповідно до законодавства. Елемент «амортизація» в частині витрат періоду включає поступове списання вартості основних засобів та нематеріальних активів, що обслуговують управлінський персонал суб'єкта підприємництва, на витрати протягом періоду їхнього корисного використання. Амортизація дозволяє розподілити витрати на придбання довгострокових активів між кількома звітними періодами, що забезпечує точність фінансової звітності. До цієї категорії «інші операційні витрати» входять витрати, що не належать до інших елементів, але необхідні для операційної діяльності підприємства. Це можуть бути витрати на послуги сторонніх організацій, витрати на рекламу, страхування, транспортні послуги, зв'язок тощо. Такий поділ дозволяє

підприємству отримати повну картину структури витрат, що є необхідним для їх оптимізації та планування фінансової діяльності.

За способом узагальнення важливим є поділ витрат періоду на витрати, які відносяться на одиницю продукції, та загальна сума таких витрат. Визначення повної собівартості вимагає розподілу витрат періоду між видами продукції. За базу розподілу обирають той показник, який забезпечить найбільш обґрунтоване визначення повної собівартості.

За можливістю впливу на конкретне рішення витрати періоду поділяють на релевантні, нерелевантні. За можливістю контролю їх поділяють на контрольовані, неконтрольовані. За джерелом формування витрати періоду поділяють на грошові й негрошові.

За можливістю впливу на конкретне рішення витрати періоду поділяють на релевантні, нерелевантні». Релевантні витрати безпосередньо впливають на прийняття управлінських рішень у конкретній ситуації. Вони враховуються під час вибору між альтернативами рішеннями. Нерелевантні витрати які не змінюються від прийнятого рішення і, відповідно, не враховуються у процесі його вибору.

За можливістю контролю витрати періоду поділяють на контрольовані, неконтрольовані. Контрольовані витрати можуть бути змінені управлінцем певного рівня. На неконтрольовані витрати керівник певного рівня не має прямого впливу та не може впливати на їх величину.

За джерелом формування витрати періоду поділяють на грошові й негрошові. Грошові витрати супроводжуються фактичним рухом грошових коштів, наприклад, заробітна плата головному бухгалтеру. Ці витрати безпосередньо відображаються у касовій або банківській документації. Негрошові витрати впливають на зменшення фінансового результату, але не супроводжується грошовими витратами за це період (наприклад, амортизація).

Цінним для оптимізації і контролю витрат є їх поділ в залежності від локалізації, зокрема за місцями виникнення. Такий критерій визначає витрати залежно від структурних підрозділів та структури управління підприємства.

Групування витрат за адміністративними відділами, логістичними підрозділами тощо дозволяє контролювати витрати окремих підрозділів, оцінювати їхню ефективність і виявляти джерела перевитрат.

Визначені критерії класифікації витрат періоду операційної діяльності дозволяють деталізувати їх та глибше їх аналізувати, оцінити вплив на прибутковість підприємства та обґрунтовано планувати діяльність суб'єкта підприємництва.

Висновки до розділу 1

1. Поняття «витрати» розглядається з двох позицій: і як облікова, і як економічна категорії. З облікової позиції визначення витрат наближене до трактування в облікових стандартах. Як економічна категорія, витрати передбачають витрату певних видів ресурсів у діяльності суб'єктів господарювання.

2. Для систем фінансового та управлінського обліку важливим є розмежування понять «витрати» і «затрати». Облікові стандарти регулюють фінансовий облік і звітність, при цьому в нормативних документах використовується термін «витрати». Витрачені ресурси на виробництво продукції, яка не є реалізованою, відображається у звітності у складі активів, зокрема як готова продукція, незавершене виробництво тощо. В системі управлінського обліку досліджують витрати в різних розрізах для формування собівартості продукції. Тому в цій системі доцільно застосовувати поняття і «витрати», і «затрати», щоб забезпечити інтеграцію фінансового та управлінського обліку. Так як витрати періоду зумовлюють зменшення власного капіталу у період їх виникнення, тому для такої категорії слід застосовувати термін «витрати».

3. Класифікація витрат є ключовим елементом ефективної системи управління, оскільки дозволяє структурувати витрати за різними ознаками для їх точнішого їх розуміння та аналізу. Витрати періоду операційної діяльності

доцільно класифікувати за такими критеріями: за можливістю контролю; способом узагальнення; залежність від обсягу виробництва; видами; можливістю впливу на конкретне рішення; можливістю контролю; джерелом формування; локалізацією витрат. Наведене структурування витрат сприятиме контролю за такого роду витратами, допомагатиме ідентифікувати важливі для прийняття рішень витрати, підвищуючи конкурентоспроможність і фінансову ефективність.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ ПЕРІОДУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Облік адміністративних витрат

Облік адміністративних витрат є важливою складовою фінансового менеджменту підприємства, оскільки ці витрати, з одного боку, забезпечують підтримку загального функціонування бізнесу, з іншого, - зменшують фінансовий результат. Сучасний етап розвитку обліку таких витрат взаємопов'язаний з розвитком менеджменту витрат, який є системою управління витратами, під яким розуміють комплексний процес обліку, контролю, аналізу та планування витрат суб'єкта господарювання з метою їх оптимізації, що дозволило б підвищувати ефективність використання ресурсів, загальну рентабельність діяльності, а також дозволило б залишатися підприємству конкурентоспроможним на ринку. Важливим аспектом менеджменту адміністративних витрат є постійний моніторинг їх рівня, а також розробка механізмів їхнього оптимального регулювання.

Ефективне управління адміністративними витратами неможливе без належного їх обліку, який повинен забезпечити максимально деталізованою інформацією про такі витрати для потреб системи управління. Адміністративні витрати класифікують як витрати періоду і їхній облік має відповідати принципу нарахування. Відсутність належного обліку цих витрат може призвести до помилок в розрахунку повної собівартості та фінансових результатів і, відповідно, до зниження ефективності управління.

Напрями удосконалення обліку адміністративних витрат у науковій літературі включають:

- теоретичні аспекти: вивчення сутності поняття адміністративних витрат, їх визнання і класифікація;

- аналітичний облік: удосконалення системи обліку через виділення субрахунків та аналітичних рахунків до рахунку 92 «Адміністративні витрати» [21] для забезпечення управлінських потреб;
- документальне оформлення: удосконалення первинної документації та облікових регістрів для забезпечення належного обліку вищеназваних витрат;
- розподіл витрат: розробка методики включення таких витрат до повної собівартості продукції з урахуванням взаємозв'язку їх з відповідним факторами змін;
- звітність: пошук напрямів покращення фінансової та управлінської звітності щодо адміністративних витрат;
- бюджетування: формування планових даних, які узгоджуються з обліковою інформацією за попередні періоди.

Ці напрями загалом сприяють розвитку методичних підходів до покращення обліку адміністративних витрат.

З позиції В. С. Адамовської та Є. В. Демченка «адміністративні витрати – це загальногосподарське зменшення обсягу матеріальних цінностей підприємства, зосереджене в межах апарату управління, що відбувається у ході господарської діяльності з метою забезпечення конструктивного керівництва такого підприємства задля отримання економічних вигід від понесених витрат» [1]. Дане визначення розкриває сутність адміністративних витрат. На нашу думку, для взаємозв'язку з визначення витрат з облікової позиції доцільно доцільно дане визначення доповнити словами «або збільшенням зобов'язань». В НП(С)БО 16 «Витрати» [35] під адміністративним витратами визнають «загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством» [35].

Ключовим кроком у впровадженні системи бухгалтерського обліку адміністративних витрат на підприємстві є розробка облікової політики. Облікова політика визначає правила й принципи ведення обліку, що мають забезпечувати прозорість і достовірність інформації, що формується на

підприємстві для відповідних користувачів. Облікова політика щодо адміністративних витрат включає вибір підходів до оцінки витрат, способів їх класифікації, робочого плану рахунків та методів розподілу для визначення повної собівартості. Крім того, вона повинна враховувати специфіку діяльності підприємства та адаптуватися до його поточних стратегічних цілей. Відповідальність за вибір оптимальних параметрів цієї політики значною мірою лежить на обліковому персоналі, який має розуміти та враховувати специфіку діяльності підприємства та структуру його управління, адже це впливає на точність управління витратами та прийняття ефективних рішень.

У міжнародній практиці облік адміністративних витрат регулюється відповідними МСФЗ. В Україні структуру та облік таких витрат розкрито в НП(С)БО 16 «Витрати» [35]. До таких витрат належать загальногосподарські витрати, які забезпечують функціонування управлінської складової підприємством, а саме:

- витрати на обслуговування необоротних активів (матеріальних та нематеріальних), які використовуються в загальногосподарських цілях, зокрема витрати на оренду, амортизацію, ремонти, опалення тощо;
- корпоративні витрати (наприклад, на організацію річних зборів акціонерів);
- оплата за юридичні, аудиторські чи інші послуги;
- витрати на судові спори;
- витрати на послуги банків;
- витрати на утримання адміністративного персоналу (заробітна плата, відрядження, ЄСВ тощо);
- податки та збори;
- страхування майна та діяльності;
- витрати на зв'язок;
- витрати, пов'язані з операціями з валютою, та ін.

Показники економічної та фінансової ефективності будь-якого підприємства наряду залежать від рівня адміністративних витрат, а проблема їх обліку вимагає постійного його удосконалення, виходячи з умов сьогодення. постійно важливою. В деякій мірі вирішити це завдання допомагає обґрунтована деталізація таких витрат в розрізі відповідних статей, що є найбільш поширеними у підприємства, та групування їх на відповідних субрахунках до рахунків 92 «Адміністративні витрати» [21].

При структуруванні адміністративних витрат основну увагу слід приділити місцям виникнення таких витрат. На підприємствах усю структуру управління можна згрупувати у три рівні: вищий, середній, нижчий. Виходячи з цього, враховуються відповідні категорії адміністративних витрат, що виникають на кожному рівні управління, а це впливає на виділення субрахунків і аналітичних рахунків до такого виду витрат. На вищому рівні виділяють адміністративні витрати, пов'язані з діяльністю керівництва підприємства, зокрема: заробітна плата топменеджерів, оренда офісів, утримання ради директорів, професійні консультації, аудит, а також витрати на стратегічне планування. Витрати середнього рівня управління включають витрати на роботу функціональних підрозділів підприємства (фінансового відділу, відділу кадрів тощо), а саме: утримання адміністративного персоналу цього рівня, основних засобів, програмного забезпечення для управлінських функцій, а також витрати на поточне управління операційними процесами. Нижчий рівень управління передбачає витрати, пов'язані з безпосереднім контролем і організацією бізнес-процесів (утримання менеджерів нижньої ланки, забезпечення технічними засобами, витрати на комунікацію між виробничими ланками).

Науковці пропонують різні варіанти субрахунків до рахунку 92 «Адміністративні витрати» [21].

В. С. Адамовська пропонує виділяти такі субрахунки: «921 Загальні корпоративні витрати; 922 Витрати апарату управління та службові відрядження, 923 Витрати на основні засоби та інші необоротні матеріальні

активи, 924 Фінансово-юридичні витрати, 925 Інші адміністративні витрати» [1].

Даценко Г. В. Кудирко О. М. таким чином групують адміністративні витрати: «I. Обов'язкові адміністративні витрати (субрахунок 921); II. Адміністративні витрати, які обслуговують основну діяльність (субрахунок 922); III. Адміністративні витрати, додатково обслуговуючі основну діяльність (субрахунок 923); IV. Трансакційні витрати (субрахунок 924); V. Інші адміністративні витрати (субрахунок 925)» [12, с. 72].

«Височан О.С. та Литвиненко Н.О.» [10] пропонують таке групування витрат: «921 Матеріальні адміністративні витрати; 922 Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу та іншого загальногосподарського персоналу; 923 Відрахування на соціальні заходи в частині адміністративних витрат; 924 Амортизація необоротних активів загальногосподарського призначення; 925 Витрати, пов'язані з отримання банківських послуг; 926 Витрати, пов'язані з отриманням послуг інших сторонніх організацій; 927 Операційні податки; 928 Інші адміністративні витрати» [10, с. 130].

Загалом структура рахунку 92 «Адміністративні витрати» [20] має вигляд (рис. 2.1).

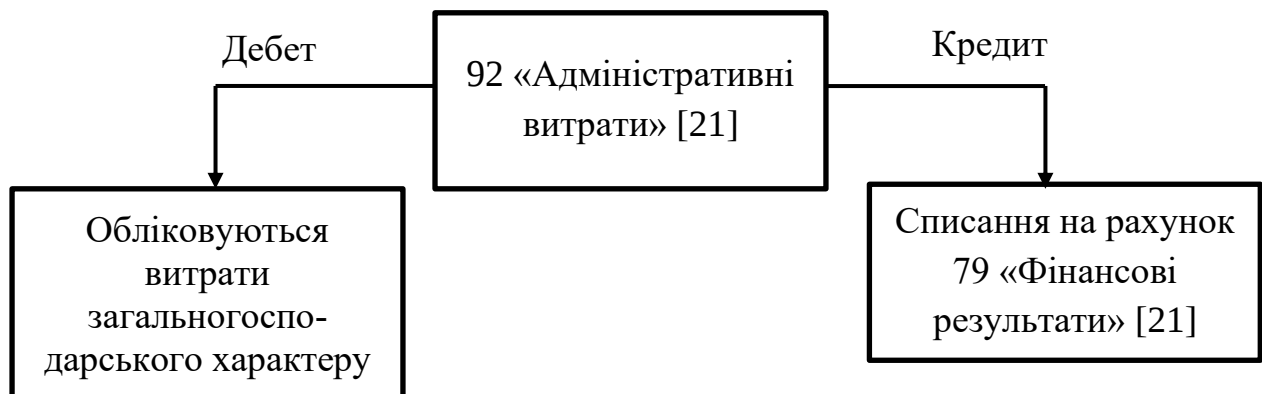


Рис. 2.1. Схема рахунку 92 «Адміністративні витрати» [21]

Вибір субрахунків і аналітичних рахунків залежить від специфіки діяльності підприємства, проте можна виділити такі типові групи.

Для спрощення обліку та аналізу адміністративних витрат доцільно згрупувати їх у три групи та відобразити на субрахунках, кожен з яких охоплюватиме ключові напрями витрат. Така структура дозволяє оптимізувати облік і забезпечити достатній рівень деталізації таких витрат.

Таким чином, на нашу думку, до рахунка 92 «Адміністративні витрати» доцільно відкривати наступні субрахунки:

921 «Витрати на утримання адміністративного персоналу» (подальшу аналітику доцільно вести за рівнями управління та типовими витратами: заробітна плата керівництва, облікових працівників, юристів тощо; витрати на відрядження; нарахування ЄСВ);

922 «Витрати на утримання адміністративної інфраструктури» (подальшу аналітику доцільно здійснювати за рівнями управління та типовими витратами: комунальні платежі, оплата за зв'язок; оренда офісів, амортизація необоротних активів адміністративного призначення; використання канцелярських товарів тощо);

923 «Інші адміністративні витрати» (аналітику необхідно вести в розрізі типових витрат: витрати на професійні послуги; представницькі витрат; витрати на розрахункові банківські послуги; витрати на судові спори, інші витрати).

Вищезазначена структура субрахунків забезпечить баланс між деталізацією обліку таких витрат та зручністю їх аналізу, дозволяючи керівництву підприємства ефективно контролювати витрати.

У ТОВ «Компанія «Гаспостач» адміністративні витрати у 2023 р. склали 19,7% витрат операційної діяльності. Такий суттєвий відсоток цих витрат може стати резервом для оптимізації витрат у складних умовах діяльності компанії, а структура пропонованих субрахунків до рахунка 92 дозволить визначити напрямки такої оптимізації. Основну частку «адміністративних витрат» формують витрати на оплату праці – 48,5 %.

Адміністративні витрати є складовою повної собівартості продукції. Для їх поділу між видами продукції необхідно обрати обґрунтовану базу розподілу.

Н. С. Андрющенко пропонує «як базу розподілу адміністративних витрат використовувати величину загальновиробничих витрат певного підрозділу; дана база є доцільною і для розподілу адміністративних витрат на кінцеві об'єкти в середині підрозділу» [4] .

Височан О. О., Оліховський В. Я. «єдино правильної, позбавленої недоліків методики розподілу адміністративних витрат досі не розроблено ... присутні суттєві ризики використання механізму розподілу виключно з маніпулятивною метою – для штучного заниження/завищення собівартості продукції, рентабельності підприємства, точки беззбитковості тощо» [9, с. 215].

Так як повна собівартість визначається для використання внутрішніми користувачами суб'єкта підприємництва, тому використання необґрунтованої бази розподілу може призвести до помилок у прийнятті рішень. Управлінський персонал повинен сформувати систему визначення повної собівартості, що дозволить забезпечити якісне структурування витрат, обґрунтоване ціноутворення та підвищення прибутковості суб'єкта господарювання.

Важливою складовою у процесі скорочення й оптимізації адміністративних витрат є впровадження ефективної системи контролю на підприємстві. Обов'язковими елементами контролю мають бути попередня та подальша перевірка цієї категорії витрат за статтями, а керівництво підприємства повинно формувати безперервну координацію між різними рівнями контролю та управління. Внутрішній контроль повинен бути направлений на перевірку положень облікової політики та їх відповідність чинним обліковим положенням та галузевим особливостям підприємства, контроль за первинною документацією з обліку «адміністративних витрат» [35], перевірка правильності відображення таких витрат на рахунках обліку, перевірка правильності оцінки вказаних витрат, контроль за місцями виникнення адміністративних витрат, правильність відображення таких витрат у звітній інформації.

Планування адміністративних витрат на наступні звітні періоди дозволить вести чіткий контроль над їх величиною та приймати обґрунтовані і оперативні рішення щодо зміни їх обсягу в розрізі визначених статей адміністративних витрат. Під час розрахунку планової величини адміністративних витрат за основу береться їхня величина за попередні періоди. Погоджуємось з О. Г. Чепець [54], що такі витрати при плануванні слід розділити на постійні і змінні. До постійної частини таких витрат можна віднести амортизацію необоротних активів, заробітну плату управлінського персоналу, внески на страхування тощо; до змінної – витрати на службові поїздки, оплата за зв'язок тощо. Проте і постійну, і змінну частини необхідно коригувати на індекс інфляції, особливо це важливо нині, коли інфляційні процеси є досить значними.

2.2. Методика та організація обліку витрат на збут

Нині, в умовах кризової економіки та зростаючої конкуренції, особлива увага приділяється ефективному управлінню збутовою діяльністю підприємств. Рационалізація витрат на збут є важливим чинником для збільшення продажів, зміцнення позицій на ринку та залучення нових клієнтів. Достовірний облік витрат на збут відіграє ключову роль у прийнятті управлінських рішень і контролі за їх реалізацією, забезпечуючи прозорість та достовірність облікової інформації. Водночас, недостатня увага до цієї складової обліку може негативно впливати на якість управлінської інформації та ефективність діяльності підприємства. Для підвищення конкурентоспроможності підприємствам необхідно впроваджувати сучасні підходи до обліку збутових витрат, що дозволяють детально аналізувати їхню структуру та ефективність. Це сприятиме оптимізації витрат на збут, вдосконаленню маркетингових стратегій і забезпеченню стабільного зростання обсягів реалізації.

Облік витрат на збут визначається НП(С)БО 16 «Витрати» [35]. Згідно з цим стандартом витрати на збут охоплюють витрати, які виникають у процесі реалізації продукції, зокрема:

- витрати на підготовку продукції до продажу;
- використання пакувальних матеріалів для підготовки готової продукції на складах;
- витрати на заробітну плату та комісійні виплати продавцям і співробітникам підрозділів, які відповідають за збут продукції;
- витрати на транспортування продукції між складами філій або представництв підприємства;
- витрати ресурсів на гарантійні ремонт і обслуговування продукції;
- витрати на утримання матеріальних необоротних активів, задіяних у процесі збуту, включаючи орендну плату, страхові виплати, амортизацію, ремонт, тощо);
- витрати на обслуговування тари та її ремонт;
- витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою і страхуванням готової продукції, а також транспортно-експедиційними послугами згідно з умовами поставки;
- витрати на рекламні заходи та вивчення ринку;
- витрати, зумовлені відрядженням працівників, залучених до збутової діяльності;
- витрати на страхування продукції, яка призначена для реалізації і знаходиться на складах;
- інші витрати, пов'язані з процесами реалізації готової продукції.

На обліку вищеназаних витрат слід застосовувати рахунок 93 «Витрати на збут» [21]. Це активний рахунок, за дебетом якого обліковується вартість збутових витрат, а за кредитом списуються такі витрат на рахунок 79 «Фінансові результати» [21].

Оскільки до рахунку 93 «Витрати на збут» [21] «Планом рахунків бухгалтерського обліку» [21] не передбачено субрахунків, то науковці

визначають рекомендовані субрахунки та аналітичні рахунки до цього рахунку, які б сприяли деталізації обліку, збільшували якість аналізу збутових витрат, забезпечували більш точний контроль за ефективністю збутової діяльності. Виділення продуманих субрахунків до рахунку 93 дозволить систематизувати витрати за їх видами, створити інформаційну основу для прийняття ефективних управлінських рішень і розробки стратегій оптимізації маркетингової діяльності.

В. С. Белозерцев та М. О. Михалочкіна [5] пропонують такі субрахунки: «931 Витрати на маркетинг і рекламу; 932 Витрати на оплату праці і відрядження; 933 Витрати на пакування готової продукції та ремонт тари; 934 Транспортно-логістичні витрати у збуті; 935 Інші витрати на збут» [5, с. 9].

А. Шиманська [57] зазначає, що рахунок 93 «доцільно доповнити субрахунками відповідно до статей витрат пункту 19 НП(С)БО 16; це сприятиме проведенню ефективному аналізу аналітичної інформації стосовно витрат на збут» [57, с. 28].

І. Р. Поліщук [44] визначає доцільним групування витрат за трьома напрямками: «1) основні витрати, пов'язані зі збутом продукції; 2) допоміжні витрати, пов'язані з уточненням маркетингової товарної та цінової політики щодо наявного асортименту; 3) витрати на розвиток маркетингової товарної та цінової політики щодо оновлення асортименту» [44, с. 832].

С. Візіренком і С. Шуляк [11] рекомендовано такі субрахунки з відповідною аналітикою: «931 Маркетингові витрати; 932 Витрати на оплату праці працівникам, відділу збуту; 933 Витрати на зберігання готової продукції; 934 Витрати на транспортування; 935 Інші витрати, пов'язані зі збутом готової продукції» [11, с. 28].

На нашу думку, до рахунку 93 «Витрати на збут» [21] слід згрупувати за чотирьома напрямками, а саме:

- 931 – Транспортування та зберігання продукції;
- 932 – Утримання персоналу, що забезпечує збут;
- 933 – Маркетингові та рекламні витрати;

934 – Гарантійний ремонт.

На пропоновану субрахунку «Транспортування та зберігання продукції» доцільно обліковувати витрати, пов'язані з доставкою продукції споживачам і забезпеченням її збереження до моменту реалізації. Подальшу аналітику доцільно здійснювати в розрізі зазначених витрат (9311 «Витрати на транспортування», 9312 «Страховання продукції» 9313 «Витрати на утримання складів, де зберігається продукція» і т. д.)

На субрахунку «Утримання персоналу, що забезпечує збут» рекомендовано обліковувати витрати, пов'язаних із роботою персоналу, який забезпечує збут продукції, зокрема витрати на його відрядження, заробітну плату, нарахування ЄСВ тощо. В розрізі таких витрат доцільно відкривати аналітичні рахунки.

Субрахунок «Маркетингові та рекламні витрати» охоплює всі витрати, пов'язані з популяризацією продукції, підтриманням бренду, залученням клієнтів, розширенням ринків збуту, вихід на міжнародні ринки тощо. Аналітичні рахунки залежатимуть від особливостей збутової діяльності суб'єкта підприємництва та від його маркетингової політики. «Класифікація маркетингових витрат відіграє ключову роль у стратегічному плануванні та ефективному управлінні ресурсами компанії. Вона є не лише інструментом управління бюджетом, але і засобом оцінки ефективності різних маркетингових стратегій» [8].

Важливим серед вищенаведених субрахунків є субрахунок «Гарантійний ремонт», так як він дозволяє окремо обліковувати витрати, пов'язані з виконанням гарантійних зобов'язань перед покупцями. Гарантійне обслуговування не лише підвищить довіру клієнтів до продукції підприємства, а й сприятиме формуванню довгострокової репутації на ринку. Виокремлення такого субрахунку дозволить зробити висновок про якість продукту, що виготовляється підприємством. Зобов'язання підприємства щодо гарантійного ремонту визнаються на момент реалізації продукції, якщо підприємство передбачає таку можливість для покупців. З цією метою створюється

забезпечення майбутніх витрат, які обліковуються за дебетом рахунка 93 «Витрати на збут» [21] (пропонований субрахунок 934) і кредитом рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» [21]. В подальшому, якщо фактичні витрати перевищують розмір створеного забезпечення, то такі витрати відображаються як витрати на збут і відображаються наступним чином: дебет рахунка 93 «Витрати на збут» [21], кредит відповідних рахунків, що відображають використані ресурси.

Вищенаведені субрахунки і аналітика дозволить підприємству не лише ефективно контролювати витрати на збут, але й аналізувати їх вплив на загальну ефективність діяльності. До переваг запропонованої структури субрахунків слід віднести такі:

- запропоновані чотири напрями витрат забезпечують системність і логічне групування витрат, а інформація про витрати на збут стає більш структурованою, що дає змогу проводити якісний аналіз таких витрат та приймати обґрунтовані рішення;
- витрати на маркетинг і рекламу виділено в окремий субрахунок, що полегшує контроль за інвестиціями у популяризацію продукції;
- субрахунок «Гарантійний ремонт» дозволяє обліковувати витрати на виконання гарантійних зобов'язань, що підвищує точність обліку і довіру покупців до продукції;
- кожен субрахунок передбачає деталізацію витрат через аналітичні рахунки, адаптовані до специфіки підприємства.

У ТОВ «Компанія «Гаспостач» витрати на збут у 2023 р. відсутні.

На основі вищенаведених субрахунків та в розрізі статей витрат в межах кожного з них доцільно вести відповідну відомість щодо витрат на збут, яка б забезпечувала можливість оперативного аналізу витрат за напрямками та своєчасного їх коригування для прийняття оперативних рішень менеджментом підприємства (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Відомість обліку витрат на збут, грн

Вид витрат	Витрати за місяць	Витрати за попередній місяць	<i>Відхилення</i>	Витрати за аналогічний місяць попереднього року	<i>Відхилення</i>
1	2	3	4	5	6
931 – Транспортування та зберігання продукції					
9311...					
9312...					
932 – Утримання персоналу, що забезпечує збут					
9321...					
9322...					
933 – Маркетингові та рекламні витрати					
9331...					
9332...					
934 – Гарантійний ремонт					
9341...					
9342...					

Для формування якісної і деталізованої інформації про витрати на збут доцільно систематизувати їх в розрізі місць виникнення витрат та центрів відповідальності. Таке групування є ключовим інструментом для забезпечення ефективного контролю та управління цими витратами. Організація таких центрів, які охоплюють крім відділів збуту ще й інші підрозділи суб'єкта господарювання, дозволяє краще відстежувати причини формування та динаміку витрат. Це особливо важливо, адже повна мінімізація витрат на збут може бути недоцільною через їхній вплив на обсяги реалізації та відповідно дохід від реалізації.

Такий підхід сприяє більшій адаптивності суб'єкта підприємництва до змін у зовнішньому середовищі, які нині часто носять негативний характер, підвищує відповідальність як керівників, так і персоналу за ефективність роботи відповідних підрозділів. Це забезпечуватиме оптимальний рівень витрат на збут в поєднанні з досягненням стратегічних цілей підприємства та дозволить приймати обґрунтовані рішення щодо управління зазначеними витратами.

Управління витратами на збут охоплює комплексне виконання ряду управлінських завдань, серед яких:

- прогнозування витрат на збут (це забезпечить розрахунок такого обсягу витрат, за якого відбудеться досягнення запланованих фінансових результатів);

- раціональне використання ресурсів (визначається оптимальна структура ресурсів, яка необхідна для реалізації обраної збутової політики);

- моніторинг і оцінка витрат (дозволяють оцінити доцільність та ефективність «витрат на збут» та відповідність планованим показникам, а також сформулювати рекомендації для забезпечення економного використання ресурсів);

- управління ризиками (здійснюється оцінка можливих негативних факторів, які можуть впливати на зміну рівня витрат на збут, таких як коливання ринкових цін, несвоєчасне постачання ресурсів або надання послуг; розробка сценаріїв для мінімізації ризиків дозволяє підвищити стійкість підприємства до зовнішніх та внутрішніх викликів);

- мотивація до економного використання ресурсів (мотивація персоналу до раціонального та обґрунтованого використання ресурсів).

- інноваційний розвиток для зниження витрат на збут (впровадження нових технологій, автоматизація збутових процесів, оптимізація організаційних структур призводять до зменшення витрат у довгостроковій перспективі).

Методика та організація обліку витрат на збут є важливим інструментом для забезпечення ефективного контролю та оптимізації витрат у процесі реалізації продукції. Від правильно налаштованої системи обліку залежить точність фінансових прогнозів і можливість прийняття обґрунтованих управлінських рішень, що сприяє підвищенню конкурентоспроможності підприємства.

2.3. Облік інших витрат операційної діяльності та відображення інформації про витрати періоду операційної діяльності у звітності

Серед витрат періоду операційної діяльності немалої частку займають інші витрати операційної діяльності, для обліку яких призначено рахунок 94. Для деталізації обліку таких витрат рахунок розділений на низку субрахунків, кожен із яких має своє чітке призначення. На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» [21] обліковуються досить різні за призначенням та за об'єктами і суб'єктами господарські операції. Тому на підприємстві слід вести чіткий контроль за витратами, що відображені на рахунку 94, щоб цей рахунок не перетворився на засіб приховування витрат або необґрунтованого їх списання. Для цього необхідно забезпечити чітке документальне підтвердження кожної операції, проводити детальний аналіз витрат за субрахунками та регулярний внутрішній аудит з метою виявлення можливих порушень.

Рахунок 94 включає 10 субрахунків:

«940 - Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [21];

«941 - Витрати на дослідження і розробки» [21];

«942 - Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» [21];

«943 - Собівартість реалізованих виробничих запасів» [21];

«944 - Сумнівні та безнадійні борги» [21];

«945 - Втрати від операційної курсової різниці» [21];

«946 - Втрати від знецінення запасів» [21];

«947 - Нестачі і втрати від псування цінностей» [21];

«948 - Визнані штрафи, пені, неустойки» [21];

«949 - Інші витрати операційної діяльності» [21].

На субрахунку 940 «узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [21]. Такі витрати важливі для правильного відображення реальної вартості активів у фінансовій звітності.

На субрахунку 941 фіксуються витрати, пов'язані з проведенням наукових досліджень, створенням нових продуктів, технологій, вдосконаленням існуючих. До таких витрат належать оплата праці відповідного персоналу, витрати матеріалів, амортизація обладнання для таких досліджень тощо. Слід відмітити, що витрати на удосконалення існуючих продуктів та технологій можна чітко віднести до певного виду продукту при визначенні повної собівартості, тому в управлінському обліку такі витрати можуть бути прямими.

Витрати, що виникають у процесі проведення операцій з купівлі або продажу іноземної валюти обліковуються на субрахунку 942. Такі витрати формуються переважно у суб'єктів господарювання, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність або мають зобов'язання в іноземній валюті. Цей субрахунок використовується лише у випадку, коли такі операції пов'язані з операційною діяльністю (в іншому випадку для курсових різниць використовують рахунок 97 «Інші витрати» [21]). В свою чергу на субрахунку 945 обліковуються негативні курсові різниці, які виникають внаслідок зміни валютних курсів за операційною діяльністю підприємства (в частині зобов'язань та активів суб'єкта підприємництва)

Назва субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» [21] не зовсім відповідає своєму призначенню. Відповідно до «Інструкції про застосування Плану рахунків» [21] тут «ведеться облік собівартості

реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу» [21]. Проте «необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» [21] є складовою товарів, які фіксуються на рахунку 28, а не 20 «Виробничі запаси» [21]. Так як обидва субрахунки є складовою запасів, то саме цей термін треба зафіксувати в назві субрахунку 943.

В умовах війни досить поширеним явищем є несплата своєї заборгованості дебіторами. Тому підприємству треба вести чіткий контроль за витратами, що обліковані на субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» [21], щоб не втратити свою платоспроможність. Співвідношення між кредиторською та дебіторською заборгованостями є важливим показником, саме дебіторська заборгованість бере на себе сплату частини зобов'язань підприємства. Неповернення дебіторської заборгованості відповідно призведе до погіршення платоспроможності суб'єкта господарювання, зниження показників ліквідності та підвищення ймовірності неповернення своїх власних боргів.

Субрахунок 944 також застосовують для обліку резерву сумнівних боргів. Вимога створення такого резерву передбачена НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [36] з метою відображення дебіторської заборгованості за чистою вартістю реалізації.

До рахунка 94 визначено два субрахунки (946 і 947), на яких відображаються витрати, зумовлені втратою своєї вартості оборотними матеріальними активами (уцінка), витрати, що пов'язані з нестачею або псуванням цінностей (наприклад, виявлені під час інвентаризації).

Погоджуємось з З.-М.В. Задорожним [16], що на субрахунку 947 доцільно вести облік втрат від надзвичайних подій, зокрема в Інструкції [20] в характеристиці вказаного субрахунку слід вказати: «ведеться облік нестач оборотних активів та втрат від їх псування, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, реалізації та внаслідок надзвичайних подій» [16, с. 89].

Субрахунок 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» [21] є аналогом субрахунку 715 «Штрафи, пені, неустойки» [21], лише в першому випадку ці штрафні санкції сплачує підприємство (виникають витрати), а в другому – підприємству (виникають доходи). Облік таких операцій є важливим для оцінки фінансових ризиків і дотримання договірної дисципліни.

На субрахунку 949 фіксуються інші витрати, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства, але не включаються за змістом до інших субрахунків. Сюди можуть входити витрати на благодійність, сплату членських внесків, утримання об'єктів соціальної сфери тощо.

У ТОВ «Компанія «Газпостач» «інші витрати операційної діяльності» склали у 2023 р. 2417 тис. грн. або 3,4 %, основна частка з яких – оплата послуг.

Для системи управління витратами досить важливим є формування узагальненої інформації про витрати періоду операційної діяльності, адже і деталізована, і зведена інформація в комплексі формують інформаційні дані для їх користувачів щодо фінансового стану суб'єкта господарювання, його рентабельності, платоспроможності, ефективності використання ресурсів тощо.

Витрати періоду операційної діяльності відображаються у фінансовій звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [34] (рис. 2.2).

У фінансовій звітності мають місце два рядки 2180 та 2520 з однаковою назвою «Інші операційні витрат» [34], проте різним значенням. Для уникнення плутаними в показниках користувачами фінансової звітності назву рядка 2180 слід змінити на «Інші витрати операційної діяльності».

Інформація про вищенаведені витрати також показується і в Примітках до річної фінансової звітності, зокрема в НП(С)БО 16 «Витрати» і в наказі МФУ № 302 [45] прописана вимога щодо необхідності відображення у цій формі звітності № 5 інформації про склад і обсяг інших витрат операційної діяльності.

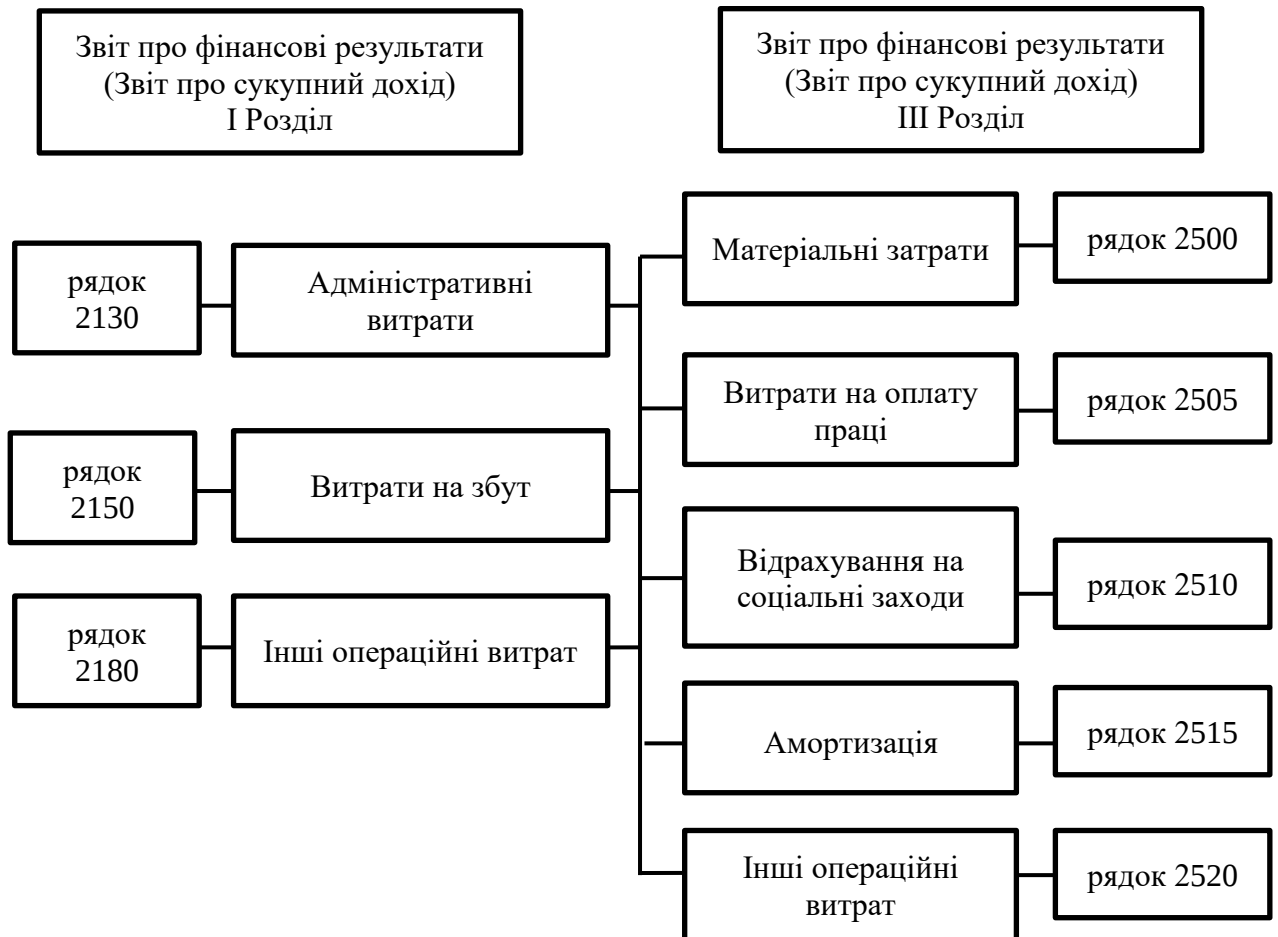


Рис. 2.2. Відображення витрат періоду операційної діяльності у фінансовій звітності

Витрати в значній мірі впливають на фінансові результати діяльності суб'єктів підприємництва, тому пошук шляхів їх зниження дозволить підвищити ефективність роботи підприємств. Витрати періоду операційної діяльності можуть стати основним резервом зниження витрат у складних умовах виживання підприємств, адже їх оптимізація не впливатиме на якість продукції. Для цих цілей важливим є формування управлінської звітності, яка б містила деталізовані дані щодо «витрат періоду операційної діяльності» [35] за видами і статтями витрат, місцями їх виникнення, центрами відповідальності та дозволила приймати продумані та обґрунтовані управлінські рішення.

Для формування якісної системи управління витратами періоду важливим є дотримання ряду принципів, серед яких:

- використання комплексного підходу до розуміння витрат та їх взаємозв'язку та взаємозалежності;
- взаємозв'язок стратегічних і поточних планів;
- використання інноваційних підходів до управління та передових технологій;
- узгодженість можливостей обліку як інформаційної системи та потреб управління;
- формування повного, достовірного, своєчасного й аналітичного інформаційного забезпечення;
- пошук альтернативних шляхів оптимізації витрат та вибір найбільш дієвих і ефективних;
- стимулювання персоналу до ефективного використання ресурсів;
- постійний контроль за діяльністю суб'єктів підприємництва та оцінка її результатів.

I. А. Маркіна, Л. В. Вороніна, А. І. Рудич [26] до принципів, на основі яких здійснюється управління витратами, відносять: «системний підхід конфіденційність інформації, пріоритет стратегічних цілей перед поточними завданнями, принцип безперервності, наскрізна систематизація, принцип взаємодії підрозділів підприємства, принцип періодичності, принцип економічної обґрунтованості та достовірності» [26, с. 146].

В науковій літературі приділяють багато уваги методам управління витратами та теоретичним підходам до системи управління, як вимагають якісного інформаційного забезпечення. Лише фінансова звітність не може забезпечити даними для прийняття поточних рішень. У зв'язку з цим дослідники багато уваги приділяють інформації управлінського обліку, яка здатна сформулювати деталізоване

Так, в системі управлінського обліку формується повна собівартість продукції, яка включає виробничу собівартість та витрати періоду. З цією ціллю важливим є питання обрання бази розподілу адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності. Найчастіше в науковій

літературі за базу розподілу рекомендують обирати прямі витрати або виробничу собівартість продукції. Можна скористатися підходами ABC-костингу. Вибір окремої бази розподілу для попередньо виокремлених груп витрат періоду дасть більш коректну повну собівартості кожного продукту, проте витрати часу для таких розрахунків будуть значним. Підприємству доцільно самостійно обирати способи розрахунку повної собівартості залежно від потреб управління.

Також в системі управлінського обліку доцільно формувати управлінську звітність в частині інформації щодо витрат періоду, де розмежовувати такі витрати в розрізі статей витрат, рівнів управління, місцями виникнення витрат. Порівняння цих даних за попереднім періодом, аналогічним періодом попередньо року та плановими показниками дозволить знайти резерви оптимізації витрат, що є досить важливим в сучасних складних умовах функціонування суб'єктів підприємництва.

Висновки до розділу 2

1. Впровадження ефективної системи контролю за адміністративними витратами та їх чітке планування дозволяє забезпечити прозорість обліку і приймати своєчасні управлінські рішення щодо їх оптимізації. Розподіл витрат на постійні та змінні із врахуванням інфляційних чинників є важливим етапом для формування реалістичних планових показників.

2 Структура адміністративних витрат безпосередньо залежить від рівня управління, на якому вони виникають, і потребує ретельного аналізу для раціонального розподілу ресурсів. Визначення витрат за рівнями – вищим, середнім та нижчим – забезпечує ефективність управління, дозволяє краще контролювати витрати й підвищувати результативність управлінських бізнес-процесів.. Для ефективного обліку витрат періоду доцільно виокремлювати відповідні субрахунки в робочому плані рахунків для адміністративних і збутових витрат.

3. Для системи управління витратами досить важливим є формування узагальненої інформації про витрати періоду операційної діяльності. Такі витрати відображаються у фінансовій звітності у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). В системі управлінського обліку доцільно формувати управлінську звітність в частині інформації щодо витрат періоду, де розмежовувати такі витрати в розрізі статей витрат, рівнів управління, місцями виникнення витрат. Порівняння цих даних за попереднім періодом, аналогічним періодом попередньо року та плановими показниками дозволить знайти резерви оптимізації витрат, що є досить важливим в сучасних складних умовах функціонування суб'єктів підприємництва.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИТРАТ ПЕРІОДУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Організація аналізу витрат періоду

Аналіз витрат підприємства є важливим процесом, направленим на оптимізацію (переважно мінімізацію витрат) для забезпечення ефективної діяльності суб'єкта господарювання. Хоча витрати зменшують фінансовий результат, проте їх скорочення не завжди призводить до підвищення прибутку та рентабельності, адже може призвести до скорочення обсягів виробництва, зниження ефективності роботи персоналу тощо.

Виходячи з цього, основною метою аналізу витрат є не лише оптимізація витрат та пошук резервів їх зниження, а й моделювання найбільш ефективного співвідношення між доходом від реалізації та витратами, що забезпечили його формування. Крім того, аналіз витрат дасть змогу не лише з'ясувати наявні резерви, а й встановити найбільш прибуткову продукцію та продукцію, яка є збитковою.

Височан О. С., Литвиненко Н. О. [10] зазначають, що «мета аналізу адміністративних витрат повинна формуватися виходячи з двох базових принципів: 1) проблеми у діяльності підприємства не вирішуються виключно завдяки зменшенню адміністративних витрат, тоді як їх оптимізація у сучасному динамічному середовищі залишається невирішуваним завданням; 2) аналіз витрат повинен здійснюватися не автономно, а в комплексі з аналізом джерел їх фінансування» [10, с. 129]. Даний підхід можна застосувати до всіх витрат періоду операційної діяльності:

- лише комплексний аналіз дозволить побачити реальну картину щодо обґрунтованості витрат;
- оптимізація витрат періоду не завжди має бути направлена на їх мінімізацію всіма можливими методами і резервами.

Завданнями аналізу витрат періоду операційної діяльності є:

- дослідження структури та динаміки витрат періоду операційної діяльності за видами та їх порівняння з плановими показниками або даними за попередні періоди;
- аналіз адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності за статтями таких витрат та в розрізі різних класифікаційних ознак;
- аналіз впливу різних факторів на величину таких витрат;
- встановлення резервів зниження витрат періоду операційної діяльності;
- аналіз рівня впливу зазначених витрат на рентабельність підприємства та визначення ефективності таких витрат;
- формування результатів аналізу та надання рекомендацій щодо обґрунтованої оптимізації витрат періоду операційної діяльності.

Проведення аналізу витрат періоду операційної діяльності залежить від розміру підприємства, його структури та рівня компетенції персоналу, що проводитиме такий аналіз. Аналіз витрат на підприємстві може проводитися централізовано або децентралізовано. Він є переважно міжфункціональним процесом, при якому важливу роль відіграють різні відділи, які комплексно забезпечують його проведення: фінансовий відділ, економісти, керівники підрозділів, професійні організації (зокрема, аудитори). Залежно від специфіки підприємства, кожен відділ чи структурний підрозділ здійснює власний внесок у процес аналізу витрат, так як несе відповідальність за відповідні витрат періоду, які ним контролюються, і може встановити можливості для їх оптимізації. Аналіз витрат може здійснювати спеціальний відділ з аналітичної роботи чи фінансовий відділ, який на основі зібраної з різних структурних підрозділів інформації здійснить комплексний аналіз діяльності підприємства, в тому числі аналіз витрат періоду.

Аналіз витрат може здійснюватися на підприємстві періодично або мати разовий чи неперіодичний характер в залежності від потреб системи управління.

Етапи проведення аналізу витрат періоду операційної діяльності повинні охоплювати всі роботи від складання плану аналізу до представлення його результатів, охоплюючи методику аналізу показників, які характеризують такі витрати.

С. І. Тарасенко [51] пропонує наступні етапи аналізу витрат: «визначення цілей аналізу; вибір об'єкта дослідження, що передбачає формування (обмеження) складу витрат залежно від мети аналізу; вивчення системи методів, які використовуються для формування витрат; вибір системи досліджуваних показників; підготовка інформації: підбір і систематизація даних згідно з вибраною системою показників в обмежений термін; обробка інформації за допомогою попередньо визначених методів, що відповідають обраній меті; інтерпретація результатів та їх підготовка до використання в управлінській практиці» [51, с. 7].

З. М. Холод та А. Я. Бачик виокремлюють наступні етапи: «складання плану економічного аналізу; підготовка матеріалів для аналізу; оцінка інформаційних матеріалів; аналіз показників; остаточна оцінка результатів аналізу» [53, с. 10].

Ощепков О. П., Магденко С. О. зазначають, що «враховуючи управлінський аспект аналізу витрат операційної діяльності, можна порекомендувати проводити його у наступній послідовності: аналіз динаміки витрат; аналіз структури витрат; рентабельність використання операційних витрат» [39, с. 64].

З нашої точки зору, організацію аналізу витрат періоду операційної діяльності слід здійснювати в межах трьох етапів:

підготовчий, в межах якого складається план і програма аналізу, ідентифікується інструментарій такого аналізу, прийоми та процедури, а також формується інформаційне забезпечення;

основний, який передбачає безпосереднє проведення аналітичних робіт;

заклучний, що включає узагальнення та впровадження результатів аналізу витрат періоду операційної діяльності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Етапи аналізу витрат періоду операційної діяльності

Етап	Вид робіт	Характеристика
Підготовчий	Організаційні роботи	Розробка плану та програми, де прописується послідовність та графік робіт, їх виконавці, а також необхідне матеріальне і технічне забезпечення таких робіт
	Формування інформаційного забезпечення та інструментарію аналізу	Визначення необхідного для аналізу інформаційного забезпечення, розробка інструментарію, прийомів та процедур аналізу (методи, що планується використовувати, показники, порядок їх розрахунку тощо)
Основний	Проведення аналітичних робіт	Дослідження структури та динаміки витрат періоду операційної діяльності»; оцінка їх впливу на ефективність діяльності; ідентифікація резервів оптимізації таких витрат; узагальнення даних; формування таблиць та діаграм
Заключний етап	Проведення заключних робіт	Формування висновків та звіту проведеного аналізу; ознайомлення з результатами зацікавлених користувачів; впровадження результатів; контроль за результатами прийнятих рішень

Для проведення аналізу витрат використовується різний інструментарій. Л. О. Ющишина [58] з цією метою пропонує використовувати такі методичні прийоми: «традиційні способи опрацювання інформації (порівняння, групування, відносних і середній тощо); прийоми детермінованого факторного аналізу (елімінування, інтегральний, пропорційне); прийоми стохастичного

факторного аналізу (кореляційний аналіз, дисперсний аналіз, тощо); прийоми оптимізації показників (економіко-математичні методи і моделі, програмування тощо)» [58, с. 444].

Вибір і застосування таких методів багато в чому залежить від кваліфікації персоналу, який проводить аналітичну роботу. Складність приймів також повинна відповідати принципу економічності (витрати на його проведення мають бути обґрунтованими і окупними).

Проведення аналізу витрат періоду неможливе без формування інформаційного забезпечення. Його структура є наступною:

- 1) фінансова звітність («Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [34], «Примітки до річної фінансової звітності» [45];
- 2) регістри обліку та первинна документація щодо витрат періоду;
- 3) управлінська звітність, що деталізує такий вид витрат
- 4) внутрішні документи суб'єкта підприємництва (норми витрат, бюджети витрат, накази, робочий план рахунків, розрахунки повної собівартості та ін.);
- 5) опитування працівників суб'єкта господарювання;
- 6) статистичні дані (для порівняння з галузевими показниками);
- 7) нормативні документи з обліку витрат.

Слід зауважити, що управлінська звітність відіграє ключову роль у системі економічного аналізу, забезпечуючи аналітиків актуальною та деталізованою інформацією про витрати періоду операційної діяльності для розробки стратегічних і тактичних рішень. Вона дозволяє оцінювати ефективність використання ресурсів та визначати слабкі місця в діяльності суб'єктів підприємництва. Завдяки цій звітності керівники отримують можливість відстежувати динаміку витрат періоду та здійснювати контроль за виконанням бюджетів. Дані управлінської звітності використовуються для аналізу витрат періоду окремих підрозділів і встановлення відповідальності за відхилення від прописаних бюджетів, розробки та впровадження заходів для підвищення рентабельності.

Важливість управлінської звітності полягає в її гнучкості, оскільки вона може бути адаптована до специфіки діяльності конкретного підприємства. Завдяки оперативності отримання даних можна проводити оперативний аналіз та вчасно реагувати на зміни та ризики.

3.2. Аналіз структури витрат періоду та їх вплив на ефективність діяльності підприємства

Зниження величини витрат періоду операційної діяльності є базисом для ефективної діяльності підприємства, особливо коли воно стикається зі значними ризиками. «Проте у багатьох випадках зниження витрат не забезпечує вихід на беззбиткове функціонування через низькі обсяги реалізації продукції за цін, що склалися» [58, с. 437]. Якісний аналіз витрат періоду операційної діяльності дасть змогу не лише виявити резерви витрат, а й встановити оптимальну їх величину без зниження обсягів реалізації.

Аналіз витрат періоду допомагає зрозуміти, наскільки ефективно використовуються ресурси підприємства у процесі здійснення операційної діяльності. Виявлення структурних проблем у витратах періоду дає змогу вжити заходів для їх зниження, наприклад, через автоматизацію процесів, скорочення адміністративних витрат, зміну стратегії збуту, оптимізацію маркетингових витрат тощо.

Погоджуємось з О. С. Височан, Н. О. Литвиненко [10], що дієвими є класичні прийоми аналізу, серед яких «горизонтальний (трендовий) аналіз, вертикальний (структурний) аналіз, кількісний нормативний аналіз, галузевий (просторовий) аналіз, факторний аналіз, аналіз коефіцієнтів» [10, с. 131].

Горизонтальний аналіз (зокрема, порівняння абсолютних і відносних змін у показниках, визначення темпів росту або спаду) дозволяє оцінити зміни показників за певний період часу, виявити тенденції і тренди у розвитку, прогнозувати майбутні зміни на основі історичних даних.

Вертикальний аналіз (зокрема, розрахунок частки кожного елемента від загальної суми, аналіз структури) полягає в дослідженні структури окремих показників або їх частин у межах одного періоду часу. Наприклад, щодо витрат періоду вертикальний аналіз допомагає розглянути, яка частка кожної категорії таких витрат у загальних показниках витрат.

Структура витрат періоду операційної діяльності у ТОВ «Компанія «Газпостач» у 2022-2023 рр. з використанням горизонтального та вертикального методу окреслена в таблиці 3.2 (додаток А).

Таблиця 3.2

Витрати у ТОВ «Компанія «Газпостач» у 2022-2023 рр., тис. грн

Показник	2022 р.		2023 р.		Відхилення	
	Обсяг	Структура, %	Обсяг	Структура, %	у величині, тис. грн.	у структурі, пунктів
Собівартість реалізованої продукції	57386	84,1	54912	76,9	-2474	-7,2
Адміністративні витрати»	2454	3,6	14072	19,7	+11618	+16,1
Витрати на збут	-	-	-	-	-	-
Інші операційні витрати	8424	12,3	2417	3,4	-6007	-9,0
Інші витрати	-	-	-	-	-	-
Разом	68264	100,0	71401	100,0	+3137	0,0

«Витрати періоду операційної діяльності» [35] займали 15,9 % і 23,1 % загальних витрат у ТОВ «Компанія «Газпостач» у 2022 р. і 2023 р. відповідно. Найбільшу частку у витратах періоду становлять «інші операційні витрати» [34]. Загалом витрати періоду зросли у 2023 р. в порівнянні з 2022 р. на 5611 тис. грн. і склали 16489 тис. грн. Адміністративні витрати за цей період зросли на 11618 тис. грн, а інші операційні витрати – знизились на 6007 тис. грн.

Прийоми вертикального і горизонтального аналізу слід використовувати і при оцінці витрат за елементами. Аналіз витрат за елементами дозволить

побачити використання суб'єктом господарювання ресурсів за їх видами (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Витрати за елементами у ТОВ «Компанія «Газпостач» у 2022-2023 рр.,

тис. грн

Показник	2022 р.		2023 р.		Відхилення	
	Обсяг	Структура, %	Обсяг	Структура, %	у величині, тис. грн.	у структурі, пунктів
Матеріальні затрати	27	0,2	2217	13,4	+2190	+13,2
Витрати на оплату праці	1162	10,7	8055	48,8	+6893	+38,2
Відрахування на соціальні заходи	237	2,2	1109	6,7	+872	+4,5
Амортизація	221	2,0	820	5,0	+599	+2,9
Інші операційні витрати	9231	84,9	4289	26,0	-4942	-58,8
Разом	10878	100	16490	100	5612	0,0

Серед витрат за елементами найбільшу частку у 2023 р. у ТОВ «Компанія «Газпостач» склали витрати на оплату праці. За всіма елементами протягом 2022-2023 рр. відбувся ріст, лише інші операційні витрати зазнали значного зниження.

Основну частку серед «адміністративних витрат» [34] у ТОВ «Компанія «Газпостач» у 2023 р. склали витрати на оплату праці (48,5 %), послуги сторонніх організацій (17,3 %), витрати МШП (8,7 %) (рис. 3.1). Саме такі складові можуть стати ефективним інструментом до зниження витрат періоду.

Щодо інших операційних витрат, то їх основу в досліджуваній компанії у 2023 р. складають витрати грошових коштів, собівартість реалізації запасів та податкові платежі.

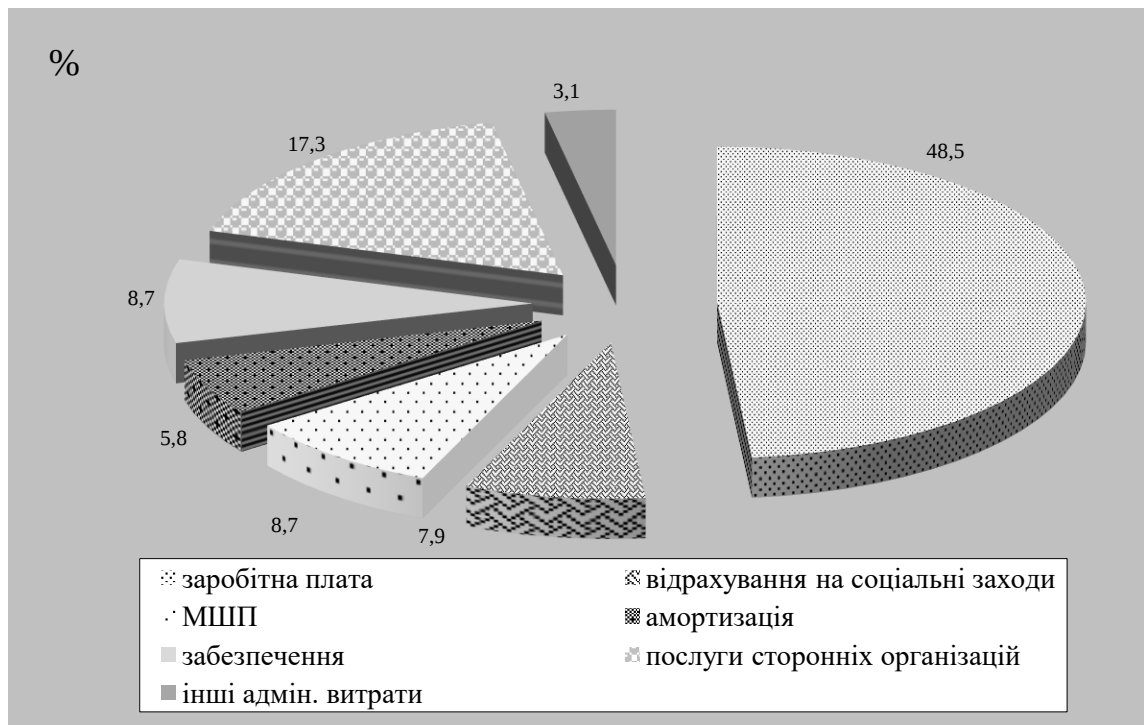


Рис. 3.1. Структура адміністративних витрат у ТОВ «Компанія «Газпостач» у 2023 р.

Аналіз витрат періоду операційної діяльності передбачає також вивчення і оцінку впливу таких витрат на рентабельність, а також їх окупність. Показники рентабельності, для розрахунку яких використовуються також величини витрат періоду, є важливими інструментами для оцінки ефективності діяльності суб'єкта підприємництва. Вони дозволяють дослідити, наскільки обґрунтовано підприємство використовує свої витрати для отримання прибутку, та допомагають керівництву приймати дієві рішення для оптимізації витрат і підвищення ефективності діяльності.

Розрахунок показників рентабельності у базовому підприємстві представлено у таблиці 3.4. Повна собівартість реалізованої продукції у ТОВ «Компанія «Газпостач» протягом 2022-2023 рр. зросла на 3137 тис. грн. Рентабельність витрат за цей період суттєво знизилась: з 0,42 до 0,01. Якщо говорити про повну собівартість, то такі витрати на 1 грн. робіт у 2023 році склали 99 коп. До такої ситуації призвів менший рівень зниження собівартості продукції порівняно зі зниженням рівня чистого доходу. Окупність витрат

періоду у 2023 р. зросла в порівнянні з 2022 р. на 0,12 і становила 0,23. Базовому підприємству доцільно оптимізувати витрати з метою досягнення позитивного ефекту його діяльності.

Таблиця 3.4

Аналіз показників рентабельності витрату ТОВ «Компанія «Газпостач»
у 2022-2023 рр.

Показник	2022 р.	2023 р.	Відхилення
Чистий дохід (виручка від реалізації продукції (послуг, робіт), тис. грн	97273	69156	-28117
Інші операційні доходи, ти. грн	-	2758	+2758
Собівартість реалізації продукції (послуг, робіт), тис. грн	57386	54912	-2474
Адміністративні витрати, тис. грн	2454	14072	+11618
Витрати на збут, тис. грн.	-	-	
Інші операційні витрати, тис. грн	8424	2417	-6007
Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн	68264	71401	+3137
Прибуток від реалізації продукції (послуг, робіт), тис. грн	29009	513	-28496
Рентабельність, %	0,42	0,01	-0,42
Витрати на 1 грн. робіт, грн	0,70	0,99	+0,29
Окупність витрат періоду	0,11	0,23	+0,12

При аналізі витрат періоду операційної діяльності слід також звертати увагу на такі напрямки:

- модифікація структури управління. Зниження витрат періоду можливе при, зокрема адміністративних витрат, можливе при удосконаленні та скороченні організаційної системи управління, об'єднанні окремих структур та відділів. Це дозволить знизити рівень витрат на їх утримання;

- перегляд управлінських функцій. Уникнення дублювання функціональних завдань різними відділами та відповідальними особами дозволить оптимізувати персональний склад управління;
- застосування інноваційних підходів до маркетингової політики. Автоматизація маркетингових операцій дозволить пришвидшити формування необхідної інформації та прийняття необхідних рішень;
- покращення системи зберігання матеріальних цінностей та контролю на складах дозволить уникнути їх нестач і псування;
- активізація контролю за розрахунками з дебіторами та своєчасний аналіз заборгованості дозволить знизити рівень безнадійних боргів та відповідно втрати фінансових ресурсів;
- професійний розвиток персоналу. Це дасть змогу підвищити професійні навички працівників, які в подальшому знизять використання робочого часу на виконання управлінських завдань та підвищать якість прийнятих рішень щодо оптимізації витрат періоду.

«Досить часто нормування, планування та облік витрат традиційно відносять до функцій різних підрозділів підприємства, що мають вузьке коло інтересів і не зацікавлені в тій інформації, яка прямо їх не стосується» [53, с. 9]. Тому керівництву доцільно формувати аналітичний відділ, який би узгоджував показники різних структурних підрозділів для забезпечення прибуткової діяльності підприємства.

Слід зауважити, що аналіз витрат є, як правило, складовою загального аналізу діяльності підприємства. «Якщо вітчизняний класичний аналіз у більшості випадків є комплексним, то в західному велику увагу приділяють вирішенню окремих управлінських питань і складанню прогнозів» [58, с. 439]. На нашу думку, зважаючи на складні умови діяльності підприємств суб'єктам господарювання доцільно вести періодичний аналіз витрат не рідше одного разу на квартал. Комплексний аналіз доцільно здійснювати мінімум один раз у рік з метою загального бачення фінансового стану та ефективності використання ресурсів підприємством.

Висновки до розділу 3

1. Організацію аналізу витрат періоду операційної діяльності слід здійснювати в межах трьох етапів: підготовчий, в межах якого складається план і програма аналізу, ідентифікується інструментарій такого аналізу, прийоми та процедури, а також формується інформаційне забезпечення; основний, який передбачає та безпосереднє проведення аналітичних робіт; заключний, що включає узагальнення та впровадження результатів аналізу витрат періоду операційної діяльності

2. Витрати періоду операційної діяльності займали 15,9 % і 23,1 % загальних витрат у ТОВ «Компанія «Газпостач» у 2022 р. і 2023 р. відповідно. Найбільшу частку у витратах періоду становлять інші операційні витрати.

3. Серед витрат за елементами найбільшу частку у 2023 р. у ТОВ «Компанія «Газпостач» склали витрати на оплату паці. За всіма елементами протягом 2022-2023 рр. відбувся ріст, лише інші операційні витрати зазнали значного зниження.

4. Повна собівартість реалізованої продукції у ТОВ «Компанія «Газпостач» протягом 2022-2023 рр. зросла на 3137 тис. грн. Рентабельність витрат за цей період суттєво знизилась: з 0,42 до 0,01. Якщо говорити про повну собівартість, то такі витрати на 1 грн. робіт у 2023 році склали 99 коп. До такої ситуації призвів менший рівень зниження собівартості продукції порівняно зі зниженням рівня чистого доходу. Окупність витрат періоду у 2023 р. зросла в порівнянні з 2022 р. на 0,12 і становила 0,23. Базовому підприємству доцільно оптимізувати витрати з метою досягнення позитивного ефекту його діяльності.

5. При аналізі витрат періоду операційної діяльності слід також звертати увагу на такі напрямки: модифікація структури управління; перегляд управлінських функцій; застосування інноваційних підходів до маркетингової політики; покращення системи зберігання матеріальних цінностей та контролю на складах; професійний розвиток персоналу.

6. Зважаючи на складні умови діяльності підприємств суб'єктам господарювання доцільно вести періодичний аналіз витрат не рідше одного разу на квартал. Комплексний аналіз доцільно здійснювати мінімум один раз у рік з метою загального бачення фінансового стану та ефективності використання ресурсів підприємством.

ВИСНОВКИ

На основі дослідження обліку та аналізу витрат періоду операційної діяльності обґрунтовано наступні висновки:

1. Поняття «витрати» розглядається з двох позицій: і як облікова, і як економічна категорії. З облікової позиції визначення витрат наближене до трактування в облікових стандартах. Як економічна категорія, витрати передбачають витрату певних видів ресурсів у діяльності суб'єктів господарювання.

2. Для систем фінансового та управлінського обліку важливим є розмежування понять «витрати» і «затрати». Облікові стандарти регулюють фінансовий облік і звітність, при цьому в нормативних документах використовується термін «витрати». В системі управлінського обліку досліджують витрати в різних розрізах для формування собівартості продукції. Тому в цій системі доцільно застосовувати поняття і «витрати», і «затрати», щоб забезпечити інтеграцію фінансового та управлінського обліку. Так як витрати періоду зумовлюють зменшення власного капіталу у періоді їх виникнення, тому для такої категорії слід застосовувати термін «витрати».

3. Класифікація витрат є ключовим елементом ефективної системи управління, оскільки дозволяє структурувати витрати за різними ознаками для їх точнішого їх розуміння та аналізу. Витрати періоду операційної діяльності доцільно класифікувати за такими критеріями: за можливістю контролю; способом узагальнення; залежність від обсягу виробництва; видами; можливістю впливу на конкретне рішення; можливістю контролю; джерелом формування; локалізацією витрат. Наведене структурування витрат сприятиме контролю за такого роду витратами, допомагатиме ідентифікувати важливі для прийняття рішень витрати, підвищуючи конкурентоспроможність і фінансову ефективність.

4 Структура адміністративних витрат безпосередньо залежить від рівня управління, на якому вони виникають, і потребує ретельного аналізу для

раціонального розподілу ресурсів. Визначення таких витрат за рівнями – вищим, середнім та нижчим – забезпечить ефективність управління, дозволить краще контролювати витрати й підвищувати результативність управлінських бізнес-процесів.

5. Для ефективного обліку адміністративних витрат доцільно використовувати три основні субрахунки: 921 «Витрати на утримання адміністративного персоналу», 922 «Витрати на утримання адміністративної інфраструктури» та 923 «Інші адміністративні витрати». Така структура сприяє деталізації обліку таких витрат, спрощує управлінський контроль, дозволяє раціонально планувати витрати та підвищувати ефективність управлінських рішень.

6. Витрати на збут доцільно деталізувати за чотирьома субрахунками: 931 «Транспортування та зберігання продукції», 932 «Утримання персоналу, що забезпечує збут», 933 «Маркетингові та рекламні витрати» і 934 «Гарантійний ремонт». На основі наведених субрахунків та в розрізі відповідних статей витрат доцільно вести відомість витрат на збут, яка б забезпечувала можливість оперативного аналізу витрат за напрямками та своєчасного їх коригування для прийняття оперативних рішень менеджментом підприємства.

7. Назва субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» не зовсім відповідає своєму призначенню. Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, які знаходять своє відображення при реалізації на цьому субрахунку, є складовою товарів, а не виробничих запасів. Так як обидва субрахунки 20 і 28 носять спільну назву «запаси», то саме цей термін треба зафіксувати в назві субрахунку 943.

8. Воєнні дії в Україні зумовили у суб'єктів господарювання значну величину втрат від надзвичайних подій. Погоджуємось з З.-М. В. Задорожним, що до характеристики субрахунку 947 доцільно внести зміни, вказавши, що він призначений, зокрема, і для обліку втрат внаслідок надзвичайних подій.

9. У фінансовій звітності мають місце два рядки 2180 та 2520 з однаковою назвою «інші операційні витрат», проте різним значенням. Для уникнення

плутаними в показниках користувачами фінансової звітності назву рядка 2180 слід змінити на «інші витрати операційної діяльності».

8. В системі управлінського обліку доцільно формувати управлінську звітність в частині інформації щодо витрат періоду, де розмежовувати такі витрати в розрізі статей витрат, рівнів управління, місцями виникнення витрат.

9. Організацію аналізу витрат періоду операційної діяльності слід здійснювати в межах трьох етапів: підготовчий, в межах якого складається план і програма аналізу, ідентифікується інструментарій такого аналізу, прийоми та процедури, а також формується інформаційне забезпечення; основний, який передбачає безпосереднє проведення аналітичних робіт; заключний, що включає узагальнення та впровадження результатів аналізу витрат періоду операційної діяльності.

10. Витрати періоду операційної діяльності займали 15,9 % і 23,1 % загальних витрат у ТОВ «Компанія «Газпостач» у 2022 р. і 2023 р. відповідно. Найбільшу частку у витратах періоду становлять інші операційні витрати. Загалом витрати періоду зросли у 2023 р. в порівнянні з 2022 р. на 5611 тис. грн. і склали 16489 тис. грн. Адміністративні витрати за цей період зросли на 11618 тис. грн, а інші операційні витрати – знизились на 6007 тис. грн.

11. Серед витрат за елементами найбільшу частку у 2023 р. у ТОВ «Компанія «Газпостач» склали витрати на оплату паці. За всіма елементами протягом 2022-2023 рр. відбувся ріст, лише «інші операційні витрати» [34] зазнали значного зниження. Основну частку серед адміністративних витрат у ТОВ «Компанія «Газпостач» у 2023 р. склали витрати на оплату праці (48,5 %), послуги сторонніх організацій (17,3 %), витрати МШП (8,7 %). Саме такі складові можуть стати ефективним інструментом до зниження витрат періоду. Щодо інших операційних витрати, то їх основу в досліджуваній компанії у 2023 р. складають витрати грошових коштів, собівартість реалізації запасів та податкові платежі.

12. Повна собівартість реалізованої продукції у ТОВ «Компанія «Газпостач» протягом 2022-2023 рр. зросла на 3137 тис. грн. Рентабельність

витрат за цей період суттєво знизилась: з 0,42 до 0,01. Якщо говорити про повну собівартість, то такі витрати на 1 грн. робіт у 2023 році склали 99 коп. До такої ситуації призвів менший рівень зниження собівартості продукції порівняно зі зниженням рівня чистого доходу. Окупність витрат періоду у 2023 р. зросла в порівнянні з 2023 р. на 0,12 і становила 0,23. Базовому підприємству доцільно оптимізувати витрати з метою досягнення позитивного ефекту його діяльності.

13. При аналізі витрат періоду операційної діяльності слід також звертати увагу на такі напрямки: модифікація структури управління; перегляд управлінських функцій; застосування інноваційних підходів до маркетингової політики; професійний розвиток персоналу.

14. Зважаючи на складні умови діяльності підприємств суб'єктам господарювання, доцільно вести періодичний аналіз витрат не рідше одного разу на квартал. Комплексний аналіз доцільно здійснювати мінімум один раз у рік з метою загального бачення фінансового стану та ефективності використання ресурсів підприємством.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамовська В. С., Демченко Є. В. Удосконалення обліку адміністративних витрат на великих підприємствах. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. [file:///C:/Users/PC/Downloads/efek_2019_12_55%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/PC/Downloads/efek_2019_12_55%20(1).pdf)
2. Андросенко О.О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2016. № 15. С. С. 122-126
3. Андрущенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект. *Економічна теорія та історія економічної думки*. 2017. № 5. С. 3–7.
4. Андрущенко Н.С. Формування інформації про адміністративні витрати в управлінському обліку. *Облік і фінанси АПК*. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/formuvannya-informacii-pro-administrativni-vitrati-v-upravlinskому-obliku.html>
5. Белозерцев В. С., Михалочкіна М. О. Удосконалення організації обліку витрат на збут для забезпечення ефективного управління збутовими витратами промислового підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2019. № 11(1). С. 6-10.
6. Бровді І. І. Напрямки раціоналізації операційних витрат підприємства/ *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія : Економіка. 2017. Вип. 4. С. 31-34.
7. Варченко О. М., Свиноус І. В., Микитюк Д. М., Іванова Л.С., Биба В. А. Організаційно-економічна сутність управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Продовольчі ресурси*. 2020. № 14. С. 220-229.
8. Василюк М. М., Турчанський А. В. Теоретичні аспекти сутності маркетингових витрат та їх класифікація для потреб обліку і контролю. *Ефективна економіка*. 2024. № 5. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.5.18>
9. Височан О. О., Оліховський В. Я. Облік адміністративних витрат у ракурсі вітчизняної науки. *Бізнес-навігатор*. 2019. Вип. 6. С. 211-217.

10. 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. 128-13.
11. Візіренко С., Шуляк С. Удосконалення обліку готової продукції та витрат на збут. *Управління змінами та інновації*. 2021. № 1 С. 24-29.
12. Даценко Г. В., Кудирко О. М. Шляхи оптимізації ведення обліку адміністративних витрат підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2021. № 2. С. 69-74.
13. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2010. Вип. 2 (17). С. 77-83.
14. Домбровська Н. Р. Сутність витрат підприємства як обліково-економічної категорії. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 3-2. С. 133-136.
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.В. Внутрішньогосподарська звітність у системі управлінського обліку. Концептуальні основи розвитку системи бухгалтерського і управлінського обліку та звітності: монографія / за наук.ред. д.е.н., проф. З.-М.В. Задорожного. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 26-36.
18. Задорожний З.-М.В., Муравський В.В., Семанюк В.З., Омецінська І.Я. Управлінський облік: навч. посіб. Тернопіль: ВПЦ «Університетська думка», 2023. 293 с.

19. 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>
20. Зарудна Н. Використання облікової інформації в ході економічного аналізу процесу постачання. Журнал європейської економіки. 2010. Том 9. № 2. С. 232-245.
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 М. І. Управління витратами на збут промислових підприємств з урахуванням організації центрів відповідальності. Ефективна економіка. 2019. № 9. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2019/11.pdf
23. Камінська Т. Г. Шатковська Л. С. Облік витрат на сертифікацію продукції в системі управління якістю. *Облік і фінанси*. 2015. № 3. С. 20-25.
24. Козаченко А. Ю. Теоретичне обґрунтування сутності та класифікації невиробничих витрат для потреб обліку та ефективного проведення аудиту. *Вісник Хмельницького національного університету*. Економічні науки. 2018. № 5(1). С. 211-216.
25. Лубенченко О., Савчук М. Облік витрат на збут у відповідності до вимог законодавства. *Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту*. Сер. : Економіка і управління. 2015. Вип. 32. С. 295-301.
26. Маркіна І. А., Вороніна В. Л., Рудич А. І. Теоретичні основи управління витратами підприємства. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2020. № 4 (115). С. 140-147.
27. Мельничук І. В. Оцінка й облік інновацій інтелектуального характеру в процесі випуску та збуту продукції. *Сталий розвиток економіки*. 2014. № 1. С. 178-185.

28. 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>

29. 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>

30. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text

31. Мовчанюк А. В. Економічна сутність виробничих витрат та їх роль у системі управління діяльністю сільськогосподарських підприємств. *Економіка та суспільство*. 2021. Випуск 31. URL: <file:///C:/Users/PC/Downloads/669.pdf>

32. Нападовська Л. В. Особливості формування цільової собівартості та ціноутворення в умовах глобалізації *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2010. Вип. 7(2). С. 339-349.

33. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [підручник для вузів]; 2-ге вид., доопрц. та доп. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 48 с.

34. 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>

35. 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>

36. Національне положення стандарт бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

37. Омецінська І. Особливості формування витрат операційної діяльності за елементами. *Вісник економіки*. 2022. Вип. 4. С. 159–174.

38. Омецінська І. Особливості формування повної собівартості продукції (робіт, послуг) в управлінському обліку для цілей ціноутворення. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Вип. 4. С. 120-133.

39. Ощепков О.П., Магденко С.О. Аналіз впливу структури операційних витрат на фінансові результати діяльності підприємств. *Інфраструктура ринку*. 2023. Випуск 73. С. 63-67.
40. Педченко Н. С., Тітенко Л. В., Мілька А. І., Артюх-Пасюта О. В., Тітенко Ю. А. Сутність та економічний зміст витрат підприємства: сучасний погляд. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. Серія: Економічні науки. 2023. № 1. С. 29-36.
41. 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.
42. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
43. Подмешальська Ю. В., Степаненко В. А. Облік витрат на збут. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 24. С. 31-35.
44. Поліщук І. Р. Управління витратами на збут відповідно до маркетингової стратегії підприємства: статистична оцінка та облікове забезпечення. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Випуск 9. С. 832-836.
45. Про Примітки до річної фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України № 302 від 29.11.2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00#Text>
46. Симоненко О. І., Десятникова Н. О. Економічна сутність витрат та нормативно-правове регулювання їх обліку та аналізу у рослинництві. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2021. № 17(2). С. 53-56.
47. Скрипник М. І. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник ЖДТУ*. Серія: «Економічні науки», 2009. Вип. 4 (50). С. 159–165.
48. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.
49. Струк Н. С., Гармаш Х. П. Шляхи удосконалення організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства у контексті формування статусу надійного ділового партнера на ринку. *Науковий вісник Міжнародного*

гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 14. С. 288-292.

50. Сушарник Я. А. Еволюція бухгалтерського обліку витрат. *Збірник наукових праць [Буковинського університету]*. Економічні науки. 2015. Вип. 11. С. 55-64.

51. Тарасенко С. І. Удосконалення механізму формування поточних витрат в промисловості: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: 08.07.01. Харків, 1999.

52. Фаріон В. Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. Випуск 8 (29). Ч. 4 <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/82.pdf>

53. Холод З. М., Бачик А. Я. Аналіз витрат підприємства: актуальність, пріоритетні напрямки, проблеми і завдання. *Наукові записки*. 2005. № 8. С. 9-15.

54. Чепець О. Г., Супрун М. С. Управління адміністративними витратами підприємства. *Ефективна економіка*. 2016. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5411>

55. Чорна М.В., Смірнова П.В., Бугріменко Р.М. Управління витратами: навч. посіб. Харків, 2017. 166 с.

56. Шевчук О.А. Витрати на збут: класифікація та визнання у процесах оптимізації та оновлення інформаційних систем. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. 2009. Випуск 23. Серія: Економічні науки. С. 173-176.

57. Шиманська А. Класифікація витрат на збут промислового підприємства. *Маркетингові технології. Маркетинг в Україні*. 2014. № 5. С. 24-28.

58. Ющишина Л. О. Системний підхід до процесу формування методичних засад аналізу витрат. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2012. Випуск 9 (33). Ч. 4. С. 437-445.